

EY Scout

International Accounting

IFRS 15 Erlöse aus Verträgen mit Kunden

Im Fokus: der neue Standard zur Umsatz- realisierung

März 2020

Überblick

Im Mai 2014 haben das International Accounting Standards Board (IASB oder „das Board“) und das US Financial Accounting Standards Board (FASB) (zusammen „die Boards“) weitgehend vereinheitlichte Standards zur Umsatzrealisierung veröffentlicht: IFRS 15 *Revenue from Contracts with Customers* und Accounting Standards Codification (ASC) 606 *Revenue from Contracts with Customers*¹ (zusammen mit IFRS 15 „die Standards“). Diese Standards enthalten Vorschriften für die Bilanzierung aller Umsatzerlöse aus Verträgen mit Kunden. Sie gelten für alle Unternehmen, die Verträge über die Lieferung von Gütern oder die Erbringung von Dienstleistungen an Kunden abschließen, es sei denn, die Verträge fallen in den Anwendungsbereich anderer IFRS oder US-GAAP-Standards, wie beispielsweise Leasingverträge. Die Standards, die die vorherigen Vorschriften in den IFRS und den US-GAAP zur Erfassung von Umsatzerlösen nahezu vollständig ersetzt haben, regeln außerdem die Bilanzierung von Kosten, die einem Unternehmen im Zusammenhang mit der Anbahnung und der Erfüllung von Verträgen über die Lieferung von Gütern oder die Erbringung von Dienstleistungen an Kunden (siehe Abschnitt 9.3) entstehen. Sie enthalten ein Modell für die Bewertung und die Erfassung von Gewinnen und Verlusten aus dem Verkauf bestimmter nichtfinanzieller Vermögenswerte wie Sachanlagen (siehe Abschnitt 2.2.1).

Die Implementierung der Standards war für viele Unternehmen daher eine große Herausforderung. Die Gründe hierfür waren zum einen, dass die Unternehmen in größerem Umfang als bisher Ermessensentscheidungen und Schätzungen vornehmen müssen, und zum anderen, dass sich die Standards auf die Abschlüsse, die Geschäftsprozesse und die rechnungslegungsbezogenen internen Kontrollen von Unternehmen auswirken.

Nach der Veröffentlichung der Standards hatten die Boards die Joint Transition Resource Group for Revenue Recognition (TRG) ins Leben gerufen. Sie sollte die Boards bei der Beurteilung unterstützen, ob die Entwicklung zusätzlicher Anwendungsleitlinien erforderlich ist, um Unternehmen bei der Umsetzung der Standards zu helfen. Die TRG setzte sich aus Abschlusserstellern, Wirtschaftsprüfern und anderen Abschlussadressaten aus einer Vielzahl von Branchen, Ländern und öffentlichen wie privaten Unternehmen zusammen.

Die Mitglieder der gemeinsamen TRG kamen in den Jahren 2014 und 2015 insgesamt sechsmal zusammen, diejenigen der FASB-TRG darüber hinaus 2016 zweimal.

¹ Wenn in dieser Publikation auf den Standard des FASB verwiesen wird, so ist damit ASC 606 (einschließlich der aktuellen Änderungen) gemeint, es sei denn, es ist etwas anderes angegeben.

Die Sichtweisen der TRG-Mitglieder sind zwar nicht verbindlich, Unternehmen sollten sie jedoch bei der Anwendung der Standards berücksichtigen. In einer Verlautbarung vom Juli 2016 forderte auch die Europäische Aufsichtsbehörde für Wertpapiere und Märkte (European Securities and Markets Authority; ESMA) Abschlussersteller auf, die TRG-Beratungen bei der Umsetzung des IFRS 15 zu beachten.² Darüber hinaus empfahl der frühere Leiter der Abteilung Rechnungslegung der US Securities and Exchange Commission (SEC) allen bei der SEC registrierten Unternehmen, darunter auch ausländischen Privat-emittenten (die möglicherweise nach IFRS bilanzieren), seine Abteilung zu kontaktieren, wenn sie von den TRG-Beratungen abweichende Rechnungslegungsmethoden verwenden wollen.³

In dieser Publikation fassen wir die Themen zusammen, bei denen die TRG-Mitglieder zu einer Einigung gelangt sind. Sofern nichts anderes angegeben ist, beziehen sich diese Zusammenfassungen auf Diskussionen der gemeinsamen TRG. Sofern es möglich ist, geben wir an, ob Mitglieder oder Mitarbeiter des IASB zu den Beratungen der FASB-TRG Stellung genommen haben.

Diese Publikation fasst IFRS 15 des IASB (einschließlich aller Änderungen) zusammen und erläutert die wesentlichen Unterschiede zum FASB-Standard. Sie behandelt außerdem die Themen, bei denen die TRG-Mitglieder einen Konsens erzielt haben, und stellt unsere Standpunkte zu bestimmten Fragestellungen dar.

Obwohl viele Unternehmen IFRS 15 bereits anwenden, können auch in Zukunft neue Fragestellungen auftreten. Die Ansichten, die wir in dieser Publikation vertreten, können sich daher ändern, wenn sich neue Erkenntnisse ergeben. Auch die Schlussfolgerungen, zu denen wir in unseren Beispielen gelangen, können sich aufgrund neuer An- und Einsichten ändern. Schließlich können Unterschiede in den zugrunde liegenden Fakten und Umständen dazu führen, dass Schlussfolgerungen in scheinbar ähnlichen Situationen von den in den Beispielen getroffenen Schlussfolgerungen abweichen. Unsere aktuellen Publikationen zur Realisierung von Umsatzerlösen sind unter ey.com/IFRS abrufbar.

² Siehe ESMA Public Statement: *Issues for consideration in implementing IFRS 15: Revenue from Contracts with Customers*, veröffentlicht am 20. Juli 2016, abrufbar auf der [ESMA-Website](http://esma.europa.eu).

³ Rede von Wesley R. Bricker, 5. Mai 2016. Siehe [SEC-Website](http://sec.gov).

Überblick	2
1. Zielsetzung, Zeitpunkt des Inkrafttretens und Übergangsmethoden	8
1.1 Überblick über den Standard	9
1.2 Zeitpunkt des Inkrafttretens	11
1.3 Übergangsmethoden	11
2. Anwendungsbereich	42
2.1 Anwendungsbereich des IFRS 15	43
2.2 Sonstige Überlegungen zum Anwendungsbereich	45
2.3 Definition eines Kunden	48
2.4 Kooperationsvereinbarungen	49
2.5 Zusammenwirken mit anderen Standards	50
3. Identifizierung des Vertrags mit dem Kunden	64
3.1 Merkmale eines Vertrags	66
3.2 Durchsetzbarkeit von Verträgen und Vertragskündigungsklauseln	75
3.3 Zusammenfassung von Verträgen	83
3.4 Vertragsänderungen	86
3.5 Vereinbarungen, die nicht der Definition eines Vertrags gemäß dem Standard entsprechen	102
4. Identifizierung der separaten Leistungsverpflichtungen innerhalb des Vertrags (ggf. der Verträge)	106
4.1 Identifizierung der vertraglich zugesagten Güter oder Dienstleistungen	108
4.2 Bestimmung, wann Zusagen eine Leistungsverpflichtung darstellen	122
4.3 Zugesagte Güter oder Dienstleistungen, die nicht eigenständig abgrenzbar sind	153
4.4 Überlegungen zur Frage „Prinzipal oder Agent?“	153
4.5 Lieferungen auf Kommission	181
4.6 Optionen des Kunden zum Erwerb zusätzlicher Güter oder Dienstleistungen	181
4.7 Verkauf von Produkten mit Rückgaberecht	198
5. Bestimmung des Transaktionspreises	200
5.1 Ausweis von Umsatzsteuer (und ähnlichen Steuern)	203
5.2 Variable Gegenleistung	204
5.3 Rückerstattungsverbindlichkeiten	231
5.4 Rückgaberechte	232
5.5 Signifikante Finanzierungskomponenten	238
5.6 Nicht zahlungswirksame Gegenleistungen	256
5.7 An einen Kunden gezahlte oder zu zahlende Gegenleistungen	261
5.8 Nicht erstattungsfähige, im Voraus zahlbare Entgelte	271
5.9 Änderungen des Transaktionspreises	276
6. Aufteilung des Transaktionspreises auf die Leistungsverpflichtungen	278
6.1 Ermittlung der Einzelveräußerungspreise	279
6.2 Anwendung der Methode des relativen Einzelveräußerungspreises	298
6.3 Zuordnung von variablen Gegenleistungen	301
6.4 Zuordnung von Preisnachlässen	308
6.5 Änderungen des Transaktionspreises nach Vertragsbeginn	312
6.6 Aufteilung des Transaktionspreises auf Komponenten, die nicht in den Anwendungsbereich des IFRS 15 fallen	315

7. Erfüllung der Leistungsverpflichtungen	318
7.1 Leistungsverpflichtungen, die über einen bestimmten Zeitraum erfüllt werden	320
7.2 Übertragung der Verfügungsgewalt zu einem bestimmten Zeitpunkt	362
7.3 Rückkaufvereinbarungen	370
7.4 Kommissionsvereinbarungen	379
7.5 <i>Bill-and-hold</i> -Vereinbarungen	380
7.6 Realisierung von Umsatzerlösen aus Lizenzen für geistiges Eigentum	384
7.7 Umsatzerfassung, wenn ein Rückgaberecht besteht	384
7.8 Erfassung von Umsatzerlösen für Optionen des Kunden zum Erwerb zusätzlicher Güter oder Dienstleistungen	384
7.9 Nichtinanspruchnahme von Guthaben (<i>breakage</i>) und Vorauszahlungen für künftige Güter oder Dienstleistungen	385
8. Lizenzen für geistiges Eigentum	390
8.1 Identifizierung von Leistungsverpflichtungen in einer Lizenzvereinbarung	392
8.2 Bestimmung der Art der vom Unternehmen mit der Lizenzerteilung abgegebenen Zusage	401
8.3 Übertragung der Verfügungsgewalt über lizenziertes geistiges Eigentum	407
8.4 Lizenzerneuerungen	413
8.5 Umsatz- oder nutzungsabhängige Lizenzgebühren bei Lizenzen für geistiges Eigentum	414
9. Sonstige Ansatz- und Bewertungsfragen	430
9.1 Garantien und Gewährleistungen	431
9.2 Belastende Verträge (<i>onerous contracts</i>)	440
9.3 Vertragskosten (<i>contract costs</i>)	442
10. Darstellung und Angaben	478
10.1 Darstellung von Vertragsvermögenswerten und Vertragsverbindlichkeiten	480
10.2 Darstellungspflichten bei Erlösen aus Verträgen mit Kunden	490
10.3 Sonstige Überlegungen zur Darstellung	492
10.4 Ziel der Angabepflichten und allgemeine Vorschriften	493
10.5 Spezifische Angabevorschriften	495
10.6 Übergangsvorschriften im Hinblick auf die Angabepflichten	515
10.7 Angaben in Zwischenberichten	515
Anhang A: Auszug aus der IFRS-Checkliste für angabepflichtige Informationen von EY	517
Anhang B: Im Standard enthaltene erläuternde Beispiele und Verweise in dieser Publikation	528
Anhang C: TRG-Beratungen und Verweise in dieser Publikation	532
Anhang D: Beratungen des IFRS IC und Verweise in dieser Publikation	535
Anhang E: Definitionen	536
Anhang F: Änderungen des Standards seit seiner Veröffentlichung	537
Anhang G: Überblick über die wichtigsten Änderungen an dieser Publikation	538
Anhang H: Zusammenfassung der Unterschiede zu den US-GAAP	544



Wichtige Fakten

- ▶ IFRS 15 enthält einheitliche und insoweit branchenübergreifende Vorschriften zur Umsatzrealisierung für sämtliche Unternehmen und unterscheidet sich wesentlich von den bisher maßgeblichen IFRS.
- ▶ IFRS 15 gilt für die Erfassung von Umsatzerlösen aus Verträgen mit Kunden und ersetzt alle zuvor gültigen Standards und Interpretationen zur Umsatzrealisierung im IFRS-Normensystem, einschließlich 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*.
- ▶ IFRS 15 ist grundsatzbasiert und steht grundsätzlich in Einklang mit den zuvor gültigen Vorschriften zur Umsatzrealisierung, enthält aber im direkten Vergleich umfangreichere Anwendungsleitlinien. Dennoch wird seine Anwendung in Anbetracht unspezifischer Vorgaben ein hohes Maß an Ermessensentscheidungen erfordern.
- ▶ Für einige Unternehmen hatte die Anwendung des IFRS 15 möglicherweise keine nennenswerten Auswirkungen. Für andere hingegen, insbesondere für jene, für die die bisher maßgeblichen IFRS nur in beschränktem Umfang Anwendungsleitlinien bereithielten, brachte die erstmalige Anwendung mitunter erhebliche Veränderungen mit sich.
- ▶ IFRS 15 regelt auch die Bilanzierung für bestimmte Posten, die sich regelmäßig nicht als Umsatzerlöse qualifizieren, z. B. Kosten, die mit der Anbahnung und Erfüllung eines Vertrags und dem Verkauf bestimmter nichtfinanzieller Vermögenswerte in Zusammenhang stehen.

1

Zielsetzung, Zeitpunkt
des Inkrafttretens und
Übergangsmethoden



1.1 Überblick über den Standard

Die von den Boards im Mai 2014 veröffentlichten Standards waren weitgehend harmonisiert und ersetzen die bislang geltenden Vorschriften zur Erfassung von Umsatzerlösen nach IFRS bzw. nach US-GAAP nahezu vollständig. Das Ziel der Boards bei ihren gemeinsamen Beratungen bestand darin, Standards zur Umsatzrealisierung zu entwickeln, die⁴

- ▶ die Inkonsistenzen und Schwachstellen in den bisherigen Regelungen zur Umsatzrealisierung beseitigen,
- ▶ ein solides Rahmenkonzept für sämtliche Teilaspekte der Ertragserfassung bieten,
- ▶ die Vergleichbarkeit der Bilanzierung von Umsatzerlösen über Branchengrenzen hinweg und zwischen Unternehmen innerhalb eines Wirtschaftszweigs sowie zwischen verschiedenen Ländern und Kapitalmärkten verbessern,
- ▶ durch Verringerung des Umfangs der relevanten Standards und Interpretationen die Anwendung der Vorschriften zur Umsatzrealisierung vereinfachen und
- ▶ durch erweiterte Angabepflichten Abschlussadressaten nützlichere Informationen für ihre Entscheidung zur Verfügung stellen.

Die Standards enthalten Vorschriften für die Bilanzierung aller Umsatzerlöse aus Verträgen mit Kunden. Sie gelten für alle Unternehmen, die Verträge über die Lieferung von Gütern oder die Erbringung von Dienstleistungen an Kunden abschließen, es sei denn, die Verträge fallen in den Anwendungsbereich anderer IFRS oder US-GAAP-Standards, etwa bei Leasingverträgen. Die Standards regeln außerdem die Bilanzierung von Kosten, die einem Unternehmen im Zusammenhang mit der Anbahnung und der Erfüllung von Verträgen über die Lieferung von Gütern oder die Erbringung von Dienstleistungen an Kunden (siehe Abschnitt 9.3) entstehen, und sie enthalten ein Modell für die Bewertung und die Erfassung von Gewinnen und Verlusten aus dem Verkauf bestimmter nichtfinanzieller Vermögenswerte wie Sachanlagen (siehe Abschnitt 2.2.1).

IFRS 15 ersetzt alle zuvor gültigen Standards und Interpretationen zur Umsatzrealisierung im IFRS-Normensystem, einschließlich 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*.⁵

Seit der Veröffentlichung der Standards haben die Boards einige übereinstimmende Änderungen zu bestimmten Themen (z. B. Überlegungen zur Frage „Prinzipal oder Agent?“, aber auch abweichende Änderungen zu anderen Fragestellungen (z. B. Lizenzen für geistiges Eigentum) veröffentlicht. Außerdem hat das FASB mehrere Änderungen veröffentlicht, auf die das IASB verzichtet hat (z. B. nicht zahlungswirksame Gegenleistungen, zu zahlende Gegenleistungen). Anhang F enthält eine Erläuterung zu den Änderungen, die seit der Veröffentlichung der Standards vorgenommen wurden. Der Vollständigkeit halber gehen wir in dieser Publikation auf die wesentlichen Unterschiede zwischen dem endgültigen Standard des IASB und dem endgültigen Standard des FASB ein. In erster Linie wollen wir jedoch den Standard des IASB, einschließlich aller bislang veröffentlichten Änderungen, erläutern und dabei den Schwerpunkt auf die Auswirkungen für IFRS-Abschlussersteller legen.⁶ Daher verwenden wir in der Regel den Begriff „Standard“ im Singular.



⁴ Siehe IFRS 15 (2016).IN5.

⁵ Siehe IFRS 15.C10.

⁶ Weitere Informationen über die Auswirkungen des neuen Umsatzrealisierungsstandards für US-GAAP-Anwender sind in unserer Publikation *Financial Reporting Developments: Revenue from contracts with customers (ASC 606)*, überarbeitet im September 2019, enthalten, die unter [EY AccountingLink](#) abrufbar ist.

1

Zielsetzung, Zeitpunkt des Inkrafttretens und Übergangsmethoden

1.1.1 Kernprinzip des Standards

Der Standard regelt die von den berichtenden Unternehmen zu beachtenden Grundsätze für die Bewertung und Erfassung von Umsatzerlösen und der zugehörigen Cashflows. Das Kernprinzip des Standards besteht darin, dass ein Unternehmen Umsatzerlöse grundsätzlich in Höhe der Gegenleistung erfassen muss, die es im Austausch für die Übertragung von Gütern oder Dienstleistungen auf einen Kunden voraussichtlich erhalten wird.⁷



Aus den in IFRS 15 normierten Grundsätzen leiten sich die folgenden fünf Schritte ab:

1. Identifizierung des Vertrags (ggf. der Verträge) mit einem Kunden
2. Identifizierung der separaten Leistungsverpflichtungen innerhalb des Vertrags (ggf. der Verträge)
3. Bestimmung des Transaktionspreises
4. Aufteilung des Transaktionspreises auf die vertraglich vereinbarten separaten Leistungsverpflichtungen
5. Ertragsrealisierung bei Erfüllung einzelner Leistungsverpflichtungen

Unternehmen haben im Rahmen der Würdigung der vertraglichen Bestimmungen sowie aller Fakten und Umstände (einschließlich impliziter Vertragsbedingungen) Ermessensentscheidungen vorzunehmen. Daneben haben sie den Standard auf ähnlich ausgestaltete Verträge und unter vergleichbaren Umständen einheitlich anzuwenden (sog. sachliche Stetigkeit).⁸ Als Hilfestellung für Unternehmen enthält IFRS 15 ausführliche Anwendungsleitlinien. Das IASB hat zudem mehr als 60 erläuternde Beispiele in den Standard aufgenommen. Eine Auflistung dieser Beispiele findet sich in Anhang B zu dieser Publikation. Zudem sind auch Verweise auf bestimmte Beispiele enthalten, die in diese Publikation übernommen wurden.

⁷ Siehe IFRS 15.2.

⁸ Siehe IFRS 15.3.



1.2 Zeitpunkt des Inkrafttretens

IFRS 15 war erstmals verpflichtend auf Berichtsperioden anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2018 begannen. Die vorzeitige Anwendung war zulässig, sofern diese Tatsache angegeben wurde.



Abweichende Vorgaben des FASB

Der FASB-Standard war von börsennotierten Unternehmen (gemäß Definition) erstmals auf Geschäftsjahre anzuwenden, die nach dem 15. Dezember 2017 begannen, sowie auf Zwischenberichtsperioden innerhalb dieser Geschäftsjahre.⁹ Nicht börsennotierte Unternehmen (d. h. Unternehmen, welche die Definition eines börsennotierten Unternehmens im Standard des FASB nicht erfüllen) haben den Standard auf Geschäftsjahre anzuwenden, die nach dem 15. Dezember 2018 beginnen, sowie auf Zwischenberichtsperioden innerhalb von Geschäftsjahren, die nach dem 15. Dezember 2019 beginnen. Das bedeutet: Nicht börsennotierte Unternehmen sind nicht verpflichtet, den Standard im Jahr der erstmaligen Anwendung in Zwischenberichtsperioden anzuwenden.

Börsennotierten und nicht börsennotierten Unternehmen, die nach US-GAAP bilanzieren, war es gestattet, den Standard bereits ab dem ursprünglich für börsennotierte Unternehmen festgelegten Zeitpunkt des Inkrafttretens anzuwenden (d. h. auf Geschäftsjahre, die nach dem 15. Dezember 2016 begonnen haben, sowie auf Zwischenberichtsperioden innerhalb der Geschäftsjahre).

1.3 Übergangsmethoden

(im März 2020 aktualisiert)

IFRS 15 ist rückwirkend anzuwenden. Unternehmen können jedoch zwischen einem „vollständigen rückwirkenden“ Ansatz, bei dem der Standard auf alle dargestellten Perioden anzuwenden ist, und einem „modifizierten rückwirkenden“ Ansatz wählen. Siehe hierzu auch die Abschnitte 1.3.2 bzw. 1.3.3.

Folgende Daten sind für den Übergang relevant:

- ▶ **Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung:** der Beginn der Berichtsperiode, in der ein Unternehmen IFRS 15 zum ersten Mal anwendet.¹⁰ Der Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung ändert sich nicht, gleich welche Übergangsmethode angewendet wird. Die folgende Tabelle enthält Beispiele für den Zeitpunkt der Erstanwendung für Unternehmen mit unterschiedlichen Abschlussstichtagen:

Abschlussstichtag	Zeitpunkt der Erstanwendung
31. Dezember 2018	1. Januar 2018
30. Juni 2019	1. Juli 2018

- ▶ **Beginn der frühesten dargestellten Periode:** Beginn der frühesten dargestellten Berichtsperiode im Abschluss eines Unternehmens für die Berichtsperiode, in der das Unternehmen IFRS 15 erstmals anwendet. Dies ist relevant für Unternehmen, die den vollständigen rückwirkenden Ansatz anwenden. Hierzu folgende Beispiele:

Beginn der frühesten dargestellten Periode		
Abschlussstichtag	eine Vergleichsperiode	zwei Vergleichsperioden
31. Dezember 2018	1. Januar 2017	1. Januar 2016
30. Juni 2019	1. Juli 2017	1. Juli 2016

⁹ Der FASB-Standard definiert börsennotierte Unternehmen wie folgt: Ein börsennotiertes Unternehmen gemäß Definition ist eine Einrichtung ohne Erwerbszweck, die Wertpapiere ausgegeben hat oder als Conduit Bond Obligor für Wertpapiere fungiert, die an einer Börse oder im Freiverkehr gehandelt oder notiert werden, oder ein Arbeitnehmerversorgungsplan, dessen Jahresabschlüsse bei der SEC hinterlegt werden. Ein Unternehmen kann der Definition eines börsennotierten Unternehmens auch dann entsprechen, wenn sein Jahresabschluss oder seine Finanzinformationen Bestandteil der von einem anderen Unternehmen bei der SEC eingereichten Unterlagen sind. Die Mitarbeiter der SEC erklärten, dass sie keine Einwände erheben würden, wenn diese Unternehmen den neuen Umsatzrealisierungsstandard nicht zu dem für börsennotierte Unternehmen, sondern zu dem für nicht börsennotierte Unternehmen geltenden Tag des Inkrafttretens anwendeten.

¹⁰ Siehe IFRS 15.C2(a).

Zielsetzung, Zeitpunkt des Inkrafttretens und Übergangsmethoden

1.3.1 Definition eines erfüllten Vertrags (im März 2020 aktualisiert)

IFRS 15 definiert einen erfüllten Vertrag als einen Vertrag, bei dem das Unternehmen alle Güter oder Dienstleistungen übertragen hat, die in Übereinstimmung mit den bislang geltenden IFRS identifiziert worden sind.¹¹ Je nachdem, welche Methode das Unternehmen für den Übergang auf IFRS 15 gewählt hat, ist es ggf. nicht verpflichtet, IFRS 15 auf Verträge anzuwenden, die es vor dem Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung oder dem Beginn der frühesten dargestellten Periode erfüllt hat (je nach gewähltem praktischen Behelf) (siehe Abschnitte 1.3.2 und 1.3.3), auch wenn es die Gegenleistung noch nicht erhalten hat und die Höhe dieser Gegenleistung sich noch ändern könnte. Die Anwendung eines praktischen Behelfs für erfüllte Verträge könnte sich auch auf die Umsatzrealisierung des Unternehmens in nachfolgenden Berichtsperioden auswirken, da ein Unternehmen erfüllte Verträge, auf die es einen praktischen Behelf anwendet, nicht nach IFRS 15 bilanziert, sondern weiterhin nach den zuvor geltenden Regelungen für die Umsatzrealisierung. Dabei kann es vorkommen, dass ein Unternehmen seine identifizierten Güter oder Dienstleistungen zwar vollständig übertragen, jedoch noch nicht alle Erlöse erhalten hat, die es in Berichtsperioden nach der erstmaligen Anwendung des IFRS 15 erfassen muss.

In seiner Grundlage für Schlussfolgerungen weist das IASB darauf hin, dass der Ausdruck „alle Güter oder Dienstleistungen übertragen“ (*transferred all of the goods or services*) nicht bedeutet, dass ein Unternehmen das in IFRS 15 enthaltene Konzept der „Übertragung der Verfügungsgewalt“ (*transfer of control*) auf Güter oder Dienstleistungen, die gemäß den bislang geltenden IFRS identifiziert wurden, anwenden würde. Stattdessen ist, wie in IFRS 15.BC441 aufgeführt, eine Leistungserbringung gemäß den bislang geltenden Regelungen (d. h. IAS 11, IAS 18 und dazugehörige Interpretationen) gemeint. „Demzufolge bezeichnet in vielen Fällen der Begriff ‚übertragen‘ (*transferred*) ‚übergeben‘ (*delivered*) bei Verträgen über den Verkauf von Gütern bzw. ‚erbracht‘ (*performed*) bei Verträgen über die Durchführung von Dienstleistungen

und bei Fertigungsaufträgen. Mitunter beurteilt ein Unternehmen durch Ermessensausübung, ob es Güter oder Dienstleistungen an den Kunden übertragen hat.“¹²

Beispiele (unter der Annahme, dass der modifizierte rückwirkende Ansatz angewendet wird):

- ▶ Vertrag ist erfüllt: Ein Einzelhändler hat am 31. Dezember 2017 Produkte an einen Kunden mit sofortiger Übergabe verkauft. Da der Kunde eine schlechte Bonität hat, verlangte der Einzelhändler die Hälfte der Gegenleistung im Voraus und die andere Hälfte innerhalb von 60 Tagen. Gemäß IAS 18 erfasste der Einzelhändler die Hälfte der Gegenleistung zum Zeitpunkt des Verkaufs. Danach kam er zu dem Schluss, dass er den Restbetrag voraussichtlich nicht einziehen kann, und verschob deshalb dessen Erfassung. Da die Güter vor dem Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung des IFRS 15 (1. Januar 2018) übergeben wurden und die Verschiebung der Umsatzerfassung nach IAS 18 ausschließlich in der Unsicherheit bezüglich der Einbringlichkeit der Gegenleistung begründet war, wurde der Vertrag gemäß IFRS 15 als erfüllt betrachtet (siehe Frage 1-5).
- ▶ Vertrag ist nicht erfüllt: Ein Unternehmen schloss am 31. Januar 2017 einen Vertrag über die Erbringung einer Dienstleistung und die Gewährung von Treuepunkten an einen Kunden ab. Gemäß IFRIC 13 grenzte das Unternehmen einen Teil der gesamten Gegenleistung für die Treuepunkte ab und schob die Umsatzerfassung so lange auf, bis die Punkte am 15. Januar 2018 eingelöst wurden. Das Unternehmen schloss die Erbringung der geforderten Dienstleistung innerhalb von sechs Monaten ab und erfasste die damit zusammenhängenden Umsatzerlöse gemäß IAS 18 über diesen Zeitraum. Zum Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung des IFRS 15 (1. Januar 2018) hatte das Unternehmen in Bezug auf die Treuepunkte seine Leistung noch nicht erbracht. Demzufolge wurde der Vertrag gemäß IFRS 15 als nicht erfüllt angesehen (siehe Frage 1-7).

¹¹ Siehe IFRS 15.C2(b).

¹² Siehe IFRS 15.BC445D.



Unsere Sichtweise

Wie bereits erläutert, kann die Bestimmung, welche Verträge zum Zeitpunkt des Übergangs erfüllt sind, ein beträchtliches Maß an Ermessensausübung erfordern. Dies gilt insbesondere dann, wenn die bislang geltenden IFRS keine detaillierten Regelungen enthielten, wann Güter ausgeliefert oder Dienstleistungen erbracht worden sind (z. B. Lizenzen für geistiges Eigentum).

Bei der Bestimmung, ob ein Vertrag erfüllt ist, sollten Unternehmen keine Vertragselemente berücksichtigen, die nach den bislang geltenden Regelungen nicht zur Umsatzerfassung geführt haben (z. B. Gewährleistungsrückstellungen).



Abweichende Vorgaben des FASB

Die Definition eines „erfüllten Vertrags“ nach IFRS und nach US-GAAP ist nicht einheitlich. In ASC 606 wird ein erfüllter Vertrag als ein Vertrag definiert, bei dem alle (oder im Wesentlichen alle) Umsatzerlöse gemäß den US-GAAP-Vorschriften, die vor dem Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung galten, erfasst wurden.¹³

Die unterschiedlichen Definitionen könnten dazu führen, dass Unternehmen über unterschiedliche Bestände an Verträgen verfügen, die auf die Umsatzrealisierungsstandards nach IFRS bzw. US-GAAP übergeleitet werden müssen. In seiner Grundlage für Schlussfolgerungen weist das IASB jedoch darauf hin, dass ein Unternehmen die Konsequenzen dieser unterschiedlichen Definitionen vermeiden kann, indem es IFRS 15 rückwirkend auf alle Verträge, einschließlich der erfüllten Verträge, anwendet.¹⁴



¹³ Gemäß Definition in ASC 606-10-65-1(c) (2).

¹⁴ Siehe IFRS 15.BC445I.

1

Zielsetzung, Zeitpunkt des Inkrafttretens und Übergangsmethoden

Häufig gestellte Fragen

Frage 1-1: Welche Vertragselemente müssen bei der Bestimmung, ob ein Vertrag der Definition eines erfüllten Vertrags entspricht, berücksichtigt werden?

Ein Unternehmen muss all die Elemente (oder Komponenten) eines Vertrags berücksichtigen, die nach den zuvor gültigen IFRS zu Umsatzerlösen führten. Vertragselemente, die nicht zur Erfassung von Umsatzerlösen führten (z. B. Gewährleistungsrückstellungen, die gemäß IAS 37 *Rückstellungen, Eventualverbindlichkeiten und Eventualforderungen* bilanziert werden) sollten bei der Beurteilung, ob ein Vertrag erfüllt ist, demzufolge unberücksichtigt bleiben.

Nach den zuvor gültigen IFRS konnte ein Unternehmen beispielsweise eine Finanzierungskomponente bilanzieren (d. h. Darstellung der Zinserträge oder -aufwendungen getrennt von den Erlösen), wodurch der Vertrag praktisch in eine Umsatz- und eine Finanzierungskomponente aufgeteilt wurde. Unseres Erachtens würde die Finanzierungskomponente bei der Bestimmung, ob die Güter oder Dienstleistungen auf den Kunden übertragen wurden, nicht berücksichtigt werden (d. h., sie hätte keine Auswirkung auf die Beurteilung, ob der Vertrag der Definition eines erfüllten Vertrags entspricht).

Ertragselemente, die nicht in den Anwendungsbereich des IFRS 15 fallen, müssen ebenfalls nicht berücksichtigt werden. IAS 18 galt beispielsweise auch für Dividenden und enthielt Leitlinien für die Erfassung von Zinsen und Gebühren, die bei der Ausgabe von Finanzinstrumenten anfallen. Keines dieser Elemente würde bei der Bestimmung, ob ein Vertrag der Definition eines erfüllten Vertrags entspricht, beim Übergang auf IFRS 15 berücksichtigt werden. Dies hat folgende Gründe:

- ▶ Dividenden fallen nicht in den Anwendungsbereich des IFRS 15.¹⁵
- ▶ Die Leitlinien bezüglich Gebühren in Verbindung mit der Ausgabe von Finanzinstrumenten, die bislang in den Praxisbeispielen zu IAS 18 enthalten waren, sind nun Bestandteil des IFRS 9 *Finanzinstrumente*.¹⁶
- ▶ Zinserträge werden weiterhin nach der Effektivzinsmethode gemäß IFRS 9 bilanziert.¹⁷

¹⁵ Siehe IFRS 9.5.7.1A und IFRS 9.5.7.6.

¹⁶ Siehe IFRS 9.B5.4.1-B5.4.3.

¹⁷ Siehe IFRS 9 Anhang A, IFRS 9.5.4.1, IFRS 9.B5.4.1-B5.4.7.



Häufig gestellte Fragen

Frage 1-2: Haben die Vorschriften des IFRS 15 zur Identifizierung eines Vertrags (einschließlich Vertragslaufzeit) Auswirkungen auf die Identifizierung eines Vertrags nach den zuvor gültigen IFRS?

Bei der Bestimmung, ob ein Vertrag erfüllt ist, hat ein Unternehmen die Vorschriften der zuvor gültigen IFRS und nicht die Vorschriften des IFRS 15 zu beachten. Das bedeutet, es muss die Vertragsgrenzen (einschließlich Vertragslaufzeit) identifizieren und der Frage nachgehen, ob der Vertrag mit anderen Verträgen zusammengefasst war, ob er modifiziert wurde etc. Um beurteilen zu können, ob der Vertrag der Definition eines erfüllten Vertrags entspricht, muss das Unternehmen somit zunächst identifizieren, was genau der Vertrag ist.

Dabei könnte eine Vorgehensweise gemäß den Vorschriften des IFRS 15 zu anderen Ergebnissen führen als eine solche gemäß den bislang geltenden IFRS. IFRS 15 enthält konkrete Bestimmungen zur Identifizierung eines Vertrags, einschließlich der Bestimmung der Vertragslaufzeit.

Diese Bestimmungen sind detaillierter als die in den zuvor gültigen IFRS enthaltenen Vorschriften und könnten unter Anwendung des IFRS 15 zu anderen Ergebnissen führen (z. B. kann ein Unternehmen in bestimmten Fällen nach IFRS 15 zu dem Ergebnis gelangen, dass ein Vertrag eine kürzere Laufzeit hat als die festgelegte Vertragslaufzeit; siehe Abschnitt 3.2 für weitere Erläuterungen).

Da die zuvor geltenden Rechnungslegungsstandards keine ausführlichen Vorschriften für die Identifizierung des Vertrags enthielten, musste die Identifizierung anhand der Rechnungslegungsmethoden des Unternehmens und seiner bisherigen Vorgehensweise erfolgen. Dazu gehören (a) die Frage, wie das Unternehmen den Vertrag einstufte (z. B. als Rahmenliefervereinbarung oder als Einzelbestellung), und (b) die Vertragslaufzeit (d. h. die festgelegte Vertragslaufzeit oder ein kürzerer Zeitraum).

Beispiel 1-1: Definition eines erfüllten Vertrags: Vertragslaufzeit

Szenario 1

Am 30. Juni 2016 schloss Unternehmen A einen Vertrag mit einem Kunden ab, der die Erbringung von Dienstleistungen über einen Zeitraum von 24 Monaten vorsah. Dieser Vertrag verpflichtete den Kunden zur Zahlung einer festen Monatsgebühr von WE 150. Diese Gebühr blieb über die Vertragslaufzeit von 24 Monaten konstant, und zwar unabhängig von dem für die Erbringung der Dienstleistungen benötigten Zeitraum und von der tatsächlichen täglichen Nutzung durch den Kunden. Der Kunde war berechtigt, den Vertrag jederzeit ohne Strafzahlung mit einer Frist von einem Monat zu kündigen. Bis zum 1. Januar 2017 hatte Unternehmen A keine Kündigung erhalten. Basierend auf seiner bisherigen Erfahrung ging Unternehmen A davon aus, dass der Kunde den Vertrag nicht innerhalb des ersten Jahres kündigen würde. Unternehmen A gelangte daher in Bezug auf diesen Vertrag zu dem

Schluss, dass die Vertragslaufzeit gemäß den bislang geltenden IFRS der festgelegten Vertragslaufzeit von 24 Monaten entspricht.

Gemäß der Rechnungslegungsmethode von Unternehmen A, die auf IAS 18 basierte, wurden Umsatzerlöse aus der Erbringung monatlicher Dienstleistungen für Kunden im Rahmen solcher Verträge auf monatlicher Basis über den Dienstleistungszeitraum erfasst. Obwohl in seiner Rechnungslegungsmethode nicht explizit angegeben, behandelte Unternehmen A in der Regel die festgelegte Vertragslaufzeit als Laufzeit des Vertrags (sofern der Vertrag nicht modifiziert oder vom Kunden gekündigt wurde), wobei es sich um den Zeitraum handelt, über den die vertraglichen Rechte und Verpflichtungen durchsetzbar sind. ►

Zielsetzung, Zeitpunkt des Inkrafttretens und Übergangsmethoden

Häufig gestellte Fragen

Beispiel 1-1: Definition eines erfüllten Vertrags: Vertragslaufzeit (Fortsetzung)

Es sei angenommen, dass Unternehmen A IFRS 15 zum 1. Januar 2018 anwendet und dafür den vollständigen rückwirkenden Ansatz wählt. Dabei greift Unternehmen A auf den praktischen Behelf in IFRS 15.C5(a)(ii) zurück, wonach Verträge, die der Definition eines erfüllten Vertrags gemäß IFRS 15.C2(b) entsprechen, zu Beginn der frühesten dargestellten Periode (1. Januar 2017; Unternehmen A stellt lediglich eine Vergleichsperiode in seinem Abschluss dar) nicht neu bewertet werden müssen.

Nach IFRS 15 dürfte Unternehmen A zu dem Ergebnis gelangen, dass es sich bei dem Vertrag um einen monatlich kündbaren Vertrag (*month-to-month contract*) handelt. Bei der Bestimmung, ob der Vertrag erfüllt ist, berücksichtigt Unternehmen A jedoch ausschließlich die vorherigen IFRS. Möglicherweise stellte Unternehmen A fest, dass seine Rechnungslegungsmethode nach IAS 18 der Identifizierung der Vertragslaufzeit eine untergeordnete Bedeutung beimaß, sodass der Vertrag weder ein 24-Monats-Vertrag noch ein monatlich kündbarer Vertrag ist. Unternehmen A bilanzierte diese Art von Dienstleistungsvertrag auf der Basis der monatlichen Rechnungsstellung. Die Bilanzierungsmethode dürfte damit mit der Bilanzierung eines monatlich kündbaren Vertrags vergleichbar sein. Obwohl in seiner Rechnungslegungsmethode nicht explizit angegeben, betrachtete Unternehmen A jedoch die festgelegte Vertragslaufzeit grundsätzlich als den Zeitraum, über den die Rechte und Verpflichtungen durchsetzbar sind.

Darüber hinaus kann Unternehmen A den Vertrag mit dem Kunden nicht kündigen, und es ist verpflichtet, über die gesamte Vertragslaufzeit von 24 Monaten Dienstleistungen zu erbringen, sofern es keine Kündigungsmittelung des Kunden erhält, die die Verpflichtung von Unternehmen A, Dienstleistungen zu erbringen, auf 30 Tage ab dem Datum der Mitteilung begrenzen würde. Da der Kunde bis einen Monat vor dem 1. Januar 2017 keine Kündigungsmittelung eingereicht hatte, mussten zu Beginn der frühesten dargestellten Periode

(1. Januar 2017) noch etwa 18 Monate lang Dienstleistungen erbracht werden. Unternehmen A gelangt daher zu dem Schluss, dass der Vertrag nicht der Definition eines erfüllten Vertrags entspricht und gemäß IFRS 15 zu bilanzieren ist.

Szenario 2

Es wird der gleiche Sachverhalt wie in Szenario 1 unterstellt, mit dem Unterschied, dass der Kunde am 30. November 2016 eine Mitteilung über die vorzeitige Kündigung eingereicht hatte.

Wie bei Szenario 1 hätte die Vertragslaufzeit nach den vorherigen IFRS der festgelegten Vertragslaufzeit von 24 Monaten entsprochen. In diesem Szenario hat der Kunde allerdings am 30. November 2016 eine Kündigungsmittelung eingereicht. Unternehmen A stellt daher fest, dass die Laufzeit des Vertrags am 31. Dezember 2016 endete.

Unternehmen A kann den Vertrag mit dem Kunden nicht kündigen und ist verpflichtet, über die gesamte Vertragslaufzeit von 24 Monaten Dienstleistungen zu erbringen, sofern es keine Kündigungsmittelung des Kunden erhält, die die Verpflichtung von Unternehmen A, Dienstleistungen zu erbringen, auf 30 Tage ab dem Datum der Mitteilung begrenzen würde. Da Unternehmen A vor dem 31. Dezember 2016 alle Dienstleistungen erbracht hat, gelangt es zu der Feststellung, dass es sich bei dem Vertrag um einen erfüllten Vertrag handelt. Eine etwaige noch ausstehende Gegenleistung erfasst Unternehmen A gemäß seiner vorherigen Rechnungslegungsmethode (die in Übereinstimmung mit IAS 18 entwickelt wurde).

Szenario 3

Es wird der gleiche Sachverhalt wie in Szenario 1 unterstellt, mit dem Unterschied, dass der Kunde zu Beginn des Vertrags eine nicht erstattungsfähige Vorauszahlung von WE 50 (zusätzlich zur monatlichen Festgebühr) entrichten musste. Der Kunde ist berechtigt, den Vertrag jederzeit ohne Strafzahlung



Häufig gestellte Fragen

mit einer Frist von einem Monat zu kündigen. Der Kunde hat den Vertrag am 30. November 2016 gekündigt.

In der auf IAS 18 basierenden Rechnungslegungsmethode von Unternehmen A für diese Art von Verträgen ist festgelegt, dass Umsatzerlöse aus nicht erstattungsfähigen Vorauszahlungen über den durchschnittlichen Kundenbindungszeitraum abgegrenzt werden. Der Kundenbindungszeitraum wurde auf zwei Jahre geschätzt. Die abgegrenzten Umsatzerlöse wurden daher linear über die nächsten 24 Monate erfasst.

Wie bei Szenario 2 hätte die Vertragslaufzeit nach den vorherigen IFRS der festgelegten Vertragslaufzeit von 24 Monaten entsprochen. Da der Kunde am 30. November 2016 die Kündigungsmitteilung eingereicht hat, gelangt Unternehmen A jedoch zu dem Schluss, dass die Laufzeit des Vertrags am 31. Dezember 2016 endete.

Nach der vorherigen Rechnungslegungsmethode von Unternehmen A wurde die nicht erstattungsfähige Vorauszahlung über den durchschnittlichen Kundenbindungszeitraum und

nicht über die Vertragslaufzeit abgegrenzt und als passiver Rechnungsabgrenzungsposten in der Bilanz erfasst. Ein Vertrag gilt nicht dann als erfüllt, wenn alle Umsatzerlöse erfasst worden sind, sondern wenn alle Güter oder Dienstleistungen auf den Kunden übertragen worden sind. Der Zeitraum, über den die Umsatzerlöse erfasst werden, hat zudem keine Auswirkung auf die Vertragslaufzeit. Somit ist die Erfassung der Vorauszahlung bei der Bestimmung, ob es sich bei dem Vertrag um einen erfüllten Vertrag handelt, nicht relevant. Alle vertraglich vereinbarten Dienstleistungen sind bis zum Datum der Kündigung für den Kunden erbracht worden. Somit ist der Vertrag als erfüllter Vertrag anzusehen.

Jegliche etwaige noch ausstehende Gegenleistung erfasst Unternehmen A weiterhin gemäß seiner vorherigen Rechnungslegungsmethode (die in Übereinstimmung mit IAS 18 entwickelt wurde). Da der Kunde den Vertrag vorzeitig beendet hat, muss Unternehmen A jedoch den Zeitraum, über den die verbleibenden Umsatzerlöse aus der nicht erstattungsfähigen Vorauszahlung zu erfassen sind, gemäß den Anforderungen des IAS 18 neu bewerten.

Frage 1-3: Hat ein Unternehmen bei der Bestimmung, ob es „alle Güter oder Dienstleistungen übertragen“ hat (*transferred all of the goods or services*), das in IFRS 15 enthaltene Konzept der „Übertragung der Verfügungsgewalt“ (*transfer of control*) zu beachten?

Nein. In seiner Grundlage für Schlussfolgerungen weist das Board darauf hin, dass der Ausdruck „alle Güter oder Dienstleistungen übertragen“ (*transferred all of the goods or services*) nicht bedeutet, dass ein Unternehmen das in IFRS 15 enthaltene Konzept der „Übertragung der Verfügungsgewalt“ (*transfer of control*) auf Güter oder Dienstleistungen, die gemäß den bislang geltenden IFRS identifiziert wurden, anwenden würde. Vielmehr muss es die Bestimmung, ob es alle Güter oder Dienstleistungen übertragen hat, wie in IFRS 15.BC441 dargelegt, gemäß den Vorschriften der bislang geltenden IFRS vornehmen (siehe nachfolgende Frage 1-4).

Demzufolge bezeichnet in vielen Fällen der Begriff „übertragen“ (*transferred*) „übergeben“ (*delivered*) bei Verträgen über den Verkauf von Gütern bzw. „erbracht“ (*performed*) bei Verträgen über die Durchführung von Dienstleistungen und bei Fertigungsaufträgen. Mitunter beurteilt ein Unternehmen durch Ermessensausübung, ob es Güter oder Dienstleistungen auf den Kunden übertragen hat.¹⁸

¹⁸ Siehe IFRS 15.BC445D.

Zielsetzung, Zeitpunkt des Inkrafttretens und Übergangsmethoden

Häufig gestellte Fragen

Frage 1-4: Würde die Tatsache, dass die Umsatzerlöse nach den bisherigen IFRS noch nicht vollständig bzw. nur teilweise erfasst wurden, bedeuten, dass der Vertrag noch nicht erfüllt wurde?

Möglicherweise. Ob ein Vertrag der Definition eines erfüllten Vertrags entspricht, hängt nicht davon ab, ob das Unternehmen alle damit verbundenen Umsatzerlöse erfasst hat. Die in den bislang geltenden IFRS enthaltenen Vorschriften zum Erfassungszeitpunkt können allerdings einen Hinweis darauf geben, ob die Güter oder Dienstleistungen übertragen worden sind.

Gemäß IAS 18 waren Erlöse aus dem Verkauf von Gütern zu erfassen, wenn alle folgenden Kriterien erfüllt waren:¹⁹

- ▶ Das Unternehmen hatte die maßgeblichen Risiken und Chancen, die mit dem Eigentum der verkauften Waren und Erzeugnisse verbunden waren, auf den Käufer übertragen.
- ▶ Dem Unternehmen verblieb weder ein weiterhin bestehendes Verfügungsrecht, wie es gewöhnlich mit dem Eigentum verbunden ist, noch eine wirksame Verfügungsgewalt über die verkauften Waren und Erzeugnisse.
- ▶ Die Höhe der Umsatzerlöse konnte verlässlich bestimmt werden.
- ▶ Es war wahrscheinlich, dass der wirtschaftliche Nutzen aus dem Geschäft dem Unternehmen zufließen würde.
- ▶ Die im Zusammenhang mit der Transaktion angefallenen oder noch anfallenden Kosten konnten verlässlich bestimmt werden.

Nach IAS 18 war die Übertragung der Risiken und Chancen das wichtigste der fünf Kriterien. Die folgenden vier Beispiele für Sachverhalte, in denen ein Unternehmen maßgebliche Risiken und Chancen eines Eigentümers zurückbehält, wurden im Standard aufgeführt:²⁰

- ▶ Das Unternehmen übernahm Verpflichtungen aus Schlechterfüllung, die über die geschäftsüblichen Garantie-/Gewährleistungsverpflichtungen hinausgingen.
- ▶ Der Erhalt eines bestimmten Verkaufserlöses war von den Erlösen aus dem Weiterverkauf der Waren oder Erzeugnisse durch den Käufer abhängig.
- ▶ Die Gegenstände werden einschließlich Aufstellung und Montage geliefert, Aufstellung und Montage machten einen wesentlichen Vertragsbestandteil aus, waren aber vom Unternehmen noch nicht erfüllt.
- ▶ Der Käufer hatte unter bestimmten, im Kaufvertrag vereinbarten Umständen ein Rücktrittsrecht und das Unternehmen konnte die Wahrscheinlichkeit eines Rücktritts nicht einschätzen.

Unternehmen, die die Gründe für die bilanzielle Behandlung gemäß den bislang geltenden IFRS verstehen, fällt die Bestimmung, ob die Güter oder Dienstleistungen übertragen wurden und der Vertrag der Definition für erfüllte Verträge entspricht, daher möglicherweise leichter. Bei einigen Gütern oder Dienstleistungen können jedoch Ermessensentscheidungen erforderlich sein. Als Beispiel sei angenommen, dass ein Unternehmen Produkte verkauft, Umsatzerlöse jedoch nicht sofort erfassen kann. Die Verschiebung der Umsatzerfassung kann entweder mit dem Zeitpunkt der Übertragung (z. B. bei *Bill-and-hold*-Vereinbarungen) zusammenhängen oder damit, dass die Güter oder Dienstleistungen übertragen wurden, jedoch nicht alle Kriterien für die Erfassung erfüllt sind.

¹⁹ Siehe IAS 18.14.

²⁰ Siehe IAS 18.16.



Häufig gestellte Fragen

Frage 1-5: Wenn die Verschiebung der Umsatzerfassung nach den bislang geltenden IFRS in der Unsicherheit bezüglich der Einbringlichkeit der Gegenleistung begründet war, hätte dies die Nichterfüllung des Vertrags zur Folge?

War die Verschiebung der Umsatzerfassung nach den bisherigen IFRS ausschließlich in der Unsicherheit bezüglich der Einbringlichkeit der Gegenleistung begründet (d. h., weil es unwahrscheinlich war, dass der wirtschaftliche Nutzen aus dem Geschäft dem Unternehmen zufließen würde), würde

dies folglich nicht verhindern, dass ein Vertrag der Definition eines erfüllten Vertrags entspricht. Hierbei ist jedoch sicherzustellen, dass dies der einzige Grund für die Verschiebung der Umsatzerfassung war. Beispiele:

Beispiel 1-2: Definition eines erfüllten Vertrags: Einbringlichkeit

Szenario 1

Im November 2016 schloss Unternehmen A mit einem Kunden einen Vertrag über die Lieferung von 1.000 Produkten mit sofortiger Übergabe. Aufgrund der schlechten Bonität des Kunden vereinbarte Unternehmen A, dass der Kunde 60 % der Produkte zum Lieferzeitpunkt und die restlichen 40 % innerhalb von 60 Tagen nach dem Lieferdatum bezahlen könne. Nach der zuvor von Unternehmen A verwendeten Rechnungslegungsmethode (in Übereinstimmung mit IAS 18.14) erfasste es nur 60 % der Gegenleistung als Umsatzerlöse. Die restlichen 40 % bilanzierte es erst zu dem Zeitpunkt, zu dem die Einbringung dieses Betrags wahrscheinlich war (vorausgesetzt, die anderen Kriterien in IAS 18.14 waren erfüllt). Die Einbringlichkeit der restlichen 40 % der Gegenleistung wurde Ende Januar 2017 wahrscheinlich.

Es sei angenommen, dass Unternehmen A IFRS 15 zum 1. Januar 2018 angewendet und für den Übergang den vollständigen rückwirkenden Ansatz gewählt hat. Dabei hat es auch auf den praktischen Behelf in IFRS 15.C5(a)(ii) zurückgegriffen, wonach Verträge, die zu Beginn der frühesten dargestellten Periode der Definition eines erfüllten Vertrags gemäß IFRS 15.C2(b) entsprechen, nicht neu bewertet werden müssen.

Zu Beginn der frühesten dargestellten Periode (1. Januar 2017; Unternehmen A stellt nur eine Vergleichsperiode dar) hat Unternehmen A alle im Vertrag identifizierten Güter durch die

Auslieferung von 1.000 Produkten auf den Kunden übertragen und 60 % der Umsatzerlöse erfasst. Die Tatsache, dass Unternehmen A die Umsatzerlöse aus dem Verkauf der 1.000 Produkte nur teilweise erfassen konnte (da es nicht sicher war, ob es 40 % der Gegenleistung erhalten würde), berührt nicht die Bestimmung, ob die identifizierten Güter auf den Kunden übertragen wurden. Somit betrachtet Unternehmen A den Vertrag als erfüllt und bilanziert ihn weiterhin gemäß seiner bisherigen Rechnungslegungsmethode (die in Übereinstimmung mit IAS 18 entwickelt wurde).

Szenario 2

Im Januar 2016 schloss Unternehmen A mit einem Kunden einen Vertrag ab, der den Aufbau eines hoch spezialisierten Systems in den Räumen des Kunden in einem Zeitraum von elf Monaten vorsah. Die Gegenleistung in Höhe von WE 100.000 berücksichtigte die Besonderheiten der Kundenräume. Der Zahlungsplan richtete sich nach den bereits erbrachten Leistungen für den Kunden. Unternehmen A wendete die Methode der Gewinnrealisierung nach dem Fertigstellungsgrad gemäß IAS 11.25 an und erfasste Umsatzerlöse in der Bilanzierungsperiode, in der die jeweiligen Dienstleistungen erbracht wurden.

Bei Fertigstellung des hoch spezialisierten Systems hat Unternehmen A die Gegenleistung in Höhe von WE 100.000 erhalten und einen äquivalenten Betrag als Umsatzerlöse erfasst. ►

Zielsetzung, Zeitpunkt des Inkrafttretens und Übergangsmethoden

Häufig gestellte Fragen

Beispiel 1-2: Definition eines erfüllten Vertrags: Einbringlichkeit (Fortsetzung)

Im Oktober 2016 fielen bei Unternehmen A jedoch im Rahmen des Systemaufbaus unerwartete zusätzliche Kosten an, die damit zusammenhingen, dass das ursprüngliche Design des hoch spezialisierten Systems angepasst werden musste, da bestimmte Änderungen an den Kundenräumen vorgenommen wurden, die bei Vertragsbeginn nicht kommuniziert worden waren. Unternehmen A machte einen Anspruch auf Erstattung dieser nicht vorhergesehenen Kosten geltend und forderte eine Erhöhung der Gegenleistung um WE 1.000. Der Aufbau wurde im November 2016 abgeschlossen. Im Februar 2017 vereinbarte Unternehmen A mit seinem Kunden, dass die Forderung in Höhe von WE 500 innerhalb von drei Monaten zu begleichen ist.

Es sei angenommen, dass Unternehmen A IFRS 15 erstmals zum 1. Januar 2018 angewendet und für den Übergang den vollständigen rückwirkenden Ansatz gewählt hat. Dabei hat es auch auf den praktischen Behelf in IFRS 15.C5(a) (ii) zurück-

gegriffen, wonach Verträge, die zu Beginn der frühesten dargestellten Periode der Definition eines erfüllten Vertrags gemäß IFRS 15.C2(b) entsprechen, nicht neu bewertet werden müssen.

Zu Beginn der frühesten dargestellten Periode (1. Januar 2017) hat Unternehmen A alle im Vertrag identifizierten Güter oder Dienstleistungen mit Abschluss der Bautätigkeiten und Übergabe des hoch spezialisierten Systems auf den Kunden übertragen. Die Tatsache, dass Unternehmen A einen Anspruch auf eine zusätzliche Gegenleistung für die identifizierten Güter oder Dienstleistungen, die bereits auf den Kunden übertragen wurden, geltend gemacht hat, ist bei der Bestimmung, ob die identifizierten Güter oder Dienstleistungen übertragen wurden, irrelevant. Somit betrachtet Unternehmen A den Vertrag als erfüllt und bilanziert ihn weiterhin gemäß seiner bisherigen Rechnungslegungsmethode (die in Übereinstimmung mit IAS 11 entwickelt wurde).

Frage 1-6: Wann galten Lizenzen nach den bisherigen IFRS-Regelungen als übertragen?

In den bisher geltenden IFRS war die Bestimmung, wann eine Lizenz für geistiges Eigentum übertragen worden ist (d. h., wann die maßgeblichen Risiken und Chancen, die mit dem Eigentum der Lizenz verbunden sind, gemäß IAS 18.14[a] auf den Kunden übertragen worden sind), unzureichend geregelt. Unternehmen müssen daher wesentliche Ermessensentscheidungen treffen, um zu bestimmen, ob ein Vertrag, der eine Lizenz für geistiges Eigentum enthält, der Definition eines erfüllten Vertrags entspricht.

Gemäß IAS 18.33 war Folgendes festgelegt: „Nutzungsentgelte fallen in Übereinstimmung mit den zugrunde liegenden Vertragsbestimmungen an und werden normalerweise auf dieser Grundlage erfasst, sofern es unter Berücksichtigung des vertraglich Gewollten nicht wirtschaftlich angemessen ist, den Umsatzerlös auf einer anderen systematischen und

sinnvollen Grundlage zu erfassen.“ Nach IAS 18.IE20 wurden Gebühren und Nutzungsentgelte, die für die Nutzung der Vermögenswerte eines Unternehmens (z. B. Warenrechte, Patente, Software, musikalische Urheberrechte, Rechte an Tonaufnahmen und Kinofilmen) entrichtet werden, normalerweise in Übereinstimmung mit den Bestimmungen des zugrunde liegenden Vertrags erfasst. Aus praktischen Gründen können Gebühren und Nutzungsentgelte linear über die Laufzeit des Vertrags erfasst werden, z. B. wenn ein Lizenznehmer berechtigt ist, bestimmte Technologien über einen festgelegten Zeitraum zu nutzen. Hängt der Erhalt einer Lizenzgebühr oder eines Nutzungsentgelts vom Eintritt eines künftigen Ereignisses ab, werden die Umsatzerlöse erst dann erfasst, wenn es wahrscheinlich ist, dass das Unternehmen die Gebühr oder das Nutzungsentgelt erhalten wird. Dies wird in der Regel der Fall sein, wenn das Ereignis eingetreten ist.



Häufig gestellte Fragen

Da der Schwerpunkt der Leitlinien in diesem Paragraphen und der erläuternden Beispiele zu IAS 18 auf der Erfassung von Umsatzerlösen lag, kann es schwierig sein zu bestimmen, wann das Unternehmen die mit dem Eigentum verbundenen wesentlichen Risiken und Chancen auf den Kunden übertragen hat. Hat ein Unternehmen Umsatzerlöse nach den bisher geltenden IFRS-Regelungen über einen bestimmten Zeitraum erfasst, muss es den Grund für diese bilanzielle Behandlung sorgfältig beurteilen.

Wie in IAS 18.IE20 erläutert, kann es hilfreich sein zu prüfen, ob in Bezug auf die Lizenz weiterhin Verpflichtungen bestehen.

- ▶ Wenn es sich bei der Lizenz für geistiges Eigentum de facto um einen Verkauf von geistigem Eigentum handelt und keine Leistungsverpflichtungen mehr bestehen, dürfte es wahrscheinlich sein, dass die mit dem Eigentum verbundenen maßgeblichen Risiken und Chancen zum Zeitpunkt des Verkaufs auf den Kunden übertragen worden sind. Gemäß IAS 18.IE20 stellt eine Übertragung von Rechten gegen eine feste Gebühr oder eine nicht erstattungsfähige Garantie im Rahmen eines unkündbaren Vertrags, der dem Lizenznehmer gestattet, diese Rechte uneingeschränkt zu nutzen, und bei dem der Lizenzgeber keine verbleibenden Leistungsverpflichtungen hat, de facto einen Verkauf dar. Ein Beispiel hierfür ist ein Software-Lizenzvertrag, bei dem der Lizenzgeber nach Übergabe keine weiteren Verpflichtungen hat. Ein weiteres Beispiel ist die Gewährung von Rechten zur Vorführung eines Kinofilms, wenn der Lizenzgeber keine Kontrolle über den Verleiher hat und keine weiteren Erlöse aus den Kasseneinnahmen erwartet. In diesen Fällen werden die Umsatzerlöse zum Verkaufszeitpunkt erfasst.
- ▶ In allen anderen Fällen müssen Unternehmen Ermessen ausüben, um den Zeitpunkt zu bestimmen, zu dem der Lizenznehmer die Rechte aus der Lizenz uneingeschränkt ausüben kann und der Lizenzgeber keine verbleibenden Leistungsverpflichtungen mehr hat. Dies kann hilfreich sein, wenn Unternehmen beurteilen müssen, ob die laufenden Verpflichtungen darauf schließen lassen, dass die mit dem

Eigentum verbundenen maßgeblichen Risiken und Chancen nicht zu einem bestimmten Zeitpunkt, sondern über einen bestimmten Zeitraum übertragen worden sind. Dadurch könnte auch die Bestimmung, ob die Übertragung über die gesamte Lizenzdauer oder über einen kürzeren Zeitraum erfolgt, erleichtert werden. Folgende Faktoren könnten dabei berücksichtigt werden:

- ▶ der Grund, warum der Vertrag kündbar ist (sofern zutreffend)
- ▶ die Art der Einschränkungen im Hinblick auf die Nutzung des geistigen Eigentums, beispielsweise ob sie ein Merkmal der Lizenz selbst sind (z. B. die von der Lizenz abgedeckten Länder) oder ob die Fähigkeit des Lizenznehmers, die erhaltenen Rechte auszuüben, eingeschränkt wird (z. B. wenn der Lizenznehmer das geistige Eigentum erst ab einem bestimmten Datum nutzen kann)
- ▶ die Art der verbleibenden Verpflichtungen und der Zeitraum, in dem diese Verpflichtungen bestehen ▶



Zielsetzung, Zeitpunkt des Inkrafttretens und Übergangsmethoden

Häufig gestellte Fragen

Beispiel 1-3: Definition eines erfüllten Vertrags: Lizenzen

Szenario 1

Am 1. Januar 2016 schloss Unternehmen A einen Vertrag mit einer Laufzeit von drei Jahren ab, der Rechte zur mehrfachen Vorführung eines Films in Kinos innerhalb eines bestimmten Zeitraums einräumte und ein nicht erstattungsfähiges, im Voraus zahlbares Entgelt in Höhe von WE 9.000 vorsah. Die einzige vertraglich vereinbarte Leistungsverpflichtung von Unternehmen A bestand in der Auslieferung des Films. Weitere Aktivitäten oder Verpflichtungen waren für Unternehmen A nicht vorgesehen. Der Film wurde am 1. Januar 2016 ausgeliefert. Unternehmen A kam zu dem Ergebnis, dass die mit dem Eigentum verbundenen maßgeblichen Risiken und Chancen zu diesem Zeitpunkt übertragen wurden.

Gemäß der Rechnungslegungsmethode, die Unternehmen A bislang auf diese Art von Verträgen angewendet hat, wurden Umsatzerlöse zu Beginn der Lizenzdauer in voller Höhe erfasst, da die mit dem Eigentum verbundenen Risiken und Chancen zu diesem Zeitpunkt bei dem Kunden lagen und alle Kriterien für die Umsatzerfassung erfüllt waren.

Es sei angenommen, dass Unternehmen A IFRS 15 erstmals zum 1. Januar 2018 angewendet und für den Übergang den vollständigen rückwirkenden Ansatz gewählt hat. Dabei hat Unternehmen A auch auf den praktischen Behelf in IFRS 15.C5(a)(ii) zurückgegriffen, wonach Verträge, die zu Beginn der frühesten dargestellten Periode der Definition eines erfüllten Vertrags gemäß IFRS 15.C2(b) entsprechen, nicht neu bewertet werden müssen.

Gemäß der bisherigen Rechnungslegungsmethode von Unternehmen A wurden Umsatzerlöse in voller Höhe zu Beginn der Lizenzdauer (1. Januar 2016) erfasst. Nach diesem Zeitpunkt bestanden bei Unternehmen A keine weiteren Verpflichtungen. Somit ist der Vertrag zu Beginn der frühesten dargestellten Periode (1. Januar 2017) erfüllt. Unternehmen A bilanziert den Vertrag weiterhin gemäß seiner bisherigen IAS 18 entwickelt wurde).

Szenario 2

Es wird der gleiche Sachverhalt wie in Szenario 1 unterstellt, mit dem Unterschied, dass das Entgelt vom Eintritt eines künftigen Ereignisses abhängig sein sollte, und zwar entsprach der Verkaufspreis einem prozentualen Anteil an den Kasseneinnahmen innerhalb der vereinbarten Vertragslaufzeit (d. h. drei Jahre).

Unternehmen A kam zu dem Ergebnis, dass die mit dem Eigentum verbundenen maßgeblichen Risiken und Chancen am 1. Januar 2016, d. h. zum Zeitpunkt der Auslieferung des Films, auf den Kunden übertragen wurden.

Das Vorhandensein einer umsatzabhängigen Lizenzgebühr, die über den Zweijahreszeitraum nach der erstmaligen Anwendung des IFRS 15 erwirtschaftet wird, hat keine Auswirkungen auf den Zeitpunkt der Übertragung auf den Kunden, da Unternehmen A keine weiteren Leistungsverpflichtungen hatte. Die Lizenzgebühr basiert auf den Kasseneinnahmen. In diesen Fällen werden Umsatzerlöse gemäß IAS 18.IE20 erst dann erfasst, wenn es wahrscheinlich ist, dass das Unternehmen die Gebühr oder das Nutzungsentgelt erhalten wird, was in der Regel der Fall sein wird, wenn das Ereignis eingetreten ist.

Hieraus ergibt sich jedoch keine zusätzliche Verpflichtung für Unternehmen A und folglich keine Auswirkung auf den Zeitpunkt der Übertragung auf den Kunden.

Somit ist der Vertrag zu Beginn der frühesten dargestellten Periode (1. Januar 2017) erfüllt. Unternehmen A bilanziert ihn weiterhin gemäß seiner bisherigen Rechnungslegungsmethode (die in Übereinstimmung mit IAS 18 entwickelt wurde).

Szenario 3

Es wird der gleiche Sachverhalt wie in Szenario 1 unterstellt, mit dem Unterschied, dass sich Unternehmen A nicht nur zur Auslieferung des Films, sondern auch zu Werbe- und Marketingkampagnen für einen Zeitraum von 18 Monaten nach Auslieferung an den Kunden verpflichtete.



Häufig gestellte Fragen

Gemäß der Rechnungslegungsmethode, die Unternehmen A bislang auf diese Art von Verträgen angewendet hat, sind Werbe- und Marketingkampagnen keine einzeln abgrenzbaren Bestandteile eines Vertrags, der Rechte auf die Vorführung und Ausstrahlung von Filmen einräumt. Umsatzerlöse werden linear über die Lizenzdauer erfasst, wenn die Werbe- und Marketingkampagnen durchgeführt werden.

Unternehmen A kam zu dem Ergebnis, dass der Film am 1. Januar 2016 ausgeliefert wurde, die mit dem Eigentum an der Lieferung (d. h. dem Film zusammen mit den Dienstleistungen) verbundenen maßgeblichen Risiken und Chancen jedoch erst nach Erbringung der Dienstleistungen (30. Juni 2017) auf den Kunden übertragen wurden.

Der Vertrag umfasste mehrere Bestandteile, da Unternehmen A zusätzlich zur Lieferung der Lizenz Werbeleistungen erbringen musste. Unternehmen A kam jedoch gemäß IAS 18.13 zu dem Ergebnis, dass diese Leistungen keine

einzelnen abgrenzbaren Bestandteile sind, denen Umsatzerlöse zugeordnet werden müssten. Die Umsatzerlöse wurden daher sowohl für die Lizenz als auch für die Werbeleistungen über die Lizenzdauer erfasst, wenn Unternehmen A die Leistungen erbrachte.

Der Vertrag wird nicht als erfüllt betrachtet, da Unternehmen A nach Übertragung des Rechts zur Vorführung des Films zusätzliche Leistungen übertragen musste. Die Tatsache, dass Unternehmen A das Entgelt nicht auf die einzelnen Vertragsbestandteile aufgeteilt hat, entband es nicht von seinen Verpflichtungen, die Werbeaktivitäten in den nächsten 18 Monaten durchzuführen.

Zu Beginn der frühesten dargestellten Periode (1. Januar 2017) musste Unternehmen A noch bis zum 30. Juni 2017 Werbeleistungen für den Kunden erbringen. Somit erfüllt der Vertrag nicht die Definition eines erfüllten Vertrags und muss gemäß IFRS 15 bilanziert werden.

Frage 1-7: Wann galten Treuepunkte nach den bisherigen IFRS-Regelungen als übertragen?

Gemäß den bislang geltenden IFRS hatten Unternehmen Treuepunkte, die sie einem Kunden gewährten, erst dann „übertragen“, wenn die Punkte eingelöst wurden oder verfallen waren.

Unternehmen müssen ihre Kundenbindungsprogramme eingehend prüfen, da Treuepunkte gewöhnlich aus mehreren Verträgen mit demselben (denselben) Kunden resultieren. Da solche Programme gemäß IFRIC 13 als Umsatzminderung und nicht als Aufwand zu erfassen sind, gälte ein Vertrag erst dann als erfüllt, wenn die aus diesem Vertrag entstehenden Treuepunkte eingelöst oder verfallen sind.

Für Unternehmen, die über Kundenbindungsprogramme verfügen, kann es schwierig sein zu bestimmen, aus welchen Verträgen noch nicht verfallene und noch nicht eingelöste Treuepunkte hervorgegangen sind, sodass sie noch nicht erfüllt sind (und gemäß IFRS 15 bilanziert werden müssen).

Einige Unternehmen können die betreffenden Verträge für jeden Kunden ggf. mittels der in ihren Systemen erfassten Daten bestimmen. Hat ein Unternehmen jedoch diese Informationen nicht speziell nach Kunden aufgeschlüsselt, kann es möglicherweise anhand der Bedingungen der Kundenbindungsprogramme feststellen, ob bzw. wann die Treuepunkte verfallen sind, um den wahrscheinlichen Zeitpunkt der ursprünglichen Transaktion, die zu dem (den) Treuepunkt(en) geführt hat, zu identifizieren. Auf diese Weise lässt sich möglicherweise auch feststellen, ob das Unternehmen die Nutzung der Treuepunkte nach der First-in-first-out-Methode oder nach einem anderen Verfahren bilanziert hat. ►

Zielsetzung, Zeitpunkt des Inkrafttretens und Übergangsmethoden

Häufig gestellte Fragen

Beispiel 1-4: Definition eines erfüllten Vertrags: Kundenbindungsprogramme

Unternehmen A verkauft Produkte an Einzelhandelskunden. Die Kunden können an einem Kundenbindungsprogramm teilnehmen. Hierbei erhalten sie beim Kauf von Produkten Treuepunkte, einen je WE 100, die sie für den Erwerb von Produkten von Unternehmen A ausgeben. Kunden können ihre gesammelten Treuepunkte in Form von Rabatten bei künftigen Produktkäufen von Unternehmen A einlösen. Ein Treuepunkt berechtigt sie zum einem Rabatt in Höhe von WE 1. Es wird angenommen, dass dies dem beizulegenden Zeitwert eines Treuepunktes entspricht. Treuepunkte verfallen zwei Jahre nach dem Zeitpunkt ihrer Gewährung.

Unternehmen A erfasst Umsatzerlöse aus dem Verkauf von Produkten, wenn Kunden sie am Verkaufsort erwerben. Gemäß IFRIC 13 teilte Unternehmen A den beizulegenden Zeitwert der Gegenleistung, die es für den ursprünglichen Verkauf erhalten hat oder erhalten wird, zwischen den Treuepunkten und dem ursprünglich verkauften Produkt auf.

Am 1. November 2016 verkaufte Unternehmen A Produkte im Wert von WE 10.000 und gewährte einem Kunden 100 Treuepunkte. Auf der Basis der relativen beizulegenden Zeitwerte ordnete Unternehmen A dem Verkauf der Produkte WE 9.901 und den Treuepunkten WE 99 zu. Die Erlöse aus dem Verkauf der Produkte wurden sofort erfasst. Allerdings wurde die Umsatzerfassung für die Treuepunkte bis zur ihrer Einlösung bzw. ihrem Verfall abgegrenzt. Am 1. Januar 2017 hatte der Kunde die Punkte nicht eingelöst.

Es sei angenommen, dass Unternehmen A IFRS 15 erstmals zum 1. Januar 2018 angewendet und für den Übergang den vollständigen rückwirkenden Ansatz gewählt hat. Dabei hat es auch auf den praktischen Behelf in IFRS 15.C5(a) (ii) zurückgegriffen, wonach Verträge, die zu Beginn der frühesten dargestellten Periode (1. Januar 2017; Unternehmen A stellt nur eine Vergleichsperiode dar) eines erfüllten Vertrags gemäß Definition in IFRS 15.C2(b) entsprechen, nicht neu bewertet werden müssen.

Zu Beginn der frühesten dargestellten Periode kommt Unternehmen A zu dem Ergebnis, dass die Treuepunkte noch nicht eingelöst wurden und noch nicht verfallen sind.

Zu Beginn der frühesten dargestellten Periode (1. Januar 2017) hat Unternehmen A die Produkte an den Kunden ausgeliefert, was zur Gewährung der noch nicht eingelösten Treuepunkte geführt hat. Zu diesem Zeitpunkt hatte Unternehmen A jedoch in Bezug auf die Treuepunkte, die einen einzelnen abgrenzbaren Bestandteil des ursprünglichen Verkaufsgeschäfts darstellten, noch keine Leistung erbracht, da der Kunde die Punkte noch nicht eingelöst hat. Somit erfüllt der Vertrag nicht die Definition eines erfüllten Vertrags und muss gemäß IFRS 15 bilanziert werden.





1.3.2 Vollständige rückwirkende Anwendung (im März 2020 aktualisiert)

Unternehmen, die den vollständigen rückwirkenden Ansatz wählen, müssen die Vorschriften des IFRS 15 in Übereinstimmung mit IAS 8 *Rechnungslegungsmethoden, Änderungen*

von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen und Fehler auf jede im Abschluss dargestellte Berichtsperiode anwenden. Dabei können die nachstehend beschriebenen praktischen Behelfe in Anspruch genommen werden, die entwickelt wurden, um Unternehmen die die vollständig rückwirkende Anwendung zu erleichtern.

Auszug aus IAS 8

Anwendung von Änderungen der Rechnungslegungsmethoden

19. Gemäß Paragraph 23

- (a) hat ein Unternehmen eine Änderung der Rechnungslegungsmethoden aus der erstmaligen Anwendung eines IFRS nach den ggf. bestehenden spezifischen Übergangsvorschriften für den IFRS zu berücksichtigen; und
- (b) sofern ein Unternehmen eine Rechnungslegungsmethode nach erstmaliger Anwendung eines IFRS ändert, der keine spezifischen Übergangsvorschriften zur entsprechenden Änderung enthält, oder aber die Rechnungslegungsmethoden freiwillig ändert, so hat es die Änderung rückwirkend anzuwenden.

20. Im Sinne dieses Standards handelt es sich bei einer früheren Anwendung eines IFRS nicht um eine freiwillige Änderung der Rechnungslegungsmethoden.

21. Bei Fehlen eines IFRS, der spezifisch auf eines oder sonstige Ereignisse oder Bedingungen zutrifft, kann das Management nach Paragraph 12 eine Rechnungslegungsmethode nach den jüngsten Verlautbarungen anderer Standardsetter anwenden, die ein ähnliches konzeptionelles Rahmenkonzept zur Entwicklung von Rechnungslegungsmethoden einsetzen. Falls das Unternehmen sich nach einer Änderung einer derartigen Verlautbarung dafür entscheidet, eine Rechnungslegungsmethode zu ändern, so ist diese Änderung entsprechend zu berücksichtigen und als freiwillige Änderung der Rechnungslegungsmethode auszuweisen.

Rückwirkende Anwendung

22. Wenn gemäß Paragraph 23 eine Rechnungslegungsmethode in Übereinstimmung mit Paragraph 19(a) oder (b) rückwirkend geändert wird, hat das Unternehmen den Eröffnungsbilanzwert eines jeden Bestandteils des Eigenkapitals für die früheste dargestellte Periode sowie die sonstigen vergleichenden Beträge für jede frühere dargestellte Periode so anzupassen, als ob die neue Rechnungslegungsmethode stets angewandt worden wäre.

Einschränkungen im Hinblick auf rückwirkende Anwendung

23. Ist eine rückwirkende Anwendung nach Paragraph 19(a) oder (b) erforderlich, so ist eine Änderung der Rechnungslegungsmethoden rückwirkend anzuwenden, es sei denn, dass die Ermittlung der periodenspezifischen Effekte oder der kumulierten Auswirkung der Änderung undurchführbar ist.

24. Wenn die Ermittlung der periodenspezifischen Effekte einer Änderung der Rechnungslegungsmethoden bei vergleichbaren Informationen für eine oder mehrere ausgewiesene Perioden undurchführbar ist, so hat das Unternehmen die neue Rechnungslegungsmethode auf die Buchwerte der Vermögenswerte und Schulden zum Zeitpunkt der frühesten Periode, für die die rückwirkende Anwendung durchführbar ist – dies kann auch die Berichtsperiode sein –, anzuwenden und die Eröffnungsbilanzwerte eines jeden betroffenen Eigenkapitalbestandteils für die entsprechende Periode entsprechend zu berichtigen. ►

Zielsetzung, Zeitpunkt des Inkrafttretens und Übergangsmethoden

Auszug aus IAS 8 (Fortsetzung)

25. Wenn die Ermittlung des kumulierten Effekts der Anwendung einer neuen Rechnungslegungsmethode auf alle früheren Perioden am Anfang der Berichtsperiode undurchführbar ist, so hat das Unternehmen die vergleichbaren Informationen dahingehend anzupassen, dass die neue Rechnungslegungsmethode prospektiv vom frühestmöglichen Zeitpunkt an angewandt wird.

26. Wenn ein Unternehmen eine neue Rechnungslegungsmethode rückwirkend anwendet, so hat es die neue Rechnungslegungsmethode auf vergleichbare Informationen für frühere Perioden, so weit zurück, wie dies durchführbar ist, anzuwenden. Die rückwirkende Anwendung auf eine frühere Periode ist nur durchführbar, wenn die kumulierte Auswirkung auf die Beträge sowohl in der Eröffnungs- als auch in der Abschlussbilanz für die entsprechende Periode ermittelt werden kann. Der Korrekturbetrag für frühere Perioden, die nicht im Abschluss dargestellt sind, wird im Eröffnungsbilanzwert jedes betroffenen Eigenkapitalbestandteils der frühesten dargestellten Periode verrechnet. Normalerweise werden die Gewinnrücklagen angepasst. Allerdings kann auch jeder andere Eigenkapitalbestandteil (beispielsweise um einem IFRS zu entsprechen) angepasst werden. Jede andere Information, die sich auf frühere Perioden bezieht, beispielsweise Zeitreihen von Finanzkennzahlen, wird ebenfalls so weit zurück, wie dies durchführbar ist, rückwirkend angepasst.

27. Ist die rückwirkende Anwendung einer neuen Rechnungslegungsmethode für ein Unternehmen undurchführbar, weil es die kumulierte Auswirkung der Anwendung auf alle früheren Perioden nicht ermitteln kann, so hat das Unternehmen die neue Rechnungslegungsmethode in Übereinstimmung mit Paragraph 25 prospektiv ab Beginn der frühestmöglichen Periode anzuwenden. Daher lässt das Unternehmen den Anteil der kumulierten Berichtigung der Vermögenswerte, Schulden und Eigenkapital vor dem entsprechenden Zeitpunkt außer Acht. Die Änderung einer Rechnungslegungsmethode ist selbst dann zulässig, wenn die prospektive Anwendung der entsprechenden Methode für keine frühere Periode durchführbar ist. Die Paragraphen 50-53 enthalten Leitlinien dafür, wann die Anwendung einer neuen Rechnungslegungsmethode auf eine oder mehrere frühere Perioden undurchführbar ist.

Nach dem vollständigen rückwirkenden Ansatz haben Unternehmen IFRS 15 so anzuwenden, als ob der Standard seit Beginn aller im Abschluss dargestellten Verträge mit Kunden angewendet worden wäre. Demnach muss ein Unternehmen, das den vollständigen rückwirkenden Ansatz wählt, alle seine Verträge mit Kunden auf IFRS 15 umstellen (vorbehaltlich der nachfolgend erläuterten praktischen Behelfe), nicht nur diejenigen, die zu Beginn der frühesten dargestellten Periode nicht als erfüllte Verträge angesehen werden. Das bedeutet: Ein Unternehmen muss auch alle Verträge, die vor dem Beginn der frühesten dargestellten Periode als erfüllt (gemäß Definition) angesehen wurden, nach IFRS 15 beurteilen, um zu ermitteln, ob sich Auswirkungen auf die Umsatzerlöse ergeben haben, die in einem der im Zeitraum der erstmaligen Anwendung dargestellten Geschäftsjahre erfasst wurden (es sei

denn, das Unternehmen entscheidet sich für die Anwendung eines der nachfolgend erläuterten praktischen Behelfe). Während der Beratungen zum ursprünglichen Standard schien das IASB den vollständigen rückwirkenden Ansatz zu bevorzugen, wonach sämtliche Verträge mit Kunden in allen im Abschluss dargestellten Perioden einheitlich zu erfassen und zu bewerten sind, unabhängig davon, zu welchem Zeitpunkt sie abgeschlossen wurden. Dieser Ansatz bietet Abschlussadressaten entscheidungsnützliche Informationen für sämtliche dargestellten Berichtsperioden.

Um potenzielle Schwierigkeiten bei der vollständigen rückwirkenden Anwendung zu verringern, hat das IASB die folgenden praktischen Behelfe beschlossen:



Auszug aus IFRS 15

C3. Ein Unternehmen wendet diesen Standard nach einer der beiden folgenden Methoden an:

- (a) rückwirkende Anwendung auf jede gemäß IAS 8 *Rechnungslegungsmethoden, Änderungen von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen und Fehler* dargestellte frühere Berichtsperiode, vorbehaltlich der in Paragraph C5 genannten praktischen Behelfe; oder

[...]

C5. Bei rückwirkender Anwendung dieses Standards gemäß Paragraph C3(a) kann ein Unternehmen auf einen oder mehrere der folgenden praktischen Behelfe zurückgreifen:

- (a) Erfüllte Verträge muss das Unternehmen nicht neu bewerten, wenn diese
 - (i) innerhalb desselben Geschäftsjahres beginnen und enden; oder
 - (ii) zu Beginn der frühesten dargestellten Periode bereits erfüllt waren.
- (b) Bei erfüllten Verträgen, die eine variable Gegenleistung beinhalten, kann das Unternehmen den Transaktionspreis zum Zeitpunkt der Vertragserfüllung ansetzen, anstatt die Höhe der variablen Gegenleistung in den Vergleichsperioden zu schätzen.
- (c) Bei Verträgen, die vor Beginn der frühesten dargestellten Periode geändert wurden, muss das Unternehmen keine rückwirkende Neubewertung gemäß den Paragraphen 20-21 vornehmen, um den Vertragsänderungen Rechnung zu tragen. Stattdessen hat es in nachstehend genannten Fällen die aggregierte Auswirkung sämtlicher vor Beginn der frühesten dargestellten Periode vorgenommenen Änderungen zu berücksichtigen:
 - (i) wenn es ermittelt, welche Leistungsverpflichtungen erfüllt und welche nicht erfüllt sind;
 - (ii) wenn es den Transaktionspreis bestimmt; und
 - (iii) wenn es den Transaktionspreis den erfüllten und nicht erfüllten Leistungsverpflichtungen zuordnet.
- (d) Das Unternehmen ist nicht verpflichtet, für alle vor dem Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung dargestellten Berichtsperioden den Betrag des Transaktionspreises, der den verbleibenden Leistungsverpflichtungen zugeordnet wurde, offenzulegen oder eine Erklärung abzugeben, wann es mit der Erfassung dieses Betrags als Erlös rechnet (siehe Paragraph 120).

C6. Nimmt ein Unternehmen einen der in Paragraph C5 aufgeführten praktischen Behelfe in Anspruch, so hat es diesen in allen dargestellten Berichtsperioden konsistent auf alle Verträge anzuwenden. Darüber hinaus hat das Unternehmen folgende Angaben zu machen:

- (a) die in Anspruch genommenen praktischen Behelfe; und
- (b) eine qualitative Beurteilung der erwarteten Auswirkungen, die sich aus der Inanspruchnahme der einzelnen praktischen Behelfe ergeben, soweit dies nach vernünftigem Ermessen möglich ist.

1

Zielsetzung, Zeitpunkt des Inkrafttretens und Übergangsmethoden

Auch wenn die praktischen Behelfe für eine gewisse Erleichterung bei der Bilanzierung sorgen, muss ein Unternehmen nach wie vor Ermessensentscheidungen treffen und Schätzungen vornehmen. Dies ist beispielsweise bei der Schätzung von Einzelveräußerungspreisen, wenn es eine große Bandbreite von Veräußerungspreisen gibt, der Fall und bei der Aufteilung des Transaktionspreises auf erfüllte und nicht erfüllte Leistungsverpflichtungen, wenn es über einen längeren Zeitraum mehrere Leistungsverpflichtungen oder Vertragsänderungen gab. Wendet ein Unternehmen den praktischen

Behelf für Vertragsänderungen an, ist es dennoch verpflichtet, die Regelungen des Standards zu Vertragsänderungen (siehe Abschnitt 3.4) auf Änderungen anzuwenden, die nach dem Beginn der frühesten nach IFRS 15 dargestellten Periode vorgenommen wurden (z. B. Änderungen nach dem 1. Januar 2017 bei Unternehmen mit Geschäftsjahresende am 31. Dezember, die den Standard nach der vollständigen rückwirkenden Methode anwenden und nur eine Vergleichsperiode darstellen).

Beispiel 1-5: Praktischer Behelf für Vertragsänderungen während des Übergangszeitraums

Unternehmen A hat mit einem Kunden einen Vertrag über den Verkauf von Ausrüstung für WE 1 Mio. und die Erbringung von Dienstleistungen über fünf Jahre für WE 20.000 pro Jahr abgeschlossen.

Die Ausrüstung wurde am 1. Januar 2013 geliefert und zu diesem Zeitpunkt begann auch der Dienstleistungsvertrag. Die Ausrüstung und der Dienstleistungsvertrag sind separate Leistungsverpflichtungen.

2015 wurde der Vertrag modifiziert: Die Laufzeit wurde um fünf Jahre verlängert und es wurde die Lieferung eines weiteren Ausrüstungsgegenstands für WE 1 Mio. vereinbart. Dieser zusätzliche Ausrüstungsgegenstand stellt eine separate Leistungsverpflichtung dar und wird 2018 ausgeliefert.

Unternehmen A beschließt, den praktischen Behelf für Vertragsänderungen gemäß IFRS 15.C5(c) anzuwenden. Der gesamte Transaktionspreis für den modifizierten Vertrag beträgt WE 2.200.000 [WE 1 Mio. (Ausrüstung) + WE 1 Mio. (Ausrüstung) + (10 Jahre × WE 20.000 {Dienstleistung})]. Dieser wird den zwei Produkten und dem Dienstleistungsvertrag auf der Basis der relativen Einzelveräußerungspreise der jeweiligen Leistungsverpflichtungen zugeordnet. Für weitere Erläuterungen zur Aufteilung des Transaktionspreises auf Leistungsverpflichtungen siehe Abschnitt 6.

Der Transaktionspreis, der dem zweiten Ausrüstungsgegenstand und den restlichen noch nicht erbrachten Dienstleistungen zugeordnet wird, würde erfasst, wenn oder sobald diese auf den Kunden übertragen werden.



Abweichende Vorgaben des FASB

Der Standard des FASB enthält für Unternehmen, die sich für die Anwendung des vollständigen rückwirkenden Ansatzes entscheiden, einen ähnlichen praktischen Behelf für Vertragsänderungen zum Übergangszeitpunkt. Darüber hinaus haben Unternehmen den praktischen Behelf des FASB auf alle Vertragsänderungen anzuwenden, die vor dem Beginn der frühesten gemäß dem Standard im Abschluss dargestellten Periode auftreten. Dieser Zeitpunkt kann jedoch für IFRS- und US-GAAP-Anwender je nach Anzahl der im Abschluss eines Unternehmens enthaltenen Vergleichsperioden (z. B. berücksichtigen US-GAAP-Anwender häufig zwei Vergleichsperioden in ihren Abschlüssen) unterschiedlich sein. Für US-GAAP-Zwecke spielt es auch eine Rolle, ob das Unternehmen börsennotiert ist oder nicht (siehe Abschnitt 1.2).

Im Gegensatz zu IFRS 15 ist es gemäß dem FASB-Standard nicht zulässig, dass ein Unternehmen, das sich für den vollständigen rückwirkenden Ansatz entschieden hat, ASC 606 ausschließlich auf Verträge anwendet, die zu Beginn der frühesten dargestellten Periode noch nicht erfüllt sind (gemäß Definition).



Zielsetzung, Zeitpunkt des Inkrafttretens und Übergangsmethoden

Ein Unternehmen, das den Standard rückwirkend anwendet, hat zudem die folgenden Angaben nach IAS 8 zu machen:

Auszug aus IAS 8

Angaben

28. Wenn die erstmalige Anwendung eines IFRS Auswirkungen auf die Berichtsperiode oder irgendeine frühere Periode hat oder derartige Auswirkungen haben könnte, es sei denn, die Ermittlung des Korrekturbetrags wäre undurchführbar, oder wenn die Anwendung eventuell Auswirkungen auf künftige Perioden hätte, hat das Unternehmen Folgendes anzugeben:

- (a) den Titel des Standards bzw. der Interpretation;
- (b) falls zutreffend, dass die Rechnungslegungsmethode in Übereinstimmung mit den Übergangsvorschriften geändert wird;
- (c) die Art der Änderung der Rechnungslegungsmethoden;
- (d) falls zutreffend, eine Beschreibung der Übergangsvorschriften;
- (e) falls zutreffend, die Übergangsvorschriften, die eventuell eine Auswirkung auf zukünftige Perioden haben könnten;
- (f) den Korrekturbetrag für die Berichtsperiode sowie, soweit durchführbar, für jede frühere dargestellte Periode:
 - (i) für jeden einzelnen betroffenen Posten des Abschlusses; und
 - (ii) sofern IAS 33 *Ergebnis je Aktie* auf das Unternehmen anwendbar ist, für das unverwässerte und das verwässerte Ergebnis je Aktie;
- (g) den Korrekturbetrag, sofern durchführbar, im Hinblick auf Perioden vor denjenigen, die ausgewiesen werden; und
- (h) sofern eine rückwirkende Anwendung nach Paragraph 19(a) oder (b) für eine bestimmte frühere Periode oder aber für Perioden, die vor den ausgewiesenen Perioden liegen, undurchführbar ist, so sind die Umstände darzustellen, die zu jenem Zustand geführt haben, unter Angabe, wie und ab wann die Änderung der Rechnungslegungsmethode angewandt wurde.

In den Abschlüssen späterer Perioden müssen diese Angaben nicht wiederholt werden.

Ein Unternehmen hat diese Angaben in der Periode zu machen, in der ein neuer Standard erstmals angewendet wird. In den Abschlüssen späterer Perioden müssen die geforderten Angaben nicht wiederholt werden. Das IASB hat für diese grundsätzlich offenlegungspflichtigen Angaben im Fall der vollständigen rückwirkenden Anwendung zusätzliche Ausnahmeregelungen (in Form von optionalen praktischen Behelfen)

eingeführt. Danach kann das Unternehmen die gemäß IAS 8.28(f) geforderten quantitativen Informationen für andere Berichtsperioden als das Geschäftsjahr, das der Erstanwendung des IFRS 15 unmittelbar vorangeht (die „unmittelbar vorangehende Periode“), angeben, ist aber nicht dazu verpflichtet.



Häufig gestellte Fragen

Frage 1-8: Muss ein Unternehmen in Anspruch genommene praktische Behelfe auf alle Perioden und alle Verträge anwenden?

Ja. Unternehmen haben die Wahl, ob sie von den praktischen Behelfen gar nicht, teilweise oder vollständig Gebrauch machen. Beschließt ein Unternehmen jedoch, einen praktischen Behelf in Anspruch zu nehmen, muss es diesen in allen nach IFRS 15 dargestellten Perioden einheitlich auf alle Verträge anwenden. Es wäre nicht sachgerecht, den gewählten praktischen Behelf nur auf einige und nicht auf alle nach IFRS 15 dargestellten Perioden anzuwenden. Unternehmen, die sich

entscheiden, einige oder alle praktischen Behelfe anzuwenden, müssen zusätzliche qualitative Angaben machen (z. B. welche Arten von praktischen Behelfen das Unternehmen angewendet hat und welche Auswirkungen sich voraussichtlich aus deren Anwendung ergeben werden).²¹

Frage 1-9: Wenn ein Unternehmen Verträge, die erfüllt sind, vom Übergang auf die IFRS 15 Bilanzierung ausschließen kann (z. B. weil es von einem der optionalen praktischen Behelfe Gebrauch macht), wie bilanziert es diese erfüllten Verträge?

Je nachdem, für welche Übergangsmethode sich ein Unternehmen entscheidet, kann es Verträge, die der Definition eines erfüllten Vertrags entsprechen, aus dem Vertragsbestand, der gemäß IFRS 15 bilanziert werden muss, ausschließen (d. h., es müsste diese Verträge nicht neu bewerten). Dies wird in Abschnitt 1.3.1 in den Beispielen 1-1 bis einschließlich 1-4 dargestellt.

In der Grundlage für Schlussfolgerungen wird Folgendes klar gestellt: Wenn ein Unternehmen beschließt, IFRS 15 gemäß Paragraph C5(a)(ii) oder Paragraph C7 nicht auf erfüllte Verträge anzuwenden, werden nur Verträge, die keine erfüllten Verträge sind, gemäß IFRS 15 bilanziert. Das Unternehmen würde erfüllte Verträge weiterhin nach seinen Rechnungslegungsmethoden, die auf der Basis der bislang geltenden IFRS entwickelt wurden, bilanzieren.²²

So kann ein Unternehmen beispielsweise beschließen, bei der rückwirkenden Anwendung des Standards nach dem

vollständigen rückwirkenden Ansatz zu verfahren und von dem praktischen Behelf in IFRS 15.C5(a)(ii) Gebrauch zu machen, wonach Verträge, die zu Beginn der frühesten dargestellten Periode (1. Januar 2017 bei einem Unternehmen mit Geschäftsjahresende am 31. Dezember, das nur eine Vergleichsperiode darstellt) der Definition eines erfüllten Vertrags entsprechen, nicht neu bewertet werden müssen. Folglich unterlässt das Unternehmen auch die in IFRS 15 vorgeschriebene Aktivierung zusätzlicher Anbahnungskosten für Verträge (siehe Abschnitt 9.3.1), die zu Beginn der frühesten dargestellten Periode der Definition eines erfüllten Vertrags entsprechen. Des Weiteren dürfen alle Vermögenswerte oder Verbindlichkeiten aus erfüllten Verträgen, die vor dem Stichtag der frühesten dargestellten Periode in der Bilanz ausgewiesen wurden, auch nach der erstmaligen Anwendung des IFRS 15 weiter nach den bisher geltenden Standards bilanziert werden. Es ist zu beachten, dass der modifizierte rückwirkende Ansatz einen ähnlichen optionalen praktischen Behelf vorsieht (siehe Abschnitt 1.3.3).

²¹ Siehe IFRS 15.C6.

²² Siehe IFRS 15.BC445E.

Zielsetzung, Zeitpunkt des Inkrafttretens und Übergangsmethoden

1.3.3 Modifizierte rückwirkende Anwendung (im März 2020 aktualisiert)

Der Standard enthält die folgenden Vorschriften für Unternehmen, die den modifizierten rückwirkenden Ansatz anwenden:

Auszug aus IFRS 15

C3. Ein Unternehmen wendet diesen Standard nach einer der beiden folgenden Methoden an:

- (a) [...]
- (b) rückwirkende Anwendung mit Erfassung der kumulierten Auswirkungen der erstmaligen Anwendung zum Zeitpunkt der Erstanwendung gemäß den Paragraphen C7-C8.

[...]

C7. Beschließt ein Unternehmen, diesen Standard gemäß Paragraph C3(b) rückwirkend anzuwenden, muss es den kumulierten Effekt der erstmaligen Anwendung des Standards zum Zeitpunkt der Erstanwendung als Anpassung des Eröffnungsbilanzwerts der Gewinnrücklagen (oder anderer angemessener Eigenkapitalbestandteile) erfassen. Nach dieser Übergangsmethode kann ein Unternehmen beschließen, den Standard nur auf Verträge rückwirkend anzuwenden, die zum Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung (z. B. 1. Januar 2018 für Unternehmen, deren Geschäftsjahr am 31. Dezember endet) noch nicht erfüllt sind.

C7A. Unternehmen, die diesen Standard gemäß Paragraph C3(b) rückwirkend anwenden, können ebenfalls den in Paragraph C5(c) dargelegten praktischen Behelf anwenden, nämlich entweder auf:

- (a) alle vor Beginn der frühesten dargestellten Periode vorgenommenen Vertragsänderungen; oder
- (b) alle vor der erstmaligen Anwendung vorgenommenen Vertragsänderungen.

Greift ein Unternehmen auf diesen praktischen Behelf zurück, hat es diesen konsistent auf alle Verträge anzuwenden und die in Paragraph C6 vorgeschriebenen Angaben zu machen.

C8. Wird dieser Standard in Übereinstimmung mit Paragraph C3(b) rückwirkend angewandt, muss das Unternehmen in der Berichtsperiode der erstmaligen Anwendung zusätzlich die beiden folgenden Angaben machen:

- (a) für jeden einzelnen betroffenen Abschlussposten den aus der Anwendung dieses Standards resultierenden Anpassungsbetrag, der sich im Vergleich zu den vor der Änderung geltenden Bestimmungen in IAS 11, IAS 18 und den dazugehörigen Interpretationen ergibt; und
- (b) Erläuterung der Gründe für die in C8(a) identifizierten wesentlichen Änderungen.



Unternehmen, die sich für die Anwendung des modifizierten rückwirkenden Ansatzes entscheiden, müssen den Standard lediglich auf die jüngste im Abschluss dargestellte Berichtsperiode (d. h. die Periode, in welcher der Standard zum ersten Mal angewendet wird) rückwirkend anwenden. Dazu muss das Unternehmen den kumulierten Effekt der erstmaligen Anwendung des IFRS 15 zum Zeitpunkt der Erstanwendung als Anpassung des Eröffnungsbilanzwerts der Gewinnrücklagen (oder anderer angemessener Eigenkapitalbestandteile) erfassen.

Unsere Sichtweise

Wenn ein Unternehmen den modifizierten rückwirkenden Ansatz anwendet, hat dies keine Auswirkungen auf die Bilanz zu Beginn der vorangegangenen Periode (die dritte Bilanz gemäß IAS 1.40A). Zudem enthält IFRS 15 keine Vorschrift, dass ein Unternehmen in seinem Abschluss oder im Anhang zum Abschluss angepasste Vergleichsinformationen nach diesem Ansatz offenlegen muss (z. B. Aufgliederungen der Umsatzerlöse in der Vergleichsperiode). Daher gehen wir davon aus, dass die Aufnahme einer dritten Bilanz zu diesem Datum nicht erforderlich ist.



Bei dieser Methode ist IFRS 15 entweder auf alle Verträge anzuwenden, die zum Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung (z. B. 1. Januar 2018 für ein Unternehmen mit Geschäftsjahresende am 31. Dezember, siehe Abschnitt 1.2) bestehen, oder lediglich auf Verträge, die zu diesem Zeitpunkt noch nicht erfüllt sind. Je nachdem, für welche Anwendung des modifizierten rückwirkenden Ansatzes sich ein Unternehmen entscheidet, muss es entweder alle Verträge beurteilen oder nur diejenigen, die vor dem Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung noch nicht erfüllt sind, wobei es so verfährt, als ob es den Standard von Beginn an angewendet hätte. Ein Unternehmen hat anzugeben, wie es den modifizierten rückwirkenden Ansatz angewendet hat (d. h. entweder auf alle Verträge oder lediglich auf Verträge, die zum Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung noch nicht erfüllt sind).

Ein Unternehmen kann sich für die Anwendung des modifizierten rückwirkenden Ansatzes auf alle Verträge zum Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung (und nicht nur auf Verträge, die noch nicht erfüllt sind) entscheiden, um so nach dem Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung dieselben Rechnungslegungsvorschriften für ähnliche Verträge anzuwenden. In diesem Zusammenhang wird auf das Beispiel in Abschnitt 1.3 .1 verwiesen: den Verkauf durch einen Einzelhändler am 31. Dezember 2017, bei dem der Vertrag zum Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung (1. Januar 2018 für ein Unternehmen mit Geschäftsjahresende am 31. Dezember) als erfüllt angesehen wird. Wendet der Einzelhändler den Standard nur auf Verträge an, die noch nicht erfüllt sind, würde er die Umsatzerlöse aus diesem Vertrag nicht neu beurteilen und nach der erstmaligen Anwendung des IFRS 15 die restlichen

1

Zielsetzung, Zeitpunkt des Inkrafttretens und Übergangsmethoden

Umsatzerlöse weiterhin gemäß dem bislang geltenden Standard (IAS 18) erfassen. Alle ähnlichen Verkäufe am oder nach dem Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung fielen jedoch in den Anwendungsbereich des IFRS 15. Wenn es der Einzelhändler allerdings vorzieht, ähnliche Transaktionen nach demselben Bilanzierungsmodell zu bilanzieren, kann er sich für die Anwendung des Standards auf alle Verträge entscheiden, statt nur auf die Verträge, die zum Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung noch nicht erfüllt sind.

Unsere Sichtweise

Unternehmen, die den modifizierten rückwirkenden Ansatz anwenden, haben die Ausübung des in IFRS 15. C7 genannten Wahlrechts unternehmensweit umzusetzen. Sie müssen sich also sorgfältig überlegen, ob sie den Standard auf alle Verträge oder lediglich auf Verträge, die zum Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung noch nicht erfüllt sind, anwenden wollen. Dabei sind alle Umsatzströme des Unternehmens und die möglichen Unterschiede in deren Bilanzierung oder in der Bilanzierung ähnlicher Arten von Transaktionen nach der erstmaligen Anwendung des Standards zu berücksichtigen.



Gemäß dem modifizierten rückwirkenden Ansatz hat ein Unternehmen

- ▶ Vergleichsperioden in Übereinstimmung mit IAS 11, IAS 18 und den dazugehörigen Interpretationen darzustellen,
- ▶ IFRS 15 ab dem Zeitpunkt des Inkrafttretens auf neue und bestehende Verträge (entweder alle bestehenden Verträge oder lediglich Verträge, die noch nicht erfüllt sind) anzuwenden,
- ▶ zum Zeitpunkt des Inkrafttretens des IFRS 15 entweder für alle Verträge oder lediglich für bestehende Verträge, die in der Periode der erstmaligen Anwendung des Standards noch vom Unternehmen zu erfüllen sind, eine kumulierte Anpassung des Eröffnungsbilanzwerts in den Gewinnrücklagen (oder, falls angemessener, eines anderen Eigenkapitalbestandteils) zu erfassen und
- ▶ den aus der Anwendung des IFRS 15 resultierenden Anpassungsbetrag für jeden einzelnen betroffenen Abschlussposten anzugeben und die wesentlichen Änderungen zu erläutern.

Ein Unternehmen, das sich für den modifizierten rückwirkenden Ansatz entscheidet, kann nur über einen der fünf praktischen Behelfe, von denen Unternehmen, die den vollständigen



rückwirkenden Ansatz anwenden, Gebrauch machen können, verfügen, nämlich den Behelf für Vertragsänderungen. Nach dem modifizierten rückwirkenden Ansatz können Unternehmen jedoch wählen, ob sie diesen praktischen Behelf auf alle Vertragsänderungen anwenden, die vor einem der folgenden Zeitpunkte auftreten: (a) dem Beginn der frühesten dargestellten Periode (z. B. vor dem 1. Januar 2017, wenn ein Unternehmen mit Geschäftsjahresende am 31. Dezember nur eine Vergleichsperiode ausweist) oder (b) dem Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung (z. B. 1. Januar 2018 für ein Unternehmen mit Geschäftsjahresende am 31. Dezember). Nach diesem praktischen Behelf kann ein Unternehmen die Gesamtauswirkungen aller Änderungen, die vor einem dieser Zeitpunkte gemäß IFRS 15 auftreten, berücksichtigen, wenn es die erfüllten und nicht erfüllten Leistungsverpflichtungen identifiziert, den Transaktionspreis bestimmt und die Aufteilung des Transaktionspreises auf die erfüllten und nicht erfüllten Leistungsverpflichtungen beim geänderten Vertrag zum Übergangszeitpunkt vornimmt.

Ein Unternehmen, das diesen praktischen Behelf anwendet, hat alle Vertragsänderungen ab Vertragsbeginn bis zu einem der folgenden Zeitpunkte zu identifizieren: (a) dem Beginn der frühesten nach IFRS 15 dargestellten Periode oder (b) dem Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung. Anschließend hat es zu bestimmen, wie jede Änderung die Identifizierung von Leistungsverpflichtungen zum Zeitpunkt der Änderung beeinflusst hat. Das Unternehmen muss jedoch nicht den Transaktionspreis zum Zeitpunkt jeder Änderung bestimmen oder zuordnen. Stattdessen bestimmt es zu Beginn der frühesten gemäß dem Standard dargestellten Periode oder zum Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung des Standards den Transaktionspreis für alle im Vertrag identifizierten erfüllten und nicht erfüllten Leistungsverpflichtungen ab Vertragsbeginn. Anschließend führt das Unternehmen eine Aufteilung des Transaktionspreises auf diese Leistungsverpflichtungen basierend auf ihren Einzelveräußerungspreisen durch. Siehe hierzu Beispiel 1-5 in Abschnitt 1.3.2.

Wenn ein Unternehmen, das sich für den modifizierten rückwirkenden Ansatz entschieden hat, den praktischen Behelf für Vertragsänderungen anwendet, hat es zusätzliche qualitative

Angaben zu machen (z. B. welche Art von praktischem Behelf es angewendet hat und welche Auswirkungen sich voraussichtlich daraus ergeben werden).

Auch wenn dieser praktische Behelf für eine gewisse Erleichterung bei der Bilanzierung sorgt, muss ein Unternehmen nach wie vor Ermessensentscheidungen treffen und Schätzungen vornehmen. Dies ist beispielsweise bei der Schätzung von Einzelveräußerungspreisen der Fall, wenn es eine große Bandbreite von Veräußerungspreisen gibt, und bei der Aufteilung des Transaktionspreises auf erfüllte und nicht erfüllte Leistungsverpflichtungen, wenn es über einen längeren Zeitraum mehrere Leistungsverpflichtungen oder Vertragsänderungen gab. Ferner hat das Unternehmen in Abhängigkeit davon, wie es den praktischen Behelf anwenden will, die Regelungen des Standards zu Vertragsänderungen (siehe Abschnitt 3.4) entweder (a) auf Änderungen, die nach dem Beginn der frühesten nach dem Standard dargestellten Periode vorgenommen wurden (z. B. Änderungen nach dem 1. Januar 2017 bei einem Unternehmen mit Geschäftsjahresende am 31. Dezember, das nur eine Vergleichsperiode darstellt), oder (b) auf Änderungen, die nach dem Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung erfolgen (z. B. Änderungen nach dem 1. Januar 2018 bei einem Unternehmen mit Geschäftsjahresende am 31. Dezember, das nur eine Vergleichsperiode darstellt), anzuwenden.



Abweichende Vorgaben des FASB

Der Standard des FASB enthält einen ähnlichen praktischen Behelf für Vertragsänderungen zum Übergangszeitpunkt. Allerdings gestattet ASC 606 einem Unternehmen die Anwendung des praktischen Behelfs gemäß dem modifizierten rückwirkenden Ansatz nur für Vertragsänderungen, die vor dem Beginn der frühesten gemäß dem Standard im Abschluss dargestellten Periode (z. B. 1. Januar 2018 bei einem Unternehmen, dessen Geschäftsjahr zum 31. Dezember endet) erfolgten.

Zielsetzung, Zeitpunkt des Inkrafttretens und Übergangsmethoden

Das folgende Beispiel zeigt die potenziellen Auswirkungen des modifizierten rückwirkenden Ansatzes:

Beispiel 1-6: Kumulierter Effekt der Erstanwendung nach dem modifizierten rückwirkenden Ansatz

Ein Softwareanbieter, dessen Geschäftsjahr am 31. Dezember endet, wendet IFRS 15 ab dem 1. Januar 2018 an. Er entscheidet sich für den modifizierten rückwirkenden Ansatz gemäß dem Standard und beschließt, IFRS 15 lediglich auf noch nicht erfüllte Verträge anzuwenden.



Der Anbieter schließt regelmäßig Verträge über die Bereitstellung einer Softwarelizenz und die Erbringung von professionellen Dienstleistungen sowie von Supportleistungen nach der Lieferung an den Kunden. Bislang bilanzierte er diese Verträge nach IAS 18 unter Berücksichtigung des IAS 18.IE19. Infolgedessen wurden bisher die Umsatzerlöse für die Entwicklung der Software unter Bezugnahme auf den Fertigstellungsgrad erfasst. Dies beinhaltete auch die Erbringung der Supportleistungen nach der Lieferung an den Kunden. Faktisch behandelte der Softwareanbieter die Entwicklung der Software und die Supportleistungen als eine einzige Komponente.

Verglichen mit IAS 18 und dessen Bestimmungen zur Anzahl der zu identifizierenden Teilleistungen enthält IFRS 15 detailliertere Vorschriften für die Feststellung, ob es sich bei den zugesagten Gütern oder Dienstleistungen um separate Leistungsverpflichtungen handelt (siehe hierzu auch die weiter gehenden Erläuterungen in Abschnitt 4.2).

Die Analyse laufender Verträge zum 1. Januar 2018 kann somit zur Folge haben, dass der Softwareanbieter andere als die bislang von ihm für die Zwecke der Umsatzrealisierung zugrunde gelegten separaten Leistungsverpflichtungen identifiziert. Im Rahmen dieser Analyse hat das Unternehmen den geschätzten Transaktionspreis auf der Grundlage der Methode des relativen Einzelveräußerungspreises auf die neu identifizierten separaten Leistungsverpflichtungen aufzuteilen (siehe hierzu auch Abschnitt 6.2).

Der Softwareanbieter vergleicht die für jeden Vertrag erfassten Umsatzerlöse ab dem Vertragsbeginn bis zum 31. Dezember 2017 mit dem Betrag, den er erfasst hätte, wenn er seit dem Zeitpunkt des Vertragsbeginns IFRS 15 angewandt hätte. Die Differenz zwischen diesen beiden Beträgen ist zum 1. Januar 2018 als kumulierte Anpassung im Eröffnungsbilanzwert der Gewinnrücklagen zu erfassen. Ab 1. Januar 2018 hat die Erfassung von Umsatzerlösen nach IFRS 15 zu erfolgen.



Ein Unternehmen, das sich für den modifizierten rückwirkenden Ansatz entscheidet, hat im Jahr der erstmaligen Anwendung bestimmte Angaben zu machen. Insbesondere hat es anzugeben, in welcher Höhe jeder Abschlussposten durch die Anwendung des IFRS 15 beeinflusst wird. Außerdem hat das Unternehmen die Gründe für wesentliche Abweichungen zwischen den nach IFRS 15 und IAS 11, IAS 18 sowie den dazugehörigen Interpretationen ausgewiesenen Ergebnissen darzulegen.

Unsere Sichtweise

Abhängig von den Rechnungslegungsmethoden, die ein Unternehmen vorher angewendet hat, kann sich die Anwendung des modifizierten rückwirkenden Ansatzes als schwieriger erweisen als erwartet. Exemplarisch seien u. a. folgende Situationen aufgeführt:

- Die gemäß IFRS 15 identifizierten separaten Leistungsverpflichtungen unterscheiden sich von den nach den bisherigen Vorschriften identifizierten Komponenten/Teilleistungen.
- Die nach IFRS 15 vorgeschriebene Aufteilung des relativen Einzelveräußerungspreises führt dazu, dass sich die Höhe der den separaten Leistungsverpflichtungen zugeordneten Gegenleistung von den bisherigen Beträgen unterscheidet.
- Der Vertrag sieht eine variable Gegenleistung vor und der Betrag der variablen Gegenleistung, der in die zu verteilende Gegenleistung einbezogen werden kann, unterscheidet sich von dem nach den bisherigen Vorschriften zu ermittelnden Betrag.

Darüber hinaus muss ein Unternehmen nach dem modifizierten rückwirkenden Ansatz im Jahr der Erstanwendung de facto zwei Buchführungssysteme unterhalten, um wie vorgeschrieben alle betroffenen Abschlussposten so darzustellen, wie sie unter Anwendung der bislang geltenden Standards ausgewiesen worden wären.

Häufig gestellte Fragen

Frage 1-10: Ein Unternehmen, das den modifizierten rückwirkenden Ansatz gewählt hat, wendet diesen entweder auf sämtliche Verträge, die zum Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung bestehen, oder nur auf solche Verträge an, die zu diesem Zeitpunkt noch nicht erfüllt sind. Ist diese Entscheidung auf der Ebene des berichtenden Unternehmens zu treffen?

Ja. Berichtende Unternehmen, die den modifizierten rückwirkenden Ansatz anwenden, haben diese Entscheidung auf unternehmensweiter Ebene zu treffen. Sie müssen sich sorgfältig überlegen, ob sie den Standard auf alle Verträge oder lediglich auf Verträge, die zum Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung noch nicht erfüllt sind, anwenden wollen. Dabei sind alle Umsatzströme des Unternehmens und die möglichen Unterschiede in der Bilanzierung gleicher oder ähnlicher Arten von Transaktionen nach der erstmaligen Anwendung des Standards zu berücksichtigen.

Frage 1-11: Muss ein Unternehmen in Anspruch genommene praktische Behelfe auf alle Perioden und alle Verträge anwenden?

Siehe hierzu die Antwort auf Frage 1-8 in Abschnitt 1.3.2.

Frage 1-12: Wenn ein Unternehmen Verträge, die erfüllt sind, vom Übergang auf die IFRS 15 Bilanzierung ausschließen kann (z. B. weil es von einem der optionalen praktischen Behelfe Gebrauch macht), wie bilanziert es diese erfüllten Verträge?

Siehe hierzu die Antwort auf Frage 1-9 in Abschnitt 1.3.2.

Zielsetzung, Zeitpunkt des Inkrafttretens und Übergangsmethoden

1.3.4 Übergangsvorschriften zu den Angabepflichten für Zwischenabschlüsse im Jahr der Erstanwendung (im März 2020 aktualisiert)

Nach IAS 34 *Zwischenberichterstattung* hat ein Unternehmen Änderungen seiner Rechnungslegungsmethoden einschließlich der Auswirkungen auf frühere Perioden, die in seinen verkürzten Zwischenabschlüssen enthalten sind, anzugeben. Des Weiteren schreibt IAS 34 vor, dass das Unternehmen im Fall einer Änderung seiner Rechnungslegungsmethoden eine Beschreibung der Art und Auswirkungen dieser Änderung vorzulegen hat.²³ Angesichts dieser Vorschriften dürften für verkürzte Zwischenabschlüsse weniger detaillierte Angaben ausreichen, als sie gemäß IAS 8 für Jahresabschlüsse vorzulegen sind.²⁴

Wenn ein Unternehmen in dem Geschäftsjahr, in dem es IFRS 15 erstmals anwendet, mehr als einen Zwischenabschluss (z. B. Quartalsberichte) erstellt, haben seine Angaben denen im ersten Zwischenbericht zu entsprechen, wobei allerdings

der jeweils aktuelle Stand abgebildet werden muss. In einigen Fällen beziehen sich die zusätzlichen Angaben in einer nachfolgenden Zwischenberichtsperiode ausschließlich auf diese Periode, da es gemäß IAS 34 gestattet ist, auf andere Dokumente zu verweisen, die den Abschlussadressaten zu denselben Bedingungen zugänglich sind wie z. B. vorangegangene Zwischenabschlüsse.²⁵

Unternehmen müssen die Vorgaben lokaler Aufsichtsbehörden berücksichtigen, wenn sie in ihrem Zwischenabschluss des laufenden Geschäftsjahres keine Angaben wiederholen möchten, die bereits in früheren Zwischenberichten oder anderen Dokumenten enthalten sind. Denn die Aufsichtsbehörden sind sich uneins darüber, ob die Angaben zu den Änderungen von Rechnungslegungsmethoden und deren Auswirkungen in jedem während des Geschäftsjahres veröffentlichten Zwischenabschluss vollumfänglich wiederholt werden müssen oder ob es ausreicht, Querverweise auf frühere Zwischenabschlüsse oder andere veröffentlichte Dokumente einzufügen. Ein Beispiel hierfür ist der von der ESMA im April 2018 veröffentlichte Jahresbericht mit dem Titel *Enforcement and Regulatory Activities of Accounting Enforcers in 2017*. Darin äußert sie die Erwartung, dass Abschlussersteller, die einen modifizierten rückwirkenden Ansatz nach IFRS 15 anwenden, die gemäß IFRS 15.C8 geforderten Angaben in allen Zwischenberichtsperioden machen, in denen der Standard erstmals angewendet wird.²⁶

Wenn ein Unternehmen jedoch z. B. in einer nachfolgenden Zwischenberichtsperiode neue Informationen über die Auswirkungen des IFRS 15 zum Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung erlangt, müssen die zuvor offengelegten Angaben zu den Auswirkungen in dieser nachfolgenden Zwischenberichtsperiode aktualisiert werden.

Seitens der lokalen Aufsichtsbehörden könnten weitere Anforderungen auf die Unternehmen zukommen. Dies gilt beispielsweise für ausländische Privatemittenten, die nach IFRS berichten und verpflichtet sind, Zwischenabschlüsse zu

²³ Siehe IAS 34.16A(a).

²⁴ Siehe IAS 8.28 zu den Angabevorschriften für Jahresabschlüsse.

²⁵ Siehe IAS 34.16A.

²⁶ Siehe Punkt 63 des ESMA-Berichts *Enforcement and Regulatory Activities of Accounting Enforcers in 2017*, abrufbar auf der [Website der ESMA](https://www.esma.europa.eu/press-news/esma-news/esma-report-enforcement-and-regulatory-activities-accounting-enforcers-2017).



veröffentlichen. Sie könnten von der Vorgabe der SEC betroffen sein, nach der sie im Jahr der Erstanwendung des neuen Rechnungslegungsstandards sowohl die Jahresabschlüsse als auch die Zwischenberichtsangaben, die nach diesem Standard vorgeschrieben sind, in bestimmten Zwischenabschlüssen darzustellen haben, sofern sich diese Informationen nicht überschneiden.²⁷

Zusätzlich zu diesen Angabepflichten müssen Unternehmen, wie in Abschnitt 10.7 erläutert, sowohl im Jahr der Erstanwendung als auch in den Folgejahren in ihren verkürzten Zwischenabschlüssen disaggregierte Angaben zu Umsatzerlösen machen.

1.3.5 Sonstige Überlegungen zum Übergang auf den neuen Standard

Ungeachtet der gewählten Übergangsregelung müssen viele Unternehmen den Standard auf Verträge anwenden, die sie in früheren Berichtsperioden abgeschlossen haben. Die Anzahl der Verträge ist bei Anwendung des vollständigen rückwirkenden Ansatzes höher. Nach dem modifizierten rückwirkenden Ansatz haben Unternehmen IFRS 15 jedoch zumindest auf alle zum Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung noch nicht erfüllten Verträge anzuwenden, unabhängig davon, wann die Laufzeit dieser Verträge begonnen hat.

Das Board hat in Form von einigen praktischen Behelfen für eine gewisse Erleichterung des vollständigen rückwirkenden Ansatzes gesorgt. Beim modifizierten rückwirkenden Ansatz kann lediglich ein praktischer Behelf in Anspruch genommen werden. Es gibt jedoch nach wie vor eine Reihe von Implementierungsfragen, die die Umstellung auf IFRS 15 erschweren und/oder in die Länge ziehen können, z. B. die folgenden:

- Unternehmen müssen eine Aufteilung des Transaktionspreises aufgrund von Änderungen der identifizierten Leistungsverpflichtungen, des Transaktionspreises oder von beidem vornehmen. Hat ein Unternehmen diese Aufteilung bislang nach der Methode des relativen beizulegenden Zeitwerts vorgenommen, kann diese Vorgehensweise einfach

sein. Dennoch muss das Unternehmen den Einzelveräußerungspreis jeder Leistungsverpflichtung zum Zeitpunkt des Vertragsbeginns bestimmen. Je nachdem, wie lange der Vertragsbeginn bereits zurückliegt, sind diese Informationen möglicherweise nicht ohne Weiteres verfügbar und die Preise können erheblich von den aktuellen Einzelveräußerungspreisen abweichen. Zwar regelt der Standard klar, wann der aktuelle Wissensstand im Hinblick auf variable Gegenleistungen einbezogen werden darf, um den Transaktionspreis zu bestimmen (siehe hierzu auch die Erläuterungen zu variablen Gegenleistungen in Abschnitt 5.2); allerdings fehlen Angaben dazu, ob die Verwendung aktueller Kenntnisse für andere Aspekte des Modells (z. B. für die Aufteilung des Transaktionspreises) gestattet ist bzw. ob es zulässig ist, aktuelle Preisinformationen zugrunde zu legen, wenn dies die einzig verfügbaren Informationen sind.

- Die Schätzung variabler Gegenleistungen für alle Verträge für frühere Perioden erfordert ein beträchtliches Maß an Ermessensausübung. Der Standard besagt eindeutig, dass der aktuelle Wissensstand nicht für noch nicht erfüllte Verträge berücksichtigt werden darf, sofern der vollständige rückwirkende Ansatz angewendet wird. Hingegen gibt es keinen Hinweis darauf, ob die Einbeziehung des aktuellen Wissensstandes Unternehmen, die den modifizierten rückwirkenden Ansatz anwenden, gestattet ist. Die Erläuterungen des Boards in der Grundlage für Schlussfolgerungen implizieren jedoch, dass es ursprünglich keine praktischen Behelfe bei Anwendung des modifizierten rückwirkenden Ansatzes vorgesehen hatte.²⁸ Da Unternehmen, die den modifizierten rückwirkenden Ansatz anwenden, vermutlich lediglich nur nicht erfüllte Verträge anpassen, ist vielmehr davon auszugehen, dass die Einbeziehung des aktuellen Wissensstandes gerade nicht zulässig ist. Infolgedessen dürfen Unternehmen die Schätzung variabler Gegenleistungen ausschließlich auf der Grundlage von Informationen vornehmen, die bei Vertragsbeginn verfügbar waren. Zur Untermauerung dieser Schätzung ist eine zeitnahe Dokumentation erforderlich, aus der hervorgeht, welche Informationen dem Management wann zur Verfügung standen.

²⁷ Siehe Section 1500 des *Division of Corporation Finance's Financial Reporting Manual* der SEC, *Interim Period Reporting Considerations (All Filings)*: *Interim Period Financial Statement Disclosures upon Adoption of a New Accounting Standard*.

²⁸ Siehe IFRS 15.BC439-BC443.

Zielsetzung, Zeitpunkt des Inkrafttretens und Übergangsmethoden

Zusätzlich zur Schätzung variabler Gegenleistungen unter Heranziehung der Methode des Erwartungswerts oder des wahrscheinlichsten Betrags müssen Unternehmen Schlussfolgerungen darüber treffen, ob die variablen Gegenleistungen den Begrenzungsvorschriften unterliegen (für nähere Einzelheiten siehe Abschnitt 5.2.3).

- Bei Anwendung des modifizierten rückwirkenden Ansatzes sind Unternehmen nicht verpflichtet, die in früheren Berichtsperioden ausgewiesenen Beträge anzupassen. Unternehmen, die diesen Ansatz gewählt haben, müssen zum Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung jedoch entweder für alle Verträge oder lediglich für Verträge, die noch nicht erfüllt sind (je nachdem, ob sich das Unternehmen für die Anwendung dieser Übergangsmethode entschieden hat), die Umsatzerlöse ermitteln, die sie erfasst hätten, wenn sie IFRS 15 seit Vertragsbeginn angewendet hätten. Dies ist notwendig, um den kumulierten Anpassungsbetrag der Erstanwendung des Standards zu bestimmen. Am schwierigsten dürfte dies bei Verträgen sein, bei denen sich die identifizierten Komponenten/Teilleistungen oder die zu verteilende Gegenleistung infolge der Anwendung des IFRS 15 ändern.

Unternehmen haben sich beim Übergang auf IFRS 15 überdies auf weitere Probleme einzustellen: So kann es bei Unternehmen, die nach den bisher geltenden IFRS abgegrenzte Erträge in erheblicher Höhe ausweisen, zu sog. Umsatzverlusten in den Fällen kommen, in denen diese Beträge schließlich in den angepassten früheren Berichtsperioden oder als Teil des kumulierten Anpassungsbetrags bei der Erstanwendung abgebildet, jedoch niemals in einer laufenden Periode im Abschluss als Umsatzerlöse ausgewiesen werden.

1.3.6 IFRS-Erstanwender (im März 2020 aktualisiert)

Wenn ein Unternehmen IFRS 15 im Rahmen seiner erstmaligen Anwendung der IFRS anwendet, hat es (statt IFRS 15) IFRS 1 *Erstmalige Anwendung der International Financial Reporting Standards* zu beachten.

IFRS 1 ist vollständig rückwirkend anzuwenden. Ein Erstanwender hat indes die Möglichkeit, die in IFRS 15.C5 angegebenen optionalen praktischen Behelfe (d. h. die in vorstehendem Abschnitt 1.3.2 genannten praktischen Behelfe für Unternehmen, die den vollständigen rückwirkenden Ansatz gewählt haben) anzuwenden. Jeder Erstanwender, der sich für die Anwendung eines solchen optionalen praktischen Behelfs entschieden hat, muss jedoch die in IFRS 15.C6 vorgeschriebenen Angaben machen und unter anderem offenlegen, welche Arten von praktischen Behelfen er angewendet hat und wie sich deren Anwendung voraussichtlich auswirken wird.²⁹

Des Weiteren befreit IFRS 1 Erstanwender von der Neubewertungspflicht für Verträge, die bereits vor der frühesten dargestellten Periode erfüllt waren (siehe hierzu auch Abschnitt 1.3.1). Hinsichtlich der Feststellung, ob ein IFRS-Erstanwender alle Güter oder Dienstleistungen übertragen hat, verweist IFRS 1 auf die diesbezüglichen Bestimmungen der vom Anwender zuvor angewandten Rechnungslegungsgrundsätze.³⁰ Bei Inanspruchnahme der in IFRS 15.C5 angegebenen optionalen praktischen Behelfe hat ein Erstanwender Bezugnahmen auf den „Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung“ so auszulegen, dass sie sich auf den Beginn der Berichtsperiode beziehen, in der das Unternehmen die IFRS erstmals anwendet.³¹

Unsere Sichtweise

Auch wenn IFRS 1 für IFRS-Anwender, die den vollständigen rückwirkenden Ansatz gewählt haben, die gleichen optionalen praktischen Behelfe vorsieht wie IFRS 15, kann die Umstellung auf IFRS 15 für Erstanwender eine Herausforderung darstellen. Die Bestimmung beispielsweise, ob ein Vertrag erfüllt ist, kann sich schwierig gestalten, wenn die von einem Erstanwender zuvor befolgten Rechnungslegungsstandards nicht eindeutig festgelegt haben, wann Güter oder Dienstleistungen als übertragen gelten.

²⁹ Siehe IFRS 1.D34.

³⁰ Siehe IFRS 1.D35.

³¹ Siehe IFRS 1.D34.



2

Anwendungsbereich



2.1 Anwendungsbereich des IFRS 15

IFRS 15 gilt für alle Unternehmen und ist auf alle Verträge mit Kunden anwendbar, die die Lieferung von Gütern oder die Erbringung von Dienstleistungen im Rahmen der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit zum Gegenstand haben, wobei folgende Verträge explizit vom Anwendungsbereich ausgenommen sind:³²

- ▶ Leasingverträge, die in den Anwendungsbereich des IFRS 16 *Leasingverhältnisse* (oder – vor Anwendung des IFRS 16 – IAS 17 *Leasingverhältnisse*) fallen³³
- ▶ Versicherungsverträge, die in den Anwendungsbereich des IFRS 4 *Versicherungsverträge* (oder IFRS 17 *Versicherungsverträge* [ab dem Zeitpunkt des Inkrafttretens]) fallen, es sei denn, ein Unternehmen wendet IFRS 15 auf bestimmte Dienstleistungsverträge gemäß IFRS 17.8 an)
- ▶ Finanzinstrumente und andere vertragliche Rechte oder Verpflichtungen, die in die Anwendungsbereiche des IFRS 9 *Finanzinstrumente*³⁴, IFRS 10 *Konzernabschlüsse*, IFRS 11 *Gemeinsame Vereinbarungen*, IAS 27 *Einzelabschlüsse* und IAS 28 *Anteile an assoziierten Unternehmen und Gemeinschaftsunternehmen* fallen
- ▶ nichtmonetäre Tauschgeschäfte zwischen Unternehmen desselben Wirtschaftszweigs, die Veräußerungsgeschäfte mit Kunden oder potenziellen Kunden erleichtern sollen

Vereinbarungen müssen die in IFRS 15.9 aufgestellten und in Abschnitt 3.1 dieser Publikation erörterten Kriterien erfüllen, um nach dem Standard als Vertrag, aus dem Umsatzerlöse realisiert werden können, bilanziert werden zu können.

Bei bestimmten Vereinbarungen müssen Unternehmen ihr Verhältnis zur Vertragspartei dahin gehend analysieren, ob (überhaupt) eine Verkäufer-Kunden-Beziehung vorliegt. Einige Kooperationsvereinbarungen ähneln nämlich beispielsweise eher einer Partnerschaft, während andere den Charakter einer Verkäufer-Kunden-Beziehung aufweisen.



Lediglich Transaktionen, die mit einem Kunden abgewickelt werden, fallen in den Anwendungsbereich des IFRS 15.³⁵ Der Begriff „Kunde“ ist in Abschnitt 2.3 näher definiert. Siehe hierzu auch die Erläuterungen zu Kooperationsvereinbarungen in Abschnitt 2.4.

Möglich ist auch, dass ein Unternehmen Geschäfte abschließt, die teilweise in den Anwendungsbereich des IFRS 15 und teilweise in den Anwendungsbereich anderer Standards fallen. In diesen Fällen hat das Unternehmen, bevor es die spezifischen Regelungen des IFRS 15 anwendet, zuerst ggf. vorhandene Separierungs- und/oder Bewertungsvorschriften anderer Standards anzuwenden. Für weiter gehende Erläuterungen siehe Abschnitt 2.5.

Das Inkrafttreten des IFRS 17 könnte für bestimmte Serviceverträge Auswirkungen darauf haben, welcher Standard auf diese anzuwenden ist. Dies gilt insbesondere für Serviceverträge mit fixen Entgelten, d. h. für Verträge, bei denen das Dienstleistungsniveau von einem unsicheren Ereignis abhängt.

³² Siehe IFRS 15.5.

³³ IFRS 16 ist erstmals auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2019 beginnen, und löst damit IAS 17 und IFRIC 4 *Feststellung, ob eine Vereinbarung ein Leasingverhältnis enthält* ab. Eine vorzeitige Anwendung war zulässig, sofern das Unternehmen vor oder gleichzeitig mit der Erstanwendung des IFRS 16 auch IFRS 15 anwendete.

³⁴ IFRS 9 ist für Geschäftsjahre, die am oder nach dem 1. Januar 2018 beginnen, anzuwenden und ersetzt IAS 39 *Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung*. Unternehmen, die IFRS 4 anwenden, haben jedoch eine optionale befristete Befreiung, die es einem Unternehmen, dessen Tätigkeit überwiegend mit dem Versicherungswesen verbunden ist, erlaubt, die Anwendung des IFRS 9 zu verschieben. Wenn ein Unternehmen von dieser optionalen Befreiung Gebrauch macht, darf es IAS 39 bis zur Erstanwendung des IFRS 17 weiter anwenden. Zum Erstellungszeitpunkt dieser Publikation tritt IFRS 17 für Geschäftsjahre in Kraft, die am oder nach dem 1. Januar 2021 beginnen. Das IASB hat jedoch vorgeschlagen, den Zeitpunkt des Inkrafttretens des IFRS 17 auf den 1. Januar 2023 zu verschieben und zugleich auch die befristete Befreiung von der Anwendung des IFRS 9 für infrage kommende Versicherungsunternehmen entsprechend zu verlängern. Verweise auf IFRS 9 in dieser Publikation sind grundsätzlich auch für IAS 39 relevant.

³⁵ Siehe IFRS 15.6.

Anwendungsbereich

Beispiele sind Pannenhilfeprogramme und Wartungsverträge, in denen sich der Dienstleister verpflichtet, bestimmte Geräte nach einer Störung gegen ein fixes Entgelt zu reparieren. Gemäß IFRS 17 handelt es sich hierbei um Versicherungsverträge. Mit Inkrafttreten des IFRS 17 fiel diese Art von Verträgen demnach in dessen Anwendungsbereich. Sofern der Hauptzweck solcher Verträge jedoch die Erbringung von Dienstleistungen gegen ein festgelegtes Entgelt ist, enthält IFRS 17 das Wahlrecht, dass Unternehmen stattdessen die Regelungen des IFRS 15 anwenden können, sofern die folgenden Bedingungen kumulativ erfüllt sind:

- ▶ Das Unternehmen berücksichtigt keine Bewertung des mit einem einzelnen Kunden verbundenen Risikos bei der Festlegung des Vertragspreises mit diesem Kunden.
- ▶ Der Vertrag entschädigt den Kunden durch Erbringung von Dienstleistungen und nicht durch Barzahlungen an den Kunden.
- ▶ Das durch den Vertrag übertragene Versicherungsrisiko ergibt sich in erster Linie aus der Nutzung von Dienstleistungen durch den Kunden und nicht aus der Unsicherheit über die Kosten dieser Dienstleistungen.³⁶

Das Unternehmen kann diese Entscheidung auf Vertragsebene treffen, aber die Entscheidung für den jeweiligen Vertrag ist unwiderruflich.

2.1.1 Nichtmonetäre Tauschgeschäfte (im März 2020 aktualisiert)

IFRS 15 gilt nicht für nichtmonetäre Tauschgeschäfte zwischen Unternehmen derselben Sparte, die Verkäufe an (potenzielle) Kunden erleichtern sollen. Beispielsweise ist der Standard nicht auf einen Vertrag zwischen zwei Ölgesellschaften anwendbar, die einen Tausch von Rohöl vereinbaren, um die Nachfrage ihrer Kunden an verschiedenen Standorten zeitnah decken zu können und die Transportkosten zu senken. Diese Ausnahme vom Anwendungsbereich gilt auch dann, wenn die Partei, die mit einem der Unternehmen Güter oder Dienstleistungen tauscht, als Kunde definiert werden kann, da sie mit dem Unternehmen einen Vertrag über den Erhalt eines Produkts aus der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit des Unternehmens geschlossen hat. Wie in der Grundlage für Schlussfolgerungen näher erläutert, kann eine solche Situation in Wirtschaftszweigen mit homogenen Produkten weit verbreitet sein.³⁷ Es gibt jedoch auch nichtmonetäre Tauschgeschäfte, die in den Anwendungsbereich des IFRS 15 fallen. So enthält der Standard Vorgaben für Verträge, die nicht zahlungswirksame Gegenleistungen für Güter oder Dienstleistungen vorsehen (siehe hierzu Abschnitt 5.6). Daher kann die Beurteilung, ob ein Tauschgeschäft durchgeführt wird, um einen Verkauf an einen Kunden zu erleichtern, eine Ermessensentscheidung erfordern. Auch die Feststellung, ob Unternehmen derselben Sparte angehören, kann eine Ermessensfrage sein.

Die folgenden Beispiele verdeutlichen verschiedene der vorstehenden Punkte:

Beispiel 2-1: Nichtmonetäre Tauschgeschäfte, die vom Anwendungsbereich des IFRS 15 ausgenommen sind

Ein Autohändler tauscht Neuwagen mit einem anderen Autohändler, um Autos in der von einem Kunden gewünschten Farbe liefern zu können. Dieses nichtmonetäre Tauschgeschäft soll den Verkauf an einen Kunden erleichtern, der nicht an dem Tauschgeschäft beteiligt ist. In diesem Fall werden Vorratsgegenstände getauscht, die beide Verkäufer zum Verkauf innerhalb derselben Sparte halten. Somit fällt diese Transaktion nicht in den Anwendungsbereich des IFRS 15.

³⁶ Siehe IFRS 17.8.

³⁷ Siehe IFRS 15.BC58.



Beispiel 2-2: Nichtmonetäre Tauschgeschäfte, die in den Anwendungsbereich des IFRS 15 fallen

Ein Einzelhändler, der Büroausstattung vertreibt, liefert im Tausch gegen ein Auto eine Büroausstattung an den Autohändler. Dieser will die erhaltene Ausstattung in seiner Finanzabteilung verwenden. Die neue Ausstattung dient zur Modernisierung der alten Ausstattung des Autohändlers und ermöglicht diesem die Senkung seiner Verwaltungskosten. Der Büroausstatter wiederum wird das erhaltene Auto für seinen Reparaturservice nutzen, der dadurch seine Bearbeitungszeit reduzieren und seine Leistungszusagen erfüllen

kann. In diesem Geschäft werden zwar Vorratsgegenstände getauscht, die von jedem Unternehmen zum Verkauf gehalten werden, doch handelt es sich hierbei nicht um einen zur Erleichterung eines Verkaufs an einen Kunden durchgeführten Tausch eines Erzeugnisses, das zum Verkauf im Rahmen der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit gehalten wird, gegen ein Produkt, das in derselben Sparte verkauft werden soll. Folglich fällt diese Transaktion für jedes Unternehmen in den Anwendungsbereich des IFRS 15.

2.2 Sonstige Überlegungen zum Anwendungsbereich

Manche Vereinbarungen, die von Unternehmen abgeschlossen werden, enthalten Rückkaufvereinbarungen, die entweder Bestandteil eines Kaufvertrags oder eines separaten Vertrags sind, der sich auf die im ursprünglichen Vertrag vereinbarten oder auf ähnliche Güter bezieht. Ob die Vereinbarung in den Anwendungsbereich des Standards fällt, hängt von der Art der Rückkaufvereinbarung und davon ab, ob der Kunde die Verfügungsgewalt über den Vermögenswert erlangt. Siehe hierzu auch die Erläuterungen zu Rückkaufvereinbarungen in Abschnitt 7.3.

IFRS 15 regelt darüber hinaus die Bilanzierung bestimmter Kosten, z. B. die unmittelbar der Anbahnung und der Erfüllung eines Vertrags zuzuordnenden Kosten. Der Standard besagt jedoch eindeutig, dass diese Vorschriften lediglich dann zur Anwendung kommen, wenn die bestehenden IFRS keine alternativen Regelungen für diese Art von Kosten vorgeben.³⁸ Siehe hierzu auch die weiteren Erläuterungen zu den im Standard enthaltenen Vorschriften für die Bilanzierung von Vertragskosten in Abschnitt 9.3.

Bestimmte Vorschriften des IFRS 15 sind auch für die Erfassung und Bewertung von Gewinnen und Verlusten aus dem Abgang eines nichtfinanziellen Vermögenswerts, der nicht im Rahmen der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit erfolgt,

relevant (siehe Abschnitte 2.2.1 und 2.3 für weitere Erläuterungen zur Bestimmung, ob eine Transaktion Teil der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit eines Unternehmens ist).

2.2.1 Abgang nichtfinanzieller Vermögenswerte außerhalb der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit (im März 2020 aktualisiert)

Wenn ein Unternehmen einen nichtfinanziellen Vermögenswert veräußert, der in den Anwendungsbereich von IAS 16 *Sachanlagen*, IAS 38 *Immaterielle Vermögenswerte* oder IAS 40 *Als Finanzinvestition gehaltene Immobilien* fällt, und dieser Abgang nicht Teil der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit des Unternehmens ist, fällt die Transaktion in den Anwendungsbereich dieser Standards und nicht in den des IFRS 15. Allerdings legen IAS 16, IAS 38 und IAS 40 fest, dass Unternehmen bei der Erfassung und Bewertung von Gewinnen oder Verlusten aus dem Verkauf oder Abgang nichtfinanzieller Vermögenswerte bestimmte Vorschriften des IFRS 15 beachten müssen.

Gemäß IAS 16, IAS 38 und IAS 40 ist der Gewinn oder Verlust aus dem Abgang eines nichtfinanziellen Vermögenswerts bei der Ausbuchung des Vermögenswerts in der Gewinn- und Verlustrechnung zu erfassen, es sei denn IFRS 16 verlangt – bei Veräußerungen im Rahmen einer Sale-and-

³⁸ Siehe IFRS 15.8.

Anwendungsbereich

Leaseback-Transaktion – etwas anderes. IAS 16 und IAS 38 verbieten ausdrücklich die Klassifizierung eines solchen Gewinns als Umsatz.³⁹ IAS 16 enthält jedoch eine Ausnahmeregelung für Unternehmen, die im Rahmen ihrer üblichen Geschäftstätigkeit regelmäßig Vermögenswerte vermieten und anschließend verkaufen. Solche Unternehmen müssen die Erlöse aus dem Verkauf dieser Vermögenswerte unter Beachtung des IFRS 15 als Umsatzerlöse erfassen. In diesem Fall vertritt das IASB die Auffassung, dass der Ausweis von (Brutto-)Umsatzerlösen und nicht der Ausweis eines Nettogewinns oder -verlusts aus dem Verkauf der Vermögenswerte die gewöhnliche Geschäftstätigkeit dieser Unternehmen besser widerspiegelt.⁴⁰ IFRS 16 (oder IAS 17) ist auf Veräußerungen im Rahmen einer Sale-and-Leaseback-Transaktion anzuwenden.⁴¹

Der Gewinn oder Verlust aus dem Abgang eines nichtfinanziellen Vermögenswerts ergibt sich aus der Differenz zwischen dem Nettoveräußerungserlös, falls vorhanden, und dem Buchwert des Vermögenswerts.⁴² Nach IAS 16 und IAS 38 haben Unternehmen, die im Rahmen der Folgebewertung nach dem erstmaligen Ansatz das Neubewertungsmodell anwenden, die in Verbindung mit dem veräußerten Vermögenswert gebildete Neubewertungsrücklage bei Ausbuchung des Vermögenswerts innerhalb des Eigenkapitals in die Gewinnrücklagen umzubuchen und nicht erfolgswirksam zu erfassen.⁴³

Wie bereits erläutert, sehen IAS 16, IAS 38 und IAS 40 ein einheitliches Modell für die Bewertung und Erfassung von Gewinnen oder Verlusten aus dem Verkauf oder Abgang von nichtfinanziellen Vermögenswerten an Nichtkunden (d. h. nicht im Rahmen der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit) unter Bezugnahme auf die Anforderungen des IFRS 15 vor. Dieses Modell verlangt, dass Unternehmen

- ▶ den Zeitpunkt des Abgangs (und damit der Ausbuchung des Vermögenswerts) anhand der Anforderungen des IFRS 15 zur Bestimmung, wann eine Leistungsverpflichtung erfüllt ist (d. h. Anforderungen von Schritt 5, siehe Abschnitt 7), bestimmen⁴⁴ und
- ▶ die Gegenleistung, die in die Berechnung des Veräußerungsgewinns oder -verlusts einbezogen wird, gemäß den Anforderungen an die Bestimmung des Transaktionspreises (d. h. Anforderungen der Stufe 3, siehe Abschnitt 5) ermitteln. Nachträgliche Änderungen der Schätzung der Gegenleistung (z. B. Aktualisierungen von Schätzungen der variablen Gegenleistung einschließlich der Neubewertung der Einschränkung) werden entsprechend den Anforderungen an Änderungen des Transaktionspreises erfasst.⁴⁵ Wenn beispielsweise die variable Vergütung zum Zeitpunkt der Veräußerung begrenzt ist, würde sie erst dann erfolgswirksam erfasst, wenn sie nicht mehr der Begrenzung unterliegt, was in einer späteren Periode der Fall sein könnte.

Die Bewertung eines etwaigen Gewinns oder Verlusts, der sich aus den Folgeänderungen ergibt, kann von derjenigen nach den bisherigen Regelungen in IAS 18 abweichen.

³⁹ Siehe IAS 16.68, IAS 38.113, IAS 40.69.

⁴⁰ Siehe IAS 16.68A, BC35C.

⁴¹ Siehe IAS 16.69, IAS 38.114, IAS 40.67.

⁴² Siehe IAS 16.71, IAS 38.113, IAS 40.69.

⁴³ Siehe IAS 16.41, IAS 38.87.

⁴⁴ Siehe IAS 16.69, IAS 38.114, IAS 40.67.

⁴⁵ Siehe IAS 16.72, IAS 38.116, IAS 40.70.





IFRS 5 *Zur Veräußerung gehaltene langfristige Vermögenswerte und aufgegebene Geschäftsbereiche* enthält zusätzliche Regelungen für Vermögenswerte, die nach den Kriterien dieses Standards als zur Veräußerung gehalten zu klassifizieren sind. Zu diesen Regelungen gehören Bewertungsvorschriften, die sich auf die Bemessung der Höhe des späteren Veräußerungsgewinns oder -verlusts auswirken können.

IFRS 10 regelt, wie ein Mutterunternehmen den vollständigen oder teilweisen Verkauf eines Tochterunternehmens bilanziert.⁴⁶ Die bilanzielle Behandlung kann daher je nachdem, ob ein nichtfinanzieller Vermögenswert allein veräußert (in diesem Fall sind IAS 16, IAS 38 oder IAS 40 anzuwenden) oder in den vollständigen oder teilweisen Abgang eines Tochter-

unternehmens einbezogen wird (in diesem Fall ist IFRS 10 anzuwenden), unterschiedlich sein. Besteht eine zurückbehaltene Beteiligung an einem ehemaligen Tochterunternehmen, können für die Bilanzierung der Transaktion auch andere Standards (wie IAS 28, IFRS 11 oder IFRS 9) gelten.

Ähnlich kann es sich bei Veräußerungen nichtfinanzieller und in einem sog. *corporate wrapper* gehaltener Vermögenswerte verhalten, die im Rahmen der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit stattfinden, da Transaktionen, die im Anwendungsbereich des IFRS 10 liegen, vom Anwendungsbereich des IFRS 15 ausgeschlossen sind. Siehe Frage 2-11 in Abschnitt 2.5 für eine weiter gehende Erläuterung.



Abweichende Vorgaben des FASB

Der ASC 610-20 des FASB, *Other Income – Gains and Losses from Derecognition of Nonfinancial Assets*, enthält Leitlinien zur Bilanzierung von Gewinnen und Verlusten, die sich aus dem Verkauf von nichtfinanziellen Vermögenswerten oder *in substance* nichtfinanziellen Vermögenswerten ergeben, die nicht Teil der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit eines Unternehmens sind und keinen Geschäftsbetrieb darstellen. Dazu gehören der Verkauf von immateriellen Vermögenswerten und Sachanlagen einschließlich Immobilien wie auch der Verkauf von Hilfs- und Betriebsstoffen. ASC 610-20 besagt, dass Unternehmen bestimmte Bilanzierungs- und Bewertungsgrundsätze des ASC 606 anzuwenden haben. Nach US-GAAP wird ein Vertrag, der den Verkauf eines nichtfinanziellen Vermögenswerts an einen Nichtkunden beinhaltet, somit im Allgemeinen wie ein Vertrag über den Verkauf eines nichtfinanziellen Vermögenswerts an einen Kunden bilanziert, mit Ausnahme der Darstellung und Offenlegung im Abschluss. Verkäufe oder Übertragungen von Geschäftsbereichen oder Tochterunternehmen an Nichtkunden, die nicht nur nichtfinanzielle Vermögenswerte und *in substance* nichtfinanzielle Vermögenswerte enthalten, werden nach den Regelungen in ASC 810 *Consolidation* entkonsolidiert.

Wie bereits erläutert, regeln IAS 16, IAS 38 und IAS 40, dass Unternehmen bei der Erfassung und Bewertung von Gewinnen oder Verlusten aus dem Verkauf oder der Veräußerung nichtfinanzieller Vermögenswerte bestimmte Regelungen des IFRS 15 anzuwenden haben, wenn dies nicht im Rahmen der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit erfolgt. Änderungen der Beteiligung eines Mutterunternehmens an einem Tochterunternehmen (einschließlich eines Verlusts der Beherrschung durch Verkauf oder Veräußerung von Geschäftsanteilen) werden nach IFRS 10 bilanziert. Im Gegensatz zu den US-GAAP enthalten die IFRS keine spezifischen Anforderungen für den Verkauf von *in substance* nichtfinanziellen Vermögenswerten.

⁴⁶ IFRS 10.25 und 26 sind anzuwenden, wenn ein Mutterunternehmen die Beherrschung über ein Tochterunternehmen verliert. IFRS 10.23 und 24 sind anzuwenden, wenn sich die Beteiligung eines Mutterunternehmens an einem Tochterunternehmen ändert, ohne dass das Mutterunternehmen die Beherrschung über dieses Tochterunternehmen verliert.

2.3 Definition eines Kunden

Der Standard definiert einen Kunden als Partei, die mit einem Unternehmen einen Vertrag über den Erhalt von Gütern oder Dienstleistungen aus der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit des Unternehmens im Tausch für eine Gegenleistung abgeschlossen hat.⁴⁷ Der Begriff „gewöhnliche Geschäftstätigkeit“ (*ordinary activities*) wird in IFRS 15 nicht definiert, da er sich aus den Definitionen der Umsatzerlöse in den zum Zeitpunkt der Entwicklung des jeweiligen Standards jeweils geltenden Rahmenkonzepten des IASB und des FASB ergibt. Die zu diesem Zeitpunkt im Rahmenkonzept des IASB enthaltene Definition der Umsatzerlöse verwies ausdrücklich auf die „gewöhnliche Geschäftstätigkeit“ eines Unternehmens und die im *Statement of Financial Accounting Concepts Nr. 6* des FASB enthaltene Definition⁴⁸ auf den Begriff der „laufenden Haupt- oder Zentralaktivitäten“ eines Unternehmens. In vielen Fällen ist ein Kunde leicht zu identifizieren. Bei Transaktionen, an denen mehrere Parteien beteiligt sind, kann hingegen unklar sein, bei welchem Vertragspartner es sich um den Kunden des Unternehmens handelt. Bei einigen Vereinbarungen könnten auch mehrere Parteien gleichzeitig als Kunde betrachtet werden, bei anderen sind wiederum nur einige der beteiligten Parteien Kunden des Unternehmens.

Das nachstehende Beispiel verdeutlicht, wie stark die Gegebenheiten die Bestimmung des Kunden beeinflussen und dabei zu unterschiedlichen Ergebnissen führen können:

Beispiel 2-3: Identifizierung eines Kunden

Ein Unternehmen erbringt internetbasierte Werbedienstleistungen für gewerbliche Kunden. Im Rahmen dieser Dienstleistungen erwirbt es Bannerflächen auf den Websites verschiedener Betreiber. Bei bestimmten Verträgen bietet das Unternehmen eine individuelle Dienstleistung an, um die Werbung nach den vorher festgelegten Kriterien des Kunden zu platzieren. Darüber hinaus erwirbt das Unternehmen Bannerflächen von Websitebetreibern, bevor es Werbekunden dafür gefunden hat. Angenommen, das Unternehmen schließt zutreffend, dass es gemäß diesen Verträgen als Prinzipal (*principal*) agiert (siehe auch die weiteren Erläuterungen zur Abgrenzung zwischen Prinzipal oder Agent in Abschnitt 4.4), dann definiert es das werbetreibende Unternehmen, für das es die Dienstleistungen erbringt, als seinen Kunden.

Bei anderen Verträgen bringt das Unternehmen lediglich die werbetreibenden Unternehmen mit den Websitebetreibern in seinem Portfolio zusammen, erbringt jedoch keine gezielten individuellen Werbedienstleistungen und erwirbt keine Werbeflächen, bevor es Werbekunden dafür gefunden hat. Angenommen, das Unternehmen schließt zutreffend, dass es gemäß diesen Verträgen (nur) als Vermittler (*agent*) agiert, dann bestimmt es, dass sein Kunde der Websitebetreiber ist, für den es die Dienstleistungen erbringt.

Daneben kann die Identifizierung der vertraglich vereinbarten Leistungsverpflichtungen (näher erläutert in Abschnitt 4) die Bestimmung, welche der Vertragsparteien Kunde des Unternehmens ist, erheblich beeinflussen. Siehe hierzu auch die Erläuterungen zur Identifizierung des Kunden eines Unternehmens im Rahmen der Anwendungsleitlinien für an einen Kunden gezahlte oder zu zahlende Gegenleistungen in Abschnitt 5.7.

⁴⁷ Siehe IFRS 15 Anhang A.

⁴⁸ Siehe zu IFRS: *Rahmenkonzept für die Finanzberichterstattung* (2010), Paragraph 4.29; zu US-GAAP: *Statement of Financial Accounting Concepts Nr. 6*, Paragraph 78.



2.4 Kooperationsvereinbarungen

Unternehmen schließen häufig Kooperationsvereinbarungen ab, etwa zur gemeinsamen Entwicklung und Vermarktung von geistigem Eigentum wie einem Medikamentenkandidaten im Biotechnologie- und Pharmasektor oder einem Film in der Unterhaltungsbranche. Bei solchen Vereinbarungen ist die zweite Partei nicht notwendigerweise ein Kunde des Unternehmens. Stattdessen kann es sich um einen Partner handeln, der die Risiken aus der Entwicklung eines auf den Markt zu bringenden Produkts mitträgt bzw. einen Anteil an dem sich daraus ergebenden Nutzen hat. Dies ist in der Pharmaindustrie, in der Biotechnologie, im Öl- und Gasgeschäft sowie im Gesundheitssektor üblich. In Abhängigkeit von den Fakten und Umständen im Einzelfall können diese Vereinbarungen jedoch auch eine Komponente einer Verkäufer-Kunden-Beziehung enthalten. Solche Verträge könnten – zumindest teilweise – weiterhin in den Anwendungsbereich des IFRS 15 fallen, wenn der Partner im Hinblick auf die gesamte Vereinbarung oder Teile davon der Definition eines Kunden entspricht. Handelt es sich beim Kooperations- oder Projektpartner nicht um einen Kunden, fällt die Transaktion nicht in den Anwendungsbereich des IFRS 15. Das IFRS IC beriet im März 2019 über ein Beispiel für Transaktionen zwischen Kooperations- oder Projektpartnern, die vom Anwendungsbereich des IFRS 15 ausgenommen sind. Das Beispiel betraf das Endprodukt einer gemeinschaftlichen Tätigkeit, auf das das Unternehmen Anspruch hat, das es jedoch noch nicht erhalten und an seine Kunden verkauft hat (siehe hierzu Frage 2-2 in Abschnitt 2.5).

Das IASB hat beschlossen, die bestehenden Leitlinien für die Feststellung, ob bestimmte umsatzgenerierende Kooperationsvereinbarungen in den Anwendungsbereich des IFRS 15 fallen, nicht weiter zu ergänzen. In der Grundlage für Schlussfolgerungen erklärt das Board, dass es nicht möglich sei, Anwendungsleitlinien für alle Arten von Kooperationsvereinbarungen vorzugeben.⁴⁹ Aus diesem Grund müssen die

Parteien solcher Vereinbarungen alle Fakten und Umstände im Einzelfall mit einbeziehen, wenn sie bestimmen, ob eine Verkäufer-Kunden-Beziehung besteht, auf die der Standard anzuwenden ist.

Das IASB ist jedoch zu dem Ergebnis gelangt, dass es unter bestimmten Umständen für ein Unternehmen angemessen sein kann, IFRS 15 auf Kooperationen oder Partnerschaften anzuwenden (z. B. wenn es keine geltenden oder relevanten Vorschriften gibt, die angewendet werden könnten).⁵⁰

Unsere Sichtweise

Schon bei Anwendung der bisherigen IFRS konnte sich die Identifizierung von Kunden als schwierig erweisen, insbesondere wenn mehrere Parteien an der Transaktion beteiligt waren. Diese Beurteilung konnte ein beträchtliches Maß an Ermessensausübung erfordern. IFRS 15 bietet überwiegend keine zusätzlichen Indikatoren, die im Rahmen der vorzunehmenden Ermessensentscheidung herangezogen werden könnten. Daher sind nach IFRS 15 auch weiterhin Ermessensentscheidungen erforderlich.

Des Weiteren fallen Transaktionen zwischen Partnern, die einen Kooperationsvertrag geschlossen haben, nicht in den Anwendungsbereich des IFRS 15. Daher haben sich Unternehmen bei der Bestimmung, ob die Transaktionen zwischen den Partnern in deren Funktion als Kooperationspartner durchgeführt werden oder ob es sich um eine Verkäufer-Kunden-Beziehung handelt, von ihrem eigenen Urteil leiten zu lassen.

⁴⁹ Siehe IFRS 15.BC54.

⁵⁰ Siehe IFRS 15.BC56.

Anwendungsbereich

2.5 Zusammenwirken mit anderen Standards

(im März 2020 aktualisiert)

Der Standard enthält die folgenden Vorschriften für Vereinbarungen, die teilweise in den Anwendungsbereich des IFRS 15 und teilweise in den Anwendungsbereich anderer Standards fallen:

Auszug aus IFRS 15

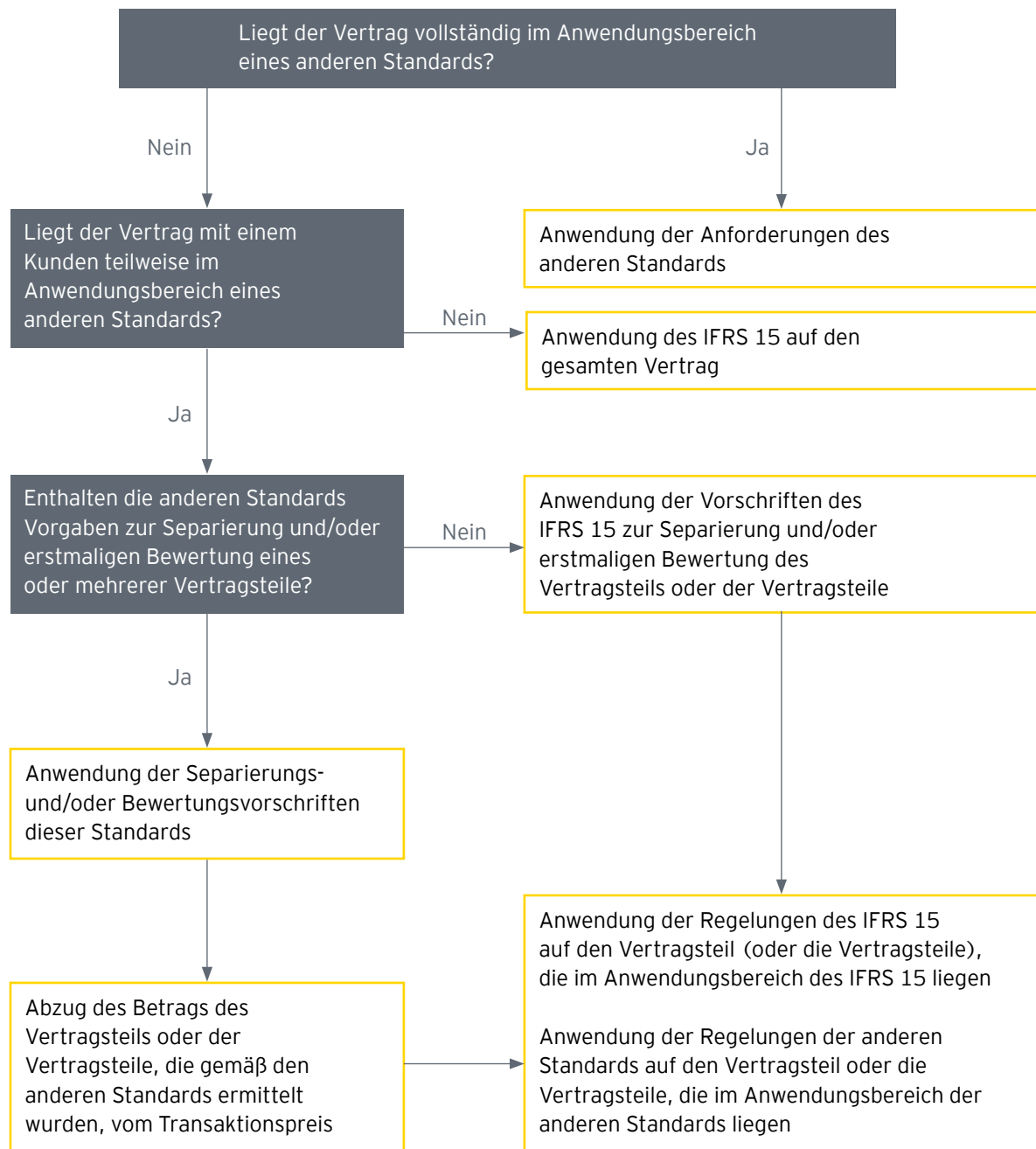
7. Ein Vertrag mit einem Kunden kann teilweise in den Anwendungsbereich dieses Standards und teilweise in den Anwendungsbereich anderer, in Paragraph 5 aufgeführter Standards fallen.

- (a) Enthalten die anderen Standards Vorgaben zur Separierung und/oder erstmaligen Bewertung eines oder mehrerer Vertragsteile, so hat das Unternehmen zuerst die Separierungs- und/oder Bewertungsvorschriften dieser Standards anzuwenden. Das Unternehmen hat vom *Transaktionspreis* den Betrag des Vertragsteils (oder der Vertragsteile) in Abzug zu bringen, der (die) erstmals gemäß anderen Standards bewertet wird (werden), und hat bei der Verteilung des (ggf.) verbleibenden Betrags des Transaktionspreises auf die einzelnen in den Anwendungsbereich dieses Standards fallenden Leistungsverpflichtungen sowie auf andere gemäß Paragraph 7(b) ermittelte Vertragsteile die Paragraphen 73-86 anzuwenden.
- (b) Enthalten die anderen Standards keine Vorgaben zur Separierung und/oder erstmaligen Bewertung eines oder mehrerer Vertragsteile, so hat das Unternehmen zur Separierung und/oder erstmaligen Bewertung des Vertragsteils (oder der Vertragsteile) den vorliegenden Standard anzuwenden.





Das nachfolgende Schaubild veranschaulicht diese Anforderungen:



Anwendungsbereich

Fällt eine Komponente einer Vereinbarung in den Anwendungsbereich anderer Standards oder Interpretationen, die regeln, wie diese Komponente zu separieren und/oder zu bewerten ist, so hat das Unternehmen IFRS 15 auf die verbleibenden Komponenten dieser Vereinbarung anzuwenden. Nachfolgend sind einige Beispiele aufgeführt, bei denen die Separierung und/oder die erstmalige Bewertung durch andere IFRS geregelt werden:

- IFRS 9 schreibt vor, dass ein Finanzinstrument bei seinem erstmaligen Ansatz zum beizulegenden Zeitwert zu bewerten ist. Bei Verträgen, die die Ausgabe eines Finanzinstruments und Umsatzkomponenten im Anwendungsbereich des IFRS 15 umfassen und bei denen das Finanzinstrument beim erstmaligen Ansatz zum beizulegenden Zeitwert zu bewerten ist, ist zunächst der beizulegende Zeitwert des Finanzinstruments zu ermitteln. Danach ist der verbleibende Teil der geschätzten Gegenleistung aus dem Vertrag gemäß IFRS 15 auf die übrigen Komponenten des Vertrags zu verteilen.
- Ein Vertrag kann ein Leasingverhältnis enthalten, das an eine Vereinbarung zum Verkauf anderer Güter oder Dienstleistungen gekoppelt ist (die in den Anwendungsbereich des IFRS 15 fällt). Nach IFRS 16 hat ein Leasinggeber die Leasingkomponente und jede Nichtleasingkomponente getrennt voneinander zu bilanzieren, wobei für die Leasingkomponente IFRS 16 und für die jeweilige Nichtleasingkomponente andere Standards maßgeblich sind. IFRS 16 enthält Leitlinien für die Trennung von Leasing- und Nichtleasingkomponenten eines Vertrags.⁵¹ Bei Verträgen, die eine Leasingkomponente und eine oder mehrere zusätzliche Leasing- oder Nichtleasingkomponenten beinhalten, hat der Leasinggeber das vertraglich vereinbarte Entgelt gemäß den Vorgaben des IFRS 15 für die Aufteilung des Transaktionspreises auf die Leistungsverpflichtungen und die Zuordnung von Änderungen des Transaktionspreises nach Vertragsbeginn aufzuteilen (siehe hierzu auch Abschnitt 6).⁵² Weitere Informationen zu IFRS 16 sind in

unserer Publikation *Im Fokus: Eine nähere Betrachtung von IFRS 16* oder unserer in englischer Sprache verfassten Publikation *A closer look at IFRS 16: Leases* zu entnehmen.⁵³

Wird eine Komponente der Vereinbarung durch einen anderen Standard oder eine andere Interpretation geregelt und enthält dieser Standard bzw. diese Interpretation keine Vorgaben hinsichtlich der Separierung und/oder erstmaligen Bewertung der betreffenden Komponente, so hat das Unternehmen IFRS 15 zur Separierung und/oder erstmaligen Bewertung jeder einzelnen Komponente anzuwenden. So gibt es beispielsweise keine spezifischen Vorschriften für die Separierung und Bewertung der einzelnen Komponenten einer Vereinbarung, wenn ein Unternehmen einen Geschäftsbereich veräußert und gleichzeitig einen langfristigen Liefervertrag mit der anderen Partei abschließt. Weiter gehende Erläuterungen zu den Auswirkungen der Allokation der Gegenleistung aus dem Vertrag, wenn eine Vereinbarung sowohl Umsatzkomponenten als auch Nicht-Umsatzkomponenten enthält, finden sich in Abschnitt 6.6.

Änderungen gegenüber den zuvor gültigen IFRS

Vor der Veröffentlichung des IFRS 15 mussten Unternehmen, die Transaktionen abschlossen, die in den Anwendungsbereich gleich mehrerer Standards fielen, diese Transaktionen in Komponenten unterteilen, damit jede einzelne Komponente gemäß dem maßgeblichen Standard bilanziert werden konnte. Die Veröffentlichung des IFRS 15 hatte keine Auswirkungen auf diese Vorschrift. Gemäß den bisher geltenden IFRS mussten jedoch umsatzrelevante Transaktionen oftmals in Komponenten unterteilt werden, die nach unterschiedlichen Standards und/oder Interpretationen zur Umsatzrealisierung bilanziert wurden (z. B. Transaktionen, die den Verkauf von Gütern wie auch Kundenbindungsprogramme beinhalteten und daher sowohl in den Anwendungsbereich des IAS 18 als auch in denjenigen von IFRIC 13 fielen). Nach IFRS 15 ist dies nicht mehr erforderlich, da der Standard ein einheitliches Modell zur Umsatzrealisierung vorsieht.

Bisher wurden der Ansatz und die Bewertung von Zinsen und Dividenden durch IAS 18 geregelt. Zins- und Dividendenerträge sind vom Anwendungsbereich des IFRS 15 ausgenommen. Die entsprechenden Ansatz- und Bewertungsvorschriften wurden stattdessen in IFRS 9 aufgenommen.⁵⁴

⁵¹ Siehe IFRS 16.12, B32-B33.

⁵² Siehe IFRS 16.17.

⁵³ Deutsche Publikation abrufbar unter ey.com/de; englische Publikation abrufbar unter ey.com/IFRS.

⁵⁴ Siehe IFRS 9.B5.4.1-B5.4.3



Häufig gestellte Fragen

Frage 2-1: Fallen Transaktionen mit vereinbarter aufgeschobener Zahlung, die Teil schariakonformer Finanzinstrumente und Transaktionen sind, in den Anwendungsbereich des Umsatzrealisierungsstandards, bevor sie gemäß den Standards zur Bilanzierung von Finanzinstrumenten ausgewiesen werden? [TRG-Sitzung vom 26. Januar 2015, Agenda Paper 17]

Islamische Finanzinstitute schließen schariakonforme Finanzinstrumente und Transaktionen ab, die statt der Vereinnahmung von Darlehenszinsen den Kauf und Verkauf realer Vermögenswerte zum Gegenstand haben (z. B. Fahrzeuge), auf die sie als Ausgleich für die Vereinbarung der aufgeschobenen Zahlung eine Prämie aufschlagen.

Für das islamische Finanzinstitut bedeutet eine solche Transaktion typischerweise den Barankauf des zugrunde liegenden Vermögenswerts, den Erwerb des rechtlichen Eigentums an dem Vermögenswert, wenn auch nur für einen kurzen Zeitraum, sowie den sofortigen Verkauf des Vermögenswerts mit der Vereinbarung einer aufgeschobenen Zahlung. Die mit diesen Transaktionen generierten Finanzinstrumente fallen in den Anwendungsbereich des Standards zur Bilanzierung von Finanzinstrumenten.

Auf ihrer Sitzung im Januar 2015 erörterten die Mitglieder der IASB-TRG die Frage, ob solche Transaktionen mit vereinbarten aufgeschobenen Zahlungen, die Teil solcher schariakonformen Finanzinstrumente und Transaktionen sind, in den Anwendungsbereich des IFRS 15 fallen, bevor sie gemäß den Standards zur Bilanzierung von Finanzinstrumenten ausgewiesen werden. Die Mitglieder der IASB-TRG vertraten überwiegend die Auffassung, dass schariakonforme Finanzinstrumente und Transaktionen nicht in den Anwendungsbereich des IFRS 15 fallen könnten, wobei die Analyse jedoch von den jeweiligen spezifischen Fakten und Umständen abhängt. Sie kann in hohem Maße Ermessensentscheidungen erfordern, da solche Verträge häufig unterschiedlich ausgestaltet sind, sowohl zwischen unterschiedlichen Rechtskreisen als

auch innerhalb eines Rechtskreises. Das Thema wurde im Rahmen der gemeinsamen Beratungen mit den Mitgliedern der FASB-TRG nicht erörtert.



Häufig gestellte Fragen

Frage 2-2: Fallen bestimmte gebührenpflichtige Tätigkeiten von Finanzinstituten (d. h. die Verwaltung finanzieller Vermögenswerte in eigenem oder fremdem Auftrag, die Gewährung von Finanzgarantien und die Erbringung von Dienstleistungen in Bezug auf Einlagen) in den Anwendungsbereich des Umsatzrealisierungsstandards? [FASB-TRG-Sitzung vom 18. April 2016, Agenda Paper 52]

Die Mitglieder der FASB-TRG vertraten überwiegend die Auffassung, dass der Standard eine Richtschnur für die Ermittlung vorgebe, ob bestimmte Verträge in den Anwendungsbereich des FASB-Standards ASC 606 oder in denjenigen anderer Standards fallen. Wie bereits erläutert, umfasst der Anwendungsbereich des Standards alle Verträge mit Kunden, die die Lieferung von Gütern oder die Erbringung von Dienstleistungen im Rahmen der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit zum Gegenstand haben, mit Ausnahme derjenigen Verträge mit Kunden, die in den Anwendungsbereich bestimmter anderer ASC-Topics fallen und explizit als Ausnahmen aufgeführt sind. Wenn ein anderer Standard die Bilanzierung der im Rahmen der Vereinbarung erhaltenen Gegenleistung (z. B. einer Gebühr) bestimmt, fällt die Gegenleistung nicht in den Anwendungsbereich von ASC 606. Ist die Bilanzierung der Gegenleistung in keinem anderen Standard festgelegt und wird ein separates Gut oder eine separate Dienstleistung geliefert bzw. erbracht, dann fällt die Gegenleistung (zumindest teilweise) in den Anwendungsbereich von ASC 606. Die FASB-Mitarbeiter wandten in dem Agendapapier zu dieser Sitzung diese Grundsätze auf Vereinbarungen zur Verwaltung finanzieller Vermögenswerte, die Gewährung von Finanzgarantien und die Erbringung von Dienstleistungen in Bezug auf Einlagen an.

Die Mitglieder der FASB-TRG stellten übereinstimmend fest, dass Erträge aus der Verwaltung finanzieller Vermögenswerte (z. B. Kredite) nicht in den Anwendungsbereich von ASC 606 fallen.

Ein Forderungsverwalter erbringt verschiedene Dienstleistungen wie z. B. die Kommunikation mit dem Kreditnehmer und das Einziehen von Forderungen gegen Zahlung einer Gebühr. Die Mitglieder vertraten überwiegend die Auffassung, dass sich ein Unternehmen bei der Wahl der geeigneten Bilanzierungsmethode für solche Gebühren an ASC 860 *Transfers and Servicing* orientieren sollte. Als Begründung gaben sie an, dass ASC 606 eine Ausnahmeregelung für Verträge umfasst, die in den Anwendungsbereich von ASC 860 fallen, der Vorschriften zur Erfassung der Gebühren enthält (jedoch keine expliziten Vorschriften zur Umsatzrealisierung).

Die Mitglieder der FASB-TRG stellten übereinstimmend fest, dass Gebühren für die Gewährung von Finanzgarantien nicht in den Anwendungsbereich von ASC 606 fallen. Ein Finanzinstitut kann eine Gebühr für die Gewährung einer Garantie für einen Kredit erhalten. Derartige Finanzgarantien fallen in der Regel in den Anwendungsbereich von ASC 460 *Guarantees* oder ASC 815 *Derivatives and Hedging*. Die Mitglieder vertraten überwiegend die Auffassung, dass sich ein Unternehmen bei der Wahl der geeigneten Bilanzierungsmethode für solche Gebühren an ASC 460 oder ASC 815 orientieren sollte. Als Begründung gaben sie an, dass ASC 606 eine Ausnahmeregelung für Verträge umfasst, die in den Anwendungsbereich dieser ASC-Topics fallen. Beide Topics enthalten Grundsätze, anhand derer ein Unternehmen die geeignete Bilanzierungsmethode ermitteln kann, um abzubilden, dass der Garantiegeber keine Risiken übernimmt (und keine Erträge erhält).



Häufig gestellte Fragen

Die Mitglieder der FASB-TRG waren sich grundsätzlich auch darin einig, dass Gebühren für die Erbringung von Dienstleistungen in Bezug auf Einlagen in den Anwendungsbereich von ASC 606 fallen. Anders als bei den Erträgen aus der Verwaltung finanzieller Vermögenswerte und der Gewährung von Finanzgarantien enthalten die Leitlinien von ASC 405 *Liabilities*, die Finanzinstitute für die Wahl der geeigneten Methode zur Bilanzierung von Kundeneinlagen als Verbindlichkeiten verwenden, kein Modell zur Erfassung von Gebühren in Bezug auf Einlagen von Kunden (z. B. Gebühren für die Nutzung von Geldautomaten, Kontoführungsgebühren oder Nichtnutzungsgebühren). Aufgrund der fehlenden

Leitlinien zur Bilanzierung solcher Gebühren in ASC 405 stellten die Mitglieder übereinstimmend fest, dass die Gebühren und Kosten in Bezug auf Einlagen in den Anwendungsbereich von ASC 606 fallen, obwohl ASC 405 explizit als Ausnahme in ASC 606 aufgeführt ist.

Zwar war diese Fragestellung nicht konkret Gegenstand der Beratungen der IASB-TRG, dennoch sei darauf hingewiesen, dass die Besprechungen der FASB-TRG den IFRS-Abschlussstellern hilfreiche Anhaltspunkte bei der Bestimmung bieten können, ob bestimmte Verträge in den Anwendungsbereich des IFRS 15 oder in denjenigen anderer Standards fallen.

Frage 2-3: Fallen Gebühren für Kreditkarten in den Anwendungsbereich des neuen FASB-Standards zur Umsatzrealisierung? [TRG-Sitzung vom 13. Juli 2015, Agenda Paper 36]

Eine Bank, die Kreditkarten ausstellt, kann über unterschiedliche Ertragsströme (z. B. Jahresgebühren) von einem Kreditkarteninhaber aus mehreren Kreditkartenvereinbarungen verfügen. Einige dieser Gebühren können den Kreditkarteninhabern das Recht auf zusätzliche Leistungen wie z. B. Conciergedienste oder Zugang zu Flughafenlounges einräumen. Die ausstellende Bank kann den Kreditkarteninhabern zudem auf der Grundlage der getätigten Käufe bestimmte Prämien gewähren. US-GAAP-Stakeholder wollten wissen, ob solche Gebühren und Programme in den Anwendungsbereich des Standards zur Umsatzrealisierung fallen, insbesondere wenn einem Kreditkarteninhaber dabei ein Gut oder eine Dienstleistung bereitgestellt wird.

Zwar wurde diese Frage ausschließlich von US-GAAP-Stakeholdern aufgeworfen, doch waren die IASB-TRG-Mitglieder generell der Ansicht, dass ein IFRS-Abschlusssteller zunächst einmal feststellen müsse, ob Kreditkartengebühren in den Anwendungsbereich des IFRS 9 fallen. IFRS 9 schreibt vor, dass alle Gebühren, die integraler Bestandteil des Effektivzinssatzes eines Finanzinstruments sind, als Anpassung des

Effektivzinssatzes zu behandeln sind. Umgekehrt sind alle Gebühren, die kein integraler Bestandteil des Effektivzinssatzes des Finanzinstruments sind, grundsätzlich nach den Regelungen des IFRS 15 zu bilanzieren.

Die FASB-TRG-Mitglieder waren sich generell einig, dass Kreditkartengebühren, die nach ASC 310 *Receivables* bilanziert werden, nicht in den Anwendungsbereich von ASC 606 fallen. Dies schließt auch Jahresgebühren ein, die den Karteninhabern einen Anspruch auf zusätzliche Leistungen einräumen. Die FASB-TRG-Mitglieder wiesen darauf hin, dass diese Schlussfolgerung mit den derzeitigen US-GAAP-Regelungen für die Bilanzierung von Kreditkartengebühren in Einklang steht. Der Vertreter der US-Börsenaufsichtsbehörde SEC stellte jedoch fest, dass es sich bei der Vereinbarung tatsächlich um eine Kreditkartenvereinbarung handeln muss, damit ASC 310 angewendet werden kann. Daher müssen Unternehmen derartige Vereinbarungen auch künftig beurteilen, sofern neue Programme aufgelegt werden. Dies könnte dazu führen, dass Kreditkartengebühren nach IFRS und US-GAAP auf unterschiedliche Weise erfasst werden.

Anwendungsbereich

Häufig gestellte Fragen

Frage 2-4: Fallen Prämienprogramme für Kreditkarteninhaber in den Anwendungsbereich des FASB-Standards zur Umsatzrealisierung? [TRG-Sitzung vom 13. Juli 2015, Agenda Paper 36]

Die Mitglieder der FASB-TRG vertraten die Ansicht, dass ein Prämienprogramm nicht gemäß ASC 606 bilanziert werden könne, wenn festgestellt werde, dass alle Gegenleistungen (d. h. die in Frage 2-3 erläuterten Kreditkartengebühren) im Zusammenhang mit dem Prämienprogramm in den Anwendungsbereich von ASC 310 fallen. Diese Feststellung wäre

jedoch angesichts der Vielzahl angebotener Prämienprogramme auf der Grundlage der jeweiligen Fakten und Umstände zu treffen. Auf der Sitzung der IASB-TRG wurde dieser Punkt nicht erörtert, da er sich nur auf die US-GAAP bezieht.

Frage 2-5: Fallen *contributions* im Sinne der US-GAAP in den Anwendungsbereich des FASB-Standards zur Umsatzrealisierung? [TRG-Sitzung vom 30. März 2015, Agenda Paper 26]



Das FASB hat ASC 606 geändert, um klarzustellen, dass ein Unternehmen die Anforderungen in ASC 958-605, *Not-for-Profit Entities - Revenue Recognition* bei der Entscheidung, ob es sich bei einer Transaktion um eine Einbringung (*contribution* gemäß Definition im ASC-Hauptglossar) im Rahmen des ASC 958-605 oder um eine Transaktion im Rahmen des ASC 606 handelt, berücksichtigen muss.⁵⁵ Die Anforderungen des ASC 958-605 im Zusammenhang mit erhaltenen *contributions* gelten für alle Unternehmen, die *contributions* erhalten (d. h. nicht nur für gemeinnützige Unternehmen), sofern nicht anders angegeben.

Vor der Änderung erörterten die FASB-TRG-Mitglieder diesen Sachverhalt und kamen generell überein, dass *contributions* nicht in den Anwendungsbereich des ASC 606 fallen, da es sich dabei um nicht gegenseitige Übertragungen handelt. Das heißt, dass *contributions* in der Regel keine Gegenleistung für die Übertragung von Gütern oder Dienstleistungen darstellen, die ein Unternehmen im Rahmen seiner gewöhnlichen Geschäftstätigkeit liefert bzw. erbringt. Auf der Sitzung der IASB-TRG wurde dieser Punkt nicht erörtert, da sich die hierzu gestellte Frage ausschließlich auf die US-GAAP bezog.

⁵⁵ Siehe ASU 2018-08, *Accounting Standards Update 2018-08 – Not-For-Profit Entities (Topic 958): Clarifying the Scope and Accounting Guidance for Contributions Received and Contributions Made*.



Häufig gestellte Fragen

Frage 2-6: Fallen Spielverträge mit festen Gewinnquoten in den Anwendungsbereich des Umsatzrealisierungsstandards?

Bei Spielverträgen mit festen Gewinnquoten ist die Auszahlung für Einsätze, die bei Glücksspielaktivitäten (z. B. Tischspiele, Spielautomaten, Sportwetten) erfolgen, zum Zeitpunkt der Platzierung der Wette bekannt.

In Einklang mit einer Agenda-Entscheidung des IFRS Interpretations Committee (IFRS IC) fallen gemäß IFRS Wetten, die die Definition eines Derivats erfüllen, in den Anwendungsbereich des IFRS 9. Wetten, die nicht der Definition eines Derivats entsprechen, fallen in den Anwendungsbereich des IFRS 15.



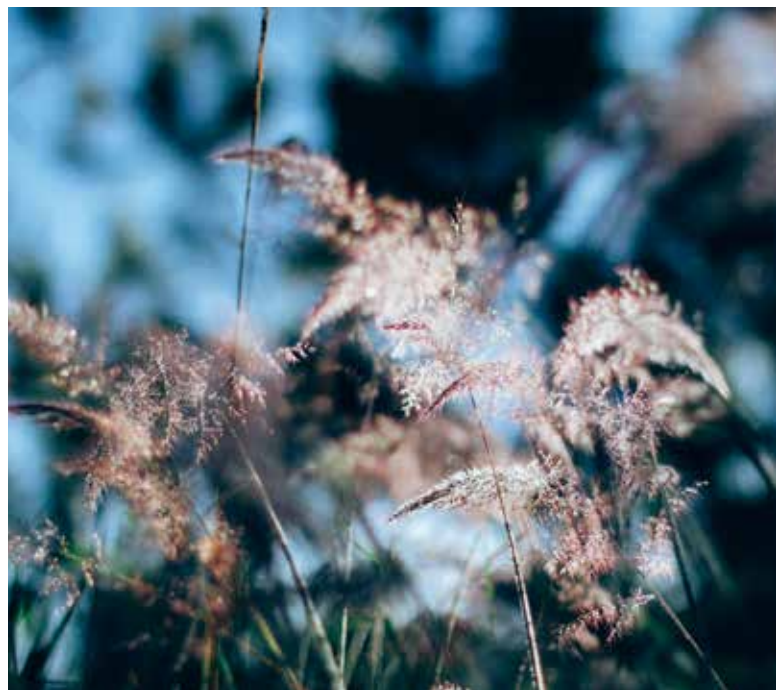
Abweichende Vorgaben des FASB

Nach US-GAAP hat das FASB im Dezember 2016 *Scope Exceptions* in ASC 815 und ASC 924 *Entertainment – Casinos* ergänzt, um klarzustellen, dass Spielverträge mit festen Gewinnquoten in den Anwendungsbereich des ASC 606 fallen.

Frage 2-7: Fallen Vorproduktionsaktivitäten im Zusammenhang mit langfristigen Lieferverträgen in den Anwendungsbereich des Umsatzrealisierungsstandards?

Bei einigen langfristigen Lieferverträgen führen Unternehmen im Vorfeld Ingenieur- und Konstruktionstätigkeiten durch, um neue Technologien zu entwickeln oder bestehende Technologien an die Bedürfnisse des Kunden anzupassen. Diese Vorproduktionsaktivitäten sind oft Voraussetzung für die Lieferung von Einheiten im Rahmen eines Fertigungsvertrags.

Unternehmen müssen prüfen, ob diese Vorproduktionsaktivitäten vertragliche Zusagen an den Kunden (und möglicherweise Leistungsverpflichtungen) im Sinne des IFRS 15 darstellen. Hierbei müssen sie beurteilen, ob die Aktivitäten eine Übertragung eines Guts oder einer Dienstleistung auf einen Kunden darstellen. (Siehe Frage 4-1 in Abschnitt 4.1.1 für eine weiter gehende Erörterung der Feststellung gemäß IFRS 15, ob Vorproduktionsaktivitäten zugesagte Güter oder Dienstleistungen darstellen.) Kommt ein Unternehmen zu dem Ergebnis, dass solche Aktivitäten als zugesagte Güter oder Dienstleistungen einzustufen sind, so hat es auf diese Güter oder Dienstleistungen die Vorgaben des IFRS 15 anzuwenden.



Anwendungsbereich

Häufig gestellte Fragen

Frage 2-8: Fällt der Verkauf von Nebenprodukten oder Ausschuss in den Anwendungsbereich des Umsatzrealisierungsstandards?

Es wird folgendes Beispiel betrachtet: Ein Konsumgüterunternehmen verkauft Nebenprodukte oder im Rahmen seines Herstellungsprozesses anfallenden Ausschuss. Bei der Beurteilung der Frage, ob der Verkauf von Nebenprodukten oder von Ausschuss an Dritte in den Anwendungsbereich des IFRS 15 fällt, bestimmt ein Unternehmen zunächst, ob der Verkauf solcher Güter eine Leistung seiner gewöhnlichen Geschäftstätigkeit ist. Denn IFRS 15 definiert Umsatzerlöse als „Erträge, die im Rahmen der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit eines Unternehmens anfallen“.⁵⁶ Wenn ein Unternehmen bestimmt, dass solche Verkäufe Umsatzerlöse aus einem Vertrag mit einem Kunden darstellen, so hat es diese grundsätzlich nach IFRS 15 zu erfassen.

Wenn ein Unternehmen feststellt, dass es diese Verkäufe nicht im Rahmen seiner gewöhnlichen Geschäftstätigkeit tätigt, so hat es diese Umsätze getrennt von den Umsatzerlösen aus Verträgen mit Kunden zu erfassen, da sie Verkäufe an Nichtkunden darstellen.

Unseres Erachtens wäre es für ein Unternehmen nicht angemessen, den Verkauf von Nebenprodukten oder Ausschuss als eine Reduzierung der Herstellungskosten zu erfassen. Die

Erfassung der Erlöse aus dem Verkauf von Nebenprodukten oder Ausschuss als Reduzierung der Herstellungskosten könnte nämlich dazu führen, dass die Kosten der bei der Herstellung des Hauptprodukts verwendeten Rohstoffe unangemessen dargestellt werden. Diese Interpretation fände jedoch keine Anwendung, wenn andere Rechnungslegungsstandards eine Erfassung als Minderung der Herstellungskosten ermöglichen.

Nach IAS 2 *Vorräte* sind die Herstellungskosten des Haupt- und des Nebenprodukts diesen beiden Produkten auf einer vernünftigen und stetigen Basis zuzurechnen. IAS 2 führt jedoch weiter aus, dass die meisten Nebenprodukte ihrer Art nach unbedeutend sind. In diesem Fall werden sie häufig zum Nettoveräußerungswert bewertet und dieser Wert wird von den Herstellungskosten des Hauptprodukts abgezogen. Damit unterscheidet sich der Buchwert des Hauptprodukts nicht wesentlich von seinen Herstellungskosten.⁵⁷ Wir vertreten die Ansicht, dass sich die Formulierung in IAS 2 nur auf die Aufteilung der Herstellungskosten auf das Haupt- und das Nebenprodukt bezieht und nicht zulässt, dass die Erlöse aus dem Verkauf von Nebenprodukten als Reduzierung der Herstellungskosten dargestellt werden.

Frage 2-9: Fällt der Verkauf von Prepaid-Geschenkkarten in den Anwendungsbereich des IFRS 15?

Unternehmen können Prepaid-Geschenkkarten im Rahmen ihres normalen Geschäftsbetriebs gegen Bargeld verkaufen. Prepaid-Geschenkkarten geben dem Kunden typischerweise das Recht, diese Karten in Zukunft für Güter oder Dienstleistungen des Unternehmens und/oder Dritter einzulösen. Für jeden nicht genutzten Saldo der Prepaid-Geschenkkarten müssen Unternehmen eine Verbindlichkeit erfassen, die bei

Rückzahlung dieses nicht genutzten Saldos aufgelöst wird. Die Merkmale von Prepaid-Geschenkkarten können jedoch variieren, und die Art der Verbindlichkeit hängt von der Beurteilung dieser Merkmale ab. Unternehmen müssen möglicherweise Ermessen ausüben, um festzustellen, ob die Prepaid-Geschenkkarte in den Anwendungsbereich des IFRS 15 oder eines anderen Standards fällt.

⁵⁶ Siehe IFRS 15, Anhang A.

⁵⁷ Siehe IAS 2.14.



Häufig gestellte Fragen

Prepaid-Geschenkkarten, aus denen finanzielle Verbindlichkeiten entstehen, fallen in den Anwendungsbereich des IFRS 9. Wenn aus einer Prepaid-Geschenkkarte keine finanzielle Verbindlichkeit resultiert, ist es wahrscheinlich, dass sie in den Anwendungsbereich des IFRS 15 fällt. Weitere Erläuterungen zur Anwendung des IFRS 15 auf Prepaid-Geschenkkarten finden Sie in Abschnitt 7.9.

Ein Beispiel für eine Prepaid-Karte, die in den Anwendungsbereich des IFRS 9 fällt, wurde vom IFRS IC in seiner Sitzung im März 2016 diskutiert. Die Frage betraf die Bilanzierung eines nicht genutzten Saldos auf einer Prepaid-Karte, die von einem Unternehmen im Austausch gegen Bargeld ausgegeben wurde, sowie die Klassifizierung der entsprechenden daraus entstehenden Verbindlichkeit. Die Diskussion beschränkte sich auf Prepaid-Karten mit den Merkmalen, die in der beim IFRS IC eingegangenen Anfrage beschrieben waren. Die im Rahmen der Anfrage diskutierte Prepaid-Karte wies insbesondere die folgenden Eigenschaften auf:⁵⁸

- a. Es gibt kein Verfallsdatum und keine Back-End-Gebühren. Ein nicht verbrauchtes Guthaben wird demnach nicht reduziert, es sei denn, es wird vom Karteninhaber ausgegeben.
- b. Das Guthaben ist nicht rückerstattungsfähig, nicht rückzahlbar und nicht in Bargeld umtauschbar.

- c. Die Karte kann nur für Güter oder Dienstleistungen bis zu einem bestimmten Geldbetrag eingelöst werden.
- d. Die Karte kann nur bei bestimmten Drittanbietern eingelöst werden (die Anzahl der Händler, die die jeweilige Karte akzeptieren, kann je nach Kartenprogramm variieren); nach der Einlösung zahlt das Unternehmen dem bzw. den Händlern Bargeld.

Das IFRS IC stellte fest, dass ein Unternehmen, wenn es eine Prepaid-Karte mit den oben genannten Eigenschaften ausgibt, vertraglich verpflichtet ist, den Händlern im Namen des Karteninhabers Bargeld zu liefern. Obwohl diese Verpflichtung davon abhängt, dass der Karteninhaber die Karte durch den Kauf von Waren oder Dienstleistungen einlöst, ist das Recht des Unternehmens, die Lieferung von Bargeld zur Erfüllung dieser vertraglichen Verpflichtung zu vermeiden, nicht bedingungslos. Daher kam das IFRS IC zu dem Schluss, dass die Verbindlichkeit des Unternehmens für eine solche Prepaid-Karte der Definition einer finanziellen Verbindlichkeit entspricht und in den Anwendungsbereich des IFRS 9 und IAS 32 *Finanzinstrumente: Darstellung* fällt. Das IFRS IC hat in seiner Agenda-Entscheidung auch darauf hingewiesen, dass es in seiner Diskussion zu diesem Thema nicht um Kundenbindungsprogramme ging.

Frage 2-10: Wie bestimmt ein Energieversorger, ob ein Vertrag, der eine nicht rückerstattbare Vorauszahlung für den Aufbau einer Verbindung zu einem Netz (d. h. eine Verbindungsgebühr) enthält, in den Anwendungsbereich des IFRS 15 fällt?

Siehe hierzu die Antwort auf Frage 5-31 in Abschnitt 5.8.

⁵⁸ Siehe *IFRIC Update*, März 2016, verfügbar auf der [Website des IASB](#).

Häufig gestellte Fragen

Frage 2-11: Wendet ein Unternehmen IFRS 10 oder IFRS 15 auf den Verkauf eines sog. *corporate wrapper* an einen Kunden an?

Das hängt vom jeweiligen Einzelfall ab. Im Rahmen ihrer gewöhnlichen Geschäftstätigkeit können Unternehmen mit Kunden Verträge abschließen, die den Verkauf eines Vermögenswerts durch Verkauf ihrer Beteiligung an einem eigenständigen Unternehmen (üblicherweise bezeichnet als „*corporate wrapper*“ oder „*single-asset entity*“ [Unternehmen mit nur einem Vermögenswert]), das den Vermögenswert (z. B. eine Immobilie) hält, anstelle eines direkten Verkaufs des Vermögenswerts vorsehen. Der Verkauf von Vermögenswerten durch den Verkauf einer Beteiligung an einem *corporate wrapper* kann steuerliche oder rechtliche Gründe haben oder aufgrund lokaler Vorschriften oder Geschäftsgewohnheiten erfolgen. Die Gegebenheiten können von Transaktion zu Transaktion abweichen, beispielsweise im Hinblick auf

- ▶ den Zeitpunkt, zu dem der *corporate wrapper* geschaffen und der Vermögenswert auf ihn übertragen worden ist,
- ▶ den Zeitpunkt, zu dem das Unternehmen mit einem Kunden einen Vertrag abschließt,
- ▶ den Baubeginn, falls der Vermögenswert vom Unternehmen selbst errichtet wird, oder
- ▶ den Zeitpunkt, zu dem die Beteiligung am *corporate wrapper* aus rechtlicher Sicht auf den Kunden übergeht.

Darüber hinaus kann ein *corporate wrapper* entweder einen einzigen Vermögenswert (sowie einen damit verbundenen latenten Steueranspruch bzw. eine Steuerschuld) oder einen oder mehrere weitere Vermögenswerte oder Verbindlichkeiten

wie etwa eine Finanzierungsverbindlichkeit umfassen. Ob ein Unternehmen auf den Verkauf eines *corporate wrapper* an einen Kunden IFRS 10 oder IFRS 15 anzuwenden hat, hängt von den jeweiligen Gegebenheiten ab und kann ein erhebliches Maß an Ermessensausübung erfordern, wobei auch die folgenden Punkte zu bedenken sind:

- ▶ Nach IFRS 10 hat ein Unternehmen, das ein oder mehrere andere Unternehmen beherrscht (d. h. das Mutterunternehmen), abgesehen von einigen wenigen Ausnahmen Konzernabschlüsse vorzulegen. IFRS 10 gibt darüber hinaus vor, wie ein Unternehmen feststellt, ob es als Investor ein Beteiligungsunternehmen beherrscht (und es somit konsolidieren muss). Ein Mutterunternehmen hat ein von ihm beherrschtes Unternehmen (d. h. sein Tochterunternehmen) ab dem Zeitpunkt zu konsolidieren, zu dem es erstmals die Beherrschung erlangt. Die Konsolidierung des Tochterunternehmens endet an dem Tag, an dem das Mutterunternehmen die Beherrschung über das Tochterunternehmen verliert.⁵⁹ IFRS 10 legt außerdem fest, wie ein Mutterunternehmen den vollständigen oder teilweisen Verkauf eines Tochterunternehmens zu bilanzieren hat.⁶⁰
- ▶ „Finanzinstrumente und andere vertragliche Rechte oder Verpflichtungen, die in den Anwendungsbereich von [...] IFRS 10 [...] fallen“, sind vom Anwendungsbereich des IFRS 15 ausgenommen.⁶¹

In der Praxis wenden manche Unternehmen IFRS 15 auf derartige Verträge mit Kunden an, da die Transaktionen im Rahmen ihrer gewöhnlichen Geschäftstätigkeit erfolgen und sie der Auffassung sind, dass die Anwendung des IFRS 15 den

⁵⁹ Siehe IFRS 10.2, 4-4B, 20, Anhang A.

⁶⁰ IFRS 10.25 und 26 sind anzuwenden, wenn ein Mutterunternehmen die Beherrschung über ein Tochterunternehmen verliert. IFRS 10.23 und 24 sind anzuwenden, wenn sich die Beteiligung eines Mutterunternehmens an einem Tochterunternehmen ändert, ohne dass das Mutterunternehmen die Beherrschung über dieses Tochterunternehmen verliert.

⁶¹ Siehe IFRS 15.5(c).



Häufig gestellte Fragen

wirtschaftlichen Gehalt der Transaktion besser widerspiegelt (weil z. B. das Unternehmen eigentlich den Vermögenswert und nicht die Beteiligung verkauft, diese Struktur aus rechtlichen, steuerlichen oder risikobezogenen Gründen gewählt wurde und das Unternehmen der Ansicht ist, dass sich diese Vorgehensweise nicht auf die Erlöserfassung auswirken sollte).⁶²

Die Feststellung, ob ein Investor den *corporate wrapper* beherrscht, kann ebenfalls Ermessensentscheidungen erfordern. Beispielsweise kann das (verkaufende) Unternehmen aufgrund der Bedingungen des Vertrags mit einem Kunden als Agent (gemäß IFRS 10) in Bezug auf den *corporate wrapper* fungieren. IFRS 10 kann auf den Verkauf nicht angewendet werden, wenn das Unternehmen vor dem Verkauf keine Beherrschung über den *corporate wrapper* ausübt.

Im Juni 2019 beriet das IFRS IC über eine Anfrage bezüglich der Bilanzierung einer Transaktion, bei der ein Unternehmen im Rahmen seiner gewöhnlichen Geschäftstätigkeit mit einem Kunden einen Vertrag über den Verkauf einer Immobilie durch Verkauf seiner Beteiligung an einem Tochterunternehmen abschließt. Das betreffende Tochterunternehmen wurde vom Unternehmen eine Weile vor Abschluss des Vertrags mit dem Kunden gegründet, hält einen Vermögenswert (seinen Immobilienbestand) und weist in Verbindung mit dem Vermögenswert einen Steueranspruch oder eine Steuerschuld aus. Das Unternehmen hat das Tochterunternehmen noch vor Verlust der Beherrschung darüber infolge der Transaktion nach IFRS 10 konsolidiert. In seiner Sitzung im Juni 2019 hat das IFRS IC über diesen Sachverhalt beraten, aber diesbezüglich keine Entscheidungen getroffen. Zum Erstellungszeitpunkt dieser Publikation war zu erwarten, dass das IFRS IC diese Beratungen in einer künftigen Sitzung wieder aufnehmen wird.⁶³

Es ist zu beachten, dass sich der anzuwendende Standard (d. h. IFRS 10 oder IFRS 15) nicht nur auf die Darstellung auswirkt. Er kann zum Beispiel auch das zeitliche Muster der Erlöserfassung (zeitpunkt- oder zeitraumbezogen, und, sofern zeitpunktbezogen, den Zeitpunkt selbst) und die Bewertung der Gegenleistung (so sieht IFRS 10 keine Begrenzung der variablen Gegenleistung vor) beeinflussen. Außerdem enthält IFRS 10 spezifische Bestimmungen für die Ausbuchung aller Vermögenswerte und Schulden des früheren Tochterunternehmens bei Verlust der Beherrschung, die nicht gelten, falls der Vertrag in den Anwendungsbereich des IFRS 15 fällt.



Abweichende Vorgaben des FASB

Nach US-GAAP fällt der Verkauf eines *corporate wrapper* grundsätzlich in den Anwendungsbereich des ASC 606. ASC 810 weist darauf hin, dass seine Bestimmungen zur Entkonsolidierung und Ausbuchung nicht für den Verlust der Beherrschung über ein Tochterunternehmen gelten, das als Geschäftsbetrieb einzustufen ist, falls die zugrunde liegende Transaktion in den Anwendungsbereich des ASC 606 fällt. Der Beherrschungsverlust bei einem nicht als Geschäftsbetrieb anzusehenden Tochterunternehmen ist ebenfalls vom Anwendungsbereich des ASC 810 ausgenommen, wenn die Transaktion aufgrund ihres wirtschaftlichen Gehalts in den Anwendungsbereich eines anderen Standards (z. B. ASC 606) fällt. ASC 610-20 ist auf die Erfassung von Gewinnen oder Verlusten aus der Übertragung von nichtfinanziellen Vermögenswerten und *in substance* nichtfinanziellen Vermögenswerten, die keinen Geschäftsbetrieb darstellen, auf Parteien, bei denen es sich nicht um Kunden handelt, anzuwenden.

⁶² Siehe IFRS IC Agenda Paper 6 *Sale of a single asset entity containing real estate (IFRS 10)*, Paragraphen 15–16, Juni 2019, verfügbar auf der [Website des IASB](#).

⁶³ Siehe *IFRIC Update*, Juni 2019, verfügbar auf der [Website des IASB](#).

Häufig gestellte Fragen

Frage 2-12: Gestattet IFRS 15 einem gemeinschaftlich Tätigen im Sinne des IFRS 11, auch solche Beträge als Umsatzerlöse zu erfassen, auf die er als gemeinschaftlich Tätiger Anspruch hat, die aber aus noch nicht stattgefundenen Verkäufen an Kunden stammen?

Nein. Nach IFRS 15 sind Umsatzerlöse so zu erfassen, dass sie die Leistung eines Unternehmens bei der Übertragung eines Guts oder einer Dienstleistung auf einen Kunden abbilden.

IFRS 11 schreibt vor, dass ein gemeinschaftlich Tätiger bei der Bilanzierung von Erlösen in Bezug auf seinen Anteil an der gemeinschaftlichen Tätigkeit (im Sinne der Definition in IFRS 11) jeweils denjenigen Standard anzuwenden hat, der für die jeweiligen Erlöse maßgeblich ist.⁶⁴ So sind zwar Verträge mit gemeinschaftlich Tätigen vom Anwendungsbereich des IFRS 15 ausgenommen; wenn jedoch Erlöse in Verbindung mit einem Anteil an der gemeinschaftlichen Tätigkeit im Sinne des IFRS 11 aus einem Vertrag mit einem Kunden entstehen, sind diese gemäß IFRS 15 zu bilanzieren.

Wie bereits in Abschnitt 2.1 erläutert, ist IFRS 15 ausschließlich auf Verträge mit Kunden anzuwenden. Außerdem schreibt IFRS 11 vor, dass ein gemeinschaftlich Tätiger „seine Erlöse aus dem Verkauf seines Anteils am Ergebnis der gemeinschaftlichen Tätigkeit“ zu erfassen hat.⁶⁵ Somit haben die von einem gemeinschaftlich Tätigen ausgewiesenen Erlöse den Ergebnisanteil abzubilden, den er aus seiner gemeinschaftlichen Tätigkeit erhalten und an Kunden verkauft hat, nicht aber die Herstellung des Ergebnisses oder seinen Anspruch in Bezug auf das Ergebnis.

Das IFRIC IC ist im März 2019 zu dem gleichen Schluss gekommen. Es erörterte diesen Sachverhalt auf der Grundlage des folgenden Beispiels:⁶⁶

⁶⁴ Siehe IFRS 11.21.

⁶⁵ Siehe IFRS 11.20(c).

⁶⁶ Siehe *IFRIC Update*, März 2019, verfügbar auf der [Website des IASB](#), und Agenda Paper 2 des IFRS IC, November 2018, verfügbar auf der [Website des IASB](#).



Häufig gestellte Fragen

Beispiel für das Zusammenwirken von IFRS 11 und IFRS 15 bei der Erfassung von Erlösen in Verbindung mit einer Beteiligung an einer gemeinschaftlichen Tätigkeit

A und B errichten zur Ausübung einer gemeinschaftlichen Tätigkeit ein Unternehmen ohne Rechtspersönlichkeit (zum Beispiel in Form einer Personengesellschaft), das nach ihrer Einschätzung über einen Zeitraum von zwei Jahren Produktionsergebnisse liefern wird. Gemäß dem Vertrag über die gemeinschaftliche Tätigkeit hat jeder gemeinschaftlich Tätige (d. h. A und B) Anspruch auf 50 % des Produktionsergebnisses aus der gemeinschaftlichen Tätigkeit und die Verpflichtung, 50 % der Produktionskosten zu tragen. Aus betrieblichen Gründen weicht in jeder Berichtsperiode das von jedem gemeinschaftlich Tätigen erhaltene und auf seine Kunden

übertragene Produktionsergebnis von dem Produktionsergebnis ab, auf das er Anspruch hat. Abweichungen zwischen dem Anspruch der gemeinschaftlich Tätigen und dem von ihnen erhaltenen Produktionsergebnis werden durch künftige Lieferungen des Ergebnisses aus der gemeinschaftlichen Tätigkeit und nicht durch Barmittel ausgeglichen.

Das Produktionsergebnis aus der gemeinschaftlichen Tätigkeit bezifferte sich in Jahr 1 auf WE 100 und in Jahr 2 auf WE 150. In den Jahren 1 und 2 trugen beide gemeinschaftlich Tätigen jeweils 50 % der Produktionskosten.

	Gemeinschaftlich Tätiger A	Gemeinschaftlich Tätiger B
Jahr 1		
Anspruch auf das Produktionsergebnis	WE 50	WE 50
Erhaltenes und auf Kunden übertragenes Produktionsergebnis	WE 48	WE 52
Vermögenswert/(Verbindlichkeit)	WE 2	WE (2)
Jahr 2		
Anspruch auf das Produktionsergebnis	WE 75	WE 75
Erhaltenes und auf Kunden übertragenes Produktionsergebnis	WE 77	WE 73
	–	–

Die beiden gemeinschaftlich Tätigen prüfen, was sie in jeder Berichtsperiode als Erlöse erfassen werden: den Anspruch auf das Produktionsergebnis aus der gemeinschaftlichen Tätigkeit oder das erhaltene und auf ihre Kunden übertragene Produktionsergebnis.

Das IFRS IC legte IFRS 15 für dieses Szenario so aus, dass jeder gemeinschaftlich Tätige seine Erlöse so zu erfassen hat, dass sie nur das in jeder Berichtsperiode auf seine Kunden

übertragene Produktionsergebnis abbilden. Daher erfassen die beiden gemeinschaftlich Tätigen keine Erlöse, wenn sie zwar Anspruch auf das Produktionsergebnis haben, dieses jedoch noch nicht erhalten und an die Kunden verkauft haben. Folglich erfasst der gemeinschaftlich Tätige A in Jahr 1 WE 48 und in Jahr 2 WE 77 als Erlöse aus Verträgen mit Kunden. Der gemeinschaftlich Tätige B verfährt genauso und weist in Jahr 1 WE 52 und in Jahr 2 WE 73 als Erlöse aus Verträgen mit Kunden aus.

3

Identifizierung des
Vertrags mit dem Kunden



Damit das in IFRS 15 enthaltene fünfstufige Modell zur Umsatzrealisierung angewendet werden kann, muss ein Unternehmen zunächst den Vertrag oder die Verträge identifizieren, in dem bzw. in denen die Lieferung von Gütern oder die Erbringung von Dienstleistungen an den Kunden geregelt ist.

Damit ein Vertrag mit einem Kunden in den Anwendungsbereich des Standards fällt, muss er rechtlich durchsetzbare Rechte und Verpflichtungen begründen. Dabei spielt es keine Rolle, ob es sich um eine schriftliche, eine mündliche oder eine implizite Vereinbarung aufgrund der Geschäftsgepflogenheiten des Unternehmens handelt. Ist es zum Beispiel in einem Unternehmen gängige Praxis, schon aufgrund einer mündlichen Vereinbarung mit seinen Kunden mit der Leistungserbringung zu beginnen, kann es daraus die Schlussfolgerung ziehen, dass solche mündlichen Verträge die Definition eines Vertrags erfüllen.

Das bedeutet, dass Unternehmen einen Vertrag ggf. bereits bilanziell zu erfassen haben, sobald die Leistungserbringung beginnt, und nicht mit der Erfassung von Umsatzerlösen warten dürfen, bis eine unterschriebene Vereinbarung vorliegt. Bei bestimmten Vereinbarungen kann ein schriftlicher Vertrag erforderlich sein, damit geltende Gesetze oder Vorschriften in einem bestimmten Rechtskreis erfüllt werden. Diese Kriterien müssen bei der Beurteilung, ob ein Vertrag besteht, berücksichtigt werden.

In der Grundlage für Schlussfolgerungen bestätigt das Board, dass ein Unternehmen zur Feststellung, ob eine Vereinbarung rechtlich durchsetzbare Rechte begründet, den jeweiligen Rechtsrahmen berücksichtigen muss, da die Faktoren, anhand derer sich die rechtliche Durchsetzbarkeit bestimmen lässt, von Land zu Land unterschiedlich sein können.⁶⁷ Das Board stellt außerdem klar, dass ein Vertrag insgesamt zwar rechtlich durchsetzbar sein muss, um das Modell zur Umsatzrealisierung nach IFRS 15 anwenden zu können, dies jedoch nicht für alle einzelnen Zusagen in einem Vertrag gilt. So können auch Zusagen bei der Identifizierung der Leistungsverpflichtungen eines Unternehmens berücksichtigt werden, die (noch) nicht rechtlich durchsetzbar sind (siehe Abschnitt 4.1).

Das heißt, eine Leistungsverpflichtung kann auf den berechtigten Erwartungen des Kunden basieren (z. B. aufgrund der Geschäftspraxis des Unternehmens, zusätzliche Güter oder Dienstleistungen bereitzustellen, die nicht im Vertrag spezifiziert sind). Zudem wird mit dem Standard klargestellt, dass

es auch Verträge ohne feste Laufzeit geben kann, die jederzeit von einer Vertragspartei einseitig beendet oder geändert werden können. Andere Verträge wiederum können eine automatische Verlängerung auf einer festgelegten periodischen Basis vorsehen. Die Regelungen des IFRS 15 sind von Unternehmen auf die Vertragslaufzeit anzuwenden, in der die Vertragsparteien derzeit rechtlich durchsetzbare Rechte und Pflichten haben. Die Durchsetzbarkeit von Verträgen und Vertragskündigungsklauseln werden in Abschnitt 3.2 behandelt.

Beispiel 3-1: Mündlicher Vertrag

Die IT Support Co. bietet Kunden technischen Onlinesupport über das Internet. Gegen Entrichtung einer Pauschalgebühr erbringt die Gesellschaft folgende Leistungen: Sie scannt den PC eines Kunden nach Viren, optimiert die Rechnerleistung und behebt Verbindungsprobleme. Interessiert sich ein Kunde telefonisch für die Scanleistungen, dann beschreibt die IT Support Co. die von ihr angebotenen Dienstleistungen und gibt die für diese Leistungen berechneten Preise an. Ist der Kunde mit den vom Mitarbeiter der Gesellschaft genannten Konditionen einverstanden, erfolgt die Zahlung per Telefon. Die IT Support Co. stellt dem Kunden dann die Informationen zur Verfügung, die er für den Erhalt der Scanleistungen benötigt (z. B. einen Zugangscode für die Website), und führt die Leistungen durch, sobald der Kunde eine Internetverbindung aufbaut und sich auf der Website der IT Support Co. einloggt (dies kann noch am selben Tag, aber auch zu einem späteren Zeitpunkt erfolgen).

In diesem Beispiel schließen die IT Support Co. und ihr Kunde eine mündliche Vereinbarung, die in diesem Land rechtlich durchsetzbar ist. Mit dieser Vereinbarung erklärt sich die IT Support Co. bereit, Störungen am PC des Kunden zu beheben, und der Kunde erklärt sich im Gegenzug bereit, durch Angabe einer gültigen Kreditkartennummer und durch die telefonische Erteilung einer Einzugsermächtigung eine Gegenleistung zu entrichten.

Die nachfolgend näher erläuterten Kriterien für einen Vertrag mit einem Kunden sind insgesamt erfüllt. Dieser Vertrag fällt damit zum Zeitpunkt des Telefongesprächs in den Anwendungsbereich des IFRS 15, selbst wenn die IT Support Co. die Scanleistungen noch nicht erbracht hat.

⁶⁷ Siehe IFRS 15.BC32.

Identifizierung des Vertrags mit dem Kunden

3.1 Merkmale eines Vertrags

(im März 2020 aktualisiert)

Damit Unternehmen leichter bestimmen können, ob (und wann) ihre Vereinbarungen mit Kunden Verträge darstellen, die in den Anwendungsbereich des Modells zur Umsatzrealisierung nach IFRS 15 fallen, hat das Board bestimmte Merkmale festgelegt, die eine Vereinbarung in diesem Kontext aufzuweisen hat:⁶⁸

- ▶ Die Vertragsparteien haben den Vertrag anerkannt und zugesagt, ihre Pflichten aus dem Vertrag zu erfüllen.
- ▶ Die Rechte jeder Vertragspartei bezüglich der zu übertragenden Güter oder der zu erbringenden Dienstleistungen können identifiziert werden.
- ▶ Die Zahlungsbedingungen können identifiziert werden.
- ▶ Der Vertrag hat wirtschaftliche Substanz.
- ▶ 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.

Das Board weist in der Grundlage für Schlussfolgerungen darauf hin, dass diese Kriterien mit den in den bisherigen Vorschriften zur Umsatzrealisierung und in anderen bestehenden Standards definierten Kriterien weitgehend übereinstimmen und wichtig für die Beurteilung durch das Unternehmen sind, ob die Vereinbarung durchsetzbare Rechte und Pflichten aufweist.⁶⁹

Diese Kriterien werden zu Beginn der Laufzeit der Vereinbarung beurteilt. Sind sie zu diesem Zeitpunkt erfüllt, nimmt das Unternehmen nur dann eine erneute Beurteilung vor, wenn Hinweise auf eine wesentliche Änderung der zugrunde liegenden Fakten und Umstände vorliegen.⁷⁰ Tritt beispielsweise wie in IFRS 15.13 beschrieben eine deutliche Ver-

schlechterung der Zahlungsfähigkeit eines Kunden ein, so müsste das Unternehmen erneut die Wahrscheinlichkeit beurteilen, dass es die Gegenleistung, auf die es im Tausch für die Übertragung der verbleibenden Güter oder Dienstleistungen gemäß der Vereinbarung Anspruch hat, erhalten wird. Die erneute Beurteilung ist in die Zukunft gerichtet und hat keine Auswirkungen auf die Feststellungen, die im Zusammenhang mit den bereits übertragenen Gütern oder Dienstleistungen getroffen wurden – das heißt, das Unternehmen nimmt keine Änderungen an den bereits im Rahmen des Vertrags erfassten Forderungen, Umsatzerlösen oder vertraglichen Vermögenswerten vor.⁷¹

Solange die Kriterien nicht erfüllt sind, gilt die Vereinbarung nach IFRS 15 nicht als Vertrag, aus dem Umsatzerlöse realisiert werden können. In diesem Fall sind die in Abschnitt 3.5 erläuterten Vorschriften anzuwenden.



⁶⁸ Siehe IFRS 15.9.

⁶⁹ Siehe IFRS 15.BC33.

⁷⁰ Siehe IFRS 15.13.

⁷¹ Siehe IFRS 15.BC34.



Häufig gestellte Fragen

Frage 3-1: Begründet ein Rahmenliefervertrag durchsetzbare Rechte und Pflichten und ist er daher als Vertrag im Rahmen des Modells des IFRS 15 zu betrachten?

Ein Unternehmen verwendet häufig Rahmenlieferverträge, um die allgemeinen Geschäftsbedingungen einer Geschäftsvereinbarung zwischen ihm und einem Kunden zu regeln (z. B. Leistungsumfang, Preise, Zahlungsbedingungen, Garantien und andere Rechte und Pflichten). Wenn ein Unternehmen und ein Kunde einen Rahmenliefervertrag abschließen, werden die nachfolgenden Käufe vom Kunden durch die Ausstellung einer nicht stornierbaren Bestellung oder einer autorisierten Onlinegenehmigung getätigt, die explizit auf den Rahmenliefervertrag verweist und die zu liefernden Produkte, Dienstleistungen und Mengen spezifiziert.

In solchen Fällen ist es unwahrscheinlich, dass der Rahmenliefervertrag durchsetzbare Rechte und Pflichten begründet. Daher ist er nicht als Vertrag im Sinne des IFRS 15 anzusehen. Dies liegt daran, dass der Rahmenliefervertrag zwar die

Preis- oder Zahlungsbedingungen angeben kann, in der Regel aber nicht die zu übertragenden spezifischen Güter oder Dienstleistungen oder die zu liefernden Mengen. Daher sind die Rechte jeder Partei und die Verpflichtungen in Bezug auf die zu übertragenden Güter oder Dienstleistungen nicht identifizierbar. Es ist wahrscheinlich, dass der Rahmenliefervertrag und die Bestellung zusammen den Vertrag gemäß IFRS 15 darstellen. Daher müssen Unternehmen sowohl den Rahmenliefervertrag als auch die nachfolgenden Bestellungen gemeinsam beurteilen, um festzustellen, ob und wann die Kriterien des IFRS 15.9 erfüllt sind.

Wenn ein Rahmenliefervertrag eine gerichtlich durchsetzbare Klausel enthält, die den Kunden verpflichtet, eine Mindestmenge an Gütern oder Dienstleistungen zu erwerben, kann er jedoch einen Vertrag gemäß IFRS 15 darstellen.

Frage 3-2: Wie kann ein Unternehmen beurteilen, ob während eines kostenlosen Probeabos ein Vertrag im Sinne des IFRS 15 vorliegt?

Kostenlose Probeabos kommen im Rahmen bestimmter Abonnements (z. B. Zeitschriften, Streamingdienste) häufig vor. Ein Kunde kann beispielsweise vor Beginn des zahlungspflichtigen Abonnements eine Anzahl von „kostenlosen“ Gütern oder Dienstleistungen (etwa einige Monate lang) erhalten. Alternativ kann ihm zu Beginn oder am Ende der kostenpflichtigen Abonnementlaufzeit eine Bonusperiode eingeräumt werden.

Umsatzerlöse sind erst dann zu erfassen, wenn das Unternehmen feststellt, dass ein Vertrag im Sinne des IFRS 15 vorliegt. Sobald dies der Fall ist, ist das Unternehmen verpflichtet, die im Vertrag enthaltenen Zusagen zu identifizieren. Wenn es daher Güter oder Dienstleistungen vor dem Bestehen eines Vertrags im Sinne des IFRS 15 übertragen hat, sind wir der Auffassung, dass die während des Testzeitraums erbrachten kostenlos übertragenen Güter oder Dienstleistungen

in der Regel als Marketinganreize zu behandeln sind. Ein Unternehmen kann zum Beispiel im Rahmen eines Marketingprogramms seinen potenziellen Kunden eine dreimonatige kostenlose Probezeit zum Erhalt spezifischer Dienstleistungen anbieten. Die Kunden sind nicht verpflichtet, für die während der kostenlosen Probezeit erbrachten Dienstleistungen zu bezahlen, und das Unternehmen ist nicht verpflichtet, die Dienstleistungen im Rahmen des Marketingprogramms zu erbringen. Wenn ein Kunde am Ende der kostenlosen Probephase einen Vertrag mit dem Unternehmen abschließt, der das Unternehmen verpflichtet, in Zukunft bestimmte Dienstleistungen zu erbringen (z. B. Anmeldung für eine nachfolgende 12-monatige Periode), und den Kunden verpflichtet, diese Dienstleistungen zu bezahlen, so stellen die im Rahmen des Marketingprogramms erbrachten Dienstleistungen keine Zusagen dar, die Teil des durchsetzbaren Vertrags mit dem Kunden sind. ►

3

Identifizierung des Vertrags mit dem Kunden

Häufig gestellte Fragen

Wenn sich ein Unternehmen jedoch im Rahmen der Vertragsverhandlung mit einem potenziellen Kunden verpflichtet, drei Monate kostenlos Dienstleistungen zu erbringen, sofern sich der Kunde verpflichtet, für einen Zeitraum von 12 Monaten die Dienstleistungen zu bezahlen, hat es die freien Monate als Zusage im Rahmen des Vertrags zu identifizieren, da es vertraglich verpflichtet ist, die Dienstleistungen zu erbringen. Das Unternehmen gewährt dem Kunden im Endeffekt einen Rabatt auf den Zeitraum von 15 Monaten.

Dies gilt jedoch nur, wenn der Kunde während der Probezeit keine Gegenleistung für die zusätzlichen Güter oder Dienstleistungen zu leisten hat (sie also kostenlos sind). Wenn der Kunde verpflichtet ist, für die während der Probezeit erhaltenen Güter oder Dienstleistungen eine Gegenleistung zu erbringen (auch wenn es sich nur um einen Nominalbetrag handelt), könnte eine andere Bilanzierung angemessen sein. Unternehmen müssen Ermessen ausüben, um zu beurteilen, ob ein Vertrag besteht, der in den Anwendungsbereich des IFRS 15 fällt.

Frage 3-3: Sollten Unternehmen bei der Beurteilung, ob ein Vertrag im Anwendungsbereich des Modells vorliegt, Nebenabreden berücksichtigen?

Ja, alle Geschäftsbedingungen, die durchsetzbare Rechte und Pflichten begründen oder verneinen, müssen bei der Beurteilung, ob ein Vertrag im Anwendungsbereich des IFRS 15 besteht, berücksichtigt werden. Die Gewinnung eines Verständnisses über den gesamten Vertrag, einschließlich eventueller Nebenabreden oder anderer Änderungen, ist entscheidend für diese Beurteilung.

Nebenabreden sind Änderungen eines Vertrags, die entweder gar nicht oder getrennt vom Hauptvertrag dokumentiert werden können. Das Potenzial für Nebenabreden ist bei komplexen oder wesentlichen Transaktionen oder wenn komplexe Vereinbarungen oder Beziehungen zwischen einem Unternehmen und seinen Kunden bestehen, größer. Nebenabreden können in vielfältiger Form (z. B. mündliche Vereinbarungen, E-Mail, Schreiben oder Vertragsänderungen) kommuniziert und aus verschiedenen Gründen vereinbart werden.

Nebenabreden können einem Kunden einen Anreiz bieten, einen Vertrag gegen Ende eines Berichtszeitraums abzuschließen oder einen Vertrag abzuschließen, den er im normalen Geschäftsverlauf nicht abschließen würde. Sie können einen Kunden dazu veranlassen, die Lieferung von Gütern oder Dienstleistungen früher als erforderlich anzunehmen, oder ihm Rechte einräumen, die über die üblicherweise von dem Unternehmen gewährten Rechte hinausgehen. Beispielsweise kann eine Nebenvereinbarung das vertragliche Zahlungsziel verlängern, vertraglich festgelegte Rechte erweitern, ein Rückgaberecht gewähren oder das Unternehmen verpflichten, zukünftige Produkte oder Funktionen, die nicht im Vertrag enthalten sind, bereitzustellen oder Wiederverkäufer beim Verkauf eines Produkts zu unterstützen. Wenn sich die Bestimmungen einer Nebenvereinbarung von denen unterscheiden, die im Hauptvertrag enthalten sind, sollte ein Unternehmen prüfen, ob sie neue Rechte und Pflichten schafft oder bestehende Rechte und Pflichten ändert. Siehe Abschnitte 3.3 und 3.4 für weitere Erläuterungen zu den Anforderungen der Norm an die Kombination von Verträgen und Vertragsänderungen.



3.1.1 Die Vertragsparteien haben den Vertrag angenommen und zugesagt, ihre Pflichten aus dem Vertrag zu erfüllen

Das in IFRS 15 enthaltene Modell kann erst angewendet werden, wenn die Parteien den Vertrag angenommen haben. Wie in der Grundlage für Schlussfolgerungen angegeben, hat das Board dieses Kriterium in den Standard aufgenommen, weil ein Vertrag möglicherweise rechtlich nicht durchsetzbar ist, sofern er nicht von beiden Vertragsparteien angenommen wurde.⁷² Des Weiteren haben die Boards festgelegt, dass die Form des Vertrags (d. h. mündlich, schriftlich oder durch die Geschäftsgepflogenheiten impliziert) keinen Aufschluss darüber gibt, ob die Parteien den Vertrag angenommen haben. Ein Unternehmen muss somit bei seiner Beurteilung, ob die Vertragsparteien beabsichtigen, die vertraglichen Bedingungen zu erfüllen, alle im Hinblick auf den Vertrag relevanten Fakten und Umstände berücksichtigen. In manchen Fällen kann den Parteien eines mündlichen oder impliziten Vertrags unterstellt werden, dass sie die Absicht haben, ihre jeweiligen Verpflichtungen zu erfüllen. In anderen Fällen kann ein schriftlich geschlossener Vertrag notwendig sein, um zu dokumentieren, dass die Parteien die Vereinbarung angenommen haben.

Nicht nur die Annahme des Vertrags, sondern auch die Zusage beider Parteien, dass sie ihre vertraglichen Verpflichtungen erfüllen werden, muss für das Unternehmen zweifelsfrei feststehen. Das bedeutet, dass sich das Unternehmen verpflichtet hat, die zugesagten Güter zu liefern bzw. die Dienstleistungen zu erbringen, und dass der Kunde sich im Gegenzug verpflichtet hat, diese zugesagten Güter oder Dienstleistungen abzunehmen. In der Grundlage für Schlussfolgerungen stellt das Board klar, dass ein Unternehmen und ein Kunde nicht immer verpflichtet sein müssen, sämtliche Rechte und Verpflichtungen aus einem Vertrag auszuüben bzw. zu erfüllen, damit diese Voraussetzung als erfüllt anzusehen ist.⁷³ Als Beispiel führt das Board einen Liefervertrag zwischen zwei Parteien an, in dem bestimmte Mindestmengen festgelegt sind. Nicht immer nimmt der Kunde die festgelegte Mindestmenge ab, und das Unternehmen macht nicht immer sein Recht darauf geltend. Auch in solchen Fällen kann das Unternehmen dem Board zufolge jedoch zur Feststellung gelangen,

dass hinreichende Belege dafür vorliegen, dass die Parteien weitgehend an den Vertrag gebunden sind. Dieses Kriterium betrifft nicht die Absicht und Fähigkeit eines Kunden, die Gegenleistung zu entrichten (d. h. die Einbringlichkeit). Die Einbringlichkeit ist ein anderes Kriterium, auf das in Abschnitt 3.1.5 näher eingegangen wird.

Auch Vertragskündigungsklauseln sind ein wichtiger Anhaltspunkt für die Beurteilung, ob beide Parteien zugesagt haben, ihre Verpflichtungen aus einem Vertrag zu erfüllen, und somit ein Vertrag vorliegt. Siehe Abschnitt 3.2 für weitere Erläuterungen zu Vertragskündigungsklauseln und zur Frage, wie sich diese auf die Vertragslaufzeit auswirken.

Änderungen gegenüber den zuvor gültigen IFRS

In den bisherigen IFRS fanden sich keine konkreten Anwendungsleitlinien für mündliche Verträge. Unternehmen waren jedoch verpflichtet, den tatsächlichen wirtschaftlichen Gehalt einer Vereinbarung und nicht nur ihre rechtliche Gestaltung zu berücksichtigen. Das *Conceptual Framework for Financial Reporting* legt fest, dass eine rechtliche Gestaltung, die vom wirtschaftlichen Gehalt des zugrunde liegenden Vorgangs abweicht, zu einer nicht sachgerechten Abbildung führen kann.⁷⁴

Obwohl in den IFRS das Prinzip der wirtschaftlichen Betrachtungsweise (*substance over form*) vorherrscht, kann die Tatsache, dass mündliche oder implizite Vereinbarungen nun als Verträge ausgelegt werden, für einige Unternehmen eine tiefgreifende Umstellung gewesen sein. Möglicherweise werden mündliche Verträge früher als bisher erfasst, d. h., mit der Bilanzierung mündlicher Verträge wird nicht erst dann begonnen, wenn diese formal dokumentiert sind.

3.1.2 Die Rechte jeder Vertragspartei bezüglich der zu übertragenden Güter oder der zu erbringenden Dienstleistungen können identifiziert werden

Das Kriterium der Identifikation der Rechte jeder Vertragspartei ist verhältnismäßig unkompliziert anzuwenden. Können die Güter bzw. Dienstleistungen, die gemäß der Vereinbarung zu liefern bzw. zu erbringen sind, nicht identifiziert werden,

⁷² Siehe IFRS 15.BC35.

⁷³ Siehe IFRS 15.BC36.

⁷⁴ Siehe Paragraph BC3.26 des *Conceptual Framework for Financial Reporting* bzw. Paragraph 2.12 der neuen Fassung des *Conceptual Framework for Financial Reporting* (anzuwenden auf Geschäftsjahre, die am oder nach dem 1. Januar 2020 beginnen).

Identifizierung des Vertrags mit dem Kunden

so kann der Vertrag per se nicht in den Anwendungsbereich des Modells der Umsatzrealisierung nach IFRS 15 fallen. Das Board weist in diesem Kontext darauf hin, dass das Unternehmen gar nicht beurteilen kann, ob zugesagte Güter oder Dienstleistungen, die nicht identifiziert werden können, tatsächlich übertragen wurden, da es in diesem Fall nicht die Rechte jeder Vertragspartei bezüglich dieser Güter oder Dienstleistungen beurteilen kann.⁷⁵

3.1.3 Die Zahlungsbedingungen können identifiziert werden

Für die Identifizierung der Zahlungsbedingungen ist es nicht erforderlich, dass der Transaktionspreis fixiert oder im Vertrag mit dem Kunden festgelegt ist. Sofern ein Rechtsanspruch auf Zahlung besteht und der Vertrag ausreichende Informationen enthält, damit das Unternehmen den Transaktionspreis schätzen kann (siehe weitere Erläuterungen in Abschnitt 5), erfüllt der Vertrag die Kriterien für eine Bilanzierung gemäß dem Standard (vorausgesetzt, die oben unter 3.1 aufgeführten sonstigen Kriterien gemäß IFRS 15.9 sind sämtlich erfüllt).

3.1.4 Wirtschaftliche Substanz

Das Kriterium der wirtschaftlichen Substanz (d. h., der Vertrag führt voraussichtlich zu einer Änderung des Risikos, des Zeitpunkts oder der Höhe der künftigen Cashflows des Unternehmens) wurde aufgenommen, um zu verhindern, dass Unternehmen ihre Umsatzerlöse künstlich in die Höhe treiben.⁷⁶ Das in IFRS 15 enthaltene Modell gilt nicht für Vereinbarungen, die keine wirtschaftliche Substanz haben. In der Vergangenheit wurde einigen Unternehmen aus stark wachsenden Branchen vorgeworfen, Geschäfte abgeschlossen zu haben, bei denen Güter oder Dienstleistungen zwischen denselben Unternehmen hin- und hergeschoben wurden, um ein höheres Transaktionsvolumen und höhere Brutto-Umsatzerlöse auszuweisen (auch als „Round-Tripping“ bezeichnet). Dieses Risiko besteht auch bei Vereinbarungen, die nicht zahlungswirksame Gegenleistungen enthalten.

Um gemäß IFRS 15 zu bestimmen, ob ein Vertrag wirtschaftliche Substanz hat, ist ggf. ein beträchtliches Maß an Ermessens-

ausübung erforderlich. Das Unternehmen muss in der Lage sein, in allen möglichen Situationen für die Art und Struktur seiner Transaktionen einen wesentlichen Geschäftszweck nachzuweisen.

Abweichend von den bisherigen Vorschriften in SIC-31 enthält IFRS 15 keine speziellen Vorschriften für den Tausch von Werbedienstleistungen. Bei der Beurteilung dieser Art von Transaktionen müssen Unternehmen das Kriterium der wirtschaftlichen Substanz sorgfältig prüfen.

3.1.5 Einbringlichkeit

Nach IFRS 15 bezieht sich die Einbringlichkeit auf die Fähigkeit und die Absicht des Kunden, die Gegenleistung zu zahlen, auf die das Unternehmen im Gegenzug für die Übertragung von Gütern oder Dienstleistungen auf den Kunden Anspruch hat. Unternehmen müssen die Zahlungsfähigkeit eines Kunden auf der Grundlage seiner finanziellen Leistungsfähigkeit und seiner Zahlungsabsicht unter Berücksichtigung aller relevanten Fakten und Umstände beurteilen, einschließlich der in der Vergangenheit mit dem betreffenden Kunden oder der betreffenden Kundenkategorie gemachten Erfahrungen.⁷⁷

In der Grundlage für Schlussfolgerungen weist das Board darauf hin, dass mit den in IFRS 15.9 genannten Kriterien bezweckt werden soll, dass ein Unternehmen beurteilen muss, ob ein Vertrag gültig ist und eine echte Transaktion darstellt. Das Kriterium der Einbringlichkeit (d. h. die Feststellung, ob der Kunde die Fähigkeit und die Absicht hat, die zugesagte Gegenleistung zu entrichten) ist bei dieser Beurteilung von zentraler Bedeutung. Das Board merkt zudem an, dass Unternehmen im Allgemeinen nur solche Verträge abschließen, bei denen es wahrscheinlich ist, dass sie die Gegenleistung erhalten, auf die sie Anspruch haben.⁷⁸ Das bedeutet, dass ein Unternehmen in den meisten Fällen keinen Vertrag mit einem Kunden schließen würde, der mit einem erheblichen Ausfallrisiko behaftet ist, sofern es nicht gleichzeitig über einen adäquaten wirtschaftlichen Schutz verfügt, der sicherstellt, dass es die Gegenleistung auch tatsächlich erhält. Das IASB erwartet, dass nur eine geringe Zahl von Vereinbarungen am Kriterium der Einbringlichkeit scheitern wird.⁷⁹

⁷⁵ Siehe IFRS 15.BC37.

⁷⁶ Siehe IFRS 15.BC40.

⁷⁷ Siehe IFRS 15.BC45.

⁷⁸ Siehe IFRS 15.BC43.

⁷⁹ Siehe IFRS 15.BC46E.



Der Standard schreibt vor, dass ein Unternehmen zu Vertragsbeginn (und immer dann, wenn sich wesentliche Fakten und Umstände ändern) beurteilen muss, ob der Erhalt der Gegenleistung, auf die es im Gegenzug für die Übertragung von Gütern oder Dienstleistungen auf den Kunden Anspruch hat, wahrscheinlich ist. Dies entspricht der bisherigen Regelung, wonach die Umsatzrealisierung nur dann zulässig war, wenn es wahrscheinlich war, dass dem Unternehmen der wirtschaftliche Nutzen aus der Transaktion zufließen wird (und alle sonstigen Kriterien für die Umsatzrealisierung erfüllt sind).

Zum Zweck dieser Analyse entspricht die Definition des Begriffs „wahrscheinlich“ der bestehenden Definition in den IFRS („Es spricht mehr dafür als dagegen“).⁸⁰ Wenn es nicht wahrscheinlich ist, dass das Unternehmen die Beträge erhalten wird, auf die es Anspruch hat, ist das in IFRS 15 enthaltene Modell erst dann auf den Vertrag anzuwenden, wenn die Bedenken im Hinblick auf die Einbringlichkeit beseitigt wurden. Für solche Vereinbarungen gelten jedoch andere Vorschriften des IFRS 15 (siehe Abschnitt 3.5 für weitere Erläuterungen).

Laut IFRS 15.9(e) hat ein Unternehmen nur die Gegenleistung zu beurteilen, auf die es im Gegenzug für die jeweils auf den Kunden zu übertragenden Güter oder Dienstleistungen Anspruch hat (und nicht den für alle Güter oder Dienstleistungen in dem Vertrag zugesagten Gesamtbetrag). In der Grundlage für Schlussfolgerungen weist das Board darauf hin, dass das Unternehmen, falls ein Kunde seinen vertraglichen Verpflichtungen nicht nachkommt und es als Reaktion darauf die Übertragung weiterer Güter oder Dienstleistungen auf ihn stoppen kann, bei seiner Beurteilung der Einbringlichkeit die Wahrscheinlichkeit einer Zahlung für die Güter oder Dienstleistungen, die nicht auf den Kunden übertragen werden, nicht berücksichtigen muss.⁸¹

Das Board merkt in der Grundlage für Schlussfolgerungen ferner an, dass ein Unternehmen bei der Beurteilung des Einbringlichkeitskriteriums prüfen muss, wie sich sein vertraglicher Anspruch auf die Gegenleistung zu seinen vertraglichen Pflichten verhält. Diese Beurteilung berücksichtigt die Geschäftspraktiken, die dem Unternehmen zur Steuerung seines

Ausfallrisikos während der Vertragslaufzeit zur Verfügung stehen (z. B. durch Einforderung von Vorauszahlungen oder das Recht, die Lieferung weiterer Güter oder Dienstleistungen einzustellen).⁸²

Der Betrag der Gegenleistung, dessen Einbringlichkeit zu beurteilen ist, ist der Betrag, auf den das Unternehmen Anspruch hat. Gemäß IFRS 15 ist dies der Transaktionspreis für die auf den Kunden zu übertragenden Güter oder Dienstleistungen – und nicht der vertraglich für diese Güter oder Dienstleistungen festgelegte Preis. Unternehmen müssen also zunächst den Transaktionspreis bestimmen (siehe Abschnitt 5), bevor sie die Einbringlichkeit des entsprechenden Betrags beurteilen. Vertragspreis und Transaktionspreis stimmen oftmals aufgrund einer variablen Gegenleistung (z. B. Rabatte, Skonti, explizite oder implizite Preisnachlässe), die eine Reduzierung des vertraglich festgelegten Preises bewirkt, nicht überein. Zum Beispiel kann der Transaktionspreis für die erwartungsgemäß zu übertragenden Güter oder Dienstleistungen niedriger sein als der für diese Güter oder Dienstleistungen im Vertrag festgelegte Preis, wenn das Unternehmen feststellt, dass es einen Preisnachlass auf die an einen Kunden verkauften Produkte angeboten hat, um den Kunden beim Weiterverkauf dieser Produkte an die Endabnehmer zu unterstützen, oder dass es bereit ist, einen solchen Preisnachlass zu akzeptieren. Wie in Abschnitt 5.2.1.A erläutert, hat ein Unternehmen zu Vertragsbeginn vom vertraglich vereinbarten Preis jede variable Gegenleistung (z. B. den erwarteten Preisnachlass) abzuziehen. Dadurch verringert sich der Betrag der Gegenleistung, auf den das Unternehmen seinen Erwartungen zufolge Anspruch hat. Auf dieser Grundlage ist der Transaktionspreis für die Güter oder Dienstleistungen abzuleiten.

⁸⁰ Siehe IFRS 5, Anhang A.

⁸¹ Siehe IFRS 15.BC46.

⁸² Siehe IFRS 15.BC46C.

Identifizierung des Vertrags mit dem Kunden

Der Standard enthält folgendes Beispiel zur Veranschaulichung, wie das Kriterium der Einbringlichkeit vom Unternehmen zu beurteilen ist:

Auszug aus IFRS 15

Beispiel 1: Einbringlichkeit der Gegenleistung (IFRS 15.IE3-IE6)

Ein Immobilienentwicklungsunternehmen schließt mit einem Kunden einen Vertrag über den Verkauf eines Gebäudes für einen Kaufpreis von WE 1 Mio. ab. Der Kunde möchte in dem Gebäude ein Restaurant eröffnen. Das Gebäude befindet sich in einem Gebiet, in dem neue Restaurants einem starken Wettbewerb ausgesetzt sind. Zudem verfügt der Kunde über wenig Erfahrung in der Gastronomiebranche.

Der Kunde leistet bei Vertragsbeginn eine nicht rückzahlbare Anzahlung in Höhe von WE 50.000 und schließt mit dem Unternehmen einen langfristigen Finanzierungsvertrag über die restlichen 95 Prozent der zugesagten Gegenleistung ab. Die Finanzierung erfolgt auf Non-Recourse-Basis. Das bedeutet, dass das Unternehmen das Gebäude wieder in Besitz nehmen kann, falls der Kunde in Zahlungsverzug geraten sollte. Allerdings kann es dann keine weitere Entschädigung von dem Kunden verlangen, auch wenn die Sicherheit nicht den Gesamtwert des fälligen Betrags abdeckt. Die vom Unternehmen entrichteten Anschaffungskosten des Gebäudes betragen WE 600.000. Bei Vertragsbeginn erhält der Kunde die Verfügungsgewalt über das Gebäude.

Bei der Beurteilung, ob der Vertrag die in Paragraph 9 des IFRS 15 aufgeführten Kriterien erfüllt, kommt das Unternehmen zu dem Ergebnis, dass das Kriterium in Paragraph 9(e) des IFRS 15 nicht erfüllt ist, da es unwahrscheinlich ist, dass das Unternehmen die Gegenleistung, auf die es im Tausch für die Übertragung des Gebäudes Anspruch hat, vereinnahmen wird. Das Unternehmen ist zu diesem Ergebnis gekommen, weil aufgrund folgender Faktoren Zweifel an der Zahlungsfähigkeit und -absicht des Kunden bestehen:

- (a) Der Kunde beabsichtigt, das Darlehen (das einen bedeutenden Betrag aufweist) in erster Linie mit den Einkünften aus dem Restaurantgeschäft zu tilgen (dieses Geschäft ist jedoch aufgrund des starken Wettbewerbs in der Branche und der geringen Erfahrung des Kunden mit hohen Risiken verbunden).
- (b) Der Kunde verfügt über keine sonstigen Einkünfte oder Vermögenswerte, die zur Tilgung des Darlehens verwendet werden könnten.
- (c) Die Haftung des Kunden ist begrenzt, da es sich um ein Darlehen ohne Rückgriffsrechte handelt.

Da die Kriterien in Paragraph 9 des IFRS 15 nicht erfüllt sind, wendet das Unternehmen die Paragraphen 15-16 des IFRS 15 an, um die Bilanzierung der nicht rückzahlbaren Anzahlung von WE 50.000 vorzunehmen. Es stellt fest, dass keines der in Paragraph 15 beschriebenen Ereignisse eingetreten ist, d. h., das Unternehmen hat weder im Wesentlichen die gesamte Gegenleistung erhalten noch wurde der Vertrag beendet. Aufgrund dessen erfasst es die nicht rückzahlbare Anzahlung in Höhe von WE 50.000 gemäß Paragraph 16 als Einlageverbindlichkeit (*deposit liability*). Die Anzahlung und alle künftigen Tilgungs- und Zinszahlungen bilanziert das Unternehmen so lange als Einlageverbindlichkeit, bis es zu dem Schluss kommt, dass die Kriterien in Paragraph 9 erfüllt sind (d. h., das Unternehmen stuft es als wahrscheinlich ein, dass es die Gegenleistung vereinnahmen wird), oder eines der in Paragraph 15 angegebenen Ereignisse eingetreten ist. Das Unternehmen beurteilt fortlaufend den Vertrag gemäß Paragraph 14, um zu bestimmen, ob die Kriterien in Paragraph 9 in der Folge erfüllt werden oder ob die Ereignisse gemäß Paragraph 15 eingetreten sind.



Änderungen gegenüber den zuvor gültigen IFRS

Die aktuelle, oben dargestellte Regelung entspricht weitgehend den bisherigen Bestimmungen in IAS 18. Allerdings kann die Anwendung des Konzepts auf einen Teil des vertraglich vereinbarten Betrags statt auf den Gesamtbetrag für Unternehmen eine wesentliche Änderung im Rahmen der Umstellung auf IFRS 15 bedeutet haben. Nach IAS 18 wurden Umsatzerlöse erst dann erfasst, wenn es wahrscheinlich war, dass der wirtschaftliche Nutzen aus dem Geschäft dem Unternehmen zufließen würde.⁸³ In der Praxis haben Unternehmen oftmals die gesamte vertraglich vereinbarte Gegenleistung gemäß IAS 18 berücksichtigt. In diesem Fall können die Bestimmungen in IFRS 15 zu einer früheren Erfassung der Umsatzerlöse aus einem Vertrag geführt haben, bei dem ein Teil (nicht aber der Gesamtbetrag) des vertraglich vereinbarten Preises als gefährdet eingestuft wird.

Unsere Sichtweise

Es ist ein erhebliches Maß an Ermessensausübung erforderlich, um zu bestimmen, wann eine erwartete Teilzahlung darauf hinweist, dass ein Vertrag einen impliziten Preisnachlass enthält, dass ein Wertminderungsaufwand vorliegt oder dass es der Vereinbarung an ausreichender wirtschaftlicher Substanz mangelt, um gemäß IFRS 15 als Vertrag eingestuft zu werden. Siehe Abschnitt 5.2.1.A für weitere Ausführungen zu impliziten Preisnachlässen.

Abweichende Vorgaben des FASB

ASC 606 verwendet für die Beurteilung der Einbringlichkeit ebenfalls den Begriff „wahrscheinlich“. Allerdings ist die Wahrscheinlichkeitsschwelle bei den US-GAAP höher als bei den IFRS.⁸⁴

Der FASB-Standard enthält zusätzliche Leitlinien, um die Absicht der Beurteilung der Einbringlichkeit zu klären. Das IASB führt in der Grundlage für Schlussfolgerungen zu IFRS 15 jedoch aus, dass es nicht davon ausgeht, dass die Unterschiede in Bezug auf die Beurteilung des Kriteriums der Einbringlichkeit zu unterschiedlichen Bilanzierungsergebnissen nach IFRS oder US-GAAP führen werden.⁸⁵



⁸³ Siehe IAS 18.14(b), 18, 20(b).

⁸⁴ In den US-GAAP ist der Begriff „wahrscheinlich“ im Hauptglossar der *US Accounting Standards Codification* definiert als *the future event or events are likely to occur* (das künftige Ereignis oder die künftigen Ereignisse werden wahrscheinlich eintreten).

⁸⁵ Siehe IFRS 15.BC46E.

Identifizierung des Vertrags mit dem Kunden

Häufig gestellte Fragen

Frage 3-4: Wie würde ein Unternehmen die Einbringlichkeit für ein Vertragsportfolio beurteilen?
[TRG-Sitzung vom 26. Januar 2015, Agenda Paper 13]

Die TRG-Mitglieder waren sich grundsätzlich in Folgendem einig: Wenn ein Unternehmen feststellt, dass es wahrscheinlich ist, dass ein Kunde die vertraglich geschuldeten Beträge zahlen wird, aufgrund der in der Vergangenheit gemachten Erfahrungen jedoch der Meinung ist, dass es die von manchen Kunden innerhalb eines Vertragsportfolios geschuldeten fälligen Gegenleistungen nicht erhalten wird (siehe Abschnitt 3.3.1), ist es dennoch angemessen, wenn es den aus dem Vertrag erzielten Umsatz vollständig erfasst und den betreffenden Vermögenswert bzw. die betreffende Forderung aus dem Vertrag separat einer Wertminderungsprüfung unterzieht. Das bedeutet, das Unternehmen würde nicht zu dem Schluss gelangen, dass die Vereinbarung einen impliziten Preisnachlass enthält, und es würde demnach die Umsatzerlöse nicht um die nicht einbringlichen Beträge verringern. Siehe Abschnitt 5.2.1.A für weitere Informationen zur Beurteilung, ob ein Unternehmen einen impliziten Preisnachlass angeboten hat.

Das TRG-Agendapapier enthält folgendes Beispiel:

Beispiel für die Beurteilung der Einbringlichkeit für ein Portfolio von Verträgen

Ein Unternehmen hat ein großes Volumen ähnlicher Kundenverträge, für die es seinen Kunden monatlich rückwirkend Rechnungen stellt. Bevor ein Kunde akzeptiert wird, führt das Unternehmen geeignete Maßnahmen durch, mit denen bestimmt werden soll, ob es wahrscheinlich ist, dass der Kunde die vertraglich geschuldeten Beträge zahlen wird. Das Unternehmen akzeptiert keinen Kunden, bei dem es nicht wahrscheinlich ist, dass er die geschuldeten Beträge zahlen wird. Da diese Maßnahmen so konzipiert sind, dass nur

bestimmt werden kann, ob ein Zahlungserhalt wahrscheinlich ist (und somit keine Gewissheit erlangt wird), rechnet das Unternehmen damit, einige Kunden zu haben, die ihre geschuldeten Beträge nicht vollständig bezahlen werden. Es erhält zwar von der überwiegenden Mehrheit seiner Kunden den vollständigen fälligen Betrag, doch gemäß seinen historischen Daten zu Zahlungseingängen (die repräsentativ für seine Erwartungen zu künftigen Zahlungseingängen sind) wird es voraussichtlich nur 98 Prozent der in Rechnung gestellten Beträge vereinnahmen. In diesem Fall würde das Unternehmen Umsatzerlöse in Höhe des gesamten fälligen Betrags ausweisen und für 2 Prozent des fälligen Betrags (d. h. für den Betrag, für den es nicht mit einer Vereinnahmung rechnet) einen Forderungsausfall erfassen.

In dem diskutierten Beispiel kommt das Unternehmen zu dem Ergebnis, dass die Einbringlichkeit für jeden Kunden auf der Basis der vor der Akzeptanz des jeweiligen Kunden durchgeführten Maßnahmen und der historischen Erfahrungen des Unternehmens mit dieser Kundenkategorie wahrscheinlich ist, wobei es gleichzeitig von einem gewissen Ausfallrisiko in Bezug auf diese Kundenkategorie ausgeht. Des Weiteren handelt es sich bei etwaigen nicht vereinnahmten Beträgen nach Ansicht des Unternehmens nicht um implizite Preisnachlässe, sondern diese beruhen vielmehr auf einem allgemeinen Ausfallrisiko, das in Bezug auf eine begrenzte Anzahl von Kundenverträgen besteht.

Einige TRG-Mitglieder gaben zu bedenken, dass die Analyse zur Bestimmung, ob für einen Vertrag ein Forderungsausfall in der gleichen Periode angesetzt wird, in der auch der betreffende Umsatz erfasst wird (statt dies als eine Reduzierung des Umsatzes um einen antizipierten Preisnachlass zu erfassen), Ermessensentscheidungen erforderlich machen werde.



Häufig gestellte Fragen

Frage 3-5: Wann würde ein Unternehmen die Einbringlichkeit neu beurteilen?
[TRG-Sitzung vom 26. Januar 2015, Agenda Paper 13]

Wie in Abschnitt 3.1 erläutert, hat ein Unternehmen gemäß IFRS 15 neu zu beurteilen, ob der Erhalt der ihm zustehenden Gegenleistung wahrscheinlich ist, wenn sich wesentliche Fakten und Umstände ändern. Beispiel 4 in IFRS 15 veranschaulicht eine Situation, in der sich die Finanzlage eines Kunden verschlechtert hat und sein Kassenbestand wie auch sein Zugang zu Krediten momentan eingeschränkt sind. In diesem Fall nimmt das Unternehmen keine erneute Beurteilung der Einbringlichkeit vor. In einem späteren Jahr verschlechtert sich die Finanzlage des Kunden jedoch weiter, nachdem er seine Hauptkunden verloren und keinen Kreditzugang mehr hat. Laut Beispiel 4 in IFRS 15 ist diese nachfolgende Änderung der Finanzlage des Kunden so wesentlich, dass eine neue

Beurteilung der Kriterien zur Identifizierung eines Vertrags erforderlich wird. Diese führt zu dem Ergebnis, dass das Kriterium der Einbringlichkeit nicht mehr erfüllt ist. Wie im TRG-Agendapapier angemerkt, veranschaulicht dieses Beispiel, dass es nicht die Absicht des Boards war, von Unternehmen eine neue Beurteilung der Einbringlichkeit zu verlangen, wenn sich nur Änderungen ergeben, die ihrer Art nach geringfügig sind (d. h. Änderungen, die die Gültigkeit eines Vertrags nicht infrage stellen). Die TRG-Mitglieder vertraten grundsätzlich die Auffassung, dass von Unternehmen Ermessensentscheidungen gefordert sind, um zu bestimmen, ob Änderungen von Fakten und Umständen so wesentlich sind, dass kein Vertrag mehr vorliegt.

3.2 Durchsetzbarkeit von Verträgen und Vertragskündigungsklauseln (im März 2020 aktualisiert)

Ein Unternehmen muss zunächst die Laufzeit des Vertrags (d. h. die angegebene Vertragslaufzeit oder ggf. einen kürzeren Zeitraum) bestimmen, bevor es bestimmte Aspekte des Ertragsmodells anwenden kann (z. B. Identifizierung von Leistungsverpflichtungen, Bestimmung des Transaktionspreises). Die Vertragslaufzeit nach IFRS 15 ist der Zeitraum, in dem die Vertragsparteien durchsetzbare Rechte und Pflichten haben. Ein Unternehmen kann nicht davon ausgehen, dass für die gesamte im Vertrag festgelegte Laufzeit durchsetzbare Rechte und Pflichten bestehen, und es ist wahrscheinlich, dass es durchsetzbare Rechte und Pflichten in einzelnen Verträgen wie folgt beurteilen muss:

Auszug aus IFRS 15

11. Einige Verträge mit Kunden haben möglicherweise keine feste Laufzeit und können von beiden Seiten jederzeit gekündigt oder geändert werden. Andere Verträge verlängern sich möglicherweise automatisch in den im Vertrag festgelegten Abständen. Ein Unternehmen hat diesen Standard auf die Laufzeit des Vertrags (d. h. den Vertragszeitraum) anzuwenden, während der die Vertragsparteien durchsetzbare Rechte und Pflichten besitzen.

Identifizierung des Vertrags mit dem Kunden

Der Zeitraum, in dem durchsetzbare Rechte und Pflichten bestehen, kann durch Kündigungsklauseln im Vertrag beeinflusst werden. Es sind in erheblichem Maße Ermessensentscheidungen erforderlich, um zu bestimmen, welchen Effekt Kündigungsklauseln auf die Vertragslaufzeit haben. Unternehmen müssen Verträge umfassend, d. h. einschließlich ggf. abgeschlossener Dienstleistungsrahmenvereinbarungen, und unter Berücksichtigung etwaiger Abwicklungsklauseln sowie der Geschäftsgepflogenheiten prüfen, um zu ermitteln, welche Vertragsbedingungen sich auf die durchsetzbaren Rechte und Pflichten aus ihren Verträgen auswirken könnten.

Nach dem Standard ist diese Beurteilung entscheidend, da sich die Vertragslaufzeit, auf die der Standard anzuwenden ist, auf den Umfang der identifizierten Leistungsverpflichtungen und die Bestimmung des Transaktionspreises auswirken kann. Sie kann zudem die ausgewiesenen Beträge in einigen der vorgeschriebenen Angaben beeinflussen. Siehe Frage 3-6 für weitere Erläuterungen dazu, wie sich Vertragskündigungsklauseln auf die Vertragslaufzeit auswirken können.

Hat jede der Parteien das einseitige Recht, einen „von keiner Seite erfüllten Vertrag“ (gemäß der Definition in IFRS 15.12) ohne Entschädigung des anderen Vertragspartners zu kündigen, liegt gemäß IFRS 15 kein Vertrag vor und die entsprechenden Bilanzierungs- und Angabepflichten sind demzufolge nicht auf den Vertrag anzuwenden, da sich eine solche Vereinbarung nicht auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage eines Unternehmens auswirken würde, bis eine der Vertragsparteien ihre Leistungsverpflichtungen erfüllt. Unter einem „von keiner Seite erfüllten Vertrag“ versteht man eine Vereinbarung, bei der der Verkäufer die spezifizierten Güter noch nicht geliefert bzw. die spezifizierten Dienstleistungen noch nicht erbracht und weder die vertraglich vereinbarte Gegenleistung erhalten noch einen Anspruch auf deren Erhalt hat.

Die Regelungen für beiderseits noch nicht erfüllte Verträge gelten nicht, sofern die eine Vertragspartei die jeweils andere entschädigen muss, wenn sie ihr Recht wahrnimmt, den Vertrag vorzeitig zu kündigen, und wenn diese Entschädigungszahlung als wesentlich einzustufen ist.



Unsere Sichtweise

Nach den zuvor gültigen IFRS wendeten Unternehmen die Vorschriften zur Umsatzrealisierung auf die festgelegte Vertragslaufzeit an und berücksichtigten Kündigungen in der Regel zum jeweiligen Kündigungszeitpunkt. Nach IFRS 15 müssen Unternehmen Verträge, die zwar eine längere Laufzeit haben, jedoch eine entschädigungslose Kündigungsmöglichkeit durch die Vertragsparteien vorsehen, als monatlich (oder ggf. sogar kurzfristiger) kündbare Verträge bilanzieren.

Bei der Bestimmung der Vertragslaufzeit müssen Unternehmen alle Fakten und Umstände berücksichtigen. Beispielsweise können in erheblichem Maße Ermessensentscheidungen erforderlich sein, um festzustellen, ob eine bei Kündigung zu leistende Entschädigungszahlung wesentlich ist und welchen Effekt Kündigungsklauseln auf die Vertragslaufzeit haben.



Häufig gestellte Fragen

Frage 3-6: Wie wirken sich Vertragskündigungsklauseln und Entschädigungszahlungen auf die Bestimmung der Laufzeit eines Vertrags aus? [TRG-Sitzung vom 31. Oktober 2014, Agenda Paper 10]

Unternehmen sollten Kündigungsklauseln und ggf. damit zusammenhängende Entschädigungszahlungen sorgfältig prüfen, um zu bestimmen, wie sich diese auf die Vertragslaufzeit (d. h. auf den Zeitraum, in dem durchsetzbare Rechte und Pflichten bestehen) auswirken.

Die TRG-Mitglieder kamen grundsätzlich überein, dass durchsetzbare Rechte und Pflichten für den Zeitraum bestehen, in dem jede Vertragspartei zwar das einseitig durchsetzbare Recht hat, den Vertrag zu kündigen, dafür aber zur Entschädigung der anderen Partei verpflichtet ist. Sieht ein Vertrag beispielsweise eine wesentliche Entschädigungszahlung bei vorzeitiger Kündigung vor, dann entspricht die Vertragslaufzeit dem Zeitraum, innerhalb dessen bei vorzeitiger Kündigung eine wesentliche Entschädigungszahlung fällig würde. Dies könnte die festgelegte Vertragslaufzeit sein oder aber ein kürzerer Zeitraum, falls sich die Kündigungsstrafe nicht bis zum Ende des Vertrags erstreckt. Die TRG-Mitglieder wiesen jedoch darauf hin, dass die Bestimmung, ob eine Entschädigungszahlung bei vorzeitiger Kündigung als wesentlich einzustufen ist und was die durchsetzbaren vertraglichen Rechte und Pflichten sind, Ermessensentscheidungen erfordert und von den jeweiligen Fakten und Umständen abhängt. Das TRG-Agendapapier enthielt außerdem den Hinweis, dass jede Entschädigungszahlung bei vorzeitiger Kündigung in den Transaktionspreis einzubeziehen ist, wenn ein Unternehmen zu dem Schluss kommt, dass die tatsächliche Laufzeit eines Vertrags aufgrund einer Kündigungsklausel kürzer als die festgelegte Laufzeit ist. Im Falle einer variablen Entschädigungszahlung sind die Vorschriften für variable Gegenleistungen einschließlich der Begrenzungsvorschrift (siehe hierzu Abschnitt 5.2.3) anzuwenden.

Die TRG-Mitglieder waren sich ferner einig, dass bei Verträgen mit festgelegter Laufzeit, die von den Vertragsparteien jederzeit einseitig und ohne Entschädigungsleistung vorzeitig gekündigt werden können, die Vertragslaufzeit ungeachtet

der vertraglich festgelegten Laufzeit dann endet, wenn die Verfügungsgewalt über die bereits gelieferten Güter oder die bereits erbrachten Dienstleistungen auf den Kunden übergeht (z. B. bei monatlich kündbaren Serviceverträgen). Unternehmen werden daher berücksichtigen müssen, ob ein Vertrag eine Kündigungsfrist enthält (z. B. Möglichkeit der Vertragskündigung bei Einhaltung einer Kündigungsfrist von 90 Tagen), denn eine solche Frist würde die Vertragslaufzeit über den Zeitpunkt hinaus verlängern, zu dem die Verfügungsgewalt über die bereits gelieferten Güter oder die bereits erbrachten Dienstleistungen auf den Kunden übergegangen ist. In diesen Fällen wäre die tatsächliche Vertragslaufzeit kürzer als die vertraglich festgelegte Laufzeit, würde sich aber über den Zeitpunkt hinaus erstrecken, zu dem die Verfügungsgewalt über die bereits gelieferten Güter oder die bereits erbrachten Dienstleistungen auf den Kunden übergegangen ist. Die folgenden Beispiele zeigen auf, wie sich Kündigungsklauseln auf die Vertragslaufzeit auswirken können:



3

Identifizierung des Vertrags mit dem Kunden

Häufig gestellte Fragen

Beispiel 3-2: Bestimmung der Vertragslaufzeit

Unternehmen A schließt mit einem Kunden einen Servicevertrag mit einer Laufzeit von vier Jahren ab. Danach hat der Kunde eine nicht erstattungsfähige Jahresgebühr in Höhe von WE 100.000 zu zahlen. Diese Gebühr entspricht dem Einzelveräußerungspreis für jedes Jahr der Leistungserbringung.

Das Unternehmen ermittelt die Vertragslaufzeit in jedem der nachfolgend beschriebenen Szenarien auf der Grundlage dieser Fakten und berücksichtigt dabei auch, ob der Vertrag Kündigungsrechte und Entschädigungszahlungen bei vorzeitiger Kündigung vorsieht.

Szenario A: Es sei angenommen, dass keine der Vertragsparteien über ein Kündigungsrecht verfügt. In diesem Fall bleiben die durchsetzbaren Rechte und Pflichten über die gesamte festgelegte Vertragslaufzeit bestehen und die tatsächliche Vertragslaufzeit beträgt vier Jahre.

Szenario B: Es sei angenommen, dass der Vertrag dem Kunden das Recht gewährt, den Vertrag am Ende jedes Jahres ohne Angabe von Gründen zu kündigen, zugleich jedoch eine Entschädigungszahlung vorsieht. Diese Strafzahlung verringert sich in jährlichen Schritten über die Vertragslaufzeit, wobei jede Reduzierung zum Jahresende erfolgt. Die nachfolgende Tabelle zeigt die vertraglich festgelegten Zahlungen:

	Jahr 1	Jahr 2	Jahr 3	Jahr 4
Jahresgebühr (WE)	100.000	100.000	100.000	100.000
Entschädigungszahlung bei vorzeitiger Kündigung (WE)	225.000	150.000	75.000	–

Wenn Unternehmen A zu der Einschätzung gelangt, dass die Entschädigungszahlung in jeder Periode wesentlich ist, bestehen die durchsetzbaren Rechte und Pflichten über die festgelegte Vertragslaufzeit von vier Jahren.

Szenario C: Es sei angenommen, dass der Vertrag dem Kunden das Recht gewährt, den Vertrag am Ende jedes Jahres zu kündigen, im Falle einer Kündigung jedoch keine Entschädigungszahlung vorsieht.

In diesem Fall beziffert Unternehmen A die Vertragslaufzeit auf ein Jahr, wobei in den drei folgenden Jahren eine Verlängerungsoption für jeweils ein Jahr eingeräumt wird. Es begründet diese Einschätzung damit, dass der Kunde selbst entscheiden kann, ob er den Service in diesen drei Jahren in Anspruch nehmen will. Unternehmen A kommt in diesem Szenario zu dem Schluss, dass keine durchsetzbaren Rechte oder Pflichten über die gesamte festgelegte Vertragslaufzeit bestehen, da keine wesentliche Entschädigungszahlung im Falle einer Kündigung zu entrichten ist. Die Verlängerungsoptionen stellen aufgrund ihres Einzelveräußerungspreises von WE 100.000 keine wesentlichen Rechte dar.



Häufig gestellte Fragen

Beispiel 3-3: Vertragsdauer ohne Kündigungsstrafe

Unternehmen A schließt mit einem Kunden einen Dreijahresvertrag über die Erbringung von Wartungsleistungen ab. Es beginnt sofort mit der Erbringung der Dienstleistungen. Die Gegenleistung ist in gleichen monatlichen Raten zu zahlen und jede Partei hat das einseitige Recht, den Vertrag ohne Zahlung einer Entschädigung zu kündigen, wenn sie mit einer Frist von 30 Tagen kündigt.

Ogleich die vereinbarte Vertragslaufzeit drei Jahre beträgt, kann Unternehmen A seine Rechte und Pflichten nur für einen Zeitraum von 30 Tagen durchsetzen. Somit ist der

Vertrag nach IFRS 15 als Einmonatsvertrag mit einer Verlängerungsoption für zusätzliche Monate zu bilanzieren. Dies liegt daran, dass der Kunde oder das Unternehmen A den Vertrag jederzeit mit einer Vorlaufzeit von 30 Tagen kündigen können, ohne dass eine wesentliche Kündigungszahlung zu leisten ist.

Unternehmen A muss auch die Bilanzierung der Verlängerungsoption(en) beurteilen, um festzustellen, ob es sich hierbei um ein wesentliches Recht handelt (siehe Abschnitt 4.6).

Frage 3-7: Wie soll ein Unternehmen die Vertragslaufzeit beurteilen, wenn nur der Kunde das Recht hat, den Vertrag ohne wichtigen Grund zu kündigen, und welchen Einfluss haben Vertragsstrafen bei Kündigung auf diese Analyse? [TRG-Sitzung vom 9. November 2015, Agenda Paper 48]

Durchsetzbare Rechte und Pflichten bestehen für den Zeitraum, in dem jede Vertragspartei das einseitig durchsetzbare Recht hat, den Vertrag zu kündigen, wobei sie die andere Partei entschädigt. Auch wenn ausschließlich der Kunde ein Kündigungsrecht hat, sehen die TRG-Mitglieder darin keinen hinreichenden Grund, zu einer anderen Schlussfolgerung zu gelangen als im Fall des in Frage 3-6 erörterten Vertrags, bei dem beide Parteien ein Kündigungsrecht haben.

In der TRG herrschte allgemeiner Konsens darüber, dass eine durch den Kunden bei vorzeitiger Kündigung zu zahlende wesentliche Vertragsstrafe als Nachweis für durchsetzbare Rechte und Pflichten beider Parteien während des ganzen durch die Vertragsstrafe abgedeckten Zeitraums zu sehen ist. Dazu ein Beispiel: Ein Dienstleistungsvertrag mit einer Laufzeit von vier Jahren räumt dem Kunden jeweils zum Jahresende ein Kündigungsrecht ohne Angabe von Gründen ein. Allerdings muss der Kunde bei einer Kündigung eine Strafzahlung leisten, die von Jahr zu Jahr geringer ausfällt und als wesentlich eingestuft wird. Die TRG-Mitglieder waren sich grundsätzlich einig, dass eine solche Vereinbarung als

Vertrag mit vierjähriger Laufzeit zu sehen ist. Siehe hierzu auch Beispiel 3-2, Szenario B in Frage 3-6.

Die TRG erörterte auch Situationen, in denen eine Vertragsstrafe dazu führen würde, dass die Bilanzierung des ursprünglichen Vertrags auch optionale Güter oder Dienstleistungen zu umfassen hätte (siehe Frage 4-13 in Abschnitt 4.6).

Die TRG-Mitglieder wiesen darauf hin, dass die Bestimmung, ob eine Entschädigungszahlung als wesentlich einzustufen ist und worin die durchsetzbaren vertraglichen Rechte und Pflichten in einem Vertrag bestehen, Ermessensentscheidungen erfordert und von den jeweiligen Fakten und Umständen abhängt. Darüber hinaus ist es möglich, dass Zahlungen, die in Wirklichkeit Entschädigungszahlungen darstellen und durchsetzbare vertragliche Rechte und Pflichten begründen oder aufheben, nicht immer als solche in einem Vertrag gekennzeichnet werden müssen. Das TRG-Agendapapier enthielt ein Beispiel, in dem ein Unternehmen Geräte und Verbrauchsmaterialien verkauft. ►

Identifizierung des Vertrags mit dem Kunden

Häufig gestellte Fragen

Das Gerät wird mit einem Rabatt verkauft, aber der Kunde ist verpflichtet, den Rabatt ganz oder teilweise zurückzahlen, wenn er nicht eine Mindeststückzahl von den Verbrauchsmaterialien erwirbt. Das TRG-Agendapapier kommt zu dem Schluss, dass die Strafe (d. h. der Verzicht auf den Vorabrabatt) als wesentlich einzustufen und als Nachweis für die Existenz durchsetzbarer vertraglicher Rechte und Pflichten bis zur Erreichung der Mindestabnahmemenge zu beurteilen ist. Dieses Beispiel wird in Frage 4-14 von Abschnitt 4.6 näher erläutert.

Wenn durchsetzbare Rechte und Pflichten nicht während der gesamten vertraglich festgelegten Laufzeit bestehen, dann sind Kündigungsrechte des Kunden laut generellem Konsens in der TRG als Kundenoptionen zu behandeln. Beispiele sind unter anderem Fälle, in denen der Vertrag keine (oder keine wesentlichen) Strafzahlungen zur Entschädigung des Unter-

nehmens bei Kündigung vorsieht, sowie Fälle, in denen der Kunde ein einseitiges Recht zur Vertragsauflösung aus anderen Gründen als einem wichtigen Grund oder dem Vorliegen von Ereignissen, die sich dem Einfluss des Kunden entziehen, hat. Das Board weist in der Grundlage für Schlussfolgerungen darauf hin, dass eine Kündigungsoption oder ein Kündigungsrecht einer Verlängerungsoption ähneln kann.⁸⁶ Ein Unternehmen muss demnach bestimmen, ob an eine Kündigungsoption ein wesentliches Recht des Kunden gekoppelt ist, das als separate Leistungsverpflichtung zu bilanzieren ist (z. B. Preisnachlass für alle während des optionalen Vertragszeitraums gelieferten Güter oder erbrachten Dienstleistungen, durch den der Kunde ein wesentliches Recht erhält). Siehe Abschnitt 4.6 für weitere Erläuterungen zu Optionen des Kunden zum Erwerb zusätzlicher Güter oder Dienstleistungen und die Bestimmung, ob eine Option ein wesentliches Recht darstellt.

Frage 3-8: Wirkt es sich auf die Vertragslaufzeit aus, wenn ein Unternehmen in der Vergangenheit Vertragsstrafen bei vorzeitiger Kündigung wiederholt nicht durchgesetzt hat? [TRG-Sitzung vom 31. Oktober 2014, Agenda Paper 10]

Laut TRG-Agendapapier hängt die Beurteilung der Entschädigungszahlung bei vorzeitiger Kündigung im Zuge der Bestimmung der Vertragslaufzeit davon ab, ob die durchsetzbaren Rechte und Pflichten der Vertragsparteien nach dem geltenden Recht des jeweiligen Rechtskreises durch die wiederholte Nichtdurchsetzung in der Vergangenheit beeinträchtigt werden. Die vergangene Praxis eines Unternehmens, Kunden eine vorzeitige Vertragskündigung zu erlauben, ohne die fällige Entschädigungszahlung durchzusetzen, wirkt sich auf die Vertragslaufzeit nur in Fällen aus, in denen die rechtlich durchsetzbaren Rechte und Pflichten der Vertragsparteien

aufgrund der durch das Unternehmen gezeigten mangelnden Durchsetzung beeinträchtigt werden. Wenn die vergangene Praxis keine Auswirkungen auf die rechtlich durchsetzbaren Rechte und Pflichten der Vertragsparteien hat, dann entspricht die Vertragslaufzeit dem Zeitraum, innerhalb dessen bei vorzeitiger Kündigung eine wesentliche Entschädigungszahlung fällig würde (dies könnte die festgelegte Vertragslaufzeit sein oder aber ein kürzerer Zeitraum, wenn eine vorzeitige Kündigung nicht bis zum Ende des Vertrags eine Entschädigungszahlung nach sich ziehen würde).

⁸⁶ Siehe IFRS 15.BC391.



Häufig gestellte Fragen

Frage 3-9: Wie müsste ein Unternehmen eine teilweise Kündigung eines Vertrags (z. B. Änderung der Vertragslaufzeit von drei auf zwei Jahre vor Beginn des zweiten Jahres) bilanzieren?

Nach unserer Ansicht sollte ein Unternehmen die teilweise Kündigung eines Vertrags als Vertragsänderung (siehe Abschnitt 3.4) bilanzieren, da sich mit der teilweisen Kündigung der Vertragsumfang ändert. Eine Vertragsänderung liegt laut IFRS 15 vor, wenn die Parteien eines Vertrags einer Änderung zustimmen, mit der entweder neue durchsetzbare Rechte und Pflichten der Vertragsparteien begründet oder die bestehenden abgeändert werden.⁸⁷ Eine teilweise Kündigung eines Vertrags resultiert in einer Änderung der durchsetzbaren

Rechte und Pflichten des bestehenden Vertrags. Diese Schlussfolgerung steht in Einklang mit dem TRG-Agenda-papier 48, wonach eine bei vorzeitiger Kündigung zu zahlende wesentliche Vertragsstrafe als Nachweis für durchsetzbare Rechte und Pflichten während der Vertragslaufzeit anzusehen ist. Die Vertragsstrafe ist erst bei Kündigung zu erfassen: Zu diesem Zeitpunkt ist sie vom Unternehmen als Vertragsänderung zu bilanzieren.⁸⁸ Als Beispiel sei Folgendes angenommen:

Beispiel 3-4: Teilkündigung eines Vertrags

Ein Unternehmen schließt mit einem Kunden einen Vertrag über die Erbringung monatlicher Wartungsleistungen für drei Jahre zu einem Festpreis von WE 500 pro Monat (d. h. einer Gesamtgegenleistung von WE 18.000). Der Vertrag enthält eine Kündigungsklausel, die dem Kunden das Recht einräumt, den Vertrag für das dritte Vertragsjahr durch Zahlung einer Entschädigung von WE 1.000 (die für Zwecke dieses Beispiels als wesentlich einzustufen ist) zu kündigen. Diese Vertragsstrafe würde zu einem effektiven angepassten Preis von WE 542 pro Monat bei einer Vertragslaufzeit von zwei Jahren führen (d. h. zu einer Gesamtgegenleistung von WE 13.000). Am Ende des ersten Jahres beschließt der Kunde, das Kündigungsrecht in Anspruch zu nehmen, und zahlt die laut Vertrag vorgesehene Entschädigung von WE 1.000.

In diesem Beispiel ist die Vertragsänderung nicht als separater Vertrag zu bilanzieren, da sie nicht zu einer Ergänzung des Vertrags um eigenständig abgrenzbare Güter oder Dienstleistungen führt (siehe Abschnitt 3.4.2). Da die übrigen Leistungen eigenständig abgrenzbar sind, hat das Unternehmen die Vorschriften des IFRS 15.21(a) anzuwenden und die Änderung prospektiv zu bilanzieren. Die verbleibende Gegenleistung von WE 7.000 (WE 6.000 pro Jahr nach dem ursprünglichen Vertrag für das zweite Jahr, plus die Zahlung von WE 1.000 anlässlich der Änderung) ist über die restliche geänderte Vertragsdauer von einem Jahr zu erfassen, d. h., das Unternehmen erfasst die Entschädigungszahlung von WE 1.000 über den restlichen Zeitraum der Leistungserbringung als Umsatz.

⁸⁷ Siehe IFRS 15.18.

⁸⁸ Siehe TRG Agenda Paper 48 *Customer options for additional goods and services*, 9. November 2015, Paragraph 47a.

3

Identifizierung des Vertrags mit dem Kunden

Häufig gestellte Fragen

Frage 3-10: Wie hat ein Unternehmen Dienstleistungen zu bilanzieren, die es innerhalb eines Zeitraums nach Vertragsablauf erbringt, in dem keine durchsetzbaren Rechte und Pflichten bestehen, bis der Vertrag verlängert wird?

Nach unserem Verständnis muss ein Unternehmen, das innerhalb eines Zeitraums, in dem kein Vertrag besteht, da der bisherige Vertrag abgelaufen ist und noch nicht verlängert wurde, weiterhin Dienstleistungen an einen Kunden erbringt, zum Zeitpunkt der Vertragsverlängerung (d. h. zu einem Zeitpunkt, zu dem durchsetzbare Rechte und Pflichten zwischen dem Unternehmen und seinem Kunden bestehen) kumulativ Umsatzerlöse für die Erbringung dieser Dienstleistungen erfassen.

Wie in Abschnitt 3 erläutert, kann die Feststellung, ob nach dem Modell zur Umsatzrealisierung nach IFRS 15 ein durchsetzbarer Vertrag vorliegt, Ermessensentscheidungen und eine Prüfung der einschlägigen Rechtsvorschriften erfordern.

Dieser Ansatz zur nachträglichen kumulativen Erfassung von Erlösen spiegelt die partielle Erfüllung der Leistungsverpflichtungen zu dem Zeitpunkt wider, zu dem durchsetzbare Rechte und Pflichten bestehen, und entspricht dem Grundprinzip des Standards, wonach Umsatzerlöse zu erfassen sind, wenn (oder sobald) ein Unternehmen die Verfügungsgewalt über Güter oder Dienstleistungen im Rahmen eines durchsetzbaren Vertrags auf einen Kunden überträgt. Diese Beurteilung stimmt auch mit unseren Ausführungen zu Frage 7-19 zur Bilanzierung von Gütern oder Dienstleistungen, die einem Kunden vor dem Zeitpunkt des Vertragsabschlusses bereitgestellt werden, überein.

Als Beispiel sei Folgendes angenommen:

Beispiel 3-5: Erbringung von Dienstleistungen innerhalb eines Zeitraums nach Vertragsablauf

Unternehmen A schließt am 1. Januar 20X1 mit einem Kunden einen unkündbaren Einjahresvertrag über die Erbringung von Webhosting-Leistungen ab, die über einen bestimmten Zeitraum auf den Kunden übertragen werden. Die Gegenleistung von insgesamt WE 1.200 ist vorab zu entrichten und nicht erstattungsfähig. Unternehmen A beschließt, die Webhosting-Leistungen für den Kunden nach Ablauf des Vertrags für einen begrenzten Zeitraum fortzusetzen, um diesem die Gelegenheit zu geben zu entscheiden, ob er den Vertrag verlängern möchte. Bei einer Vertragsverlängerung durch den Kunden würden in der Preiskalkulation auch diejenigen Webhosting-Leistungen berücksichtigt werden, die innerhalb des Zeitraums zwischen dem Ablauf des ursprünglichen Vertrags und der Vertragsverlängerung erbracht wurden.

Der Kunde gibt am 1. Februar 20X2 bekannt, dass er den Vertrag verlängern will. Unternehmen A sagt zu, vom 1. Januar 20X2 bis zum 31. Dezember 20X2 Webhosting-Leistungen für eine Gegenleistung von insgesamt WE 1.200 zu erbringen, die zum Zeitpunkt der Vertragsverlängerung zu entrichten ist. Unternehmen A stellt fest, dass zum 1. Februar 20X2 durchsetzbare Rechte und Pflichten bestehen, und erfasst kumulativ Umsatzerlöse, um seine Übertragung der Verfügungsgewalt über die Webhosting-Leistungen für den Zeitraum von einem Monat (d. h. Januar 20X2) abzubilden. Folglich weist Unternehmen A am 1. Februar 20X2 WE 100 für die vor dem Vertragsverlängerungsdatum erfolgte Erbringung von Webhosting-Leistungen an den Kunden aus. Die restliche Gegenleistung (WE 1.100) wird vom 1. Februar 20X2 bis zum 31. Dezember 20X2 während der Leistungserbringung durch das Unternehmen erfasst.



Häufig gestellte Fragen

Ein Unternehmen kann von einem Kunden eine Gegenleistung für die Übertragung von Gütern oder Dienstleistungen vor dem Bestehen eines durchsetzbaren Vertrags erhalten. In diesem Fall muss das Unternehmen die (in Abschnitt 3.5 erläuterten) Bestimmungen in IFRS 15.14-16 beachten. Danach darf ein Unternehmen, wenn eine Vereinbarung die im Standard genannten Kriterien für einen Vertrag nicht

erfüllt, die erhaltene nicht erstattungsfähige Gegenleistung nur dann als Erlös erfassen, wenn eine der beiden folgenden Bedingungen erfüllt ist: 1) Das Unternehmen muss keine Güter oder Dienstleistungen mehr auf den Kunden übertragen oder 2) das Unternehmen hat die gesamte oder im Wesentlichen gesamte vom Kunden zugesagte Gegenleistung erhalten und diese muss nicht zurückerstattet werden.

3.3 Zusammenfassung von Verträgen (im März 2020 aktualisiert)

In den meisten Fällen werden Unternehmen das Modell zur Umsatzrealisierung nach IFRS 15 auf einzelne Verträge mit einem Kunden anwenden. Der Standard schreibt jedoch vor, dass Unternehmen Verträge zusammenfassen müssen, die gleichzeitig oder nahezu gleichzeitig mit demselben Kunden (oder mit dem Kunden nahestehenden Personen oder Unternehmen entsprechend der Definition in IAS 24 *Angaben über Beziehungen zu nahestehenden Unternehmen und Personen*) abgeschlossen werden, sofern eines oder mehrere der nachfolgend genannten Kriterien erfüllt sind:⁸⁹

- ▶ Die Verträge werden als ein Paket mit einem einzigen wirtschaftlichen Zweck verhandelt.
- ▶ Die Höhe der in einem Vertrag zugesagten Gegenleistung hängt vom Preis oder der Erfüllung der anderen Verträge ab.
- ▶ Die in den Verträgen zugesagten Güter oder Dienstleistungen stellen eine einzige Leistungsverpflichtung dar (siehe Abschnitt 4).

In der Grundlage für Schlussfolgerungen erläutert das Board, dass die Vorschriften zur Zusammenfassung von Verträgen in den Standard aufgenommen wurden, weil in manchen Fällen Höhe und Zeitpunkt der zu erfassenden Umsatzerlöse

abweichen können, je nachdem, ob ein Unternehmen Verträge als eine einzige Vereinbarung oder aber separat bilanziert.⁹⁰

Von Unternehmen werden Ermessensentscheidungen gefordert, um zu bestimmen, ob Verträge gleichzeitig oder nahezu gleichzeitig geschlossen werden, denn der Standard enthält für diese Beurteilung keine eindeutige Leitlinie. In der Grundlage für Schlussfolgerungen betont das Board, dass es umso wahrscheinlicher ist, dass sich die auf die Verhandlungen bestimmter Verträge auswirkenden wirtschaftlichen Umstände geändert haben werden, je größer der Zeitraum ist, der zwischen den unterschiedlichen Vertragsabschlüssen liegt.⁹¹

Die zeitgleiche Verhandlung mehrerer Verträge ist kein ausreichender Beleg dafür, dass die Verträge für Rechnungslegungszwecke als eine einzige Vereinbarung anzusehen sind. In der Grundlage für Schlussfolgerungen merkt das Board an, dass Preisabhängigkeiten zwischen zwei oder mehr Verträgen bestehen, wenn eines der ersten beiden Kriterien (die Verträge werden als ein Paket mit einem einzigen wirtschaftlichen Zweck verhandelt oder die Höhe der in einem Vertrag zugesagten Gegenleistung hängt vom Preis oder der Erfüllung der anderen Verträge ab) gegeben ist, sodass die Höhe der Gegenleistung für die Leistungsverpflichtungen in jedem Vertrag den Wert der auf den Kunden übertragenen Güter oder Dienstleistungen nicht zutreffend widerspiegeln könnte, wenn diese Verträge nicht zusammengefasst würden.

⁸⁹ Siehe IFRS 15.BC74.

⁹⁰ Siehe IFRS 15.BC71.

⁹¹ Siehe IFRS 15.BC75.

Identifizierung des Vertrags mit dem Kunden

Das Board erläutert zudem, dass entschieden wurde, das dritte Kriterium („Die in den Verträgen zugesagten Güter oder Dienstleistungen stellen eine einzige Leistungsverpflichtung dar“) in den Standard mit aufzunehmen, um Strukturierungsmöglichkeiten zu verhindern, die es Unternehmen effektiv ermöglichen würden, die Vorschriften zur Identifizierung von Leistungsverpflichtungen zu umgehen.⁹² Das heißt, ein Unternehmen kann durch die Aufnahme von Zusagen in die separaten Verträge nicht vermeiden zu beurteilen, ob mehrere an einen Kunden gleichzeitig oder in zeitlicher Nähe erfolgte Zusagen in eine oder mehrere Leistungsverpflichtungen gemäß Schritt 2 des Modells (siehe Abschnitt 4) gebündelt werden müssen.

Änderungen gegenüber den zuvor gültigen IFRS

Im Vergleich zu IAS 18 enthält IFRS 15 umfangreichere Vorschriften zu der Frage, wann Verträge zusammenzufassen sind. Nach IAS 18 sind die Kriterien zur Umsatzrealisierung auf zwei oder mehr Geschäftsvorfälle zusammen anzuwenden, „wenn diese in einer Art und Weise miteinander verknüpft sind, dass die wirtschaftlichen Auswirkungen ohne Bezugnahme auf die Gesamtheit der Geschäftsvorfälle nicht vollständig zu erfassen sind“.⁹³

Die Vorschriften des IFRS 15 zur Zusammenfassung von Verträgen sind den Anforderungen des IAS 11 zwar ähnlich, es gibt jedoch einige beachtenswerte Unterschiede. Nach

IAS 11 durfte ein Unternehmen Verträge mit mehreren Kunden zusammenfassen, sofern die relevanten Kriterien für eine Zusammenfassung erfüllt waren. Im Gegensatz dazu gelten die Vorschriften des IFRS 15 zur Zusammenfassung von Verträgen nur für Verträge, die mit demselben Kunden oder einer dem Kunden nahestehenden Partei geschlossen worden sind. Im Unterschied zu IFRS 15 war es nach IAS 11 nicht erforderlich, dass die Verträge gleichzeitig oder nahezu gleichzeitig geschlossen wurden.

Nach IAS 11 mussten außerdem alle Kriterien erfüllt sein, bevor Verträge zusammengefasst werden konnten, wohingegen nach IFRS 15 lediglich eines oder mehrere der Kriterien erfüllt sein müssen. Die eigentlichen Kriterien für eine Zusammenfassung sind in beiden Standards ähnlich. Der Hauptunterschied besteht in dem in IFRS 15.17(c) normierten Kriterium, das eine Bündelung von Leistungsverpflichtungen aus unterschiedlichen Verträgen zu einer einzigen Leistungsverpflichtung vorsieht. IAS 11 sah dagegen eine gleichzeitige oder gestaffelte Leistungserbringung vor.⁹⁴

Insgesamt gesehen entsprechen die Kriterien in IFRS 15 im Wesentlichen den in den bisherigen Standards zur Umsatzrealisierung enthaltenen Prinzipien für die Zusammenfassung von Verträgen. Da IFRS 15 jedoch ausdrücklich verlangt, dass ein Unternehmen Verträge zusammenfasst, wenn eines oder mehrere der Kriterien des IFRS 15.17 gegeben sind, werden manche Unternehmen, die Verträge bisher noch nicht zusammengefasst hatten, dies nun möglicherweise tun müssen.

3.3.1 Praktischer Behelf: Anwendung des Portfolioansatzes

Nach IFRS 15 ist das fünfstufige Modell zur Umsatzrealisierung grundsätzlich auf die einzelnen Verträge mit Kunden anzuwenden, sofern nicht die Kriterien für eine Zusammenfassung von Verträgen (siehe Abschnitt 3.3) erfüllt sind. Das IASB erkennt jedoch an, dass es Situationen geben kann, in denen es für ein Unternehmen praktikabler sein kann, Verträge für Zwecke der Umsatzrealisierung zusammenzufassen, statt zu versuchen, jeden Vertrag separat zu bilanzieren.



⁹² Siehe IFRS 15.BC73.

⁹³ Siehe IAS 18.13.

⁹⁴ Siehe IAS 11.9(c).



Der Standard sieht hierfür den folgenden praktischen Behelf vor:

Auszug aus IFRS 15

4. Dieser Standard regelt die Bilanzierung eines einzelnen Vertrags mit einem Kunden. Als praktischen Behelf kann ein Unternehmen diesen Standard jedoch auch auf ein Portfolio ähnlich ausgestalteter Verträge (oder *Leistungsverpflichtungen*) anwenden, wenn es nach vernünftigem Ermessen davon ausgehen kann, dass es keine wesentlichen Auswirkungen auf den Abschluss hat, ob es diesen Standard auf das Portfolio oder die einzelnen Verträge (oder Leistungsverpflichtungen) innerhalb des Portfolios anwendet. Bei der Bilanzierung eines Portfolios hat ein Unternehmen Schätzungen und Annahmen zugrunde zu legen, die die Größe und die Zusammensetzung des Portfolios widerspiegeln.

Ein Unternehmen darf den Portfolioansatz anwenden, wenn es bei angemessener Betrachtungsweise erwartet, dass sich das so ergebende buchhalterische Ergebnis nicht wesentlich von dem Ergebnis unterscheidet, das aus einer Anwendung des Standards auf die einzelnen Verträge resultiert. In der Grundlage für Schlussfolgerungen weist das Board jedoch darauf hin, dass es nicht beabsichtigt sei, von einem Unternehmen für die Beurteilung, ob sich bei der Anwendung des Portfolioansatzes wesentliche Unterschiede ergeben würden, die quantitative Bemessung jedes möglichen Ergebnisses zu verlangen. Ein Unternehmen solle vielmehr einen angemessenen Ansatz wählen können, um die Portfolios zu bestimmen, die repräsentativ für seine Kundentypen sind. Die Größe und Zusammensetzung dieser Portfolios solle das Unternehmen nach eigenem Ermessen festlegen.⁹⁵

Unsere Sichtweise

Die Anwendung des Portfolioansatzes wird sich in Abhängigkeit von den jeweiligen Fakten und Umständen für jedes Unternehmen wahrscheinlich unterschiedlich darstellen. Für ein Unternehmen könnte es je nach Fall angemessen sein, vom Portfolioansatz nur in Bezug auf bestimmte Aspekte des Modells zur Umsatzrealisierung Gebrauch zu machen (z. B. bei der Bestimmung des Transaktionspreises in Schritt 3).

Häufig gestellte Fragen

Frage 3-11: Wie würde ein Unternehmen die Einbringlichkeit für ein Vertragsportfolio beurteilen?
[TRG-Sitzung vom 26. Januar 2015, Agenda Paper 13]

Siehe hierzu die Antwort auf Frage 3-4 in Abschnitt 3.1.5.



⁹⁵ Siehe IFRS 15.BC69.

3

Identifizierung des Vertrags mit dem Kunden

3.4 Vertragsänderungen

(im März 2020 aktualisiert)

Häufig einigen sich die Parteien einer Vereinbarung darauf, den Umfang und/oder den Preis ihres Vertrags nachträglich zu ändern. In diesem Fall muss das Unternehmen entscheiden, ob die Änderung einen neuen Vertrag begründet oder ob sie als Teil des bestehenden Vertrags zu erfassen ist.

In der Regel ist es klar, wann eine Vertragsänderung stattgefunden hat. Gelegentlich gestaltet sich diese Feststellung jedoch schwieriger. Um Unternehmen für solche Fälle eine Hilfestellung zu geben, enthält der Standard die folgenden Erläuterungen:

Auszug aus IFRS 15



18. Eine Vertragsänderung ist eine Änderung des Vertragsumfangs und/oder -preises, der alle Vertragsparteien zustimmen. In einigen Branchen und Rechtsräumen werden Vertragsänderungen auch als Änderungsauftrag, Variation oder Ergänzung bezeichnet. Eine Vertragsänderung liegt vor, wenn die Vertragsparteien einer Änderung zustimmen, mit der entweder neue durchsetzbare Rechte und Verpflichtungen der Vertragsparteien begründet oder die bestehenden abgeändert werden. Die Zustimmung zu einer Vertragsänderung kann schriftlich oder mündlich erfolgen oder durch die Geschäftsgepflogenheiten des Unternehmens impliziert sein. Haben die Vertragsparteien einer Vertragsänderung nicht zugestimmt, hat das Unternehmen diesen Standard so lange weiter auf den bestehenden Vertrag anzuwenden, bis der Vertragsänderung zugestimmt wurde.

19. Eine Vertragsänderung kann selbst dann vorliegen, wenn die Vertragsparteien über Umfang und/oder Preis der Änderung uneinig sind oder einer Änderung des Vertragsumfangs zwar zugestimmt, die entsprechende Preisänderung aber noch nicht festgelegt haben. Wenn ein Unternehmen bestimmt, ob die durch eine Änderung begründeten oder geänderten Rechte und Pflichten durchsetzbar sind, hat es allen maßgeblichen Fakten und Umständen, einschließlich der Vertragsbedingungen und anderer Nachweise, Rechnung zu tragen. Haben die Vertragsparteien einer Änderung des Vertragsumfangs zugestimmt, die entsprechende Preisänderung aber noch nicht festgelegt, hat das Unternehmen die durch die Änderung bedingte Änderung des Transaktionspreises gemäß den Paragraphen 50-54 (Schätzung der variablen Gegenleistung) und den Paragraphen 56-58 (Begrenzung der Schätzung variabler Gegenleistungen) zu schätzen.



Wie der vorstehende Auszug verdeutlicht, lag es in der Absicht der Boards, dass diese Anforderungen nicht nur auf vollzogene Änderungen angewendet werden, sondern ein breiteres Anwendungsspektrum haben. IFRS 15 sieht demnach die Möglichkeit vor, dass ein Unternehmen eine Vertragsänderung zu erfassen hat, bevor die Parteien eine endgültige Vereinbarung über Änderungen des Umfangs und/oder des Preises getroffen haben. Als Grundlage dient in IFRS 15 weniger die endgültige Festlegung einer Änderung als vielmehr die Durchsetzbarkeit der Änderungen an den Rechten und Pflichten in der Vereinbarung. Im Ergebnis hat das Unternehmen die Vertragsänderung zu erfassen, sobald es feststellt, dass die geänderten Rechte und Pflichten durchsetzbar sind.

Der Standard enthält zur Veranschaulichung folgendes Beispiel:



Auszug aus IFRS 15

Beispiel 9: Nicht genehmigte Änderung des Umfangs und des Preises (IFRS 15.IE42-IE43)

Ein Unternehmen schließt mit einem Kunden einen Vertrag über den Bau eines Gebäudes ab. Das Gebäude soll auf einem Grundstück errichtet werden, das Eigentum des Kunden ist. Vertragsgemäß soll der Kunde dem Unternehmen innerhalb von 30 Tagen nach Vertragsbeginn Zugang zu dem Grundstück gewähren. Tatsächlich erhält das Unternehmen jedoch aufgrund von Gewitterschäden, die nach Vertragsbeginn eingetreten sind, erst 120 Tage nach Vertragsbeginn Zugang zu dem Grundstück. Der Vertrag sieht explizit vor, dass jede Verzögerung (einschließlich einer solchen aufgrund höherer Gewalt) beim Zugang zu dem kundeneigenen Grundstück ein Ereignis darstellt, das einen Schadensersatzanspruch des Unternehmens in Höhe der infolge der Verzögerung entstandenen tatsächlichen Kosten begründet. Das Unternehmen kann gemäß den Vertragsbedingungen nachweisen, dass die direkten Kosten durch die Verzögerung entstanden sind, und macht einen entsprechenden Schadensersatzanspruch geltend. Der Kunde lehnt diesen Anspruch des Unternehmens zunächst ab.

Das Unternehmen bewertet die Rechtsgrundlage des Anspruchs und kommt dabei zu dem Ergebnis, dass es aufgrund der zugrunde liegenden Vertragsbedingungen über durchsetzbare Rechte verfügt. Daher bilanziert es den Anspruch in Übereinstimmung mit den Paragraphen 18-21 des IFRS 15 als Vertragsänderung. Die Änderung führt nicht dazu, dass dem Kunden zusätzliche Güter oder Dienstleistungen bereitgestellt werden. Zudem sind alle verbleibenden Güter oder Dienstleistungen nach der Änderung nicht voneinander abgrenzbar und Teil einer einzigen Leistungsverpflichtung. Das Unternehmen erfasst die Änderung daher in Übereinstimmung mit Paragraph 21(b) des IFRS 15, indem es den Transaktionspreis und den Fortschritt der Leistungserfüllung aktualisiert. Bei der Schätzung des Transaktionspreises berücksichtigt das Unternehmen die Begrenzung der geschätzten variablen Gegenleistung gemäß den Paragraphen 56-58 des IFRS 15.

Identifizierung des Vertrags mit dem Kunden

Nachdem ein Unternehmen festgestellt hat, dass ein Vertrag geändert worden ist, legt es die angemessene Bilanzierungsmethode für die Änderung fest. Bestimmte Änderungen werden als separate (eigenständige) Verträge behandelt, während andere mit dem ursprünglichen Vertrag zusammenzufassen sind. Des Weiteren erfasst das Unternehmen manche Änderungen prospektiv, andere hingegen auf kumulativer Basis. Das Board hat verschiedene Ansätze für die

Bilanzierung der unterschiedlichen Arten von Änderungen entwickelt – mit dem übergeordneten Ziel, die Rechte und Pflichten eines Unternehmens in jedem geänderten Vertrag wirklichkeitsgetreu darzustellen.⁹⁶

Der Standard nennt zur Bestimmung der angemessenen Bilanzierungsmethode für Vertragsänderungen folgende Kriterien:

Auszug aus IFRS 15

20. Ein Unternehmen hat eine Vertragsänderung als separaten Vertrag zu bilanzieren, wenn beide der folgenden Voraussetzungen erfüllt sind:

- (a) der Vertragsumfang nimmt zu, da die vertraglichen Zusagen um eigenständig abgrenzbare Güter oder Dienstleistungen (im Sinne der Paragraphen 26-30) erweitert werden; und
- (b) der vertraglich vereinbarte Preis erhöht sich um die Gegenleistung, die dem *Einzelveräußerungspreis* des Unternehmens für die zugesagten zusätzlichen Güter oder Dienstleistungen entspricht, unter Berücksichtigung entsprechender Anpassungen dieses Preises aufgrund der Fakten und Umstände des jeweiligen Vertrags. So kann ein Unternehmen einem Kunden beispielsweise einen Preisnachlass für zusätzliche Güter oder Dienstleistungen gewähren und den Einzelveräußerungspreis entsprechend anpassen, weil dem Unternehmen keine vertriebsspezifischen Kosten entstehen, die beim Verkauf ähnlicher Güter oder Dienstleistungen an einen Neukunden anfallen würden.

21. Wird eine Vertragsänderung nicht als separater Vertrag gemäß Paragraph 20 bilanziert, hat das Unternehmen die zum Zeitpunkt der Vertragsänderung noch nicht übertragenen zugesagten Güter oder Dienstleistungen (d. h. die noch ausstehenden zugesagten Güter oder Dienstleistungen) auf eine der folgenden Arten zu erfassen:

- (a) Sind die noch ausstehenden Güter oder Dienstleistungen von den Gütern oder Dienstleistungen abgrenzbar, die am oder vor dem Tag der Vertragsänderung übertragen worden sind, hat es die Vertragsänderung als Beendigung des bestehenden und Begründung eines neuen Vertrags zu erfassen. Die Höhe der Gegenleistung, die den noch ausstehenden Leistungsverpflichtungen (oder den noch ausstehenden eigenständig abgrenzbaren Gütern oder Dienstleistungen) in einer einzigen Leistungsverpflichtung gemäß Paragraph 22(b) zugeordnet wird, ist die Summe aus:
 - (i) der vom Kunden zugesagten Gegenleistung (einschließlich der vom Kunden bereits erhaltenen Beträge), die bei der Schätzung des Transaktionspreises berücksichtigt wurde und nicht als Erlös erfasst worden ist; und
 - (ii) der im Rahmen der Vertragsänderung zugesagten Gegenleistung.

⁹⁶ Siehe IFRS 15.BC76.



Auszug aus IFRS 15 (Fortsetzung)

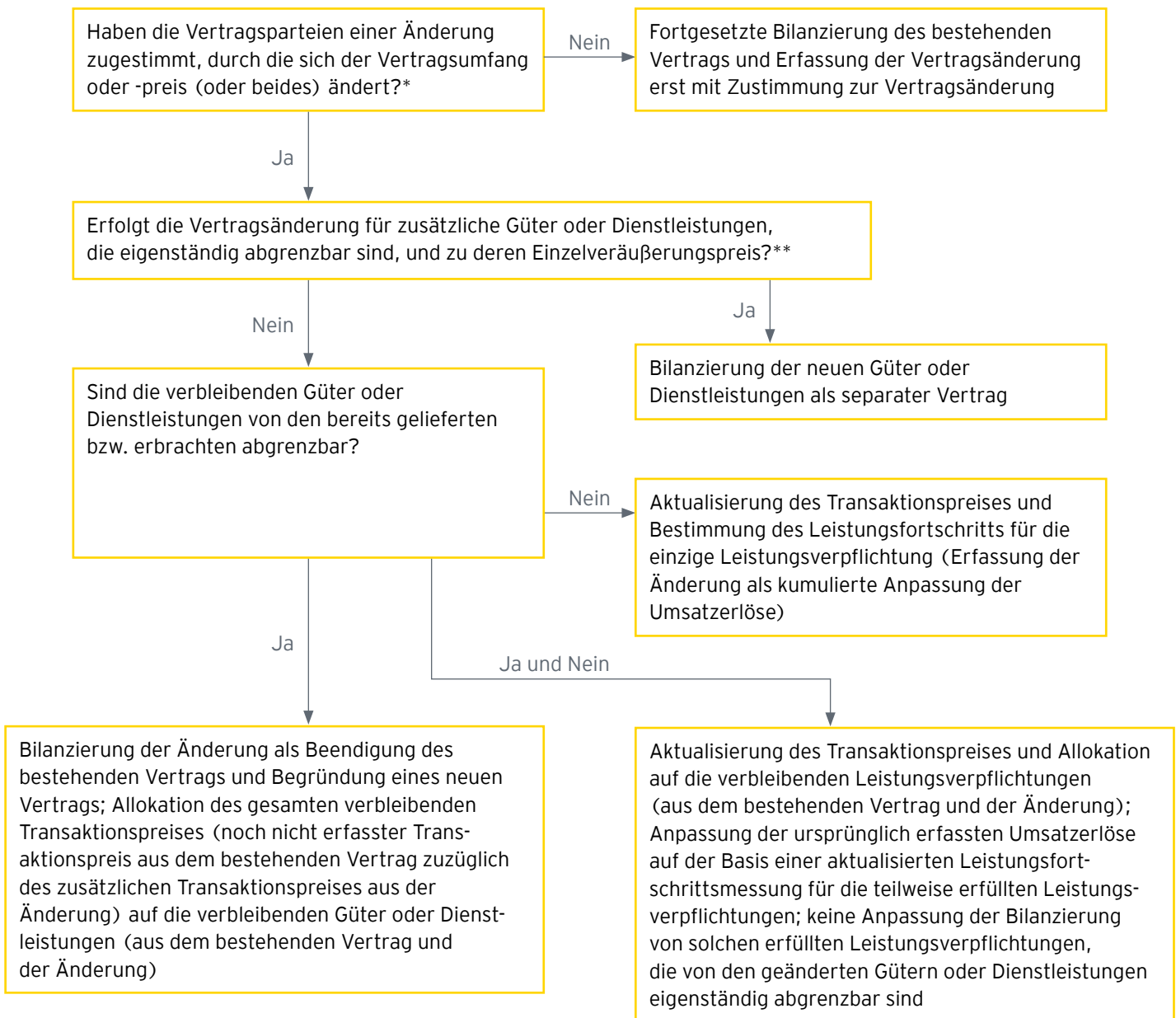
- (b) Sind die noch ausstehenden Güter oder Dienstleistungen nicht eigenständig abgrenzbar und deshalb einer einzigen Leistungsverpflichtung zuzurechnen, die zum Zeitpunkt der Vertragsänderung zum Teil erfüllt ist, hat das Unternehmen die Vertragsänderung so zu erfassen als wäre sie Bestandteil des bestehenden Vertrags. Die Auswirkung der Vertragsänderung auf den Transaktionspreis und den vom Unternehmen im Hinblick auf die vollständige Erfüllung einer Leistungsverpflichtung gemessenen Leistungsfortschritt wird als Erlösanpassung (d. h. entweder als Erhöhung oder als Verringerung des Erlöses) zum Zeitpunkt der Vertragsänderung erfasst (d. h., die Erlösanpassung erfolgt insoweit auf kumulierter Basis).
- (c) Sind die noch ausstehenden Güter oder Dienstleistungen eine Kombination aus den unter a und b genannten, hat das Unternehmen die Auswirkungen der Änderung auf die noch nicht erfüllten (oder teilweise erfüllten) Leistungsverpflichtungen des geänderten Vertrags gemäß den Zielsetzungen dieses Paragraphen zu bilanzieren.
-



3

Identifizierung des Vertrags mit dem Kunden

Der folgende Entscheidungsbaum veranschaulicht die vorgeschriebene Vorgehensweise:



* Nach IFRS 15 kann die Zustimmung zu einer Vertragsänderung schriftlich oder mündlich erfolgen oder durch die Geschäftsgepflogenheiten des Unternehmens impliziert sein. IFRS 15.19 zufolge muss ein Unternehmen eine Vertragsänderung bilanzieren, bevor sich die Vertragsparteien endgültig auf eine Änderung des Vertragsumfangs oder -preises (oder von beidem) geeinigt haben, wenn die durch die Vertragsänderung begründeten oder geänderten Rechte und Verpflichtungen durchsetzbar sind.

** Gemäß IFRS 15.20 kann ein Unternehmen angemessene Anpassungen des Einzelveräußerungspreises vornehmen, um die Vertragsumstände zu berücksichtigen, und trotzdem die Kriterien für eine Bilanzierung der Änderung als separater Vertrag erfüllen.



Bei der Beurteilung, wie eine Vertragsänderung zu bilanzieren ist, muss ein Unternehmen berücksichtigen, ob es zusätzliche Güter oder Dienstleistungen gibt, die eigenständig abgrenzbar sind. Hierbei ist meist sorgfältig zu prüfen, ob diese Güter oder Dienstleistungen im Kontext des geänderten Vertrags eigenständig abgrenzbar sind (siehe dazu Abschnitt 4.2.1). Das bedeutet: Auch wenn im Rahmen einer Vertragsänderung ein neues Gut oder eine neue Dienstleistung aufgenommen wird, das bzw. die in einer separaten Transaktion eigenständig abgrenzbar ist, könnte dieses neue Gut oder diese neue Dienstleistung im Kontext des geänderten Vertrags trotzdem als nicht eigenständig abgrenzbar zu beurteilen sein. Bei einem Renovierungsprojekt für ein Gebäude kann ein Kunde beispielsweise eine Vertragsänderung verlangen, mit der ein neuer Raum hinzugefügt wird. Das Bauunternehmen wird üblicherweise den Bau des neuen Raums separat anbieten, was darauf schließen lässt, dass die Dienstleistung eigenständig abgrenzbar ist. Wird die Dienstleistung jedoch zu einer bestehenden Vereinbarung hinzugefügt und hat das Unternehmen bereits entschieden, dass das gesamte Projekt eine einzige Leistungsverpflichtung darstellt, würden die zusätzlichen Güter oder Dienstleistungen normalerweise mit dem bestehenden Paket von Gütern oder Dienstleistungen zusammengefasst.

Im Gegensatz zum Baubeispiel (bei dem die zusätzlichen Güter oder Dienstleistungen, die ansonsten eigenständig abgrenzbar sind, mit der bestehenden einzigen Leistungsverpflichtung zusammengefasst und entsprechend bilanziert werden) ist eine Vertragsänderung, mit der eigenständig abgrenzbare Güter oder Dienstleistungen zu einer einzigen Leistungsverpflichtung zusammengefasst werden, bei der es sich um eine Reihe eigenständig abgrenzbarer Güter oder Dienstleistungen handelt (siehe Abschnitt 4.2.2), entweder als separater Vertrag oder als Beendigung des alten Vertrags und Begründung eines neuen Vertrags (d. h. prospektiv) zu bilanzieren. In der Grundlage für Schlussfolgerungen erläutert das Board, dass die Bilanzierung von Änderungen, die sich auf eine aus einer Reihe eigenständig abgrenzbarer Güter oder Dienstleistungen zusammengesetzte einzige

Leistungsverpflichtung (z. B. Verträge über regelmäßig zu erbringende Dienstleistungen) auswirken, klargestellt wurde, um Bedenken von Stakeholdern zu berücksichtigen, dass ein Unternehmen diese Änderungen ansonsten auf kumulierter Basis hätte bilanzieren müssen.⁹⁷

Wie in Beispiel 5, Fall B (siehe Abschnitt 3.4.2), veranschaulicht, kann eine Vertragsänderung auch eine Entschädigung an einen Kunden für Leistungsstörungen (z. B. mangelhafte Leistung des Unternehmens, Mängel an übertragenen Waren) beinhalten. Möglicherweise muss ein Unternehmen die Entschädigung an den Kunden als Änderung des Transaktionspreises (siehe Abschnitt 6.5) getrennt von anderen Vertragsänderungen berücksichtigen.

Änderungen gegenüber den zuvor gültigen IFRS

Die Vorschrift, wonach bei einer Änderung der Vertragsbedingungen zu ermitteln ist, ob diese als eigener Vertrag oder als Änderung eines bestehenden Vertrags zu behandeln ist, entspricht weitgehend den in IAS 11 enthaltenen Regelungen zu Fertigungsaufträgen.⁹⁸ IAS 18 enthielt dagegen keine konkreten Anwendungsleitlinien für die Bestimmung, ob eine Änderung von Vertragsbedingungen als separater Vertrag oder als Änderung eines bestehenden Vertrags zu behandeln ist. IFRS 15 hat zwar einige Ähnlichkeiten mit den bisher geltenden IFRS, doch die Vorschriften des IFRS 15 zu Vertragsänderungen sind wesentlich detaillierter. Deshalb können die Bestimmungen in IFRS 15 bei einigen Unternehmen zu einer Änderung ihrer Bilanzierungspraxis geführt haben. Zudem kann für Unternehmen die Notwendigkeit bestanden haben, ihre Prozesse und Kontrollen an die neuen Vorschriften zu Vertragsänderungen anzupassen.

⁹⁷ Siehe IFRS 15.BC79.

⁹⁸ Siehe IAS 11.13.

Identifizierung des Vertrags mit dem Kunden

Häufig gestellte Fragen

Frage 3-12: Wann würde ein Unternehmen einen Vertrag nach den Regelungen für Vertragsänderungen evaluieren?

In der Regel schließen Unternehmen einen separaten Vertrag mit einem Kunden ab, um zusätzliche Güter oder Dienstleistungen zu erbringen. Interessierte Parteien brachten die Frage auf, ob der Abschluss eines neuen Vertrags mit einem bestehenden Kunden unter die Regelungen für Vertragsänderungen fällt.

Ein neuer Vertrag mit einem bestehenden Kunden fällt dann unter die Regelungen für Vertragsänderungen, wenn der neue Vertrag zu einer Änderung des Umfangs oder des Preises des ursprünglichen Vertrags führt. Gemäß IFRS 15.18 ist eine Vertragsänderung „eine Änderung des Vertragsumfangs und/oder -preises, der alle Vertragsparteien zustimmen“. Daher muss ein Unternehmen bestimmen, ob der neue Vertrag mit einem bestehenden Kunden zu einer rechtlich durchsetzbaren Änderung des Umfangs oder des Preises des bestehenden Vertrags führt.

In einigen Fällen ist die Beurteilung, ob ein neuer Vertrag mit einem bestehenden Kunden neue rechtlich durchsetzbare Rechte und Pflichten begründet oder ändert, unkompliziert, da der neue Vertrag die Güter oder Dienstleistungen des bestehenden Vertrags nicht berührt. Dies gilt auch für die Preisgestaltung dieser Güter oder Dienstleistungen. Der Erwerb zusätzlicher Güter oder Dienstleistungen im Rahmen separater Verträge, die keine Auswirkungen auf den Umfang oder den Preis eines bestehenden Vertrags haben, müssen nicht nach den Vorschriften für Vertragsänderungen beurteilt werden. Vielmehr sind sie als neue (separate) Verträge zu bilanzieren.

In anderen Fällen erfordert die Beurteilung, ob ein neuer Vertrag eine Änderung eines bestehenden Vertrags darstellt, allerdings Ermessensentscheidungen. In solchen Fällen sollte ein Unternehmen die spezifischen Fakten und Umstände des neuen Vertrags berücksichtigen, um festzustellen, ob eine Vertragsänderung vorliegt. Bei dieser Beurteilung sind unter Umständen auch Faktoren zu berücksichtigen, wie sie in den

Vorschriften zur Zusammenfassung von Verträgen enthalten sind (siehe Abschnitt 3.3):

- ▶ Wurden die Verträge als Paket mit einem einzigen wirtschaftlichen Ziel verhandelt (dies kann der Fall sein, wenn der bestehende Vertrag zukünftige Änderungen vorsieht)?
- ▶ Hängt die Höhe der in einem Vertrag zu zahlenden Gegenleistung vom Preis oder der Leistung des anderen Vertrags ab?
- ▶ Stellen die in den Verträgen zugesagten Güter oder Dienstleistungen (oder einige der in den Verträgen zugesagten Güter oder Dienstleistungen) eine eingenständig abgrenzbare Leistungsverpflichtung dar?

Wenn die Preisgestaltung im neuen Vertrag von der im ursprünglichen Vertrag abhängt oder wenn die Bedingungen des neuen Vertrags auf der Basis der Bedingungen im ursprünglichen Vertrag ausgehandelt wurden, ist es wahrscheinlich, dass der neue Vertrag nach den Vorschriften für Vertragsänderungen beurteilt werden muss.





Häufig gestellte Fragen

Frage 3-13: Wenn eine Vereinbarung, für die bereits festgestellt wurde, dass sie die Vertragskriterien des IFRS 15 erfüllt, modifiziert wird, muss ein Unternehmen dann erneut beurteilen, ob diese Vereinbarung immer noch die Kriterien erfüllt, um für Zwecke des fünfstufigen Modells der Umsatzrealisierung des IFRS 15 als Vertrag zu gelten?

Der Standard enthält keine spezifische Vorschrift, dass im Fall einer Änderung eines Vertrags neu zu beurteilen ist, ob der Vertrag die Kriterien für eine Einstufung als Vertrag erfüllt. Allerdings könnte eine Vertragsänderung nach unserer Auffassung darauf hindeuten, dass eine „wesentliche Änderung der Fakten und Umstände“ eingetreten ist (siehe Abschnitt 3.1) und dass die Kriterien des IFRS 15.9 für den geänderten Vertrag vom Unternehmen neu zu beurteilen sind. Jede erneute Beurteilung ist in die Zukunft gerichtet und hat keine Auswirkungen auf die Feststellungen, die im Zusammenhang

mit den bereits übertragenen Gütern oder Dienstleistungen getroffen wurden. Das bedeutet: Das Unternehmen nimmt aufgrund der neuen Beurteilung der Vertragskriterien des IFRS 15.9 keine Änderungen an den bereits im Rahmen des Vertrags erfassten Forderungen, Umsatzerlösen oder vertraglichen Vermögenswerten vor. Aufgrund der Bilanzierung der Vertragsänderung (siehe Abschnitt 3.4.2) kann es jedoch sein, dass das Unternehmen die in der Berichtsperiode der Vertragsänderung erfassten vertraglichen Vermögenswerte oder kumulierten Umsatzerlöse anpassen muss.

Frage 3-14: Wie hat ein Unternehmen die Ausübung eines wesentlichen Rechts zu bilanzieren? Hat es das wesentliche Recht als Vertragsänderung, als Weiterführung des bestehenden Vertrags oder als variable Gegenleistung zu erfassen? [TRG-Sitzung vom 30. März 2015, Agenda Paper 32]

Siehe hierzu die Antwort auf Frage 4-18 in Abschnitt 4.6.

Frage 3-15: Wie hat ein Unternehmen Änderungen von Lizenzen für geistiges Eigentum zu bilanzieren?

Siehe hierzu die Antwort auf Frage 8-1 in Abschnitt 8.1.4.

Identifizierung des Vertrags mit dem Kunden

3.4.1 Die Vertragsänderung stellt einen separaten Vertrag dar (Im März 2020 aktualisiert)

Bestimmte Vertragsänderungen sind als separate, neue Verträge zu behandeln.⁹⁹ Diese Änderungen haben keine Auswirkungen auf die Bilanzierung des ursprünglichen Vertrags, und die bisher erfassten Umsatzerlöse aus dem ursprünglichen Vertrag werden nicht angepasst. Des Weiteren werden die restlichen Leistungsverpflichtungen aus dem ursprünglichen Vertrag weiterhin im Rahmen des ursprünglichen Vertrags erfasst. Die Bilanzierung dieses Änderungstyps spiegelt die Tatsache wider, dass es keinen wirtschaftlichen Unterschied zwischen einem separaten Vertrag für zusätzliche Güter oder Dienstleistungen und einem geänderten Vertrag für ebendiese Produkte gibt, sofern die für diesen Änderungstyp geltenden zwei Voraussetzungen gegeben sind:

1. Die durch die Änderung zugesagten zusätzlichen Güter oder Dienstleistungen sind von den im ursprünglichen Vertrag zugesagten Gütern oder Dienstleistungen eigenständig abgrenzbar. Diese Beurteilung ist gemäß den allgemeinen Vorschriften in IFRS 15 zur Bestimmung, ob zugesagte Güter oder Dienstleistungen eigenständig abgrenzbar sind, vorzunehmen (siehe Abschnitt 4.2.1). Nur Änderungen, mit denen der Vereinbarung eigenständig abgrenzbare Güter oder Dienstleistungen hinzugefügt werden, können als separate Verträge behandelt werden. Vertragsänderungen, die die Anzahl der zugesagten Güter oder Dienstleistungen reduzieren oder den qualitativen Umfang der ursprünglich zugesagten Güter oder Dienstleistungen ändern, können per se nicht als separate Verträge betrachtet werden. Vielmehr stellen sie Änderungen des ursprünglichen Vertrags (siehe Abschnitt 3.4.2) dar.¹⁰⁰
2. Der Betrag der Gegenleistung, der für die zusätzlich zugesagten Güter oder Dienstleistungen erwartet wird, spiegelt die Einzelveräußerungspreise dieser zugesagten Güter oder Dienstleistungen zum Zeitpunkt der Vertragsänderung wider. Bei der Ermittlung des Einzelveräußerungspreises ist es Unternehmen jedoch in einem gewissen Rahmen erlaubt, diesen den jeweiligen Fakten und Umständen anzupassen. Beispielsweise kann ein Verkäufer einem Altkunden einen Nachlass auf zusätzliche Güter gewähren, weil ihm keine vertriebsbezogenen Kosten entstehen, wie sie bei Neukunden üblicherweise anfallen. In diesem Fall kann das Unternehmen (der Verkäufer) zu dem Schluss kommen, dass die zusätzliche Gegenleistung die Voraussetzung erfüllt, obwohl der reduzierte Preis geringer als der Einzelveräußerungspreis ist, den ein Neukunde für dieses Gut oder diese Dienstleistung entrichten müsste. Ein weiteres Beispiel ist, dass ein Unternehmen aufgrund zusätzlicher Käufe durch einen Kunden beschließt, diesem einen Mengenrabatt zu gewähren (siehe hierzu die Fragen 4-12 und 4-13 in Abschnitt 4.6 zu Mengenrabatten).¹⁰¹



⁹⁹ Siehe IFRS 15.20.

¹⁰⁰ Siehe IFRS 15.20(a).

¹⁰¹ Siehe IFRS 15.20(b).



Das folgende Beispiel veranschaulicht, was bei der Feststellung, ob die Höhe der erwarteten Gegenleistung für die zusätzlichen Güter oder Dienstleistungen den Einzelveräußerungspreis widerspiegelt, zu beachten ist:

Beispiel 3-6: Feststellung, ob die Höhe der Gegenleistung den Einzelveräußerungspreis zusätzlicher Güter oder Dienstleistungen widerspiegelt

Unternehmen E schließt einen Vertrag über den Bau einer Produktionsstätte auf einem Grundstück, das dem Kunden gehört, für eine Gegenleistung von WE 10 Mio. ab. Während der Bauarbeiten stellt der Kunde fest, dass er an diesem Standort auch eine separate Lagereinrichtung benötigt. Die Parteien vereinbaren, den Vertrag um den Bau des Lagers zu ergänzen, das innerhalb von drei Monaten nach Fertigstellung der Produktionsstätte fertiggestellt werden soll. Als Gesamtpreis werden WE 11 Mio. festgelegt, d. h., bei der Vertragsänderung wird die Unternehmen E zustehende Gegenleistung um einen Betrag von WE 1 Mio. erhöht. Unternehmen E stellt nun fest, dass der Bau der separaten Lagereinrichtung einzeln abgrenzbar ist (also eine Leistungsverpflichtung darstellt) und dass es die Verfügungsgewalt über jede der beiden Einrichtungen über einen bestimmten Zeitraum überträgt. Unternehmen E muss ermitteln, ob der Betrag von WE 1 Mio. dem Einzelveräußerungspreis der separaten Lagereinrichtung entspricht.

Szenario A

Unternehmen E veranschlagt zum Vertragsänderungszeitpunkt einen Einzelveräußerungspreis in Höhe von WE 1,1 Mio. für den Bau einer vergleichbaren Einrichtung. Allerdings befindet sich ein Großteil der für den Bau des Lagers benötigten Ausrüstung und Arbeitskräfte bereits vor Ort und kann sofort von Unternehmen E eingesetzt werden. Daher gelangt Unternehmen E zu dem Ergebnis, dass die zusätzliche Gegenleistung in Höhe von WE 1 Mio. dem unter Berücksichtigung der spezifischen Gegebenheiten bei diesem Vertrag geschätzten Einzelveräußerungspreis zum Vertragsänderungszeitpunkt entspricht.

Szenario B

Unternehmen E veranschlagt zum Vertragsänderungszeitpunkt einen Einzelveräußerungspreis in Höhe von WE 1,5 Mio. für den Bau einer vergleichbaren Einrichtung. Einen Teil der Preisdifferenz kann Unternehmen E damit begründen, dass es auf bereits vor Ort verfügbare Ausrüstung und Arbeitskräfte zurückgreifen kann. Hauptsächlich war der Preisnachlass gegenüber dem Einzelveräußerungspreis von WE 1,5 Mio. jedoch durch andere Faktoren bedingt (z. B. durch den Wunsch, die Kundenbeziehung aufrechtzuerhalten). Folglich entspricht die zusätzliche Gegenleistung von WE 1 Mio. nicht dem Einzelveräußerungspreis zum Vertragsänderungszeitpunkt.



Identifizierung des Vertrags mit dem Kunden

In Situationen mit äußerst variablen Preisen kann es schwierig sein festzustellen, ob die im Rahmen einer Vertragsänderung vereinbarte Gegenleistung den Einzelveräußerungspreis für die zusätzlich zugesagten Güter oder Dienstleistungen widerspiegelt. Unternehmen müssen bei dieser Einschätzung Ermessensentscheidungen treffen. Die Überprüfung, ob der vertraglich vereinbarte Preis innerhalb der Preisspanne liegt,

für die diese Art von Gütern oder Dienstleistungen typischerweise an vergleichbare Kunden verkauft wird, könnte ein möglicher Ansatz sein.

Das folgende Beispiel aus dem Standard behandelt eine Vertragsänderung, die einen separaten Vertrag darstellt:

Auszug aus IFRS 15

Beispiel 5: Änderung eines Vertrags über die Lieferung von Gütern (IFRS 15.IE19-IE21)

Ein Unternehmen verpflichtet sich, 120 Produkte für WE 12.000 (WE 100 pro Produkt) an einen Kunden zu verkaufen. Die Produkte werden über einen Zeitraum von sechs Monaten an den Kunden geliefert. Das Unternehmen überträgt die Verfügungsgewalt über das jeweilige Produkt zu einem bestimmten Zeitpunkt. Nachdem das Unternehmen die Verfügungsgewalt über 60 Produkte auf den Kunden übertragen hat, wird der Vertrag um die Lieferung weiterer 30 Produkte (insgesamt 150 identische Produkte) an den Kunden erweitert. Diese 30 zusätzlichen Produkte waren nicht Bestandteil des ursprünglichen Vertrags.

Fall A: Der Preis der zusätzlichen Produkte entspricht dem Einzelveräußerungspreis

Der Preis der Vertragsänderung für die zusätzlichen 30 Produkte beträgt insgesamt WE 2.850 bzw. WE 95 pro Produkt. Dieser Preis entspricht dem Einzelveräußerungspreis der Produkte zum Zeitpunkt der Vertragsänderung. Die zusätzlichen Produkte sind von den ursprünglichen Produkten eigenständig abgrenzbar (gemäß Paragraph 27 des IFRS 15).

Gemäß Paragraph 20 des IFRS 15 handelt es sich bei der Vertragserweiterung um zusätzliche 30 Produkte um einen neuen und separaten Vertrag für künftige Produkte, der sich nicht auf die Bilanzierung des bestehenden Vertrags auswirkt. Das Unternehmen erfasst für die im ursprünglichen Vertrag vereinbarten 120 Produkte Umsatzerlöse in Höhe von WE 100 pro Produkt und für die im neuen Vertrag vereinbarten 30 Produkte Umsatzerlöse in Höhe von WE 95 pro Produkt.

3.4.2 Die Vertragsänderung stellt keinen separaten Vertrag dar (im März 2020 aktualisiert)

Vertragsänderungen, die nicht die in Abschnitt 3.4.1 erläuterten Voraussetzungen erfüllen (d. h. kein Hinzufügen eigenständig abgrenzbarer Güter oder Dienstleistungen, oder der Preis der eigenständig abgrenzbaren Güter oder Dienstleistungen entspricht nicht ihrem Einzelveräußerungspreis), gelten als Änderungen am ursprünglichen Vertrag und werden nicht als separate Verträge behandelt. Hierzu zählen Vertragsänderungen, bei denen zuvor vereinbarte Güter oder Dienstleistungen modifiziert oder gestrichen werden oder der im Vertrag genannte Preis reduziert wird. Die Bilanzierung der

Vertragsänderung hängt davon ab, welchem der drei in IFRS 15.21 (siehe Auszug in Abschnitt 3.4) beschriebenen Szenarien die Fakten und Umstände der Änderung am nächsten kommen.

Die Vertragsänderung stellt eine Beendigung des bestehenden und Begründung eines neuen Vertrags dar
Sind die verbleibenden Güter oder Dienstleistungen nach der Vertragsänderung von den Gütern oder Dienstleistungen, die bei oder vor der Vertragsänderung übertragen worden sind,



abgrenzbar, bilanziert das Unternehmen die Änderung so, als wäre der alte Vertrag beendet und ein neuer Vertrag abgeschlossen worden. Bei diesen Änderungen werden die bisher erfassten Umsatzerlöse aus dem ursprünglichen Vertrag (d. h. der für erfüllte Leistungsverpflichtungen erhaltene Betrag) nicht angepasst. Der verbleibende Teil des ursprünglichen Vertrags und die Änderung werden dagegen zusammen

auf prospektiver Basis bilanziert, indem die verbleibende Gegenleistung (d. h. der noch nicht erfasste Transaktionspreis aus dem bestehenden Vertrag zuzüglich des zusätzlichen Transaktionspreises aus der Änderung) auf die verbleibenden Leistungsverpflichtungen einschließlich der mit der Änderung hinzugefügten verteilt wird. Dieses Szenario wird durch folgendes Beispiel veranschaulicht:

Auszug aus IFRS 15

Beispiel 5: Änderung eines Vertrags über die Lieferung von Gütern (IFRS 15.IE19, IE22-IE24) – Fortsetzung

Ein Unternehmen verpflichtet sich, 120 Produkte für WE 12.000 (WE 100 pro Produkt) an einen Kunden zu verkaufen. Die Produkte werden über einen Zeitraum von sechs Monaten an den Kunden geliefert. Das Unternehmen überträgt die Verfügungsgewalt über das jeweilige Produkt zu einem bestimmten Zeitpunkt. Nachdem das Unternehmen die Verfügungsgewalt über 60 Produkte auf den Kunden übertragen hat, wird der Vertrag um die Lieferung weiterer 30 Produkte (insgesamt 150 identische Produkte) an den Kunden erweitert. Diese 30 zusätzlichen Produkte waren nicht Bestandteil des ursprünglichen Vertrags.

Fall B: Der Preis der zusätzlichen Produkte entspricht nicht dem Einzelveräußerungspreis

Während der Verhandlungen über den Kauf weiterer 30 Produkte vereinbaren die Parteien zunächst einen Preis von WE 80 pro Produkt. Der Kunde stellt jedoch fest, dass die ersten 60 Produkte, die bereits auf ihn übertragen wurden, kleinere Fehler aufweisen, die nur diese gelieferten Produkte betreffen. Das Unternehmen verpflichtet sich, dem Kunden als Entschädigung für die Qualitätsmängel bei diesen Produkten eine Teilgutschrift in Höhe von WE 15 pro Produkt zu gewähren. Das Unternehmen und der Kunde vereinbaren, die Gutschrift in Höhe von insgesamt WE 900 (Gutschrift von WE 15 × 60 Produkte) mit dem Preis für die zusätzlichen 30 Produkte zu verrechnen. Die Vertragsänderung sieht somit vor, dass der Preis der zusätzlichen 30 Produkte WE 1.500 bzw. WE 50 pro Produkt beträgt. Dieser Preis ergibt sich aus dem vereinbarten Preis für die zusätzlichen 30 Produkte von WE 2.400 bzw. WE 80 pro Produkt abzüglich der Gutschrift von WE 900.

Zum Zeitpunkt der Änderung erfasst das Unternehmen die WE 900 als Verringerung des Transaktionspreises und somit als Verminderung der Umsatzerlöse aus den bereits übertragenen 60 Produkten. Bei der Bilanzierung des Verkaufs der zusätzlichen 30 Produkte stellt das Unternehmen fest, dass der vereinbarte Preis von WE 80 pro Produkt nicht dem Einzelveräußerungspreis der zusätzlichen Produkte entspricht. Somit erfüllt die Vertragsänderung nicht die Bedingungen gemäß Paragraph 20 des IFRS 15 und kann nicht als separater Vertrag erfasst werden. Da die noch auszuliefernden Produkte von den bereits übertragenen Produkten abgrenzbar sind, wendet das Unternehmen die in Paragraph 21(a) des IFRS 15 dargelegten Bestimmungen an und erfasst die Änderung als Beendigung des ursprünglichen und Begründung eines neuen Vertrags.

Die Umsatzerlöse, die für jedes der restlichen Produkte erfasst werden, stellen folglich einen zusammengesetzten Preis von WE 93,33 dar ($[\text{WE } 100 \times 60 \text{ noch nicht übertragene Produkte gemäß ursprünglichem Vertrag} + \text{WE } 80 \times 30 \text{ noch zu übertragende Produkte gemäß Vertragsänderung}] \div 90 \text{ verbleibende Produkte}$).

Identifizierung des Vertrags mit dem Kunden

In Fall B von Beispiel 5 aus dem Standard ordnete das Unternehmen einen Teil des für die zusätzlichen Produkte gewährten Preisnachlasses den zuvor gelieferten Produkten zu, da diese kleinere Fehler aufwiesen. Die Entschädigung, die dem Kunden für die zuvor gelieferten Produkte gewährt wurde, ist ein Rabatt für diese Produkte, der eine variable Gegenleistung (einen Preisnachlass) darstellt. Der zusätzliche Preisnachlass auf die bereits gelieferten Produkte wurde zum Zeitpunkt der Vertragsänderung als Reduzierung des Transaktionspreises (und damit des Umsatzes) erfasst. Nachträgliche Änderungen des Transaktionspreises werden gemäß IFRS 15.88-90 bilanziert (siehe Abschnitt 6.5).

In ähnlichen Situationen ist möglicherweise aus der Änderung der Vertragsbedingungen nicht immer gleich ersichtlich, ob ein Unternehmen einen Preisnachlass auf bereits zuvor übertragene Güter oder Dienstleistungen eingeräumt hat, um den Kunden für Schlechtleistungen im Zusammenhang mit diesen Gütern oder Dienstleistungen zu entschädigen (was daher als Reduzierung des Transaktionspreises zu bilanzieren wäre), oder ob es einen Nachlass auf künftig zu liefernde Güter oder Dienstleistungen gewährt hat (der daher in die Bilanzierung der Vertragsänderung mit einbezogen würde). Ein

Unternehmen muss daher Ermessensentscheidungen treffen, wenn Leistungsdefizite für bereits übertragene Güter oder Dienstleistungen bestehen, um festzustellen, ob eine Entschädigung an den Kunden als Änderung des Transaktionspreises für die bereits übertragenen Güter oder Dienstleistungen zu bilanzieren ist.

Die Vertragsänderung ist Bestandteil des bestehenden Vertrags

Die verbleibenden Güter oder Dienstleistungen, die nach der Vertragsänderung noch zu liefern oder zu erbringen sind, sind möglicherweise von den bereits gelieferten oder erbrachten Gütern oder Dienstleistungen nicht abgrenzbar und bilden somit eine einzige Leistungsverpflichtung, die zum Zeitpunkt der Änderung teilweise erfüllt ist. In einem solchen Fall bilanziert das Unternehmen die Vertragsänderung so, als wäre sie Bestandteil des ursprünglichen Vertrags. Es passt zuvor erfasste Umsatzerlöse (nach oben oder unten) an, um die Auswirkungen, die die Vertragsänderung auf den Transaktionspreis und die Bestimmung des Leistungsfortschritts hat, widerzuspiegeln (die Anpassung der Umsatzerlöse erfolgt also auf kumulierter Basis). Dieses Szenario wird durch folgendes Beispiel veranschaulicht:

Auszug aus IFRS 15

Beispiel 8: Änderung führt zu kumulierter Anpassung der Umsatzerlöse (IFRS 15.IE37-IE41)

Ein Bauunternehmen schließt mit einem Kunden einen Vertrag über die Errichtung eines gewerblichen Gebäudes ab. Das Gebäude soll auf einem Grundstück gebaut werden, das sich im Eigentum des Kunden befindet. Die zugesagte Gegenleistung beträgt WE 1 Mio. zuzüglich einer Prämie von WE 200.000, wenn das Gebäude innerhalb von 24 Monaten fertiggestellt wird. Das Unternehmen erfasst das zugesagte Paket aus Gütern und Dienstleistungen gemäß Paragraph 35(b) des IFRS 15 als einzige Leistungsverpflichtung, die über einen bestimmten Zeitraum erfüllt wird, da der Kunde während der Bauphase die Verfügungsgewalt über das Gebäude besitzt. Bei Vertragsbeginn geht das Unternehmen von folgenden Daten aus:

	WE
Transaktionspreis	1.000.000
Erwartete Kosten	700.000
Erwarteter Gewinn (30 %)	300.000



Auszug aus IFRS 15 (Fortsetzung)

Bei Vertragsbeginn bezieht das Unternehmen die Prämie von WE 200.000 nicht in den Transaktionspreis ein, da es nicht davon ausgehen kann, dass eine wesentliche Stornierung der erfassten kumulierten Umsatzerlöse höchstwahrscheinlich nicht eintreten wird. Die Fertigstellung des Gebäudes ist stark von Faktoren abhängig, auf die das Unternehmen keinen Einfluss hat (z. B. vom Wetter oder von der Erteilung von Genehmigungen). Das Unternehmen hat zudem nur wenig Erfahrung mit vergleichbaren Verträgen.

Das Unternehmen stellt fest, dass eine inputorientierte Bestimmung des Fertigstellungsgrades auf der Basis der angefallenen Kosten im Verhältnis zu den erwarteten Gesamtkosten den Fortschritt der Leistungserfüllung am besten widerspiegelt. Am Ende des ersten Jahres hat es basierend auf den bis dahin angefallenen Kosten (WE 420.000) im Verhältnis zu den erwarteten Gesamtkosten (WE 700.000) 60 Prozent seiner Leistungsverpflichtung erfüllt. Es nimmt eine Neubeurteilung der variablen Gegenleistung vor und kommt dabei zu dem Schluss, dass der Betrag gemäß den Paragraphen 56-58 des IFRS 15 weiterhin begrenzt ist. Im ersten Jahr werden daher kumulierte Umsatzerlöse und Kosten in folgender Höhe ausgewiesen:

	WE
Umsatzerlöse	600.000
Kosten	420.000
Bruttogewinn	180.000

Im ersten Quartal des zweiten Jahres vereinbaren die Vertragsparteien eine Vertragsänderung aufgrund einer Änderung des Gebäudegrundrisses. Infolgedessen erhöhen sich die festgelegte Gegenleistung und die erwarteten Kosten um WE 150.000 bzw. WE 120.000. Die gesamte potenzielle Gegenleistung beträgt nach der Änderung WE 1.350.000 (feste Gegenleistung von WE 1.150.000 + Fertigstellungsprämie von WE 200.000). Der zur Prämie von WE 200.000 berechtigende Fertigstellungszeitraum wird zudem um sechs Monate auf 30 Monate nach Beginn des ursprünglichen Vertrags verlängert. Zum Zeitpunkt der Änderung kommt das Unternehmen basierend auf seiner Erfahrung aus der Vergangenheit und einer Beurteilung der noch auszuführenden Arbeiten, die hauptsächlich das Gebäudeinnere betreffen und somit keinen Witterungseinflüssen unterliegen, zu dem Schluss, dass die Einbeziehung der Prämie in den Transaktionspreis höchstwahrscheinlich nicht zu einer wesentlichen Stornierung der kumulierten Umsatzerlöse führen wird, die gemäß Paragraph 56 des IFRS 15 erfasst wurden. Es bezieht daher die Prämie von WE 200.000 in den Transaktionspreis ein. Bei der Beurteilung der Vertragsänderung unter Berücksichtigung von Paragraph 27(b) des IFRS 15 kommt das Unternehmen (auf der Basis der Faktoren in Paragraph 29 des IFRS 15) zu dem Ergebnis, dass die restlichen Güter und Dienstleistungen, die gemäß dem modifizierten Vertrag noch zu liefern bzw. zu erbringen sind, von den Gütern und Dienstleistungen, die bis einschließlich zum Tag der Vertragsänderung übertragen worden sind, nicht abgrenzbar sind; das heißt, der Vertrag stellt weiterhin eine einzige Leistungsverpflichtung dar.

Das Unternehmen erfasst daher die Vertragsänderung so, als wäre sie Bestandteil des ursprünglichen Vertrags (gemäß Paragraph 21[b] des IFRS 15). Es aktualisiert seine Fortschrittmessung und schätzt, dass es 51,2 % seiner Leistungsverpflichtung erfüllt hat (tatsächlich angefallene Kosten von WE 420.000 ÷ erwartete Gesamtkosten von WE 820.000). Zum Zeitpunkt der Vertragsänderung erfasst es daher zusätzliche Umsatzerlöse i. H. v. WE 91.200 (51,2 % fertiggestellt × modifizierter Transaktionspreis i. H. v. WE 1.350.000 – bisher erfasste Umsatzerlöse i. H. v. WE 600.000) als kumulierte Anpassung.

3

Identifizierung des Vertrags mit dem Kunden

Die Vertragsänderung ist Bestandteil des bestehenden Vertrags und begründet zugleich einen neuen Vertrag

Eine Vertragsänderung kann außerdem als Kombination aus beidem erfasst werden: als Änderung des bestehenden und als Begründung eines neuen Vertrags. In diesem Fall passt das Unternehmen die Bilanzierung von solchen erfüllten Leistungsverpflichtungen, die von den geänderten Gütern oder

Dienstleistungen abgrenzbar sind, nicht an. Es passt jedoch zuvor erfasste Umsatzerlöse (nach oben oder unten) an, um die Auswirkungen der Vertragsänderung auf den geschätzten Transaktionspreis widerzuspiegeln, der auf diejenigen Leistungsverpflichtungen verteilt wird, die von dem modifizierten Vertragsbestandteil nicht abgrenzbar sind. Außerdem aktualisiert es die Fortschrittsmessung.

Häufig gestellte Fragen

Frage 3-16: Wie müsste ein Unternehmen eine Teilkündigung eines Vertrags (z. B. Änderung der Vertragslaufzeit von drei auf zwei Jahre vor Beginn des zweiten Jahres) bilanzieren?

Siehe hierzu die Antwort auf Frage 3-9 in Abschnitt 3.2.

Frage 3-17: Wie müsste ein Unternehmen eine Vertragsänderung bilanzieren, durch die sich der Vertragsumfang verringert?

Eine Vertragsänderung, durch die sich der Vertragsumfang verringert, ist nicht als separater Vertrag zu bilanzieren, da sie nicht zu einer Ergänzung des Vertrags um eigenständig abgrenzbare Güter oder Dienstleistungen führt (siehe vorherige Erläuterungen).

Die Bilanzierung hängt davon ab, ob die noch ausstehenden Güter oder Dienstleistungen, die nach der Vertragsänderung noch zu liefern oder zu erbringen sind, von den bereits gelieferten Gütern oder den bereits erbrachten Dienstleistungen abgrenzbar sind. Sind die noch ausstehenden Güter oder Dienstleistungen eigenständig abgrenzbar, ist die Vertragsänderung als Beendigung des bestehenden und Begründung eines neuen Vertrags (d. h. prospektiv) zu bilanzieren. Sind die noch ausstehenden Güter oder Dienstleistungen hingegen nicht eigenständig abgrenzbar, ist die Vertragsänderung so zu erfassen, als wäre sie Bestandteil des bestehenden Vertrags (d. h. kumulativ).

Des Weiteren kann der Kunde bereit sein, für die Vertragsänderung eine Gebühr zu zahlen. Nach unserer Auffassung stellt eine solche Gebühr eine zusätzliche Gegenleistung dar, die im geänderten Transaktionspreis berücksichtigt werden muss und auf die noch an den Kunden zu liefernden bzw. zu erbringenden ausstehenden Güter oder Dienstleistungen aufzuteilen ist.





Häufig gestellte Fragen

Als Beispiel sei Folgendes angenommen:

Beispiel 3-7: Vertragsänderungen, durch die sich der Umfang der im Rahmen eines Vertrags zugesagten Güter oder Dienstleistungen verringert

Unternehmen X schließt mit einem Kunden einen unkündbaren Vertrag über die laufende Erbringung von IT-Outsourcingleistungen während eines Zeitraums von drei Jahren ab. Die Überprüfung des Vertrags durch Unternehmen X ergibt, dass dieser eine einzige Leistungsverpflichtung enthält, die aus einer Reihe eigenständig abgrenzbarer Dienstleistungen besteht, die über einen bestimmten Zeitraum auf den Kunden übertragen werden. Unternehmen X stellt dem Kunden monatlich einen Festpreis von WE 500 in Rechnung (d. h., die gesamte Gegenleistung beträgt WE 18.000).

Am Ende des zweiten Jahres ändern Unternehmen X und der Kunde den Vertrag dahin gehend ab, dass sie bestimmte Einzelleistungen aus dem Gesamtumfang der Outsourcingleistungen streichen. Im Rahmen der Vertragsänderung erklärt sich der Kunde damit einverstanden, dass er eine Vertragsänderungsgebühr in Höhe von WE 500 zu entrichten hat und

dass sich die monatlichen Zahlungen auf jeweils WE 400 verringern.

Die nach der Vertragsänderung erbrachten Dienstleistungen sind von denjenigen abgrenzbar, die vor der Vertragsänderung erbracht wurden. Dies liegt darin begründet, dass die Leistungsverpflichtung aus einer Reihe eigenständig abgrenzbarer Dienstleistungen besteht. Daher wendet Unternehmen X die Bestimmungen des IFRS 15.21(a) an und bilanziert die Vertragsänderung prospektiv. Es erfasst die verbleibende Gegenleistung von WE 5.300 (WE 4.800 für die im dritten Jahr zu erbringenden Leistungen, plus die Zahlung von WE 500 anlässlich der Änderung) über die restliche Vertragslaufzeit von einem Jahr und somit die Vertragsänderungsgebühr von WE 500 über den verbleibenden Zeitraum der Leistungserbringung als Umsatz.

Frage 3-18: Wie würde ein Unternehmen einen Vertragsvermögenswert erfassen, der bei einer Vertragsänderung vorliegt, wenn die Änderung als Beendigung des bestehenden und Begründung eines neuen Vertrags bilanziert wird? [FASB-TRG-Sitzung vom 18. April 2016, Agenda Paper 51]

Siehe hierzu die Antwort auf Frage 10-5 in Abschnitt 10.1.

Identifizierung des Vertrags mit dem Kunden

3.5 Vereinbarungen, die nicht der Definition eines Vertrags gemäß dem Standard entsprechen (im März 2020 aktualisiert)



Eine Vereinbarung, die nicht die Kriterien erfüllt, um gemäß dem Standard als Vertrag eingestuft zu werden, muss wie folgt bilanziert werden:

Auszug aus IFRS 15

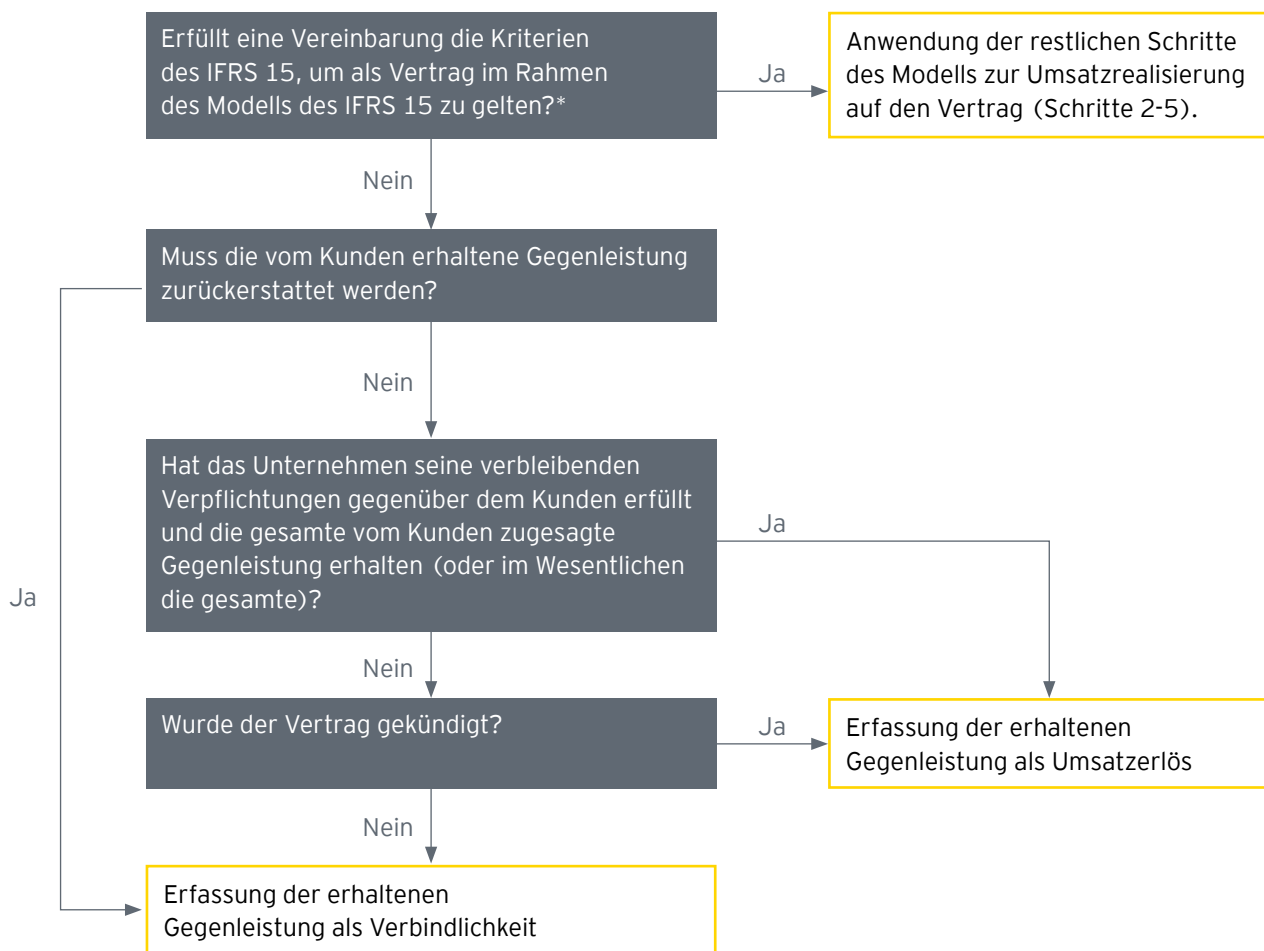
15. Wenn ein Vertrag mit einem Kunden die in Paragraph 9 genannten Kriterien nicht erfüllt und ein Unternehmen von dem Kunden eine Gegenleistung erhält, darf es die erhaltene Gegenleistung nur dann als Erlös erfassen, wenn

- (a) das Unternehmen keine Güter oder Dienstleistungen mehr auf den Kunden übertragen muss und die gesamte oder die im Wesentlichen gesamte vom Kunden zugesagte Gegenleistung erhalten hat und diese nicht zurückerstattet werden muss, oder
- (b) der Vertrag beendet wurde und die vom Kunden erhaltene Gegenleistung nicht zurückerstattet werden muss.

16. Ein Unternehmen hat die von einem Kunden erhaltene Gegenleistung als Verbindlichkeit zu erfassen, bis einer der in Paragraph 15 genannten Fälle eintritt oder die in Paragraph 9 genannten Kriterien anschließend erfüllt sind (siehe Paragraph 14). Je nach Fakten und Umständen im Zusammenhang mit dem Vertrag stellt die erfasste Verbindlichkeit die Verpflichtung des Unternehmens dar, entweder künftig Güter oder Dienstleistungen zu übertragen oder die erhaltene Gegenleistung zurückzuerstatten. In beiden Fällen ist die Verbindlichkeit mit der vom Kunden erhaltenen Gegenleistung anzusetzen.



Die folgende Abbildung veranschaulicht diese Anforderung:



**Unternehmen müssen die Kriterien während der gesamten Laufzeit der Vereinbarung weiterhin bewerten, um festzustellen, ob sie später erfüllt werden.*

Identifizierung des Vertrags mit dem Kunden

Die Kriterien des IFRS 15.9 (siehe Abschnitt 3.1) sind während der gesamten Laufzeit der Vereinbarung kontinuierlich zu beurteilen, um festzustellen, ob sie auch zu einem späteren Zeitpunkt erfüllt sind. Sobald die Kriterien erfüllt sind, ist das in IFRS 15 enthaltene Modell anstelle der unten beschriebenen Vorschriften anzuwenden. Stellt ein Unternehmen fest, dass die Kriterien des IFRS 15.9 zu einem späteren Zeitpunkt erfüllt sind, werden die Umsatzerlöse kumulativ zu dem Zeitpunkt erfasst, zu dem ein Vertrag im Rahmen des Modells vorliegt (d. h. zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses, der die Leistungspflichten widerspiegelt, die zu diesem Zeitpunkt teilweise oder vollständig erfüllt sind). Diese Vorgehensweise steht in Einklang mit der Diskussion im TRG-Agendapapier Nr. 33, in dem es heißt, dass das kumulative Aufholverfahren (*cumulative catch-up method*) am besten dem Kernprinzip in IFRS 15.2¹⁰² entspricht. Siehe Frage 7-19 in Abschnitt 7.1.4.C. für weitere Erläuterungen.

Erfüllt die Vereinbarung (noch) nicht die Kriterien gemäß IFRS 15.9, dürfen Unternehmen nur dann die nicht rückerstattungsfähigen erhaltenen Gegenleistungen als Umsatzerlöse erfassen, wenn eines der vorstehend dargestellten Ereignisse eingetreten ist – entweder die vollständige Erfüllung des Vertrags (das Unternehmen hat bereits die gesamte [oder im Wesentlichen die gesamte] Gegenleistung vereinbart) oder die Beendigung des Vertrags – oder die Vereinbarung anschließend die in IFRS 15.9 aufgeführten Kriterien erfüllt.

Bis zum Eintritt eines dieser Ereignisse wird jede vom Kunden erhaltene Gegenleistung zunächst als Verbindlichkeit (und nicht als Umsatzerlös) erfasst. Die Verbindlichkeit ist in Höhe der vom Kunden erhaltenen Gegenleistung anzusetzen.

Wie in der Grundlage für Schlussfolgerungen festgestellt, sollte die Bilanzierung ähnlich der *deposit method* erfolgen, die zuvor in den US-GAAP enthalten war und immer dann zur Anwendung kam, wenn ein Verkauf nicht vollzogen wurde.¹⁰³

Wie ebenfalls in der Grundlage für Schlussfolgerungen erläutert, hat das Board beschlossen, die Kriterien in IFRS 15.14-16 aufzunehmen, um zu verhindern, dass Unternehmen nach alternativen Leitlinien suchen oder Parallelen zum fünfstufigen Umsatzrealisierungsmodell in IFRS 15 ziehen, auch wenn der erfüllte Vertrag nicht den Kriterien in IFRS 15.9 entspricht.¹⁰⁴



Abweichende Vorgaben des FASB

Nach dem FASB-Standard kann ein Unternehmen Umsatzerlöse für eine von einem Kunden erhaltene Gegenleistung erfassen, auch wenn die Vereinbarung nicht die Kriterien des Standards erfüllt, um als Vertrag, aus dem Umsatzerlöse erwartet werden, bilanziert werden zu können (in Höhe der nicht rückerstattungsfähigen erhaltenen Gegenleistung), wenn es die Verfügungsgewalt über die Güter oder Dienstleistungen übertragen und die Lieferung weiterer Güter oder die Erbringung weiterer Dienstleistungen eingestellt hat (und keine Verpflichtung zur Übertragung weiterer Güter oder Dienstleistungen besteht).

IFRS 15 enthält keine vergleichbare Vorschrift. Das IASB erläutert in seiner Grundlage für Schlussfolgerungen zu IFRS 15 jedoch, dass Verträge Unternehmen im Fall einer Nichtzahlung oft ein Kündigungsrecht zugestehen. Zudem blieben durch solche Kündigungsklauseln die Rechte des Unternehmens, fällige Beträge einzuziehen, grundsätzlich unberührt. Das IASB kam somit zu dem Schluss, dass Unternehmen auf der Grundlage der Vorschriften in IFRS 15 zu der Feststellung gelangen können, dass ein Vertrag beendet ist, wenn sie die Lieferung von Gütern oder Dienstleistungen an den Kunden einstellen.¹⁰⁵

¹⁰² Siehe TRG Agenda Paper 33, *Partial Satisfaction of Performance Obligations Prior to Identifying the Contract*, 30. März 2015.

¹⁰³ Siehe IFRS 15.BC48.

¹⁰⁴ Siehe IFRS 15.BC47.

¹⁰⁵ Siehe IFRS 15.BC46H.



Häufig gestellte Fragen

Frage 3-19: Wann gilt ein Vertrag für Zwecke der Anwendung des IFRS 15.15(b) als beendet?

Die Bestimmung, ob ein Vertrag beendet ist, kann in hohem Maße Ermessensentscheidungen erfordern.

In der Grundlage für Schlussfolgerungen zu IFRS 15 weist das IASB darauf hin, dass in Verträgen häufig festgelegt ist, dass ein Unternehmen das Recht hat, den Vertrag im Fall einer Nichtzahlung durch den Kunden zu beenden, und dass dies die Rechte des Unternehmens, bestehende Forderungen gegen den Kunden einzuziehen, grundsätzlich nicht berührt. Weiter stellte das IASB klar, dass die Entscheidung eines

Unternehmens, den Forderungseinzug einzustellen, in der Regel keine Auswirkungen auf die sich aus dem Vertrag ergebenden Rechte des Unternehmens und die Pflichten des Kunden in Bezug auf die vom Kunden geschuldete Gegenleistung hat. Das IASB kam somit zu dem Schluss, dass die bestehenden Vorschriften in IFRS 15 ausreichen, um ein Unternehmen zu der Feststellung kommen zu lassen, dass ein Vertrag beendet ist, wenn es die Lieferung von Gütern oder Dienstleistungen an den Kunden einstellt.¹⁰⁶



¹⁰⁶ Siehe IFRS 15.BC46H.

4

Identifizierung der separaten
Leistungsverpflichtungen
innerhalb des Vertrags
(ggf. der Verträge)

Voraussetzung für die Anwendung des Standards sind die Identifizierung der im Rahmen eines Vertrags zugesagten Güter oder Dienstleistungen sowie die Bestimmung, welche dieser Güter oder Dienstleistungen gesonderte Leistungsverpflichtungen darstellen. Wie in der Grundlage für Schlussfolgerungen erläutert, haben die Boards das Konzept der „Leistungsverpflichtung“ entwickelt, um Unternehmen die korrekte Identifizierung von Bilanzierungseinheiten zum Zweck der Anwendung des Standards zu erleichtern.¹⁰⁷ IFRS 15 schreibt vor, dass ein Unternehmen den Transaktionspreis auf seine Leistungsverpflichtungen zu verteilen hat. Daher ist es von grundlegender Bedeutung, die richtige Bilanzierungseinheit zu identifizieren, damit Umsatzerlöse so erfasst werden, dass die Leistungserfüllung des Unternehmens bei der Übertragung der Güter oder Dienstleistungen auf den Kunden am besten widerspiegelt wird.

Der Standard enthält die folgenden Regelungen zur Identifizierung der Leistungsverpflichtungen in einem Vertrag:



Auszug aus IFRS 15

22. Bei Vertragsabschluss hat ein Unternehmen die in einem Vertrag mit einem Kunden zugesagten Güter oder Dienstleistungen zu prüfen und jede Zusage, auf den Kunden Folgendes zu übertragen, als Leistungsverpflichtung zu identifizieren:

- (a) ein eigenständig abgrenzbares Gut oder eine eigenständig abgrenzbare Dienstleistung (oder ein eigenständig abgrenzbares Bündel aus Gütern oder Dienstleistungen); oder
- (b) eine Reihe eigenständig abgrenzbarer Güter oder Dienstleistungen, die im Wesentlichen gleich sind und nach dem gleichen Muster auf den Kunden übertragen werden (siehe Paragraph 23).

23. Eine Reihe eigenständig abgrenzbarer Güter oder Dienstleistungen wird dann nach dem gleichen Muster auf den Kunden übertragen, wenn beide folgenden Kriterien erfüllt sind:

- (a) jedes eigenständig abgrenzbare Gut oder jede eigenständig abgrenzbare Dienstleistung der Reihe, deren Übertragung auf den Kunden das Unternehmen zugesagt hat, erfüllt die in Paragraph 35 genannten Kriterien für eine über einen bestimmten Zeitraum zu erfüllende Leistungsverpflichtung; und
- (b) gemäß den Paragraphen 39–40 werden die Fortschritte, die das Unternehmen bis zur vollständigen Erfüllung der Leistungsverpflichtung erzielt, jedes eigenständig abgrenzbare Gut oder jede eigenständig abgrenzbare Dienstleistung in der Reihe auf den Kunden zu übertragen, nach der gleichen Methode gemessen.

¹⁰⁷ Siehe IFRS 15.BC85.

4

Identifizierung der separaten Leistungsverpflichtungen innerhalb des Vertrags (ggf. der Verträge)

4.1 Identifizierung der vertraglich zugesagten Güter oder Dienstleistungen (im März 2020 aktualisiert)



Bei der Identifizierung der im Vertrag vereinbarten Leistungsverpflichtungen hat ein Unternehmen gemäß dem Standard bei Vertragsabschluss zuerst festzustellen, welche Güter oder Dienstleistungen dem Kunden vertraglich zugesagt wurden. Im Gegensatz zu den zuvor gültigen IFRS-Regelungen, in denen Komponenten/Teilleistungen nicht definiert sind, enthält der neue Standard folgende Leitlinien zu den Leistungskomponenten, die vertraglich zugesagte Güter oder Dienstleistungen darstellen können:

Auszug aus IFRS 15

In Verträgen mit Kunden enthaltene Zusagen

24. Im Allgemeinen werden die Güter oder Dienstleistungen, deren Übertragung auf den Kunden das Unternehmen zusagt, im Vertrag mit dem Kunden ausdrücklich aufgeführt. Dennoch müssen die in einem Vertrag mit einem Kunden identifizierten Leistungsverpflichtungen nicht auf die in diesem Vertrag ausdrücklich genannten Güter oder Dienstleistungen beschränkt sein. Dies ist darin begründet, dass ein Vertrag mit einem Kunden Zusagen enthalten kann, die aufgrund von Geschäftsgepflogenheiten, veröffentlichten Leitlinien oder spezifischen Aussagen eines Unternehmens beim Kunden zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses implizit die gerechtfertigte Erwartung wecken, dass das Unternehmen ein Gut oder eine Dienstleistung auf den Kunden überträgt.

25. Leistungsverpflichtungen umfassen keine für die Vertragserfüllung vom Unternehmen zwingend durchzuführenden Aktivitäten, sofern sie nicht in der Übertragung eines Guts oder einer Dienstleistung auf den Kunden bestehen. So kann es beispielsweise vorkommen, dass ein Dienstleister zur Begründung eines Vertrags verschiedene Verwaltungsaufgaben ausführen muss. Bei der Ausführung dieser Aufgaben wird keine Dienstleistung auf den Kunden übertragen. Somit stellen diese Aktivitäten zur Begründung eines Vertrags keine Leistungsverpflichtung dar.



Auszug aus IFRS 15 (Fortsetzung)

Eigenständig abgrenzbare Güter oder Dienstleistungen

26. Je nach Vertrag können zugesagte Güter oder Dienstleistungen u. a. Folgendes umfassen:

- (a) den Verkauf der von einem Unternehmen produzierten Güter (z. B. Bestände eines Fertigungsunternehmens);
- (b) den Weiterverkauf von Gütern, die ein Unternehmen erworben hat (z. B. Ware eines Einzelhändlers);
- (c) den Weiterverkauf von Rechten an Gütern oder Dienstleistungen, die ein Unternehmen erworben hat (wie den Weiterverkauf eines Tickets durch ein als Prinzipal agierendes Unternehmen; siehe hierzu die Paragraphen B34-B38);
- (d) die Ausführung einer vertraglich vereinbarten Aufgabe (bzw. vertraglich vereinbarter Aufgaben) für einen Kunden;
- (e) die Zusage, laufend für die Bereitstellung von Gütern oder Dienstleistungen bereitzustehen (Beispiel: nicht spezifizierte Software-Aktualisierungen, die vorgenommen werden, sofern und sobald sie verfügbar sind) oder Güter oder Dienstleistungen für einen Kunden bereitzuhalten, 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 (wie eine Tätigkeit als Agent für einen Dritten, siehe hierzu die Paragraphen B34-B38);
- (g) die Gewährung von Rechten an in der Zukunft bereitzustellenden Gütern oder Dienstleistungen, die ein Kunde weiterveräußern oder wiederum seinem Kunden bereitstellen kann (wenn beispielsweise ein Unternehmen, das ein Produkt an einen Einzelhändler verkauft, zusagt, ein weiteres Gut oder eine weitere Dienstleistung auf eine Person zu übertragen, die das Produkt vom Einzelhändler erwirbt);
- (h) den Bau, die Herstellung oder die Entwicklung eines Vermögenswerts im Auftrag eines Kunden;
- (i) die Gewährung von Lizenzen (siehe die Paragraphen B52-B63); und
- (j) die Gewährung von Optionen zum Erwerb zusätzlicher Güter oder Dienstleistungen (wenn diese Optionen dem Kunden ein wesentliches Recht verschaffen; siehe hierzu die Paragraphen B39-B43).

IFRS 15.24 bestimmt in diesem Zusammenhang, dass ein Unternehmen bei der Identifizierung der zugesagten Güter oder Dienstleistungen innerhalb eines Vertrags stets zu berücksichtigen hat, ob die Zusagen beim Kunden die gerechtfertigte Erwartung wecken, dass das Unternehmen ein Gut oder eine Dienstleistung bereitstellt. Wenn der Kunde eine gerechtfertigte Erwartung hegt, dass er bestimmte Güter oder Dienstleistungen erhalten wird, so betrachtet er die Zusagen wahrscheinlich als Teil des ausgehandelten Tauschgeschäfts. Diese Erwartung stützt sich normalerweise auf die explizite Zusage eines Unternehmens in einem Vertrag, Güter oder Dienstleistungen auf den Kunden zu übertragen.

In anderen Fällen können Zusagen zur Bereitstellung von Gütern oder Dienstleistungen auch implizit durch die Geschäftsgepflogenheiten des Unternehmens oder durch Branchenstandards (d. h. Faktoren, die nicht in einem schriftlichen Vertrag vereinbart wurden) begründet werden. Wie in Abschnitt 3 erläutert, haben die Boards außerdem klargestellt, dass ein Vertrag rechtlich durchsetzbar sein muss, um das Modell zur Umsatzrealisierung anwenden zu können. Dies gelte jedoch nicht für alle Zusagen in einem Vertrag. So können auch (explizite oder implizite) Zusagen bei der Identifizierung der Leistungsverpflichtungen des Unternehmens berücksichtigt werden, die (noch) nicht rechtlich durchsetzbar sind.¹⁰⁸

¹⁰⁸ Siehe IFRS 15.BC32, BC87.

Identifizierung der separaten Leistungsverpflichtungen innerhalb des Vertrags (ggf. der Verträge)

Das heißt, eine Leistungsverpflichtung kann auf den berechtigten Erwartungen des Kunden basieren (z. B. aufgrund der Geschäftspraxis des Unternehmens, zusätzliche Güter oder Dienstleistungen bereitzustellen, die nicht im Vertrag genannt werden).

Darüber hinaus müssen bestimmte Leistungskomponenten, die für gewöhnlich als Marketinganreize betrachtet werden, gemäß IFRS 15 künftig beurteilt werden, um zu bestimmen, ob sie vertraglich zugesagte Güter oder Dienstleistungen darstellen. Solche Leistungskomponenten können beispielsweise von Telekommunikationsunternehmen bereitgestellte „kostenlose“ Handys, von Automobilherstellern angebotene „unentgeltliche“ Wartungsarbeiten und von Supermärkten, Fluggesellschaften und Hotels gewährte Kundentreuepunkte umfassen.¹⁰⁹ Das Board gelangte zu dem Schluss, dass es sich auch dann, wenn ein Unternehmen diese Güter oder Dienstleistungen nicht als die „primären“ Güter oder Dienstleistungen einstufen würde, die dem Kunden vertraglich zugesagt wurden, um Güter oder Dienstleistungen handelt, für die der Kunde eine Zahlung leistet und denen das Unternehmen daher einen Teil der Gegenleistung zum Zweck der Umsatzrealisierung zuordnen würde.¹¹⁰

IFRS 15.25 besagt, dass bestimmte Aktivitäten keine zugesagten Güter oder Dienstleistungen darstellen, z. B. solche, die ein Unternehmen durchführen muss, um seiner Verpflichtung zur Lieferung der zugesagten Güter oder zur Erbringung der zugesagten Dienstleistungen nachzukommen, sofern diese nicht in der Übertragung eines Guts oder einer Dienstleistung auf den Kunden bestehen. Interne Verwaltungsaktivitäten, die ein Unternehmen ausüben muss, um seiner Verpflichtung zur Lieferung der zugesagten Güter oder Dienstleistungen nachzukommen, aber durch die keine Verfügungsgewalt über ein Gut oder eine Dienstleistung auf einen Kunden übertragen wird, stellen daher keine zugesagten Güter oder Dienstleistungen dar. Das IFRS IC hat diesen Punkt auf seiner Sitzung im Januar 2019 ebenfalls diskutiert (siehe hierzu die nachfolgenden Erläuterungen).

Ein Unternehmen muss möglicherweise Ermessen ausüben, um zu beurteilen, ob es sich bei einer Aktivität, die es ausführen muss, um ein zugesagtes Gut oder eine zugesagte

Dienstleistung handelt, die an einen Kunden übertragen wird. Die folgenden Faktoren können Unternehmen bei dieser Beurteilung berücksichtigen:

- ▶ Wurde die Aktivität als Gut oder Dienstleistung identifiziert, die das Unternehmen im Rahmen der Erfüllung des Vertrags an den Kunden zu erbringen hat? Nicht speziell identifizierte Tätigkeiten können sich auf Verwaltungsaufgaben beziehen, aber auch implizite Zusagen an den Kunden darstellen.
- ▶ Beziehen sich die Aktivitäten auf durch das Unternehmen zu errichtende Prozesse und Verfahren oder auf die Schulung der Mitarbeiter, damit diese die vertraglich zugesagten Güter oder Dienstleistungen auf den Kunden übertragen können (z. B. Einrichtungsaktivitäten)?
- ▶ Sind die Aktivitäten rein administrativer Natur (z. B. Durchführung von Maßnahmen zur Bestimmung, ob ein Kunde akzeptiert oder abgelehnt wird, Einrichtung des Kundenkontos, Rechnungsstellung an den Kunden)?
- ▶ Weiß der Kunde, wann diese Aktivitäten durchgeführt werden?

IFRS 15.26 nennt Beispiele für zugesagte Güter oder Dienstleistungen, die in einem Vertrag mit einem Kunden enthalten sein können. Einige davon würden gemäß den derzeit geltenden Regelungen als Teilleistungen eingestuft. Dazu zählen Güter, die von einem Unternehmen für einen Kunden hergestellt, oder vertraglich vereinbarte Aufgaben (oder Dienstleistungen), die für einen Kunden erbracht werden. Der Standard enthält jedoch auch Beispiele für Güter oder Dienstleistungen, die nach den aktuellen Leitlinien nicht als Teilleistungen betrachtet würden. So definiert IFRS 15.26(e) eine Bereitstellungsverpflichtung als eine zugesagte Dienstleistung, die darin besteht, laufend für die Bereitstellung von Gütern oder Dienstleistungen bereitzustehen oder Güter oder Dienstleistungen für einen Kunden bereitzuhalten, der diese nutzen kann, wie und wann er möchte. Eine Bereitstellungsverpflichtung ist somit die Zusage, dass der Kunde Zugang zu dem Gut oder der Dienstleistung haben wird, d. h., es ist nicht die Zusage zur Übertragung des zugrunde liegenden Guts oder

¹⁰⁹ Siehe IFRS 15.BC88.

¹¹⁰ Siehe IFRS 15.BC89.



der Dienstleistung an sich gemeint. Bereitstellungsverpflichtungen sind vor allem in der Softwarebranche üblich (z. B. nicht spezifizierte Aktualisierungen von Software, die vorgenommen werden, sofern und sobald sie verfügbar sind), kommen aber auch in anderen Industriezweigen vor. Siehe die Fragen 4-2 und 4-3 unten für weiter gehende Erläuterungen zu Bereitschaftsverpflichtungen.

Gemäß IFRS 15.26(g) kann eine Zusage an einen Kunden die Gewährung von Rechten an in der Zukunft bereitzustellenden Gütern oder Dienstleistungen, die der Kunde weiterveräußern oder wiederum seinem Kunden bereitstellen kann, einschließen. Ein solches Recht kann eine Leistungsverpflichtung darstellen, wenn es bereits zu dem Zeitpunkt bestand, zu dem die Parteien den Vertrag abgeschlossen haben. Wie in der Grundlage für Schlussfolgerungen erläutert, erachtete das Board es für wichtig klarzustellen, dass die Zusage, ein Gut oder eine Dienstleistung zu einem künftigen Zeitpunkt

bereitzustellen, eine Leistungsverpflichtung darstellen kann (etwa in Fällen, in denen ein Unternehmen zusagt, für den Kunden seines Kunden Güter oder Dienstleistungen bereitzustellen).¹¹¹ Solche Arten von Zusagen bestehen in Vertriebsnetzen verschiedener Branchen und sind beispielsweise in der Automobilbranche üblich.

Nach deren Identifizierung hat ein Unternehmen zu bestimmen, welche der vertraglich zugesagten Güter oder Dienstleistungen (oder Bündel von Gütern oder Dienstleistungen) separate Leistungsverpflichtungen darstellen. Der Standard führt folgendes Beispiel an, um zu veranschaulichen, wie ein Unternehmen die vertraglich zugesagten Güter und Dienstleistungen (einschließlich expliziter und impliziter Zusagen) identifizieren würde. Dabei wird auch der Frage nachgegangen, ob es sich bei den identifizierten Zusagen um Leistungsverpflichtungen handelt. Diese werden in Abschnitt 4.2 näher erläutert.

Auszug aus IFRS 15

Beispiel 12: Explizite und implizite Zusagen in einem Vertrag (IFRS 15.IE59-IE65A)

Ein Hersteller verkauft ein Produkt an ein Vertriebsunternehmen (d. h. seinen Kunden), das dieses Produkt an einen Endkunden weiterveräußert.

Fall A: Explizite Zusage einer Dienstleistung

In dem Vertrag mit dem Vertriebsunternehmen sagt das Unternehmen zu, Wartungsleistungen für jede Partei (d. h. Endkunden), die das Produkt vom Vertriebsunternehmen erwirbt, ohne zusätzliche Gegenleistung („unentgeltlich“) zu erbringen. Das Unternehmen vergibt die Ausführung der Wartungsleistungen an das Vertriebsunternehmen und zahlt für das Erbringen dieser Leistungen einen im Vorfeld vereinbarten Betrag an das Vertriebsunternehmen. Sollte der Endkunde die Wartungsleistungen nicht in Anspruch nehmen, ist das Unternehmen nicht verpflichtet, Zahlungen an das Vertriebsunternehmen zu leisten.

Der Vertrag mit dem Kunden sieht zwei zugesagte Güter oder Dienstleistungen vor: (a) das Produkt und (b) die Wartungsleistungen. Die Zusage von Wartungsleistungen ist eine Zusage zur Übertragung von Gütern oder Dienstleistungen zu einem zukünftigen Zeitpunkt und Teil des ausgehandelten Tauschgeschäfts zwischen dem Unternehmen und dem Vertriebsunternehmen. Das Unternehmen prüft, ob jedes Gut und jede Dienstleistung in Übereinstimmung mit Paragraph 27 des IFRS 15 eigenständig abgrenzbar ist. Es kommt zu dem Schluss, dass sowohl das Produkt als auch die Wartungsleistungen das Kriterium in Paragraph 27(a) des IFRS 15 erfüllen. Das Unternehmen veräußert das Produkt regelmäßig separat, was darauf hindeutet, dass der Kunde aus dem Produkt selbst einen Nutzen ziehen kann. Der Kunde kann aus den Wartungsleistungen zusammen mit einer anderen Ressource, die er bereits von dem Unternehmen erhalten hat (d. h. dem Produkt), einen Nutzen ziehen. ►

¹¹¹ Siehe IFRS 15.BC92.

Identifizierung der separaten Leistungsverpflichtungen innerhalb des Vertrags (ggf. der Verträge)

Auszug aus IFRS 15 (Fortsetzung)

Des Weiteren stuft das Unternehmen seine Zusagen, das Produkt zu übertragen und die Wartungsleistungen zu erbringen, (in Übereinstimmung mit Paragraph 27[b] des IFRS 15) auf der Grundlage des Grundsatzes und der Faktoren in Paragraph 29 des IFRS 15 als voneinander trennbar ein. Das Produkt und die Wartungsleistungen stellen keine Inputs zu einem vertraglich festgelegten Leistungspaket dar. Das Unternehmen erbringt keine signifikante Integrationsleistung, da das Vorhandensein von Produkt und Dienstleistungen im selben Vertrag keine zusätzlichen oder kombinierten Funktionalitäten zur Folge hat. Darüber hinaus führen weder das Produkt noch die Dienstleistungen zu gegenseitigen Änderungen oder Anpassungen. Schließlich sind das Produkt und die Wartungsleistungen weder in hohem Maße voneinander abhängig noch eng miteinander verbunden, da das Unternehmen in der Lage wäre, jede seiner vertraglichen Zusagen unabhängig von der jeweils anderen Zusage zu erfüllen (d. h., das Unternehmen könnte das Produkt übertragen, selbst wenn der Kunde die Wartungsleistungen nicht in Anspruch nehmen würde, und es könnte Wartungsleistungen für Produkte bereitstellen, die zuvor durch andere Vertriebsunternehmen verkauft wurden). Das Unternehmen stellt des Weiteren unter Anwendung des Grundsatzes in Paragraph 28 des IFRS 15 fest, dass seine Zusage, Wartungsleistungen zu erbringen, nicht notwendig ist, damit der Kunde weiterhin einen wesentlichen Nutzen aus dem Produkt ziehen kann. Daher ordnet das Unternehmen jeder der beiden Leistungsverpflichtungen aus dem Vertrag (dem Produkt und den Wartungsleistungen) einen Teil des Transaktionspreises zu.

Fall B: Implizite Zusage einer Dienstleistung

Das Unternehmen hat in der Vergangenheit Wartungsleistungen ohne zusätzliche Gegenleistung (d. h. „unentgeltlich“) für Endkunden erbracht, die das Produkt des Unternehmens vom Vertriebsunternehmen erworben haben. Das Unternehmen sagt während der Verhandlungen mit dem Vertriebsunternehmen Wartungsleistungen nicht ausdrücklich zu, und im finalen Vertrag zwischen dem Unternehmen und dem Vertriebsunternehmen sind keine Bedingungen in Bezug auf solche Leistungen enthalten.

Auf der Basis seiner Geschäftsgepflogenheiten entscheidet das Unternehmen bei Vertragsabschluss jedoch, dass es eine implizite Zusage gegeben hat, Wartungsleistungen als Teil des ausgehandelten Tauschgeschäfts mit dem Vertriebsunternehmen zu erbringen. Somit erzeugt die bisherige Gepflogenheit des Unternehmens, solche Leistungen zu erbringen, bei den Kunden des Unternehmens (d. h. dem Vertriebsunternehmen und den Endkunden) gerechtfertigte Erwartungen im Sinne von Paragraph 24 des IFRS 15. Deshalb prüft das Unternehmen, ob es sich bei der Zusage zur Erbringung von Wartungsleistungen um eine Leistungsverpflichtung handelt. Aus den gleichen Gründen wie in Fall A bestimmt das Unternehmen, dass das Produkt und die Wartungsleistungen separate Leistungsverpflichtungen darstellen.

Fall C: Dienstleistungen sind nicht vertraglich zugesagt

Im Vertrag mit dem Vertriebsunternehmen gibt das Unternehmen keine Zusage für das Erbringen von Wartungsleistungen ab. Des Weiteren erbringt das Unternehmen für gewöhnlich keine Wartungsleistungen. Somit ergibt sich aus den Geschäftsgepflogenheiten, veröffentlichten Leitlinien und spezifischen Aussagen des Unternehmens zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses keine implizite Zusage, Güter oder Dienstleistungen für den Kunden bereitzustellen. Das Unternehmen überträgt die Verfügungsgewalt über das Produkt auf das Vertriebsunternehmen und hat damit den Vertrag erfüllt. Vor Verkauf an den Endkunden macht das Unternehmen jedoch das Angebot, Wartungsleistungen ohne zusätzliche Gegenleistung für jede Partei zu erbringen, die das Produkt vom Vertriebsunternehmen erwirbt.



Auszug aus IFRS 15 (Fortsetzung)

Die Zusage von Wartungsleistungen ist bei Vertragsabschluss nicht im Vertrag zwischen dem Unternehmen und dem Vertriebsunternehmen enthalten. Entsprechend Paragraph 24 des IFRS 15 sagt das Unternehmen weder explizit noch implizit zu, für das Vertriebsunternehmen oder Endkunden Wartungsleistungen zu erbringen. Folglich identifiziert das Unternehmen die Zusage zur Erbringung von Wartungsleistungen nicht als Leistungsverpflichtung. Stattdessen wird die Verpflichtung, Wartungsleistungen zu erbringen, nach IAS 37 *Rückstellungen, Eventualverbindlichkeiten und Eventualforderungen* bilanziert.

Obwohl die Wartungsleistungen im aktuellen Vertrag keine zugesagte Dienstleistung darstellen, würde das Unternehmen in zukünftigen Verträgen mit Kunden prüfen, ob es eine Geschäftspraktik etabliert hat, die zu einer impliziten Zusage zur Erbringung von Wartungsleistungen führt.

Beratungen des IFRS IC im Januar 2019

Im Jahr 2018 erhielt das IFRS IC eine Anfrage im Zusammenhang mit der Erfassung von Umsatzerlösen durch eine Aktienbörse, die Notierungsdienstleistungen für Kunden erbringt. Gegenstand der Anfrage war, ob die Börse eine Zulassungsdienstleistung erbringt, die von den laufenden Notierungsdienstleistungen abgrenzbar ist. In seiner Sitzung im Januar 2019 kam das IFRS IC zu dem Schluss, dass die Grundsätze und Vorschriften des IFRS 15 ausreichende Leitlinien enthalten, um die zugesagten Güter oder Dienstleistungen in einem Vertrag mit einem Kunden zu beurteilen. Daher hat es entschieden, dieses Thema nicht auf seine Agenda zu nehmen.¹¹²

Im Rahmen seiner Erörterung dieser Anfrage stellte das IFRS IC fest, dass die Frage vorrangig die Beurteilung der vertraglich zugesagten Güter oder Dienstleistungen betraf und weniger die Beurteilung, ob die Zulassungs- und die Notierungsdienstleistungen gemäß IFRS 15.27-30 „eigenständig abgrenzbar“ sind. In seiner Agenda-Entscheidung betonte das IFRS IC:

- Ein Unternehmen muss zunächst alle vertraglich zugesagten Güter oder Dienstleistungen identifizieren, bevor es seine Leistungsverpflichtungen bestimmen kann.¹¹³

- Die Durchführung verschiedener Tätigkeiten (z. B. Einrichtungsaktivitäten), die nicht in der Übertragung eines Guts oder einer Dienstleistung auf einen Kunden bestehen, stellen keine Leistungsverpflichtungen dar; eine Leistungsverpflichtung beinhaltet keine Aktivitäten, die ein Unternehmen für die Vertragserfüllung zwingend durchführen muss, es sei denn, mit diesen Tätigkeiten wird ein Gut oder eine Dienstleistung auf den Kunden übertragen.¹¹⁴
- Bezieht sich ein nicht erstattungsfähiges, im Voraus zahlbares Entgelt auf eine Tätigkeit, die das Unternehmen zur Erfüllung des Vertrags bei oder in zeitlicher Nähe zum Vertragsbeginn ausführen muss, die aber nicht die Übertragung eines zugesagten Guts oder einer zugesagten Dienstleistung auf den Kunden zur Folge hat (d. h., es handelt sich lediglich um Tätigkeiten zur Vertragsgestaltung oder -erstellung), dann handelt es sich bei diesem Entgelt um eine Vorauszahlung für künftige Güter oder Dienstleistungen.¹¹⁵

¹¹² Siehe IFRS 15.BC87; *IFRIC Update*, Januar 2019, verfügbar auf der [Website des IASB](#).

¹¹³ Siehe IFRS 15.24; *IFRIC Update*, Januar 2019, verfügbar auf der [Website des IASB](#).

¹¹⁴ Siehe IFRS 15.25; *IFRIC Update*, Januar 2019, verfügbar auf der [Website des IASB](#).

¹¹⁵ Siehe IFRS 15.B49; *IFRIC Update*, Januar 2019, verfügbar auf der [Website des IASB](#).

Identifizierung der separaten Leistungsverpflichtungen innerhalb des Vertrags (ggf. der Verträge)

Das IFRS IC erörterte anhand des folgenden Beispiels, was die zugesagten Güter oder Dienstleistungen in dem Vertrag sind.¹¹⁶

Beispiel für die Identifizierung vertraglich zugesagter Güter oder Dienstleistungen durch eine Börse, die einen Listing-Service (d. h. eine Börsennotierung) für einen Kunden erbringt

Eine Börse bietet ihren Kunden Zugang zu den Kapitalmärkten, indem sie deren Wertpapiere zur amtlichen Notierung an der Börse zulässt. Die Börse berechnet ihren Kunden eine nicht erstattungsfähige, im Voraus zahlbare Vorabgebühr für die Erstnotiz und eine laufende Börsennotierungsgebühr. Die nicht erstattungsfähige Vorabgebühr bezieht sich auf verschiedene Aktivitäten, die die Börse bei oder in zeitlicher Nähe zum Vertragsbeginn durchführt, um die Börsenzulassung zu ermöglichen. Diese umfassen:

- ▶ Durchführung von Due-Diligence-Prüfungen bei neuen Zulassungen
- ▶ Überprüfung des Notierungsantrags des Kunden (einschließlich der Beurteilung, ob der Antrag bewilligt werden soll)
- ▶ Ausgabe von Wertpapierkennnummern und Kürzeln für das neue Wertpapier
- ▶ Bearbeitung der Notierung bzw. der Zulassung zum Handel
- ▶ Veröffentlichung des Wertpapiers im Orderbuch
- ▶ Erteilung der Handelsanzeige am Tag der Zulassung

Nachdem der Kunde zugelassen wurde, bietet die Börse einen dauerhaften Marktzugang, und sie erhält die Notierung aufrecht. Die auf den Kunden übertragene Dienstleistung – die Börsennotierung – ist zum Zeitpunkt der Erstnotierung und an allen nachfolgenden Tagen, an denen der Kunde gelistet bleibt, identisch.

Im Zuge der Identifizierung der dem Kunden vertraglich zugesagten Güter oder Dienstleistungen beurteilt die Börse, ob bei der Ausübung der vorstehenden Aktivitäten, die bei oder in zeitlicher Nähe zum Vertragsabschluss ausgeführt werden, eine Dienstleistung auf den Kunden übertragen wird. Diese Beurteilung hängt von den vertragsspezifischen Fakten und Umständen ab.

Bei diesem Sachverhalt kam das IFRS IC zu dem Schluss, dass die bei oder in zeitlicher Nähe zum Vertragsabschluss durchgeführten Aktivitäten zwar für die Erfüllung des Vertrags (d. h. der gegenüber dem Kunden gegebenen Zusage, die Notierungsdienstleistung zu erbringen) mit dem Kunden notwendig sind, es jedoch wahrscheinlich ist, dass die Börse feststellt, dass im Rahmen der Ausführung der Aktivitäten keine separaten Dienstleistungen auf den Kunden übertragen werden. Entsprechend handelt es sich dabei nicht um zugesagte Güter oder Dienstleistungen, die gemäß Schritt 2 des Modells zu identifizieren sind.

¹¹⁶ Siehe IFRS IC Agenda Paper 3, Januar 2019, *Assessment of promised goods or services (IFRS 15)*, verfügbar auf der [Website des IASB](#); IFRS IC Agenda Paper 2, September 2018, *Assessment of promised goods or services (IFRS 15)* verfügbar auf der [Website des IASB](#); IFRIC Update Januar 2019, verfügbar auf der [Website des IASB](#).



Änderungen gegenüber den zuvor gültigen IFRS

Die zuvor gültigen IFRS enthielten keine spezifischen Regelungen für Mehrkomponentenverträge und befassten sich vorrangig (nur) mit der Transaktionsbestimmung. So forderte IAS 18 (lediglich) die Identifizierung einzeln abgrenzbarer Bestandteile eines Geschäftsvorfalles, um dessen wirtschaftlichen Gehalt zutreffend abzubilden.¹¹⁷ Vor dem Hintergrund der damaligen Regelungslücken hatten sich viele Ersteller von IFRS-Abschlüssen an den US-GAAP-Normen orientiert. Die US-GAAP verpflichteten bereits bisher zur Identifizierung von „Teilleistungen“ einer Vereinbarung. Gleichwohl mangelte es an einer entsprechenden Legaldefinition. Demgegenüber führt IFRS 15 beispielhaft unterschiedliche Leistungskomponenten auf, die vertraglich zugesagte Güter oder Dienstleistungen darstellen können. Weiterhin legt der Standard fest, dass bestimmte Aktivitäten keine zugesagten Güter oder Dienstleistungen darstellen, z. B. solche, die ein Unternehmen durchführen muss, um seiner Verpflichtung zur Lieferung der zugesagten Güter oder zur Erbringung der zugesagten Dienstleistungen nachzukommen (Beispiel: Tätigkeiten der internen Verwaltung).

Unsere Sichtweise

Unternehmen müssen möglicherweise Ermessen ausüben, um die vertraglich zugesagten Güter oder Dienstleistungen zu identifizieren. So sind beispielsweise einige „kostenlose“ Güter oder Dienstleistungen, die möglicherweise als Marketinganreize betrachtet werden, gemäß dem Standard zu beurteilen, um zu bestimmen, ob sie vertraglich zugesagte Güter oder Dienstleistungen darstellen. Außerdem stellt der Standard klar, dass bestimmte Tätigkeiten keine zugesagten Güter oder Dienstleistungen sind, beispielsweise solche, die ein Unternehmen zwingend ausüben muss, um seiner Verpflichtung zur Lieferung der versprochenen Güter oder Dienstleistungen nachzukommen (z. B. interne Verwaltungstätigkeiten).



¹¹⁷ Siehe IAS 18.13.

Identifizierung der separaten Leistungsverpflichtungen innerhalb des Vertrags (ggf. der Verträge)



Abweichende Vorgaben des FASB

Der Standard des FASB räumt Unternehmen die Möglichkeit ein, die Kosten für die Versand- und Bearbeitungstätigkeiten, die durchgeführt werden, nachdem die Verfügungsgewalt über das Gut auf den Kunden übertragen wurde, als Kosten für die Vertragserfüllung (d. h. als Aufwand) zu erfassen. Ohne dieses Bilanzierungswahlrecht könnte ein nach US-GAAP bilanzierendes Unternehmen, das bestimmte Lieferkonditionen für einen Zeitpunkt vereinbart hat, nachdem der Kunde die Verfügungsgewalt erlangt hat, bestimmen, dass der Versand gemäß dem Standard eine Leistungsverpflichtung darstellt. Ist dies der Fall, müsste das Unternehmen einen Teil des Transaktionspreises dem Versandservice zuordnen und diesen Betrag erfassen, wenn (oder sofern) der Versand stattfindet.

Der vom IASB veröffentlichte IFRS 15 sieht hingegen kein vergleichbares Wahlrecht vor. In seiner Grundlage für Schlussfolgerungen weist das IASB darauf hin, dass IFRS 15.22 ein Unternehmen verpflichtet, die in einem Vertrag mit einem Kunden zugesagten Güter oder Dienstleistungen zu beurteilen, um die separaten Leistungsverpflichtungen zu identifizieren. Das vorstehend beschriebene Bilanzierungswahlrecht hätte Vorrang vor dieser Vorschrift. Darüber hinaus gilt ein Bilanzierungswahlrecht für alle Unternehmen, wodurch Unternehmen mit umfangreichen Versandaktivitäten andere Bilanzierungsentscheidungen treffen könnten als solche, bei denen dies nicht der Fall ist. Dies könnte somit dazu führen, dass sich die Vergleichbarkeit zwischen Unternehmen (selbst innerhalb einer Branche) verringert.¹¹⁸ Da der Standard des FASB im Gegensatz zu IFRS 15 dieses Bilanzierungswahlrecht enthält, kann es in der Praxis bei IFRS- und US-GAAP-Anwendern zu uneinheitlichen Vorgehensweisen kommen.

Ein weiterer Unterschied besteht darin, dass das FASB andere Begriffe im Zusammenhang mit den impliziten Vertragsbedingungen verwendet, und in der Frage, ob diese Bedingungen ein zugesagtes Gut oder eine zugesagte Dienstleistung für den Kunden darstellen. IFRS 15 besagt, dass zugesagte Güter oder Dienstleistungen nicht auf explizite Zusagen in einem Vertrag beschränkt sind. Allerdings könnten solche Zusagen durch eine sog. *valid expectation of the customer* (eine gerechtfertigte Erwartung des Kunden) begründet werden. ASC 606 spricht hingegen von einer *reasonable expectation of the customer* (einer nach vernünftigen Ermessen bestehenden Erwartung des Kunden). Damit will das FASB eine klare Abgrenzung zur *valid expectation* schaffen, da nach ASC 606 Zusagen zur Bereitstellung von Gütern oder Dienstleistungen nicht notwendigerweise rechtlich durchsetzbar sein müssen (allerdings muss die Vereinbarung gemäß Definition des Standards in ihrer Gesamtheit durchsetzbar sein). Die Verwendung des Begriffs *valid* in IFRS 15 steht mit den Anforderungen an eine faktische Verpflichtung gemäß IAS 37 *Rückstellungen, Eventualverbindlichkeiten und Eventualforderungen* in Einklang. Wenngleich IFRS 15 und ASC 606 unterschiedliche Begriffe verwenden, dürfte dies unserer Ansicht nach nicht zu abweichenden Vorgehensweisen in der Bilanzierungspraxis führen.

¹¹⁸ Siehe IFRS 15.BC116U.



4.1.1 Identifizierung zugesagter Güter oder Dienstleistungen, die nach den zuvor gültigen Vorschriften zur Umsatzrealisierung nicht als Teilleistungen anzusehen sind (im März 2020 aktualisiert)

Nach der Veröffentlichung des IFRS 15 warfen interessierte Parteien die Frage auf, ob sie gemäß dem Standard auch zugesagte Güter oder Dienstleistungen identifizieren müssten, die sie nach den vorherigen Vorschriften für die Umsatzrealisierung nicht als Teilleistungen eingestuft hatten. Diese Frage stellte sich zum Teil deswegen, weil das Board in seiner Grundlage für Schlussfolgerungen bewusst festgelegt hat, ein Unternehmen nicht von der Bilanzierung von Leistungsverpflichtungen zu entbinden, die es als unwichtig (*perfunctory*) oder irrelevant (*inconsequential*) erachtet. Stattdessen sollte es prüfen, ob diese Leistungsverpflichtungen für seinen Abschluss unwesentlich sind.¹¹⁹

Die TRG-Mitglieder erörterten diesen Sachverhalt im Januar 2015 und waren sich grundsätzlich einig, dass mit den Standards nicht beabsichtigt wurde, zugesagte Güter oder Dienstleistungen identifizieren zu müssen, die zum aktuellen Zeitpunkt nicht als Teilleistungen bilanziert werden. Gleichzeitig dürfen Unternehmen keine Posten außer Acht lassen, die sie als unwichtig oder irrelevant erachten, und müssen prüfen, ob „kostenlose“ Güter oder Dienstleistungen Zusagen an einen Kunden darstellen. Zum Beispiel mussten Telekommunikationsunternehmen unter Umständen den von ihnen „kostenlos“ zur Verfügung gestellten Handys eine Gegenleistung zuordnen. Ähnlich sieht es bei Automobilherstellern aus, die den von ihnen angebotenen „unentgeltlichen“ Wartungsarbeiten, die in der Vergangenheit einen Marketinganreiz darstellen konnten, unter Umständen eine Gegenleistung zuordnen müssen. Wenn Unternehmen bestimmen, welche Elemente vertraglich zugesagte Güter oder Dienstleistungen darstellen, müssen sie jedoch den Aspekt der Wesentlichkeit berücksichtigen.

Nach Befassung mit den Beratungen der TRG-Mitglieder hat das Board bestätigt, dass Unternehmen gemäß IFRS 15 nicht verpflichtet sind, erheblich mehr Leistungsverpflichtungen zu identifizieren als die nach den vorherigen IFRS identifizierten Teilleistungen.



Abweichende Vorgaben des FASB

ASC 606 gestattet es Unternehmen, Zusagen, die sie im Vertragskontext als unwesentlich einstufen, außer Acht zu lassen. Damit räumt das FASB Unternehmen die Möglichkeit ein, Leistungskomponenten zu ignorieren, die auf Vertragsebene unwesentlich sind, und sieht von einer Vorschrift zur Zusammenfassung und Beurteilung der Wesentlichkeit auf der Ebene des Unternehmens ab. ASC 606 stellt jedoch auch klar, dass Unternehmen weiterhin beurteilen müssen, ob Optionen des Kunden zum Erwerb zusätzlicher Güter oder Dienstleistungen wesentliche Rechte darstellen, die gemäß den entsprechenden Vorschriften zu bilanzieren sind (siehe Abschnitt 4.6). IFRS 15 enthält keine explizite Regelung, wonach es Unternehmen gestattet ist, zugesagte Güter oder Dienstleistungen, die für den Vertrag unwesentlich sind, unberücksichtigt zu lassen. In seiner Grundlage für Schlussfolgerungen weist das Board jedoch darauf hin, dass seine Absicht nicht darin bestand, Unternehmen zu verpflichten, alle in einem Vertrag mit einem Kunden zugesagten Güter oder Dienstleistungen zu identifizieren. Vielmehr sollten Unternehmen bei der Beurteilung zugesagter Güter oder Dienstleistungen und der Identifizierung von Leistungsverpflichtungen den Aspekt der Wesentlichkeit und die grundsätzliche Zielsetzung des IFRS 15 in Betracht ziehen.¹²⁰

Das IASB stellt ferner fest, dass der Wortlaut der zuvor gültigen IFRS-Regelungen zur Umsatzrealisierung keine Parallelen zum Wortlaut der Anwendungsleitlinien des SEC-Stabs zu den aktuellen US-GAAP-Regelungen für irrelevante oder unwichtige Leistungsverpflichtungen aufwies.¹²¹ Die Beratungen der TRG haben verdeutlicht, dass sich die im Hinblick auf die Identifizierung von Leistungsverpflichtungen, die derzeit nicht als Teilleistungen eingestuft werden, erhobenen Bedenken hauptsächlich auf mögliche Änderungen der gegenwärtigen US-GAAP-Praxis beziehen, die sich bei Gegenüberstellung der bestehenden SEC-Leitlinien und ASC 606 abzeichnen.¹²²

¹¹⁹ Siehe IFRS 15.BC90.

¹²⁰ Siehe IFRS 15.BC116D.

¹²¹ Siehe IFRS BC116E.

¹²² Siehe IFRS 15.BC116C.

Identifizierung der separaten Leistungsverpflichtungen innerhalb des Vertrags (ggf. der Verträge)

Häufig gestellte Fragen

Frage 4-1: Wie kann ein Unternehmen beurteilen, ob Vorproduktionstätigkeiten ein vertraglich zugesagtes Gut oder eine vertraglich zugesagte Dienstleistung darstellen? [TRG-Sitzung vom 9. November 2015, Agenda Paper 46]

Produzierende Unternehmen verschiedener Branchen hatten die Frage an die TRG gerichtet, wie sie im Rahmen des Modells zur Umsatzrealisierung nach IFRS 15 Tätigkeiten und Kosten, die vor der eigentlichen Herstellung der vertraglich zugesagten Güter im Rahmen langfristiger Liefervereinbarungen entstehen, bilanzieren sollen. Diese Frage ergab sich, weil einige langfristige Lieferverträge es erfordern, dass ein Unternehmen im Vorfeld Ingenieur- und Designleistungen für die Entwicklung neuer Technologien übernimmt oder bestehende Technologien an die Bedürfnisse des Kunden anpasst.

Diese Vorproduktionsaktivitäten sind oft Voraussetzung für die Lieferung der vertraglich zugesagten Einheiten. So kann es beispielsweise sein, dass einem Hersteller Kosten für die Erbringung bestimmter Dienstleistungen im Zusammenhang mit der Konstruktion und Entwicklung von Produkten entstehen, die das Unternehmen im Rahmen langfristiger Liefervereinbarungen verkaufen wird. Es können auch Kosten für die Konstruktion und Entwicklung von Formen, Matrizen und anderen Werkzeugen anfallen, die zur Herstellung dieser Produkte verwendet werden. Ein Vertrag kann den Kunden verpflichten, dem Hersteller diese Kosten zu erstatten. Alternativ kann die Vergütung implizit als Teil des Produktpreises oder auf andere Weise erfolgen.

Unter den TRG-Mitgliedern bestand allgemeiner Konsens, dass die Bestimmung, ob Vorproduktionstätigkeiten ein zugesagtes Gut bzw. eine zugesagte Dienstleistung oder der Vertragserfüllung dienende Tätigkeiten darstellen, Ermessensentscheidungen erfordert und von den jeweiligen Fakten und Umständen abhängt. Bei dieser Beurteilung müssen Unternehmen feststellen, ob durch die Aktivität ein vertraglich zugesagtes Gut oder eine vertraglich zugesagte Dienstleistung an einen Kunden übertragen wird. Stellt ein Unternehmen fest, dass es sich bei diesen Aktivitäten um vertraglich zugesagte Güter oder Dienstleistungen handelt, hat es die Anforderungen des IFRS 15 auf diese Güter oder Dienstleistungen anzuwenden.

Ist die Feststellung, ob Vorproduktionstätigkeiten ein vertraglich zugesagtes Gut oder eine vertraglich zugesagte Dienstleistung darstellen, für ein Unternehmen problematisch, muss es nach Auffassung der TRG prüfen, ob die Verfügungsgewalt über das Gut oder die Dienstleistung auf den Kunden übertragen wird. Wenn ein Unternehmen beispielsweise im Rahmen der Entwicklung eines neuen Produkts für einen Kunden Ingenieur- und Entwicklungsleistungen erbringt und das entsprechende geistige Eigentum (z. B. Patente) später in das Eigentum des Kunden übergeht, würde das Unternehmen wahrscheinlich zu dem Schluss kommen, dass es die Verfügungsgewalt über das geistige Eigentum überträgt und die Ingenieur- und Entwicklungsleistungen ein im Vertrag zugesagtes Gut bzw. eine dort zugesagte Dienstleistung sind.

Die TRG-Mitglieder haben darauf hingewiesen, dass die Beurteilung, ob im Rahmen solcher Vereinbarungen die Verfügungsgewalt tatsächlich übertragen wird, schwierig sein kann. In einigen Vereinbarungen wird das rechtliche Eigentum an dem im Rahmen der Vorproduktionstätigkeit geschaffenen Gut bzw. der so erbrachten Dienstleistung auf den Kunden übertragen. Die TRG-Mitglieder waren sich jedoch grundsätzlich einig, dass ein Unternehmen gemäß IFRS 15 alle Indikatoren für eine Übertragung der Verfügungsgewalt betrachten muss und dass die Übertragung des rechtlichen Eigentums allein kein ausreichender Indikator ist.

Wird eine Vorproduktionstätigkeit als zugesagtes Gut oder zugesagte Dienstleistung eingestuft, ordnet das Unternehmen diesem Gut bzw. dieser Dienstleistung einen Teil des Transaktionspreises zu (als separate Leistungsverpflichtung oder als Teil einer zusammengefassten Leistungsverpflichtung, die neben anderen Gütern oder Dienstleistungen auch die Vorproduktionstätigkeiten umfasst). Sind die Vorproduktionstätigkeiten Teil einer Leistungsverpflichtung, die über einen bestimmten Zeitraum erfüllt wird, sind sie bei der Bestimmung des Leistungsfortschritts zu berücksichtigen (siehe Abschnitt 7.1.4).



Häufig gestellte Fragen

Frage 4-2: Worin besteht die Zusage im Rahmen einer „typischen“ Bereitschaftsverpflichtung?
[TRG-Sitzung vom 26. Januar 2015, Agenda Paper 16]

Auf ihrer Sitzung im Januar 2015 erörterten die TRG-Mitglieder zahlreiche Beispiele für Bereitschaftsverpflichtungen und stimmten grundsätzlich darin überein, dass die Zusage im Rahmen einer Bereitschaftsverpflichtung darin besteht, dem Kunden Zugang zu einem Gut oder einer Dienstleistung bereitzustellen, d. h., es ist nicht die Lieferung des zugrunde liegenden Guts bzw. die Erbringung der zugrunde liegenden Dienstleistung an sich gemeint.

Der Standard beschreibt eine Bereitschaftsverpflichtung als eine zugesagte Dienstleistung, bei der das Unternehmen laufend für die Bereitstellung von Gütern oder Dienstleistungen bereitsteht oder Güter bzw. Dienstleistungen für einen Kunden bereithält, der diese nutzen kann, wie und wann er möchte. Bereitschaftsverpflichtungen sind vor allem in der Softwarebranche üblich (z. B. nicht spezifizierte Aktualisierungen von Software, die vorgenommen werden, sofern und sobald sie verfügbar sind), kommen aber auch in anderen Industriezweigen vor.

Das TRG-Agendapapier nennt die folgenden Arten von Zusagen an einen Kunden, die in Abhängigkeit von den Fakten und Umständen als Bereitschaftsverpflichtungen eingestuft werden können:

- ▶ Verpflichtungen, bei denen sich das betreffende Gut, die Dienstleistung oder das geistige Eigentum zwar noch in der Entwicklung befindet, das Unternehmen jedoch Einfluss auf dessen bzw. deren Bereitstellung ausüben kann (z. B. die Zusage eines Softwareanbieters, nicht spezifizierte Softwareaktualisierungen nach eigenem Ermessen auf den Kunden zu übertragen)
- ▶ Verpflichtungen, bei denen weder das Unternehmen noch der Kunde Einfluss auf die Lieferung des zugrunde liegenden Guts oder die Erbringung der zugrunde liegenden Dienstleistung haben (z. B. die Zusage eines Unternehmens zur Schneeräumung auf einem Flugfeld gegen Zahlung einer festen Jahresgebühr) ▶



Identifizierung der separaten Leistungsverpflichtungen innerhalb des Vertrags (ggf. der Verträge)

Häufig gestellte Fragen

- Verpflichtungen, bei denen der Kunde Einfluss auf die Lieferung des zugrunde liegenden Guts oder die Erbringung der zugrunde liegenden Dienstleistung ausüben kann (z. B. die Zusage eines Unternehmens zur Erbringung regelmäßiger Wartungsleistungen für Geräte eines Kunden nach einer festgelegten Nutzungsdauer des Kunden, die vorgenommen werden, sofern und sobald sie benötigt werden)
- Verpflichtungen, einem Kunden ein Gut oder eine Dienstleistung kontinuierlich zur Verfügung zu stellen (z. B. die Mitgliedschaft in einem Fitnessclub, die einem Kunden für einen festgelegten Zeitraum uneingeschränkten Zugang einräumt)

Ein Unternehmen muss sämtliche vertragsrelevanten Fakten und Umstände sorgfältig prüfen, um adäquat beurteilen zu können, ob es sich bei der Zusage an einen Kunden um die Lieferung des Guts oder der zugrunde liegenden Güter oder Dienstleistung(en) oder aber um die Leistung, laufend für die Bereitstellung von Gütern oder Dienstleistungen bereit-

zustehen, handelt. Es muss zudem in einem Vertrag, der eine Bereitschaftsverpflichtung enthält, auch andere Zusagen berücksichtigen, um die Leistungsverpflichtungen in diesem Vertrag adäquat zu identifizieren. Die TRG-Mitglieder waren sich grundsätzlich einig, dass nicht alle Verträge mit einem Bereitschaftselement zwangsläufig eine einzige Leistungsverpflichtung enthalten (siehe Frage 4-3).¹²³

Auf der TRG-Sitzung gab ein FASB-Mitarbeiter außerdem an, dass das FASB nach Einschätzung des Mitarbeiterstabs nicht die Absicht habe, die nach US-GAAP bestehende aktuelle Praxis der Bestimmung, wann Software- oder Technologietransaktionen spezifizierte Upgrade-Rechte (d. h. eine separate Leistungsverpflichtung) oder nicht spezifizierte Upgrade-Rechte (d. h. eine Bereitschaftsverpflichtung) enthalten, zu ändern. Für nähere Einzelheiten zu den Beratungen der TRG-Mitglieder über die Bestimmung des Fortschritts im Hinblick auf die Erfüllung einer Bereitschaftsverpflichtung, die über einen bestimmten Zeitraum erbracht wird, siehe Abschnitt 7.1.4.C, Frage 7-13.

Frage 4-3: Enthalten alle Verträge mit einem Bereitschaftselement (*stand-ready element*) eine einzige Leistungsverpflichtung, die über einen bestimmten Zeitraum erfüllt wird? [TRG-Sitzung vom 9. November 2015, Agenda Paper 48]

Die TRG-Mitglieder waren grundsätzlich der Ansicht, dass das Bereitschaftselement in einem Vertrag nicht in jedem Fall eine einzige Leistungsverpflichtung darstellt, die über einen bestimmten Zeitraum erfüllt wird. Diese Schlussfolgerung steht in Einklang mit der Diskussion des Sachverhalts in Frage 4-2, wonach ein Unternehmen bei der Identifizierung der Art einer Zusage an einen Kunden bestimmen kann,

dass ein Bereitschaftselement zwar existiert, es sich dabei jedoch nicht um ein zugesagtes Gut oder eine zugesagte Dienstleistung für die Zwecke der Umsatzrealisierung handelt. Vielmehr stellen die zugrunde liegenden Güter oder Dienstleistungen die Güter oder Dienstleistungen dar, die dem Kunden zugesagt und vom Unternehmen bilanziert wurden.

¹²³ Siehe TRG Agenda Paper 48 *Customer options for additional goods and services*, 9. November 2015.



Häufig gestellte Fragen

Das folgende Beispiel aus dem TRG-Agendapapier verdeutlicht dies:

Beispiel für die Bestimmung der Art der Zusage in einem Vertrag mit einem Bereitschaftselement

Ein Unternehmen kann beispielsweise aufgrund einer Rahmenliefervereinbarung verpflichtet sein, jederzeit bei Bedarf ein bestimmtes Bauteil für einen Kunden herzustellen. Der Kunde ist nicht zum Erwerb von Bauteilen verpflichtet (d. h., es gibt keine garantierte Mindestabnahmemenge). Es besteht jedoch eine hohe Wahrscheinlichkeit, dass der Kunde Bauteile erwerben wird, da er diese benötigt, um sein Produkt herzustellen, und es für ihn nicht praktikabel ist, die Bauteile von verschiedenen Lieferanten zu beziehen. Die TRG-Mitglieder stimmten grundsätzlich darin überein, dass die Zusage in diesem Beispiel in der Lieferung der Bauteile und nicht in der laufenden Bereitschaft des Unternehmens besteht. Wenn der Kunde auf der Basis der Rahmenliefervereinbarung eine Bestellung aufgibt, erwirbt er eine bestimmte Anzahl eigenständig abgrenzbarer Güter, und diese Bestellung begründet neue Leistungsverpflichtungen für das Unternehmen. Bestimmt das Unternehmen jedoch, dass die Zusage darin besteht, laufend bereitzustehen, ist der Vertrag als eine einzige Leistungsverpflichtung, die über einen bestimmten Zeitraum erfüllt wird, zu bilanzieren. In diesem Fall muss das Unternehmen möglicherweise die Anzahl der erwarteten Verkäufe über die Vertragslaufzeit schätzen (d. h., es muss die variable Gegenleistung schätzen und die Begrenzungsvorschrift für variable Gegenleistungen anwenden) und den Transaktionspreis sowie die Zuordnung zu den übertragenen Gütern oder Dienstleistungen laufend aktualisieren.

Das TRG-Agendapapier weist ferner darauf hin, dass das Unternehmen in diesem Beispiel nicht verpflichtet ist, Bauteile zu übertragen, bis der Kunde eine Bestellung aufgibt (d. h., der Kunde trifft eine separate Kaufentscheidung).

Dies steht in Widerspruch zu einer Bereitschaftsverpflichtung, bei der das Unternehmen verpflichtet ist, eine zugesagte Dienstleistung für den Kunden bereitzuhalten, und der Kunde keine weiteren Kaufentscheidungen treffen muss.

Siehe Frage 4-13 für weitere Erläuterungen zur Bestimmung, ob ein Vertrag, der variable Mengen von Gütern oder Dienstleistungen enthält, als variable Gegenleistung zu bilanzieren ist (ob also die Zusage darin besteht, eine einzige Gesamtdienstleistung, z. B. eine Bereitschaftsverpflichtung, auf den Kunden zu übertragen) oder als Vertrag mit Kundenoptionen (ob also die Zusage darin besteht, die zugrunde liegenden, eigenständig abgrenzbaren Güter oder Dienstleistungen zu übertragen).



4

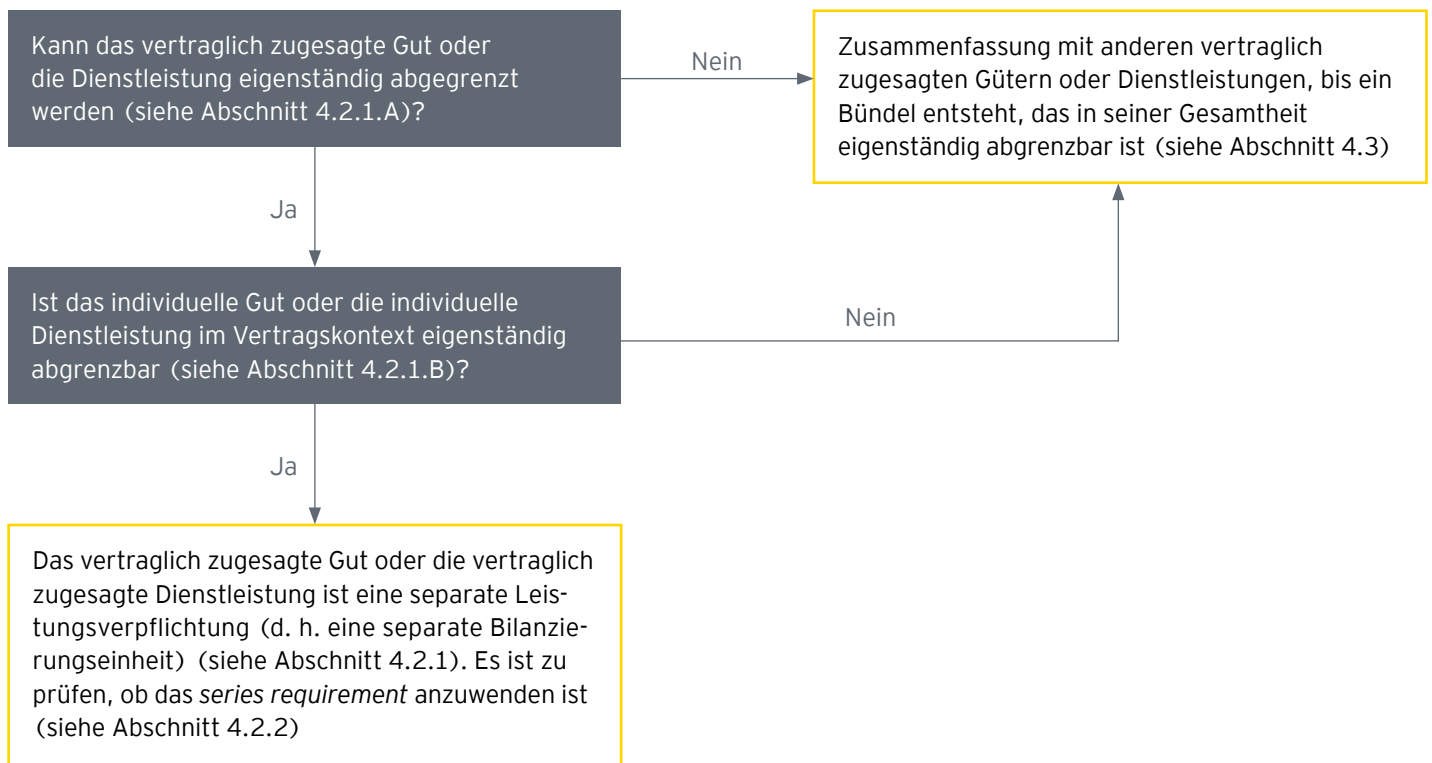
Identifizierung der separaten Leistungsverpflichtungen innerhalb des Vertrags (ggf. der Verträge)

4.2 Bestimmung, wann Zusagen eine Leistungsverpflichtung darstellen (im März 2020 aktualisiert)

Nach der Identifizierung der im Rahmen eines Vertrags zugesagten Güter oder Dienstleistungen prüft ein Unternehmen, welche dieser Güter oder Dienstleistungen als separate Leistungsverpflichtungen einzustufen sind. Das heißt, das Unternehmen identifiziert die individuellen Bilanzierungseinheiten. Zugesagte Güter oder Dienstleistungen stellen separate Leistungsverpflichtungen dar, wenn sie eigenständig abgrenzbar sind (für sich genommen oder als Teil eines Güter- oder Dienstleistungspakets) oder Teil einer Reihe eigenständig abgrenzbarer Güter oder Dienstleistungen sind, die im Wesentlichen gleich sind und nach dem gleichen Muster auf den Kunden übertragen werden (siehe Abschnitt 4.2.2).

Wenn ein zugesagtes Gut bzw. eine zugesagte Dienstleistung nicht eigenständig abgrenzbar ist, muss ein Unternehmen dieses Gut oder diese Dienstleistung mit anderen zugesagten Gütern oder Dienstleistungen kombinieren, bis sich ein Bündel aus Gütern oder Dienstleistungen identifizieren lässt, das in seiner Gesamtheit eigenständig abgrenzbar ist. Falls nur das gesamte Paket der zugesagten Güter oder Dienstleistungen als eine einzige Leistungsverpflichtung identifiziert wird, muss ein Unternehmen alle in einem Vertrag zugesagten Güter oder Dienstleistungen als eine einzige Leistungsverpflichtung bilanzieren. Für weiter gehende Erläuterungen siehe Abschnitt 4.3.

Das folgende Schaubild veranschaulicht diese Anforderungen:





Eine einzige Leistungsverpflichtung kann eine Lizenz für geistiges Eigentum und andere zugesagte Güter oder Dienstleistungen einschließen. IFRS 15 enthält zwei Beispiele in Bezug auf Lizenzen für geistiges Eigentum, die nicht von anderen zugesagten Gütern oder Dienstleistungen in einem Vertrag abgrenzbar sind: (1) Lizenzen, die fester Bestandteil eines materiellen Guts und für dessen Funktion unverzichtbar sind, und (2) Lizenzen, die der Kunde nur in Verbindung mit einer dazugehörigen Dienstleistung nutzen kann (wie einem von dem Unternehmen erbrachten Onlinedienst, der dem Kunden über die Lizenz den Zugriff auf die Inhalte ermöglicht).¹²⁴ Weitere Erläuterungen zu diesen beiden Beispielen sind in Abschnitt 8.1.2 enthalten.

Gemäß dem Standard stellen die beiden folgenden Zusagen ebenfalls Leistungsverpflichtungen dar:

- ▶ Optionen des Kunden zum Erwerb zusätzlicher Güter oder Dienstleistungen, die dem Kunden wesentliche Rechte gewähren (siehe Abschnitt 4.6, IFRS 15.B40)
- ▶ *service-type warranties* (siehe Abschnitt 9.1, IFRS 15.B28-B33)

Unternehmen müssen nicht das allgemeine Modell des IFRS 15 anwenden, um zu bestimmen, ob diese Güter oder Dienstleistungen Leistungsverpflichtungen darstellen, da das Board festgelegt hat, dass es sich um Leistungsverpflichtungen handelt, wenn die betreffenden Güter oder Dienstleistungen als Zusagen in einem Vertrag identifiziert werden.

4.2.1 Bestimmung, ob Güter oder Dienstleistungen eigenständig abgrenzbar (*distinct*) sind

IFRS 15 beschreibt einen zweistufigen Prozess, nach dem zu bestimmen ist, ob ein zugesagtes Gut bzw. eine zugesagte Dienstleistung (oder ein Paket aus Gütern oder Dienstleistungen) eigenständig abgrenzbar ist:

- ▶ Prüfung auf der Ebene des individuellen Guts bzw. der individuellen Dienstleistung, ob der Kunde aus dem Gut oder der Dienstleistung entweder gesondert oder zusammen mit anderen, für ihn jederzeit verfügbaren Ressourcen einen Nutzen ziehen kann (d. h., das Gut bzw. die Dienstleistung kann eigenständig abgegrenzt werden)
- ▶ Prüfung, ob das Gut bzw. die Dienstleistung von anderen Zusagen aus dem Vertrag trennbar ist (ob also die Zusage, das Gut bzw. die Dienstleistung zu übertragen, im Vertragskontext eigenständig abgrenzbar ist)

Die beiden Kriterien müssen kumulativ erfüllt sein, damit das Gut bzw. die Dienstleistung eigenständig abgrenzbar ist. Sind sie erfüllt, muss das individuelle Gut bzw. die individuelle Dienstleistung als separate Bilanzierungseinheit (d. h. als Leistungsverpflichtung) erfasst werden.

Das Board kam zu dem Schluss, dass beide Schritte wichtig sind, um zu bestimmen, ob ein zugesagtes Gut bzw. eine zugesagte Dienstleistung gesondert zu bilanzieren ist. Das erste Kriterium (eigenständig abgrenzbar) legt die Mindestmerkmale fest, damit ein Gut bzw. eine Dienstleistung separat bilanziert werden kann. Doch auch dann, wenn die individuellen vertraglich zugesagten Güter oder Dienstleistungen eigenständig abgegrenzt werden können, ist es möglicherweise nicht sachgerecht, sie separat zu bilanzieren, da dies nicht zu einer zutreffenden Darstellung der Leistungen des Unternehmens in dem Vertrag oder nicht zu einer angemessenen Abbildung der Art der Zusage, die das Unternehmen dem Kunden gegeben hat, führen würde.¹²⁵ Daher müsste das Unternehmen bei der Anwendung des zweiten Kriteriums (im Vertragskontext eigenständig abgrenzbar) auch die Verbindung zwischen diesen Gütern oder Dienstleistungen berücksichtigen und die Leistungsverpflichtungen in dem Vertrag bestimmen.

¹²⁴ Siehe IFRS 15.B54.

¹²⁵ Siehe IFRS 15.BC102.

Identifizierung der separaten Leistungsverpflichtungen innerhalb des Vertrags (ggf. der Verträge)

Das IFRS IC erhielt eine Anfrage zur Identifizierung von separaten Leistungsverpflichtungen in einem Vertrag über den Verkauf eines Immobilienobjekts, der auch die Übertragung von Grundstücken beinhaltet. Diese Anfrage wird in Abschnitt 4.2.1.B erläutert.

4.2.1.A Abgrenzungsfähigkeit (*capable of being distinct*)

Das erste Kriterium schreibt vor, dass ein zugesagtes Gut bzw. eine zugesagte Dienstleistung eigenständig abgrenzbar sein muss. Das heißt, dass der Kunde aus dem Gut oder der Dienstleistung entweder gesondert oder zusammen mit anderen Ressourcen, die für ihn jederzeit verfügbar sind, einen Nutzen ziehen kann.

Der Standard enthält folgende Vorschriften für die Bestimmung, ob ein zugesagtes Gut oder eine zugesagte Dienstleistung eigenständig abgegrenzt werden kann:

Auszug aus IFRS 15

28. Ein Kunde kann aus einem Gut oder einer Dienstleistung einen Nutzen gemäß Paragraph 27(a) 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. Bei einigen Gütern oder Dienstleistungen kann der Kunde aus den Gütern oder Dienstleistungen selbst einen Nutzen ziehen. Bei anderen Gütern oder Dienstleistungen kann der Kunde aus den Gütern oder Dienstleistungen nur in Verbindung mit anderen jederzeit verfügbaren Ressourcen einen Nutzen ziehen. Eine jederzeit verfügbare Ressource ist ein Gut oder eine Dienstleistung, das oder die (vom Unternehmen oder einem anderen Unternehmen) separat veräußert wird, oder eine Ressource, die der Kunde bereits vom Unternehmen (einschließlich Gütern oder Dienstleistungen, die das Unternehmen im Rahmen des Vertrags bereits auf den Kunden übertragen hat) oder aus anderen Transaktionen oder Ereignissen erhalten hat. Dass der Kunde aus den Gütern oder Dienstleistungen selbst oder aus den Gütern oder Dienstleistungen in Verbindung mit anderen jederzeit verfügbaren Ressourcen einen Nutzen ziehen kann, kann durch verschiedene Faktoren nachgewiesen werden. So deutet beispielsweise der Umstand, dass ein Unternehmen ein Gut oder eine Dienstleistung regelmäßig separat veräußert, darauf hin, dass der Kunde aus diesem Gut bzw. dieser Dienstleistung entweder einzeln oder in Verbindung mit anderen jederzeit verfügbaren Ressourcen einen Nutzen ziehen kann.

Die Feststellung, ob ein Gut oder eine Dienstleistung eigenständig abgrenzbar ist, dürfte in vielen Fällen einfach sein. Wenn ein Unternehmen beispielsweise ein Gut oder eine Dienstleistung regelmäßig separat veräußert, wäre dies ein Beleg dafür, dass das Gut bzw. die Dienstleistung dem Kunden entweder einzeln oder in Verbindung mit anderen jederzeit verfügbaren Ressourcen einen Nutzen verschafft.

Diese Beurteilung dürfte in anderen Situationen ein höheres Maß an Ermessensausübung erfordern. Dies gilt insbesondere, wenn der Nutzen aus dem Gut bzw. der Dienstleistung





lediglich in Verbindung mit jederzeit verfügbaren Ressourcen, die von anderen Unternehmen bereitgestellt werden, gezogen werden kann. Diese Ressourcen müssen eine der folgenden Bedingungen erfüllen:

- Sie werden vom Unternehmen selbst (oder von einem sonstigen Unternehmen) separat veräußert.
- Der Kunde hat die Ressourcen bereits vom Unternehmen (einschließlich Gütern oder Dienstleistungen, die das Unternehmen im Rahmen des Vertrags bereits auf den Kunden übertragen hat) oder aus anderen Transaktionen oder Ereignissen erhalten.

Wie in der Grundlage für Schlussfolgerungen angegeben, basiert die Einschätzung, ob der Kunde aus den Gütern oder Dienstleistungen (entweder gesondert oder in Verbindung mit anderen jederzeit verfügbaren Ressourcen) einen Nutzen ziehen kann, auf den Eigenschaften der Güter oder Dienstleistungen und nicht darauf, auf welche Weise der Kunde die Güter oder Dienstleistungen nutzen könnte.¹²⁶ Dementsprechend lässt das Unternehmen bei seiner Einschätzung die vertraglichen Beschränkungen außer Acht, die verhindern könnten, dass der Kunde jederzeit verfügbare Ressourcen von einer anderen Partei als dem Unternehmen erhält (siehe hierzu auch den Auszug aus IFRS 15, Beispiel 11, Fall D in Abschnitt 4.2.3). Das IFRS IC hat diesen Punkt auf seiner Sitzung im März 2018 ebenfalls diskutiert (siehe hierzu die weiter gehenden Erläuterungen in Abschnitt 4.2.1.B).

In seiner Grundlage für Schlussfolgerungen merkt das Board an, dass die Merkmale der eigenständigen Abgrenzbarkeit mit den bisherigen Umsatzrealisierungsvorschriften für die Identifizierung von Teilleistungen in Mehrkomponentenverträgen vergleichbar sind. Danach muss das gelieferte Gut oder die erbrachte Dienstleistung für den Kunden einen eigenständigen Wert haben, damit es bzw. sie separat bilanziert werden kann. Das Board hat in IFRS 15 jedoch einen anderen Wortlaut gewählt, um nicht zu implizieren, dass ein Unternehmen bei der Identifizierung seiner Leistungsverpflichtungen die beabsichtigte Nutzung des zugesagten Guts bzw. der zugesagten Dienstleistung durch den Kunden beurteilen muss. Es weist darauf hin, dass es für ein Unter-

nehmen schwierig, wenn nicht sogar unmöglich sein könnte, die Absichten eines Kunden zu erkennen.¹²⁷

4.2.1.B Eigenständige Abgrenzbarkeit im Vertragskontext (*distinct within the context of the contract*) (im März 2020 aktualisiert)

Nachdem ein Unternehmen anhand der individuellen Merkmale der Zusage bestimmt hat, ob ein zugesagtes Gut oder eine zugesagte Dienstleistung eigenständig abgrenzbar ist, hat es das zweite Kriterium anzuwenden, um festzustellen, ob das Gut oder die Dienstleistung von anderen Zusagen im Vertrag trennbar ist (ob also die Zusage zur Übertragung des Guts bzw. der Dienstleistung im Vertragskontext eigenständig abgrenzbar ist).



¹²⁶ Siehe IFRS 15.BC100.

¹²⁷ Siehe IFRS 15.BC101.

4

Identifizierung der separaten Leistungsverpflichtungen innerhalb des Vertrags (ggf. der Verträge)

Gemäß dem Standard ist dabei Folgendes zu beachten:

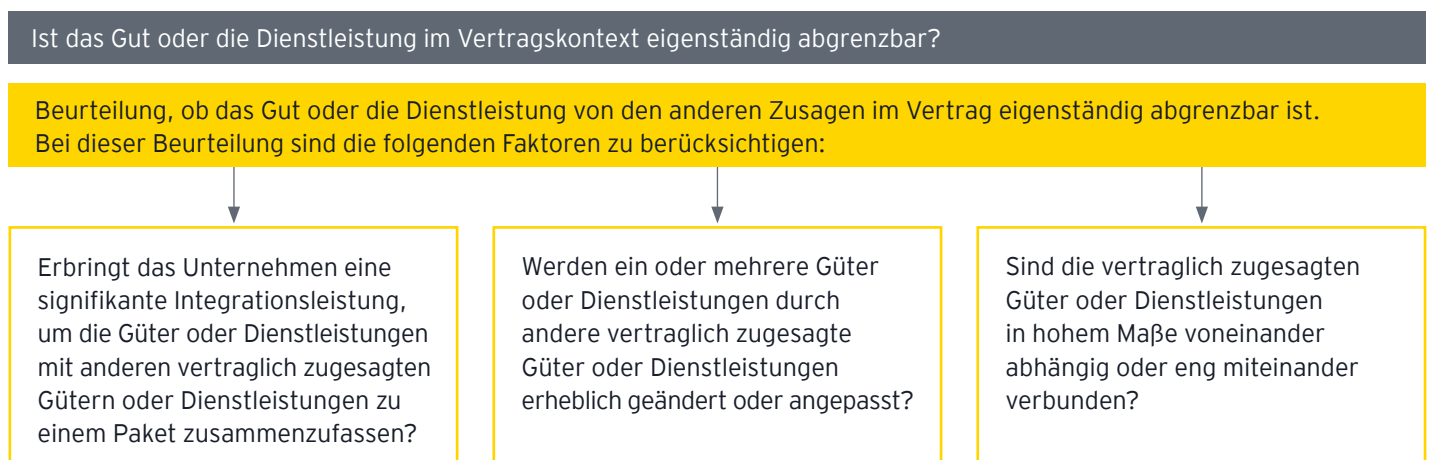
Auszug aus IFRS 15

29. Bei der Beurteilung, ob die Zusagen eines Unternehmens zur Übertragung von Gütern oder Dienstleistungen auf den Kunden gemäß Paragraph 27(b) von anderen Zusagen trennbar sind, soll bestimmt werden, ob die jeweilige Zusage im vertraglichen Kontext darin besteht, diese Güter oder Dienstleistungen einzeln zu übertragen, oder stattdessen auf die Übertragung eines kombinierten Postens/kombinierter Posten, in den bzw. die die zugesagten Güter oder Dienstleistungen eingeflossen sind, abzielt. Nachstehend eine nicht erschöpfende Liste von Faktoren, die darauf hindeuten, dass zwei oder mehr Zusagen zur Übertragung von Gütern oder Dienstleistungen auf einen Kunden nicht von anderen Zusagen trennbar sind:

- (a) Das Unternehmen erbringt eine signifikante Integrationsleistung, um die Güter oder Dienstleistungen mit anderen vertraglich zugesagten Gütern oder Dienstleistungen zu einem Bündel aus Gütern oder Dienstleistungen zusammenzufassen, damit das mit dem Kunden vertraglich vereinbarte kombinierte Endergebnis bzw. die mit dem Kunden vertraglich vereinbarten kombinierten Endergebnisse erzielt wird/werden. Das heißt, dass das Unternehmen die Güter oder Dienstleistungen zur Herstellung oder Lieferung des vom Kunden gewünschten kombinierten Endergebnisses/der vom Kunden gewünschten kombinierten Endergebnisse nutzt. Ein kombiniertes Endergebnis kann über mehr als eine Phase, ein Element oder eine Einheit erzielt werden.
- (b) Eines oder mehrere der Güter oder Dienstleistungen führt/führen zu einer signifikanten Änderung oder Anpassung eines oder mehrerer vertraglich zugesagter Güter oder Dienstleistungen oder wird/werden durch ein oder mehrere vertraglich zugesagte Güter oder Dienstleistungen signifikant geändert oder angepasst.
- (c) Die Güter oder Dienstleistungen sind in hohem Maße voneinander abhängig oder miteinander verbunden. Das heißt, dass jedes dieser Güter oder jede dieser Dienstleistungen erheblich von einem/einer oder mehreren der anderen Güter oder Dienstleistungen im Vertrag beeinflusst wird. In einigen Fällen sind zwei oder mehrere Güter oder Dienstleistungen beispielsweise erheblich voneinander beeinflusst, weil das Unternehmen, wenn es die Güter und Dienstleistungen einzeln und unabhängig voneinander übertragen würde, seine Zusage nicht erfüllen könnte.



Das folgende Schaubild veranschaulicht diese Anforderungen:



Grundsatz der Trennbarkeit

Um zu bestimmen, ob die zugesagten Güter oder Dienstleistungen voneinander trennbar sind (d. h. ob eine Zusage, ein Gut oder eine Dienstleistung zu übertragen, im Vertragskontext eigenständig abgrenzbar ist), muss ein Unternehmen beurteilen, ob seine Zusage darin besteht, jedes Gut und jede Dienstleistung einzeln zu übertragen oder ein Leistungspaket oder Leistungspakete, die die vertraglich zugesagten Güter oder Dienstleistungen enthalten, zu übertragen. Daher muss das Unternehmen beurteilen, ob die vertraglich zugesagten Güter oder Dienstleistungen Endergebnisse oder Inputs zu einem oder mehreren vertraglich festgelegten Leistungspaketen darstellen. In seiner Grundlage für Schlussfolgerungen weist das Board darauf hin, dass ein solches Leistungspaket häufig mehr als die Summe der zugrunde liegenden zugesagten Güter oder Dienstleistungen umfasst (oder erheblich davon abweicht).¹²⁸

Bei der Beurteilung, ob die Zusage eines Unternehmens von anderen Zusagen trennbar ist, ist das Verhältnis zwischen den verschiedenen Gütern oder Dienstleistungen im Kontext der Vertragserfüllung in Betracht zu ziehen. Das Unternehmen berücksichtigt daher den Umfang der Integration, des Zusammenhangs oder der Abhängigkeit zwischen den Zusagen zur

Übertragung von Gütern oder Dienstleistungen. In der Grundlage für Schlussfolgerungen weist das Board darauf hin, dass ein Unternehmen, anstatt zu prüfen, ob ein Posten seiner Art nach von einem anderen abhängt (ob also zwischen zwei Posten ein funktionaler Zusammenhang besteht), eher beurteilen wird, ob bei der Erfüllung des Vertrags zwischen zwei oder mehreren Posten ein transformativer Zusammenhang besteht.¹²⁹ Das IFRS IC hat diesen Punkt auf seiner Sitzung im März 2018 ebenfalls diskutiert (siehe hierzu die nachstehende Erläuterung).

Das Board hebt außerdem hervor, dass der Grundsatz der Trennbarkeit auf das gesamte Paket der vertraglich zugesagten Güter oder Dienstleistungen anzuwenden ist und nicht auf jedes einzelne Gut bzw. jede einzelne Dienstleistung. Das heißt, der Grundsatz dient dazu festzustellen, wann durch die Übertragung eines Pakets vertraglich vereinbarter Güter oder Dienstleistungen durch ein Unternehmen eine einzige Zusage gegenüber einem Kunden erfüllt wird. Bei der Anwendung dieses Grundsatzes prüft ein Unternehmen infolgedessen, ob sich zwei oder mehr zugesagte Güter oder Dienstleistungen in dem Vertrag erheblich gegenseitig beeinflussen (und ob sie somit in hohem Maße voneinander abhängig oder eng miteinander verbunden sind).¹³⁰

¹²⁸ Siehe IFRS 15.BC116J.

¹²⁹ Siehe IFRS 15.BC116K.

¹³⁰ Siehe IFRS 15.BC116L.

Identifizierung der separaten Leistungsverpflichtungen innerhalb des Vertrags (ggf. der Verträge)

Als Beispiel führt das IASB in der Grundlage für Schlussfolgerungen einen typischen Fertigungsauftrag an, der die Übertragung zahlreicher eigenständig abgrenzbarer Güter oder Dienstleistungen (z. B. verschiedene Baumaterialien, Arbeitsleistungen, Projektmanagementleistungen) auf einen Kunden beinhaltet. In diesem Beispiel gelangt das IASB zu der Schlussfolgerung, dass es nicht möglich ist, alle individuellen Güter oder Dienstleistungen als separate Leistungsverpflichtungen zu identifizieren, und dass dadurch auch die Art der Zusage des Unternehmens gegenüber dem Kunden nicht angemessen widerspiegelt würde. Das Unternehmen würde bei einem solchen Vorgehen Umsatzerlöse erfassen, wenn das Material und die sonstigen Produktionsfaktoren für den Fertigungsprozess bereitgestellt werden, und nicht, wenn es die Fertigung (unter Einsatz dieser Produktionsfaktoren) des dem Kunden vertraglich zugesagten Guts (z. B. eines Gebäudes oder eines Hauses) durchführt. Infolgedessen wird ein Unternehmen bei der Bestimmung, ob ein zugesagtes Gut oder eine zugesagte Dienstleistung eigenständig abgrenzbar ist, nicht nur beurteilen, ob das Gut bzw. die Dienstleistung eigenständig abgegrenzt werden kann, sondern auch, ob dies gleichermaßen für die Zusage zur Übertragung des Guts bzw. der Dienstleistung im Vertragskontext gilt.¹³¹

IFRS 15.29 nennt drei Faktoren (die in den nächsten Unterabschnitten näher erläutert werden), anhand derer Unternehmen beurteilen, wann die Zusagen in einem Paket zugesagter Güter oder Dienstleistungen nicht voneinander trennbar sind und folglich zu einer einzigen Leistungsverpflichtung zusammengefasst werden müssen. In seiner Grundlage für Schlussfolgerungen weist das IASB darauf hin, dass diese Auflistung nicht abschließend ist und nicht alle Faktoren gegeben sein müssen, damit ein Unternehmen zu dem Ergebnis gelangt, dass seine Zusagen zur Übertragung von Gütern oder Dienstleistungen nicht voneinander trennbar sind. Auf seiner Sitzung im März 2018 betonte das IFRS IC (siehe die Erläuterungen unten), dass die drei Faktoren nicht als Kriterien dienen, die unabhängig vom Grundsatz der Trennbarkeit herangezogen werden können. Angesichts der Vielzahl unterschiedlicher Vereinbarungen, die in den Anwendungsbereich des IFRS 15 fallen, geht das Board

davon aus, dass es auch Situationen geben wird, in denen die Faktoren für die Beurteilung unter Anwendung des Grundsatzes der Trennbarkeit weniger relevant sein werden.¹³² Die Einschätzung, ob ein zugesagtes Gut oder eine zugesagte Dienstleistung eigenständig abgrenzbar ist, kann ein beträchtliches Maß an Ermessensausübung durch die Unternehmen erfordern. Sie verlangt ein umfassendes Verständnis der jedem Vertrag zugrunde liegenden Sachverhalte und Umstände. Ein Unternehmen sollte im Rahmen seiner Beurteilung die folgenden Fragen berücksichtigen. Diese geben die Erläuterungen des Boards in seiner Grundlage für Schlussfolgerungen wieder:¹³³

- ▶ Ist das kombinierte Objekt besser oder unterscheidet es sich wesentlich von der Summe der vertraglich zugesagten Güter oder Dienstleistungen?
- ▶ Erfüllt das Unternehmen im Wesentlichen eine einzige Zusage an den Kunden?
- ▶ Ist das Risiko, das das Unternehmen übernimmt, um seiner Verpflichtung zur Übertragung des vertraglich zugesagten Guts oder der vertraglich zugesagten Dienstleistung nachzukommen, untrennbar mit dem Risiko verbunden, das sich aus der Übertragung der restlichen Güter oder Dienstleistungen in dem Bündel ergibt?
- ▶ Beeinflussen sich zwei oder mehr vertraglich zugesagte Güter oder Dienstleistungen gegenseitig in einem hohen Maß?
- ▶ Beeinflusst jedes vertraglich zugesagte Gut oder jede vertraglich zugesagte Dienstleistung die Nützlichkeit der anderen vertraglich zugesagten Güter oder Dienstleistungen für den Kunden erheblich?

Signifikante Integrationsleistungen

Der erste Faktor (gemäß IFRS 15.29[a]) ist das Vorhandensein signifikanter Integrationsleistungen. Wenn ein Unternehmen eine signifikante Integrationsleistung erbringt, um ein Gut oder eine Dienstleistung mit anderen Gütern oder Dienstleistungen aus einem Vertrag zu einem Bündel aus Gütern

¹³¹ Siehe IFRS 15.BC102.

¹³² Siehe IFRS 15.BC116N.

¹³³ Siehe IFRS 15.BC116J-BC116L.



oder Dienstleistungen zusammenzufassen, so stellt dieses Güter- oder Dienstleistungspaket nach Maßgabe des IASB das kombinierte Endergebnis oder die kombinierten Endergebnisse dar. Anders ausgedrückt: Wenn ein Unternehmen eine signifikante Integrationsleistung anbietet, ist das mit der Übertragung der individuellen Güter oder Dienstleistungen einhergehende Risiko untrennbar mit dem Paket von integrierten Gütern oder Dienstleistungen verbunden, da ein wichtiger Teil der Zusage des Unternehmens gegenüber dem Kunden darin besteht sicherzustellen, dass die individuellen Güter oder Dienstleistungen in das kombinierte Endergebnis bzw. die kombinierten Endergebnisse integriert werden.¹³⁴ Im Rahmen dieser Beurteilung müssen Unternehmen prüfen, ob sie eine signifikante Integrationsleistung erbringen, die die einzelnen vertraglich zugesagten Güter oder Dienstleistungen (die Inputs) effektiv in einen kombinierten Output umwandelt. Dies wird in Beispiel 11, Fall E (siehe Abschnitt 4.2.3 unten) erläutert und steht in Einklang mit der oben dargelegten Auffassung, dass das kombinierte Endergebnis (oder mehrere Endergebnisse) häufig mehr umfasst als die Summe der zugrunde liegenden zugesagten Güter oder Dienstleistungen (oder erheblich davon abweicht).

Dieser Faktor kommt auch dann zur Anwendung, wenn es mehr als ein Endergebnis gibt. Des Weiteren kann ein kombiniertes Endergebnis, wie im Standard beschrieben, mehr als nur eine Phase, ein Element oder eine Einheit umfassen.

Laut den Erläuterungen des IASB in seiner Grundlage für Schlussfolgerungen kann dieser Faktor für eine Vielzahl von Fertigungsaufträgen von Bedeutung sein, bei denen ein Generalunternehmer Integrationsleistungen (oder Auftragsmanagementleistungen) erbringt, die die Steuerung und Koordination der verschiedenen Fertigungsschritte und die Übernahme der mit der Integration dieser Schritte verbundenen Risiken umfassen. Zu den von einem Generalunternehmer erbrachten Integrationsleistungen zählen häufig die Koordination der von einem Unterauftragnehmer durchgeführten Tätigkeiten und die Sicherstellung, dass die Qualität der Arbeiten den vertraglich vereinbarten Spezifikationen entspricht und die individuellen Güter oder Dienstleistungen angemessen in das dem Kunden vertraglich zugesagte

Leistungspaket integriert werden.¹³⁵ Diese Art von Fertigungsaufträgen und die Analyse, ob der Auftrag eine signifikante Integrationsleistung enthält, wird in Beispiel 10, Fall A (siehe Abschnitt 4.2.3 unten) sowie anhand des nachstehenden Beispiels veranschaulicht.



¹³⁴ Siehe IFRS 15.BC107.

¹³⁵ Siehe IFRS 15.BC107.

Identifizierung der separaten Leistungsverpflichtungen innerhalb des Vertrags (ggf. der Verträge)

Beispiel 4-1: Signifikante Integrationsleistungen

Auftragnehmer Q, eine Baufirma, schließt mit einem Kunden einen Vertrag über die Konzeption und den Bau einer Konzerthalle ab. Das Projekt umfasst zwei Phasen: die Konzeption und den Bau. Der Vertrag sieht für jede Phase eine separate Vergütung vor.

Es sei angenommen, dass die Güter und Dienstleistungen, die in der jeweiligen Phase geliefert bzw. erbracht werden, eigenständig abgrenzbar sind. Auftragnehmer Q muss anschließend beurteilen, ob die einzelnen Güter und Dienstleistungen in der jeweiligen Phase im Vertragskontext eigenständig abgrenzbar sind. Auftragnehmer Q erbringt folgende signifikante Integrationsleistungen: (1) Integration der verschiedenen Konzeptionsleistungen zur Erstellung von Projektplänen während der Konzeptionsphase und (2) Integration der verschiedenen Materialien und Bauleistungen zur Errichtung der Konzerthalle während der Bauphase. Auftragnehmer Q beurteilt dann, ob die in der Konzeptionsphase gelieferten Güter bzw. erbrachten Dienstleistungen (d. h. die Projektpläne) und die in der Bauphase gelieferten Güter bzw. erbrachten Dienstleistungen (d. h. die Konzerthalle) im Vertragskontext

eigenständig abgrenzbar sind und es sich somit um zwei separate Leistungsverpflichtungen handelt oder ob sie zusammen eine einzige Leistungsverpflichtung darstellen.

Im vorliegenden Beispiel sind die Konzeption und der Bau einer Konzerthalle erforderlich, um den Vertrag, den Auftragnehmer Q mit dem Kunden geschlossen hat, zu erfüllen. In Anbetracht der Komplexität des Projekts sei angenommen, dass Auftragnehmer Q während des Baus der Konzerthalle häufig Änderungen an der Konzeption vornehmen und laufend die Eignung der Materialien prüfen muss. Diese Änderungen könnten dazu führen, dass Auftragnehmer Q Nacharbeiten am Bau der Konzerthalle vornehmen muss. Auftragnehmer Q bestimmt, dass er eine signifikante Integrationsleistung erbringt, die darin besteht, Güter und Dienstleistungen zu dem vom Kunden in Auftrag gegebenen kombinierten Endergebnis (d. h. die fertige Konzerthalle) zusammenzufassen. Auftragnehmer Q kommt zu dem Schluss, dass die Konzeptions- und Bauleistungen im Vertragskontext nicht eigenständig abgrenzbar sind und stattdessen zusammengefasst und als eine einzige Leistungsverpflichtung bilanziert werden sollten.

Das Board merkte an, dass dieser Faktor auch auf andere Branchen Anwendung finden könnte.¹³⁶ In einer Rede berichtete ein SEC-Mitarbeiter von einem Beratungsgespräch mit dem Office Chief Accountant (OCA), in dem ein Unternehmen geschlussfolgert hatte, dass es eine signifikante Integrationsleistung erbrachte, bei der Ausrüstungsgegenstände (z. B. Kameras und Sensoren) und Überwachungsleistungen zu einem kombinierten Endergebnis (d. h. zu einer „intelligenten“ Sicherheitslösung) zusammengefasst wurden. Damit bot es seinen Kunden eine Leistung, die in ihrer Gesamtheit umfassender war als die den Kunden gegenüber abgegebenen Einzelzusagen. Der konsultierte OCA hatte keine Einwände gegen die Schlussfolgerung des Unternehmens, dass dessen Zusagen eine einzige Leistungsverpflichtung darstellten.¹³⁷

¹³⁶ Siehe IFRS 15.BC108.

¹³⁷ Siehe Anmerkungen von Sheri L. York, Professional Accounting Fellow, SEC Office of the Chief Accountant, 10. Dezember 2018, [SEC-Website](#).

¹³⁸ Siehe IFRS 15.BC109.

Signifikante Änderungen oder Anpassungen

Als zweiten Faktor nennt IFRS 15.29(b) das Vorliegen signifikanter Änderungen oder Anpassungen. In der Grundlage für Schlussfolgerungen erläutert das IASB, dass in einigen Branchen das Konzept des „untrennbaren Risikos“ durch die Beurteilung, ob ein Gut oder eine Dienstleistung ein anderes Gut bzw. eine andere Dienstleistung wesentlich ändert oder anpasst, noch klarer wird. Dies ist darauf zurückzuführen, dass in Fällen, in denen ein Gut oder eine Dienstleistung zu einer signifikanten Änderung oder Anpassung eines anderen Guts oder einer anderen Dienstleistung aus dem Vertrag führt, die einzelnen Güter bzw. Dienstleistungen als Input zur Produktion eines kombinierten Endergebnisses zusammengefasst werden.¹³⁸



In der Grundlage für Schlussfolgerungen zu IFRS 15 stellt das Board folgendes Beispiel zur Verfügung:¹³⁹

Beispiel für signifikante Anpassungsleistungen

Als Beispiel sei ein Unternehmen angenommen, das einem Kunden die Zusage erteilt, ihm eine Software zu liefern, die das Unternehmen in erheblichem Maße an die Bedürfnisse des Kunden anpassen wird, damit sie in dessen bestehende Infrastruktur integriert werden kann. Das Unternehmen bestimmt auf der Grundlage dieser Fakten und Umstände, dass es den Kunden mit einem vollständig integrierten System beliefert und dass die Software im Rahmen der Anpassungsleistungen so stark geändert werden muss, dass die aus der Bereitstellung der Software und den Anpassungsleistungen resultierenden Risiken untrennbar miteinander verbunden sind (d. h., die Software und die Anpassungsleistungen sind nicht voneinander trennbar).

Die Bedeutung der Änderungs- oder Anpassungsdienstleistungen kann die Schlussfolgerung eines Unternehmens hinsichtlich der Anzahl der separaten Leistungsverpflichtungen für ähnliche Sachverhalte beeinflussen. Betrachtet man die Fälle A und B in Beispiel 11 im Standard (dargestellt in Abschnitt 4.2.3 unten), wird in Fall A jede der vertraglich zugesagten Güter oder Dienstleistungen als eigenständig abgrenzbar eingestuft, da die für den Kunden erbrachten Installationsleistungen die Software nicht signifikant verändern. In Fall B werden zwei der vertraglich zugesagten Güter oder Dienstleistungen zu einer Leistungsverpflichtung zusammengefasst, weil die eine Zusage (die Installation) die andere (die Software) wesentlich an die Bedürfnisse des Kunden anpasst.

In hohem Maße voneinander abhängig oder eng miteinander verbunden

Der in IFRS 15.29(c) genannte dritte Faktor besteht in der Feststellung, ob die zugesagten Güter oder Dienstleistungen in hohem Maße voneinander abhängig oder eng miteinander verbunden sind. Dieser Faktor ist von Unternehmen am schwersten zu beurteilen und es ist zu erwarten, dass Unternehmen und ihre Interessengruppen hierauf ihren Fokus legen werden. Zugesagte Güter oder Dienstleistungen sind in hohem Maße voneinander abhängig oder eng miteinander verbunden, wenn jedes der Güter bzw. jede der Dienstleistungen durch ein oder mehrere andere Güter oder Dienstleistungen in dem Vertrag erheblich beeinflusst wird. Wie vorstehend erläutert, hat das Board klargestellt, dass ein Unternehmen zu beurteilen hat, ob zwei oder mehr vertraglich zugesagte Güter oder Dienstleistungen sich gegenseitig beeinflussen, und nicht nur, ob sie von ihrer Art her voneinander abhängig sind. Das bedeutet, dass ein Unternehmen beurteilen muss, ob eine *wesentliche* gegenseitige Abhängigkeit oder ein transformativer Zusammenhang zwischen den

zugesagten Gütern oder Dienstleistungen besteht, um zu bestimmen, ob die Zusagen in hohem Maße voneinander abhängig oder eng miteinander verbunden sind. Die Bestimmung, ob eine gegenseitige Abhängigkeit wesentlich ist und die Zusagen somit in hohem Maße voneinander abhängig oder eng miteinander verbunden sind, erfordert sorgfältige Ermessensausübung.



¹³⁹ Siehe IFRS 15.BC110.

Identifizierung der separaten Leistungsverpflichtungen innerhalb des Vertrags (ggf. der Verträge)

In der Grundlage für Schlussfolgerungen zu IFRS 15 stellt das Board folgendes Beispiel zur Verfügung:¹⁴⁰

Beispiel für in hohem Maße voneinander abhängige und eng miteinander verbundene Zusagen

Ein Unternehmen verspricht, ein experimentelles neues Produkt für einen Kunden zu entwickeln und zehn Prototypen dieses Produkts herzustellen. Da das Produkt und der Herstellungsprozess noch nicht erprobt sind, muss das Unternehmen das Design des Produkts während der Konstruktion und der Tests der Prototypen weiter überarbeiten und alle erforderlichen Änderungen an den unfertigen oder bereits fertiggestellten Prototypen vornehmen. Das Unternehmen erwartet, dass die meisten oder alle der zu produzierenden Einheiten während des Produktionsprozesses aufgrund von Designänderungen überarbeitet werden müssen. Das bedeutet, der Kunde wird wahrscheinlich nicht in der Lage sein zu entscheiden, ob er nur die Design- oder nur die Fertigungsdienstleistung kaufen möchte, ohne dass sich die eine Dienstleistung wesentlich auf die andere auswirkt. Daher stellt das Unternehmen fest, dass die Design- und Fertigungszusagen in hohem Maße von den anderen Zusagen im Vertrag abhängig und eng miteinander verbunden sind. Obwohl jede Zusage für sich allein genommen dem Kunden einen Nutzen bringen kann, sind die Zusagen daher im Rahmen des Vertrags nicht eigenständig abgrenzbar.

Wenn das Design demjenigen eines früheren Produkts ähnlich war und/oder das Unternehmen nicht damit gerechnet hat, die Prototypen im Verlauf des Produktionsprozesses aufgrund von Designanpassungen überarbeiten zu müssen, könnte es dagegen zu dem Ergebnis kommen, dass die beiden Zusagen nicht in hohem Maße voneinander abhängig oder eng miteinander verbunden sind und der Vertrag daher mehrere Leistungsverpflichtungen enthält.

Güter oder Dienstleistungen sind nicht separat identifizierbar, wenn sie in hohem Maße von anderen vertraglich zugesagten Gütern oder Dienstleistungen abhängig oder eng mit diesen verbunden sind. Dies kann der Fall sein, wenn die Entscheidung des Kunden, ein zugesagtes Gut oder eine zugesagte Dienstleistung nicht zu kaufen, die anderen vertraglich zugesagten Güter oder Dienstleistungen erheblich beeinträchtigen würde. Mit anderen Worten, die zugesagten Güter oder Dienstleistungen sind so eng miteinander verbunden oder in hohem Maße voneinander abhängig, dass das Unternehmen eine einzelne

Zusage nicht unabhängig von den anderen Zusagen im Vertrag erfüllen könnte.

Ein Aspekt, auf den sich diese Beurteilung konzentrieren sollte, ist der spezifische Nutzen, der nur durch die Zusammenfassung der Güter oder Dienstleistungen erreicht werden kann. Das heißt, es ist wichtig festzustellen, dass der Nutzen, den jedes Gut oder jede Dienstleistungen im Einzelnen bietet, deutlich geringer ist als der Nutzen aus den zusammengefassten Gütern oder Dienstleistungen. Die Erlangung eines hinreichenden Verständnisses des spezifischen Nutzens der einzelnen Güter oder Dienstleistungen sowie der kombinierten Gesamtleistung kann Gespräche mit Mitarbeitern weiterer Abteilungen (z. B. Technik, Vertrieb) zusätzlich zu denen mit den Mitarbeitern der Bereiche Rechnungswesen und Finanzen notwendig machen. Ein Unternehmen muss ferner prüfen, wie seine Produkte und Dienstleistungen in öffentlich zugänglichen Informationen (z. B. Website des Unternehmens, Investor-Relations-Berichte, eingereichte Abschlüsse) beschrieben werden. Diese Beschreibungen können Hinweise darauf enthalten, welche Funktionen für die Gesamtleistung entscheidend sind und die Kundenerwartungen beeinflussen und ob sich diese Funktionen signifikant auf den Nutzen anderer vertraglich zugesagter Güter oder Dienstleistungen auswirken. Dies bedeutet, dass die jeweiligen Fakten und Umstände jeder Zusage und jedes Vertrags sorgfältig geprüft werden müssen.

Das Konzept bezüglich der Fähigkeit eines Unternehmens, eine Zusage an einen Kunden separat zu erfüllen, wird in Beispiel 11, Fall E (siehe Abschnitt 4.2.3 unten) im Standard betont. Beispiel 11 behandelt einen Vertrag über den Verkauf von Geräten und speziellen Verbrauchsmaterialien, die mit den Geräten verwendet werden sollen. In diesem Beispiel stellt das Unternehmen fest, dass die Geräte und Verbrauchsmaterialien nicht in einem hohen Maße voneinander abhängig oder eng miteinander verbunden sind, da sich die beiden Zusagen nicht wesentlich gegenseitig beeinflussen. Im Rahmen seiner Analyse kommt das Unternehmen zu dem Schluss, dass es in der Lage wäre, jede seiner Zusagen im Vertrag unabhängig von den anderen Zusagen zu erfüllen.

¹⁴⁰ Siehe IFRS 15.BC112.



IFRS-IC-Diskussion im März 2018

2017 erhielt das IFRS IC eine Anfrage im Zusammenhang mit der Identifizierung von Leistungsverpflichtungen in einem Vertrag über den Verkauf eines Immobilienobjekts, der auch die Übertragung eines Grundstücks beinhaltet. In der Anfrage wurde auch nach dem Zeitpunkt der Umsatzrealisierung für jede separate Leistungsverpflichtung (entweder über einen bestimmten Zeitraum oder zu einem bestimmten Zeitpunkt) gefragt. Dieser Aspekt der Anfrage wird in Abschnitt 7.1.3 erläutert (Frage 7-11). In seiner Sitzung im März 2018 kam das IFRS IC zu dem Schluss, dass die Vorschriften des IFRS 15 ausreichende Leitlinien enthalten, um die Umsatzerlöse für einen solchen Vertrag zu erfassen. Daher hat es entschieden, dieses Thema nicht auf seine aktive Agenda zu nehmen.¹⁴¹

Im Rahmen seiner Erörterung zu dieser Anfrage stellte das IFRS IC fest, dass die Beurteilung der Faktoren dafür, ob die Zusage eines Unternehmens von anderen Zusagen eigenständig abgrenzbar ist, die Ausübung von Ermessen voraussetzt. Es hat ferner Folgendes festgestellt:

- ▶ Die Beurteilung des ersten Faktors erfolgt auf der Basis der Merkmale der zugesagten Güter oder Dienstleistungen selbst. Dementsprechend hat ein Unternehmen alle vertraglichen Beschränkungen, die den Kunden daran hindern könnten, jederzeit verfügbare andere Ressourcen aus anderen Quellen zu beziehen, zu ignorieren (siehe Abschnitt 4.2.1.A).¹⁴²
- ▶ Das Ziel des zweiten Faktors ist es, die Art der vertraglichen Zusage zu bestimmen. Die Zusage des Unternehmens besteht darin, die vertraglich zugesagten Güter oder Dienstleistungen entweder einzeln oder als Leistungspaket, zu dem diese Güter oder Dienstleistungen die Inputs darstellen, zu übertragen. IFRS 15 enthält auch einige Indikatoren, die darauf hindeuten, dass zwei oder mehr Zusagen zur

Übertragung von Gütern oder Dienstleistungen nicht separat identifizierbar sind.¹⁴³ Diese sind jedoch nicht als Kriterien zu verstehen, die ein Unternehmen unabhängig vom Grundsatz der Trennbarkeit bewertet, da in einigen Fällen einer oder mehrere der Indikatoren für die Bewertung dieses Grundsatzes weniger relevant sein können (siehe Abschnitt 4.2.1.B).¹⁴⁴

In seiner Grundlage für Schlussfolgerungen wies das IASB darauf hin, dass der Grundsatz der Trennbarkeit von der Idee trennbarer Risiken beeinflusst wird, also davon, ob das Risiko, das zur Erfüllung der Verpflichtung zur Übertragung eines der zugesagten Güter oder Dienstleistungen auf den Kunden übernommen wird, von dem Risiko im Zusammenhang mit der Übertragung der anderen zugesagten Güter oder Dienstleistungen trennbar ist. Bei der Beurteilung, ob die Zusage eines Unternehmens separat identifizierbar ist, sind die Wechselbeziehungen zwischen den Gütern oder Dienstleistungen innerhalb des Vertrags im Rahmen des Prozesses zur Erfüllung des Vertrags zu berücksichtigen. Dementsprechend betrachtet ein Unternehmen den Grad der Integration, Wechselwirkungen oder Interdependenzen zwischen den vertraglichen Zusagen zur Übertragung von Gütern oder Dienstleistungen. Es prüft, ob zwischen den Zusagen innerhalb eines Vertrags ein transformativer Zusammenhang besteht. Die Beurteilung, ob ein Posten seiner Art nach von einem anderen abhängt (ob also zwischen zwei Posten ein funktionaler Zusammenhang besteht), ist dagegen nicht relevant.¹⁴⁵ Für die Schlussfolgerung, ob die zugesagten Güter oder Dienstleistungen voneinander trennbar sind, ist somit maßgeblich, ob eine *wesentliche gegenseitige Abhängigkeit* zwischen den einzelnen Posten besteht. Die Bestimmung, ob eine gegenseitige Abhängigkeit wesentlich ist und die Zusagen somit voneinander trennbar sind, erfordert sorgfältige Ermessensausübung.

¹⁴¹ Siehe *IFRIC Update*, März 2018, verfügbar auf der [Website des IASB](#).

¹⁴² Siehe IFRS 15.BC100; *IFRIC Update*, März 2018, verfügbar auf der [Website des IASB](#).

¹⁴³ Siehe IFRS 15.29; *IFRIC Update*, März 2018, verfügbar auf der [Website des IASB](#).

¹⁴⁴ Siehe IFRS 15.BC116N; *IFRIC Update*, März 2018, verfügbar auf der [Website des IASB](#).

¹⁴⁵ Siehe IFRS 15.BC105, 116J und 116K.

Identifizierung der separaten Leistungsverpflichtungen innerhalb des Vertrags (ggf. der Verträge)

Das IFRS IC hat die Identifizierung der separaten Leistungsverpflichtungen innerhalb eines Vertrags in seiner Sitzung vom März 2018 anhand des folgenden Beispiels diskutiert:¹⁴⁶

Beispiel für die Identifizierung von Leistungsverpflichtungen in einem Vertrag über den Verkauf eines Immobilienobjekts, der auch die Übertragung eines Grundstücks beinhaltet

Unternehmen A schließt mit einem Kunden einen nicht kündbaren Vertrag über den Verkauf eines Immobilienobjekts ab, der die Übertragung eines Grundstücks und eines Gebäudes, das Unternehmen A auf dem Grundstück errichten wird, zum Inhalt hat. Das Grundstück umfasst die gesamte Fläche, auf der das Gebäude errichtet wird, und der Vertrag betrifft das gesamte Gebäude.

Zu Vertragsbeginn überträgt Unternehmen A das Recht auf das Grundstück auf den Kunden und dieser zahlt den im Vertrag festgelegten Preis dafür. Die Übertragung des Eigentumsrechts auf den Kunden kann nicht widerrufen werden, unabhängig davon, was während der Konstruktion des Gebäudes geschieht. Während der gesamten Bauzeit leistet der Kunde an bestimmte Meilensteine geknüpfte Zahlungen, die nicht unbedingt den bisher von Unternehmen A erbrachten Leistungen entsprechen.

Das Design und die genaue Spezifikation des Gebäudes wurden zwischen den Vertragspartnern bereits vor Vertragsunterzeichnung vereinbart. Während der Bauphase kann der Kunde jedoch Änderungen des Entwurfs und der Spezifikation verlangen. Diese werden von Unternehmen A auf der Grundlage einer im Vertrag festgelegten Methodik bepreist. Wenn der Kunde sich entschließt, die vorgeschlagenen Änderungen durchzuführen, kann Unternehmen A sie nur aus einer begrenzten Anzahl von Gründen ablehnen (z. B. wenn die Änderung gegen die Baugenehmigung verstößt). Unternehmen A kann nur dann Änderungen beantragen, wenn diese nicht zu einem unangemessenen Anstieg der Kosten oder zu einer Verzögerung des Baus führen würden. Der Kunde muss diese Änderungen jedoch genehmigen.

Unternehmen A beurteilt zunächst, ob das Grundstück und das Gebäude gemäß IFRS 15.27(a) jeweils eigenständig abgrenzbar sind. Es stellt fest, dass der Kunde aus dem Grundstück gesondert oder zusammen mit anderen Ressourcen, die ihm jederzeit zur Verfügung stehen, einen Nutzen ziehen könnte, z. B. durch die Beauftragung eines anderen Bauherrn, der ein Gebäude auf dem Grundstück errichtet. Außerdem stellt Unternehmen A fest, dass der Kunde auch aus der Errichtung des Gebäudes gesondert oder zusammen mit anderen ihm jederzeit zur Verfügung stehenden Ressourcen einen Nutzen ziehen könnte, z. B. durch Erhalt der Bauleistungen von Unternehmen A oder einem anderen Bauherrn ohne Übertragung des Grundstücks. Daher kommt Unternehmen A zu dem Schluss, dass das Grundstück und das Gebäude jeweils eigenständig abgrenzbar sind (*capable of being distinct*).

Anschließend beurteilt Unternehmen A das Kriterium in Paragraph 27 Buchstabe (b), um festzustellen, ob das Grundstück und das Gebäude im Vertragskontext eigenständig abgrenzbar sind.

¹⁴⁶ Siehe IFRS IC Agenda Paper 2D, März 2018, *Revenue recognition in a real estate contract that includes the transfer of land (IFRS 15)*, verfügbar auf der [Website des IASB](#); IFRIC Update, März 2018, verfügbar auf der [Website des IASB](#).



Diese Beurteilung erfolgt auf der Basis der Faktoren des IFRS 15.29, inklusive der folgenden:

- a. Erbringt das Unternehmen eine signifikante Integrationsleistung, indem es das Grundstück und das Gebäude zu einem kombinierten Endergebnis zusammenfasst? Unternehmen A analysiert den transformativen Zusammenhang zwischen der Übertragung des Grundstücks und dem Bau des Gebäudes im Rahmen der Vertragserfüllung. Im Rahmen dieser Analyse berücksichtigt es, ob seine Leistung beim Bau des Gebäudes eine andere wäre, wenn es nicht auch das Land übertragen würde, und umgekehrt. Trotz des funktionalen Zusammenhangs zwischen dem Grundstück und dem Gebäude (das Gebäude kann ohne das Grundstück, auf dem das Fundament errichtet wird, nicht existieren) können die von Unternehmen A mit der Übertragung des Grundstücks einhergehenden Risiken von denen, die mit der Errichtung des Gebäudes verbunden sind, getrennt werden (oder auch nicht).

- b. Sind das Grundstück und das Gebäude in hohem Maße voneinander abhängig oder eng miteinander verbunden? Unternehmen A prüft, ob seine Zusage, das Grundstück zu übertragen, auch erfüllt werden könnte, wenn es das Gebäude nicht errichtete, und umgekehrt.

Das IFRS IC kam zu dem Schluss, dass die beiden Zusagen separat identifizierbar sind, wenn Unternehmen A zu dem Schluss käme, dass a) seine Leistung bei der Errichtung des Gebäudes die gleiche wäre, unabhängig davon, ob es auch das Grundstück überträgt, und es b) seine Zusage, das Gebäude zu errichten, auch dann erfüllen kann, wenn es das Grundstück nicht überträgt, und umgekehrt seine Zusage, das Grundstück zu übertragen, auch dann erfüllen kann, wenn es das Gebäude nicht ebenfalls errichtet.¹⁴⁷



Beispiele

Das IASB hat eine Reihe von Beispielen in den Standard aufgenommen, die die Anwendung der Vorschriften für die Identifizierung von Leistungsverpflichtungen veranschaulichen. In diesen Beispielen werden die Methoden analysiert, die ein Unternehmen anwenden kann, um zu bestimmen, ob seine Zusagen zur Übertragung von Gütern oder Dienstleistungen im Vertragskontext eigenständig abgrenzbar sind. Einige dieser Beispiele sind in Abschnitt 4.2.3 in ihrem vollständigen Wortlaut wiedergegeben.

¹⁴⁷ Siehe *IFRIC Update*, März 2018, verfügbar auf der [Website des IASB](#).

Identifizierung der separaten Leistungsverpflichtungen innerhalb des Vertrags (ggf. der Verträge)

Unsere Sichtweise

IAS 18 wies darauf hin, dass ein Unternehmen in manchen Fällen die dort enthaltenen Ansatzkriterien auf einzeln abgrenzbare Bestandteile eines Geschäftsvorfalles anwenden muss, um dessen wirtschaftlichen Gehalt zutreffend abzubilden. Der Standard enthielt jedoch keine zusätzlichen Anwendungsleitlinien zur Bestimmung dieser separaten Komponenten. Daher könnten die Regelungen in IFRS 15 eine Änderung der bisherigen Bilanzierungspraxis herbeigeführt haben. Viele Abschlussersteller nach IFRS haben sich bei der Festlegung ihrer zuvor gültigen Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden an den bislang geltenden US-GAAP orientiert. Ob IFRS 15 zu einer Änderung ihrer bisherigen Bilanzierungs- und Bewertungspraxis führt, könnte davon abhängen, welche der bisherigen US-GAAP-Bestimmungen sie für Zwecke der IFRS-Bilanzierung adaptiert hatten.

Der erste Schritt des zweistufigen Prozesses zur Bestimmung, ob Güter oder Dienstleistungen eigenständig abgrenzbar sind, verläuft vergleichbar den nach US-GAAP zuvor gültigen Grundsätzen zur Bestimmung separater Bilanzierungseinheiten, wie sie in ASC 605-25 *Revenue Recognition – Multiple-Element Arrangements* (Umsatzrealisierung – Mehrkomponentenverträge) niedergelegt waren. Der zweite Schritt, der darin besteht, die Güter oder Dienstleistungen im Vertragskontext zu beurteilen, ist indes gänzlich neu und stellt die Unternehmen vor Herausforderungen.

Infolgedessen mussten Unternehmen bei der Einführung dieses zweiten Schritts sorgfältig prüfen, ob sie die Bilanzierungseinheiten, die sie bisher zur Umsatzerfassung verwendet haben, aufgrund der Umstellung auf IFRS 15 ändern mussten. Diese Überprüfung erforderte möglicherweise ein hohes Maß an Ermessensausübung seitens des Unternehmens.

Unternehmen, die sich bei der Festlegung ihrer Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden bisher an anderen US-GAAP-Vorschriften wie z. B. ASC 985-605 *Software – Revenue Recognition* (Software – Umsatzrealisierung) orientiert hatten, könnten nach IFRS 15 ebenfalls zu abweichenden Schlussfolgerungen im Hinblick auf die Identifizierung separater Leistungsverpflichtungen gelangt sein.

Es ist zu beachten, dass die Beurteilung, ob ein Gut oder eine Dienstleistung eigenständig abgrenzbar ist, vom jeweiligen Vertrag mit dem Kunden abhängt. Das heißt, ein Unternehmen kann nicht in allen Fällen annehmen, dass ein bestimmtes Gut bzw. eine bestimmte Dienstleistung (nicht) eigenständig abgrenzbar ist. Die Art und Weise der Bündelung vertraglich zugesagter Güter oder Dienstleistungen zu einem Paket kann sich auf die Schlussfolgerung auswirken, ob ein Gut oder eine Dienstleistung eigenständig abgrenzbar ist. Infolgedessen könnten Unternehmen die gleichen Güter oder Dienstleistungen je nach der Art und Weise, wie diese in einem Vertrag zu einem Paket gebündelt werden, unterschiedlich bilanzieren.



4.2.2 Reihe eigenständig abgrenzbarer Güter oder Dienstleistungen, die im Wesentlichen gleich sind und nach dem gleichen Muster übertragen werden (im März 2020 aktualisiert)

Wie oben erläutert, definiert IFRS 15.22(b) als zweite Art von Leistungsverpflichtung die Zusage, auf den Kunden eine Reihe eigenständig abgrenzbarer Güter oder Dienstleistungen zu übertragen, die im Wesentlichen gleich sind und nach dem gleichen Muster übertragen werden, wenn die beiden folgenden Kriterien in IFRS 15.23 kumulativ erfüllt sind:

- ▶ Jedes eigenständig abgrenzbare Gut oder jede eigenständig abgrenzbare Dienstleistung der Reihe, deren Übertragung auf den Kunden das Unternehmen zugesagt hat, stellt eine Leistungsverpflichtung dar, die gemäß IFRS 15.35 über einen bestimmten Zeitraum erfüllt wird (siehe unten und Abschnitt 7.1), sofern es bzw. sie gesondert bilanziert wird.
- ▶ Das Unternehmen misst seinen Fortschritt, der bis zur vollständigen Erfüllung der Leistungsverpflichtung erzielt wird, für jedes eigenständig abgrenzbare Gut bzw. für jede eigenständig abgrenzbare Dienstleistung der Reihe nach der gleichen Methode (siehe Abschnitt 7.1.4).

Wenn eine Reihe eigenständig abgrenzbarer Güter oder Dienstleistungen die Kriterien in IFRS 15.22(b) und IFRS 15.23 (sog. *series requirement*) erfüllt, hat das Unternehmen diese Reihe als eine einzige Leistungsverpflichtung zu bilanzieren (d. h., diese Vorschrift ist verpflichtend anzuwenden). Das Board hat das *series requirement* in den Standard mit auf-

genommen, um die Anwendung des Modells zu vereinfachen und für Fälle, in denen ein Unternehmen die gleichen Güter oder Dienstleistungen über einen bestimmten Zeitraum bereitstellt, eine einheitliche Methode zur Identifizierung von Leistungsverpflichtungen einzuführen.¹⁴⁸ Ohne das *series requirement* könnte die Anwendung des Modells zur Umsatzrealisierung nach Auffassung des Boards mit operativen Herausforderungen verbunden sein, da ein Unternehmen mehrere eigenständig abgrenzbare Güter oder Dienstleistungen zu identifizieren, den Transaktionspreis auf der Basis des Einzelveräußerungspreises auf jedes eigenständig abgrenzbare Gut bzw. jede eigenständig abgrenzbare Dienstleistung zu verteilen und anschließend bei Erfüllung dieser Leistungsverpflichtungen die Umsatzerlöse zu erfassen hätte. Nach Ansicht des IASB wäre damit ein hoher Kostenaufwand verbunden. Stattdessen identifiziert das Unternehmen eine einzige Leistungsverpflichtung und ordnet den Transaktionspreis dieser Leistungsverpflichtung zu. Anschließend erfasst es seine Umsatzerlöse, indem es eine einzige Methode für die Bestimmung des Leistungsfortschritts auf diese Leistungsverpflichtung anwendet.¹⁴⁹

Eines der Kriterien dafür, dass eigenständig abgrenzbare Güter oder Dienstleistungen als eine Reihe bilanziert werden können, ist, dass sie im Wesentlichen gleich sind. Dies ist das für Unternehmen oft am schwersten zu beurteilende Kriterium. Die Grundlage für Schlussfolgerungen enthält drei Beispiele für regelmäßig zu erbringende Dienstleistungen (Reinigungsleistungen, Transaktionsverarbeitung und die Bereitstellung von Elektrizität), die das *series requirement* erfüllen.¹⁵⁰



¹⁴⁸ Siehe IFRS 15.BC113.

¹⁴⁹ Siehe IFRS 15.BC114.

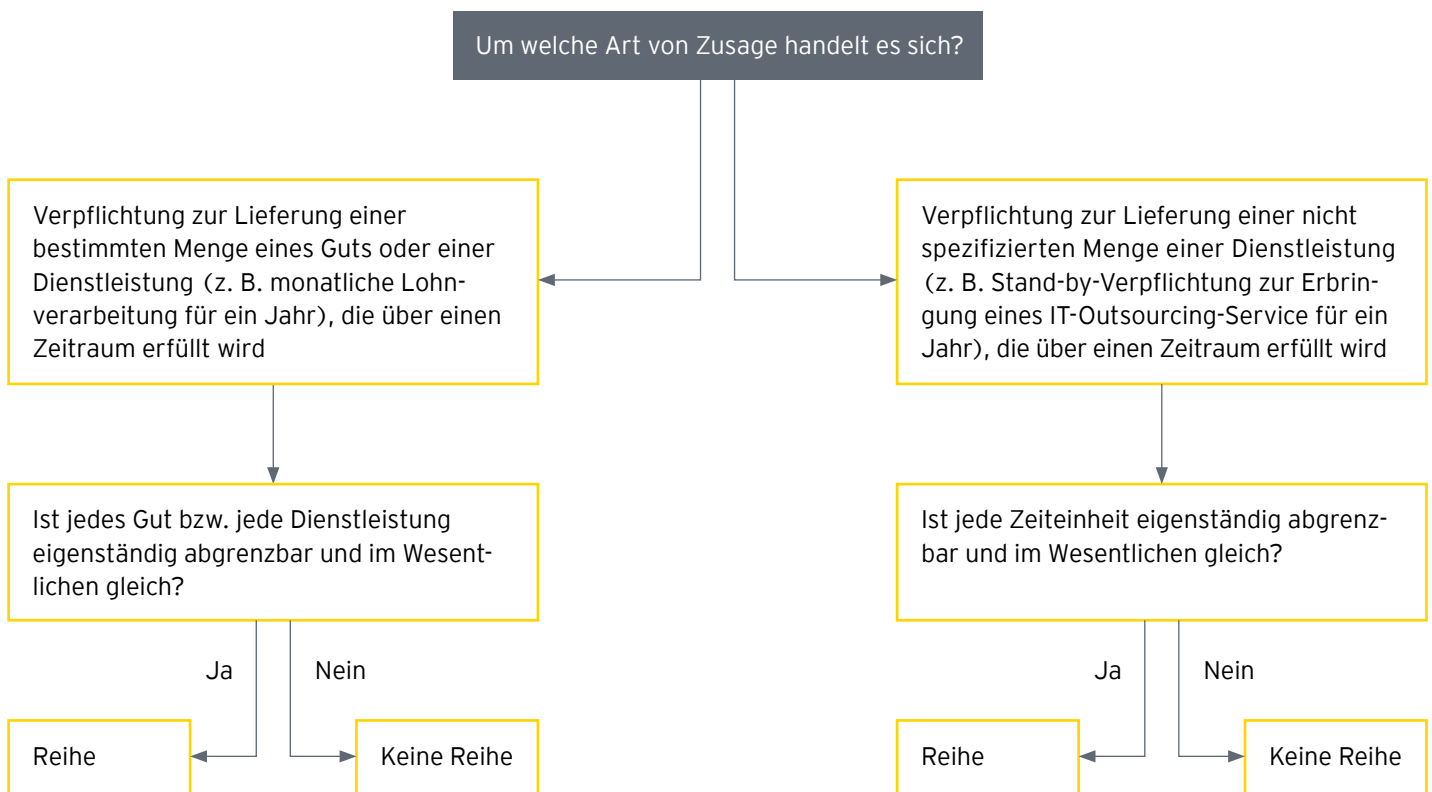
¹⁵⁰ Siehe IFRS 15.BC114.

Identifizierung der separaten Leistungsverpflichtungen innerhalb des Vertrags (ggf. der Verträge)

Darüber hinaus vertreten die TRG-Mitglieder grundsätzlich die Auffassung, dass Unternehmen bei der Bestimmung, ob eigenständig abgrenzbare Güter oder Dienstleistungen im Wesentlichen gleich sind, zuerst die Art ihrer Zusage identifizieren müssen. Dies liegt darin begründet, dass eine Reihe je nach Art der Zusage entweder aus festgelegten Mengen des zugrunde liegenden gelieferten Guts bzw. der zugrunde liegenden erbrachten Dienstleistung (z. B. Einheiten eines Guts) oder näher bestimmten Zeiteinheiten (z. B. einer stündlich zu erbringenden Dienstleistung) bestehen kann. Das heißt, wenn die Zusage darin besteht, eine festgelegte Menge an Dienstleistungen zu erbringen (z. B. die Erstellung monatlicher Gehaltsabrechnungen über einen vertraglich vereinbarten Zeitraum), hat das Unternehmen bei der Beurteilung zu prüfen, ob die einzelnen zugesagten Leistungen eigen-

ständig abgrenzbar und im Wesentlichen gleich sind. Besteht die Zusage hingegen in der Verpflichtung, eine einzige Dienstleistung über einen bestimmten Zeitraum zu erbringen oder innerhalb dieses Zeitraums dafür laufend bereitzustehen (da die Menge der zu erbringenden Teilleistungen nicht festgelegt worden ist), ist bei der Beurteilung nicht auf die zugrunde liegenden Aktivitäten abzustellen, sondern vielmehr zu prüfen, ob die einzelnen Zeiteinheiten (z. B. Stunden oder Tage) eigenständig abgrenzbar und im Wesentlichen gleich sind.¹⁵¹

Der nachfolgende Entscheidungsbaum veranschaulicht, wie sich die Bestimmung der Art der Zusage darauf auswirken kann, ob das *series requirement* zur Anwendung kommt:



¹⁵¹ Siehe TRG Agenda Paper 39 *Application of the Series Provision and Allocation of Variable Consideration*, 13. Juli 2015.



Auch dann, wenn die zugrunde liegenden Aktivitäten, die ein Unternehmen durchführt, um eine Zusage zu erfüllen, innerhalb eines Tages oder von einem Tag zum anderen erheblich variieren, bedeutet diese Tatsache an sich nicht, dass die eigenständig abgrenzbaren Güter oder Dienstleistungen nicht im Wesentlichen gleich sind. Als Beispiel sei angenommen, dass die Zusage in der Bereitstellung täglicher Hotelmanagementleistungen besteht. Die Leistung besteht aus Aktivitäten, die jeden Tag unterschiedlich sein können (z. B. Reinigungsleistungen, Buchungsleistungen, Instandhaltung von Immobilien). Das Unternehmen bestimmt jedoch, dass die täglichen Hotelmanagementleistungen im Wesentlichen gleich sind, da die Zusage des Unternehmens unverändert ist und das Unternehmen insgesamt jeden Tag die gleichen Managementleistungen erbringt. In Frage 4-6 unten finden sich weitere Erläuterungen zur Bestimmung der Art der von einem Unternehmen gegebenen Zusage und zur Beurteilung des Kriteriums „im Wesentlichen gleich“.

Laut einem auf der TRG-Sitzung im Juli 2015 diskutierten Agendapapier kann es bei der Beurteilung der Art der vom Unternehmen gegebenen Zusage und der Anwendbarkeit des *series requirement* (einschließlich der Frage, ob ein Gut oder eine Dienstleistung eigenständig abgrenzbar ist) hilfreich sein zu prüfen, welches der in IFRS 15.35 genannten Kriterien bezüglich der Leistungserbringung über einen bestimmten Zeitraum erfüllt wurde (d. h., auf welcher Grundlage das Unternehmen zu dem Schluss gekommen ist, dass die Leistungsverpflichtung über einen bestimmten Zeitraum erfüllt wird).¹⁵² Wie in Abschnitt 7.1 eingehender erläutert, wird eine Leistungsverpflichtung über einen bestimmten Zeitraum erfüllt, wenn eines der drei in IFRS 15.35 aufgeführten Kriterien zutrifft. Wird eine Leistungsverpflichtung beispielsweise über einen bestimmten Zeitraum erfüllt, weil dem Kunden der Nutzen aus der Leistung des Unternehmens zufließt und er gleichzeitig die Leistung nutzt, während diese erbracht wird (d. h., das erste Kriterium bezüglich der Leistungserbringung über einen bestimmten Zeitraum in IFRS 15.35[a] trifft zu), kann dies darauf hindeuten, dass jede Leistungseinheit eigenständig abgegrenzt werden kann. In diesem Fall

müsste das Unternehmen prüfen, ob jede Teilleistung von den anderen trennbar (und im Wesentlichen gleich) ist. Wird eine Leistungsverpflichtung gemäß den beiden anderen in IFRS 15.35 aufgeführten Kriterien über einen bestimmten Zeitraum erfüllt (wird also [1] durch die Leistung des Unternehmens ein Vermögenswert erstellt oder verbessert und der Kunde erlangt die Verfügungsgewalt über den Vermögenswert, während dieser erstellt oder verbessert wird, oder wird [2] durch die Leistung des Unternehmens ein Vermögenswert erstellt, der keine alternativen Nutzungsmöglichkeiten für das Unternehmen aufweist, und das Unternehmen hat einen Rechtsanspruch auf Bezahlung der bereits erbrachten Leistungen), könnte die Zusage darin bestehen, ein einziges spezifiziertes Gut zu liefern oder eine einzige spezifizierte Dienstleistung zu erbringen (z. B. in einem Vertrag über die Herstellung eines einzigen Geräts). Dann wäre keine Einstufung als Reihe möglich, da die individuellen Güter oder Dienstleistungen innerhalb dieser Leistungsverpflichtung nicht eigenständig abgrenzbar sind.

Die durch das Unternehmen vorzunehmende Feststellung, ob es sich bei einer Leistungsverpflichtung um eine einzige Leistungsverpflichtung handelt, die sich aus einer Reihe eigenständig abgrenzbarer Güter oder Dienstleistungen zusammensetzt, oder um eine einzige Leistungsverpflichtung, die Güter oder Dienstleistungen umfasst, die nicht voneinander abgrenzbar sind, hat auf die folgenden Bereiche der Bilanzierung Einfluss: (1) Zuordnung variabler Gegenleistungen (siehe Abschnitt 6.3), (2) Vertragsänderungen (siehe Abschnitt 3.4) und (3) Änderungen des Transaktionspreises (siehe Abschnitt 6.5). In diesen drei Bereichen hat ein Unternehmen bei der Anwendung der Regelungen des Modells zur Umsatzrealisierung die zugrunde liegenden eigenständig abgrenzbaren Güter oder Dienstleistungen in dem Vertrag zu beurteilen und nicht die gemäß dem *series requirement* identifizierte einzige Leistungsverpflichtung. Dies ist das Ergebnis der Beratungen der TRG in ihrer Sitzung vom März 2015, dem sich das IASB in seiner Grundlage für Schlussfolgerungen anschließt.¹⁵³

¹⁵² Siehe TRG Agenda Paper 39 *Application of the Series Provision and Allocation of Variable Consideration*, 13. Juli 2015.

¹⁵³ Siehe IFRS 15.BC115 und TRG Agenda Paper 27 *Series of Distinct Goods or Services*, 30. März 2015.

Identifizierung der separaten Leistungsverpflichtungen innerhalb des Vertrags (ggf. der Verträge)

Das folgende Beispiel, das einem Agendapapier der TRG (März 2015) entnommen ist, zeigt, wie unterschiedlich die Zuordnung variabler Gegenleistungen bei einer einzigen Leistungsverpflichtung, die gemäß dem *series requirement*

identifiziert wurde, und einer einzigen Leistungsverpflichtung, die nicht eigenständig abgrenzbare Güter und/oder Dienstleistungen enthält, ausfallen kann.¹⁵⁴

Beispiel für die Zuordnung variabler Gegenleistungen zu einer einzigen Leistungsverpflichtung, die sich aus einer Reihe eigenständig abgrenzbarer Güter und/oder Dienstleistungen zusammensetzt, bzw. zu einer einzigen Leistungsverpflichtung, die nicht eigenständig abgrenzbare Güter und/oder Dienstleistungen umfasst

In dem Beispiel wird eine Dienstleistungsvereinbarung mit einer Laufzeit von fünf Jahren betrachtet. Die Vereinbarung sieht die Zahlung einer festen Jahresgebühr zuzüglich einer Leistungsprämie bei Erreichen eines bestimmten Meilensteins am Ende des zweiten Jahres vor. Wenn der gesamte Dienstleistungszeitraum als eine einzige Leistungsverpflichtung eingestuft wird, die eine Reihe von eigenständig abgrenzbaren Dienstleistungen enthält, kann das Unternehmen zu dem Schluss gelangen, dass die variable Gegenleistung (d. h. die Leistungsprämie) direkt seinen Bemühungen, die eigenständig abgrenzbaren Leistungen bis zum Erreichen des Meilensteins (z. B. die zugrunde liegenden, eigenständig abgrenzbaren Leistungen im ersten und zweiten Jahr) zu erbringen, zuzuordnen ist. Dies hätte zur Folge, dass das Unternehmen den gesamten Prämienbetrag (sofern er zur Auszahlung kommt) am Ende des zweiten Jahres erfasst (sofern es hochwahrscheinlich ist, dass es zu keiner signifikanten Stornierung bereits erfasster Erlöse kommt). In Frage 4-6 sind mehrere Beispiele für Dienstleistungen aufgeführt, bei denen nach

vernünftigem Ermessen davon ausgegangen werden kann, dass sie das *series requirement* erfüllen. Wenn das Unternehmen hingegen bestimmt, dass der gesamte Dienstleistungszeitraum eine einzige Leistungsverpflichtung darstellt, die aus nicht eigenständig abgrenzbaren Dienstleistungen besteht, ist die Prämie im Transaktionspreis zu berücksichtigen (vorbehaltlich der Begrenzungsvorschriften für variable Gegenleistungen, siehe Abschnitt 5.2.3) und auf der Grundlage des für den gesamten Dienstleistungszeitraum ermittelten Leistungsfortschritts zu erfassen. Als Beispiel sei angenommen, dass die Prämie am Ende des zweiten Jahres in den Transaktionspreis einfließt (wenn es hochwahrscheinlich ist, dass sie vereinnahmt und keine wesentliche Umsatzstornierung vorgenommen wird). In diesem Fall ist ein Teil der Prämie am Ende des zweiten Jahres auf der Grundlage der bis dato erbrachten Leistungen zu erfassen und ein Teil, wenn die verbleibende Leistungsverpflichtung erfüllt wird. Infolgedessen würde die Prämie bis zum Ende des fünfjährigen Dienstleistungszeitraums als Umsatzerlös erfasst.

Unsere Sichtweise

Nach unserer Ansicht müssen Unternehmen bei der Bestimmung, ob ein zugesagtes Gut oder eine zugesagte Dienstleistung in einem Vertrag mit einem Kunden die Voraussetzungen erfüllt, um als eine Reihe eigenständig abgrenzbarer Güter oder Dienstleistungen bilanziert zu werden, gegebenenfalls wesentliche Ermessensentscheidungen treffen. Wie in Frage 4-6 erläutert, sind zugesagte Güter oder Dienstleistungen, die das *series requirement* erfüllen, nicht auf eine bestimmte Branche beschränkt und können eine große Bandbreite zugesagter Güter oder Dienstleistungen umfassen.

Unternehmen müssen prüfen, ob sie aufgrund dieser Vorschrift Änderungen an ihren Geschäftsprozessen oder internen Kontrollen vornehmen oder diese ergänzen müssen.

¹⁵⁴ Siehe TRG Agenda Paper 27 *Series of Distinct Goods or Services*, 30. März 2015.



Häufig gestellte Fragen

Frage 4-4: Müssen die Güter oder Dienstleistungen nacheinander übertragen werden, damit das *series requirement* angewendet werden kann? [TRG-Sitzung vom 30. März 2015, Agenda Paper 27]

Nach Auffassung der TRG müssen Reihen von eigenständig abgrenzbaren Gütern oder Dienstleistungen nicht nacheinander übertragen werden. Das bedeutet, dass das *series requirement* auch dann anzuwenden ist, wenn bei der Übertragung der Güter oder Dienstleistungen durch das Unternehmen zeitliche Lücken oder Überlappungen entstehen. Voraussetzung ist allerdings, dass auch die übrigen Kriterien erfüllt sind. Die Mitglieder der TRG gaben jedoch ergänzend zu bedenken, dass Unternehmen möglicherweise sorgfältig prüfen müssen, ob die zeitlichen Abstände zwischen den einzelnen Übertragungen von Gütern oder Dienstleistungen die Anwendung dieser Vorschriften für eine Reihe eigenständig abgrenzbarer Güter oder Dienstleistungen beeinflussen.

Interessierte Parteien hatten diese Frage gestellt, weil das IASB in der Grundlage für Schlussfolgerungen bei der Diskussion des *series requirement* den Begriff „nacheinander“ (*consecutively*) verwendet.¹⁵⁵ In ihrem Agendapapier kommt die TRG jedoch zu dem Schluss, dass das Board damit nicht implizieren wollte, dass das *series requirement* lediglich auf Situationen anwendbar ist, in denen das Unternehmen das gleiche Gut oder die gleiche Dienstleistung über einen bestimmten Zeitraum nacheinander bereitstellt.

Das Agendapapier enthält ein Beispiel für einen Vertrag über die Auftragsfertigung von 24.000 Einheiten eines Produkts durch ein Unternehmen innerhalb eines Zeitraums von zwei

Jahren. Das Fazit aus dem Agendapapier der TRG lautet, dass die Kriterien für die Erfüllung des *series requirement* in IFRS 15.23 zutreffen, da die im Rahmen des Dienstleistungsvertrags produzierten Einheiten im Wesentlichen gleich sind und eigenständig abgrenzbare Dienstleistungen darstellen, die über einen bestimmten Zeitraum erfüllt werden (siehe Abschnitt 7.1). Dies liegt darin begründet, dass die Einheiten gemäß den Spezifikationen des Kunden hergestellt werden (durch die Leistung des Unternehmens wird also kein Vermögenswert mit alternativem Nutzen für das Unternehmen generiert). Darüber hinaus hätte das Unternehmen bei einer Stornierung des Vertrags einen Rechtsanspruch auf Bezahlung (der Kosten zuzüglich einer angemessenen Gewinnmarge).

Die Frage, ob das Unternehmen die Dienstleistung gleichmäßig über den Zeitraum von zwei Jahren erbringt (z. B. Herstellung von 1.000 Einheiten pro Monat), hatte keinen Einfluss auf das Ergebnis des TRG-Agendapapiers. Das heißt, das Unternehmen könnte in bestimmten Monaten 2.000 Einheiten, in anderen hingegen gar nichts produzieren. Dieser Faktor wäre jedoch für die Feststellung, ob der Vertrag die Voraussetzungen erfüllt, um als eine Reihe bilanziert zu werden, nicht maßgeblich.

Frage 4-5: Besteht eine Voraussetzung für die Anwendung des *series requirement* darin, dass das gleiche Bilanzierungsergebnis erzielt wird wie bei einer Bilanzierung der zugrunde liegenden eigenständig abgrenzbaren Güter oder Dienstleistungen als separate Leistungsverpflichtungen? [TRG-Sitzung vom 30. März 2015, Agenda Paper 27]

Die TRG-Mitglieder kamen darin überein, dass sich die Bilanzierungsergebnisse nicht entsprechen müssen und das Unternehmen auch nicht den Nachweis erbringen muss, dass

das gleiche Ergebnis erzielt würde wie bei einer Bilanzierung der betreffenden Güter oder Dienstleistungen als separate Leistungsverpflichtungen.

¹⁵⁵ Siehe IFRS 15.BC113, BC116.

Identifizierung der separaten Leistungsverpflichtungen innerhalb des Vertrags (ggf. der Verträge)

Häufig gestellte Fragen

Frage 4-6: Wie hat ein Unternehmen für die Zwecke der Anwendung des *series requirement* festzustellen, ob eine Leistungsverpflichtung aus eigenständig abgrenzbaren Gütern oder Dienstleistungen besteht, die „im Wesentlichen gleich“ sind? [TRG-Sitzung vom 13. Juli 2015, Agenda Paper 39]

Wie oben erwähnt, waren sich die Mitglieder der TRG grundsätzlich einig, dass das Agendapapier, das in erster Linie die Anwendung des *series requirement* auf Dienstleistungsverträge zum Gegenstand hat, Unternehmen aufzeigen soll, wie nach IFRS 15 festzustellen ist, ob eine Leistungsverpflichtung aus eigenständig abgrenzbaren Gütern oder Dienstleistungen besteht, die „im Wesentlichen gleich“ sind.

In dem Agendapapier macht die TRG deutlich, dass ein Unternehmen bei der Beurteilung, ob Güter oder Dienstleistungen eigenständig abgrenzbar und im Wesentlichen gleich sind, zuerst bestimmen muss, welcher Art die vom Unternehmen gegebene Zusage zur Bereitstellung von Dienstleistungen für den Kunden ist. Besteht die Zusage darin, eine festgelegte Menge Dienstleistungen zu erbringen (z. B. die Erstellung monatlicher Gehaltsabrechnungen über einen vertraglich vereinbarten Zeitraum), müsste das Unternehmen bei der Beurteilung prüfen, ob die einzelnen zugesagten Leistungen eigenständig abgrenzbar und im Wesentlichen gleich sind.

Besteht die Zusage hingegen in der Verpflichtung, eine einzige Dienstleistung über einen bestimmten Zeitraum zu erbringen oder innerhalb dieses Zeitraums dafür laufend bereitzustehen (da die Menge der zu erbringenden Teilleistungen nicht festgelegt worden ist), wäre bei der Beurteilung nicht auf die zugrunde liegenden Aktivitäten abzustellen, sondern vielmehr zu prüfen, ob die einzelnen Zeiteinheiten (z. B. Stunden oder Tage) eigenständig abgrenzbar und im Wesentlichen gleich sind.

Laut dem TRG-Agendapapier wollte das Board mit dieser Vorschrift klarstellen, dass eine Reihe je nach Art der Zusage entweder aus festgelegten Mengen des zugrunde liegenden

gelieferten Guts bzw. der zugrunde liegenden erbrachten Dienstleistung (z. B. Einheiten eines Guts) oder näher bestimmten Zeiteinheiten (z. B. einer stündlich zu erbringenden Dienstleistung) bestehen kann.

Wie weiter oben in diesem Abschnitt erläutert, ist zu beachten, dass die zugrunde liegenden Aktivitäten, die ein Unternehmen durchführt, um eine Leistungsverpflichtung zu erfüllen, innerhalb eines Tages und von einem Tag zum anderen erheblich variieren können. In ihrem Agendapapier merkt die TRG allerdings an, dass dies für die Beurteilung, ob eine Leistungsverpflichtung aus eigenständig abgrenzbaren Gütern oder Dienstleistungen besteht, die im Wesentlichen gleich sind, nicht maßgeblich sei. Als Beispiel sei angenommen, dass die Zusage in der Bereitstellung täglicher Hotelmanagementleistungen besteht. Die Hotelmanagementleistungen bestehen aus verschiedenen Aktivitäten, die jeden Tag unterschiedlich sein können (z. B. Reinigungsleistungen, Buchungsleistungen, Instandhaltung von Immobilien). Das Unternehmen bestimmt jedoch, dass die täglichen Hotelmanagementleistungen im Wesentlichen gleich sind, da die Zusage des Unternehmens unverändert ist und das Unternehmen insgesamt jeden Tag die gleichen Managementleistungen erbringt.

Das TRG-Agendapapier enthält verschiedene Beispiele für zugesagte Güter oder Dienstleistungen, die das *series requirement* erfüllen könnten, sowie eine Analyse, die diese Schlussfolgerung stützt. Die Beurteilung der Art der Zusage für jedes Beispiel steht in Einklang mit Beispiel 13 des IFRS 15 zur monatlichen Gehaltsabrechnung. Im Folgenden sind einige der im TRG-Agendapapier aufgeführten Beispiele und Analysen in zusammengefasster Form wiedergegeben.



Häufig gestellte Fragen

Beispiel: Auslagerung von IT-Dienstleistungen

Ein Anbieter und ein Kunde schließen eine IT-Outsourcing-Vereinbarung mit einer Laufzeit von zehn Jahren ab. Die Vereinbarung sieht vor, dass der Anbieter die ausgelagerten Aktivitäten kontinuierlich über die Vertragslaufzeit durchführt (z. B. die Bereitstellung von Serverkapazitäten, die Verwaltung des Softwareportfolios des Kunden, den Betrieb eines IT-Helpdesks). Die monatliche Gesamtrechnung wird auf der Grundlage unterschiedlicher Verbrauchseinheiten für die jeweiligen Aktivitäten ermittelt. Der Anbieter zieht die Schlussfolgerung, dass dem Kunden der Nutzen aus seiner Leistung zufließt und er diese gleichzeitig nutzt, während der Anbieter die Leistung erbringt (Erfüllung des Kriteriums bezüglich der Leistungserbringung über einen bestimmten Zeitraum in IFRS 15.35[a]).

Der Anbieter prüft zunächst die Art der gegenüber seinem Kunden abgegebenen Zusage. Da er dem Kunden die Durchführung einer nicht näher vereinbarten Menge von Aktivitäten und nicht die Erbringung einer festgelegten Anzahl von

Dienstleistungen zugesagt hat, kann der Anbieter laut dem TRG-Agendapapier nach vernünftigem Ermessen davon ausgehen, dass die Art der Zusage in der Verpflichtung besteht, laufend bereitzustehen, um die integrierten Outsourcing-Dienstleistungen täglich erbringen zu können. Besteht die Art der Zusage in der gesamten IT-Outsourcing-Dienstleistung, könnte jeder Tag, an dem die Aktivitäten erfolgen, als eigenständig abgrenzbar betrachtet werden, da der Kunde aus jedem einzelnen Tag der Dienstleistungserbringung einen Nutzen ziehen kann und jeder Tag von den übrigen Tagen trennbar ist. Laut dem TRG-Agendapapier könnte der Anbieter nach vernünftigem Ermessen davon ausgehen, dass jeder Tag der Dienstleistungserbringung im Wesentlichen gleich ist. Das bedeutet: Selbst wenn die einzelnen Aktivitäten, aus denen sich die Leistungsverpflichtung zusammensetzt, von einem Tag zum anderen variieren, bleibt die Art der Zusage jeden Tag gleich. Infolgedessen wäre für ein Unternehmen die Schlussfolgerung vertretbar, dass dieser Vertrag das *series requirement* erfüllt.

Beispiel: Transaktionsverarbeitung

Ein Anbieter schließt mit einem Kunden einen Vertrag über die Gewährung des ständigen Zugangs zu seinem System und die Verarbeitung sämtlicher Transaktionen für den Kunden ab. Der Vertrag hat eine Laufzeit von zehn Jahren. Der Kunde ist verpflichtet, das System des Anbieters zu benutzen. Wie viele Transaktionen letztendlich verarbeitet werden, steht jedoch noch nicht fest. Der Anbieter geht davon aus, dass dem Kunden der Nutzen aus der Leistung zufließt und er diese gleichzeitig nutzt, während der Anbieter die Leistung erbringt. Sollte der Anbieter bestimmen, dass seine Zusage darin besteht, dem Kunden den ständigen Zugang zu seinem System zu gewähren, und nicht darin, eine bestimmte Menge von Transaktionen zu

verarbeiten, könnte er zu dem Schluss kommen, dass er eine einzige Leistungsverpflichtung hat, nämlich laufend bereitzustehen, um so viele Transaktionen zu verarbeiten, wie der Kunde wünscht. In diesem Fall wäre laut dem TRG-Agendapapier die Schlussfolgerung angemessen, dass mehrere abgrenzbare Zeiteinheiten für die Erbringung der Dienstleistung existieren. Jeder Tag, an dem dem Kunden Zugang zu der Dienstleistung gewährt wird, könnte als im Wesentlichen gleich betrachtet werden, da der Kunde täglich einen laufenden Nutzen aus dem Zugang zum System des Anbieters zieht, selbst wenn jeden Tag eine unterschiedliche Anzahl Transaktionen verarbeitet wird. ►

Identifizierung der separaten Leistungsverpflichtungen innerhalb des Vertrags (ggf. der Verträge)

Häufig gestellte Fragen

Beispiel: Transaktionsverarbeitung (Fortsetzung)

Wenn der Anbieter zu dem Schluss kommt, dass die Art der Zusage in der Verarbeitung der einzelnen Transaktionen besteht, könnte jede verarbeitete Transaktion gemäß dem Agendapapier als im Wesentlichen gleich eingestuft werden, selbst wenn es mehrere unterschiedliche Transaktionen gibt, durch die unterschiedliche Zahlungen ausgelöst werden. Das TRG-Agendapapier weist ferner darauf hin, dass jede

verarbeitete Transaktion eine eigenständig abgrenzbare Dienstleistung darstellen könnte, da der Kunde aus jeder einzelnen Transaktion einen Nutzen ziehen könnte und jede Transaktion von den übrigen Transaktionen trennbar wäre. Infolgedessen wäre für ein Unternehmen die Schlussfolgerung vertretbar, dass dieser Vertrag das *series requirement* erfüllt.

Beispiel: Hotelmanagementleistungen

Ein Hotelmanager schließt einen Vertrag mit einer Laufzeit von 20 Jahren über das Management von Immobilien für einen Kunden ab. Der Hotelmanager erhält eine monatliche Gegenleistung von 1 Prozent der monatlichen Mieteinnahmen sowie eine Erstattung der für die Durchführung der Dienstleistung aufgewendeten Personalkosten und eine jährliche Anreizzahlung. Der Hotelmanager bestimmt, dass dem Kunden der Nutzen aus der Leistung zufließt und er diese gleichzeitig nutzt, während der Hotelmanager die Leistung erbringt.

Er prüft die Art der gegenüber seinem Kunden abgegebenen Zusage. Sofern seine Zusage in der gesamten Managementleistung besteht (da die zugrunde liegenden Aktivitäten nicht voneinander abgrenzbar sind), könnte laut dem TRG-Agendapapier jeder Tag, an dem die Dienstleistung erbracht wird, als eigenständig abgrenzbar eingestuft werden, da der Kunde aus jedem einzelnen Tag der Dienstleistungserbringung einen Nutzen ziehen kann und jeder Dienstleistungstag von den anderen trennbar ist.

Unter der Annahme, dass die Zusage in der Erbringung der gesamten Managementleistung besteht, könnte die täglich erbrachte Dienstleistung gemäß dem Agendapapier als eigenständig abgrenzbar und im Wesentlichen gleich betrachtet werden. Denn die Zusage zur Erbringung der Managementleistung bleibt jeden Tag gleich, selbst wenn die einzelnen Aktivitäten, aus denen sich die Leistungsverpflichtung zusammensetzt, innerhalb eines Tages sowie von einem Tag zum anderen erheblich variieren. Infolgedessen wäre für ein Unternehmen die Schlussfolgerung vertretbar, dass dieser Vertrag das *series requirement* erfüllt.

Im Folgenden wird ein weiteres Beispiel für zugesagte Güter und Dienstleistungen, die das *series requirement* erfüllen könnten, inklusive einer Analyse, die diese Schlussfolgerung stützt, dargestellt:

Beispiel 4-2: Bestimmung, ob zugesagte Güter oder Dienstleistungen eine Reihe darstellen

Ein SaaS-Anbieter (Software as a Service) schließt mit dem Kunden X einen Vertrag mit einer Laufzeit von drei Jahren über den Zugang zu seiner SaaS-Basisanwendung für Customer Relationship Management (CRM). Der Vertragswert beläuft sich auf WE 300.000. Der Vertrag sieht darüber hinaus Beratungsleistungen zur Personalisierung der Schnitt-

stelle des Nutzers basierend auf seiner Funktion vor. Diese Dienstleistungen werden unabhängig von der CRM-Anwendung angeboten und können auch durch externe Anbieter erbracht werden. Der Kunde kann die CRM-Anwendung auch ohne die Beratungsleistungen nutzen, da diese die Anwendung nicht nennenswert anpassen oder ändern.



Häufig gestellte Fragen

Der SaaS-Anbieter bestimmt, dass die CRM-Anwendung und die Beratungsleistungen eigenständig abgrenzbar sind (d. h., die CRM-Anwendung und die Beratungsleistungen sollten nicht zu einer einzigen Leistungsverpflichtung zusammengefasst werden). Die beiden Dienstleistungen sind jeweils eigenständig abgrenzbar, da Kunde X sie einzeln nutzen kann. Die Dienstleistungen sind im Vertragskontext eigenständig abgrenzbar, da sie nicht in hohem Maße voneinander abhängig oder miteinander verbunden sind und keine von ihnen die jeweils andere Dienstleistung nennenswert ändert oder anpasst.

Der SaaS-Anbieter bestimmt zunächst, dass die Zusage hinsichtlich der CRM-Anwendung darin besteht, dem Kunden den ständigen Zugang zu der Anwendung über die dreijährige Vertragslaufzeit zu gewähren. Zwar kann es sein, dass Kunde X jeden Tag andere Aktivitäten mithilfe der CRM-Anwendung durchführt, doch besteht die Zusage darin sicherzustellen, dass der Kunde über einen Zeitraum von drei Jahren ständig auf die CRM-Anwendung zugreifen kann.

Der SaaS-Anbieter bestimmt, dass der Zugang zu der CRM-Anwendung eine Reihe von eigenständig abgrenzbaren Dienstleistungen darstellt, die im Wesentlichen gleich sind und nach dem gleichen Muster auf Kunde X übertragen werden. Die täglich erbrachten Dienstleistungen können eigenständig abgegrenzt werden, da Kunde X jeden Tag auf die CRM-Anwendung zugreifen kann und ihm daraus ein Nutzen erwächst. Jeder Tag ist im Vertragskontext eigenständig abgrenzbar, da keine signifikanten Integrationsleistungen erbracht werden, kein Tag

wird durch einen anderen modifiziert oder angepasst und die einzelnen Tage sind weder in hohem Maße voneinander abhängig noch miteinander verbunden. Jeder Tag der Dienstleistungserbringung ist im Wesentlichen gleich, da Kunde X einen laufenden Nutzen aus dem Zugang zu der CRM-Anwendung zieht und die Dienstleistungen nach dem gleichen Muster über die Vertragslaufzeit auf den Kunden übertragen werden. Jede eigenständig abgrenzbare Dienstleistung stellt eine Leistungsverpflichtung dar, die über einen bestimmten Zeitraum erfüllt wird und deren Fortschritt nach der gleichen Methode gemessen wird (z. B. Methode des Zeitablaufs). Somit sind die Voraussetzungen, um den Zugang zu der CRM-Anwendung als eine Reihe eigenständig abgrenzbarer Dienstleistungen (d. h. als eine einzige Leistungsverpflichtung) zu bilanzieren, erfüllt.

Der SaaS-Anbieter prüft außerdem, ob die Beratungsleistungen die Voraussetzungen für die Anwendung des *series requirement* erfüllen. Im Rahmen dieser Beurteilung untersucht das Unternehmen, ob jeder Tag, an dem die Beratungsleistungen erbracht werden, von den anderen Tagen abgrenzbar ist oder ob die Zusage hinsichtlich der Beratungsleistungen für das kombinierte Endergebnis aller Tage gegeben wird. Das Unternehmen berücksichtigt dabei auch die Komplexität der Beratungsleistungen sowie die Frage, ob die täglichen Aktivitäten aufeinander aufbauen oder ob jeder Tag im Wesentlichen gleich ist. Diese Beurteilung erfordert Ermessensentscheidungen und ist von den jeweiligen Fakten und Umständen der erbrachten Beratungsleistungen abhängig.

Frage 4-7: Kann ein Unternehmen wählen, ob es das *series requirement* anwenden möchte?

Nein. Wenn eine Reihe von eigenständig abgrenzbaren Gütern oder Dienstleistungen die Kriterien in IFRS 15.22(b) und 23 erfüllt, ist das Unternehmen verpflichtet, diese Reihe

als eine einzige Leistungsverpflichtung zu bilanzieren (d. h., es besteht kein Wahlrecht).

Identifizierung der separaten Leistungsverpflichtungen innerhalb des Vertrags (ggf. der Verträge)

4.2.3 Beispiele für die Identifizierung von Leistungsverpflichtungen

Der Standard enthält verschiedene Beispiele, die die Anwendung der Vorschriften für die Identifizierung von Leistungsverpflichtungen veranschaulichen. Die Beispiele machen deutlich, welche Ermessensentscheidungen zu treffen sind, um zu bestimmen, ob die Zusagen zur Übertragung von Gütern oder Dienstleistungen eigenständig abgegrenzt werden können und im Vertragskontext eigenständig abgrenzbar sind. Diese Beispiele sind nachstehend aufgeführt.

Beispiel 10 befasst sich mit Verträgen, in denen die zugesagten Güter und Dienstleistungen zwar eigenständig abgegrenzt werden können, im Vertragskontext jedoch nicht eigenständig abgrenzbar sind, da eine signifikante Integrationsleistung erbracht wird, die die Inputs (d. h. die zugrunde liegenden Güter und Dienstleistungen) zu einem kombinierten Endergebnis zusammenfasst:

Auszug aus IFRS 15

Beispiel 10: Nicht eigenständig abgrenzbare Güter und Dienstleistungen (IFRS 15.IE45-IE48C)

Fall A: Signifikante Integrationsleistungen

Ein Unternehmen (ein Generalunternehmer) schließt einen Vertrag über den Bau eines Krankenhauses für einen Kunden ab. Das Unternehmen ist für das gesamte Projektmanagement verantwortlich. Es identifiziert verschiedene zugesagte Güter und Dienstleistungen. Dazu zählen Planungsleistungen, Grundstücksberäumung, Legung des Fundaments, Beschaffung, Errichtung des Rohbaus, Rohr- und Leitungsverlegung, Installation der Gebäudeausstattung und abschließende Arbeiten.

Die zugesagten Güter und Dienstleistungen können in Übereinstimmung mit Paragraph 27(a) des IFRS 15 eigenständig abgegrenzt werden. Das bedeutet, der Kunde kann die Güter und Dienstleistungen entweder gesondert oder zusammen mit anderen jederzeit verfügbaren Ressourcen nutzen. Dies wird durch die Tatsache belegt, dass das Unternehmen oder Wettbewerber des Unternehmens regelmäßig viele dieser Güter und Dienstleistungen separat an andere Kunden verkaufen. Außerdem könnte der Kunde durch die Nutzung, den Verbrauch, den Verkauf oder den Besitz der individuellen Güter oder Dienstleistungen einen wirtschaftlichen Nutzen erzielen.

Gemäß Paragraph 27(b) des IFRS 15 (auf der Grundlage der in Paragraph 29 des IFRS 15 aufgeführten Faktoren) sind die Zusagen zur Übertragung der Güter und Dienstleistungen jedoch nicht voneinander trennbar. Dies wird durch die Tatsache belegt, dass das Unternehmen eine signifikante Integrationsleistung erbringt, die der Kunde in Auftrag gegeben hat, nämlich die Bereitstellung der Güter und Dienstleistungen (die Inputs) für das Krankenhaus (das kombinierte Endergebnis).

Da beide Kriterien von Paragraph 27 des IFRS 15 nicht erfüllt sind, sind die Güter und Dienstleistungen nicht eigenständig abgrenzbar. Das Unternehmen erfasst alle im Vertrag zugesagten Güter und Dienstleistungen als eine einzige Leistungsverpflichtung.



Auszug aus IFRS 15

Fall B: Signifikante Integrationsleistungen

Ein Unternehmen schließt mit einem Kunden einen Vertrag über die Lieferung mehrerer Einheiten eines hochkomplexen, spezialisierten Geräts ab. Die Vertragsbedingungen sehen vor, dass das Unternehmen einen Herstellungsprozess einrichtet, um die vertraglich vereinbarten Einheiten zu produzieren. Die Spezifikationen sind individuell auf den Kunden zugeschnitten und basieren auf einer Sonderanfertigung, deren Eigentümer der Kunde ist und die im Rahmen eines separaten Vertrags entwickelt wurde, der nicht Bestandteil des aktuellen Geschäfts ist. Das Unternehmen ist für das gesamte Vertragsmanagement verantwortlich. Dazu zählen die Durchführung und die Bündelung verschiedener Aktivitäten, einschließlich der Beschaffung von Materialien, der Identifizierung und des Managements von Unterauftragnehmern und der Durchführung von Produktion, Montage und Testläufen.

Das Unternehmen beurteilt die Zusagen im Vertrag und bestimmt, dass jedes der zugesagten Geräte in Übereinstimmung mit Paragraph 27(a) des IFRS 15 eigenständig abgegrenzt werden kann, da der Kunde aus jedem Gerät einzeln einen Nutzen ziehen kann. Der Grund hierfür ist, dass jede Einheit unabhängig von den anderen Einheiten funktionieren kann.

Das Unternehmen stellt fest, dass die Art der Zusage darin besteht, eine Dienstleistung zu erbringen, deren Zweck die Herstellung aller Geräte ist, die dem Kunden gemäß dessen Spezifikationen vertraglich zugesagt wurden. Es berücksichtigt dabei, dass es für das gesamte Vertragsmanagement und für die Erbringung einer wesentlichen Integrationsleistung verantwortlich ist, die darin besteht, verschiedene Güter und Dienstleistungen (die Inputs) für seine Gesamtdienstleistung und die Endgeräte (das kombinierte Endergebnis) bereitzustellen. Daher sind die produzierten Geräte und die in ihre Herstellung eingeflossenen Güter und Dienstleistungen gemäß Paragraph 27(b) und Paragraph 29 des IFRS 15 nicht voneinander trennbar. In diesem Fall ist der vom Unternehmen bereitgestellte Herstellungsprozess spezifisch für den Vertrag mit dem Kunden. Darüber hinaus haben die Art der vom Unternehmen erbrachten Leistung und insbesondere die signifikante Integrationsleistung zur Folge, dass eine Änderung einer der Aktivitäten des Unternehmens bei der Produktion der Geräte erhebliche Auswirkungen auf die anderen Aktivitäten hätte, die zur Herstellung der hochkomplexen, spezialisierten Endgeräte notwendig sind. Dies bedeutet, dass die Aktivitäten des Unternehmens in hohem Maße voneinander abhängig und eng miteinander verbunden sind. Da das Kriterium in Paragraph 27(b) des IFRS 15 nicht erfüllt ist, sind die Güter und Dienstleistungen, die vom Unternehmen bereitgestellt werden, nicht voneinander trennbar und somit nicht eigenständig abgrenzbar. Das Unternehmen erfasst alle im Vertrag zugesagten Güter und Dienstleistungen als eine einzige Leistungsverpflichtung.

Die Bestimmung, ob, wie in den Fällen A und B beschrieben, eine wesentliche Integrationsleistung in einem Vertrag vereinbart ist, wird ein beträchtliches Maß an Ermessensausübung erfordern und entscheidend von den individuellen Fakten und Umständen jedes einzelnen Vertrags mit einem Kunden abhängen.

Das folgende Beispiel verdeutlicht, wie die Wesentlichkeit von Installationsdienstleistungen die Schlussfolgerung eines

Unternehmens hinsichtlich der Zahl der identifizierten Leistungsverpflichtungen in vergleichbaren Situationen beeinflussen kann. In Fall A wird jedes zugesagte Gut und jede zugesagte Dienstleistung als eigenständig abgrenzbar eingestuft. In Fall B werden zwei der zugesagten Güter und Dienstleistungen zu einer einzigen Leistungsverpflichtung zusammengefasst, da eine der Zusagen (Installation) zu einer wesentlichen Anpassung einer anderen Zusage (Software) führt.

Identifizierung der separaten Leistungsverpflichtungen innerhalb des Vertrags (ggf. der Verträge)

Auszug aus IFRS 15 (Fortsetzung)

Beispiel 11: Prüfung, ob Güter oder Dienstleistungen eigenständig abgrenzbar sind (IFRS 15.IE49-IE58)

Fall A: Eigenständig abgrenzbare Güter oder Dienstleistungen

Ein Softwareentwicklungsunternehmen unterzeichnet einen Vertrag mit einem Kunden zur Übertragung einer Softwarelizenz, zur Ausführung einer Installationsdienstleistung und zur Erbringung von nicht spezifizierten Softwareaktualisierungen sowie technischem Support (per Internet und Telefon) über einen Zeitraum von zwei Jahren. Das Unternehmen veräußert die Lizenz, die Installationsdienstleistung und den technischen Support separat. Die Installationsdienstleistung umfasst die Änderung des Webscreens für jede Art von Nutzer (zum Beispiel Marketing, Bestandsverwaltung und Informationstechnologie). Diese Installationsdienstleistung wird routinemäßig von anderen Unternehmen ausgeführt und die Software dadurch nicht wesentlich modifiziert. Die Software bleibt auch ohne die Aktualisierungen und den technischen Support funktionsfähig.

Das Unternehmen prüft, welche der dem Kunden zugesagten Güter und Dienstleistungen in Übereinstimmung mit Paragraph 27 des IFRS 15 eigenständig abgrenzbar sind. Es stellt fest, dass die Software vor den übrigen Gütern und Dienstleistungen geliefert wird und ohne die Aktualisierungen und den technischen Support funktionsfähig bleibt. Der Kunde kann die Aktualisierungen gemeinsam mit der zu Vertragsbeginn übertragenen Softwarelizenz nutzen. Daraus schließt das Unternehmen, dass der Kunde aus jedem Gut und jeder Dienstleistung einzeln oder gemeinsam mit den sonstigen jederzeit verfügbaren Gütern und Dienstleistungen einen Nutzen ziehen kann und das in Paragraph 27(a) des IFRS 15 enthaltene Kriterium erfüllt ist.

Das Unternehmen stellt unter Anwendung des Grundsatzes und der Faktoren in Paragraph 29 des IFRS 15 zudem fest, dass die Zusage, jedes Gut und jede Dienstleistung auf den Kunden zu übertragen, von allen anderen Zusagen im Vertrag trennbar (und das in Paragraph 27[b] des IFRS 15 enthaltene Kriterium somit erfüllt) ist. Bei dieser Feststellung berücksichtigt das Unternehmen, dass es zwar die Software in das System des Kunden integriert, die Installationsdienstleistungen die Fähigkeit des Kunden, die Softwarelizenz zu verwenden und einen Nutzen daraus zu ziehen, jedoch nicht nennenswert beeinflussen, da die Installation eine Routineleistung darstellt und auch von anderen Anbietern durchgeführt werden kann. Die Softwareaktualisierungen beeinflussen die Fähigkeit des Kunden, die Softwarelizenz während der Lizenzdauer zu nutzen und einen Nutzen daraus zu ziehen, nicht nennenswert. Das Unternehmen stellt des Weiteren fest, dass die zugesagten Güter bzw. Dienstleistungen keine nennenswerten gegenseitigen Änderungen oder Anpassungen zur Folge haben und dass das Unternehmen keine wesentliche Integrationsdienstleistung zur Bündelung der Software und der Dienstleistungen zu einem kombinierten Endergebnis erbringt. Schließlich kommt das Unternehmen zu dem Schluss, dass die Software und die Dienstleistungen sich nicht signifikant gegenseitig beeinflussen und folglich weder in hohem Maße voneinander abhängig noch eng miteinander verbunden sind, da das Unternehmen in der Lage wäre, seine Zusage, die ursprüngliche Softwarelizenz zu übertragen, unabhängig von seiner Zusage, anschließend die Installationsdienstleistung, Softwareaktualisierungen oder technischen Support bereitzustellen, zu erfüllen.

Auf der Grundlage dieser Einschätzung identifiziert das Unternehmen im Vertrag Leistungsverpflichtungen für die vier folgenden Güter oder Dienstleistungen:

- (a) die Softwarelizenz
- (b) die Installationsdienstleistung
- (c) die Softwareaktualisierungen
- (d) den technischen Support



Auszug aus IFRS 15 (Fortsetzung)

Das Unternehmen prüft anhand der Paragraphen 31-38 des IFRS 15, ob alle Leistungsverpflichtungen für die Installationsdienstleistung, die Softwareaktualisierungen und den technischen Support zu einem bestimmten Zeitpunkt oder über einen bestimmten Zeitraum erfüllt werden. Darüber hinaus beurteilt das Unternehmen in Anwendung von Paragraph B58 des IFRS 15 die Art der vom Unternehmen gegebenen Zusage zur Übertragung der Softwarelizenz (siehe Beispiel 54 in den Paragraphen IE276 und IE277).

Fall B: Signifikante Anpassungen

Die zugesagten Güter und Dienstleistungen sind die gleichen wie in Fall A, jedoch ist im Vertrag festgelegt, dass ein Teil der Installationsdienstleistung darin besteht, den Funktionsumfang der Software an die Anforderungen des Kunden so anzupassen (und damit eine signifikante Anpassung der Software vorzunehmen), dass sie eine Schnittstelle zu anderen kundenspezifischen Softwareanwendungen bietet. Die kundenspezifische Installationsdienstleistung kann von anderen Unternehmen erbracht werden.

Das Unternehmen prüft, welche der dem Kunden zugesagten Güter und Dienstleistungen in Übereinstimmung mit Paragraph 27 des IFRS 15 eigenständig abgrenzbar sind. Dazu beurteilt es zunächst, ob das Kriterium in Paragraph 27(a) erfüllt ist. Aus den gleichen Gründen wie in Fall A bestimmt das Unternehmen, dass die Softwarelizenz, die Installation, die Softwareaktualisierungen und der technische Support dieses Kriterium jeweils erfüllen. In einem nächsten Schritt prüft das Unternehmen unter Anwendung des Grundsatzes und der Faktoren in Paragraph 29 des IFRS 15, ob das Kriterium in Paragraph 27(b) erfüllt ist. Es stellt fest, dass die Vertragsbedingungen die Zusage enthalten, die wesentliche Dienstleistung zu erbringen, die Lizenzsoftware mittels einer an den Kunden angepassten Installationsdienstleistung wie im Vertrag angegeben in das bestehende Softwaresystem zu integrieren. Somit setzt das Unternehmen die Lizenz und die kundenspezifische Installationsdienstleistung dafür ein, das im Vertrag festgelegte kombinierte Endergebnis (d. h. ein funktionales und integriertes Softwaresystem) zu erzielen (siehe Paragraph 29[a] des IFRS 15). Weiterhin wird die Software durch die Dienstleistung signifikant geändert und angepasst (siehe Paragraph 29[b] des IFRS 15). Infolgedessen entscheidet das Unternehmen, dass die Zusage, die Lizenz zu übertragen, nicht von der angepassten Installationsdienstleistung trennbar ist und das Kriterium in Paragraph 27(b) des IFRS 15 somit nicht erfüllt ist. Damit sind die Softwarelizenz und die kundenspezifische Installationsdienstleistung nicht eigenständig abgrenzbar.

Wie in Fall A kommt das Unternehmen zu dem Schluss, dass die Softwareaktualisierungen und der technische Support von den übrigen Zusagen im Vertrag eigenständig abgrenzbar sind.

Auf der Grundlage dieser Einschätzung identifiziert das Unternehmen im Vertrag Leistungsverpflichtungen für die drei folgenden Güter oder Dienstleistungen:

- (a) die kundenspezifischen Installationsdienstleistungen (inklusive Softwarelizenz)
- (b) die Softwareaktualisierungen
- (c) den technischen Support

Das Unternehmen wendet die Paragraphen 31-38 des IFRS 15 an, um für jede einzelne Leistungsverpflichtung zu bestimmen, ob diese zu einem bestimmten Zeitpunkt oder über einen bestimmten Zeitraum hinweg erfüllt wird.

Identifizierung der separaten Leistungsverpflichtungen innerhalb des Vertrags (ggf. der Verträge)

Die folgenden Beispiele behandeln Verträge, die verschiedene zugesagte Güter oder Dienstleistungen enthalten, die sämtlich als eigenständig abgrenzbar eingestuft werden. Sie verdeutlichen, wie wichtig es ist, neben dem Grundsatz der Trennbarkeit auch die zugrunde liegenden Faktoren in IFRS 15.29 zu berücksichtigen.

Fall C bezieht sich auf einen Vertrag über den Verkauf von Geräten und die Bereitstellung von Installationsdienstleistungen. Die Geräte können auch ohne Anpassungen oder Änderungen betrieben werden. Die Installation ist nicht komplex und kann auch von anderen Anbietern durchgeführt werden. Das Unternehmen bestimmt, dass die zwei Zusagen in dem Vertrag eigenständig abgrenzbar sind.

Fall D macht deutlich, dass bestimmte Arten von vertraglichen Beschränkungen, einschließlich jener, die einen Kunden verpflichten, ausschließlich die Dienstleistungen des Unternehmens zu nutzen, die Beurteilung, ob ein zugesagtes Gut

oder eine zugesagte Dienstleistung eigenständig abgrenzbar ist, nicht beeinflussen dürfen.

Fall E bezieht sich auf einen Vertrag über den Verkauf eines Geräts und spezieller Verbrauchsartikel, die zusammen mit dem Gerät verwendet werden sollen. Obwohl die Verbrauchsartikel nur von dem Unternehmen hergestellt werden können, werden sie separat verkauft. Das Unternehmen stellt fest, dass die beiden Zusagen in dem Vertrag eigenständig abgrenzbar sind, und das Beispiel beschreibt die Analyse für die Bestimmung, ob die Zusagen eigenständig abgegrenzt werden können und im Vertragskontext eigenständig abgrenzbar sind. Im Rahmen dieser Analyse kommt das Unternehmen zu dem Schluss, dass das Gerät und die speziellen Verbrauchsartikel weder in hohem Maße voneinander abhängig noch eng miteinander verbunden sind, da sich die beiden Zusagen nicht wesentlich gegenseitig beeinflussen. Das heißt, das Unternehmen wäre in der Lage, jede seiner vertraglichen Zusagen unabhängig von der jeweils anderen Zusage zu erfüllen.

Auszug aus IFRS 15 (Fortsetzung)

Beispiel 11: Prüfung, ob Güter oder Dienstleistungen eigenständig abgrenzbar sind (IFRS 15.IE58A-IE58K)

Fall C: Zusagen sind voneinander trennbar (Installation)

Ein Unternehmen schließt mit einem Kunden einen Vertrag über den Verkauf von Geräten und die Erbringung von Installationsdienstleistungen. Die Geräte sind auch ohne Anpassungen oder Änderungen funktionsfähig. Die erforderliche Installation ist nicht kompliziert und kann von verschiedenen alternativen Anbietern durchgeführt werden.

Das Unternehmen identifiziert zwei vertraglich zugesagte Güter und Dienstleistungen: (a) die Geräte und (b) die Installation. Es beurteilt unter Anwendung der Kriterien in Paragraph 27 des IFRS 15, ob jedes zugesagte Gut und jede zugesagte Dienstleistung eigenständig abgrenzbar ist. Es kommt zu dem Schluss, dass die Geräte und die Installation das Kriterium in Paragraph 27(a) des IFRS 15 jeweils erfüllen. Der Kunde kann entweder aus den Geräten allein einen Nutzen ziehen, indem er sie nutzt oder für einen über dem Schrottwert liegenden Betrag verkauft, oder zusammen mit anderen jederzeit verfügbaren Ressourcen (z. B. Installationsdienstleistungen, die von alternativen Anbietern angeboten werden) einen Nutzen aus den Geräten ziehen. Er kann zudem zusammen mit anderen Ressourcen, die er bereits von dem Unternehmen erhalten hat (d. h. den Geräten), einen Nutzen aus den Installationsdienstleistungen ziehen.



Auszug aus IFRS 15 (Fortsetzung)

Des Weiteren stuft das Unternehmen seine Zusagen, die Geräte zu übertragen und die Installationsdienstleistungen zu erbringen, (in Übereinstimmung mit Paragraph 27[b] des IFRS 15) als voneinander trennbar ein. Es bestimmt unter Anwendung des Grundsatzes und der Faktoren in Paragraph 29 des IFRS 15, dass die Geräte und Installationsdienstleistungen keine Inputs zu einem vertraglich festgelegten Leistungspaket darstellen. In diesem Fall trägt jeder der in Paragraph 29 des IFRS 15 genannten Faktoren zu der Schlussfolgerung bei (obgleich er für sich genommen nicht ausschlaggebend ist), dass die Geräte und Installationsdienstleistungen aus folgenden Gründen voneinander trennbar sind:

- (a) Das Unternehmen erbringt keine signifikanten Integrationsleistungen. Das heißt, das Unternehmen hat zugesagt, die Geräte zu liefern und sie anschließend zu installieren. Es könnte seine Zusage, die Geräte zu übertragen, unabhängig von der Zusage, sie anschließend zu installieren, erfüllen. Das Unternehmen hat nicht zugesagt, die Geräte und die Installationsdienstleistungen so zu bündeln, dass daraus ein kombiniertes Endergebnis entsteht.
- (b) Die Installationsdienstleistungen des Unternehmens werden nicht zu einer signifikanten Anpassung oder Änderung der Geräte führen.
- (c) Obgleich der Kunde erst dann einen Nutzen aus den Installationsdienstleistungen ziehen kann, wenn er die Verfügungsgewalt über die Geräte erlangt hat, haben die Installationsdienstleistungen keine wesentliche Auswirkung auf die Geräte, da das Unternehmen seine Zusage, die Geräte zu übertragen, unabhängig von seiner Zusage, die Installationsdienstleistungen zu erbringen, erfüllen könnte. Da sich die Geräte und die Installationsdienstleistungen nicht nennenswert gegenseitig beeinflussen, sind sie nicht in hohem Maße voneinander abhängig oder eng miteinander verbunden.

Auf der Grundlage dieser Einschätzung identifiziert das Unternehmen im Vertrag zwei Leistungsverpflichtungen für die folgenden Güter oder Dienstleistungen:

- (i) die Geräte
- (ii) die Installationsdienstleistungen

Das Unternehmen wendet die Paragraphen 31-38 des IFRS 15 an, um zu bestimmen, ob jede einzelne Leistungsverpflichtung zu einem bestimmten Zeitpunkt oder über einen bestimmten Zeitraum hinweg erfüllt wird. ►

Identifizierung der separaten Leistungsverpflichtungen innerhalb des Vertrags (ggf. der Verträge)

Auszug aus IFRS 15 (Fortsetzung)

Fall D: Zusagen sind voneinander trennbar (vertragliche Beschränkungen)

Es gelten die gleichen Annahmen wie in Fall C, mit der Ausnahme, dass der Kunde vertraglich verpflichtet ist, die Installationsdienstleistungen des Unternehmens in Anspruch zu nehmen.

Diese vertragliche Verpflichtung hat in diesem Fall keinen Einfluss auf die Beurteilung, ob die zugesagten Güter und Dienstleistungen eigenständig abgrenzbar sind. Dies ist darauf zurückzuführen, dass die vertragliche Verpflichtung, die Installationsdienstleistungen des Unternehmens in Anspruch zu nehmen, weder die Eigenschaften der Güter oder Dienstleistungen selbst noch die Zusagen des Unternehmens an den Kunden ändert. Obgleich der Kunde verpflichtet ist, die Installationsdienstleistungen des Unternehmens in Anspruch zu nehmen, können die Geräte und die Installationsdienstleistungen eigenständig abgegrenzt werden (d. h., sie erfüllen jeweils das Kriterium in Paragraph 27[a] des IFRS 15), und die Zusagen des Unternehmens, die Geräte zu liefern und die Installationsdienstleistungen zu erbringen, sind voneinander trennbar, d. h., sie erfüllen jeweils das Kriterium in Paragraph 27(b) des IFRS 15. Die vom Unternehmen durchgeführte Analyse entspricht der in Fall C.

Fall E: Zusagen sind voneinander trennbar (Verbrauchsartikel)

Ein Unternehmen schließt mit einem Kunden einen Vertrag über die Lieferung eines Standardgeräts (d. h., das Gerät ist ohne wesentliche Anpassungen oder Änderungen funktionsfähig) sowie über die Bereitstellung spezieller Verbrauchsartikel, die in dem Gerät zum Einsatz kommen sollen, in festgelegten Abständen innerhalb der kommenden drei Jahre. Die Verbrauchsartikel werden ausschließlich von dem Unternehmen produziert, jedoch separat von diesem verkauft.

Das Unternehmen stellt fest, dass der Kunde einen Nutzen aus dem Gerät zusammen mit den jederzeit verfügbaren Verbrauchsartikeln ziehen kann. Die Verbrauchsartikel sind gemäß Paragraph 28 des IFRS 15 jederzeit verfügbar, da sie regelmäßig separat vom Unternehmen verkauft werden (durch Anschlussverkäufe an Kunden, die zuvor das Gerät erworben haben). Der Kunde kann einen Nutzen aus den im Rahmen des Vertrags an ihn gelieferten Verbrauchsartikeln zusammen mit dem bereits ausgelieferten Gerät, das zu Vertragsbeginn auf ihn übertragen wurde, ziehen. Das Gerät und die Verbrauchsartikel können daher in Übereinstimmung mit Paragraph 27(a) des IFRS 15 jeweils eigenständig abgegrenzt werden.

Das Unternehmen stuft seine Zusagen, das Gerät zu übertragen und Verbrauchsartikel über einen Zeitraum von drei Jahren bereitzustellen, in Übereinstimmung mit Paragraph 27(b) des IFRS 15 als voneinander trennbar ein. Bei der Bestimmung, dass das Gerät und die Verbrauchsartikel keine Inputs zu einem vertraglich festgelegten Leistungspaket darstellen, berücksichtigt das Unternehmen, dass es keine signifikanten Integrationsleistungen erbringt, die das Gerät und die Verbrauchsartikel zu einem kombinierten Endergebnis bündeln. Zudem bedingen weder das Gerät noch die Verkaufsartikel signifikante gegenseitige Anpassungen oder Änderungen. Letztendlich kommt das Unternehmen zu dem Schluss, dass das Gerät und die Verbrauchsartikel weder in hohem Maße voneinander abhängig noch eng miteinander verbunden sind, da sie sich nicht wesentlich gegenseitig beeinflussen. Obwohl der Kunde erst dann einen Nutzen aus den im Vertragsumfang enthaltenen Verbrauchsartikeln ziehen kann, wenn er die Verfügungsgewalt über das Gerät erlangt hat (die Verbrauchsartikel wären ohne das Gerät nutzlos), und die Verbrauchsartikel notwendig sind, damit das Gerät bestimmungsgemäß funktioniert, beeinflussen sich das Gerät und die Verbrauchsartikel nicht nennenswert gegenseitig. Der Grund hierfür ist, dass das Unternehmen jede seiner vertraglichen Zusagen unabhängig von der jeweils anderen Zusage erfüllen könnte. Folglich könnte es seine Zusage, das Gerät zu übertragen, auch dann erfüllen, wenn der Kunde keine Verbrauchsartikel abgenommen hätte, und es könnte seine Zusage zur Lieferung der Verbrauchsartikel auch dann erfüllen, wenn der Kunde das Gerät separat erworben hätte.



Auszug aus IFRS 15 (Fortsetzung)

Auf der Grundlage dieser Einschätzung identifiziert das Unternehmen im Vertrag zwei Leistungsverpflichtungen für die folgenden Güter oder Dienstleistungen:

- (a) die Geräte
- (b) die Verbrauchsartikel

Das Unternehmen wendet die Paragraphen 31-38 des IFRS 15 an, um zu bestimmen, ob jede einzelne Leistungsverpflichtung zu einem bestimmten Zeitpunkt oder über einen bestimmten Zeitraum hinweg erfüllt wird.

4.3 Zugesagte Güter oder Dienstleistungen, die nicht eigenständig abgrenzbar sind

Wenn ein zugesagtes Gut oder eine zugesagte Dienstleistung die Kriterien der eigenständigen Abgrenzbarkeit nicht erfüllt, muss ein Unternehmen dieses Gut oder diese Dienstleistung so lange mit anderen zugesagten Gütern oder Dienstleistungen kombinieren, bis sich ein Bündel aus Gütern oder Dienstleistungen identifizieren lässt, das in seiner Gesamtheit eigenständig abgrenzbar ist. Dies könnte dazu führen, dass ein Unternehmen ein nicht als eigenständig abgrenzbar eingestuftes Gut oder eine derartige Dienstleistung mit einem anderen Gut bzw. einer anderen Dienstleistung zusammenfasst, das bzw. die für sich genommen die Kriterien der eigenständigen Abgrenzbarkeit erfüllen würde (siehe Abschnitt 4.2.1).

Der Standard enthält zwei Beispiele für Verträge mit zugesagten Gütern oder Dienstleistungen, die zwar eigenständig abgegrenzt werden können, im Vertragskontext jedoch nicht eigenständig abgrenzbar sind, da eine signifikante Integrationsleistung erbracht wird, die die Inputs (d. h. die zugrunde liegenden Güter oder Dienstleistungen) zu einem kombinierten Endergebnis zusammenfasst. Diese Beispiele (Beispiel 10, Fälle A und B) sind im vorstehenden Abschnitt 4.2.3 in ihrem vollständigen Wortlaut wiedergegeben.

4.4 Überlegungen zur Frage „Prinzipal oder Agent?“

(im März 2020 aktualisiert)

Wenn an der Bereitstellung von Gütern oder Dienstleistungen an einen Kunden mehr als eine Partei beteiligt ist, hat ein Unternehmen gemäß dem Standard durch Beurteilung der Art seiner Zusage gegenüber dem Kunden festzustellen, ob es in diesen Transaktionen als Prinzipal oder als Agent tätig ist. Ein Unternehmen handelt als Prinzipal (und erfasst die Umsatzerlöse infolgedessen auf Bruttobasis), wenn es die Verfügungsgewalt über ein zugesagtes Gut oder eine zugesagte Dienstleistung besitzt, bevor es dieses bzw. diese auf den Kunden überträgt. Als Agent fungiert es hingegen, wenn seine Aufgabe darin besteht, dafür zu sorgen, dass das Gut oder die Dienstleistung durch ein anderes Unternehmen bereitgestellt wird (dementsprechend erfasst es den für seine Vermittlungsdienste vereinnahmten Nettobetrag als Umsatzerlös).

Laut der Grundlage für Schlussfolgerungen des IASB muss ein Unternehmen, um zu dem Schluss zu kommen, dass es das Gut oder die Dienstleistung für den Kunden bereitstellt, zuerst die Verfügungsgewalt über dieses Gut oder diese Dienstleistung besitzen. Das bedeutet, das Unternehmen kann das Gut bzw. die Dienstleistung nicht für den Kunden bereitstellen, wenn es keine Verfügungsgewalt darüber hat.

Identifizierung der separaten Leistungsverpflichtungen innerhalb des Vertrags (ggf. der Verträge)

Wenn ein Unternehmen die Verfügungsgewalt über ein Gut oder eine Dienstleistung besitzt, agiert es in der Transaktion als Prinzipal. Besitzt es jedoch nicht die Verfügungsgewalt über das Gut oder die Dienstleistung, bevor es dieses bzw. diese auf den Kunden überträgt, ist es in der Transaktion als Agent tätig.¹⁵⁶

Das Board merkt in der Grundlage für Schlussfolgerungen an, dass ein Unternehmen, das ein Gut selbst herstellt oder eine Dienstleistung selbst erbringt, stets als Prinzipal handelt, wenn es die Verfügungsgewalt über dieses Gut bzw. diese Dienstleistung auf einen Dritten überträgt. Ein solches Unternehmen ist nicht verpflichtet, die Anwendungsleitlinien für die Prüfung der Frage „Prinzipal oder Agent?“ heranzuziehen, da es die Verfügungsgewalt über sein eigenes Gut oder seine eigene Dienstleistung direkt auf seinen Kunden überträgt bzw. das Gut oder die Dienstleistung direkt für seinen Kunden bereitstellt, ohne dass Dritte daran beteiligt sind. Wenn ein Unternehmen beispielsweise die Verfügungsgewalt über ein Gut auf einen Zwischenhändler überträgt, der bei der Lieferung dieses Guts an einen Endkunden als Prinzipal agiert, erfasst das Unternehmen ebenfalls als Prinzipal die Umsatzerlöse aus dem Verkauf des Guts an seinen Kunden (Zwischenhändler).¹⁵⁷

Unsere Sichtweise

Wie bisher müssen Unternehmen sorgfältig abwägen, ob sie als Prinzipal oder als Agent handeln. Gemäß den Anwendungsleitlinien des IFRS 15 ist dabei allerdings die Frage, ob das Unternehmen die Verfügungsgewalt über die spezifizierten Güter oder Dienstleistungen hat, das übergeordnete Leitprinzip. Ein Unternehmen beurteilt daher zunächst, ob es die Verfügungsgewalt über das spezifizierte Gut oder die Dienstleistung hat, bevor es die in dem Standard enthaltenen Indikatoren anwendet. Dies könnte zur Folge gehabt haben, dass Unternehmen bei der Umstellung auf IFRS 15 zu einer anderen Einschätzung gelangten als nach den zuvor gültigen IFRS.

¹⁵⁶ Siehe IFRS 15.BC385D.

¹⁵⁷ Siehe IFRS 15.BC385E.



Das Grundprinzip des IFRS 15 für die Prüfung der Frage „Prinzipal oder Agent?“ stellt sich wie folgt dar:

Auszug aus IFRS 15

B34. Wenn eine andere Partei an der Lieferung von Gütern oder an der Erbringung von Dienstleistungen an den Kunden eines Unternehmens beteiligt ist, hat das Unternehmen die Art seiner Zusage zu bestimmen und festzustellen, ob seine Leistungsverpflichtung darin besteht, die Güter selbst zu liefern oder die Dienstleistungen selbst zu erbringen (und es damit als Prinzipal auftritt), oder darin, diese andere Partei mit der Lieferung der Güter oder der Erbringung der Dienstleistungen zu beauftragen (und das Unternehmen damit als Agent auftritt). Das Unternehmen bestimmt für jedes dem Kunden zugesagte spezifische Gut oder jede dem Kunden zugesagte spezifische Dienstleistung, ob es in diesem Fall als Prinzipal oder Agent tätig ist. Unter einem spezifischen Gut oder einer spezifischen Dienstleistung ist ein eigenständig abgrenzbares Gut oder eine eigenständig abgrenzbare Dienstleistung (oder ein eigenständig abgrenzbares Bündel von Gütern oder Dienstleistungen) zu verstehen, das/die dem Kunden zu liefern oder für diesen zu erbringen ist (siehe Paragraphen 27-30). Sieht ein Vertrag mit einem Kunden mehr als ein spezifisches Gut oder mehr als eine spezifische Dienstleistung vor, könnte das Unternehmen bei einigen spezifischen Gütern oder Dienstleistungen als Prinzipal und bei anderen spezifischen Gütern oder Dienstleistungen als Agent tätig sein.

B34A. Um zu bestimmen, welcher Art seine Zusage ist (siehe Paragraph B34), hat das Unternehmen

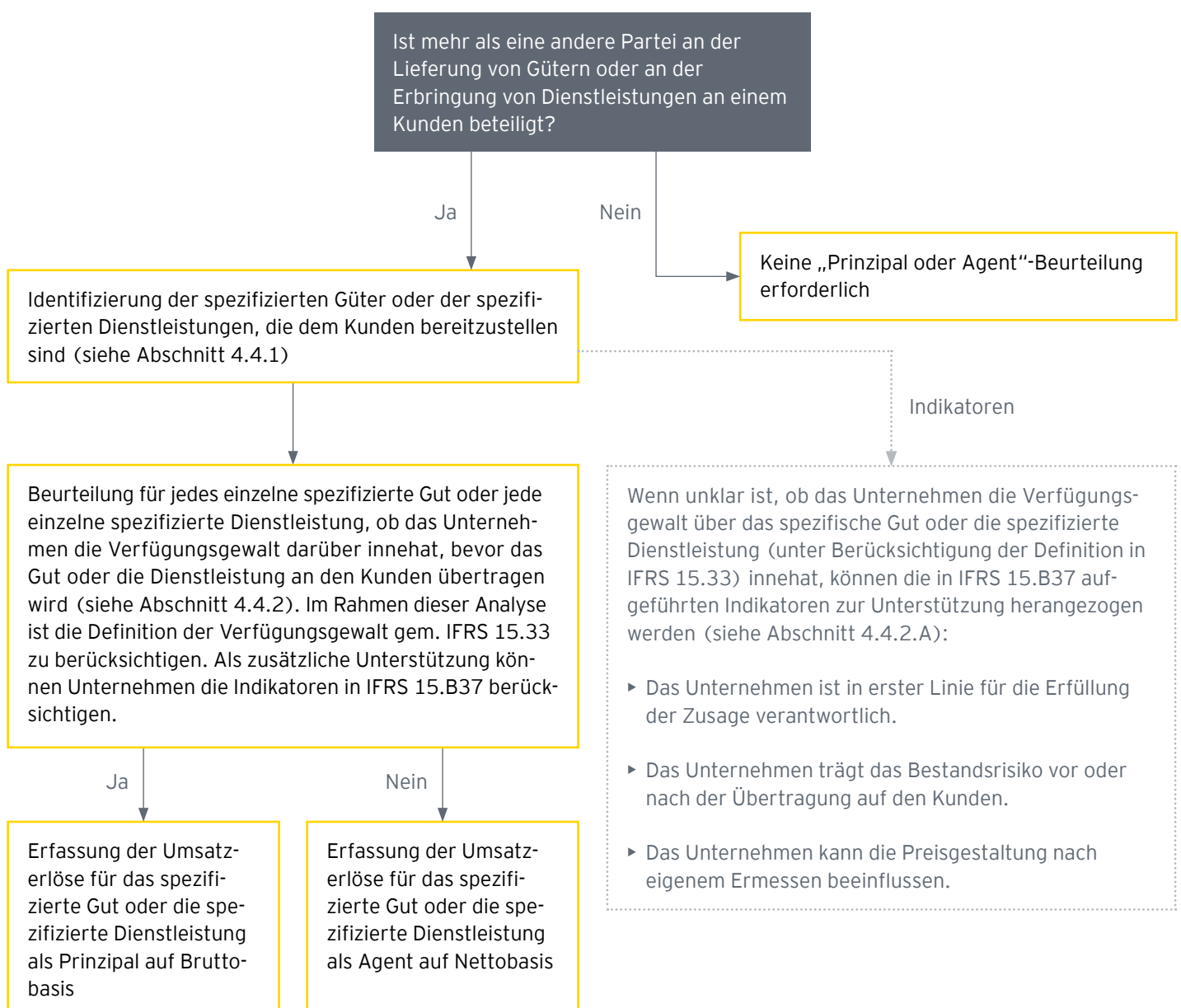
- (a) die spezifischen Güter oder Dienstleistungen, die dem Kunden zu liefern bzw. für ihn zu erbringen sind (und bei denen es sich auch um ein Recht auf ein von einer anderen Partei zu lieferndes Gut oder eine von einer anderen Partei zu erbringende Dienstleistung handeln könnte [siehe Paragraph 26]), zu identifizieren und
- (b) für jedes spezifische Gut oder jede spezifische Dienstleistung vor Übertragung auf den Kunden zu beurteilen, ob es die Verfügungsgewalt (im Sinne von Paragraph 33) über dieses Gut oder diese Dienstleistung besitzt.

B35. Besitzt das Unternehmen die Verfügungsgewalt über ein spezifisches Gut oder eine spezifische Dienstleistung, bevor diese/s auf einen Kunden übertragen wird, ist es in diesem Fall als Prinzipal tätig. Erlangt ein Unternehmen jedoch nur vorübergehend das Eigentum an einem spezifischen Gut, bevor dieses auf den Kunden übergeht, so besitzt es nicht zwangsläufig die Verfügungsgewalt. Als Prinzipal kann ein Unternehmen seiner Leistungsverpflichtung, d. h. seiner Verpflichtung zur Lieferung des spezifischen Guts oder zur Erbringung der spezifischen Dienstleistung, selbst nachkommen oder eine andere Partei (beispielsweise einen Unterauftragnehmer) damit beauftragen, die Leistungsverpflichtung ganz oder teilweise in seinem Namen zu erfüllen.

4

Identifizierung der separaten Leistungsverpflichtungen innerhalb des Vertrags (ggf. der Verträge)

Der nachfolgende Entscheidungsbaum veranschaulicht die Schritte, die ein Unternehmen bei der Beurteilung der Frage, ob es als Prinzipal oder Agent agiert, durchlaufen muss:





Unsere Sichtweise

Die Anwendungsleitlinien für die Prüfung von Fragestellungen bezüglich „Prinzipal oder Agent?“ gelten unabhängig von der Art der zu beurteilenden Transaktion oder der Branche, in der das Unternehmen tätig ist. Unternehmen, die (a) keine Lagerbestände haben und unabhängige Lager- oder Fulfillment-Unternehmen nutzen, um im Rahmen von Streckengeschäften Kunden in ihrem Namen Güter zu liefern, oder (b) Dienstleistungen anbieten, die von einem unabhängigen Dienstleister zu erbringen sind (z. B. Reisebüros, Zeitschriftenabonnementbroker und Einzelhändler, die Waren über Kataloge oder im Rahmen von Kommissionsgeschäften verkaufen), müssen bei der Anwendung dieser Leitlinien möglicherweise wesentliche Ermessensentscheidungen treffen.

4.4.1 Identifizierung des spezifizierten Guts oder der spezifizierten Dienstleistung

Ein Unternehmen hat gemäß IFRS 15.B34A zuerst das dem Kunden vertraglich zugesagte spezifizierte Gut bzw. die spezifizierte Dienstleistung (oder die Bilanzierungseinheit für die Prüfung der Frage „Prinzipal oder Agent?“) zu identifizieren, um die Art seiner Zusage zu bestimmen: Besteht sie darin, die spezifizierten Güter oder Dienstleistungen selbst bereitzustellen, oder darin, eine andere Partei mit der Bereitstellung dieser Güter oder Dienstleistungen zu beauftragen? Bei einem spezifizierten Gut oder einer spezifizierten Dienstleistung handelt es sich um ein eigenständig abgrenzbares Gut bzw. eine eigenständig abgrenzbare Dienstleistung (oder um ein eigenständig abgrenzbares Bündel aus Gütern oder Dienstleistungen), das bzw. die für einen Kunden bereitzustellen ist.¹⁵⁸ Obgleich diese Definition derjenigen einer Leistungsverpflichtung ähnelt (siehe Abschnitt 4.2), argumentiert das IASB in seiner Grundlage für Schlussfolgerungen, dass es diesen neuen Begriff eingeführt hat, da die Verwendung der Bezeichnung „Leistungsverpflichtung“ im

Zusammenhang mit Beziehungen, die einen Agenten umfassen, irreführend gewesen wäre.¹⁵⁹ Denn die Leistungsverpflichtung eines Agenten besteht darin, einen Dritten mit der Bereitstellung von Gütern oder Dienstleistungen zu beauftragen. Sie beinhaltet jedoch nicht die Bereitstellung der spezifizierten Güter bzw. Dienstleistungen für den Endkunden.

Bei einem spezifizierten Gut oder einer spezifizierten Dienstleistung kann es sich um ein eigenständig abgrenzbares Gut bzw. eine eigenständig abgrenzbare Dienstleistung (oder um ein eigenständig abgrenzbares Paket aus Gütern und Dienstleistungen) handeln. Laut der Grundlage für Schlussfolgerungen des IASB können individuelle Güter oder Dienstleistungen, die nicht voneinander abgrenzbar sind, Inputs zu einem Leistungspaket sein und jedes Gut bzw. jede Dienstleistung kann lediglich einen Teil einer einzigen Zusage gegenüber dem Kunden darstellen. In einem Vertrag, in dem von einem Dritten bereitgestellte Güter oder Dienstleistungen Inputs zu einem Leistungspaket oder zu Leistungspaketen darstellen, müsste das Unternehmen beispielsweise feststellen, ob es die Verfügungsgewalt über das Leistungspaket oder die Leistungspakete innehat, bevor dieses Paket oder diese Pakete auf den Kunden übertragen werden.¹⁶⁰ Das heißt, bei der Bestimmung, ob das Unternehmen als Prinzipal oder als Agent tätig ist, sollte es die Gesamtzusage gegenüber dem Kunden beurteilen und nicht die individuellen Inputs, aus denen sich die Zusage zusammensetzt.

Die korrekte Identifizierung des zu liefernden Guts oder der zu erbringenden Dienstleistung ist ein wichtiger Schritt bei der Bestimmung, ob ein Unternehmen in einer Transaktion als Prinzipal oder als Agent tätig ist. Bei zahlreichen Transaktionen, insbesondere solchen, die materielle Güter zum Gegenstand haben, dürfte die Identifizierung des spezifizierten Guts oder der spezifizierten Dienstleistung relativ problemlos sein. Besteht die Tätigkeit eines Unternehmens zum Beispiel im Verkauf von Laptops, so wird das Unternehmen diese Laptops als das spezifizierte Gut identifizieren, das auf den Kunden übertragen wird.

¹⁵⁸ Siehe IFRS 15.B34.

¹⁵⁹ Siehe IFRS 15.BC385B.

¹⁶⁰ Siehe IFRS 15.BC385Q.

Identifizierung der separaten Leistungsverpflichtungen innerhalb des Vertrags (ggf. der Verträge)

Diese Beurteilung kann jedoch in anderen Situationen ein beträchtliches Maß an Ermessensausübung erfordern, z. B. wenn immaterielle Güter oder Dienstleistungen involviert sind. Gemäß IFRS 15.B34A(a) kann das spezifizierte Gut oder die spezifizierte Dienstleistung das zugrunde liegende Gut oder die zugrunde liegende Dienstleistung sein, die ein Kunde letztendlich erwerben möchte (z. B. ein Flug oder eine Mahlzeit), oder ein Anspruch auf Erwerb dieses Guts oder dieser Dienstleistung (z. B. in Form eines Tickets oder Gutscheins). Wenn das spezifizierte Gut oder die spezifizierte Dienstleistung in einem Anspruch auf ein Gut oder eine Dienstleistung besteht, das bzw. die von einem Dritten bereitzustellen ist, so hätte das Unternehmen laut der Grundlage für Schlussfolgerungen festzustellen, ob seine Leistungsverpflichtung in einer Zusage zur Gewährung dieses Anspruchs besteht (und es demzufolge als Prinzipal handelt) oder darin, einen Dritten mit der Gewährung dieses Anspruchs zu beauftragen (und es infolgedessen als Agent handelt). Die Tatsache, dass das Unternehmen die zugrunde liegenden Güter oder Dienstleistungen nicht selbst bereitstellt, ist nicht maßgeblich.¹⁶¹

Das Board hat eingeräumt, dass die Beurteilung, ob das spezifizierte Gut oder die spezifizierte Dienstleistung das zugrunde liegende Gut bzw. die zugrunde liegende Dienstleistung ist oder in einem Anspruch auf Erhalt dieses Guts oder dieser Dienstleistung besteht, in einigen Fällen schwierig sein kann. Daher hat es entsprechende Beispiele in den Standard aufgenommen. Beispiel 47 (für den vollständigen Wortlaut siehe Abschnitt 4.4.4) bezieht sich auf einen Weiterverkäufer von Flugtickets. In diesem Beispiel erwirbt das Unternehmen Flugtickets, die es erst zu einem späteren Zeitpunkt an Kunden veräußern wird. Zwar wünscht der Kunde letztendlich ein Flugticket, doch lautet die Schlussfolgerung in Beispiel 47, dass das spezifizierte Gut oder die spezifizierte Dienstleistung in dem Anspruch besteht, einen bestimmten Flug (in Form eines Tickets) zu erhalten, und nicht in dem Flug an sich. Das Unternehmen selbst betreibt weder das Flugzeug noch kann es die Dienstleistung beeinflussen (z. B.

Änderung der Flugzeit oder des Flugziels). Es hat jedoch das Flugticket erhalten, bevor es einen bestimmten Kunden identifiziert hat, der das Ticket erwerben wird. Infolgedessen hält das Unternehmen einen Vermögenswert (in Form eines Tickets), der den Anspruch auf den Flug darstellt. Es könnte diesen Anspruch daher (wie in dem Beispiel beschrieben) auf den Kunden übertragen oder beschließen, ihn selbst einzulösen.

Beispiel 46A (für den vollständigen Wortlaut siehe Abschnitt 4.4.4) bezieht sich auf einen Anbieter von Instandhaltungsleistungen. Im vorliegenden Beispiel gelangt das Unternehmen zu dem Schluss, dass das spezifizierte Gut oder die spezifizierte Dienstleistung in der zugrunde liegenden Instandhaltungsleistung besteht (und nicht in dem Anspruch auf diese Dienstleistung). Zwar hat das Unternehmen den Vertrag mit dem Kunden abgeschlossen, bevor es einen Dritten mit der Durchführung der gewünschten Dienstleistungen beauftragt hat, doch kann der Anspruch auf die Dienstleistungen des Unterauftragnehmers niemals auf den Kunden übertragen werden. Stattdessen behält das Unternehmen den Anspruch, den Dienstleistungsanbieter zu beauftragen. Das heißt, es kann seinen Anspruch auf Nutzung der Dienstleistungen des Unterauftragnehmers nach freiem Ermessen einlösen (z. B. um den Vertrag mit dem Kunden zu erfüllen, einen anderen Vertrag mit einem anderen Kunden zu erfüllen oder für sich selbst). Zudem ist es dem Kunden in Beispiel 46A egal, wer die Instandhaltungsleistungen durchführt. Dies gilt jedoch nicht für Beispiel 47, in dem der Kunde dem Weiterverkäufer eines seiner Tickets für einen bestimmten Flug abkaufen möchte.

IFRS 15 stellt klar, dass ein Unternehmen in Fällen, in denen ein Vertrag mit einem Kunden mehr als ein spezifiziertes Gut oder eine spezifizierte Dienstleistung vorsieht, als Prinzipal für bestimmte spezifizierte Güter oder Dienstleistungen und als Agent für andere spezifizierte Güter oder Dienstleistungen handeln kann.¹⁶² Beispiel 48A des IFRS 15 veranschaulicht ein solches Szenario.

¹⁶¹ Siehe IFRS 15.BC3850.

¹⁶² Siehe IFRS 15.B34.



Unsere Sichtweise

Wie oben erläutert, besteht ein wichtiger Schritt zur korrekten Identifizierung des spezifizierten Guts oder der spezifizierten Dienstleistung, das bzw. die für den Kunden bereitgestellt werden soll, in der Feststellung, ob die Leistungsverpflichtung des Unternehmens darin besteht, als Prinzipal oder als Agent zu fungieren. Die Beurteilung, ob ein spezifiziertes Gut oder eine spezifizierte Dienstleistung das zugrunde liegende Gut oder die zugrunde liegende Dienstleistung ist oder einen Anspruch auf den Erhalt dieses Guts oder dieser Dienstleistung darstellt, kann ein beträchtliches Maß an Ermessensausübung durch die Unternehmen erfordern.

4.4.2 Verfügungsgewalt über das spezifizierte Gut oder die spezifizierte Dienstleistung (im März 2020 aktualisiert)

Gemäß IFRS 15.B34A besteht der zweite Schritt zur Bestimmung der Art der Leistungsverpflichtung (d. h. ob das

Unternehmen die spezifizierten Güter oder Dienstleistungen selbst bereitstellt oder ob es einen Dritten mit der Bereitstellung dieser Güter oder Dienstleistungen beauftragt) für das Unternehmen darin festzustellen, ob es die Verfügungsgewalt über das spezifizierte Gut oder die spezifizierte Dienstleistung besitzt, bevor es dieses bzw. diese auf den Kunden überträgt. Ein Unternehmen kann das spezifizierte Gut oder die spezifizierte Dienstleistung nur dann einem Kunden bereitstellen (und somit als Prinzipal handeln), wenn es vor der Übertragung die Verfügungsgewalt über dieses Gut bzw. diese Dienstleistung besitzt. Laut der Grundlage für Schlussfolgerungen des IASB bedeutet dies, dass die Verfügungsgewalt bei der Beurteilung, ob das Unternehmen als Prinzipal oder als Agent fungiert, der maßgebliche Faktor ist.¹⁶³

Zur Prüfung, ob es die Verfügungsgewalt über das spezifizierte Gut oder die spezifizierte Dienstleistung innehat, bevor es dieses bzw. diese auf den Kunden überträgt, hat ein Unternehmen gemäß IFRS 15.B34A(b) und in Übereinstimmung mit IFRS 15.33 die in Schritt 5 des Modells enthaltene Definition von „Verfügungsgewalt“ anzuwenden (für weitergehende Erläuterungen siehe Abschnitt 7).

Auszug aus IFRS 15

33. Güter und Dienstleistungen sind Vermögenswerte, auch wenn (wie bei vielen Dienstleistungen der Fall) nur vorübergehend bei Erhalt und Nutzung. Unter Verfügungsgewalt über einen Vermögenswert ist die Fähigkeit zu verstehen, seine Nutzung zu bestimmen und im Wesentlichen den verbleibenden Nutzen aus ihm zu ziehen. Dies schließt auch die Fähigkeit ein, andere Unternehmen daran zu hindern, seine Nutzung zu bestimmen und Nutzen aus ihm zu ziehen. Der Nutzen eines Vermögenswerts besteht in den potenziellen Zahlungsströmen (Zuflüsse oder verminderte Abflüsse), die ein Unternehmen auf verschiedenste Weise direkt oder indirekt erhalten kann, u. a. indem es

- (a) den Vermögenswert zur Erzeugung von Gütern oder Erbringung von Dienstleistungen (inklusive öffentlicher Dienstleistungen) nutzt;
- (b) den Vermögenswert zur Aufwertung anderer Vermögenswerte nutzt;
- (c) den Vermögenswert zur Begleichung von Verbindlichkeiten oder Verringerung von Aufwendungen nutzt;
- (d) den Vermögenswert veräußert oder tauscht;
- (e) den Vermögenswert zur Besicherung eines Darlehens verpfändet; und
- (f) den Vermögenswert hält.

¹⁶³ Siehe IFRS 15.BC385S.

Identifizierung der separaten Leistungsverpflichtungen innerhalb des Vertrags (ggf. der Verträge)

Bei Anwendung der Definition von „Verfügungsgewalt“ in IFRS 15.33 könnte es aus unserer Sicht für Unternehmen hilfreich sein, die Indikatoren in IFRS 15.38 (siehe Abschnitt 7.2) heranzuziehen, die das IASB in den Standard aufgenommen hat, um Unternehmen die Bestimmung des Zeitpunkts, zu dem ein Kunde die Verfügungsgewalt über ein bestimmtes Gut oder eine bestimmte Dienstleistung (z. B. das Eigentumsrecht, den physischen Besitz, die mit dem Eigentum verbundenen Risiken und Chancen) erlangt, zu erleichtern.

Kommt das Unternehmen nach Berücksichtigung der Vorschrift in IFRS 15.33 zu dem Schluss, dass es die Verfügungsgewalt über das spezifizierte Gut oder die spezifizierte Dienstleistung hat, bevor es dieses bzw. diese auf den Kunden überträgt,

agiert es in der Transaktion als Prinzipal. Ist dies nicht der Fall, handelt es als Agent.

Aus den Stellungnahmen interessierter Parteien ging hervor, dass das Prinzip der Verfügungsgewalt auf materielle Güter einfacher anzuwenden ist als auf immaterielle Güter und Dienstleistungen, da Letztere im Allgemeinen lediglich zu dem Zeitpunkt existieren, zu dem sie geliefert bzw. erbracht werden. Um diesen Bedenken Rechnung zu tragen, enthält der Standard Leitlinien zur Anwendung des Prinzips der Verfügungsgewalt auf bestimmte Arten von Vereinbarungen (einschließlich Dienstleistungstransaktionen), in denen erläutert wird, über welche spezifizierten Güter oder Dienstleistungen ein Prinzipal im Einzelnen die Verfügungsgewalt innehat, bevor er diese auf den Kunden überträgt.

Auszug aus IFRS 15

B35A. Ist eine andere Partei an der Lieferung von Gütern oder der Erbringung von Dienstleistungen an einen Kunden beteiligt, so erlangt ein als Prinzipal auftretendes Unternehmen die Verfügungsgewalt über:

- (a) ein Gut oder einen anderen Vermögenswert der anderen Partei, das bzw. den es dann auf den Kunden überträgt;
- (b) ein Recht auf eine von der anderen Partei zu erbringende Dienstleistung, das das Unternehmen in die Lage versetzt, diese Partei anzuweisen, die Dienstleistung in seinem Namen für den Kunden zu erbringen;
- (c) ein Gut oder eine Dienstleistung der anderen Partei, das bzw. die es dann bei Lieferung des spezifischen Guts an oder Erbringung der spezifischen Dienstleistung für den Kunden mit anderen Gütern oder Dienstleistungen kombiniert. Erbringt das Unternehmen beispielsweise eine signifikante Integrationsleistung, indem es die von einer anderen Partei gelieferten Güter oder erbrachten Dienstleistungen in das/die dem Kunden vertraglich zugesagte spezifische Gut bzw. spezifische Dienstleistung integriert (siehe Paraph 29 [a]), so besitzt es vor der Übertragung an den Kunden die Verfügungsgewalt über das spezifische Gut oder die spezifische Dienstleistung. Dies ist darauf zurückzuführen, dass das Unternehmen zuerst die Verfügungsgewalt über die Inputs für die spezifischen Güter oder Dienstleistungen erlangt (wozu auch Güter oder Dienstleistungen anderer Parteien zählen) und diese dann in die Erzeugung des kombinierten Outputs, d. h. des speziellen Guts oder der speziellen Dienstleistung, lenkt.



In seiner Grundlage für Schlussfolgerungen weist das Board darauf hin, dass ein Unternehmen die Verfügungsgewalt über eine von einer anderen Partei zu erbringende Dienstleistung besitzen kann, wenn es auch die Verfügungsgewalt über den Anspruch auf die spezifizierte Dienstleistung, die für den Kunden erbracht werden soll, besitzt.¹⁶⁴ In der Regel wird das Unternehmen dann entweder den Anspruch (in Form eines Vermögenswerts, z. B. eines Tickets) in Übereinstimmung mit IFRS 15.B35A(a) (wie in dem in Beispiel 47 genannten und in Abschnitt 4.4.1 näher erläuterten Fall des Weiterverkäufers von Flugtickets) auf seinen Kunden übertragen oder in Übereinstimmung mit IFRS 15.B35A(b) Gebrauch von seinem Recht machen, den Dritten mit der Erbringung der spezifischen Dienstleistung für den Kunden zu beauftragen (wie in dem in Beispiel 46A genannten und in Abschnitt 4.4.1 näher erläuterten Fall der Instandhaltungsleistungen).

Die in IFRS 15.B35A(a) enthaltene Bedingung würde Verträge einschließen, bei denen ein Unternehmen einen Anspruch auf eine zukünftig durch eine andere Partei zu erbringende Dienstleistung auf den Kunden überträgt. Wenn es sich bei dem spezifischen Gut oder der spezifischen Dienstleistung um den Anspruch auf ein Gut oder eine Dienstleistung handelt, das bzw. die von einer anderen Partei bereitzustellen ist, prüft das Unternehmen, ob es die Verfügungsgewalt über den Anspruch auf das Gut bzw. die Dienstleistung innehat, bevor es diesen Anspruch auf den Kunden überträgt (und nicht, ob es die Verfügungsgewalt über die zugrunde liegenden Güter oder Dienstleistungen besitzt). In der Grundlage für Schlussfolgerungen erläutert das Board, dass die Beurteilung solcher Ansprüche vielfach notwendig ist, um festzustellen, ob der Anspruch erst dann begründet wird, wenn er dem Kunden gewährt wird, oder ob er schon vorher besteht. Besteht der Anspruch nicht, bevor er dem Kunden gewährt wird, hätte das Unternehmen auch nicht die Verfügungsgewalt über den Anspruch, bevor er auf den Kunden übertragen wird.¹⁶⁵

Der Standard nennt zwei Beispiele, um diesen Sachverhalt zu veranschaulichen. In Beispiel 47 (für weiter gehende Erläuterungen siehe Abschnitt 4.4.1 und für den vollständigen Wortlaut Abschnitt 4.4.4), das sich auf einen Weiterverkäufer

von Flugtickets bezieht, bestimmt das Unternehmen, dass das spezifische Gut bzw. die spezifische Dienstleistung in dem Anspruch auf Erhalt eines bestimmten Fluges (in Form eines Tickets) besteht. Einer der maßgeblichen Faktoren für die Beurteilung der Frage „Prinzipal oder Agent?“ liegt in diesem Beispiel darin, dass das Unternehmen die Flugtickets erwirbt, bevor es einen bestimmten Kunden identifiziert. Infolgedessen bestand der Anspruch bereits, bevor er einem Kunden gewährt wurde. Das Beispiel kommt zu dem Schluss, dass das Unternehmen die Verfügungsgewalt über den Anspruch innehat, bevor dieser auf den Kunden übertragen wird, und es somit als Prinzipal handelt.

In Beispiel 48 (für den vollständigen Wortlaut siehe Abschnitt 4.4.4) verkauft ein Unternehmen Gutscheine, die Kunden das Recht zum Verzehr eines Gerichts in bestimmten, vom Kunden ausgewählten Restaurants einräumen. Das Unternehmen stellt fest, dass das spezifische Gut bzw. die spezifische Dienstleistung in dem Anspruch auf ein zubereitetes Gericht (in Form eines Gutscheins) besteht. Einer der maßgeblichen Faktoren für die Beurteilung der Frage „Prinzipal oder Agent?“ liegt darin, dass das Unternehmen nicht die Verfügungsgewalt über den Gutschein (den Anspruch auf ein Gericht) hat. Weder erwirbt das Unternehmen die Gutscheine im Voraus noch verpflichtet es sich, die Gutscheine von den Restaurants zu erwerben, bevor es sie an Kunden weiterveräußert. Stattdessen wartet es mit dem Kauf der Gutscheine, bis ein Kunde einen bestimmten Gutschein für ein bestimmtes Restaurant nachfragt. Zudem werden die Gutscheine erst zu dem Zeitpunkt ausgestellt, zu dem sie auf den Kunden übertragen werden, und existieren somit nicht vor der Übertragung. Infolgedessen besteht der Anspruch nicht, bevor er dem Kunden gewährt wird. Folglich ist das Unternehmen zu keinem Zeitpunkt in der Lage, die Nutzung der Gutscheine zu bestimmen oder im Wesentlichen den gesamten verbleibenden Nutzen aus den Gutscheinen zu ziehen, bevor diese auf die Kunden übertragen werden. Das Beispiel endet mit dem Ergebnis, dass das Unternehmen nicht die Verfügungsgewalt über den Anspruch innehat, bevor dieser auf den Kunden übertragen wird, und somit als Agent handelt.

¹⁶⁴ Siehe IFRS 15.BC385U.

¹⁶⁵ Siehe IFRS 15.BC385O.

Identifizierung der separaten Leistungsverpflichtungen innerhalb des Vertrags (ggf. der Verträge)

In der Grundlage für Schlussfolgerungen räumt das IASB ein, dass sich die Bestimmung, ob ein Unternehmen als Prinzipal oder als Agent tätig ist, komplizierter gestalten kann, wenn geprüft werden muss, ob ein Vertrag unter die Bestimmungen des IFRS 15.B35A(b) fällt. Das heißt, es kann sich als schwierig erweisen, die Feststellung zu treffen, ob ein Unternehmen in der Lage ist, eine andere Partei anzuweisen, die Dienstleistung in seinem Namen zu erbringen (womit es als Prinzipal agiert), oder ob es lediglich ein Drittunternehmen mit der Erbringung dieser Dienstleistung beauftragt (womit es als Agent fungiert). Wie in Beispiel 46A beschrieben (für weitergehende Erläuterungen siehe Abschnitt 4.4.1 und für den vollständigen Wortlaut Abschnitt 4.4.4), kann ein Unternehmen die Verfügungsgewalt über den Anspruch auf die spezifizierte Dienstleistung besitzen und als Prinzipal handeln, indem es einen Vertrag mit dem Unterauftragnehmer abschließt, in dem es den Umfang der von diesem im Namen des Unternehmens zu erbringenden Dienstleistungen definiert. Dies ist mit einer Situation gleichzusetzen, in der das Unternehmen den Vertrag unter Einsatz seiner eigenen Ressourcen erfüllt. Zudem bliebe das Unternehmen weiterhin für die

zufriedenstellende Erfüllung der spezifizierten Dienstleistung gemäß dem mit dem Kunden geschlossenen Vertrag verantwortlich. Wenn die spezifizierte Dienstleistung hingegen durch einen Dritten erbracht wird und das Unternehmen nicht über die Möglichkeit verfügt, die Dienstleistung zu steuern, wäre es als Agent tätig, da es nicht die Verfügungsgewalt über den Anspruch hat, sondern vielmehr dafür Sorge trägt, dass die Dienstleistung durchgeführt wird.¹⁶⁶

Wenn ein Unternehmen eine signifikante Integrationsleistung erbringt, um zwei oder mehr Güter oder Dienstleistungen zu einem Leistungspaket zusammenzufassen, das dem spezifizierten Gut oder der spezifizierten Dienstleistung entspricht, das bzw. die mit dem Kunden vertraglich vereinbart wurde, so besitzt das Unternehmen gemäß IFRS 15.B35A(c) die Verfügungsgewalt über das spezifizierte Gut oder die spezifizierte Dienstleistung, bevor dieses bzw. diese auf den Kunden übertragen wird. Denn das Unternehmen erlangt zunächst die Verfügungsgewalt über die einzelnen Inputs zu dem spezifizierten Gut oder der spezifizierten Dienstleistung (die Güter oder Dienstleistungen von anderen Parteien einschließen können) und bestimmt deren Nutzung, um das Leistungspaket zu erstellen, das in dem spezifizierten Gut bzw. der spezifizierten Dienstleistung besteht. Die Inputs wären von dem Unternehmen als Erfüllungskosten zu erfassen. Wie jedoch vom Board in seiner Grundlage für Schlussfolgerungen angemerkt, dürfte in Fällen, in denen ein Dritter die wesentliche Integrationsleistung erbringt, dieser der Kunde des Unternehmens für die Güter oder Dienstleistungen sein (die die Inputs zu dem spezifizierten Gut oder der spezifizierten Dienstleistung darstellen würden).¹⁶⁷

4.4.2.A Indikatoren, ob das Unternehmen als Prinzipal agiert (im März 2020 aktualisiert)

Auch bei Heranziehung der oben erwähnten Anwendungsleitlinien kann ein Unternehmen nicht immer beurteilen, ob es die Verfügungsgewalt über die spezifizierten Güter oder Dienstleistungen besitzt. Daher nennt der Standard drei Indikatoren, die ein Unternehmen anwenden kann, um festzustellen, ob dies der Fall ist (und es somit als Prinzipal handelt).

¹⁶⁶ Siehe IFRS 15.BC385V.

¹⁶⁷ Siehe IFRS 15.BC385R.



Auszug aus IFRS 15

B37. Nachstehend eine nicht erschöpfende Liste von Indikatoren, die darauf hindeuten, dass ein Unternehmen vor der Übertragung an den Kunden die Verfügungsgewalt über ein spezifisches Gut oder eine spezifische Dienstleistung besitzt (und somit als Prinzipal anzusehen ist [siehe Paragraph B35]):

- (a) für die Erfüllung der Zusage, das spezifische Gut zu liefern oder die spezifische Dienstleistung zu erbringen, ist primär das Unternehmen verantwortlich. Hierzu zählt in der Regel die Verantwortung dafür, dass das spezifische Gut oder die spezifische Dienstleistung vom Kunden akzeptiert wird (wie die primäre Verantwortung dafür, dass das Gut oder die Dienstleistung den Spezifikationen des Kunden entspricht). Wenn für die Erfüllung der Zusage, das spezifische Gut zu liefern oder die spezifische Dienstleistung zu erbringen, primär das Unternehmen verantwortlich ist, könnte dies darauf hindeuten, dass die andere an der Lieferung des spezifischen Guts oder der Erbringung der spezifischen Dienstleistung beteiligte Partei im Auftrag des Unternehmens tätig ist.
- (b) das Unternehmen trägt vor der Übertragung des spezifischen Guts oder der spezifischen Dienstleistung auf einen Kunden oder nach Übertragung der Verfügungsgewalt auf den Kunden (z. B. wenn dieser ein Rückgaberecht hat) ein Bestandsrisiko. Wenn das Unternehmen z. B. vor Anbahnung eines Vertrags mit einem Kunden das spezifische Gut oder die spezifische Dienstleistung erhält oder sich zu dessen bzw. deren Erhalt verpflichtet, könnte dies darauf hindeuten, dass es vor der Übertragung an den Kunden die Nutzung des Guts oder der Dienstleistung bestimmen und im Wesentlichen den verbleibenden Nutzen daraus ziehen kann.
- (c) das Unternehmen verfügt bei der Festlegung des Preises für das spezifische Gut oder die spezifische Dienstleistung über Ermessensspielraum. Wird der Preis, den der Kunde für das spezifische Gut oder die spezifische Dienstleistung zahlt, von dem Unternehmen festgelegt, könnte dies darauf hindeuten, dass das Unternehmen die Nutzung des Guts oder der Dienstleistung bestimmen und im Wesentlichen den verbleibenden Nutzen daraus ziehen kann. In einigen Fällen kann allerdings der Agent bei der Preisfestsetzung über Ermessensspielraum verfügen. So verfügt er z. B. möglicherweise über eine gewisse Flexibilität bei der Preisfestsetzung, damit er aus seiner Dienstleistung, andere Parteien mit der Lieferung von Gütern oder der Erbringung von Dienstleistungen zu beauftragen, zusätzliche Erlöse ziehen kann.

Die in dem Standard aufgeführten Indikatoren für die Bestimmung, ob das Unternehmen als Prinzipal agiert, sollen die Beurteilung der Verfügungsgewalt lediglich erleichtern, sie jedoch nicht ersetzen. Zu jedem Indikator ist erläutert, wie dieser die Beurteilung der Verfügungsgewalt unterstützt. In der Grundlage für Schlussfolgerungen macht das Board deutlich, dass die Indikatoren keinen Vorrang vor der Einschätzung haben, nicht für sich allein zu betrachten sind und keine separate oder zusätzliche Beurteilung darstellen. Des

Weiteren sollten sie nicht als eine Art Checkliste von Kriterien oder Faktoren angesehen werden, die in allen Fällen zu erfüllen bzw. zu berücksichtigen sind. IFRS 15.B37A weist darauf hin, dass die Heranziehung eines oder zweier Indikatoren oftmals nützlich sein kann und einzelne Indikatoren in Abhängigkeit von den Fakten und Umständen für die Beurteilung der Verfügungsgewalt mehr oder weniger relevant oder eindeutig sein werden.¹⁶⁸

¹⁶⁸ Siehe IFRS 15.BC385H.

Identifizierung der separaten Leistungsverpflichtungen innerhalb des Vertrags (ggf. der Verträge)

Wenn ein Unternehmen auf der Basis der Definition von „Verfügungsgewalt“ in IFRS 15.33 bzw. der im Standard enthaltenen drei Indikatoren zu unterschiedlichen Schlussfolgerungen darüber gelangt, ob es über das spezifizierte Gut oder die spezifizierte Dienstleistung die Verfügungsgewalt hat, sollte es eine erneute Beurteilung der Fragestellung unter Berücksichtigung der jeweiligen Fakten und Umstände des Vertrags vornehmen. Die Schlussfolgerungen eines Unternehmens über die Übertragung der Verfügungsgewalt sollten mit denjenigen bei Anwendung der drei Indikatoren in Einklang stehen.

Der erste Indikator, gemäß IFRS 15.B37(a), dafür, dass ein Unternehmen als Prinzipal agiert, besagt, dass das Unternehmen im Wesentlichen sowohl für die Erfüllung der Zusage, das spezifizierte Gut oder die spezifizierte Dienstleistung für den Kunden bereitzustellen, als auch für die Ordnungsmäßigkeit des spezifizierten Guts bzw. der spezifizierten Dienstleistung verantwortlich ist. Aus unserer Sicht ist einer der Gründe, weshalb dieser Indikator die Beurteilung der Verfügungsgewalt über das spezifizierte Gut oder die spezifizierte Dienstleistung unterstützt, dass ein Unternehmen in der Regel die Verfügungsgewalt über ein spezifiziertes Gut oder eine spezifizierte Dienstleistung besitzt, wenn es auch dafür verantwortlich ist, die Verfügungsgewalt über dieses Gut bzw. diese Dienstleistung auf den Kunden zu übertragen.

Die Vertragsbedingungen und die von einem Unternehmen im Rahmen seiner Marketingaktivitäten (in schriftlicher oder sonstiger Form) abgegebenen Erklärungen sind im Allgemeinen ein Beleg dafür, welche Partei für die Erfüllung der Zusage zur Bereitstellung des spezifizierten Guts oder der spezifizierten Dienstleistung und die Ordnungsmäßigkeit dieses Guts bzw. dieser Dienstleistung verantwortlich ist.

Möglicherweise trägt ein Unternehmen nicht die alleinige Verantwortung für die Bereitstellung des spezifizierten Guts bzw. der spezifizierten Dienstleistung und für deren Ordnungsmäßigkeit. Beispielsweise kann ein Einzelhändler Güter oder Dienstleistungen vertreiben, die von einem Lieferanten an den Kunden geliefert bzw. erbracht werden. Ist der Kunde jedoch mit den erhaltenen Gütern oder Dienstleistungen

unzufrieden, kann der Einzelhändler die alleinige Verantwortung für die Behebung des Mangels gegenüber dem Kunden tragen. Er kann die Verantwortung bereits während seiner Marketingaktivitäten übernehmen oder sich bei Beschwerden seitens des Kunden zur Übernahme der Verantwortung bereit erklären, um seine Beziehung zum Kunden zu erhalten bzw. zu fördern. In der geschilderten Situation weisen sowohl der Einzelhändler als auch der Lieferant einige der in dem Indikator aufgelisteten Merkmale auf. Daher müssen wahrscheinlich weitere Indikatoren herangezogen werden, um zu bestimmen, welches Unternehmen der Prinzipal ist. Wenn der Fall allerdings so gelagert ist, dass der Einzelhändler zwar verpflichtet ist, einen Mangel für einen unzufriedenen Kunden zu beseitigen, anschließend jedoch vom Lieferanten Entschädigung für die ihm dadurch entstandenen Aufwendungen verlangen kann, so kann dies darauf hindeuten, dass der Einzelhändler nicht in letzter Instanz für die Ordnungsmäßigkeit des spezifizierten Guts oder der spezifizierten Dienstleistung verantwortlich ist.

Gemäß IFRS 15.B37 (b) besteht der zweite Indikator für eine Stellung des Unternehmens als Prinzipal darin, dass das Unternehmen ein Bestandsrisiko trägt (bevor das spezifizierte Gut oder die spezifizierte Dienstleistung auf den Kunden übertragen wird oder bei Rückgabe durch den Kunden). Das Bestandsrisiko ist das Risiko, dem ein Unternehmen normalerweise ausgesetzt ist, wenn es Vorräte in der Hoffnung erwirbt, sie mit einem Gewinn weiterzuverkaufen. Ein Bestandsrisiko liegt dann vor, wenn ein Einzelhändler das spezifizierte Gut oder die spezifizierte Dienstleistung erhält (oder sich zu dessen bzw. deren Entgegennahme verpflichtet), bevor dieses Gut bzw. diese Dienstleistung vom Kunden in Auftrag gegeben wird. Ein solches Risiko besteht auch dann, wenn ein Kunde ein Rückgaberecht besitzt und der Einzelhändler das spezifizierte Gut oder die spezifizierte Dienstleistung bei Ausübung dieses Rechts durch den Kunden zurücknimmt.

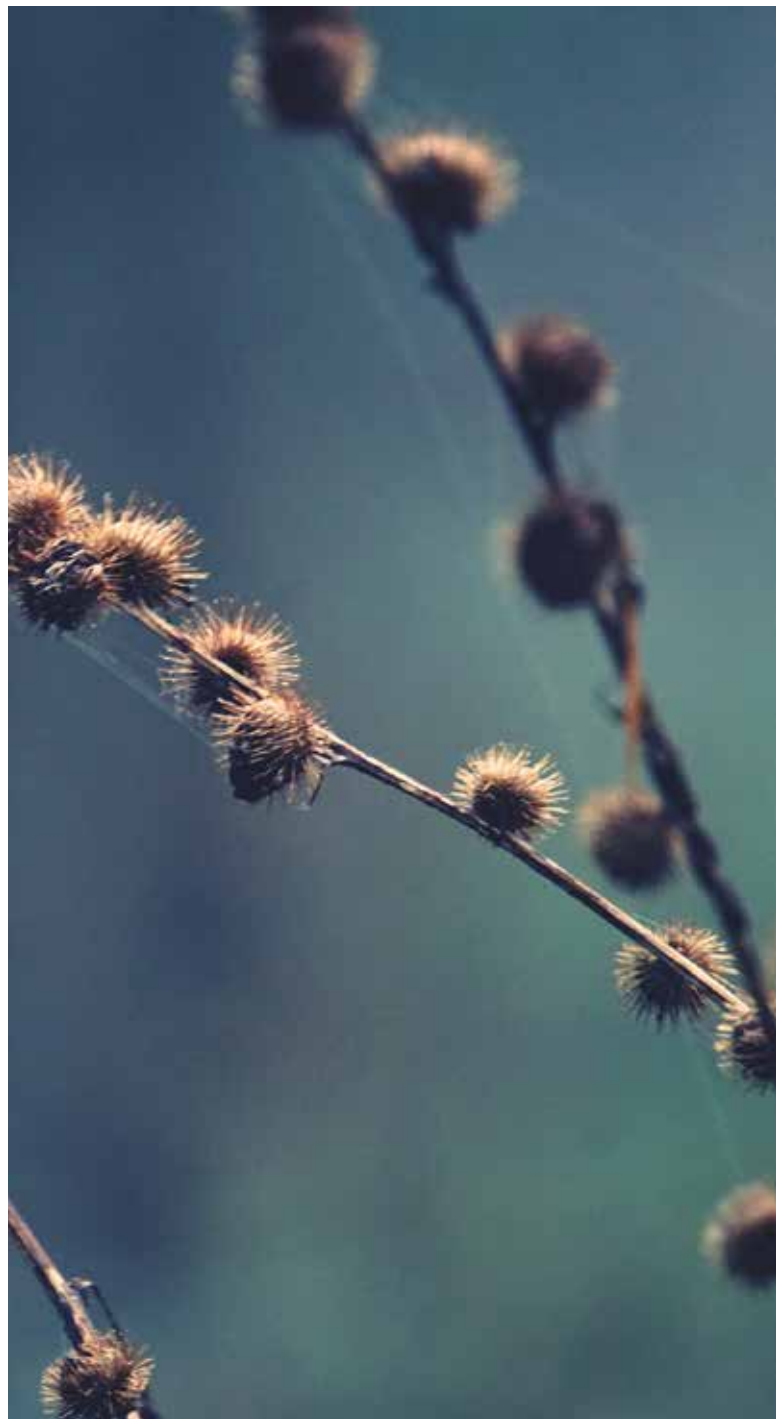
Dieser Indikator hilft bei der Beurteilung der Verfügungsgewalt über das spezifizierte Gut oder die spezifizierte Dienstleistung, da ein Unternehmen aller Wahrscheinlichkeit nach in der Lage ist, die Nutzung des Guts oder der Dienstleistung zu bestimmen und im Wesentlichen den verbleibenden



Nutzen aus dem Gut oder der Dienstleistung zu ziehen, wenn es vor Abschluss eines Vertrags mit einem Kunden das spezifizierte Gut oder die spezifizierte Dienstleistung erhält oder sich zu dessen bzw. deren Entgegennahme verpflichtet. Zum Beispiel kann eine Vereinbarung mit einem Kunden über die Erbringung von Dienstleistungen mit einem Bestandsrisiko verbunden sein, wenn das Unternehmen verpflichtet ist, den jeweiligen Dienstleistungsanbieter für die durchgeführten Arbeiten zu entschädigen, und zwar unabhängig davon, ob der Kunde diese Arbeiten akzeptiert oder nicht. Dieser Indikator ist oftmals jedoch nicht auf immaterielle Güter oder Dienstleistungen anwendbar.

Das Bestandsrisiko kann auch durch das Vorliegen bestimmter Faktoren gemindert werden. So kann sich das Bestandsrisiko eines Einzelhändlers erheblich verringern oder komplett entfallen, wenn dieser das Recht besitzt, Waren, die er nicht verkaufen kann oder die er von Kunden zurückerhalten hat, an den Lieferanten zurückzugeben. Ein weiteres Beispiel ist die Sicherung des Bestandspreises des Einzelhändlers durch den Lieferanten. In diesen Fällen kann der Bestandsrisiko-Indikator für die Zwecke der Beurteilung der Verfügungsgewalt weniger relevant oder eindeutig sein.

Der dritte Indikator, gemäß IFRS 15.B37(c), dafür, dass ein Unternehmen als Prinzipal agiert, besteht darin, dass das Unternehmen die Preisgestaltung für das spezifizierte Gut oder die spezifizierte Dienstleistung nach eigenem Ermessen beeinflussen kann. Das Vorhandensein eines angemessenen Handlungsspielraums innerhalb der gegebenen wirtschaftlichen Rahmenbedingungen bei der Festlegung des Preises für das dem Kunden zugesagte Produkt oder die Dienstleistung kann darauf hindeuten, dass das Unternehmen in der Lage ist, die Nutzung dieses Guts oder dieser Dienstleistung zu bestimmen und im Wesentlichen den gesamten verbleibenden Nutzen daraus zu ziehen (d. h., das Unternehmen besitzt die Verfügungsgewalt über das spezifizierte Gut oder die spezifizierte Dienstleistung). Da jedoch auch ein Agent nach eigenem Ermessen Einfluss auf die Preisgestaltung für das spezifizierte Gut oder die spezifizierte Dienstleistung nehmen kann, müssen die Fakten und Umstände der Transaktion sorgfältig geprüft werden.



4

Identifizierung der separaten Leistungsverpflichtungen innerhalb des Vertrags (ggf. der Verträge)

Das nachfolgende Beispiel, das sich an das im Standard genannte Beispiel 45 anlehnt, zeigt, wie ein Unternehmen zu dem Schluss gelangen könnte, dass es als Agent handelt.

Beispiel 4-3: Das Unternehmen handelt als Agent

Ein Unternehmen betreibt eine Website, auf der es Kunden einen Marktplatz zur Verfügung stellt, um Waren von verschiedenen Anbietern zu beziehen, welche die Waren direkt an die Kunden ausliefern. Die Website erleichtert die Zahlungen der Kunden an die Lieferanten, wobei die Preise von den Lieferanten festgelegt werden. Das Unternehmen verpflichtet die Kunden, die Zahlung zu leisten, bevor der Auftrag bearbeitet wird, und keiner der Aufträge ist rückerstattungsfähig. Es hat keine weiteren Verpflichtungen gegenüber den Kunden,

nachdem es die Lieferanten mit der Lieferung der Produkte beauftragt hat, und es ist nicht dafür verantwortlich, dass die Produkte vom Kunden angenommen werden.

Das Unternehmen nimmt zunächst eine Beurteilung der spezifizierten Güter vor und zieht den Schluss, dass dem Kunden keine weiteren Güter oder Dienstleistungen bereitgestellt werden, mit Ausnahme jener, die direkt von den Lieferanten geliefert werden. Anschließend prüft es, ob es die Verfügungsgewalt über die spezifizierten Güter hat, bevor diese auf die Kunden übertragen werden. Da das Unternehmen zu keiner Zeit die Nutzung der auf die Kunden zu übertragenen Güter bestimmen kann, schließt es daraus, dass es nicht die Verfügungsgewalt über die spezifizierten Güter innehat, bevor diese übertragen werden. Im Rahmen dieser Beurteilung zieht das Unternehmen die drei im Standard aufgeführten Indikatoren zur Bestimmung der Verfügungsgewalt heran und trifft folgende Feststellungen, die seine Gesamteinschätzung bezüglich der Verfügungsgewalt stützen:

- ▶ Die Lieferanten sind für die Erfüllung der dem Kunden gegebenen Zusage verantwortlich, und das Unternehmen übernimmt keine Verantwortung dafür, dass die Güter vom Kunden angenommen werden.
- ▶ Das Unternehmen trägt kein Bestandsrisiko, da es die Güter zu keiner Zeit erhält.
- ▶ Das Unternehmen kann die Preisgestaltung nicht nach eigenem Ermessen beeinflussen, da die Preise von den Lieferanten festgelegt werden.

Das Unternehmen kommt zu dem Schluss, dass es in Bezug auf die über seine Website verkauften Waren als Agent agiert, da seine Leistungsverpflichtung darin besteht, die Lieferanten mit der Lieferung der Waren an die Kunden zu beauftragen.





Im folgenden Beispiel bestimmt das Unternehmen hingegen, dass es als Prinzipal handelt:

Beispiel 4-4: Das Unternehmen handelt als Prinzipal

Das Unternehmen betreibt eine Website, auf der es Kunden einen Marktplatz zur Verfügung stellt, um digitale Inhalte zu erwerben. Zu diesem Zweck hat es Verträge mit Lieferanten abgeschlossen, die ihm das Recht einräumen, die digitalen Inhalte innerhalb eines unkündbaren Zeitraums im Tausch gegen eine feste Gebühr je Inhaltseinheit zu verkaufen. Das Unternehmen kann den Preis für die an die Kunden zu veräußernden Inhalte auf seiner Website selbst festlegen. Es ist vertraglich verpflichtet, dem Lieferanten einen festen Preis bzw. eine feste Gebühr für alle digitalen Inhalte, die es an seine Kunden verkauft, zu zahlen. Dieser Preis bzw. diese Gebühr ist unabhängig von dem von den Endkunden gezahlten Preis. Das Unternehmen ist dafür verantwortlich, Kunden Unterstützung anzubieten, falls sie beim Herunterladen der Inhalte oder mit der Benutzeroberfläche Probleme haben. Die Kunden haben keinen Kontakt zu den Lieferanten.

Das Unternehmen nimmt zunächst eine Beurteilung der spezifizierten Güter vor und zieht den Schluss, dass die digitalen Inhalte das einzige spezifizierte Gut bzw. die einzige spezifizierte Dienstleistung sind. Anschließend prüft es, ob es die Verfügungsgewalt über die digitalen Inhalte hat, bevor diese auf den Kunden übertragen werden. Das Unternehmen folgert, dass es die Verfügungsgewalt über die spezifizierten Güter innehat, bevor diese übertragen werden, da es eine unkündbare Vertriebsvereinbarung geschlossen hat, die es ihm gestattet, die digitalen Inhalte an seine Kunden zu verkaufen. Diese Schlussfolgerung des Unternehmens unterscheidet sich von der in Beispiel 4-3, da das Unternehmen in dem dort beschriebenen Fall eine Plattform zur Verfügung gestellt hat, um Lieferanten und Kunden miteinander zu verbinden, und nicht über die Möglichkeit verfügte, die Waren der Lieferanten zu veräußern. Im Rahmen dieser Beurteilung zieht das Unternehmen ebenfalls die drei im Standard aufgeführten Indikatoren zur Bestimmung der Verfügungsgewalt heran und trifft folgende Feststellungen, die seine Gesamteinschätzung bezüglich der Verfügungsgewalt stützen:

- ▶ Das Unternehmen ist für die Erfüllung der dem Kunden gegebenen Zusage verantwortlich und übernimmt die Verantwortung dafür, dass die digitalen Inhalte vom Kunden angenommen werden.
- ▶ Mit den digitalen Inhalten ist kein Bestandsrisiko verbunden.
- ▶ Das Unternehmen verfügt bei der Festlegung der Preise über Ermessensspielraum.

Es schlussfolgert, dass es im Hinblick auf die über seine Website veräußerten digitalen Inhalte als Prinzipal agiert, da es vor der Übertragung auf den Kunden die Verfügungsgewalt über die Inhalte besitzt.



Identifizierung der separaten Leistungsverpflichtungen innerhalb des Vertrags (ggf. der Verträge)

Änderungen gegenüber den zuvor gültigen IFRS

Die drei Indikatoren in IFRS 15.B37 ähneln einigen der in den zuvor gültigen IFRS enthaltenen Indikatoren. Sie basieren jedoch auf den Konzepten der Identifizierung von Leistungsverpflichtungen und der Übertragung der Verfügungsgewalt über Güter oder Dienstleistungen. Daher muss ein Unternehmen zunächst das spezifizierte Gut oder die spezifizierte Dienstleistung bestimmen und beurteilen, ob es die Verfügungsgewalt über dieses Gut oder diese Dienstleistung innehat, bevor es die Indikatoren evaluiert. Die Indikatoren unterstützen die Beurteilung der Frage, ob das Unternehmen die Verfügungsgewalt über das spezifizierte Gut oder die spezifizierte Dienstleistung innehat, ersetzen sie jedoch nicht.

Dies ist ein Unterschied zu IAS 18, wonach ein Unternehmen die Indikatoren zu evaluieren hatte, um zu beurteilen, ob es als Prinzipal oder als Agent agiert. Darüber hinaus wurden einige andere Indikatoren aus IAS 18 (z. B. Indikatoren, die sich auf das Kreditrisiko und Gegenleistungen in Form von Provisionen beziehen) nicht in den neuen Standard übernommen.

Daher räumt das IASB in seiner Grundlage für Schlussfolgerungen ein, dass Unternehmen bei Anwendung des IFRS 15 zu anderen Ergebnissen gelangen könnten als bisher nach IAS 18.¹⁶⁹ Daher müssen Unternehmen bei Anwendung des IFRS 15 ihre Schlussfolgerungen bezüglich der Frage „Prinzipal oder Agent?“ überprüfen. Diese Analyse ist auf der Ebene der Verträge und sämtlicher Bedingungen vorzunehmen, die einen Einfluss auf die Beurteilung der Frage der Verfügungsgewalt haben könnten.

4.4.3 Erfassung von Umsatzerlösen als Prinzipal oder als Agent (im März 2020 aktualisiert)

Die Feststellung, ob ein Unternehmen als Prinzipal oder als Agent agiert, ist maßgeblich für die Höhe der vom Unternehmen zu erfassenden Umsatzerlöse.

Ist das Unternehmen als Prinzipal tätig, dann erfasst es die Umsatzerlöse in Höhe des Bruttobetrag, auf den es voraussichtlich Anspruch hat. Agiert es hingegen nur als Agent,

erfasst es den Nettobetrag, auf den es als Gegenleistung für seine Vermittlungstätigkeiten Anspruch hat. Die Gebühr oder Provision des Unternehmens kann dem Nettobetrag der Gegenleistung entsprechen, die es zurückbehält, nachdem es die Gegenleistung für die von der anderen Partei bereitgestellten Güter oder Dienstleistungen erhalten und an die andere Partei gezahlt hat.

Nachdem ein Unternehmen bestimmt hat, ob es als Prinzipal oder als Agent fungiert, und die Höhe der zu erfassenden Brutto- oder Nettoerlöse ermittelt hat, erfasst es seine Umsatzerlöse, wenn oder sobald es die Leistungsverpflichtung erfüllt hat. Ein Unternehmen erfüllt seine Leistungsverpflichtung, indem es die Verfügungsgewalt über das der Leistungsverpflichtung zugrunde liegende spezifizierte Gut bzw. die entsprechende Dienstleistung entweder zu einem bestimmten Zeitpunkt oder über einen bestimmten Zeitraum hinweg überträgt (siehe hierzu auch Abschnitt 7). Das heißt, ein Prinzipal würde die Umsatzerlöse erfassen, wenn (oder sobald) er das spezifizierte Gut oder die spezifizierte Dienstleistung auf den Kunden übertragen hat. Ein Agent würde sie erfassen, wenn er seine Leistungsverpflichtung, ein Drittunternehmen mit der Lieferung des spezifizierten Guts oder der Erbringung der spezifizierten Dienstleistung zu beauftragen, erfüllt hat.

In der Grundlage für Schlussfolgerungen weist das Board darauf hin, dass bei einigen Verträgen, in denen das Unternehmen als Agent agiert, der Fall eintreten könnte, dass die Verfügungsgewalt über die vom Agenten zugesagten spezifizierten Güter oder spezifizierten Dienstleistungen auf den Kunden übergeht, bevor der Kunde die dazugehörigen Güter oder Dienstleistungen vom Prinzipal erhält. So kann ein Unternehmen beispielsweise seine Zusage, Kunden Treuepunkte zu gewähren, mit der Übertragung dieser Punkte auf den Kunden erfüllen, sofern

- ▶ sich die Zusage des Unternehmens darauf beschränkt, Kunden Treuepunkte zu gewähren, wenn diese Güter oder Dienstleistungen vom Unternehmen erwerben,

¹⁶⁹ Siehe IFRS 15.BC385I.



- ▶ die Punkte in der Zukunft zu Preisermäßigungen bei Kaufgeschäften mit einer anderen Partei berechtigen (die Punkte also ein wesentliches Recht auf einen zukünftigen Rabatt darstellen) und
- ▶ das Unternehmen bestimmt, dass es als Agent agiert (d. h., seine Zusage besteht darin, dafür zu sorgen, dass Kunden Punkte erhalten), und es keine Verfügungsgewalt über diese Punkte (d. h. das spezifizierte Gut oder die spezifizierte Dienstleistung) besitzt, bevor sie auf den Kunden übertragen werden.

Wenn dagegen die Punkte Kunden zum Bezug künftiger Güter oder Dienstleistungen des Unternehmens berechtigen, kann das Unternehmen daraus folgern, dass es nicht als Agent agiert. Denn die Zusage des Unternehmens lautet, diese zukünftigen Güter oder Dienstleistungen bereitzustellen. Somit hat es die Verfügungsgewalt sowohl über die Punkte als auch über die künftigen Güter oder Dienstleistungen, bevor sie auf den Kunden übertragen werden. Beispielsweise ermöglichen viele Fluggesellschaften den Mitgliedern ihrer Treueprogramme, Treuepunkte für Güter oder Dienstleistungen eines Partners einzulösen (z. B. Reisen mit einer anderen Fluggesellschaft, Hotelübernachtungen). In diesen Fällen kann die Leistungsverpflichtung des Unternehmens erst erfüllt werden, wenn die künftigen Güter oder Dienstleistungen bereitgestellt werden.

In anderen Fällen können die Punkte Kunden dazu berechtigen, zwischen künftigen Gütern oder Dienstleistungen zu wählen, die entweder vom Unternehmen oder von einer anderen Partei bereitgestellt werden. In dieser Situation kann es vorkommen, dass die Art der Leistungsverpflichtung des Unternehmens erst dann bekannt wird, wenn der Kunde seine Auswahl trifft. Mit anderen Worten: Bis der Kunde die bereitzustellenden Güter oder Dienstleistungen ausgewählt hat (und damit feststeht, ob das Unternehmen oder die andere Partei diese bereitstellen soll), muss sich das Unternehmen zur Bereitstellung von Gütern oder Dienstleistungen bereithalten. Es kann also der Fall eintreten, dass das Unternehmen seine Leistungsverpflichtung nicht erfüllt, bis es

entweder die Güter liefert bzw. die Dienstleistungen erbringt oder nicht länger verpflichtet ist, sich dazu bereitzuhalten. Wenn der Kunde sich anschließend entscheidet, die Güter oder Dienstleistungen von einer anderen Partei zu beziehen, müsste das Unternehmen überlegen, ob es als Agent fungiert hat. In diesem Fall würde es Umsatzerlöse nur für die Gebühr oder die Provision erfassen, die es für die Beauftragung des Drittunternehmens mit der Durchführung der Transaktion zwischen dem Kunden und dem Drittunternehmen erhalten hat.¹⁷⁰

Unsere Sichtweise

Die vorstehenden Erläuterungen machen deutlich, dass die Verfügungsgewalt über die von einem Agenten zugesagten spezifizierten Güter oder Dienstleistungen auf den Kunden übergehen kann, bevor der Kunde die dazugehörigen Güter oder Dienstleistungen vom Prinzipal erhält. Unternehmen werden jedes einzelne Kundenbindungsprogramm gemäß den Anwendungsleitlinien für die Prüfung der Frage „Prinzipal oder Agent?“ beurteilen müssen, um zu bestimmen, ob die Umsatzerlöse auf Brutto- oder auf Nettobasis auszuweisen sind.

¹⁷⁰ Siehe IFRS 15.BC383-BC385.

Identifizierung der separaten Leistungsverpflichtungen innerhalb des Vertrags (ggf. der Verträge)

Auch wenn ein Unternehmen in der Lage sein kann, seine Verpflichtung zur Bereitstellung spezifischer Güter oder Dienstleistungen an seinen Kunden auf eine andere Partei

zu übertragen, erfüllt eine solche Übertragung nach Maßgabe des Standards möglicherweise nicht immer die Leistungsverpflichtung.

Auszug aus IFRS 15

B38. Tritt eine andere Partei in die Leistungsverpflichtungen und vertraglichen Rechte eines Unternehmens ein, sodass dieses nicht mehr zur Übertragung des spezifischen Guts oder der spezifischen Dienstleistung auf den Kunden verpflichtet (und somit kein Prinzipal mehr) ist, darf das Unternehmen für diese Leistungsverpflichtung keine Erlöse erfassen. Stattdessen hat es zu prüfen, ob es Erlöse dafür erfassen soll, dass es seiner Verpflichtung zur Anbahnung eines Vertrags für die andere Partei nachkommt (d. h. ob es als Agent auftritt).

4.4.4 Beispiele zur Frage „Prinzipal oder Agent?“ (im März 2020 aktualisiert)

Der Standard führt sechs Beispiele an, um die oben beschriebenen Anwendungsleitlinien für die Prüfung der Frage „Prinzipal oder Agent?“ zu veranschaulichen. Im Folgenden sind drei dieser Beispiele dargestellt.

Der Standard nennt folgendes Beispiel für Situationen, in denen die zugrunde liegende Dienstleistung in der spezifizierten Dienstleistung (siehe Abschnitt 4.4.1) und nicht in dem Anspruch auf Erhalt dieser Dienstleistung besteht. Das Unternehmen in diesem Beispiel agiert als Prinzipal:

Auszug aus IFRS 15

Beispiel 46A: Zusage der Bereitstellung von Gütern oder Dienstleistungen (Unternehmen als Prinzipal) (IFRS 15.IE238A-IE238G)

Ein Unternehmen schließt mit einem Kunden einen Vertrag über die Erbringung von Instandhaltungsmaßnahmen für Geschäftsräume. Das Unternehmen und der Kunde legen gemeinsam den Umfang der Dienstleistungen fest und handeln den Preis dafür aus. Das Unternehmen ist dafür verantwortlich, dass die Dienstleistungen in Übereinstimmung mit den Vertragsbedingungen ausgeführt werden. Es stellt dem Kunden den vereinbarten Preis monatlich mit einer Zahlungsfrist von zehn Tagen in Rechnung.

Das Unternehmen beauftragt regelmäßig externe Dienstleistungsanbieter mit der Erbringung von Instandhaltungsmaßnahmen für seine Kunden. Nach Vertragsunterzeichnung mit einem Kunden schließt es einen Vertrag mit einem solchen Dienstleistungsanbieter ab und beauftragt diesen, Instandhaltungsmaßnahmen für den Kunden zu erbringen. Die Zahlungsbedingungen in den Verträgen mit den Dienstleistungsanbietern entsprechen im Allgemeinen denjenigen, die das Unternehmen mit seinen Kunden vereinbart. Das Unternehmen ist jedoch verpflichtet, den Dienstleistungsanbieter auch bei Zahlungsausfall des Kunden zu bezahlen.

Um zu bestimmen, ob es als Prinzipal oder Agent handelt, identifiziert das Unternehmen das spezifizierte Gut oder die spezifizierte Dienstleistung, das bzw. die vereinbarungsgemäß für den Kunden bereitzustellen ist, und beurteilt, ob es die Verfügungsgewalt darüber innehat, bevor es dieses Gut bzw. diese Dienstleistung auf den Kunden überträgt.



Auszug aus IFRS 15

Das Unternehmen stellt fest, dass die spezifizierten Dienstleistungen in den dem Kunden vertraglich zugesagten Instandhaltungsmaßnahmen bestehen und dass dem Kunden keine anderen Güter oder Dienstleistungen zugesagt wurden. Es erwirbt vom Dienstleistungsanbieter ein Recht auf Ausführung der Instandhaltungsmaßnahmen, nachdem es den Vertrag mit dem Kunden abgeschlossen hat. Dieses Recht wird jedoch nicht auf den Kunden übertragen. Infolgedessen kann das Unternehmen weiterhin bestimmen, wie es dieses Recht nutzt, und im Wesentlichen den gesamten verbleibenden Nutzen aus dem Recht ziehen. So kann es beispielsweise wählen, ob es den Dienstleistungsanbieter damit beauftragt, die Instandhaltungsmaßnahmen für diesen oder einen anderen Kunden zu erbringen, oder ob die Leistungen in den Geschäftsräumen des Unternehmens erbracht werden sollen. Der Kunde ist nicht berechtigt, den Dienstleistungsanbieter mit der Ausführung von Dienstleistungen zu beauftragen, die nicht Gegenstand der Vereinbarung mit dem Unternehmen sind. Daher stellt das Recht auf Ausführung der Instandhaltungsmaßnahmen, das das Unternehmen vom Dienstleistungsanbieter erworben hat, nicht das in seinem Vertrag mit dem Kunden spezifizierte Gut oder die spezifizierte Dienstleistung dar.

Das Unternehmen stellt fest, dass es die Verfügungsgewalt über die spezifizierten Dienstleistungen innehat, bevor diese an den Kunden erbracht werden. Es erlangt die Verfügungsgewalt über das Recht auf die Instandhaltungsmaßnahmen, nachdem es den Vertrag mit dem Kunden abgeschlossen hat, aber bevor diese Dienstleistungen an den Kunden erbracht werden. Die Bedingungen des Vertrags mit dem Dienstleistungsanbieter gestatten es dem Unternehmen, den Dienstleistungsanbieter zu beauftragen, die spezifizierten Dienstleistungen im Namen des Unternehmens zu erbringen (siehe Paragraph B35A[b]). Darüber hinaus kommt das Unternehmen zu dem Schluss, dass die folgenden Indikatoren in Paragraph B37 des IFRS 15 zusätzlich bestätigen, dass es die Verfügungsgewalt über die Instandhaltungsmaßnahmen innehat, bevor diese an den Kunden erbracht werden:

- (a) Das Unternehmen ist im Wesentlichen für die Erfüllung der Zusage, Instandhaltungsmaßnahmen zu erbringen, verantwortlich. Obwohl es einen Dienstleistungsanbieter mit der Erbringung der dem Kunden zugesagten Dienstleistungen beauftragt hat, obliegt es dem Unternehmen selbst sicherzustellen, dass die Dienstleistungen in einer für den Kunden akzeptablen Qualität ausgeführt werden (d. h., das Unternehmen ist dafür verantwortlich, dass die vertragliche Zusage erfüllt wird, unabhängig davon, ob das Unternehmen die Dienstleistungen selbst erbringt oder einen Drittanbieter damit beauftragt).
- (b) Das Unternehmen kann den Preis für die Dienstleistungen, die es für den Kunden erbringt, nach eigenem Ermessen bestimmen.

Das Unternehmen stellt fest, dass es sich nicht verpflichtet hat, die Dienstleistungen von dem Dienstleistungsanbieter zu erhalten, bevor es den Vertrag mit dem Kunden unterzeichnet hat. Dadurch hat es sein Bestandsrisiko im Hinblick auf die Instandhaltungsleistungen verringert. Dennoch kommt das Unternehmen auf der Grundlage der in Paragraph IE238E enthaltenen Hinweise zu dem Schluss, dass es die Verfügungsgewalt über die Instandhaltungsleistungen besitzt, bevor diese an den Kunden erbracht werden.

Das Unternehmen agiert bei dieser Transaktion daher als Prinzipal und erfasst Umsatzerlöse in Höhe der Gegenleistung, die ihm seitens des Kunden für die Instandhaltungsmaßnahmen zusteht.

Identifizierung der separaten Leistungsverpflichtungen innerhalb des Vertrags (ggf. der Verträge)

Der Standard enthält auch das folgende Beispiel für Fälle, in denen das spezifizierte Gut oder die spezifizierte Dienstleistung in dem Recht auf Erhalt einer Dienstleistung besteht

und nicht in der zugrunde liegenden Dienstleistung an sich. Das Unternehmen in diesem Beispiel agiert als Prinzipal:

Auszug aus IFRS 15

Beispiel 47: Zusage der Bereitstellung von Gütern oder Dienstleistungen (Unternehmen als Prinzipal) (IFRS 15.IE239-IE243)

Ein Unternehmen handelt mit großen Fluggesellschaften aus, Flugtickets zu ermäßigten Preisen im Vergleich zu den Ticketpreisen, die Endkunden direkt berechnet würden, zu erwerben. Es vereinbart, eine bestimmte Anzahl von Tickets zu erwerben, und muss diese unabhängig davon, ob es sie weiterveräußern kann, bezahlen. Der vom Unternehmen gezahlte ermäßigte Ticketpreis wird im Vorfeld ausgehandelt und vertraglich vereinbart.

Das Unternehmen legt die Preise fest, zu denen es die Flugtickets an seine Kunden veräußern wird. Es verkauft die Tickets und vereinnahmt die Gegenleistung der Kunden direkt beim Kauf.

Das Unternehmen unterstützt Kunden auch bei Beschwerden in Bezug auf den von den Fluggesellschaften gebotenen Service. Jede Fluggesellschaft ist dafür verantwortlich, die mit den Tickets verbundenen Verpflichtungen zu erfüllen; dazu gehören auch Entschädigungen der Kunden, die mit ihrem Service unzufrieden sind.

Um zu bestimmen, ob seine Leistungsverpflichtung darin besteht, die spezifizierten Güter oder Dienstleistungen selbst für den Kunden bereitzustellen (in diesem Fall handelt das Unternehmen als Prinzipal) oder eine andere Partei damit zu beauftragen, diese Güter oder Dienstleistungen für den Kunden bereitzustellen (in diesem Fall handelt das Unternehmen als Agent), identifiziert das Unternehmen das an den Kunden zu liefernde spezifizierte Gut bzw. die für ihn zu erbringende spezifizierte Dienstleistung und beurteilt, ob es die Verfügungsgewalt über das Gut oder die Dienstleistung innehat, bevor dieses bzw. diese auf den Kunden übertragen wird. Das Unternehmen kommt zu dem Ergebnis, dass es mit jedem Ticket, zu dessen Kauf es sich gegenüber der Fluggesellschaft verpflichtet hat, die Verfügungsgewalt über ein Recht auf eine bestimmte Flugreise (in Form eines Tickets) erlangt, das es anschließend auf einen seiner Kunden überträgt (siehe Paragraph B35A[a]). Infolgedessen entscheidet das Unternehmen, dass das für seinen Kunden bereitzustellende Gut bzw. die Dienstleistung in diesem Recht (auf einen Sitz bei einer bestimmten Flugreise) besteht, über das es die Verfügungsgewalt hat. Das Unternehmen stellt fest, dass dem Kunden keine weiteren Güter oder Dienstleistungen zugesagt werden.

Das Unternehmen besitzt die Verfügungsgewalt über das spezifizierte Recht auf jeden Flug, bevor es dieses auf einen seiner Kunden überträgt. Der Grund hierfür ist, dass das Unternehmen die Nutzung dieses Rechts bestimmen kann, indem es entscheidet, ob es das Ticket verwendet, um einen Vertrag mit einem Kunden zu erfüllen, und, falls dies der Fall ist, welchen Vertrag es erfüllen wird. Es hat ferner die Möglichkeit, den verbleibenden Nutzen aus diesem Recht zu ziehen, indem es das Ticket entweder weiterveräußert und den gesamten Umsatzerlös daraus vereinnahmt oder alternativ das Ticket selbst nutzt.



Auszug aus IFRS 15

Die Indikatoren in den Paragraphen B37(b)-(c) des IFRS 15 liefern zudem relevante Hinweise dafür, dass das Unternehmen die Verfügungsgewalt über jedes spezifizierte Recht (Ticket) besitzt, bevor dieses auf den Kunden übertragen wird. Das Unternehmen trägt im Hinblick auf das Ticket das Bestandsrisiko, da es sich verpflichtet hat, das Ticket von der Fluggesellschaft zu erwerben, bevor es einen Vertrag mit einem Kunden über den Weiterverkauf des Tickets unterzeichnet hat. Dies liegt darin begründet, dass das Unternehmen verpflichtet ist, die Fluggesellschaft für den Erwerb des Rechts zu bezahlen, unabhängig davon, ob es ihm gelingt, das Ticket an einen Kunden weiterzuverkaufen, oder ob es einen günstigen Preis für das Ticket aushandeln kann. Das Unternehmen legt außerdem den Preis fest, den der Kunde für das Ticket zu zahlen hat.

Das Unternehmen schließt daraus, dass es bei dieser Transaktion als Prinzipal agiert. Es erfasst Umsatzerlöse in Höhe des Bruttobetrags der Gegenleistung, die ihm für die Übertragung der Tickets auf die Kunden zusteht.



Identifizierung der separaten Leistungsverpflichtungen innerhalb des Vertrags (ggf. der Verträge)

Im folgenden Beispiel bestimmt das Unternehmen außerdem, dass das spezifizierte Gut oder die spezifizierte Dienstleistung in dem Recht auf Erhalt eines Guts oder einer Dienstleistung

besteht und nicht in dem zugrunde liegenden Gut oder der Dienstleistung an sich. Das Unternehmen in diesem Beispiel fungiert jedoch als Agent.

Auszug aus IFRS 15

Beispiel 48: Beauftragung einer anderen Partei mit der Bereitstellung von Gütern oder Dienstleistungen (Unternehmen als Agent) (IFRS 15.IE244-IE248)

Ein Unternehmen verkauft Gutscheine, die Kunden das Recht auf fertig zubereitete Speisen in bestimmten Restaurants gewähren. Der Verkaufspreis der Gutscheine liegt deutlich unter den regulären Verkaufspreisen der Speisen. (So zahlt ein Kunde beispielsweise WE 100 für einen Gutschein, der ihn zum Verzehr eines Gerichts im Wert von WE 200 in einem Restaurant berechtigt.) Das Unternehmen erwirbt die Gutscheine ausschließlich auf Bestellung durch Kunden. Das heißt: Weder erwirbt es sie vor dem Weiterverkauf an Kunden, noch geht es im Hinblick auf die Gutscheine vorab eine Abnahmeverpflichtung ein. Es vertreibt die Gutscheine über seine Website; die Gutscheine sind nicht rückerstattungsfähig.

Die Verkaufspreise der Gutscheine werden von dem Unternehmen und den Restaurants gemeinsam festgelegt. In den Verträgen zwischen dem Unternehmen und den Restaurants ist vereinbart, dass das Unternehmen bei Verkauf eines Gutscheins Anspruch auf 30 Prozent des Gutscheinpreises hat.

Das Unternehmen unterstützt seine Kunden bei der Durchsetzung von Beschwerden in Zusammenhang mit den Speisen und hat ein Kundenzufriedenheitsprogramm eingerichtet. Das Restaurant ist dafür verantwortlich, die mit den Gutscheinen verbundenen Verpflichtungen zu erfüllen; dies beinhaltet Entschädigungen für mit dem Service unzufriedene Kunden.

Um zu bestimmen, ob es als Prinzipal oder Agent agiert, identifiziert das Unternehmen das spezifizierte Gut oder die spezifizierte Dienstleistung, das bzw. die vereinbarungsgemäß für den Kunden bereitzustellen ist, und beurteilt außerdem, ob es die Verfügungsgewalt darüber besitzt, bevor es dieses Gut bzw. diese Dienstleistung auf den Kunden überträgt.

Ein Kunde erhält einen Gutschein für ein von ihm ausgewähltes Restaurant. Im Hinblick auf den Indikator in Paragraph B37(a) des IFRS 15 ist festzustellen, dass das Unternehmen keines der Restaurants beauftragt, dem Kunden im Namen des Unternehmens Speisen zu servieren. Daraus zieht es den Schluss, dass das vereinbarungsgemäß an den Kunden zu liefernde spezifizierte Gut bzw. die an diesen zu erbringende spezifizierte Dienstleistung in dem Recht auf den Verzehr von Speisen (in Form eines Gutscheins) in einem bestimmten Restaurant (oder mehreren Restaurants) besteht, das der Kunde erwirbt und danach entweder selbst nutzen oder auf eine andere Person übertragen kann. Das Unternehmen stellt außerdem fest, dass den Kunden neben den Gutscheinen keine weiteren Güter oder Dienstleistungen zugesagt werden.



Auszug aus IFRS 15

Das Unternehmen kommt zu dem Schluss, dass es zu keinem Zeitpunkt die Verfügungsgewalt über den Gutschein (das Recht auf den Verzehr von Speisen) besitzt. Dabei stellt es im Wesentlichen auf Folgendes ab:

- (a) Die Gutscheine werden erst zu dem Zeitpunkt ausgestellt, zu dem sie auf die Kunden übertragen werden, und existieren somit nicht vor der Übertragung. Folglich ist das Unternehmen zu keinem Zeitpunkt in der Lage, die Nutzung der Gutscheine zu bestimmen oder im Wesentlichen den gesamten verbleibenden Nutzen aus den Gutscheinen zu ziehen, bevor diese auf die Kunden übertragen werden.
- (b) Das Unternehmen erwirbt keine Gutscheine vor ihrem Weiterverkauf an Kunden und geht vorab auch keine Abnahmeverpflichtung im Hinblick auf die Gutscheine ein. Die Annahme zurückgegebener Gutscheine liegt ebenfalls nicht in seiner Verantwortung. Somit trägt es in Bezug auf die Gutscheine kein Bestandsrisiko im Sinne des Indikators in Paragraph B37(b) des IFRS 15.

Daraus schließt das Unternehmen, dass es im Hinblick auf die Gutscheine als Agent fungiert. Es erfasst die Umsatzerlöse in Höhe des Nettobetrags der Gegenleistung, auf die es für die Schaffung eines Rahmens für die Restaurants, Kundengutscheine für ihr gastronomisches Angebot zu vertreiben, Anspruch hat, also 30 Prozent Provision bei Verkauf jedes Gutscheins.



Identifizierung der separaten Leistungsverpflichtungen innerhalb des Vertrags (ggf. der Verträge)

Häufig gestellte Fragen

Frage 4-8: Wie hätte ein Unternehmen festzustellen, ob es in einer Transaktion mit einem spezifizierten Gut, an dem es das Eigentum nur vorübergehend erlangt oder das es niemals physisch besitzt, als Prinzipal oder als Agent tätig ist?

Die durch das Unternehmen vorzunehmende Feststellung, ob es in dieser Art von Transaktion als Prinzipal oder als Agent handelt, erfordert ein erhebliches Maß an Ermessensausübung und die sorgfältige Berücksichtigung der jeweiligen Fakten und Umstände. Unternehmen können Verträge mit Drittanbietern (im Folgenden als „Anbieter“ bezeichnet) schließen, um Güter oder Dienstleistungen über ihre Vertriebskanäle an ihre Kunden zu verkaufen. Gemäß diesen Vereinbarungen erwirbt das Unternehmen das Eigentum an dem Gut ggf. nur vorübergehend, bevor es auf den Kunden übertragen wird. Beispiele hierfür sind das *scan-based trading*, bei dem der Lieferant so lange das Eigentum an den Produkten, die sich im Lager oder Geschäft des Händlers befinden, behält, bis sie beim Verkauf ausgescannt werden, oder andere Vereinbarungen, bei denen der Anbieter im Wege des Durchgangserwerbs nur kurzfristig Eigentümer des Guts ist (*flash title*) und für die Lagerung, Rotation und Verwaltung des Produkts bis zu dessen endgültigem Verkauf verantwortlich ist. Es kann aber auch sein, dass das Unternehmen niemals in den physischen Besitz des Guts gelangt oder das Eigentum daran erwirbt, wie z. B. bei einem Direktversand, bei dem Waren direkt vom Lieferanten an den Kunden geliefert werden, ohne dass der Händler physischen Kontakt mit der Ware hat. In solchen Fällen muss das Unternehmen sorgfältig beurteilen, ob es die Verfügungsgewalt über das spezifiziert Gut erlangt und somit in der Transaktion mit dem Endverbraucher der Prinzipal ist. Bei der Beurteilung hinsichtlich der Verfügungsgewalt sowie bei Anwendung der im Standard aufgeführten Indikatoren für die Bestimmung, ob das Unternehmen als Prinzipal agiert, könnten aus unserer Sicht u. a. folgende Fragen für Unternehmen von Bedeutung sein:

- ▶ Erwirbt das Unternehmen zu irgendeinem Zeitpunkt während des Prozesses von der Auftragserteilung bis zur Lieferung das Eigentum an den Produkten? Wenn nicht, warum nicht?
- ▶ Ist der Anbieter die Partei, die dafür verantwortlich ist, dass die Produkte vom Kunden angenommen werden (die also für die Abwicklung von Beschwerden und Rückgaben verantwortlich ist)? Wenn ja, warum?
- ▶ Hat das Unternehmen eine Rücknahmevereinbarung mit dem Anbieter getroffen oder in der Vergangenheit von Kunden zurückgegebene Produkte an den Anbieter zurückgegeben? Wenn ja, warum?
- ▶ Verfügt der Anbieter über Ermessensspielraum bei der Festlegung des Preises für die Produkte (z. B. Festlegung eines Mindest- oder Höchstpreises)? Wenn ja, warum?
- ▶ Ist der Anbieter für das Risiko des Verlusts oder der Beschädigung der Produkte (z. B. Schwund) verantwortlich, während diese sich im Lager des Unternehmens befinden? Wenn ja, warum?
- ▶ Verfügt der Anbieter über das vertragliche Recht, die an das Unternehmen gelieferten Produkte zurückzunehmen? Wenn ja, hat er dieses Recht, mit Ausnahme von Fällen, in denen die Produkte das Ende ihrer Nutzungsdauer erreicht hatten, ausgeübt?
- ▶ Kann das Unternehmen Produkte ohne die vorherige Genehmigung des Anbieters zwischen seinen Lagern bewegen oder sie innerhalb eines Lagers verlegen? Wenn nicht, warum nicht?



Häufig gestellte Fragen

- ▶ Hat das Unternehmen weitere Verpflichtungen gegenüber dem Kunden, nachdem es die Bestellung des Kunden an den Anbieter weitergeleitet hat? Wenn nicht, warum nicht?
- ▶ Kann das Unternehmen, nachdem eine Bestellung durch einen Kunden erteilt wurde, das Produkt an ein anderes Unternehmen weiterleiten oder verhindern, dass das Produkt auf den Kunden übertragen wird? Wenn nicht, warum nicht?

Laut einem SEC-Mitarbeiter kann die Anwendung der Leitlinien zur Abgrenzung zwischen Prinzipal und Agent besonders schwierig sein, wenn ein Unternehmen niemals in den physischen Besitz des betreffenden Guts gelangt. Der Mitarbeiter führte an, dass der SEC durchaus derartige Fälle zur Kenntnis gekommen seien, in denen sich einige Unternehmen als Prinzipal, andere hingegen als Agent einstufen. Er beschrieb dazu einige Fakten und Umstände aus einem Beratungsgespräch des OCA mit einem bei der SEC registrierten Unternehmen, in dem es um eine Transaktion ging, bei der bestimmte spezifizierte Güter vom Anbieter (hier handelte es sich nicht um das SEC-registrierte Unternehmen) direkt zum Endkunden geliefert wurden. Im vorliegenden Fall hatte der OCA keine Einwände gegen die Schlussfolgerung des Unternehmens, dass es als Prinzipal agiere. Er machte in diesem Zusammenhang nochmals deutlich, dass bei der Beurteilung der Frage „Prinzipal oder Agent?“ die im Standard enthaltene Definition des Begriffs „Verfügungsgewalt“ heranzuziehen ist, was häufig auch die Beachtung der in IFRS 15.B37 aufgelisteten Indikatoren einschließt. Allerdings ist das Bestandsrisiko nur einer von mehreren Indikatoren, und der physische Besitz muss nicht zwangsläufig mit der Verfügungsgewalt über ein spezifiziertes Gut einhergehen.¹⁷¹

Für das Unternehmen kann es hilfreich sein, den Geschäftszweck und die zwischen dem Anbieter und dem Unternehmen ausgehandelten Vertragsbedingungen zu verstehen, um zu beurteilen, ob es die Verfügungsgewalt über die spezifizierten Güter vor deren Übertragung auf den Endverbraucher besitzt und somit in dem Verkauf an den Endkunden als Prinzipal agiert.



¹⁷¹ Siehe Anmerkungen von Sheri L. York, Professional Accounting Fellow, SEC Office of the Chief Accountant, 10. Dezember 2018 und [SEC-Website](#).

Identifizierung der separaten Leistungsverpflichtungen innerhalb des Vertrags (ggf. der Verträge)

Häufig gestellte Fragen

Frage 4-9: Wie würden Unternehmen bestimmen, ob Kunden in Rechnung gestellte Beträge (z. B. Versand- und Bearbeitungskosten, Aufwendungen oder Kostenerstattungen sowie Steuern) gemäß dem Standard als Umsatzerlöse oder als Verringerung von Kosten darzustellen sind? [TRG-Sitzung vom 18. Juli 2014, Agenda Paper 2]

Die TRG-Mitglieder waren grundsätzlich der Meinung, dass der Standard klar zum Ausdruck bringe, dass Beträge, die nicht für Dritte eingezogen werden (d. h. Umsatzerlöse), im Transaktionspreis berücksichtigt werden sollten. Wie in Abschnitt 5 erläutert, definiert IFRS 15.47 Folgendes: „Der Transaktionspreis ist die Gegenleistung, die ein Unternehmen im Austausch für die Übertragung zugesagter Güter oder Dienstleistungen auf einen Kunden voraussichtlich erhalten wird. Hiervon ausgenommen sind Beträge, die im Namen Dritter eingezogen werden (z. B. Umsatzsteuer).“

Daher werden die Beträge in den Transaktionspreis einbezogen und als Umsatzerlöse erfasst, wenn sie vom Unternehmen im Zuge der Erfüllung seiner Leistungsverpflichtungen erwirtschaftet wurden.

Versand- und Bearbeitungskosten

Die Erfassung der Beträge, die den Kunden für die Versand- und Verarbeitungsaktivitäten in Rechnung gestellt werden, hängt davon ab, ob das Unternehmen als Prinzipal oder als Agent in der Transportvereinbarung agiert (siehe Frage 10-8 in Abschnitt 10.3 für weitere Erläuterungen zur Erfassung der dem Unternehmen entstandenen Versand- und Verarbeitungskosten).

Aufwendungen oder Kostenerstattungen

Vielen Dienstleistern entstehen im Rahmen ihrer normalen Geschäftstätigkeit routinemäßig Nebenkosten (im Allgemeinen als „Out-of-pocket“-Ausgaben bezeichnet). Diese Kosten umfassen oft Flugkosten, andere reisebezogene Kosten (wie Mietwagen und Hotelunterkünfte) und Telekommunikationskosten, sind aber nicht auf diese beschränkt. Das

Unternehmen (d. h. der Dienstleister) und der Kunde können vereinbaren, dass der Kunde dem Unternehmen den tatsächlich angefallenen Betrag erstattet. Alternativ können die Parteien ein Pauschalhonorar aushandeln, das den Dienstleister sowohl für die erbrachten professionellen Dienstleistungen als auch für die anfallenden Auslagen entschädigen soll.

Auslagen sind oft Kosten, die einem Unternehmen bei der Erfüllung seiner Leistungsverpflichtung(en) entstehen (d. h., die Auslagen sind Erfüllungskosten), und übertragen kein Gut bzw. keine Dienstleistung an den Kunden. In diesen Situationen ist die Erstattung solcher Kosten im Allgemeinen in die Ermittlung des Transaktionspreises einzubeziehen und als Umsatz zu erfassen, wenn (oder sobald) die Leistungsverpflichtung(en) erfüllt ist (sind), auch wenn dem Unternehmen nur die „Kosten“ (d. h. ohne Gewinnspanne) erstattet werden. Wenn ein Unternehmen zu dem Schluss kommt, dass durch die Auslagen ein Gut oder eine Dienstleistung auf den Kunden übertragen wird, sollte es bei der Entscheidung, ob von seinem Kunden erhaltene Beträge brutto oder netto zu erfassen sind, die Anwendungsleitlinien zur Beurteilung der Frage „Prinzipal oder Agent?“ berücksichtigen.

In einigen Fällen kann es angemessen sein, die Erstattung als Umsatz zu erfassen, wenn die entsprechenden Aufwendungen anfallen. Das heißt, ein Unternehmen muss bei der Bestimmung des Transaktionspreises zu Beginn des Vertrags möglicherweise keine Schätzungen der anfallenden Auslagen vornehmen. Dies wurde auf einer Sitzung des US Private Company Council nach US-GAAP diskutiert. Die FASB-Mitarbeiter legten in den Unterlagen zur Sitzung die folgenden Situationen dar, in denen dies der Fall wäre:¹⁷²

¹⁷² Siehe Private Company Council Memo der FASB-Mitarbeiter, *Erstattung von Out-of-Pocket-Kosten*, vom 26. Juni 2018 und [Website des FASB](#).



Häufig gestellte Fragen

- ▶ Das Unternehmen ist Agent in Bezug auf das spezifizierte Gut oder die spezifizierte Dienstleistung (siehe Abschnitt 4.4). Sofern das Unternehmen als Agent agiert und die Erstattung den angefallenen Auslagen entspricht, wäre der Nettoeffekt auf den Umsatz gleich null und daher keine Schätzung erforderlich.
- ▶ Die variable Vergütung ist begrenzt (siehe Abschnitt 5.2.3). Wenn ein Teil des Transaktionspreises, der sich auf die Erstattung von Auslagen bezieht, unter die Begrenzungsvorschrift für variable Gegenleistungen fällt, würde ein Unternehmen in die Bestimmung des Transaktionspreises für diesen Betrag keine Schätzung mit aufnehmen, bis es hochwahrscheinlich wird, dass keine signifikante Umsatzstornierung eintreten wird. Dies kann in einigen Fällen erst der Fall sein, wenn die zugrunde liegenden Auslagen anfallen. So kann beispielsweise ein Unternehmen möglicherweise aufgrund fehlender historischer Daten keine zuverlässige Schätzung der Aufwendungen und der damit verbundenen Erstattungen vornehmen, wenn sie nicht zu einer signifikanten Umsatzstornierung führen werden.
- ▶ Die variable Gegenleistung bezieht sich insbesondere auf eine Leistungsverpflichtung oder eine Reihe eigenständig abgrenzbarer Güter oder Dienstleistungen und das Unternehmen erfüllt die Voraussetzungen für die Ausnahmeregelung für die Zuordnung variabler Gegenleistungen (siehe Abschnitt 6.3).
- ▶ Das Unternehmen erfüllt die Voraussetzungen zur Anwendung des praktischen Behelfs des *right to invoice* (siehe Abschnitt 7.1.4.A).
- ▶ Das Unternehmen wendet für die Umsatzrealisierung bei Leistungsverpflichtungen, die über einen bestimmten Zeitraum erfüllt werden, eine Methode auf der Basis der entstandenen Kosten an (siehe Abschnitt 7.1.4). Wenn es eine inputbasierte Methode auf der Basis der entstandenen Kosten wählt, passen sich der zeitliche Anfall der entstehenden Kosten und derjenige der mit diesen Kosten verbundenen Umsätze einander an.

Steuern oder andere Beurteilungen

Mehrere TRG-Mitglieder kritisierten, dass Unternehmen infolge dieser Regelung für alle Länder, in denen sie tätig sind, bestimmen müssten, ob die eingezogenen Steuern auf das Unternehmen oder auf den Kunden erhoben wurden. Die TRG-Mitglieder kamen generell darin überein, dass ein Unternehmen die Anwendungsleitlinien für die Prüfung der Frage „Prinzipal oder Agent?“ anwenden sollte, wenn nicht festgestellt werden kann, ob die Beträge für eine andere Partei eingezogen werden. Dies könnte dazu führen, dass Beträge, die einem Kunden in Rechnung gestellt wurden, mit den entstandenen Kosten verrechnet (d. h. auf Nettobasis erfasst) würden, auch wenn sie nicht für eine andere Partei eingezogen werden.

Frage 4-10: Wie hat ein Unternehmen den Transaktionspreis in einem Vertrag mit mehreren Leistungsverpflichtungen zu allokieren, bei dem es sowohl als Prinzipal als auch als Agent agiert?

Siehe Antwort auf Frage 6-7 in Abschnitt 6.2.

Identifizierung der separaten Leistungsverpflichtungen innerhalb des Vertrags (ggf. der Verträge)



Abweichende Vorgaben des FASB

Der Standard des FASB räumt Unternehmen ein Bilanzierungswahlrecht ein, wonach Umsatzerlöse nach Abzug bestimmter Arten der von Kunden eingezogenen Steuern, darunter Umsatzsteuern, Nutzungssteuern und bestimmte Verbrauchsteuern, dargestellt werden dürfen. Das FASB hat dieses Wahlrecht in seinen Standard aufgenommen, um den von interessierten Parteien in den USA geäußerten Bedenken Rechnung zu tragen, dass es für US-GAAP-Anwender schwierig sein könnte, die Vorschriften umzusetzen. Das IASB hat in IFRS 15 aus folgenden Gründen auf ein vergleichbares Bilanzierungswahlrecht verzichtet: Das Wahlrecht würde die Vergleichbarkeit mindern, die Anforderungen des IFRS 15 entsprechen denen der zuvor gültigen IFRS¹⁷³ und es würde eine Ausnahmeregelung zum fünfstufigen Modell für die Bilanzierung von Umsatzerlösen schaffen.¹⁷⁴ Aufgrund dieser Diskrepanzen im Hinblick auf das Bilanzierungswahlrecht kann es in der Praxis bei IFRS- und US-GAAP-Anwendern zu uneinheitlichen Vorgehensweisen kommen.

Weitere Abweichungen gibt es bei der Bestimmung des Transaktionspreises, wenn ein Unternehmen zwar als Prinzipal agiert, jedoch nicht in der Lage ist, den dem Kunden in Rechnung gestellten Endpreis zu bestimmen. In der Grundlage für Schlussfolgerungen zu seinen Änderungen vom Mai 2016 weist das FASB darauf hin, dass bei Unsicherheiten im Zusammenhang mit dem Transaktionspreis, die voraussichtlich nicht beseitigt werden können, der Endpreis nicht der Definition einer variablen Gegenleistung entspräche und somit nicht in den Transaktionspreis einbezogen werden dürfte.¹⁷⁵ Stakeholder hatten die Frage aufgeworfen, wie ein Unternehmen, das als Prinzipal handelt, die Höhe der zu erfassenden Umsatzerlöse zu schätzen habe, wenn es nicht wisse, welche Beträge ein Zwischenhändler, der als Agent fungiere, den Endkunden berechne. Das IASB ist nicht näher darauf eingegangen, wie die Vorschriften für Transaktionspreise in solchen Situationen anzuwenden sind (d. h. wenn ein Unternehmen, das ein Prinzipal ist, den Preis, den ein Agent seinem Kunden in Rechnung stellt, nicht kennt und auch nicht damit rechnet, ihn in Erfahrung zu bringen). In seiner Grundlage für Schlussfolgerungen resümiert es jedoch, dass ein Unternehmen als Prinzipal grundsätzlich in der Lage sein dürfte, Ermessensentscheidungen zu treffen und die ihm zustehende Gegenleistung unter Verwendung aller verfügbaren Informationen zu ermitteln.¹⁷⁶ Infolgedessen ist es aus unserer Sicht möglich, dass IFRS- und US-GAAP-Abschlussersteller bei der Schätzung des Bruttotransaktionspreises zu unterschiedlichen Ergebnissen gelangen werden.

¹⁷³ Siehe IAS 18.8.

¹⁷⁴ Siehe IFRS 15.BC188D.

¹⁷⁵ Siehe FASB ASU 2016-08, *Revenue from Contracts with Customers (Topic 606): Principal versus Agent Considerations*, März 2016, Paragraph BC38.

¹⁷⁶ Siehe IFRS 15.BC385Z.



4.5 Lieferungen auf Kommission

Der Standard enthält spezifische Anwendungsleitlinien für eine Zusage zur Lieferung von Gütern an andere Parteien auf Kommissionsbasis. Siehe Abschnitt 7.4.

4.6 Optionen des Kunden zum Erwerb zusätzlicher Güter oder Dienstleistungen (im März 2020 aktualisiert)

Viele Kaufverträge räumen Kunden die Möglichkeit ein, zusätzliche Güter oder Dienstleistungen zu erwerben. In manchen Fällen können diese zusätzlichen Güter oder Dienstleistungen mit einem Preisnachlass oder sogar kostenlos erworben werden. Optionen zum vergünstigten Erwerb zusätzlicher Güter oder Dienstleistungen gibt es beispielsweise in Form von Kaufanreizen, mengenabhängigen Preisstrukturen, Treueprämien (z. B. Vielfliegerpunkte) oder Vertragsverlängerungsoptionen (z. B. Verzicht auf bestimmte Gebühren, Reduzierung der Tarife). Wie in Abschnitt 5.8 erläutert, kann das Vorhandensein einer nicht rückerstattungsfähigen Vorauszahlung darauf hindeuten, dass der Vertrag eine Verlängerungsoption für zukünftige Güter oder Dienstleistungen zu einem reduzierten Preis beinhaltet (z. B. wenn der Kunde den Vertrag ohne die Zahlung einer weiteren Vorauszahlung verlängern kann). Ein Unternehmen müsste die Verlängerungsoption bewerten, um festzustellen, ob es sich dabei um ein wesentliches Recht handelt.

Wenn ein Unternehmen einem Kunden eine solche Option einräumt, ergibt sich daraus nur dann eine separate Leistungsverpflichtung, wenn die Option dem Kunden ein wesentliches Recht gewährt, das er ohne Vertragsabschluss nicht erhielte. Das kann beispielsweise ein Preisnachlass sein, der über den Rabatten liegt, die in dieser Region oder auf diesem Markt üblicherweise ähnlichen Kunden für gleichartige Güter oder Dienstleistungen gewährt werden. Siehe Frage 4-15 unten für weiter gehende Erläuterungen zur Bewertung von Kundengruppen. Räumt die Option dem Kunden ein wesentliches

Recht ein, so hat der Kunde de facto eine Vorauszahlung für die künftigen Güter oder Dienstleistungen geleistet. Die Erfassung der Umsatzerlöse erfolgt daher entweder zu dem Zeitpunkt, zu dem diese künftigen Güter oder Dienstleistungen übertragen werden, oder zu dem Zeitpunkt, zu dem die Option ausläuft. Laut der Grundlage für Schlussfolgerungen des IASB besteht der Zweck dieser Regelung darin, solche Optionen zu identifizieren und zu bilanzieren, für die Kunden (oftmals implizit) als Teil der laufenden Geschäftstransaktion etwas bezahlen.¹⁷⁷

Das Board hat in IFRS 15 keine klarstellenden Anwendungshinweise zu dem Terminus „wesentliches Recht“ aufgenommen. Der Standard besagt, dass eine Option zum Erwerb zusätzlicher Güter oder Dienstleistungen zu deren Einzelveräußerungspreisen kein materielles Recht begründet und stattdessen als Werbeangebot einzustufen ist. Dies gilt auch dann, wenn der Kunde die Option nur aufgrund der Existenz früherer Verträge erhalten hat. Eine Option, zu einem zukünftigen Zeitpunkt zusätzliche Güter oder Dienstleistungen zum jetzigen Einzelverkaufspreis zu beziehen, könnte jedoch ein wesentliches Recht darstellen, wenn die Preise mit hoher Wahrscheinlichkeit deutlich steigen werden. Dies könnte auch der Fall sein, wenn eine Option zur Vertragsverlängerung zum aktuellen Einzelverkaufspreis für einen längeren Zeitraum angeboten und der Einzelveräußerungspreis für das Produkt je nach Sachverhalt und Umständen des Vertrags mit hoher Wahrscheinlichkeit deutlich ansteigen wird. In diesem Fall wird dem Kunden ein Preisnachlass auf zukünftige Güter oder Dienstleistungen gegenüber dem gewährt, was ein unabhängiger Kunde, der keine Geschäftsbeziehung zu dem Unternehmen unterhält, zahlen würde. Gemäß dem Standard ist dies selbst dann der Fall, wenn die Option nur ausgeübt werden kann, weil der Kunde die frühere Transaktion vertraglich vereinbart hatte. Ein Unternehmen, das ein Werbeangebot unterbreitet hat, bilanziert dieses nur dann gemäß IFRS 15, wenn der Kunde die Option zum Erwerb der zusätzlichen Güter oder Dienstleistungen ausübt.¹⁷⁸

¹⁷⁷ Siehe IFRS 15.BC386.

¹⁷⁸ Siehe IFRS 15.B41.

4

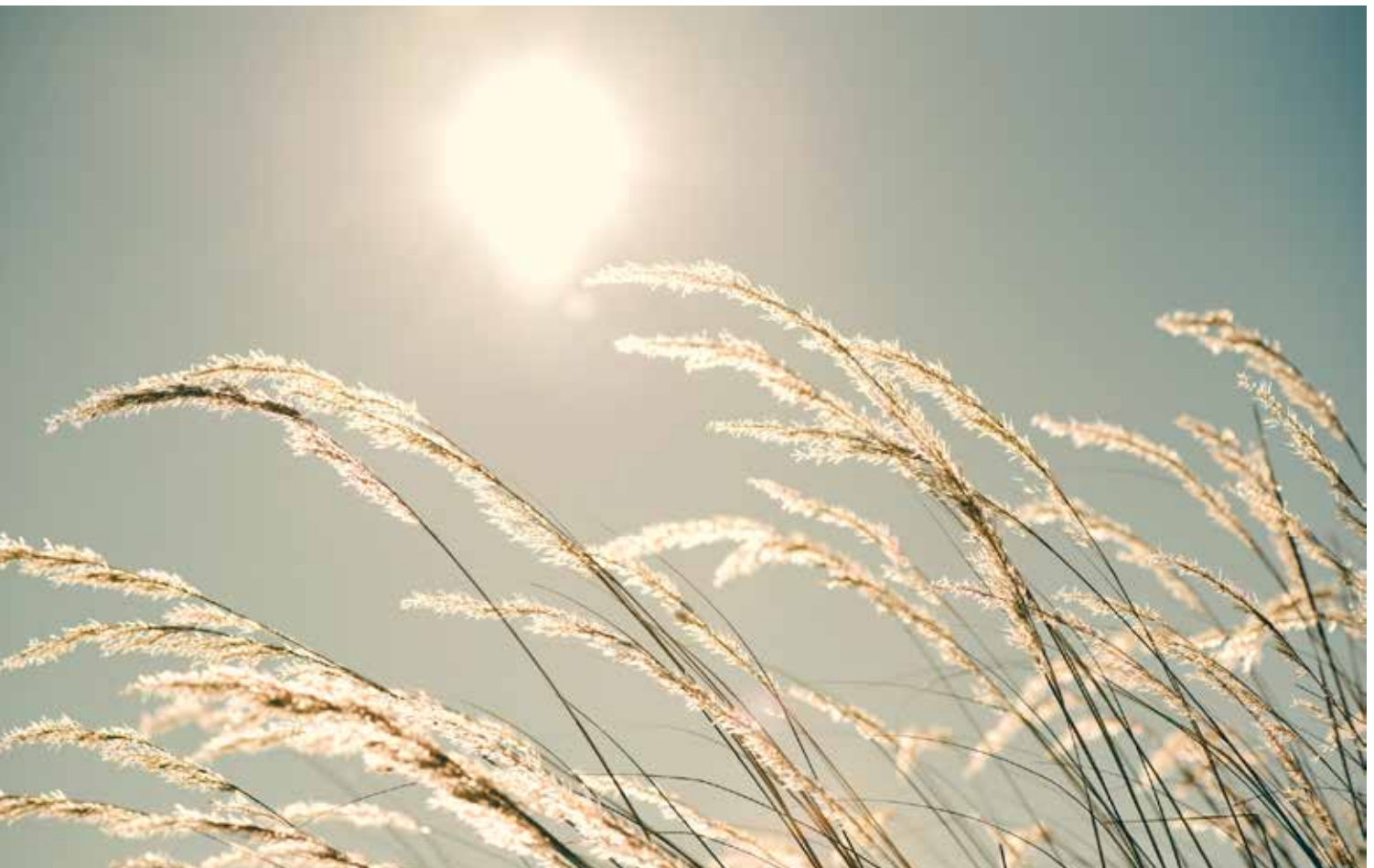
Identifizierung der separaten Leistungsverpflichtungen innerhalb des Vertrags (ggf. der Verträge)

Änderungen gegenüber den zuvor gültigen IFRS

Die vorherigen IFRS enthalten keine Anwendungsleitlinien zur Unterscheidung einer Option von einem Werbeangebot (d. h., nach den zuvor gültigen IFRS war beides als Aufwand zu bilanzieren). Außerdem wurde nicht geregelt, wie Optionen zu bilanzieren sind, mit denen ein wesentliches Recht eingeräumt wird. Es ist daher möglich, dass Unternehmen solche Optionen vorher als Werbeangebot bilanziert haben. Die Anforderungen des IFRS 15 in Bezug auf den Betrag des Transaktionspreises, der der Option zuzuordnen ist, weichen aufgrund des Fehlens von Anwendungsleitlinien in den derzeitigen IFRS stark von der vorherigen Praxis ab (siehe Abschnitt 6.1.5).

Unsere Sichtweise

Zur Beurteilung, ob die Option eines Kunden ein wesentliches Recht darstellt, können wesentliche Ermessensentscheidungen notwendig sein. Diese Beurteilung ist wichtig, da sie die Bilanzierung des Vertrags und die entsprechenden Angaben bei Vertragsabschluss sowie während der gesamten Vertragslaufzeit beeinflusst.





Der Standard enthält das folgende Beispiel, um die Verfahrensweise bei der Prüfung, ob eine Option ein wesentliches Recht darstellt, zu verdeutlichen (siehe Abschnitt 6.1.5 für weitere Erläuterungen zur Bewertung von Optionen, die eine separate Leistungsverpflichtung darstellen):

Auszug aus IFRS 15

Beispiel 49: Option gewährt dem Kunden ein wesentliches Recht (Rabattgutschein) (IFRS 15.IE250-IE253)

Ein Unternehmen schließt einen Vertrag über den Verkauf von Produkt A für WE 100. Die Gewährung eines Rabattgutscheins über 40 Prozent auf weitere Käufe bis zu WE 100 in den nächsten 30 Tagen ist Vertragsbestandteil. Das Unternehmen beabsichtigt, im Rahmen einer saisonalen Verkaufsförderungsmaßnahme einen Nachlass von 10 Prozent auf alle Verkäufe innerhalb der nächsten 30 Tage zu gewähren. Der 10-Prozent-Rabatt kann nicht zusätzlich zu dem 40-Prozent-Rabattgutschein genutzt werden.

Da alle Kunden einen Rabatt von 10 Prozent auf Käufe innerhalb der nächsten 30 Tage erhalten, ist der einzige Nachlass, der dem Kunden ein wesentliches Recht einräumt, der diese 10 Prozent übersteigende Nachlass (d. h. der zusätzliche 30-Prozent-Rabatt). Das Unternehmen bilanziert die Zusage des zusätzlichen Nachlasses als eine Leistungsverpflichtung aus dem Vertrag über den Verkauf des Produkts A.

Um den Einzelveräußerungspreis des Rabattgutscheins gemäß Paragraph B42 des IFRS 15 zu schätzen, legt das Unternehmen eine 80-prozentige Wahrscheinlichkeit zugrunde, dass ein Kunde den Gutschein einlöst. Es nimmt außerdem an, dass ein Kunde bei Einlösung des Gutscheins im Durchschnitt zusätzliche Produkte im Wert von WE 50 erwirbt. Der geschätzte Einzelveräußerungspreis des Rabattgutscheins liegt somit bei WE 12 (durchschnittlicher Kaufpreis zusätzlicher Produkte von $WE\ 50 \times 30\ \text{Prozent zusätzlichen Rabatt} \times 80\ \text{Prozent Wahrscheinlichkeit der Optionsausübung}$). Der Einzelveräußerungspreis des Produkts A und des Rabattgutscheins sowie die sich daraus ergebende Zuordnung des Transaktionspreises von WE 100 gestalten sich wie folgt:

Leistungsverpflichtungen	Einzelveräußerungspreis	
Produkt A	WE 100	
Rabattgutschein	WE 12	
Gesamt	WE 112	
Zugeordneter Transaktionspreis		
Produkt A	89	$(WE\ 100 \div WE\ 112 \times WE\ 100)$
Rabattgutschein	11	$(WE\ 12 \div WE\ 112 \times WE\ 100)$
Gesamt	100	

Das Unternehmen ordnet WE 89 dem Produkt A zu und erfasst Umsatzerlöse für Produkt A zum Zeitpunkt der Übertragung der Verfügungsgewalt. Es teilt WE 11 dem Rabattgutschein zu und erfasst Umsatzerlöse für den Gutschein zu dem Zeitpunkt, zu dem der Kunde diesen für Güter oder Dienstleistungen einlöst, bzw. bei Ablauf des Gutscheins.

Identifizierung der separaten Leistungsverpflichtungen innerhalb des Vertrags (ggf. der Verträge)

Die Beurteilung, ob eine Option ein wesentliches Recht gewährt, kann schwieriger sein, wenn der Einzelveräußerungspreis des Guts oder der Dienstleistung höchst variabel ist. Dies verdeutlicht das nachstehende Beispiel:

Beispiel 4-5: Beurteilung einer Kundenoption, wenn der Einzelveräußerungspreis höchst variabel ist

Das Technologieunternehmen Y schließt einen Vertrag mit dem Kunden Z über eine unbefristete Lizenz für die Software A und ein Jahr Softwarebetreuung („Post-Contract Customer Support – PCS“). Der Vertrag beinhaltet außerdem eine Option für den Erwerb zusätzlicher Lizenzen für die Software A mit einem Abschlag von 40 Prozent auf den Listenpreis.

Das Unternehmen veräußert die Software A nicht separat, bietet die Softwarebetreuung jedoch getrennt in Form von Vertragsverlängerungen zu einem Standardpreis in Höhe von 20 Prozent der Nettolizenzgebühr an. Es sei angenommen, dass das Technologieunternehmen Y zur Schätzung des Einzelveräußerungspreises der unbefristeten Lizenz für die Software A den Residualwertansatz anwendet (siehe Abschnitt 6.1.2). Des Weiteren sei unterstellt, dass der Preis, den das Technologieunternehmen Y für das Paket aus unbefristeter Lizenz und Softwarebetreuung berechnet, in

hohem Maße schwankt. Dies ist darauf zurückzuführen, dass der Preis, den das Technologieunternehmen Y Kunden berechnet, die der gleichen Kategorie und dem gleichen Markt zuzuordnen sind wie Kunde Z, jedoch noch keine Käufe bei dem Unternehmen getätigt haben, zwischen 30 und 100 % des Listenpreises für das Paket liegt. Es sei angenommen, das Unternehmen hat seine Verträge und Kunden entsprechend in Gruppen unterteilt, um die Höhe der gewährten Rabatte zu überprüfen. Dabei kann es sich auf eine ausreichende Zahl von Transaktionen stützen, die die vorstehende Bandbreite der von ihm angebotenen Preisnachlässe belegen.

Da der Rabatt von 40 Prozent, den das Technologieunternehmen Y dem Kunden Z angeboten hat, innerhalb der Bandbreite von Preisnachlässen liegt, die es Kunden der gleichen Kategorie wie Kunde Z üblicherweise gewährt, kommt Unternehmen Y zu dem Schluss, dass diese Option kein wesentliches Recht darstellt.

Häufig gestellte Fragen

Frage 4-11: Würden Unternehmen bei der Bestimmung, ob eine Option zum Erwerb zusätzlicher Güter oder Dienstleistungen dem Kunden ein wesentliches Recht einräumt, lediglich die laufende Transaktion oder auch frühere und zukünftige Transaktionen mit demselben Kunden berücksichtigen? [TRG-Sitzung vom 31. Oktober 2014, Agenda Paper 6]

Die TRG-Mitglieder waren sich einig, dass Unternehmen alle relevanten Transaktionen mit einem Kunden (d. h. laufende, frühere und zukünftige Transaktionen), einschließlich jener, bei denen Bonuspunkte oder Ähnliches (z. B. Kundenbindungsprogramme) angesammelt werden können, bei der

Beurteilung, ob eine Option ein wesentliches Recht beinhaltet, berücksichtigen sollten. Das heißt, die Beurteilung sollte nicht ausschließlich im Hinblick auf die laufende Transaktion durchgeführt werden.



Häufig gestellte Fragen

Frage 4-12: Ist die Prüfung auf Vorliegen eines wesentlichen Rechts lediglich eine quantitative Prüfung oder werden auch qualitative Faktoren berücksichtigt? [TRG-Sitzung vom 31. Oktober 2014, Agenda Paper 6]

Die TRG-Mitglieder waren sich grundsätzlich einig, dass in die Prüfung quantitative und qualitative Faktoren mit einbezogen werden sollten, z. B. welchen Betrag ein neuer Kunde für die gleiche Leistung zu zahlen hätte, die Verfügbarkeit und die Preise von vergleichbaren Dienstleistungen konkurrierender Unternehmen, ob die durchschnittliche Laufzeit der Kundenbeziehung darauf hindeutet, dass die Anfangszahlung dem Kunden einen Anreiz bietet, die Beziehung auch über die ursprünglich vereinbarte Vertragslaufzeit hinaus aufrecht-

zuerhalten, oder die Frage, ob es sich um ein dynamisches Recht handelt. Sie begründeten dies damit, dass die Sicht des Kunden, was ein wesentliches Recht ausmacht, auch qualitative Faktoren einschließen kann. Dies steht in Einklang mit dem Konzept, dass ein Unternehmen bei der Identifizierung zugesagter Güter oder Dienstleistungen im zweiten Schritt begründete Erwartungen des Kunden, dass das Unternehmen ein Gut oder eine Dienstleistung auf ihn übertragen wird, berücksichtigt.

Frage 4-13: Wie kann ein Unternehmen zwischen einem Vertrag, der eine Option zum Erwerb zusätzlicher Güter oder Dienstleistungen enthält, und einem Vertrag, der eine variable Gegenleistung (siehe Abschnitt 5.2) auf der Grundlage variabler Mengen (z. B. nutzungsabhängige Gebühren) vorsieht, unterscheiden? [TRG-Sitzung vom 9. November 2015, Agenda Paper 48]

Unternehmen haben es als herausfordernd empfunden, zwischen einem Vertrag, der Kundenoptionen zum Kauf zusätzlicher Güter oder Dienstleistungen enthält, und einem Vertrag zu unterscheiden, der eine variable Vergütung auf der Grundlage einer variablen Menge (z. B. eine nutzungsabhängige Gebühr) vorsieht. Dies liegt daran, dass bei beiden Vertragsarten die endgültige Menge der an den Kunden zu übertragenden Güter oder Dienstleistungen zu Beginn des Vertrags häufig nicht bekannt ist. Die TRG kam generell darin überein, dass eine solche Unterscheidung Ermessensausübung erfordert und die jeweiligen Fakten und Umstände zu berücksichtigen sind. Weiterhin bestand allgemeiner Konsens, dass das Agendapapier zu dieser Frage einen Rahmen vorgibt, der Unternehmen bei dieser Entscheidung helfen kann.

Diese Einstufung ist wichtig, da sie die Bilanzierung des Vertrags bei Vertragsabschluss und während der gesamten Vertragslaufzeit sowie die Angaben beeinflussen wird. Wenn ein Unternehmen zu dem Ergebnis kommt, dass die Option zum Erwerb zusätzlicher Güter oder Dienstleistungen dem Kunden ein wesentliches Recht einräumt, stellt die Option an sich

eine Leistungsverpflichtung in dem Vertrag dar. Die zugrunde liegenden Güter oder Dienstleistungen werden jedoch erst dann bilanziert, wenn die Option ausgeübt wird (siehe hierzu die Erläuterungen in Frage 4-14). Infolgedessen muss das Unternehmen bei Vertragsabschluss einen Teil des Transaktionspreises dem wesentlichen Recht zuordnen und diese Umsatzerlöse erfassen, wenn oder sobald die Option ausgeübt wird oder ausläuft. Kommt das Unternehmen indessen zu dem Ergebnis, dass eine Option zum Erwerb zusätzlicher Güter oder Dienstleistungen kein wesentliches Recht darstellt, können weder die Option noch die zugrunde liegenden optionalen Güter oder Dienstleistungen bilanziert werden, bis die zusätzlichen Güter oder Dienstleistungen tatsächlich erworben werden.

Sieht der Vertrag anstelle einer Kundenoption die Zahlung einer variablen Gegenleistung vor, muss das Unternehmen bei Vertragsabschluss die über die Vertragslaufzeit erwartete variable Gegenleistung schätzen und diese Schätzung in jeder Berichtsperiode (vorbehaltlich der Begrenzungsvorschriften für variable Gegenleistungen) aktualisieren (siehe Abschnitt 5.2). ►

Identifizierung der separaten Leistungsverpflichtungen innerhalb des Vertrags (ggf. der Verträge)

Häufig gestellte Fragen

Zudem sind im Zusammenhang mit variablen Gegenleistungen mehr Angaben erforderlich (z. B. Angabe des verbleibenden Transaktionspreises für nicht erfüllte Leistungsverpflichtungen; siehe Abschnitt 10.5.1) als für Optionen, die keine wesentlichen Rechte darstellen.

Laut dem TRG-Agendapapier besteht bei der Beurteilung, ob ein Vertrag, der die Bereitstellung variabler Mengen von Gütern oder Dienstleistungen vorsieht, als Vertrag bilanziert werden sollte, der Kundenoptionen oder variable Gegenleistungen enthält, der erste Schritt für ein Unternehmen darin, die Art seiner Zusage zur Bereitstellung von Gütern oder Dienstleistungen für den Kunden sowie die Rechte und Pflichten jeder einzelnen Partei festzustellen.

In Verträgen, in denen die variable Menge von Gütern oder Dienstleistungen in einer variablen Gegenleistung resultiert, besteht die Zusage des Unternehmens darin, eine einzige Gesamtdienstleistung auf den Kunden zu übertragen. Bei der Bereitstellung dieser Gesamtdienstleistung kann das Unternehmen einzelne Aufgaben oder Aktivitäten durchführen. Bei Vertragsabschluss ist das Unternehmen gemäß den Vertragsbedingungen gegenwärtig verpflichtet, alle vertraglich zugesagten und bereitgestellten Güter oder Dienstleistungen auf den Kunden zu übertragen, und der Kunde ist seinerseits verpflichtet, für diese Güter oder Dienstleistungen zu bezahlen. Dies liegt daran, dass der Kunde einen Vertrag abgeschlossen hat, der das Unternehmen verpflichtet, diese Güter oder Dienstleistungen zu übertragen. Die anschließenden Aktivitäten des Kunden zur Nutzung der Dienstleistung beeinflussen die Bewertung der Umsatzerlöse (in der Form variabler Gegenleistungen), verpflichten das Unternehmen jedoch nicht, zusätzliche eigenständige Güter oder Dienstleistungen über die im Vertrag zugesagten hinaus zu erbringen.

Als Beispiel sei ein Vertrag zwischen einem Zahlungsdienstleister und einem Kunden angenommen, bei dem der Zahlungsdienstleister alle Transaktionen des Kunden gegen eine für jede verarbeitete Transaktion zu entrichtende Gebühr verarbeitet. Wie viele Transaktionen letztendlich verarbeitet werden, steht jedoch noch nicht fest. Die Zusage des Unternehmens besteht darin, dem Kunden ständigen Zugang zur Verarbeitungsplattform zu gewähren, damit die übermittelten Zahlungen verarbeitet werden können. Mit dem Vertragsabschluss hat der Kunde eine Kaufentscheidung getroffen, die dem Unternehmen die Verpflichtung auferlegt, dem Kunden den ständigen Zugang zur Transaktionsverarbeitungsplattform zu gewähren. Die vom Kunden gezahlte Gegenleistung resultiert aus Ereignissen (d. h. zusätzlichen Transaktionen, die zwecks Verarbeitung an den Zahlungsdienstleister übermittelt werden), die eintreten, nachdem (oder sobald) das Unternehmen die Zahlungsverarbeitungsdienstleistung auf den Kunden übertragen hat. Die Aktivitäten des Kunden stellen keine Verpflichtung für den Zahlungsdienstleister dar, zusätzliche eigenständig abgrenzbare Güter oder Dienstleistungen bereitzustellen, da der Zahlungsdienstleister (ab dem Abschluss des Vertrags) schon verpflichtet ist, alle an ihn übermittelten Transaktionen zu verarbeiten.

Ein weiteres, im TRG-Agendapapier beschriebenes Beispiel für Verträge, die eine variable Gegenleistung beinhalten können, bezieht sich auf bestimmte IT-Outsourcing-Verträge. Bei dieser Art von Verträgen (ähnlich dem vorstehend beschriebenen Vertrag über die Verarbeitung von Transaktionen) werden von einem Anbieter über die Vertragslaufzeit kontinuierlich Dienstleistungen erbracht, wobei die Menge bzw. der Umfang der Dienstleistungen variabel ist.



Häufig gestellte Fragen

Beispiel für eine variable Vergütung

Ein Unternehmen schließt mit einem Kunden einen IT-Outsourcing-Vertrag ab, der die kontinuierliche Erbringung von ausgelagerten Aktivitäten über die Vertragslaufzeit von zehn Jahren gewährleistet. Das Unternehmen stellt Serverkapazität zur Verfügung, verwaltet das Softwareportfolio des Kunden und betreibt einen IT-Helpdesk. Die monatliche Gesamtrechnung wird auf der Grundlage der Verbrauchseinheiten für die einzelnen Aktivitäten ermittelt. Beispielsweise können die monatlichen Abrechnungen auf Millionen von Anweisungen pro Sekunde Rechenleistung, auf der Anzahl der verwendeten Softwareanwendungen oder auf der Anzahl der unterstützten Mitarbeiter basieren. Der Preis pro Einheit ist je nach Art der Tätigkeit unterschiedlich.

Zu Vertragsbeginn ist es unbekannt, wie viele ausgelagerte Aktivitäten das Unternehmen für den Kunden während der Vertragslaufzeit erbringen wird. Es stellt sich daher die Frage, ob der Kunde optionale Käufe tätigt, wenn er das

Unternehmen mit der Durchführung von Aktivitäten beauftragt, oder ob die Inanspruchnahme der Dienstleistung die Bewertung der Umsatzerlöse (in Form einer variablen Gegenleistung) beeinflusst.

Die im TRG-Agendapapier dargelegte Schlussfolgerung war, dass dieser Vertrag aufgrund der Art der Zusage des Unternehmens wahrscheinlich eine variable Gegenleistung beinhalten wird. Der Kunde bezahlt dafür, dass das Unternehmen jederzeit bereitsteht, jeden Tag im Rahmen der vereinbarten Outsourcing-Kapazität zu arbeiten. Der Kunde trifft nicht jedes Mal, wenn er eine Anfrage zur Bearbeitung sendet, eine separate Kaufentscheidung. Er hat stattdessen seine Kaufentscheidung getroffen, als er den Outsourcing-Vertrag mit dem Unternehmen abgeschlossen hat. Daher verpflichten die Handlungen des Kunden zur Nutzung der Dienstleistung das Unternehmen auch nicht dazu, zusätzliche Güter oder Dienstleistungen bereitzustellen.

Im Gegensatz dazu besteht bei einer Kundenoption die Zusage des Unternehmens darin, die im Vertrag festgelegte Menge von Gütern oder Dienstleistungen bereitzustellen. Das Unternehmen ist erst dann zur Bereitstellung zusätzlicher eigenständig abgrenzbarer Güter oder Dienstleistungen verpflichtet, wenn der Kunde seine Option ausübt. Der Kunde verfügt zwar über ein vertragliches Recht, das es ihm gestattet zu wählen, wie viele zusätzliche eigenständig abgrenzbare Güter oder Dienstleistungen er erwerben will, aber er muss eine separate Kaufentscheidung treffen, um diese Güter oder Dienstleistungen tatsächlich zu erhalten. Solange der Kunde dieses Recht noch nicht ausgeübt hat, ist das Unternehmen weder verpflichtet, die entsprechenden Güter oder Dienstleistungen bereitzustellen, noch hat es einen Anspruch auf Erhalt einer Gegenleistung für deren Übertragung.



Identifizierung der separaten Leistungsverpflichtungen innerhalb des Vertrags (ggf. der Verträge)

Häufig gestellte Fragen

Das TRG-Agendapapier enthält das folgende Beispiel für einen Vertrag, der eine Kundenoption (statt einer variablen Gegenleistung) vorsieht:

Beispiel für eine Kundenoption, die kein wesentliches Recht darstellt

Unternehmen B schließt einen Vertrag über die Lieferung von 100 Produkten an Kunde Y für eine Gegenleistung von WE 10 pro Produkt ab. Jedes Produkt ist ein eigenständig abgrenzbares Gut, das zu einem bestimmten Zeitpunkt übertragen wird. Der Vertrag räumt dem Kunden Y außerdem das Recht ein, zusätzliche Produkte zu einem Einzelveräußerungspreis von WE 10 je Produkt zu erwerben. Die Menge, die Kunde Y erwerben kann, ist also variabel.

Die im TRG-Agendapapier dargelegte Schlussfolgerung lautet, dass zwar die Anzahl der Produkte, die erworben werden können, variabel, der Transaktionspreis für den bestehenden Vertrag jedoch auf WE 1.000 (100 Produkte × WE 10/Produkt)

festgelegt ist. Der Transaktionspreis bezieht sich also nur auf die Gegenleistung für die 100 Produkte, die im Vertrag ausdrücklich genannt sind, und die Entscheidung des Kunden, zusätzliche Produkte zu erwerben, stellt eine Option dar. Obwohl der Vertrag Unternehmen B künftig verpflichten kann, zusätzliche Produkte zu liefern, besteht für das Unternehmen keine gesetzliche Pflicht zur Lieferung der Produkte, solange Kunde Y seine Option nicht ausübt. Im vorstehenden Beispiel wird die Option als separater Vertrag bilanziert, da der Preis der Produkte bei Ausübung der Option ihrem Einzelveräußerungspreis entspricht und die Option somit kein wesentliches Recht gewährt.

Das TRG-Agendapapier enthält des Weiteren folgendes Beispiel für einen Vertrag, bei dem die variable Menge von Gütern oder Dienstleistungen eine Kundenoption enthält.

Beispiel für eine Kundenoption

Ein Lieferant schließt eine Rahmenliefervereinbarung mit einer Laufzeit von fünf Jahren ab. Die Vereinbarung verpflichtet den Lieferanten, auf Anfrage des Kunden Bauteile für diesen herzustellen und an ihn zu verkaufen. Der Lieferant muss demzufolge keine Bauteile auf den Kunden übertragen, bis der Kunde ihm eine Bestellung erteilt. Der Kunde seinerseits ist nicht zum Erwerb von Bauteilen verpflichtet. Es besteht jedoch eine hohe Wahrscheinlichkeit, dass er dies tun wird, da er die Bauteile benötigt, um sein Produkt herzustellen, und es für ihn nicht praktikabel ist, die Bauteile von verschiedenen Lieferanten zu beziehen. Jedes Bauteil ist ein eigenständig abgrenzbares Gut, das zu einem bestimmten Zeitpunkt auf den Kunden übertragen wird.

Die Schlussfolgerung des TRG-Agendapapiers lautet, dass die Zusage in diesem Beispiel in der Lieferung von Bauteilen besteht (und nicht in der Bereitschaftsverpflichtung, Bauteile

für den Kunden herzustellen und an diesen zu verkaufen). Das bedeutet, der Vertrag gewährt dem Kunden das Recht, die Anzahl der zusätzlichen, eigenständig abgrenzbaren Güter zu bestimmen (d. h., er räumt dem Kunden eine Option ein), und nicht das Recht, die Dienstleistungen zu nutzen, bei denen die Verfügungsgewalt auf den Kunden übertragen wurde (oder derzeit übertragen wird, wie im obigen Beispiel mit dem Zahlungsdienstleister). Auch seitens des Lieferanten besteht keine Verpflichtung, Bauteile auf den Kunden zu übertragen, bis der Kunde seine Bestellung aufgegeben hat (ein weiterer maßgeblicher Faktor bei der Unterscheidung von Kundenoptionen und variablen Gegenleistungen). Im Gegensatz dazu ist der Lieferant in den anderen Beispielfällen verpflichtet, die zugesagten Dienstleistungen für den Kunden bereitzuhalten, ohne dass dieser weitere Kaufentscheidungen treffen muss.



Häufig gestellte Fragen

In ihrem Agendapapier vergleicht die TRG dieses Beispiel mit anderen Verträgen, die eine Bereitstellungsverpflichtung enthalten können (z. B. die Nutzung der Leistungen eines Fitnessclubs durch den Kunden). Wenn der Kunde auf der Basis der Rahmenliefervereinbarung eine Bestellung aufgibt, erwirbt er eine bestimmte Anzahl eigenständig abgrenzbarer Güter, die

neue Leistungsverpflichtungen für das Unternehmen begründen. Demgegenüber nimmt ein Kunde, der die Leistungen eines Fitnessclubs nutzt, Dienstleistungen in Anspruch, die der Fitnessclub bereits gemäß dem bestehenden Vertrag erbringen muss. Somit ergeben sich aus der Nutzung durch den Kunden keine neuen Leistungsverpflichtungen.

Das TRG-Agendapapier enthält des Weiteren folgendes Beispiel für einen Vertrag, bei dem die variable Menge von Gütern oder Dienstleistungen in einer variablen Gegenleistung resultiert:

Beispiel für eine variable Gegenleistung

Unternehmen A schließt einen Vertrag über die Lieferung von Geräten an Kunde X. Bei den Geräten handelt es sich um eine einzige Leistungsverpflichtung, die zu einem bestimmten Zeitpunkt übertragen wird. Unternehmen A stellt Kunde X einen nutzungsabhängigen festen Betrag pro Nutzungseinheit in Rechnung. Der Vertrag sieht keine garantierten Mindestzahlungen vor. Kunde X ist nicht vertraglich zur Nutzung der Geräte verpflichtet. Unternehmen A ist hingegen laut Vertrag verpflichtet, die Geräte auf den Kunden X zu übertragen. Das TRG-Agendapapier kommt zu dem Ergebnis, dass die Nutzung der Geräte durch Kunde X eine variable Menge

darstellt, die den Betrag der Unternehmen A geschuldeten Gegenleistung beeinflusst. Die Nutzung wirkt sich jedoch nicht auf die Leistungsverpflichtung von Unternehmen A aus, die darin besteht, die Geräte auf Kunde X zu übertragen. Das bedeutet, Unternehmen A hat seine Leistungsverpflichtung erfüllt, indem es das eigenständig abgrenzbare Gut übertragen hat. Die Aktivitäten von Kunde X, die eine Zahlung an Unternehmen A zur Folge haben, finden statt, nachdem die Geräte auf Kunde X übertragen wurden, und begründen keine Verpflichtung für Unternehmen A, zusätzliche Güter oder Dienstleistungen bereitzustellen.

Frage 4-14: Wann, wenn überhaupt, sollte ein Unternehmen die einer Kundenoption zugrunde liegenden Güter oder Dienstleistungen als separate Leistungsverpflichtung betrachten, wenn der Vertrag keine Vertragsstrafen vorsieht? [TRG-Sitzung vom 9. November 2015, Agenda Paper 48]

In der TRG herrschte allgemeiner Konsens darüber, dass ein Unternehmen die der Option zugrunde liegenden zusätzlichen Güter oder Dienstleistungen nicht als vertraglich zugesagte Güter oder Dienstleistungen (bzw. Leistungsverpflichtungen) einstufen muss, wenn der Vertrag keine Vertragsstrafen (z. B. Kündigungsgebühren oder Geldbußen bei Unterschreiten vertraglicher Mindestabnahmemengen) vorsieht. Dies gilt auch dann, wenn das Unternehmen mit hoher Wahrscheinlichkeit davon ausgeht, dass ein Kunde seine Option zum Erwerb zusätzlicher Güter oder Dienstleistungen ausüben wird. Das

Unternehmen überprüft lediglich die Option selbst dahingehend, ob sie ein wesentliches Recht darstellt (und als separate Leistungsverpflichtung zu bilanzieren ist). Jegliche Gegenleistung, die das Unternehmen für optionale Güter oder Dienstleistungen erhielte, wird somit bei Vertragsabschluss nicht in den Transaktionspreis einbezogen. Das TRG-Agendapapier enthält ein Beispiel für einen Vertrag, bei dem mit hoher Wahrscheinlichkeit davon ausgegangen werden kann, dass der Kunde seine Option zum Erwerb zusätzlicher Güter oder Dienstleistungen ausüben wird. ►

Identifizierung der separaten Leistungsverpflichtungen innerhalb des Vertrags (ggf. der Verträge)

Häufig gestellte Fragen

Beispiel für eine Kundenoption ohne Vertragsstrafen

Ein Unternehmen verkauft Ausrüstung und Verbrauchsartikel. Diese stuft es jeweils als eigenständig abgrenzbare Güter ein, für die die Umsätze zu einem bestimmten Zeitpunkt erfasst werden. Die Einzelveräußerungspreise der Ausrüstung und der einzelnen Verbrauchsartikel betragen WE 10.000 bzw. WE 100. Die Herstellungskosten der Ausrüstung belaufen sich auf WE 8.000 und die der Verbrauchsartikel auf jeweils WE 60. Das Unternehmen verkauft die Ausrüstung für WE 6.000 (d. h. mit einem Abschlag von 40 Prozent auf den Einzelveräußerungspreis) zusammen mit einer Option für den Kunden, die Verbrauchsartikel für jeweils WE 100 (also zum Einzelveräußerungspreis) zu erwerben. Es gibt keine vertraglichen Mindestabnahmemengen, aber das Unternehmen schätzt, dass der Kunde innerhalb der nächsten zwei Jahre 200 Artikel erwerben wird. Bei dem Vertrag handelt es sich um einen Exklusivvertrag, d. h., der Kunde darf während der Vertragslaufzeit die Verbrauchsartikel nicht von einem anderen Anbieter beziehen.

Die TRG-Mitglieder waren sich grundsätzlich einig, dass die jeder Option zugrunde liegenden Verbrauchsartikel nicht als Teil des Vertrags angesehen werden sollten. Weiterhin stellt die Option kein wesentliches Recht dar, da der geforderte Preis für die Verbrauchsartikel ihrem Einzelveräußerungspreis entspricht. Dies ist auch dann der Fall, wenn der Kunde verpflichtet ist, seine Option zum Erwerb der Verbrauchsartikel auszuüben, da die Ausrüstung ohne diese Verbrauchsartikel nicht funktionsfähig ist und der Vertrag eine Exklusivklausel enthält, wonach der Kunde die Verbrauchsartikel ausschließlich von dem Unternehmen beziehen darf. Der Transaktionspreis beträgt also WE 6.000 und ist ausschließlich der Ausrüstung zuzuordnen. Das Unternehmen verbucht beim Übergang der Verfügungsgewalt über die Ausrüstung auf den Kunden einen Verlust in Höhe von WE 2.000.

Vertragliche Mindestanforderungen können jedoch eine feste Gegenleistung in einem Vertrag darstellen, auch wenn der Vertrag optionale Käufe enthält. So kann beispielsweise ein Rahmenliefervertrag Mindestabnahmemengen festlegen, zu deren Bereitstellung das Unternehmen verpflichtet ist, aber alle Mengen, die über das Minimum hinausgehen, können vom Kunden verlangen, eine separate Kaufentscheidung zu treffen (d. h. eine Kundenoption auszuüben). Sofern Vertragsstrafen vereinbart wurden (z. B. Kündigungsgebühren oder Geldbußen bei Unterschreiten vertraglicher Mindestabnahmemengen), wird das Unternehmen die den Kunden-

optionen zugrunde liegenden Güter oder Dienstleistungen umfassender analysieren müssen, um zu bestimmen, welche optionalen Güter oder Dienstleistungen im bestehenden Vertrag zu bilanzieren sind. Im Fall wesentlicher Vertragsstrafen kann es angemessen sein, dabei einige oder alle den Kundenoptionen zugrunde liegenden Güter bzw. Dienstleistungen bei Vertragsabschluss als Bestandteil des Vertrags mit einzubeziehen. Denn die Vertragsstrafe in Bezug auf die Güter und Dienstleistungen, die bei Geltendmachung der Strafe erworben würden, begründet tatsächlich eine Mindestabnahmemenge.



Häufig gestellte Fragen

Beispiel für eine Kundenoption mit Vertragsstrafen

Das Beispiel stützt sich auf die gleichen Annahmen wie das vorstehende, mit der Abweichung, dass der Kunde eine Strafe zahlen muss, wenn er von dem Unternehmen nicht mindestens 200 Einheiten der Verbrauchsartikel erwirbt. In diesem Fall muss der Kunde den gesamten Preisnachlass von WE 4.000 für die Ausrüstung oder einen Teil davon zurückzahlen. Gemäß den Bedingungen des Vertrags verringert sich die Strafe mit jeder erworbenen Einheit von Verbrauchsartikeln um WE 20 je Einheit.

Das TRG-Agendapapier gelangt zu dem Ergebnis, dass die Strafe in diesem Fall wesentlich ist und dadurch tatsächlich eine Mindestabnahmemenge begründet wird. Daraus würde

das Unternehmen folgern, dass die Mindestmenge an Einheiten der Verbrauchsartikel, die der Kunde erwerben müsste, um die Vertragsstrafe zu umgehen, ein Nachweis für das Vorhandensein von durchsetzbaren Rechten und Pflichten wäre. Es würde den Transaktionspreis wie folgt berechnen: WE 26.000 [(200 Einheiten der Verbrauchsartikel × WE 100/ Einheit) + WE 6.000 (Veräußerungspreis der Ausrüstung)]. Für den Fall, dass der Kunde die Mindestabnahmemenge von 200 Einheiten nicht erreicht, weist das Agendapapier des Weiteren darauf hin, dass das Unternehmen die daraus resultierende Vertragsstrafe als Vertragsänderung zu bilanzieren hätte.

Frage 4-15: Wie sollte ein Unternehmen bei der Beurteilung, ob ein wesentliches Recht besteht, Kundengruppen berücksichtigen? [18. April 2016 FASB TRG-Sitzung; Tagesordnung Nr. 54]

Die Mitglieder der FASB TRG hatten unterschiedliche Sichtweisen im Hinblick darauf, wie ein Unternehmen „Kundengruppen“ (*classes of customers*) bei der Entscheidung, ob eine Kundenoption zum Erwerb zusätzlicher Güter oder Dienstleistungen ein wesentliches Recht darstellt, berücksichtigen sollte. Es herrschte jedoch im Wesentlichen Konsens darüber, dass ein Unternehmen bei dieser Beurteilung als Erstes prüfen würde, ob die Option unabhängig vom bestehenden Vertrag existiert. Das heißt: Würde das Unternehmen einem vergleichbaren Kunden unabhängig von einem früheren Vertrag mit dem Unternehmen den gleichen Preisnachlass anbieten? Wenn die Preisgestaltung davon unabhängig ist, ist die Option als Marketingaktion zu werten und es liegt kein wesentliches Recht vor. Bei den Mitgliedern der FASB-TRG herrschte im Wesentlichen auch Konsens darüber, dass diese Beurteilung von einem Unternehmen wahrscheinlich wesentliche Ermessensentscheidungen verlangt und dabei sämtliche Fakten und Umstände zu berücksichtigen sind.

IFRS 15.B40 besagt, dass eine Option, die ein Unternehmen einem Kunden zum vergünstigten Erwerb zusätzlicher Güter oder Dienstleistungen einräumt, dann eine separate Leistungsverpflichtung darstellt, wenn sie dem Kunden ein wesentliches Recht gewährt, das er ohne Vertragsabschluss nicht erhielte (z. B. einen Rabatt, der über die Bandbreite der Rabatte hinausgeht, die dieser Kundengruppe in dieser Region oder diesem Markt typischerweise für diese Güter oder Dienstleistungen gewährt werden). Darüber hinaus regelt IFRS 15.B41, dass eine Option zum Erwerb zusätzlicher Güter oder Dienstleistungen zu ihren Einzelveräußerungspreisen kein wesentliches Recht darstellt, sondern als Werbeangebot anzusehen ist. Die FASB-Mitarbeiter stellten in dem TRG-Agendapapier fest, dass diese Anforderungen darauf abzielen, deutlich zu machen, dass eine Option zum Erwerb zusätzlicher Güter oder Dienstleistungen kein wesentliches Recht begründen würde, wenn ein Kunde einen separaten Vertrag abschließen könnte, um die Güter oder Dienstleistungen zum gleichen Preis zu erwerben. ►

Identifizierung der separaten Leistungsverpflichtungen innerhalb des Vertrags (ggf. der Verträge)

Häufig gestellte Fragen

Das heißt, Optionen, die unabhängig von einem bestehenden Vertrag mit einem Kunden bestünden, stellen keine Leistungsverpflichtungen in diesem bestehenden Vertrag dar.

Das TRG-Agendpapier enthält mehrere Beispiele zur Veranschaulichung der Sichtweise der FASB-Mitarbeiter, darunter das folgende:

Beispiel für eine Bewertung von Kundengruppen

Ein Einzelhändler besitzt und betreibt mehrere Elektronikgeschäfte und bietet Kunden, die ein 50-Zoll-Fernsehgerät kaufen, derzeit einen Gutschein für einen Preisnachlass von 50 Prozent auf den Kauf einer Stereoanlage an. Der Gutschein muss in einer der Filialen des Einzelhändlers eingelöst werden und ist ein Jahr lang gültig. Der Einzelhändler hat noch nie einem Kunden, der kein Fernsehgerät (oder einen anderen Artikel mit ähnlichem Wert) gekauft hat, einen Rabatt in dieser Höhe angeboten.

Kunde A kauft ein 50-Zoll-Fernsehgerät beim Händler. Zum Zeitpunkt des Kaufs erhält A den Gutschein über einen Preisnachlass von 50 Prozent auf den Kauf einer Stereoanlage. Bei der Beurteilung, ob dieser Preisnachlass für A unabhängig von seinem bestehenden Vertrag über Kauf des Fernsehgeräts existieren würde, muss der Retailer den A angebotenen Preisnachlass (50 Prozent) mit dem Preisnachlass vergleichen, den er typischerweise anderen Kunden unabhängig von der Existenz eines früheren Vertrags (Kauf) gewährt. Allen

Kunden, die den Laden betreten und kein 50-Zoll-Fernsehgerät erwerben, bietet der Händler als generelle Promotion einen Rabattcoupon in Höhe von 5 Prozent auf den Erwerb einer Stereoanlage an. Es wäre nicht angemessen, wenn er den Preisnachlass, den er A angeboten hat, mit demjenigen vergleichen würde, den er einem anderen Kunden angeboten hat, der auch ein 50-Zoll-Fernsehgerät gekauft hat. Ziel der Vorschriften in IFRS 15.B40-B41 ist es festzustellen, ob eine Kundenoption unabhängig von einem bestehenden Vertrag mit einem Kunden besteht.

Der Einzelhändler bestimmt, dass der dem Kunden A angebotene Preisnachlass nicht mit dem Preisnachlass vergleichbar ist, der typischerweise Kunden ohne vorherigen Vertrag (Erwerb) angeboten wird. Vielmehr erhält A einen inkrementellen Preisnachlass, den er nicht erhalten hätte, wenn er nicht einen Vertrag über den Erwerb eines 50-Zoll-Fernsehgeräts abgeschlossen hätte. Der dem Kunden A gewährte Preisnachlass stellt daher ein wesentliches Recht dar.



Häufig gestellte Fragen

Frage 4-16: Sind Mengenrabatte und/oder Preisnachlässe auf Güter oder Dienstleistungen als variable Gegenleistung oder als dem Kunden gewährte Option zum vergünstigten Erwerb zusätzlicher Güter oder Dienstleistungen zu bilanzieren?

Dies hängt davon ab, ob die Mengenrabatte oder Preisnachlässe rückwirkend oder prospektiv gewährt werden.

Wenn ein Mengenrabatt oder Preisnachlass prospektiv gewährt wird, sind wir im Allgemeinen der Ansicht, dass der Rabatt oder Preisnachlass als Kundenoption (und nicht als variable Gegenleistung) zu bilanzieren ist. Dies liegt daran, dass die Gegenleistung für die Güter oder Dienstleistungen im gegenwärtigen Vertrag nicht von zukünftigen Käufen abhängig ist oder von diesen beeinflusst wird.

Vielmehr beeinflussen die im Rahmen des Rabattprogramms verfügbaren Preisnachlässe den Preis bei zukünftigen Käufen. Unternehmen müssen prüfen, ob der Mengenrabatt oder Preisnachlass dem Kunden eine Option zum vergünstigten Erwerb von Gütern oder Dienstleistungen zu einem Zeitpunkt in der Zukunft einräumt und diese Option ein wesentliches Recht darstellt (das folglich als Leistungsverpflichtung zu bilanzieren ist; siehe hierzu Frage 4-17).

Aus unserer Sicht ist ein Mengenrabatt oder Preisnachlass, der rückwirkend angewendet wird, als variable Gegenleistung zu bilanzieren (siehe Abschnitt 5.2), da sich der endgültige Preis jedes Guts bzw. jeder Dienstleistung nach den gesamten Käufen des Kunden im Rahmen des Rabattprogramms richtet. Das heißt, die Höhe der Gegenleistung ist vom Eintritt oder Nichteintritt zukünftiger Ereignisse abhängig. Diese Einschätzung steht in Einklang mit Beispiel 24 des Standards (das in seinem vollständigen Wortlaut in Abschnitt 5.2.1 wiedergegeben ist).

Unternehmen müssen beachten, dass sie künftig prüfen müssen, ob neben Regelungen zu Mengenrabatten oder Preisnachlässen auch andere Vertragsbedingungen oder sonstige Bestimmungen zu einer variablen Gegenleistung führen, die separat zu beurteilen ist (etwa die Gewährung eines Rückgaberechts bei den im Rahmen des Rabattprogramms verkauften Gütern).



Identifizierung der separaten Leistungsverpflichtungen innerhalb des Vertrags (ggf. der Verträge)

Häufig gestellte Fragen

Frage 4-17: Wie kann ein Unternehmen feststellen, ob als Kundenoptionen eingestufte, prospektiv gewährte Mengenrabatte ein wesentliches Recht darstellen? [FASB-TRG-Sitzung vom 18. April 2016, Agenda Paper 54]

Bei den Mitgliedern der FASB-TRG herrschte im Wesentlichen Konsens darüber, dass ein Unternehmen bei dieser Beurteilung als Erstes prüfen würde, ob die Option unabhängig vom bestehenden Vertrag existiert (siehe hierzu auch die Erläuterungen in Frage 4-16). Das heißt: Würde das Unternehmen einem vergleichbaren Kunden, der ähnlich große Mengen erwirbt, unabhängig von einem früheren Vertrag mit dem Unternehmen den gleichen Preisnachlass anbieten? Falls

ja, deutet dies darauf hin, dass der Mengenrabatt kein wesentliches Recht darstellt, da er nicht über dem Preisnachlass liegt, der einem vergleichbaren Kunden mit einem hohen Kaufvolumen normalerweise angeboten wird. Wenn das Unternehmen einem vergleichbaren Kunden regelmäßig einen höheren Preis berechnet, kann dies ein Hinweis darauf sein, dass der Mengenrabatt ein wesentliches Recht darstellt, da er den sonst üblichen Preisnachlass übersteigt.

Beispiel für Mengenrabatte

Ein Unternehmen schließt mit dem Kunden A eine langfristige Rahmenvereinbarung über die Lieferung einer nicht festgelegten Menge standardmäßiger Bauteile ab. Der Preis der Bauteile in den Folgejahren richtet sich nach dem Volumen der von A im laufenden Jahr getätigten Käufe. Das heißt, das Unternehmen berechnet A im ersten Jahr WE 1,00 pro Bauteil. Wenn der Kunde mehr als 100.000 Bauteile erwirbt, reduziert sich der Preis auf WE 0,90.

Bei der Bestimmung, ob der Vertrag zwischen dem Unternehmen und A ein wesentliches Recht enthält, prüft das Unternehmen zunächst, ob die dem Kunden eingeräumte Option unabhängig vom bestehenden Vertrag existiert. Dazu würde

das Unternehmen den A gewährten Preisnachlass mit dem Preisnachlass, der einem vergleichbaren Kunden mit einem hohen Kaufvolumen unabhängig von einem früheren Vertrag mit dem Unternehmen normalerweise angeboten wird, vergleichen. Dieser Vergleichskunde – Kunde B – erteilt dem Unternehmen einen einmaligen Auftrag über 105.000 Bauteile. Ein Vergleich des Preises, der A im zweiten Jahr angeboten wird, mit Angeboten an andere Kunden, denen ebenfalls Preisnachlässe eingeräumt werden, die von vorangegangenen Käufen abhängig sind, würde dem Unternehmen keine Hinweise dafür liefern, ob A auch dann der Preis für das zweite Jahr angeboten worden wäre, wenn er den ursprünglichen Vertrag nicht abgeschlossen hätte.

Die Beurteilung, wann Mengenrabatte ein wesentliches Recht begründen, wird voraussichtlich ein beträchtliches Maß an Ermessensausübung erfordern.



Häufig gestellte Fragen

Frage 4-18: Wie hat ein Unternehmen die Ausübung eines wesentlichen Rechts zu bilanzieren? Hat es das wesentliche Recht als Vertragsänderung, als Weiterführung des bestehenden Vertrags oder als variable Gegenleistung zu erfassen? [TRG-Sitzung vom 30. März 2015, Agenda Paper 32]

Die Mitglieder der TRG waren der einhelligen Auffassung, dass es für ein Unternehmen angemessen wäre, die Ausübung eines wesentlichen Rechts entweder als Vertragsänderung oder als Weiterführung des bestehenden Vertrags (d. h. als Änderung des Transaktionspreises) zu bilanzieren. Demgegenüber wäre es nicht angemessen, die Ausübung eines wesentlichen Rechts als variable Gegenleistung zu bilanzieren.

Zwar könnte der Standard nach übereinstimmender Meinung der TRG auch so ausgelegt werden, dass beide Vorgehensweisen zulässig sind. Allerdings favorisieren viele Mitglieder den Ansatz, wonach die Ausübung eines wesentlichen Rechts als Weiterführung des bestehenden Vertrags zu bilanzieren ist. Sie begründen dies damit, dass der Kunde beschlossen hat, zusätzliche Güter oder Dienstleistungen zu erwerben, die im ursprünglichen Vertrag vorgesehen (und nicht Gegenstand von separaten Folgeverhandlungen) waren. Gemäß diesem Ansatz würde ein Unternehmen bei Ausübung eines wesentlichen Rechts durch einen Kunden den Transaktionspreis für den Vertrag aktualisieren, um darin sämtliche Gegenleistungen, auf die das Unternehmen infolge der Ausübung der Option voraussichtlich Anspruch hat, in Übereinstimmung mit den in IFRS 15.87-90 enthaltenen Vorschriften für Änderungen des Transaktionspreises (siehe Abschnitt 6.5) zu berücksichtigen.

Diese Vorschriften besagen, dass Änderungen des gesamten Transaktionspreises in der Regel auf der gleichen Grundlage auf die separaten Leistungsverpflichtungen aufzuteilen sind wie bei der erstmaligen Transaktionspreisuordnung. Nach IFRS 15.89 hat ein Unternehmen eine Änderung des Transaktionspreises jedoch vollumfänglich einer oder mehreren, aber nicht allen Leistungsverpflichtungen zuzuordnen, wenn die Kriterien des IFRS 15.85 erfüllt sind. Laut diesen Kriterien (für nähere Einzelheiten siehe Abschnitt 6.3) muss sich die zusätzliche Gegenleistung explizit auf die Bemühungen

des Unternehmens beziehen, seine Leistungsverpflichtung(en) zu erfüllen. Des Weiteren muss die Zuordnung der gesamten zusätzlichen Gegenleistung zu einer oder mehreren, aber nicht allen Leistungsverpflichtungen dem Ziel der Aufteilung in IFRS 15 entsprechen (siehe Abschnitt 6). Die für die Ausübung der Option erhaltene zusätzliche Gegenleistung würde aller Voraussicht nach die Voraussetzungen erfüllen, um direkt der (den) dem wesentlichen Recht zugrunde liegenden Leistungsverpflichtung(en) zugeordnet zu werden. Die Umsatzerlöse wären zu erfassen, wenn (oder sobald) die Leistungsverpflichtung(en) erfüllt wird (werden). ►



Identifizierung der separaten Leistungsverpflichtungen innerhalb des Vertrags (ggf. der Verträge)

Häufig gestellte Fragen

Das TRG-Agendapapier enthält folgendes Beispiel:

Beispiel für die Ausübung eines wesentlichen Rechts gemäß den Vorschriften für Änderungen des Transaktionspreises

Ein Unternehmen schließt mit einem Kunden einen Vertrag über die Erbringung der Dienstleistung A über einen Zeitraum von zwei Jahren zu einem Preis von WE 100 und räumt ihm eine Option zum Erwerb der Dienstleistung B ebenfalls für eine Dauer von zwei Jahren zu einem Preis von WE 300 ein. Die Einzelveräußerungspreise betragen WE 100 für

Dienstleistung A und WE 400 für Dienstleistung B. Das Unternehmen zieht den Schluss, dass die Option ein wesentliches Recht darstellt, und schätzt deren Einzelveräußerungspreis auf WE 33. Es ordnet den Transaktionspreis in Höhe von WE 100 den einzelnen Leistungsverpflichtungen wie folgt zu:

	Transaktionspreis	Einzelveräußerungspreis	Anteil	Allokation
Dienstleistung A		WE 100	75 %	WE 75
Option		WE 33	25 %	WE 25
Gesamt	WE 100	WE 133	100 %	WE 100

Bei Durchführung des Vertrags zahlt der Kunde den Betrag von WE 100 und das Unternehmen beginnt mit der Übertragung der Dienstleistung A auf den Kunden. Die Gegenleistung in Höhe von WE 75, die der Dienstleistung A zugeordnet wird, wird über den Erbringungszeitraum der Dienstleistung von zwei Jahren erfasst. Die Gegenleistung in Höhe von WE 25, die der Option zugeordnet wird, wird abgegrenzt, bis die Dienstleistung B auf den Kunden übertragen wird oder die Option ausläuft. Sechs Monate nach Beginn der Vertragsdurchführung übt der Kunde die Option zum Erwerb der Dienstleistung B über einen Zeitraum von zwei Jahren zu einem Preis von WE 300 aus. Gemäß diesem Ansatz wird

die Gegenleistung in Höhe von WE 300 für Dienstleistung B zum zuvor der Option zum Erwerb der Dienstleistung B zugeordneten Betrag addiert ($WE\ 300 + WE\ 25 = WE\ 325$). Diese Summe wird über den Zeitraum von zwei Jahren, in dem die Dienstleistung B erbracht wird, als Umsatzerlös erfasst. Das Unternehmen kann die zusätzliche Gegenleistung, die es für die Ausübung der Option erhalten hat, der Dienstleistung B zuordnen, da sich diese zusätzliche Gegenleistung explizit auf die Bemühungen des Unternehmens, seine Leistungsverpflichtung zu erfüllen, bezieht und die auf diese Weise vorgenommene Allokation dem Ziel der Aufteilung in IFRS 15 entspricht.

Die TRG-Mitglieder, die sich dafür aussprachen, die Ausübung eines wesentlichen Rechts als Vertragsänderung zu bilanzieren, begründeten dies überwiegend damit, dass die Ausübung eines wesentlichen Rechts auch der im Standard vorgegebenen Definition einer Vertragsänderung (d. h. einer Änderung des Umfangs und/oder Preises eines Vertrags) entspreche. Bei dieser Vorgehensweise hätte ein Unter-

nehmen die Regelungen des IFRS 15.18-21 zu Vertragsänderungen zu beachten (siehe Abschnitt 3.4). Da mehr als ein Ansatz zulässig wäre, kamen die Mitglieder der TRG überein, dass Unternehmen anhand der jeweiligen Fakten und Umstände künftig prüfen müssten, welcher Ansatz am angemessensten ist. Dieser Ansatz wäre stetig auf ähnliche Verträge anzuwenden.



Häufig gestellte Fragen

Frage 4-19: Muss ein Unternehmen beurteilen, ob eine Kundenoption, die ein wesentliches Recht gewährt, eine signifikante Finanzierungskomponente enthält? Wenn ja, auf welche Weise ist diese Beurteilung durchzuführen? [TRG-Sitzung vom 30. März 2015, Agenda Paper 32]

Die TRG-Mitglieder kamen zu dem Schluss, dass ein Unternehmen bei der Beurteilung, ob ein wesentliches Recht eine signifikante Finanzierungskomponente (siehe Abschnitt 5.5) enthält, genauso vorzugehen hat wie bei jeder anderen Leistungsverpflichtung. Diese Beurteilung erfordert Ermessensentscheidungen und ist von den jeweiligen Fakten und Umständen abhängig. Zu dieser Frage wird im TRG-Agenda-papier ein Faktor erörtert, der für diese Beurteilung maßgeblich

sein könnte. IFRS 15.62(a) legt fest, dass keine signifikante Finanzierungskomponente vorhanden ist, wenn der Kunde ein Gut oder eine Dienstleistung zwar im Voraus bezahlt, jedoch den Zeitpunkt festlegen kann, zu dem das Gut oder die Dienstleistung übertragen wird. Somit gilt: Wenn der Kunde wählen kann, wann er die Option ausüben will, liegt wahrscheinlich keine signifikante Finanzierungskomponente vor.

Frage 4-20: Wie sind die Umsatzerlöse für Kundenoptionen, die ein wesentliches Recht zum vergünstigten Erwerb zusätzlicher Güter oder Dienstleistungen gewähren, aber kein Verfallsdatum haben, zu erfassen? Kann ein Unternehmen also Umsatzerlöse für die Nichtinanspruchnahme dieser Optionen (*breakage*) erfassen?

Interessierte Parteien haben diese Frage aufgebracht, da IFRS 15.B40 besagt, dass ein Unternehmen die Umsatzerlöse aus Optionen, die ein wesentliches Recht gewähren, entweder zu dem Zeitpunkt, zu dem die damit verbundenen künftigen Güter oder Dienstleistungen übertragen werden, oder zu dem Zeitpunkt, zu dem die Option ausläuft, zu erfassen hat. In manchen Fällen haben die Optionen jedoch kein Verfallsdatum und sind unbefristet. Im Rahmen von Kundenbindungsprogrammen ausgegebene Treuepunkte gewähren einem Kunden wahrscheinlich ein wesentliches Recht, und manchmal verfallen diese Punkte nicht. Wir sind der Auffassung, dass ein Unternehmen in diesen Fällen die Regelungen des IFRS 15.B44-B47 zur Nichtinanspruchnahme von Guthaben (*breakage*) anwenden kann. Diese werden in Abschnitt 7.9 ausführlich erläutert. Wir halten es für angemessen, dass die einer Option zugewiesenen Umsatzerlöse zu dem Zeitpunkt erfasst werden, zu dem die aus der Option resultierenden zukünftigen Güter oder Dienstleistungen auf den Kunden übertragen wurden, oder, wenn keine Güter oder Dienstleistungen übertragen wurden, zu dem Zeitpunkt, zu dem die Wahrscheinlichkeit, dass der Kunde seine Ansprüche aus der Option geltend macht, als gering (*remote*) einzustufen ist.



Identifizierung der separaten Leistungsverpflichtungen innerhalb des Vertrags (ggf. der Verträge)

4.7 Verkauf von Produkten mit Rückgaberecht

Ein Unternehmen kann seinen Kunden ein Rückgaberecht für ein übertragenes Produkt einräumen. Ein solches Recht kann vertraglich vereinbart sein, implizit im Rahmen der Geschäftsgepflogenheiten des Unternehmens bestehen oder eine Kombination aus beidem sein (z. B. wenn ein Unternehmen zwar eine Rückgabefrist festgelegt hat, aber grundsätzlich auch Rückgaben zu einem späteren Zeitpunkt akzeptiert). Einem Kunden, der von seinem Rückgaberecht Gebrauch macht, kann der Kaufpreis vollständig oder teilweise zurückerstattet oder ihm kann eine Gutschrift, die auf ausstehende Zahlungen angewendet werden kann, oder ein Umtausch gegen ein Ersatzprodukt angeboten werden. Möglich ist auch eine Kombination der vorstehenden Leistungen.

Ein Unternehmen, das in einem Kaufvertrag ein Rückgaberecht einräumt, muss jederzeit bereit sein, verkaufte Produkte zurückzunehmen. Gemäß IFRS 15.B22 stellt eine solche Verpflichtung keine Leistungsverpflichtung dar. Bei Produktverkäufen mit Rückgaberecht handelt es sich vielmehr um eine unsichere Zahl von Verkäufen. Bis zum Ablauf des Rückgaberechts weiß das Unternehmen somit

nicht, wie viele Verkäufe fehlschlagen werden. Es hat daher keine Umsatzerlöse aus Verkäufen zu erfassen, die fehlschlagen könnten, weil der Kunde von seinem Recht auf Rückgabe der erworbenen Güter Gebrauch macht.¹⁷⁹ Stattdessen sollte es bei der Schätzung des Transaktionspreises die Möglichkeit von Kundenrückgaben in Betracht ziehen, da potenzielle Rückgaben Bestandteil der variablen Gegenleistung sind. Dieses Konzept wird in Abschnitt 5.4 weiter erörtert.

IFRS 15.B26 präzisiert, dass Tauschvorgänge, bei denen ein Kunde ein Produkt gegen ein gleichartiges Erzeugnis in gleicher Qualität und in gleichem Zustand tauscht, das zum gleichen Preis verkauft wird (beispielsweise bei einem Tausch gegen eine andere Farbe oder Größe), nicht als Produktrückgaben im Sinne des Standards anzusehen sind. Verträge, bei denen ein Kunde ein fehlerhaftes gegen ein funktionsfähiges Produkt tauschen kann, sind nach den Vorgaben des IFRS 15 zu Garantien und Gewährleistungen zu beurteilen. Erläuterungen zu Garantien und Gewährleistungen (*warranties*) finden sich in Abschnitt 9.1.

Änderungen gegenüber den zuvor gültigen IFRS

Nach den zuvor gültigen IFRS wurden bei einem Geschäft, das dem Kunden ein Rückgaberecht einräumt, Umsatzerlöse zum Verkaufszeitpunkt erfasst, sofern der Verkäufer die Wahrscheinlichkeit künftiger Produktrückgaben verlässlich einschätzen konnte. Außerdem musste der Verkäufer eine Verbindlichkeit für die erwarteten Kaufpreiserstattungen bei Produktrückgaben ansetzen.¹⁸⁰ Die Vorschriften des IFRS 15 für den Verkauf von Produkten mit Rückgaberecht unterscheiden sich nicht wesentlich von den vorherigen IFRS. Es könnten sich jedoch kleinere Abweichungen ergeben, da in den zuvor gültigen IFRS die Darstellung einer Rückerstattungsverbindlichkeit und die entsprechende Sollbuchung nicht genau erläutert sind. Nach IFRS 15 ist ein zurückzunehmender Vermögenswert im Verhältnis zu den Beständen anzusetzen, für die eine Rücknahme möglich wäre. Außerdem muss die Rückerstattungsverbindlichkeit gesondert von dem zugehörigen Vermögenswert angesetzt werden (d. h. auf Bruttobasis und nicht netto; siehe hierzu die Abschnitte 5.2.2, 5.3 und 5.4).

¹⁷⁹ Siehe IFRS 15.BC364.

¹⁸⁰ Siehe IAS 18.17.



5

Bestimmung des
Transaktionspreises



Der Standard führt folgende Kriterien für die Bestimmung des Transaktionspreises an:

Auszug aus IFRS 15

Bestimmung des Transaktionspreises

47. Bei der Bestimmung des Transaktionspreises hat ein Unternehmen die Vertragsbedingungen und seine Geschäftsgewohnheiten zu berücksichtigen. Der Transaktionspreis ist die Gegenleistung, die ein Unternehmen im Austausch für die Übertragung zugesagter Güter oder Dienstleistungen auf einen Kunden voraussichtlich erhalten wird. Hiervon ausgenommen sind Beträge, die im Namen Dritter eingezogen werden (z. B. Umsatzsteuer). Die in einem Vertrag mit einem Kunden zugesagte Gegenleistung kann feste oder variable Beträge oder beides enthalten.

48. Die Art, der Zeitpunkt und die Höhe einer vom Kunden zugesagten Gegenleistung wirkt sich auf die Schätzung des Transaktionspreises aus. Bei der Bestimmung des Transaktionspreises hat ein Unternehmen den Auswirkungen aller folgenden Faktoren Rechnung zu tragen:

- (a) variable Gegenleistungen (siehe Paragraphen 50-55 und 59);
- (b) Begrenzung der Schätzung variabler Gegenleistungen (siehe Paragraphen 56-58);
- (c) Bestehen einer signifikanten Finanzierungskomponente im Vertrag (siehe Paragraphen 60-65);
- (d) nicht zahlungswirksame Gegenleistungen (siehe Paragraphen 66-69); und
- (e) an einen Kunden zu zahlende Gegenleistungen (siehe Paragraphen 70-72).

49. Zur Bestimmung des Transaktionspreises hat das Unternehmen davon auszugehen, dass die Güter oder Dienstleistungen wie vertraglich zugesagt auf den Kunden übertragen werden und dass der Vertrag nicht gekündigt, verlängert oder geändert wird.

Der Transaktionspreis basiert auf der vom Unternehmen erwarteten Gegenleistung. Diese soll dem Betrag entsprechen, auf den das Unternehmen gemäß dem bestehenden Vertrag Anspruch hat (siehe Abschnitt 3.2 zur Durchsetzbarkeit von Verträgen und zu Vertragskündigungsklauseln). Folglich enthält der Transaktionspreis keine Schätzungen von Gegenleistungen, die sich aus zukünftigen Änderungen im Zusammenhang mit Aufträgen über zusätzliche Güter oder Dienstleistungen ergeben. Darüber hinaus sind Beträge, die im Interesse Dritter eingezogen werden, etwa die Umsatzsteuer, nicht in dem Betrag enthalten, den das Unternehmen voraussichtlich erhalten wird. Wie in der Grundlage für Schlussfolgerungen erläutert, hat das Board beschlossen, dass die Auswirkungen des beim Kunden bestehenden Ausfallrisikos nur dann in den Transaktionspreis eingehen, wenn der Vertrag eine signifikante Finanzierungskomponente enthält (siehe Abschnitt 5.5).¹⁸¹

Das IASB hat in der Grundlage für Schlussfolgerungen auch klargestellt, dass Unternehmen aus einem Vertrag Rechte auf Beträge haben können, die von anderen Parteien als dem

Kunden zu zahlen sind; ist dies der Fall, werden diese Beträge in den Transaktionspreis einbezogen. So kann beispielsweise im Gesundheitswesen ein Unternehmen im Rahmen des vorliegenden Vertrags Anspruch auf Zahlungen von Patienten, Versicherungsgesellschaften und/oder Regierungsstellen haben. In diesem Fall muss der Gesamtbetrag, den das Unternehmen als Gegenleistung erwartet, im Transaktionspreis enthalten sein, unabhängig von der Quelle.¹⁸²

Die Bestimmung des Transaktionspreises ist vor allem deshalb ein wichtiger Teilschritt in der Anwendung des IFRS 15, weil der ermittelte Betrag auf die identifizierten Leistungsverpflichtungen verteilt und als Umsatz erfasst wird, wenn (oder sobald) die Leistungsverpflichtungen erfüllt sind. In vielen Fällen lässt sich der Transaktionspreis ohne Weiteres bestimmen, da das Unternehmen die Zahlung zu dem Zeitpunkt erhält, zu dem es die zugesagten Güter oder Dienstleistungen überträgt, und der Preis vertraglich festgelegt ist (z. B. beim Verkauf von Gerichten in einem Restaurant, in dem der Verkaufspreis grundsätzlich nicht erstattet wird).

¹⁸¹ Siehe IFRS 15.BC185.

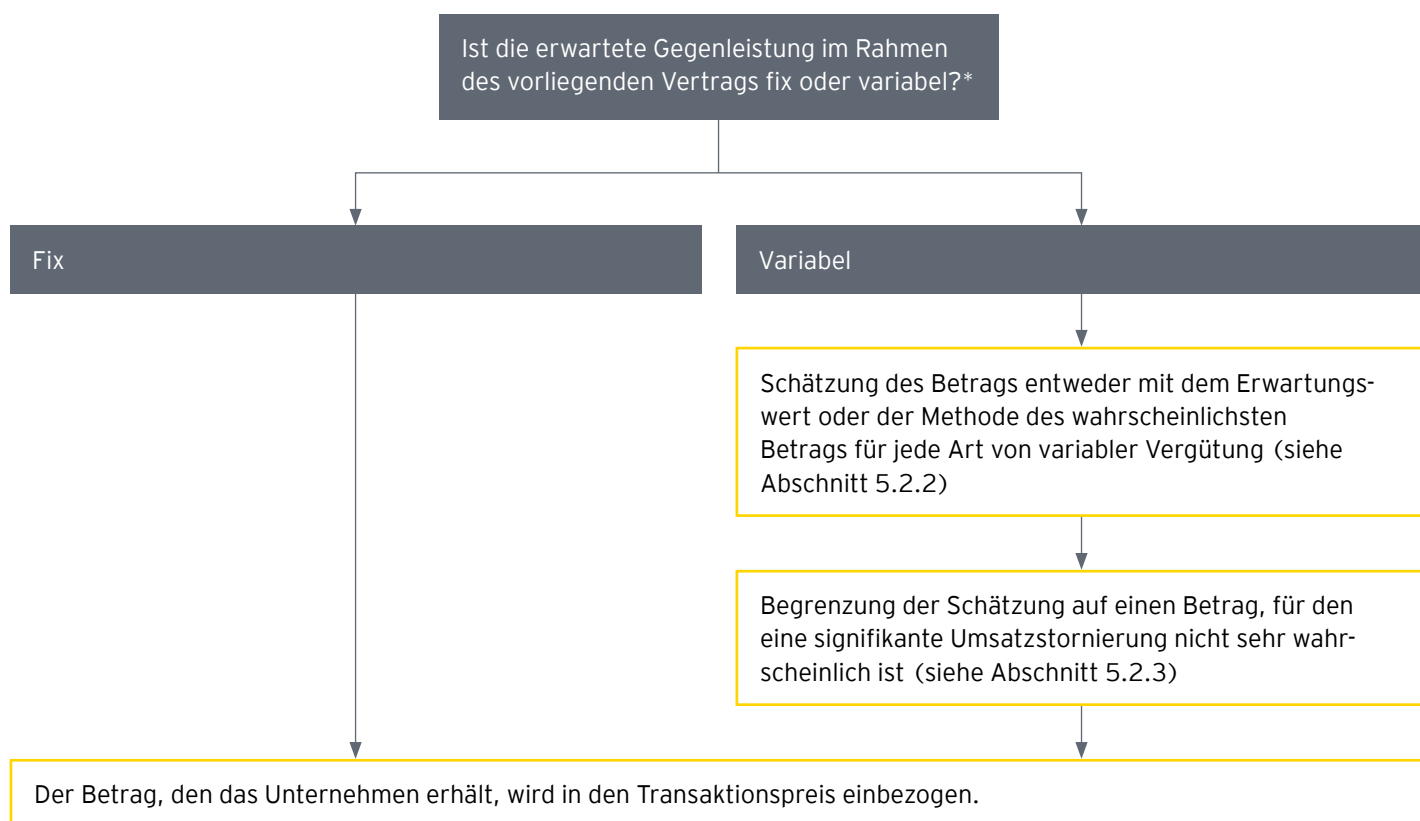
¹⁸² Siehe IFRS 15.BC187.

5

Bestimmung des Transaktionspreises

Die Bestimmung des Transaktionspreises ist immer dann komplizierter, wenn ein Teil des Transaktionspreises eine variable Komponente aufweist, Zahlung und Lieferung der zugesagten Güter bzw. Erbringung der zugesagten Dienstleistungen zu unterschiedlichen Zeitpunkten erfolgen oder die Gegenleistung nicht in Geld beglichen wird. Des Weiteren

kann die Ermittlung des Transaktionspreises durch die Höhe der vom Unternehmen an den Kunden gezahlten oder zu zahlenden Gegenleistungen beeinflusst werden. Der folgende Entscheidungsbaum veranschaulicht, wie ein Unternehmen den Transaktionspreis bestimmen würde, wenn die zu erhaltende Gegenleistung fix oder variabel ist:



*Die erwartete Gegenleistung im Rahmen des Vertrags kann variabel sein, auch wenn der im Vertrag angegebene Preis ein Festpreis ist. Dies liegt daran, dass das Unternehmen erst bei Eintritt oder Nichteintreten eines zukünftigen Ereignisses Anspruch auf die Gegenleistung haben kann (siehe Abschnitt 5.2.1).

Häufig gestellte Fragen

Frage 5-1: Wie würden Unternehmen bestimmen, ob Kunden in Rechnung gestellte Beträge (z. B. Versand- und Bearbeitungskosten, Aufwendungen oder Kostenerstattungen sowie Steuern) gemäß dem Standard als Umsatzerlöse oder als Verringerung von Kosten darzustellen sind?
[TRG-Sitzung vom 18. Juli 2014, Agenda Paper 2]

Siehe hierzu die Antwort auf Frage 4-9 in Abschnitt 4.4.4.



5.1 Ausweis von Umsatzsteuer (und ähnlichen Steuern)

(im März 2020 aktualisiert)

Verkaufs- und Verbrauchsteuern sind die Steuern, die von den Steuerbehörden beim Verkauf von Gütern oder Dienstleistungen erhoben werden. Obwohl für diese Steuern verschiedene Bezeichnungen verwendet werden, beziehen sich Verkaufssteuern im Allgemeinen auf die Steuern, die beim Käufer der Güter oder Dienstleistungen erhoben werden, und Verbrauchsteuern auf die Steuern, die beim Verkäufer von Gütern oder Dienstleistungen erhoben werden.

IFRS 15 sieht grundsätzlich vor, dass Unternehmen Beträge, die sie für Dritte eingezogen haben (z. B. Umsatzsteuer), nicht in den Transaktionspreis einbeziehen. Nach der Veröffentlichung des Standards machten verschiedene interessierte Parteien den Mitarbeiterstab des Boards darauf aufmerksam, dass es bei der Feststellung, ob bestimmte Beträge, die Kunden in Rechnung gestellt werden, als Umsatzerlöse oder als Kostenminderung auszuweisen sind, zu unterschiedlichen Auslegungen kommen könnte. Beispiele für solche Beträge sind Versand- und Bearbeitungsgebühren, Auslagenerstattungen sowie Steuern oder andere eingenommene und an Behörden abgeführte Beträge.

Auf ihrer Sitzung im Juli 2014 waren die TRG-Mitglieder grundsätzlich der Meinung, dass der Standard klar festlege, dass Beträge, die nicht für Dritte eingezogen werden, in den Transaktionspreis eingehen (und damit den Umsatzerlösen zugerechnet werden) sollten.

Das bedeutet, dass Beträge in den Transaktionspreis einbezogen und als Umsatzerlöse erfasst werden, wenn sie vom Unternehmen im Zuge der Erfüllung seiner Leistungsverpflichtungen erwirtschaftet worden sind.

Mehrere TRG-Mitglieder kritisierten, dass Unternehmen infolge dieser Regelung für alle Länder, in denen sie tätig seien, bestimmen müssten, ob die eingezogenen Steuern auf das Unternehmen oder auf den Kunden erhoben worden seien.

Des Weiteren wiesen die TRG-Mitglieder darauf hin, dass ein Unternehmen die Anwendungsleitlinien für die Prüfung der Frage „Prinzipal oder Agent?“ (siehe Abschnitt 4.4) anwenden sollte, wenn nicht festgestellt werden könne, ob die Beträge für Dritte eingezogen werden. Dies könnte dazu führen, dass Beträge, die einem Kunden in Rechnung gestellt worden seien, mit den entstandenen Kosten verrechnet (d. h. auf Nettobasis erfasst) würden.



Abweichende Vorgaben des FASB

Der Standard des FASB räumt Unternehmen ein Wahlrecht ein, Umsatzerlöse nach Abzug bestimmter Arten von Steuern (einschließlich Umsatz-, Nutzungs-, Mehrwert- und einiger Verbrauchsteuern) auszuweisen, wobei Abschlussersteller angeben müssen, ob sie das Wahlrecht ausgeübt haben. Infolgedessen müssen Unternehmen, die das Wahlrecht ausüben, nicht für alle Länder, in denen sie tätig sind, bestimmen, ob die von ihnen eingezogenen Steuern (z. B. Umsatz-, Nutzungs-, Mehrwertsteuer- und einige Verbrauchsteuern) beim Unternehmen oder beim Kunden erhoben werden. Eine solche Feststellung wäre andernfalls erforderlich, damit die Anforderung des Standards, „für Dritte eingezogene Beträge (z. B. bestimmte Umsatzsteuern)“ nicht im Transaktionspreis zu berücksichtigen, erfüllt ist.¹⁸³

Das IASB hat beschlossen, ein ähnliches Bilanzierungswahlrecht in IFRS 15 nicht aufzunehmen, da die Anforderungen des IFRS 15 mit den bisherigen IFRS-Vorschriften übereinstimmen.¹⁸⁴ Daraus können sich Unterschiede zwischen Unternehmen, die IFRS 15 anwenden, und solchen, die ASC 606 anwenden, ergeben.

¹⁸³ Siehe IFRS 15.47.

¹⁸⁴ Siehe IFRS 15.BC188D.

Bestimmung des Transaktionspreises

5.2 Variable Gegenleistung

Der Transaktionspreis spiegelt die Erwartungen eines Unternehmens bezüglich der Gegenleistung wider, die ihm seitens des Kunden zusteht. Der Standard enthält folgende Kriterien

zur Bestimmung, ob es sich um eine variable Gegenleistung handelt und wenn ja, wie diese im Rahmen seines Modells zu behandeln ist:

Auszug aus IFRS 15

50. Enthält eine vertraglich zugesagte Gegenleistung eine variable Komponente, so hat das Unternehmen die Höhe der Gegenleistung, die ihm im Austausch für die Übertragung der zugesagten Güter oder Dienstleistungen auf einen Kunden zusteht, zu bestimmen.

51. Die Höhe der Gegenleistung kann aufgrund von Skonti, Rabatten, Rückerstattungen, Gutschriften, Preisnachlässen, Anreizen, Leistungsprämien, Strafzuschlägen o. Ä. variieren. Ebenfalls variieren kann die zugesagte Gegenleistung, wenn der Anspruch auf die Gegenleistung vom Eintreten oder Nichteintreten eines künftigen Ereignisses abhängig ist. So wäre eine Gegenleistung zum Beispiel dann variabel, wenn ein Produkt mit Rückgaberecht verkauft wurde oder wenn ein fester Betrag bei Erreichen eines bestimmten Leistungsziels als Leistungsprämie zugesagt wurde.

52. Der variable Charakter der von einem Kunden zugesagten Gegenleistung kann ausdrücklich im Vertrag festgelegt sein. Ebenfalls als variabel ist die Gegenleistung in einem der folgenden Fälle anzusehen:

- (a) Der Kunde hat aufgrund der Geschäftsgepflogenheiten, veröffentlichten Grundsätze oder spezifischen Aussagen des Unternehmens die gerechtfertigte Erwartung, dass das Unternehmen als Gegenleistung einen Betrag akzeptiert, der unter dem im Vertrag genannten Preis liegt. Es wird also davon ausgegangen, dass das Unternehmen einen Preisnachlass anbieten wird. Dieses Angebot wird je nach Land, Branche oder Kunde als Skonto, Rabatt, Rückerstattung oder Gutschrift bezeichnet.
- (b) Andere Fakten und Umstände deuten darauf hin, dass das Unternehmen bei Abschluss des Vertrags mit dem Kunden beabsichtigt, diesem einen Preisnachlass anzubieten.



Die vorstehenden Begriffe werden im Folgenden näher erläutert.

5.2.1 Arten der variablen Gegenleistung (im März 2020 aktualisiert)

Nach IFRS 15.51 hat der Begriff „variable Gegenleistung“ einen großen Bedeutungsumfang, denn eine solche Gegenleistung kann vielfältig ausgestaltet sein, etwa als Skonto, Rabatt, Rückerstattung, Gutschrift, Preisnachlass, Anreiz oder Leistungsprämie bis hin zu einem Strafzuschlag. Sie kann explizit in einem Vertrag vereinbart sein oder sich implizit aus den Geschäftsgepflogenheiten oder den einem Vertrag zugrunde liegenden Absichten eines Unternehmens ergeben. Unternehmen sollten die unterschiedlichen variablen Vergütungsformen, die in einem Vertrag enthalten sind, adäquat identifizieren, da sie im zweiten Schritt der Schätzung der variablen Gegenleistung für jede Art von variabler Gegenleistung Begrenzungsvorschriften beachten müssen (siehe Abschnitt 5.2.3).

Viele der in IFRS 15 identifizierten Arten der variablen Gegenleistung galten auch nach den vorherigen IFRS als variable Gegenleistung. Hängt beispielsweise eine Komponente des Transaktionspreises von der Erfüllung bestimmter Leistungsbedingungen durch das Unternehmen ab und ist unsicher, ob dies tatsächlich geschehen wird, so wäre diese Komponente des Transaktionspreises sowohl gemäß IFRS 15 als auch nach den zuvor geltenden Standards als variabel (oder vom Eintreten zukünftiger Ereignisse abhängig) einzustufen.

In der Grundlage für Schlussfolgerungen weist das Board darauf hin, dass eine Gegenleistung auch dann variabel sein kann, wenn im Vertrag ein fester Preis angegeben ist. So kann ein Unternehmen nur dann Anspruch auf die Gegenleistung haben, wenn ein bestimmtes zukünftiges Ereignis eintritt oder nicht eintritt.¹⁸⁵ Nach IFRS 15 fallen beispielsweise

auch solche Beträge unter die Beschreibung einer variablen Gegenleistung, die sich aus einer Variabilität infolge von Kundenrückgaben oder -erstattungen ergeben. Ein Vertrag mit einem Kunden über die Bereitstellung von 100 Produkten zu einem festgelegten Preis je Produkt enthielte danach beispielsweise eine variable Komponente, wenn der Kunde ein Recht auf Rückgabe der Produkte hätte (siehe Abschnitt 5.4).



¹⁸⁵ Siehe IFRS 15.BC191.

Bestimmung des Transaktionspreises

Bei vielen Transaktionen erhalten Unternehmen variable Gegenleistungen, weil sie Kunden Rabatte und/oder Skonti auf den Preis der den Kunden bereitgestellten Güter oder

Dienstleistungen gewähren, wenn die Kunden eine bestimmte Mindestabnahmemenge überschreiten. Der Standard enthält folgendes Beispiel zu Mengenrabatten:

Auszug aus IFRS 15

Beispiel 24: Kaufanreiz in Form eines Mengenrabatts (IFRS 15.IE124-IE128)

Ein Unternehmen schließt mit einem Kunden am 1. Januar 20X8 einen Vertrag über den Verkauf von Produkt A für einen Preis von WE 100 pro Stück. Der Vertrag sieht eine rückwirkende Senkung des Stückpreises auf WE 90 vor, wenn der Kunde in einem Kalenderjahr mehr als 1.000 Stück von Produkt A abnimmt. Die vertraglich vereinbarte Gegenleistung ist somit variabel.

Im ersten Quartal zum 31. März 20X8 verkauft das Unternehmen 75 Stück von Produkt A an den Kunden. Daraus schließt das Unternehmen, dass die vom Kunden im gesamten Kalenderjahr gekaufte Stückzahl die mit der Gewährung des Mengenrabatts verknüpfte Mindestabnahmemenge von 1.000 Stück voraussichtlich nicht überschreiten wird.

Das Unternehmen zieht die Regelungen der Paragraphen 56-58 des IFRS 15 im Hinblick auf die Begrenzung der geschätzten variablen Gegenleistung heran, einschließlich der in Paragraph 57 des IFRS 15 genannten Faktoren. Dabei stellt es fest, dass es über umfangreiche Erfahrung mit diesem Produkt und dem Kaufverhalten des Kunden verfügt. Das Unternehmen kommt zu dem Ergebnis, dass höchstwahrscheinlich keine signifikante Stornierung der erfassten kumulierten Umsatzerlöse (d. h. WE 100 pro Stück) erfolgen wird, sobald die Unsicherheit nicht mehr besteht (d. h. die insgesamt abgenommene Menge bekannt ist). Folglich erfasst das Unternehmen Umsatzerlöse in Höhe von WE 7.500 ($75 \text{ Stück} \times \text{WE } 100 \text{ pro Stück}$) für das zum 31. März 20X8 endende Quartal.

Im Mai 20X8 übernimmt der Kunde des Unternehmens ein anderes Unternehmen. Infolgedessen verkauft das Unternehmen im zweiten Quartal zum 30. Juni 20X8 weitere 500 Stück von Produkt A an den Kunden. Aufgrund dieser unerwarteten Änderung der Ausgangslage rechnet das Unternehmen jetzt damit, dass die Abnahmemenge des Kunden die Schwelle von 1.000 Stück für das Kalenderjahr überschreiten wird und dass es den Stückpreis rückwirkend auf WE 90 reduzieren muss.

Folglich erfasst das Unternehmen Umsatzerlöse in Höhe von WE 44.250 für das zum 30. Juni 20X8 endende Quartal. Dieser Betrag ergibt sich aus den Erlösen von WE 45.000 aus dem Verkauf von 500 Stück ($500 \text{ Stück} \times \text{WE } 90 \text{ pro Stück}$), abzüglich der Änderung des Transaktionspreises um WE 750 ($75 \text{ Stück} \times \text{die Preissenkung um WE } 10$), mit der die niedrigeren Umsatzerlöse aus der im Quartal zum 31. März 20X8 verkauften Menge abgebildet werden (siehe Paragraphen 87 und 88 des IFRS 15).



Unsere Sichtweise

Nach IFRS 15 müssen Unternehmen angeben, wie sie bei der Ermittlung des Transaktionspreises in Verträgen mit Kunden die variable Gegenleistung schätzen. Vorgeschrieben sind unter anderem folgende Angaben:

- ▶ die wesentlichen Zahlungsbedingungen (z. B. ob die Höhe der Gegenleistung variabel ist und ob die Schätzung der variablen Gegenleistung normalerweise begrenzt ist oder ob Rückgaberechte bestehen)
- ▶ die signifikanten Ermessensentscheidungen, die das Unternehmen bei der Ermittlung des Transaktionspreises getroffen hat, einschließlich Angaben zu den Methoden, Inputgrößen und Annahmen für die Schätzung der variablen Gegenleistung und die Beurteilung, ob die Schätzung begrenzt ist

Im Zuge dieser Angaben müssen Unternehmen ggf. erläutern, welche verschiedenen Arten von variablen Gegenleistungen in ihren Verträgen mit Kunden enthalten sind. Somit müssen sie bei der Feststellung des Transaktionspreises für ihre Verträge mit Kunden alle Arten von variablen Gegenleistungen sorgfältig auf ihr Vorliegen in den Verträgen prüfen und identifizieren. Anschließend müssen sie ihre Angaben kritisch durchsehen, um sicherzustellen, dass sie die Angabevorschriften des IFRS 15.119, 123 und 126 erfüllen (siehe Abschnitt 10.5 für nähere Erläuterungen zu den Angabevorschriften).

Häufig gestellte Fragen

Frage 5-2: Sollten Mengenrabatte und/oder Preisnachlässe auf Güter oder Dienstleistungen als variable Gegenleistung oder als Kundenoption zum Erwerb zusätzlicher Güter oder Dienstleistungen berücksichtigt werden?

Siehe hierzu die Antwort auf Frage 4-16 in Abschnitt 4.6.

Frage 5-3: Wie kann ein Unternehmen zwischen einem Vertrag, der eine Option zum Erwerb zusätzlicher Güter oder Dienstleistungen enthält, und einem Vertrag, der eine variable Gegenleistung auf der Grundlage variabler Mengen vorsieht (z. B. nutzungsabhängige Gebühren), unterscheiden? [TRG-Sitzung vom 9. November 2015, Agenda Paper 48]

Siehe hierzu die Antwort auf Frage 4-13 in Abschnitt 4.6.

Bestimmung des Transaktionspreises

Häufig gestellte Fragen

Frage 5-4: Sind Schadensersatzzahlungen, Vertragsstrafen oder andere Entgelte, die gemäß vergleichbaren vertraglichen Regelungen zu entrichten sind, nach dem Standard als variable Gegenleistung oder als Gewährleistungsrückstellung zu bilanzieren?

Die meisten Schadensersatzzahlungen, Vertragsstrafen und ähnlichen Entgelte sind als variable Gegenleistung zu behandeln. In bestimmten Fällen würden wir jedoch Beträge, die mit der tatsächlichen Vertragserfüllung durch ein geliefertes Gut oder eine erbrachte Dienstleistung verknüpft sind, als eine Art Garantie- oder Gewährleistungszahlung betrachten (z. B. in solchen Fällen, in denen das Unternehmen Kosten übernimmt, die dem Kunden direkt zurechenbar sind, um einen Mangel zu beheben).

Manchmal sieht ein Vertrag eine Schadensersatz- oder Strafzahlung oder eine andere Entschädigung vor, wenn das Unternehmen zugesagte Güter oder Dienstleistungen nicht bereitstellt oder wenn die Güter oder Dienstleistungen bestimmte Anforderungen nicht erfüllen. IFRS 15.51 führt Vertragsstrafen als Beispiel für eine variable Gegenleistung an und erläutert, dass die vertraglich zugesagte Gegenleistung variabel sein kann, wenn der Anspruch auf die Gegenleistung vom Eintreten oder Nichteintreten eines zukünftigen Ereignisses abhängt. So ist z. B. vertraglich festgelegt, dass ein Lieferant eine Vertragsstrafe entrichten muss, wenn er die vereinbarten Lieferbedingungen nicht erfüllt.

Vertragsstrafen und andere vertraglich vorgesehene Entgelte, die mit Gewährleistungsrückstellungen zu vergleichen sind, sollten wie folgt bilanziert werden:

- (a) als an einen Kunden gezahlte oder zu zahlende Gegenleistung (bei der es sich um eine variable Gegenleistung handeln kann [siehe hierzu Abschnitt 5.7]) oder
- (b) als Gewährleistungs- bzw. Garantieaufwand (*assurance-type warranty*) oder vertragliche Verbindlichkeit (*service-type warranty*) (siehe hierzu Abschnitt 9.1 zu Garantien und Gewährleistungen)

An einen Kunden gezahlte Bußgelder oder Vertragsstrafen erfüllen in der Regel die Kriterien für eine Bilanzierung als eine an einen Kunden zu zahlende Gegenleistung. Unserer Ansicht nach ist es jedoch in manchen Fällen sachgerechter, Barzahlungen als *assurance-type warranty* zu erfassen (z. B. dann, wenn ein Unternehmen einem Kunden direkt die Kosten erstattet, die dem Kunden durch die Beauftragung eines Dritten mit der Reparatur eines Produkts entstanden sind).

Im Jahr 2019 ging beim IFRS IC eine Anfrage dazu ein, ob Fluggesellschaften ihre gegenüber den Fluggästen bestehende Entschädigungsverpflichtung für verspätete oder gestrichene Flüge als variable Gegenleistung oder getrennt vom Vertrag unter Anwendung des IAS 37 *Rückstellungen, Eventualverbindlichkeiten und Eventualforderungen* zu bilanzieren haben.

In seiner Agenda-Entscheidung vom September 2019 führte das IFRS IC aus, dass die Entschädigung für verspätete oder gestrichene Flüge als variable Gegenleistung zu klassifizieren ist, da sie

- ▶ mit der Erfüllung der Leistungsverpflichtung durch das Unternehmen unmittelbar zusammenhängt (die Nichterfüllung der zugesagten Leistung löst die Pflicht zur Zahlung einer Entschädigung aus) und
- ▶ keine Entschädigung für Schäden, die von den Produkten des Unternehmens verursacht wurden, darstellt (IFRS 15.B33 trifft hier somit nicht zu).

Das IFRS IC wies ferner darauf hin, dass die Entschädigungszahlung mit einer Strafzahlung für die verspätete Übertragung eines Vermögenswerts, die ebenfalls eine variable Gegenleistung begründet (siehe hierzu Beispiel 20 des Standards), vergleichbar ist.¹⁸⁶

¹⁸⁶ Siehe *IFRIC Update*, September 2019, verfügbar auf der [Website des IASB](#).



Häufig gestellte Fragen

Frage 5-5: Wenn ein Vertrag eine nicht spezifizierte Menge von Ergebnissen vorsieht, der Preis pro Ergebniseinheit jedoch vertraglich festgelegt ist, handelt es sich dann um eine variable Gegenleistung?
[TRG-Sitzung vom 13. Juli 2015, Agenda Paper 39]

Ja. Die Mitglieder der TRG waren der einhelligen Auffassung, dass der gesamte Transaktionspreis als variabel zu betrachten ist, wenn ein Vertrag die Erbringung einer nicht spezifizierten Anzahl von Leistungen, in Bezug auf die das Unternehmen durchsetzbare Rechte und Pflichten hat, während der Vertragslaufzeit vorsieht (bei dieser nicht näher festgelegten Anzahl von Leistungen handelt es sich also nicht um eine Option zum Erwerb zusätzlicher Güter oder Dienstleistungen entsprechend Frage 4-13 in Abschnitt 4.6) und die erhaltene Gegenleistung von der Anzahl der erbrachten Leistungen abhängig ist.

Dies liegt darin begründet, dass im Zusammenhang mit dem Vertrag verschiedene Transaktionspreise möglich sind und die letztendlich zu erhaltende Gegenleistung vom Eintreten oder Nichteintreten eines zukünftigen Ereignisses (z. B. der Nutzung durch den Kunden) abhängt, auch wenn der Preis pro Ergebniseinheit festgelegt ist.

Laut den Agendapapieren der TRG zu diesem Thema hat ein Unternehmen vertragliche Mindestbeträge (oder vergleichbare Vertragsklauseln) zu berücksichtigen, die dazu führen, dass die vertraglich vereinbarte Gegenleistung ganz oder teilweise als „feste Gegenleistung“ einzustufen ist.

Frage 5-6: Wenn ein Vertrag auf eine andere Währung als die funktionale Währung des Unternehmens lautet, sollten dann Änderungen des Vertragspreises aufgrund von Wechselkursschwankungen als variable Gegenleistung bilanziert werden?

Wir sind der Ansicht, dass Änderungen des Vertragspreises aufgrund von Wechselkursschwankungen nicht zu einer variablen Vergütung führen. Diese Preisschwankungen sind eine Folge davon, dass das Unternehmen einen Vertrag eingegangen ist, der auf eine Fremdwährung lautet, und nicht das Ergebnis einer Vertragsbestimmung wie Skonto oder Rabatt oder eine Änderung, die vom Eintritt oder Nichteintreten eines zukünftigen Ereignisses abhängt, wie in IFRS 15.51 beschrieben.

Die aus Wechselkursänderungen resultierende Variabilität bezieht sich auf die Form der Gegenleistung (d. h., sie erfolgt in einer anderen Währung als der funktionalen Währung des Unternehmens). Daher sind wir der Ansicht, dass dies bei der

Bestimmung des Transaktionspreises nicht als variable Gegenleistung zu berücksichtigen ist. Stattdessen kann diese Variabilität gemäß IFRS 9 zu bilanzieren sein, wenn es sich um ein separierbares eingebettetes Derivat handelt. Andernfalls würde ein Unternehmen diese Variabilität gemäß IAS 21 *Auswirkungen von Wechselkursänderungen* bilanzieren.

IFRIC 22 *Fremdwährungstransaktionen und im Voraus erbrachte oder erhaltene Gegenleistungen* legt fest, dass für den Fall, dass die auf eine Fremdwährung lautende Gegenleistung im Voraus erfasst wird, nach IAS 21 die Umsatzerlöse mit dem Wechselkurs zum Zeitpunkt der Erfassung der im Voraus erhaltenen Gegenleistung zu bewerten sind.¹⁸⁷

¹⁸⁷ Siehe IFRIC 22.8.

Bestimmung des Transaktionspreises

Häufig gestellte Fragen

Frage 5-7: Wie würde ein Unternehmen die in einem Vertrag mit einem Kunden enthaltenen Preisgarantie- oder Preisanpassungsbestimmungen berücksichtigen?

Gegenleistungen, die einer Preisgarantie- oder Preisanpassungsbestimmung unterliegen, die das Unternehmen verpflichten, in bestimmten Situationen einen Teil der Gegenleistung an den Kunden rückzuerstatten, sind gemäß IFRS 15 als variable Gegenleistung zu bilanzieren. Wir sind der Ansicht, dass für den Fall, dass ein Unternehmen verpflichtet ist, rückwirkend niedrigere Preise auf frühere Käufe eines Kunden anzuwenden (oder entsprechende frühere Geschäftsgepflogenheiten hatte, auch wenn die Vertragsbedingungen nur eine prospektive Anwendung erfordern würden), die Gegenleistung als variable Gegenleistung zu behandeln wäre.

Beispiele sind Verträge zwischen einem Unternehmen und einem Kunden, die entweder als formelle Vereinbarung oder aufgrund der Geschäftsgepflogenheiten eines Unternehmens vorsehen, dass das Unternehmen einen Teil des ursprünglichen Kaufpreises für zukünftige Käufe zurückerstattet oder eine Gutschrift in Höhe eines Teils des ursprünglichen Kaufpreises leistet, wenn es anschließend seinen Preis für ein zuvor geliefertes Produkt reduziert und der Kunde weiterhin Vorräte von diesem Produkt zur Verfügung hat. Auch kann ein Unternehmen anbieten, seinen Preis an den eines Mitwettbewerbers anzugleichen und die Differenz zurückzuerstatten, wenn der Kunde das gleiche Produkt innerhalb eines bestimmten Zeitraums nach dem Verkauf zu einem niedrigeren Preis von einem Wettbewerber findet.

Verträge mit Kunden können auch Bestimmungen zum „meistbegünstigten Unternehmen“ oder „meistbegünstigten Kunden“ enthalten, wonach das Unternehmen garantiert, dass der Preis für alle Produkte, die nach Vertragsabschluss

an den Kunden verkauft werden, der niedrigste Preis ist, den das Unternehmen einem anderen Kunden anbietet. Wie die Gegenleistung aus solchen Verträgen nach IFRS 15 zu bilanzieren ist, hängt von den Vertragsbestimmungen (d. h. ob der Preisschutz prospektiv oder rückwirkend angeboten wird) ab.

Wir sind der Ansicht, dass Vertragsbestimmungen, die von einem Unternehmen verlangen, dass es einem Kunden nach Abschluss eines Vertrags beim Kauf von Produkten prospektiv die besten Preise bietet, keine Auswirkungen auf die für bereits an den Kunden übertragene Güter oder Dienstleistungen realisierten Umsätze haben (d. h., die Gegenleistung würde nicht als variable Gegenleistung verbucht werden).

Wenn ein Unternehmen jedoch verpflichtet ist, rückwirkend niedrigere Preise auf frühere Käufe eines Kunden zu gewähren (oder dies in der Vergangenheit üblich war, auch wenn die schriftlichen Vertragsbedingungen nur eine prospektive Anwendung erfordern würden), sind wir der Ansicht, dass der Vertrag eine Form der Preisgarantie beinhaltet und die dieser Bestimmung unterliegende Gegenleistung als variable Gegenleistung behandelt würde, wie vorstehend erläutert. Wir weisen darauf hin, dass diese Vertragsbestimmungen in Vereinbarungen mit Regierungsbehörden enthalten sein können. Beispielsweise kann ein Unternehmen verpflichtet sein, die Rabatte zu überwachen, die vergleichbaren Kunden während der Vertragslaufzeit gewährt wurden, und die Differenz zwischen dem, was von der Regierung bezahlt wurde, und dem Preis, der vergleichbaren gewerblichen Kunden gewährt wurde, rückzuerstatten.



Häufig gestellte Fragen

Frage 5-8: Stellen Rabatte für vorzeitige Zahlungen (oder sofortige Zahlungen) eine Form der variablen Gegenleistung dar?

Ja. Verträge mit Kunden können einen Rabatt bei vorzeitiger Zahlung (oder „Skonto bei sofortiger Zahlung“) beinhalten, sodass der Kunde weniger als den angegebenen Betrag einer Rechnung bezahlen muss, wenn die Zahlung innerhalb eines bestimmten Zeitraums erfolgt. Beispielsweise kann ein Kunde einen Rabatt von 2 % erhalten, wenn die Zahlung innerhalb

von 15 Tagen nach Erhalt der Rechnung erfolgt (wenn die Zahlung ansonsten innerhalb von 45 Tagen nach Rechnungseingang fällig ist). Der Transaktionspreis ist variabel, weil der Betrag der vom Unternehmen zu erhaltenden Gegenleistung je nachdem, ob der Kunde den Rabatt in Anspruch nimmt oder nicht, variiert.

5.2.1.A Implizite Preisnachlässe

Bei einigen Verträgen enthält der vertraglich festgelegte Preis eindeutig identifizierbare variable Komponenten. Bei anderen wiederum ist die Gegenleistung variabel, weil die Fakten und Umstände darauf schließen lassen, dass das Unternehmen ggf. einen niedrigeren als den vertraglich festgelegten Preis akzeptiert (d. h., es wird voraussichtlich einen impliziten Preisnachlass gewähren). Dies beruht eventuell auf der gerechtfertigten Annahme des Kunden, dass das Unternehmen aufgrund seiner Geschäftsgepflogenheiten, veröffentlichten Leitlinien oder diesbezüglichen Aussagen seinen Preis reduzieren wird.

Für einen impliziten Preisnachlass spricht auch, wenn andere Fakten und Umstände darauf hindeuten, dass das Unternehmen bei Abschluss des Vertrags mit dem Kunden beabsichtigt hat, diesem einen Preisnachlass anzubieten. Beispielsweise kann ein Unternehmen einen niedrigeren als den vertraglich vereinbarten Preis akzeptieren, weil es die Kundenbeziehung pflegen oder verbessern will oder weil die Erbringung der Dienstleistung nicht mit wesentlichen Kosten verbunden ist und es mit der insgesamt erwarteten Gegenleistung eine ausreichende Gewinnspanne erzielen kann.

Der Standard enthält das nachstehende Beispiel für das Vorliegen eines impliziten Preisnachlasses, der zur Folge hat, dass der Transaktionspreis vom vertraglich festgelegten Preis abweicht.



Bestimmung des Transaktionspreises

Auszug aus IFRS 15

Beispiel 2: Gegenleistung entspricht nicht dem vertraglich vereinbarten Preis – impliziter Preisnachlass (IFRS 15.IE7-IE9)

Ein Unternehmen verkauft an einen Kunden 1.000 Einheiten eines verschreibungspflichtigen Arzneimittels für eine zugesagte Gegenleistung von WE 1 Mio. Dies stellt den ersten Verkauf des Unternehmens an einen Kunden in einer neuen Region dar, die mit großen wirtschaftlichen Schwierigkeiten zu kämpfen hat. Das Unternehmen geht daher davon aus, dass es vom Kunden nicht den vollen Betrag der zugesagten Gegenleistung erhalten wird. Da es jedoch erwartet, dass sich die Wirtschaft in der Region in den nächsten zwei bis drei Jahren wieder erholt und die Beziehung zu dem Kunden helfen kann, Kontakte zu anderen potenziellen Kunden in der Region zu knüpfen, nimmt das Unternehmen den potenziellen Verlust in Kauf.

Bei der Beurteilung, ob das Kriterium in Paragraph 9(e) des IFRS 15 erfüllt ist, hat das Unternehmen auch die Paragraphen 47 und 52(b) des IFRS 15 zu berücksichtigen. Nach Prüfung der Fakten und Umstände kommt das Unternehmen im hier vorliegenden Sachverhalt zu dem Ergebnis, dass es voraussichtlich einen Preisnachlass gewähren und eine geringere Gegenleistung des Kunden akzeptieren wird. Somit stellt das Unternehmen fest, dass der Transaktionspreis nicht WE 1 Mio. beträgt und die zugesagte Gegenleistung variabel ist. Das Unternehmen schätzt die variable Gegenleistung, auf die es Anspruch hat, auf WE 400.000.

Das Unternehmen prüft die Fähigkeit und Absicht des Kunden, die Gegenleistung zu entrichten, und kommt zu dem Ergebnis, dass es trotz der wirtschaftlichen Schwierigkeiten in der Region wahrscheinlich WE 400.000 von dem Kunden erhalten wird. Somit stellt das Unternehmen fest, dass das Kriterium in Paragraph 9(e) des IFRS 15 auf der Basis seiner Schätzung der variablen Gegenleistung von WE 400.000 erfüllt ist. Zudem kommt das Unternehmen nach einer Überprüfung der Vertragsbedingungen und sonstigen Fakten und Umstände zu dem Schluss, dass die anderen Kriterien in Paragraph 9 ebenfalls erfüllt sind. Das Unternehmen bilanziert den Vertrag mit dem Kunden folglich gemäß den in IFRS 15 enthaltenen Regelungen.

Variable Gegenleistungen können sich auch aufgrund verlängerter Zahlungsfristen im Rahmen eines Vertrags ergeben und der damit verbundenen Unsicherheit, ob das Unternehmen einen niedrigeren Preis akzeptieren würde, wenn er erst in der Zukunft entrichtet würde. Das Unternehmen muss in diesem Fall ermitteln, ob es sich bei den verlängerten Zahlungsfristen um einen impliziten Preisnachlass handelt, da es nicht beabsichtigt, alle zukünftig fälligen Beträge einzutreiben, oder dazu voraussichtlich nicht in der Lage sein wird.

In der Grundlage für Schlussfolgerungen räumt das IASB jedoch ein, dass es in manchen Fällen schwierig sein kann festzustellen, ob ein Unternehmen implizit einen Preis-

nachlass angeboten oder das Risiko in Kauf genommen hat, dass ein Kunde die vertraglich festgelegte Gegenleistung nicht erbringen kann (in diesem Fall handelt es sich um einen Wertminderungsaufwand).¹⁸⁸ Die Boards haben keine detaillierten Anwendungsleitlinien entwickelt, um die Entscheidung zu erleichtern, ob es sich um einen Preisnachlass (der innerhalb der Umsatzerlöse als variable Gegenleistung auszuweisen ist) oder einen Wertminderungsaufwand (der außerhalb der Umsatzerlöse als Forderungsausfall zu erfassen ist) handelt. Ein Unternehmen muss folglich alle relevanten Fakten und Umstände berücksichtigen, wenn es eine Situation analysiert, in der es einen niedrigeren als den vertraglich festgelegten Preis akzeptieren würde.

¹⁸⁸ Siehe IFRS 15.BC194.



Es ist wichtig, dass Preisnachlässe (d. h. Erlösminderungen) sachgerecht vom Kundenausfallrisiko (d. h. einem Forderungsausfall) bei Unsicherheiten bezüglich der Einbringlichkeit der Gegenleistung, die bereits bei Vertragsbeginn bestanden, unterschieden werden, da diese Abgrenzung darauf Einfluss hat, ob ein gültiger Vertrag besteht (siehe Abschnitt 3.1.5) und wie die Transaktion demnach zu bilanzieren ist. Stellt ein Unternehmen bei Vertragsbeginn fest, dass der Vertrag einen Preisnachlass (d. h. eine variable Gegenleistung) vorsieht, ist jede Änderung des geschätzten Betrags, den das Unternehmen voraussichtlich vereinnahmen wird, als Änderung des Transaktionspreises zu erfassen, sofern es sich nicht um ein identifizierbares Kreditausfallereignis handelt. Somit ist eine Verringerung des voraussichtlich vereinnahmten Betrags vom Unternehmen als Erlösminderung und nicht als Forderungsausfall auszuweisen – es sei denn, es tritt ein Ereignis ein, das die Fähigkeit des Kunden beeinträchtigt, den Transaktionspreis vollständig oder teilweise zu entrichten (z. B.

eine bekannte Verschlechterung der Geschäftsentwicklung des Kunden oder ein Insolvenzantrag). Wie Beispiel 2 in IFRS 15 (siehe vorstehenden Auszug aus dem Standard) verdeutlicht, dürfen Unternehmen den Transaktionspreis auf einen Betrag schätzen, der deutlich unter dem Rechnungsbetrag oder dem vertraglich festgelegten Betrag liegt, müssen jedoch die sich daraus ergebende Differenz als variable Gegenleistung (etwa als Preisnachlass) behandeln. Eine Bilanzierung als Forderungsausfall wäre nicht sachgerecht. Gemäß den vorherigen IFRS wurden diese Beträge hingegen eher als Forderungsausfälle erfasst und nicht als eine Verminderung der Umsatzerlöse.

5.2.2 Schätzung der variablen Gegenleistung (im März 2020 aktualisiert)

Ein Unternehmen hat die variable Gegenleistung unter Verwendung der Erwartungswertmethode oder der Methode des wahrscheinlichsten Betrags zu schätzen. Im Standard sind die vorgesehenen Verfahrensweisen wie folgt beschrieben:

Auszug aus IFRS 15

53. Die Höhe einer variablen Gegenleistung ist von dem Unternehmen nach einer der beiden folgenden Methoden zu schätzen, je nachdem, welche von beiden das Unternehmen zu diesem Zweck für die beste hält:

- (a) Erwartungswertmethode: Der Erwartungswert ist die Summe der wahrscheinlichkeitsgewichteten Beträge aus einer Vielzahl möglicher Beträge für die Gegenleistung. Hat ein Unternehmen eine große Anzahl ähnlich ausgestalteter Verträge geschlossen, kann der Erwartungswert eine angemessene Schätzung der variablen Gegenleistung darstellen.
- (b) Wahrscheinlichster Betrag: Der wahrscheinlichste Betrag ist der einzelne Betrag mit der höchsten Eintrittswahrscheinlichkeit aus einer Vielzahl möglicher Gegenleistungen (d. h. das einzige wahrscheinlichste Ergebnis des Vertrags). Der wahrscheinlichste Betrag kann eine angemessene Schätzung der variablen Gegenleistung darstellen, wenn der Vertrag lediglich zwei mögliche Ergebnisse hat (das Unternehmen beispielsweise einen Leistungsbonus erhält oder nicht).

54. Wenn ein Unternehmen die Auswirkungen einer Unsicherheit auf die Höhe der dem Unternehmen zustehenden variablen Gegenleistung schätzt, hat es die gewählte Methode durchgehend auf den gesamten Vertrag anzuwenden. Darüber hinaus hat das Unternehmen alle ihm ohne unangemessenen Aufwand zur Verfügung stehenden Informationen (historische, aktuelle sowie Prognosen) einzubeziehen und eine angemessene Anzahl möglicher Gegenleistungen zu ermitteln. Die Informationen, die ein Unternehmen zur Schätzung der variablen Gegenleistung heranzieht, sollten grundsätzlich den Informationen entsprechen, die das Management des Unternehmens im Rahmen des Angebotsprozesses sowie bei der Festlegung der Preise der zugesagten Güter und Dienstleistungen verwendet.

Bestimmung des Transaktionspreises

Das Unternehmen muss sich zwischen der Erwartungswertmethode und der Methode des wahrscheinlichsten Betrags entscheiden. Dabei ist der Ansatz zu wählen, durch den die dem Unternehmen zustehende Gegenleistung am verlässlichsten geschätzt werden kann. Die gewählte Methode ist demnach nicht frei wählbar. Vielmehr muss das Unternehmen die Methode anwenden, die aufgrund der vertragsspezifischen Fakten und Umstände am besten geeignet ist.



Für jede Art der variablen Gegenleistung hat das Unternehmen die jeweils gewählte Methode unverändert über die gesamte Vertragslaufzeit anzuwenden und die geschätzte variable Gegenleistung zum Ende eines jeden Berichtszeitraums zu aktualisieren. Sobald die Entscheidung für eine Methode getroffen wurde, hat das Unternehmen diese einheitlich auf ähnliche Arten der variablen Gegenleistung in ähnlichen Arten von Verträgen anzuwenden (sog. sachliche Stetigkeit). In der Grundlage für Schlussfolgerungen hat das Board festgestellt, dass ein Vertrag auch verschiedene Arten variabler Gegenleistungen enthalten kann.¹⁸⁹ Daher kann es für ein Unternehmen durchaus auch angebracht sein, verschiedene Methoden (d. h. Erwartungswert oder wahrscheinlichster Betrag) zur Schätzung verschiedener Arten variabler Gegenleistungen innerhalb eines Vertrags anzuwenden.

Unternehmen haben den Erwartungswert der variablen Gegenleistung als Summe der wahrscheinlichkeitsgewichteten Beträge aus einer Vielzahl der im Rahmen des Vertrags möglichen Beträge zu ermitteln. Dazu sind zunächst die möglichen Ergebnisse des Vertrags sowie deren Eintrittswahrscheinlichkeiten zu bestimmen. In der Grundlage für Schlussfolgerungen merkt das Board an, dass der Erwartungswert den aussagekräftigeren Indikator für die erwartete Gegenleistung darstellen kann, wenn ein Unternehmen eine große Zahl von Verträgen mit vergleichbaren Merkmalen abgeschlossen hat.¹⁹⁰ Doch auch bei einem einzelnen Vertrag mit einer großen Zahl möglicher Ergebnisse kann die Erwartungswertmethode das geeignetere Verfahren sein, mit dem sich die Gegenleistung verlässlicher schätzen lässt. Das IASB hat klargestellt, dass bei der Berechnung des Erwartungswerts nicht alle möglichen Ergebnisse berücksichtigt werden müssen – auch dann nicht, wenn ein Unternehmen über einen umfangreichen Datenbestand verfügt und daraus zahlreiche mögliche Ergebnisse ableiten kann. In der Grundlage für Schlussfolgerungen weist das Board darauf hin, dass eine begrenzte Anzahl von Ergebnissen und Wahrscheinlichkeiten oftmals ausreicht, um zu einer hinreichend genauen Schätzung des Erwartungswerts zu gelangen.¹⁹¹

¹⁸⁹ Siehe IFRS 15.BC202.

¹⁹⁰ Siehe IFRS 15.BC200.

¹⁹¹ Siehe IFRS 15.BC201.



Beispiel 5-1: Schätzung des Transaktionspreises unter Verwendung der Erwartungswertmethode

Unternehmen A schließt mit seinen Kunden Verträge über die Errichtung gewerblich genutzter Gebäude ab. Die Verträge enthalten jeweils ähnliche Bedingungen und sehen die Zahlung einer festen Gebühr sowie eine variable Gegenleistung in Form einer Erfolgsprämie vor, deren Höhe sich

nach dem Zeitpunkt richtet, zu dem Unternehmen A die Bauarbeiten abschließt. Aufgrund seiner Erfahrungen in der Vergangenheit rechnet Unternehmen A mit folgenden Prämien und Eintrittswahrscheinlichkeiten zur Erlangung dieser Prämien:

Prämienhöhe	Eintrittswahrscheinlichkeit des Ergebnisses
WE 0	25 %
WE 100.000	50 %
WE 150.000	25 %

Unternehmen A stellt fest, dass die Anwendung der Erwartungswertmethode zu einer verlässlicheren Schätzung der erwarteten Gegenleistung führen würde, da es eine große Anzahl Verträge mit Merkmalen abgeschlossen hat, die mit

dem neuen Vertrag vergleichbar sind. Unter Zugrundelegung der Erwartungswertmethode schätzt Unternehmen A die variable Gegenleistung wie folgt auf WE 87.500:

Prämienhöhe (a)	Eintrittswahrscheinlichkeit des Ergebnisses (b)	Erwartungswert (a × b)
WE 0	25 %	WE 0
WE 100.000	50 %	WE 50.000
WE 150.000	25 %	WE 37.500
Summe		WE 87.500

Unternehmen A muss die Auswirkungen der Begrenzung auf die Höhe der variablen Gegenleistung prüfen (siehe hierzu Abschnitt 5.2.3).

Bestimmung des Transaktionspreises

Der wahrscheinlichste Betrag der variablen Gegenleistung ist durch Auswahl des einzigen wahrscheinlichsten Betrags aus einer Vielzahl möglicher Gegenleistungen zu ermitteln. Das Board merkt in der Grundlage für Schlussfolgerungen an, dass die Methode des wahrscheinlichsten Betrags vor allem dann besser für die Schätzung der variablen Gegenleistung

geeignet ist, wenn ein Unternehmen voraussichtlich Anspruch auf einen von zwei möglichen Beträgen hat.¹⁹² Dies ist zum Beispiel bei einem Vertrag der Fall, bei dem das Unternehmen eine Leistungsprämie entweder in voller Höhe oder gar nicht erhalten kann und eine Teilauszahlung der Prämie nicht in Betracht kommt.

Beispiel 5-2: Schätzung des Transaktionspreises unter Verwendung des wahrscheinlichsten Betrags

Unternehmen A schließt für eine Werbekampagne einen Vertrag mit sechsmonatiger Laufzeit ab, der neben einem festen Honorar von WE 500.000 eine potenzielle Leistungsprämie von WE 100.000 vorsieht, die an das Erreichen bestimmter Ziele geknüpft ist. Unternehmen A schätzt die Wahrscheinlichkeit, dass es die Leistungsprämie in voller Höhe erhält, auf 90 % und die Wahrscheinlichkeit, dass es keine Leistungsprämie erhält, auf 10 %.

Da nur eines der beiden Ergebnisse eintreten kann (das Unternehmen wird die Leistungsprämie entweder erhalten oder nicht erhalten), entscheidet Unternehmen A, dass der ihm voraussichtlich zustehende Betrag mit der Methode des wahrscheinlichsten Betrags am verlässlichsten ermittelt

werden kann. Da es zu 90 % wahrscheinlich ist, dass Unternehmen A die Leistungsprämie von WE 100.000 erhalten wird, schätzt es den wahrscheinlichsten Betrag, den es bei diesem Auftrag verdienen wird, auf WE 600.000 (Festhonorar von WE 500.000 plus die volle Leistungsprämie von WE 100.000).

Unternehmen A muss jedoch auch die Auswirkungen der Begrenzung auf die Höhe der variablen Gegenleistung prüfen (siehe hierzu Abschnitt 5.2.3) und beurteilen, ob es hochwahrscheinlich ist, dass es nicht zu einer signifikanten Stornierung kommen wird, wenn es die volle Leistungsprämie von WE 100.000 in den Transaktionspreis einbezieht.

Der Standard weist darauf hin, dass ein Unternehmen unabhängig davon, welche der beiden Methoden es anwendet, alle Informationen (historische und aktuelle Daten sowie entsprechende Prognosen) einbeziehen sollte, auf die es bei vertretbarem Aufwand zugreifen kann. Einige interessierte Parteien fragten, ob ein Unternehmen die Ausnahmeregelung in IFRS 15.4 (siehe hierzu Abschnitt 3.3.1), nach der die Anwendung des Portfolioansatzes zulässig ist, anwenden würde, wenn es Informationen aus anderen, ähnlichen Verträgen heranzöge, um die variable Gegenleistung mittels der Erwartungswertmethode zu schätzen. Die TRG-Mitglieder berieten über diese Frage und kamen grundsätzlich zu dem Ergebnis, dass ein Unternehmen nicht Gebrauch von dieser Ausnahmeregelung macht, wenn es einen Bestand an Vergangenheitsdaten zu ähnlichen Kunden und/oder Verträgen nutzt. Im Rahmen ihrer Diskussionen betonten die

TRG-Mitglieder, dass ein Unternehmen die Möglichkeit hat, aber nicht verpflichtet ist, die Ausnahmeregelung und damit den Portfolioansatz anzuwenden.¹⁹³ Entscheidet sich das Unternehmen für die Inanspruchnahme der Ausnahmeregelung, so muss es bestätigen, dass es bei Anwendung dieser Regelung keine wesentliche Abweichung gegenüber der Anwendung des Standards auf Einzelvertragsbasis erwartet. In ihrem Agendapapier weist die TRG darauf hin, dass die Verwendung eines Datenbestands nicht mit der Inanspruchnahme der Ausnahmeregelung im Hinblick auf den Portfolioansatz gleichzusetzen ist. Unternehmen, die die variable Gegenleistung anhand der Erwartungswertmethode schätzen, müssen daher nicht bestätigen, dass das Ergebnis aus der Verwendung des Datenbestands voraussichtlich nicht wesentlich von demjenigen aus der Beurteilung von Einzelverträgen abweichen wird.

¹⁹² Siehe IFRS 15.BC200.

¹⁹³ Siehe TRG Agenda Paper 38 *Portfolio Practical Expedient and Application of Variable Consideration Constraint*, 13. Juli 2015.



Änderungen gegenüber den zuvor gültigen IFRS

Für eine große Anzahl von Unternehmen haben sich mit der Erstanwendung des IFRS 15 wesentliche Änderungen in der Bilanzierung variabler Gegenleistungen ergeben. Vor allem für Unternehmen, die zuvor keine Schätzungen variabler Gegenleistungen nach den vorherigen IFRS vorgenommen und die Beträge erst dann erfasst hatten, wenn sie eingegangen oder mit hoher Sicherheit bekannt waren (z. B. bei Erhalt eines Berichts von einem Kunden, aus dem der Betrag der dem Unternehmen zustehenden Umsatzerlöse ersichtlich ist), dürfte die neue Verfahrensweise eine erhebliche Umstellung bedeutet haben.

So könnten die Regelungen des Standards beispielsweise bei vielen Unternehmen, die ihre Produkte über Vertriebsunternehmen oder Einzelhändler verkaufen, zu Änderungen ihrer vorherigen Bilanzierungspraxis geführt haben. Nach den zuvor gültigen IFRS konnten Umsatzerlöse erst dann erfasst werden, wenn die Höhe der Umsatzerlöse verlässlich bestimmt werden konnte und es wahrscheinlich war, dass der wirtschaftliche Nutzen aus dem Geschäft dem Unternehmen zufließt. Stand also der vom Vertriebsunternehmen oder vom Einzelhändler zu zahlende Verkaufspreis nicht endgültig fest, bis das Produkt an den Endkunden verkauft wurde, mussten Unternehmen mit der Erfassung der Umsatzerlöse ggf. so lange warten, bis das Produkt an den Endkunden verkauft wurde.

Nach IFRS 15 ist es nun nicht mehr zulässig, mit der Erfassung zu warten, bis der Endverkauf stattgefunden hat, wenn die einzige Unsicherheit in einer möglichen Preisschwankung besteht. Grund hierfür ist die Vorschrift des IFRS 15, wonach ein Unternehmen die variable Gegenleistung (d. h. den Endverkaufspreis) auf der Grundlage der verfügbaren Informationen unter Berücksichtigung der Begrenzungsvorschriften für variable Gegenleistungen zu schätzen hat. In manchen Fällen können die Ergebnisse nach IFRS 15 und den früheren IFRS-Regelungen jedoch ähnlich ausfallen, wenn ein wesentlicher Teil der geschätzten Umsatzerlöse einer Begrenzung unterliegt.



Bestimmung des Transaktionspreises

Häufig gestellte Fragen

Frage 5-9: Gibt es Situationen, in denen ein Unternehmen gemäß IFRS 15 keine variable Gegenleistung bei Vertragsabschluss schätzen muss?

Ein Unternehmen muss in den folgenden Situationen möglicherweise keine variable Gegenleistung bei Vertragsabschluss schätzen:

- ▶ **Ausnahme für die Zuordnung der variablen Gegenleistung:** Wenn die Konditionen einer variablen Zahlung auf die Bemühungen eines Unternehmens um Erfüllung eines bestimmten Vertragsbestandteils (d. h. einer oder mehrerer, aber nicht aller Leistungsverpflichtungen oder eigenständig abgrenzbarer Güter oder Dienstleistungen, die aus einer Reihe eigenständig abgrenzbarer Güter oder Dienstleistungen zugesagt wurden) abgestimmt sind und die Zuordnung der Gegenleistung zu diesem bestimmten Vertragsbestandteil mit den Gesamtzielen des Standards für die Zuordnung übereinstimmt, verlangt IFRS 15, dass die variable Gegenleistung vollständig diesem bestimmten Vertragsbestandteil zugeordnet wird. Infolgedessen würde eine variable Gegenleistung für die Zwecke der Umsatzrealisierung nicht geschätzt werden. So muss beispielsweise ein Unternehmen, das eine Reihe eigenständig abgrenzbarer Dienstleistungen im Hotelmanagement erbringt und eine variable Gebühr erhält, die auf einem festen Prozentsatz der Mieteinnahmen basiert, den Prozentsatz der monatlichen Mieteinnahmen vollständig dem Zeitraum zuordnen, in dem die Gegenleistung erwirtschaftet wird, wenn die Kriterien der Ausnahme für die Zuordnung der variablen Gegenleistung erfüllt sind. Siehe Abschnitt 6.3 für weitere Erläuterungen zur Ausnahme der Zuordnung der variablen Gegenleistung.
- ▶ **Die Anwendung des praktischen Behelfs des *right to invoice*:** Wenn ein Unternehmen zeitraumbezogen Umsätze realisiert, ermöglicht es die Anwendung des praktischen Behelfs des *right to invoice*, Umsätze als fakturiert zu erfassen, wenn das Recht des Unternehmens auf Zahlung eines Betrags besteht, der direkt dem Wert der bisherigen erbrachten Leistung des Unternehmens für den Kunden

entspricht. So kann es beispielsweise sein, dass ein Unternehmen nicht verpflichtet ist, die variable Gegenleistung für einen dreijährigen Dienstleistungsvertrag zu schätzen, nach dem es das Recht hat, dem Kunden einen festen Betrag für jede geleistete Arbeitsstunde in Rechnung zu stellen, sofern dieser feste Betrag den Wert der Leistung an den Kunden widerspiegelt. Siehe Abschnitt 7.1.4.A für weitere Erläuterungen zum praktischen Behelf des *right to invoice*.

- ▶ **Begrenzungsvorschriften für umsatz- und nutzungsabhängige Lizenzgebühren bei Lizenzen für geistiges Eigentum:** Der Standard enthält explizite Anwendungsleitlinien für die Erfassung der Gegenleistung aus umsatz- und nutzungsabhängigen Lizenzgebühren, die im Austausch für Lizenzen für geistiges Eigentum vereinnahmt werden. Der Standard besagt, dass ein Unternehmen umsatz- und nutzungsabhängige Lizenzgebühren als Umsatzerlöse zum jeweils späteren der beiden Zeitpunkte erfasst: (1) Zeitpunkt, zu dem die nachfolgenden Verkäufe oder Nutzungen stattfinden, oder (2) Zeitpunkt, zu dem die Leistungsverpflichtung, der ein Teil oder alle der umsatz- oder nutzungsabhängigen Lizenzgebühren zugeordnet wurden, erfüllt (oder teilweise erfüllt) wurde. In vielen Fällen führt die Anwendung dieser Leitlinien zu der gleichen Umsatzrealisierung wie die vollständige Begrenzung der Schätzung der variablen Gegenleistung im Zusammenhang mit den zukünftigen gewährten Lizenzen. In Fällen, in denen ein Unternehmen jedoch verpflichtet ist, umsatz- oder nutzungsabhängige Lizenzgebühren auf separate Leistungsverpflichtungen in einem Vertrag aufzuteilen, kann es erforderlich sein, dass es die erwarteten Lizenzgebühren in seine Schätzungen des Einzelverkaufspreises für eine oder mehrere Leistungsverpflichtungen einbezieht. Siehe Abschnitt 8.5 für weitere Erläuterungen zu umsatz- und nutzungsabhängigen Lizenzgebühren bei Lizenzen für geistiges Eigentum.



5.2.3 Begrenzung der geschätzten variablen Gegenleistung (im März 2020 aktualisiert)

Bevor ein Unternehmen variable Gegenleistungen in den Transaktionspreis einbeziehen darf, muss es prüfen, ob der entsprechende Betrag der variablen Gegenleistung einer Begrenzung unterliegt. Das Board erläutert in der Grundlage für Schlussfolgerungen, dass es die Begrenzungsvorschriften für variable Gegenleistungen geschaffen hat, um den Bedenken interessierter Parteien Rechnung zu tragen. Diese hatten kritisiert, dass andernfalls gemäß dem Standard Umsatzerlöse zu erfassen wären, noch bevor ausreichende Sicherheit darüber bestehe, dass die erfassten Beträge die Gegenleistung, die ein Unternehmen im Gegenzug für die auf einen Kunden übertragenen Güter oder Dienstleistungen voraussichtlich erhalten werde, zutreffend widerspiegeln.¹⁹⁴

Des Weiteren stellt das Board klar, dass seine Absicht nicht darin bestanden habe, die Verwendung von Schätzungen aus dem Standard zur Umsatzrealisierung zu streichen. Mit der Vorschrift habe es vielmehr darauf hinwirken wollen, dass die von Unternehmen vorgenommenen Schätzungen verlässlich seien und Abschlussadressaten nützliche Informationen liefern.¹⁹⁵ Aufgrund dieser Zielsetzung kam das Board zu dem Schluss, dass es nur dann angemessen ist, geschätzte variable Gegenleistungen in die Umsatzerlöse einzubeziehen, wenn ein Unternehmen „sehr sicher“ ist, dass die Umsatzerlöse in einer späteren Berichtsperiode nicht storniert werden. Wie aus dem folgenden Auszug aus dem Standard ersichtlich wird, sollen die Begrenzungsvorschriften also die überhöhte Erfassung von Umsatzerlösen verhindern (d. h., der Fokus des Standards liegt auf möglichen signifikanten künftigen Umsatzstornierungen):

Auszug aus IFRS 15

56. Ein Unternehmen darf eine gemäß Paragraph 53 geschätzte variable Gegenleistung nur dann ganz oder teilweise in den Transaktionspreis einbeziehen, wenn hochwahrscheinlich ist, dass es bei den erfassten kumulierten Erlösen nicht zu einer signifikanten Stornierung kommt, sobald die Unsicherheit in Verbindung mit der variablen Gegenleistung nicht mehr besteht.

57. Wenn das Unternehmen beurteilt, ob es hochwahrscheinlich ist, dass es bei den erfassten kumulierten Erlösen nicht zu einer signifikanten Stornierung kommt, sobald die Unsicherheit in Verbindung mit der variablen Gegenleistung nicht mehr besteht, hat es sowohl die Wahrscheinlichkeit als auch das Ausmaß der Umsatzstornierung in Betracht zu ziehen. Die Wahrscheinlichkeit oder das Ausmaß der Umsatzstornierung könnten sich u. a. erhöhen, wenn

- (a) die Gegenleistung in hohem Maße von externen Faktoren abhängt, wie Marktvolatilität, Ermessensentscheidungen oder Handlungen Dritter, Wetterbedingungen oder hohem Alterungsrisiko der zugesagten Güter oder Dienstleistungen;
- (b) die Unsicherheit über die Höhe der Gegenleistung voraussichtlich über einen längeren Zeitraum anhalten wird;
- (c) die Erfahrungen des Unternehmens mit ähnlichen Vertragsarten (oder sonstige Nachweise) begrenzt sind oder diese Erfahrungen (oder sonstigen Nachweise) nur geringe Aussagekraft für Prognosen besitzen;
- (d) es Geschäftspraxis des Unternehmens ist, eine Vielzahl von Preisnachlässen anzubieten oder die Zahlungsbedingungen ähnlicher Verträge unter ähnlichen Umständen zu ändern;
- (e) der Vertrag eine Vielzahl unterschiedlich hoher Gegenleistungen vorsieht.

¹⁹⁴ Siehe IFRS 15.BC203.

¹⁹⁵ Siehe IFRS 15.BC204.

Bestimmung des Transaktionspreises

Um variable Gegenleistungen in den geschätzten Transaktionspreis einbeziehen zu können, muss das Unternehmen zu dem Schluss gelangen, dass es „hochwahrscheinlich“ (*highly probable*) ist, dass zukünftig keine signifikanten Umsatzstornierungen vorgenommen werden, sobald die Unsicherheit im Zusammenhang mit der variablen Gegenleistung behoben ist. Zum Zweck dieser Analyse entspricht die Definition des Begriffs „hochwahrscheinlich“ der bestehenden Definition in den IFRS (d. h. „erheblich wahrscheinlicher als wahrscheinlich“).¹⁹⁶



Abweichende Vorgaben des FASB

Ein Hinweis für US-GAAP-Anwender: In ASC 606 wird der Begriff „wahrscheinlich“ (*probable*) für das zur Anwendung der Begrenzungsvorschriften erforderliche Konfidenzniveau verwendet und nicht der Begriff „hochwahrscheinlich“. Der Begriff „wahrscheinlich“ ist definiert als „*the future event or events are likely to occur*“ (das künftige Ereignis oder die künftigen Ereignisse werden wahrscheinlich eintreten).¹⁹⁷ Das Konfidenzniveau „wahrscheinlich“ nach US-GAAP soll jedoch nach Auffassung der Boards dem Konfidenzniveau „hochwahrscheinlich“ nach IFRS entsprechen.¹⁹⁸

Das IASB weist ferner darauf hin, dass ein Unternehmen hauptsächlich qualitative Faktoren zu analysieren hat, um festzustellen, ob es die Begrenzungsvorschriften auf seine Schätzung der variablen Gegenleistung anwenden sollte.¹⁹⁹ Das heißt, ein Unternehmen muss sich von seinem eigenen Urteil leiten lassen, wenn es anhand der im Standard genannten Faktoren zur Erhöhung der Wahrscheinlichkeit einer wesentlichen Umsatzstornierung beurteilt, ob es die Zielsetzung der Begrenzungsvorschrift erfüllt (ob es also sehr wahrscheinlich ist, dass zukünftig keine signifikanten Umsatzstornierungen vorgenommen werden; im Folgenden näher

erläutert). Darüber hinaus können sich Schlussfolgerungen über Beträge, die möglicherweise zu einer wesentlichen Umsatzstornierung führen, dann ändern, wenn ein Unternehmen eine Leistungsverpflichtung erfüllt. Ein Unternehmen muss bei der Anwendung der Begrenzungsvorschriften sowohl die Wahrscheinlichkeit als auch das Ausmaß von Umsatzstornierungen berücksichtigen:

- ▶ **Wahrscheinlichkeit:** Die Beurteilung der Wahrscheinlichkeit einer zukünftigen Umsatzstornierung erfordert ein erhebliches Maß an Ermessensausübung. Unternehmen haben sicherzustellen, dass sie die Grundlagen für ihre Schlussfolgerungen ordnungsgemäß dokumentieren. Das Vorhandensein eines der oben genannten Indikatoren bedeutet nicht zwangsläufig, dass künftig eine Stornierung vorgenommen wird, wenn die variable Gegenleistung in den Transaktionspreis einbezogen wird. Der Standard nennt (lediglich) Faktoren anstelle von unwiderlegbaren Kriterien. Die Aufzählung dieser Faktoren kann daher nicht als Checkliste interpretiert werden, in der faktisch alle Punkte abzuheben sind. Darüber hinaus erheben die Faktoren keinen Anspruch auf Vollständigkeit. Unternehmen können demnach zusätzliche Faktoren berücksichtigen, die für ihre Fakten und Umstände relevant sind.
- ▶ **Ausmaß:** Bei der Beurteilung der Wahrscheinlichkeit signifikanter Umsatzstornierungen muss ein Unternehmen außerdem deren Ausmaß beurteilen. Die Begrenzung der variablen Gegenleistung basiert auf der Wahrscheinlichkeit der Stornierung eines Betrags, der „signifikant“ im Vergleich zu den für diesen Vertrag erfassten kumulierten Umsatzerlösen ist. Bei der Einschätzung, wie wahrscheinlich es ist, dass zukünftig signifikante Umsatzstornierungen vorgenommen werden, umfassen die zum Zeitpunkt der möglichen Stornierungen erfassten kumulierten Umsatzerlöse sowohl feste als auch variable Gegenleistungen sowie die im Rahmen des gesamten Vertrags erfassten Umsatzerlöse und nicht nur den Transaktionspreis, der einer einzigen Leistungsverpflichtung zugeordnet wurde.

¹⁹⁶ Siehe IFRS 5, Anhang A.

¹⁹⁷ In den US-GAAP ist der Begriff „wahrscheinlich“ im Hauptglossar der US Accounting Standards Codification definiert als „*the future event or events are likely to occur*“ (das künftige Ereignis oder die künftigen Ereignisse werden wahrscheinlich eintreten).

¹⁹⁸ Siehe IFRS 15.BC211.

¹⁹⁹ Siehe IFRS 15.BC212.



Ein Unternehmen muss die Faktoren sorgfältig beurteilen, die die Wahrscheinlichkeit oder das Ausmaß einer Umsatzstornierung erhöhen könnten, einschließlich der in IFRS 15.57 aufgeführten Faktoren:

- ▶ Die Höhe der Gegenleistung ist in hohem Maße von externen Faktoren abhängig (z. B. Marktvolatilität, Ermessensentscheidungen oder Handlungen Dritter, Wetterbedingungen, hohes Risiko der Veralterung der zugesagten Güter oder Dienstleistungen).
- ▶ Es wird erwartet, dass die Unsicherheit über die Höhe der Gegenleistung voraussichtlich über einen längeren Zeitraum anhalten wird.
- ▶ Die Erfahrungen (oder andere Nachweise) des Unternehmens mit ähnlichen Vertragsarten sind begrenzt, oder diese Erfahrungen (oder andere Nachweise) besitzen nur geringe Aussagekraft für Prognosen.
- ▶ Das Unternehmen hat die Geschäftspraxis, entweder eine Vielzahl von Preisnachlässen anzubieten oder die Zahlungsbedingungen ähnlicher Verträge unter ähnlichen Umständen zu ändern.
- ▶ Der Vertrag sieht eine Vielzahl unterschiedlich hoher Gegenleistungen vor.

Beispiel 5-3: Bewertung der Faktoren, die die Wahrscheinlichkeit oder das Ausmaß einer signifikanten Umsatzstornierung erhöhen könnten

Ein Versicherungsmakler erhält jedes Mal, wenn ein Kunde eine neue Versicherungspolice abschließt, eine „nachlaufende Provision“ von WE 100 und WE 50, wenn einer dieser Kunden eine Police erneuert.

In diesem Sachverhalt verfügt der Broker aufgrund seiner umfangreichen Erfahrung mit ähnlichen Verträgen über eine Vielzahl historischer Daten über die Kunden und wie oft diese eine neue Police abschließen oder erneuern.

Der Broker berücksichtigt die oben genannten Faktoren und stellt fest, dass die Höhe der Gegenleistung sehr anfällig für Faktoren außerhalb seines Einflusses ist und die Unsicherheit über mehrere Jahre anhalten könnte. Er verfügt jedoch auch über umfangreiche Erfahrungen mit ähnlichen Vertragsarten und seine Erfahrungen haben einen Vorhersagewert.

Infolgedessen, auch wenn die Höhe der Gegenleistung, auf die das Unternehmen einen Anspruch hat, unsicher ist und von Handlungen Dritter abhängt (z. B. Kundenverlängerungen), ist es wahrscheinlich, dass der Broker einen Mindestbetrag an variabler Gegenleistung schätzen kann, bei dem es sehr wahrscheinlich ist, dass eine signifikante Stornierung der kumulierten Erlöse nicht eintreten wird. Unter der Annahme, dass die Leistung des Brokers bei der ersten Unterzeichnung eines Vertrags vollständig ist, würde der Broker die anfängliche Gebühr über WE 100 zuzüglich des Mindestbetrags für zukünftige Verlängerungen, der nicht beschränkt ist, erfassen.

Bestimmung des Transaktionspreises

Einige Arten variabler Gegenleistungen, die häufig in Verträge einbezogen werden, sind mit wesentlichen Unsicherheiten behaftet. Hier ist es für ein Unternehmen schwieriger festzustellen, ob die geschätzten Beträge mit hoher Wahrscheinlichkeit nicht nachträglich storniert werden müssen. Zu diesen Arten variabler Gegenleistungen zählen beispielsweise die folgenden:

- ▶ Zahlungen, die von einer Zulassung (z. B. Zulassung eines neuen Medikaments) abhängig sind
- ▶ langfristige Rohstofflieferverträge, die zu den Marktpreisen erfüllt werden, die am Tag der zukünftigen Lieferung gelten
- ▶ Erfolgshonorare, die z. B. aufgrund des positiven Ausgangs gerichtlicher Verfahren oder der Klärung von Rechtsstreitigkeiten mit Behörden gezahlt werden

Stellt ein Unternehmen fest, dass es das Konfidenzniveau „hochwahrscheinlich“ nicht erfüllen kann, wenn es die gesamte variable Gegenleistung in den Transaktionspreis einbezieht, ist der Betrag der variablen Gegenleistung, der in den Transaktionspreis einbezogen werden muss, auf den Betrag zu begrenzen, der voraussichtlich keiner signifikanten Umsatzstornierung unterliegt.

Das heißt, die Schätzung der variablen Gegenleistung wird reduziert, bis sie einen Betrag erreicht, der in den Transaktionspreis einbezogen werden kann. Eine Einbeziehung in den Transaktionspreis setzt jedoch voraus, dass der Betrag der variablen Gegenleistung keine signifikanten Umsatzstornierungen nach sich zieht, sobald die Unsicherheiten im Zusammenhang mit der variablen Gegenleistung nicht mehr bestehen. Wenn erhebliche Unsicherheiten über die endgültige Preisgestaltung eines Vertrags bestehen, bedeutet dies nicht automatisch, dass die variable Gegenleistung mit null zu bewerten ist.

Der Standard nennt ein Beispiel, in dem die variable Gegenleistung keiner Begrenzung unterliegt, und eines, in dem die Anwendung der Begrenzungsvorschrift die Höhe der im Transaktionspreis enthaltenen variablen Gegenleistung begrenzt:





Auszug aus IFRS 15

Beispiel 23: Preisnachlässe (IFRS 15.IE116-IE123)

Ein Unternehmen schließt am 1. Dezember 20X7 einen Vertrag mit einem vertrieblich tätigen Kunden. Das Unternehmen überträgt bei Vertragsbeginn 1.000 Produkte zu einem im Vertrag festgeschriebenen Preis von WE 100 pro Produkt (die Gegenleistung beträgt insgesamt WE 100.000). Der vom Kunden zu zahlende Betrag ist fällig, sobald der Kunde die Produkte an die Endkunden verkauft. Der Kunde des Unternehmens verkauft die Produkte in der Regel innerhalb von 90 Tagen nach Erhalt. Die Verfügungsgewalt über die Produkte wird am 1. Dezember 20X7 auf den Kunden übertragen.

Auf der Basis seiner Geschäftsgepflogenheiten in der Vergangenheit und zur Pflege seiner Beziehung zu dem Kunden geht das Unternehmen davon aus, seinem Kunden einen Preisnachlass zu gewähren, da der Kunde die Produkte dadurch vergünstigt verkaufen und die Produkte die Lieferkette schneller durchlaufen können. Die vertraglich vereinbarte Gegenleistung ist somit variabel.

Fall A: Die Schätzung der variablen Gegenleistung unterliegt keiner Begrenzung

Das Unternehmen verfügt über umfangreiche Erfahrung mit dem Verkauf dieser und ähnlicher Produkte. Die beobachtbaren Daten weisen darauf hin, dass das Unternehmen in der Vergangenheit einen Preisnachlass von ca. 20 Prozent des Verkaufspreises für diese Produkte gewährt hat. Die aktuellen Marktinformationen lassen darauf schließen, dass eine Preisminderung von 20 Prozent ausreichen wird, damit die Produkte die Lieferkette schneller durchlaufen. Das Unternehmen hat seit vielen Jahren keinen Preisnachlass gewährt, der deutlich über 20 Prozent lag.

Zur Schätzung der variablen Gegenleistung, auf die das Unternehmen Anspruch hat, entscheidet sich das Unternehmen, die Erwartungswertmethode anzuwenden (siehe Paragraph 53[a] des IFRS 15), da es davon ausgeht, dass diese Methode zur Schätzung der Höhe der variablen Gegenleistung am geeignetsten ist. Unter Zugrundelegung der Erwartungswertmethode schätzt das Unternehmen den Transaktionspreis auf WE 80.000 ($WE 80 \times 1.000$ Produkte).

Des Weiteren berücksichtigt das Unternehmen die Vorschriften der Paragraphen 56-58 des IFRS 15 im Hinblick auf die Begrenzung der Schätzung der variablen Gegenleistung, um festzustellen, ob die geschätzte variable Gegenleistung in Höhe von WE 80.000 in den Transaktionspreis einbezogen werden darf. Das Unternehmen überprüft die in Paragraph 57 des IFRS 15 enthaltenen Faktoren und kommt zu dem Schluss, dass es bereits wesentliche Erfahrungen mit diesem Produkt hat und über aktuelle Marktinformationen verfügt, die seine Schätzung stützen. Des Weiteren geht das Unternehmen auf der Grundlage seiner Einschätzung der aktuellen Marktbedingungen davon aus, dass die Unsicherheit bezüglich des Preises trotz des Vorliegens von Faktoren, auf die das Unternehmen keinen Einfluss hat, innerhalb kurzer Zeit geklärt sein dürfte. Daraus schließt das Unternehmen, dass mit hoher Wahrscheinlichkeit keine signifikante Stornierung der erfassten kumulierten Erlöse (d. h. WE 80.000) erfolgen wird, sobald die Unsicherheit nicht mehr besteht (d. h. wenn der Gesamtbetrag der Preisnachlässe festgelegt wird). Folglich erfasst das Unternehmen Erlöse in Höhe von WE 80.000, wenn die Produkte am 1. Dezember 20X7 übertragen werden. ►

Bestimmung des Transaktionspreises

Auszug aus IFRS 15 (Fortsetzung)

Fall B: Die Schätzung der variablen Gegenleistung unterliegt einer Begrenzung

Das Unternehmen verfügt über Erfahrung mit dem Verkauf ähnlicher Produkte. Die Produkte des Unternehmens unterliegen jedoch einem hohen Alterungsrisiko und das Unternehmen verzeichnet starke Schwankungen der Preise für seine Produkte. Die beobachtbaren Daten weisen darauf hin, dass das Unternehmen in der Vergangenheit Preisnachlässe in einer breiten Spanne von 20-60 Prozent des Verkaufspreises für ähnliche Produkte gewährt hat. Die aktuellen Marktinformationen lassen des Weiteren darauf schließen, dass eine Preisminderung von 15-50 Prozent erforderlich sein könnte, damit die Produkte die Lieferkette schneller durchlaufen.

Zur Schätzung der variablen Gegenleistung, auf die das Unternehmen Anspruch hat, entscheidet sich das Unternehmen, die Erwartungswertmethode anzuwenden (siehe Paragraph 53[a] des IFRS 15), da es davon ausgeht, dass diese Methode zur Schätzung der Höhe der variablen Gegenleistung am geeignetsten ist. Unter Zugrundelegung der Erwartungswertmethode geht das Unternehmen davon aus, dass es einen Nachlass von 40 Prozent gewähren wird und die geschätzte variable Gegenleistung somit WE 60.000 ($WE\ 60 \times 1.000\ \text{Produkte}$) beträgt.

Des Weiteren berücksichtigt das Unternehmen die Vorschriften der Paragraphen 56-58 des IFRS 15 im Hinblick auf die Begrenzung der Schätzung der variablen Gegenleistung, um festzustellen, ob die geschätzte variable Gegenleistung in Höhe von WE 60.000 teilweise oder vollständig in den Transaktionspreis einbezogen werden darf. Das Unternehmen überprüft die in Paragraph 57 des IFRS 15 enthaltenen Faktoren und stellt fest, dass die Höhe der Gegenleistung wesentlich von externen Faktoren (d. h. dem Alterungsrisiko) abhängig ist und dass das Unternehmen wahrscheinlich eine Vielzahl von Preisnachlässen anbieten muss, damit die Produkte die Lieferkette schneller durchlaufen. Folglich kann das Unternehmen seine Schätzung von WE 60.000 (d. h. einen Nachlass von 40 Prozent) nicht in den Transaktionspreis einbeziehen, da es nicht davon ausgehen kann, dass eine signifikante Stornierung der erfassten kumulierten Erlöse hochwahrscheinlich nicht eintreten wird. Obwohl das Unternehmen in der Vergangenheit Preisnachlässe in einer Spanne von 20-60 Prozent gewährt hat, lassen die aktuellen Marktinformationen darauf schließen, dass ein Preisnachlass von 15-50 Prozent erforderlich ist. Die tatsächlichen Ergebnisse des Unternehmens entsprachen bei ähnlichen Transaktionen in der Vergangenheit den damals aktuellen Marktinformationen.

Folglich geht das Unternehmen davon aus, dass eine signifikante Stornierung der erfassten kumulierten Erlöse hochwahrscheinlich nicht eintreten wird, wenn das Unternehmen einen Betrag in Höhe von WE 50.000 in den Transaktionspreis einbezieht (Verkaufspreis von WE 100 und ein Preisnachlass von 50 Prozent). Das Unternehmen erfasst daher Erlöse in Höhe von WE 50.000, wenn die Produkte übertragen werden, und überprüft gemäß IFRS 15.59 seine Schätzung des Transaktionspreises zu jedem Berichtsstichtag, bis die Unsicherheit nicht mehr besteht.



In bestimmten Fällen ist es auch sachgerecht, einen geschätzten Betrag für die variable Gegenleistung in den Transaktionspreis einzubeziehen, auch wenn dieser Betrag für einen

einzelnen Vertrag nicht als Ergebnis herauskommen kann. Die TRG erörterte dieses Thema anhand des folgenden Beispiels aus dem TRG-Agendapapier:²⁰⁰

Beispiel für die Schätzung einer variablen Gegenleistung unter Zugrundelegung der Erwartungswertmethode

Unternehmen A entwickelt Websites für Kunden. Die Verträge enthalten jeweils ähnliche Bedingungen und sehen die Zahlung einer festen Gebühr sowie eine variable Gegenleistung in Form einer Erfolgsprämie vor, deren Höhe sich nach

dem Zeitpunkt richtet, zu dem Unternehmen A die Website fertigstellt. Aufgrund seiner Erfahrungen in der Vergangenheit rechnet Unternehmen A mit folgenden Prämien und Eintrittswahrscheinlichkeiten zur Erlangung dieser Prämien:

Prämienhöhe	Eintrittswahrscheinlichkeit des Ergebnisses
–	15 %
WE 50.000	40 %
WE 100.000	45 %

Unternehmen A stellt fest, dass die Anwendung der Erwartungswertmethode zu einer verlässlicheren Schätzung der erwarteten Gegenleistung führen würde als die Methode des wahrscheinlichsten Betrags, da es eine große Anzahl Verträge mit Merkmalen abgeschlossen hat, die mit dem neuen Vertrag vergleichbar sind.

Unter Zugrundelegung der Erwartungswertmethode schätzt Unternehmen A die variable Gegenleistung auf WE 65.000 ($WE\ 0 \times 15\ \% + WE\ 50.000 \times 40\ \% + WE\ 100.000 \times 45\ \%$). Anschließend muss es die Auswirkungen der Begrenzung auf die Höhe der variablen Gegenleistung prüfen. Hierzu zieht es die in IFRS 15.57 aufgeführten Faktoren heran, welche die Wahrscheinlichkeit einer Umsatzstornierung erhöhen könnten, und kommt zu dem Ergebnis, dass es über relevante Erfahrungen aus der Vergangenheit mit vergleichbaren Arten von Verträgen verfügt und dass die Höhe der Gegenleistung nicht wesentlich von externen Faktoren abhängt.

Bei der Beurteilung, ob das Unternehmen WE 50.000 oder WE 65.000 in den Transaktionspreis einbeziehen sollte, stimmten die TRG-Mitglieder grundsätzlich darin überein, dass die Begrenzungsvorschrift auch dann greift, wenn ein Unternehmen entscheidet, dass die Erwartungswertmethode für die Schätzung der variablen Gegenleistung geeignet ist. Das heißt: Das Unternehmen muss nicht von der Erwartungswertmethode zur Methode des wahrscheinlichsten Betrags wechseln, um die Begrenzungsvorschrift anwenden zu können. Wenn ein Unternehmen die Erwartungswertmethode auf einen bestimmten Vertrag anwendet, kann dies somit zu einem geschätzten Transaktionspreis führen, der für einen einzelnen Vertrag nicht als Ergebnis herauskommen kann. Deshalb könnte das Unternehmen in diesem Beispiel schlussfolgern, dass der Betrag von WE 65.000 eine angemessene Schätzung der variablen Gegenleistung darstellt, die in den Transaktionspreis einbezogen werden kann. Wichtig ist, dass das Unternehmen im vorliegenden Beispiel zu dem Ergebnis gelangt ist, dass keiner der in IFRS 15.57 aufgezählten Faktoren und auch kein anderer Faktor auf die Wahrscheinlichkeit einer signifikanten Umsatzstornierung hindeutet.

200 Siehe TRG Agenda Paper 38 *Portfolio Practical Expedient and Application of Variable Consideration Constraint*, 13. Juli 2015.

Bestimmung des Transaktionspreises

Wenn ein Unternehmen die Erwartungswertmethode verwendet und feststellt, dass die Schätzung der variablen Gegenleistung für den individuellen Vertrag nicht als Ergebnis herauskommen kann, hat es dennoch die Begrenzungsvorschriften für variable Gegenleistungen zu beachten. In Abhängigkeit von den dem jeweiligen Vertrag zugrunde liegenden Fakten und Umständen muss es seine Schätzung der variablen Gegenleistung ggf. auch dann begrenzen, wenn es die Erwartungswertmethode verwendet hat, falls die in IFRS 15.57 aufgezählten Faktoren auf die Wahrscheinlichkeit einer signifikanten Umsatzstornierung hindeuten. Allerdings kann die Zielsetzung der Begrenzungsvorschriften für variable Gegenleistungen in bestimmten Fällen auch durch die Anwendung der Erwartungswertmethode und die Berücksichtigung wahrscheinlichkeitsgewichteter Beträge erfüllt werden. Schätzt ein Unternehmen den Transaktionspreis unter Verwendung der Erwartungswertmethode, so verringert sich dadurch die Wahrscheinlichkeit einer Umsatzstornierung, da die Schätzung aufgrund der unterschiedlichen Gewichtung der Eintrittswahrscheinlichkeit der Ergebnisse nicht die gesamte potenzielle Gegenleistung berücksichtigt. Es kann auch Situationen geben, in denen das Unternehmen seine Schätzung der variablen Gegenleistung nicht begrenzen muss, beispielsweise wenn die in IFRS 15.57 genannten Faktoren nicht auf die Wahrscheinlichkeit einer signifikanten Umsatzstornierung hindeuten.

Beispiel 25 im Standard veranschaulicht den Fall, dass eine qualitative Analyse der Faktoren in IFRS 15.57 Anhaltspunkte für das Nichtvorliegen einer hohen Wahrscheinlichkeit liefert, dass es nicht zu einer signifikanten Stornierung kommen wird, wenn ein Unternehmen eine leistungsabhängige Prämie in den Transaktionspreis eines Anlagevertrags einbezieht.

Siehe Abschnitt 6 für weiter gehende Erläuterungen zur Aufteilung des Transaktionspreises.

Unsere Sichtweise

Die Anwendung der Begrenzungsvorschriften stellt eine neue Methode der Bewertung der variablen Gegenleistung dar, die auf alle Arten variabler Gegenleistungen, die bei allen Transaktionen geschätzt werden müssen, anzuwenden ist.

Änderungen gegenüber den zuvor gültigen IFRS

Für viele Unternehmen könnten die Regelungen des IFRS 15 in Bezug auf variable Gegenleistungen eine deutliche Abkehr von ihrer vorherigen Bilanzierungspraxis bedeutet haben. Zuvor schoben IFRS-Abschlussersteller die Bewertung variabler Gegenleistungen oftmals so lange auf, bis die entsprechenden Umsatzerlöse verlässlich ermittelt werden konnten. Dies konnte unter Umständen erst dann der Fall sein, wenn die diesbezüglichen Unsicherheiten nicht mehr bestanden oder die Zahlung beim Unternehmen einging.

Darüber hinaus gestatteten die früheren Regelungen zwar die Erfassung bedingter Gegenleistungen, jedoch nur, wenn es wahrscheinlich war, dass der aus der Transaktion resultierende wirtschaftliche Nutzen dem Unternehmen zufloss, und die Höhe der Umsätze verlässlich bestimmt werden konnte.²⁰¹ Manche Unternehmen hatten mit der Erfassung daher so lange gewartet, bis die Unsicherheit beseitigt war.

Einige Unternehmen hatten sich diesbezüglich bei der Entwicklung eigener Rechnungslegungsmethoden an den Vorschriften der US-GAAP orientiert. Danach unterlag die Erfassung variabler Gegenleistungen verschiedenen Vorschriften und Beschränkungen. Dadurch kam es zu unterschiedlichen Bilanzierungsweisen, je nachdem, welcher US-GAAP-Standard auf eine Transaktion angewendet wurde.

²⁰¹ Siehe IAS 18.14, IAS 18.18 und IAS 11.11.



Häufig gestellte Fragen

Frage 5-10: Ist die Begrenzungsvorschrift für variable Gegenleistungen auf Vertragsebene oder auf der Ebene der Leistungsverpflichtung anzuwenden? [TRG-Sitzung vom 26. Januar 2015, Agenda Paper 14]

Die TRG-Mitglieder kamen generell überein, dass die Begrenzungsvorschriften auf Vertragsebene und nicht auf der Ebene der Leistungsverpflichtung anzuwenden sind. Das bedeutet: Bei der Einschätzung, wie wahrscheinlich es ist, dass zukünftig signifikante Umsatzstornierungen vorgenommen werden, ist der gesamte Transaktionspreis für den Vertrag zu berücksichtigen und nicht nur der auf eine bestimmte Leistungsverpflichtung entfallende Teil.

Interessierte Parteien hatten diese Frage gestellt, weil der Standard auf die „erfassten kumulierten Umsatzerlöse“ verweist, ohne anzugeben, auf welcher Ebene die Beurteilung zu erfolgen hat (also ob auf Vertragsebene oder auf der Ebene der Leistungsverpflichtung). Darüber hinaus könnte die Grundlage für Schlussfolgerungen so verstanden werden, dass die Beurteilung in Bezug auf die kumulierten Umsatzerlöse zu erfolgen hat, die für eine Leistungsverpflichtung erfasst wurden.²⁰²

Frage 5-11: Muss ein Unternehmen bei der Schätzung der variablen Gegenleistung einen zweistufigen Prozess einhalten (d. h. zuerst die variablen Gegenleistungen schätzen und dann die Begrenzungsvorschriften auf diese Schätzung anwenden)?

Nein. Das Board hat in der Grundlage für Schlussfolgerungen angemerkt, dass ein Unternehmen nicht zwingend einen zweistufigen Prozess (d. h. erstens eine Schätzung der variablen Gegenleistungen und zweitens die Anwendung der Begrenzungsvorschriften auf diese Schätzung) einhalten muss, wenn die internen Prozesse beide Schritte in einem einzigen Schritt vereinen.²⁰³ Besteht bei einem Unternehmen beispielsweise ein einziger Prozess zur Schätzung der erwarteten Retouren bei der Berechnung der Umsatzerlöse aus dem Verkauf von Gütern, der mit den Zielen der Begrenzungsvorschriften in Einklang steht, so ist das Unternehmen nicht verpflichtet, zuerst den Transaktionspreis zu schätzen und danach separat die Begrenzungsvorschriften anzuwenden.

Ein weiteres TRG Agenda Paper stellt fest, dass die Anwendung der Erwartungswertmethode, die von einem Unternehmen verlangt, wahrscheinlichkeitsgewichtete Beträge zu

berücksichtigen, manchmal das Ziel der Begrenzungsvorschrift für variable Gegenleistungen erfüllen kann.²⁰⁴ Das heißt, bei der Schätzung des Transaktionspreises mithilfe der Erwartungswertmethode reduziert ein Unternehmen die Wahrscheinlichkeit einer Umsatzstornierung und muss möglicherweise keine weiteren Begrenzungen bei seiner Schätzung der variablen Gegenleistung vornehmen. Um das Ziel der Begrenzungsvorschrift zu erreichen, müsste der geschätzte Transaktionspreis des Unternehmens seine Erwartungen an die möglichen Gegenleistungen (z. B. Produkte, deren Rückgabe nicht erwartet wird) auf einem Niveau berücksichtigen, auf dem es sehr wahrscheinlich ist, dass die Einbeziehung der geschätzten variablen Gegenleistung in den Transaktionspreis nicht zu einer signifikanten Umsatzstornierung führen würde (z. B. dass es sehr wahrscheinlich ist, dass zusätzliche Erträge über den geschätzten Betrag hinaus nicht zu einer signifikanten Umsatzstornierung führen).

²⁰² Siehe IFRS 15.BC217.

²⁰³ Siehe IFRS 15.BC215.

²⁰⁴ Siehe TRG Agenda Paper 38, *Portfolio Practical Expedient and Application of Variable Consideration Constraint*, vom 13. Juli 2015.

Bestimmung des Transaktionspreises

Häufig gestellte Fragen

Frage 5-12: Wie wendet ein Unternehmen die Begrenzungsvorschrift für variable Gegenleistungen auf Meilensteinzahlungen an?

Die Feststellung, ob und in welcher Höhe eine Meilensteinzahlung begrenzt ist, kann einen erheblichen Grad an Ermessensausübung durch ein Unternehmen erfordern. Vorausgesetzt die Zahlung unterliegt keiner Begrenzungsvorschrift für umsatz- oder nutzungsabhängige Lizenzgebühren (siehe hierzu Abschnitt 8.5), handelt es sich bei einer Meilensteinzahlung um eine Form der variablen Gegenleistung, die unter Anwendung der Begrenzungsvorschrift für variable Gegenleistungen geschätzt und in den Transaktionspreis einbezogen werden muss.

Meilensteinzahlungen sind häufig binärer Natur, d. h., entweder hat das Unternehmen Anspruch auf die Meilensteinzahlung, weil es die Zielvorgabe oder das gewünschte Ergebnis erreicht hat, oder nicht. In solchen Fällen stellen Unternehmen in der Regel fest, dass sich der Betrag, der ihnen voraussichtlich zustehen wird, mit der Methode des wahrscheinlichsten Betrags verlässlicher schätzen lässt. Sie haben daraufhin gemäß der Begrenzungsvorschrift für variable Gegenleistungen zu ermitteln, ob es hochwahrscheinlich ist, dass es bei den erfassten kumulierten Erlösen nicht zu einer signifikanten Stornierung kommt, sobald die Unsicherheiten in Verbindung mit den Meilensteinzahlungen nicht mehr bestehen. Bei der Beurteilung des Ausmaßes einer möglichen Stornierung der Erlöse aus einer künftigen Meilensteinzahlung sind in die zum Zeitpunkt der potenziellen Stornierung erfassten kumulierten Erlöse neben der variablen Gegenleistung für den gesamten Vertrag auch alle festen Gegenleistungen einzubeziehen.

Die Anwendung der Begrenzungsvorschrift auf Meilensteinzahlungen erfordert oft ein erhebliches Maß an Ermessensausübung, insbesondere dann, wenn Unsicherheit hinsichtlich der zugrunde liegenden Aktivitäten besteht, die notwendig sind, um die Zielvorgabe oder das gewünschte Ergebnis zu erreichen, die bzw. das das Unternehmen zum Erhalt der Meilensteinzahlung berechtigt. Unternehmen müssen bei der Beurteilung, ob die Erlöse zu begrenzen sind, alle

Fakten und Umstände für jede einzelne Meilensteinzahlung analysieren und sämtliche Informationen (historisch, aktuell und zukunftsbezogen) berücksichtigen, auf die sie mit vertretbarem Aufwand zugreifen können. In die von Unternehmen vorgenommene Beurteilung des Vertrags und der Wahrscheinlichkeit, dass sie zum Bezug von Meilensteinzahlungen berechtigt sind, können außerdem externe Faktoren einfließen. So erwarten wir zum Beispiel, dass Unternehmen bei Meilensteinzahlungen, die von der Zulassung eines Produkts durch eine Aufsichtsbehörde (z. B. der behördlichen Zulassung eines neuen Medikaments) abhängig sind, in vielen Fällen zu dem Urteil gelangen, dass diese Zahlungen zu begrenzen sind, sodass sie sie erst dann erfassen können, wenn die mit ihnen verbundene Unsicherheit nicht länger besteht.

Als Beispiel sei Folgendes angenommen:





Häufig gestellte Fragen

Beispiel 5-4: Meilensteinzahlungen

Ein Biotechnologieunternehmen schließt eine Vereinbarung mit einem Pharmaunternehmen. Danach erteilt das Biotechnologieunternehmen eine Lizenz für ein mögliches neues Produkt, bei dem derzeit Phase II der klinischen Studien anläuft, und führt für einen festgelegten Zeitraum Forschungs- und Entwicklungsleistungen durch. Es sei angenommen, dass diese beiden Zusagen als eigenständig abgrenzbar eingestuft werden. Das Biotechnologieunternehmen erhält bei Unterzeichnung der Vereinbarung eine Vorauszahlung und ist zum Erhalt von Meilensteinzahlungen berechtigt, wenn (1) sich eine festgelegte Zahl von Patienten zu einer klinischen Studie der Phase II anmeldet, (2) klinische Studien der Phase III abgeschlossen werden, (3) die behördliche Zulassung in den USA erteilt wird und (4) die behördliche Zulassung in der Europäischen Union erteilt wird.

Nach dem Standard hat das Biotechnologieunternehmen die Vorauszahlung und die von ihm geschätzte Höhe der Meilensteinzahlungen, mit deren Erhalt es rechnet, in den Transaktionspreis aufzunehmen. Die Höhe der Gegenleistung, die das Biotechnologieunternehmen in den Transaktionspreis einbeziehen darf, ist auf die Beträge begrenzt, bei denen es in hohem Maße wahrscheinlich ist, dass es in einer künftigen Berichtsperiode nicht zu einer wesentlichen Stornierung der in Verbindung mit dem Vertrag erfassten kumulierten Umsatzerlöse kommen wird.

Für den Meilenstein der Patientenmeldungen gibt es nur zwei mögliche Ergebnisse: Das Biotechnologieunternehmen

kann die vorgegebene Zahl an Patienten registrieren oder es ist dazu nicht in der Lage. Daraus schließt es, dass sich die Meilensteinzahlung mit der Methode des wahrscheinlichsten Betrags besser schätzen lässt. Das Biotechnologieunternehmen kommt außerdem zu dem Ergebnis, dass es den für den anmeldungsbezogenen Meilenstein ermittelten Betrag in den Transaktionspreis aufnehmen kann, da es mit hoher Wahrscheinlichkeit davon ausgeht, dass dies nicht zu einer signifikanten Umsatzstornierung führen wird. Diese Einschätzung beruht auf seiner bisherigen Erfahrung mit der Anmeldung von Teilnehmern bei ähnlichen Studien, den Resultaten der für den betreffenden Produktkandidaten bisher durchgeführten klinischen Studien und der Bedeutung der Meilensteinzahlung in Relation zu den kumulierten Umsatzerlösen aus dem Vertrag, die zum Stichtag für den Meilenstein der Patientenmeldungen voraussichtlich erfasst werden.

Aufgrund der beträchtlichen Unsicherheit hinsichtlich des Eintretens der übrigen künftigen Ereignisse, die zu Meilensteinzahlungen führen, kommt das Biotechnologieunternehmen bei seiner ersten Beurteilung jedoch zu dem Schluss, dass es die zugehörigen Beträge nicht in den Transaktionspreis aufnehmen kann (d. h., zu Vertragsbeginn fallen die übrigen Meilensteinzahlungen in vollem Umfang unter die Begrenzungsvorschriften). Am Ende jeder Berichtsperiode schätzt das Biotechnologieunternehmen die Wahrscheinlichkeit und das Ausmaß einer möglichen Umsatzstornierung ein und beurteilt auf dieser Grundlage neu, ob die Meilensteinzahlungen weiterhin einer Begrenzung unterliegen.

Bestimmung des Transaktionspreises

Häufig gestellte Fragen

Die Einschätzung der Begrenzungsvorschrift betrachtet zum einen, wie hoch die Wahrscheinlichkeit einer Umsatzstornierung (d. h. des Nichterreichens der Zielvorgabe oder des gewünschten Ergebnisses) ist, und zum anderen, ob die Stornierung verglichen mit den bisher für den gesamten Vertrag erfassten kumulierten Umsatzerlösen wesentlich ist. Da bei dieser Beurteilung eine Vielzahl variabler Faktoren zu berücksichtigen ist, müssen Unternehmen jeden Meilenstein sorgfältig prüfen, um zu ermitteln, wann die Einbeziehung des Meilensteins in den Transaktionspreis angemessen ist. Ein Unternehmen kann beispielsweise unter Anwendung der Begrenzungsvorschrift für variable Gegenleistungen zu dem Ergebnis gelangen, dass die Meilensteinzahlung zu Vertragsbeginn nicht unter diese Vorschrift fällt, da bei ihrer Aufnahme in den Transaktionspreis keine signifikante Stornierung der kumulierten Umsatzerlöse eintreten würde, wenn die Meilensteinbedingungen nicht erfüllt sind (d. h., das Unternehmen hätte keinen Anspruch auf die Gegenleistung). Dies kann dann der Fall sein, wenn ein Unternehmen damit rechnet, einen beträchtlichen Teil der Vertragserlöse bereits an einem frühen Punkt der Vertragslaufzeit erfassen zu können, und die Höhe der Meilensteinzahlung nicht wesentlich ist in Relation zu den kumulierten Umsatzerlösen, die erfasst werden, sobald die

mit dem Meilenstein verbundenen Unsicherheiten nicht länger bestehen.

Wie in Abschnitt 5.2.4 erläutert, hat ein Unternehmen seine Schätzung der variablen Gegenleistung (einschließlich aller zu begrenzenden Beträge) am Ende jeder Berichtsperiode zu aktualisieren, um seine geänderten Erwartungen an die Höhe der Gegenleistung abzubilden, die ihm nach seiner Einschätzung zusteht. Beispielsweise kann ein Unternehmen anfänglich feststellen, dass eine Meilensteinzahlung unter die Begrenzungsvorschriften fällt, und diese daher aus dem Transaktionspreis ausschließen. Allerdings kann das Unternehmen in einer späteren Berichtsperiode, in der es den Betrag der in den Transaktionspreis einzubeziehenden variablen Gegenleistung neu ermittelt, zu dem Ergebnis gelangen, dass eine Meilensteinzahlung nicht länger einer Begrenzung unterliegt, und zwar auch dann, wenn die Zielvorgabe oder das gewünschte Ergebnis nicht erreicht wurde. Ein Unternehmen kann nämlich aufgrund neuer Informationen erwarten, dass es die Zielvorgabe oder das gewünschte Ergebnis doch erreicht, und daraus schließen, dass eine signifikante Umsatzstornierung mit hoher Wahrscheinlichkeit nicht eintreten wird.

5.2.4 Neubeurteilung der variablen Gegenleistung

Enthält eine Vereinbarung variable Vergütungsbestandteile, muss das Unternehmen seine Schätzung des Transaktionspreises während der Vertragslaufzeit regelmäßig aktualisieren, um die Bedingungen abzubilden, die am Ende jeder Berichtsperiode bestehen. Dies umfasst die Aktualisierung der geschätzten variablen Gegenleistungen (einschließlich betraglicher Begrenzungen), um den Betrag der Gegenleistung widerzuspiegeln, auf den ein Unternehmen seinen geänderten Erwartungen zufolge Anspruch hat. Derartige

geänderte Erwartungen können sich ergeben, wenn Unsicherheiten über die erwartete variable Gegenleistung nicht mehr bestehen oder neue Informationen zu noch bestehenden Unsicherheiten vorhanden sind. Wie in Abschnitt 5.2.3 erläutert, können sich Schlussfolgerungen über Beträge, die zu einer wesentlichen Umsatzstornierung führen können, ändern, wenn ein Unternehmen eine Leistungsverpflichtung erfüllt. Siehe Abschnitt 6.5 für weitere Erläuterungen zur Aufteilung von Änderungen des Transaktionspreises nach Vertragsbeginn.



5.3 Rückerstattungsverbindlichkeiten

Ein Unternehmen kann Gegenleistungen erhalten, die es dem Kunden in der Zukunft erstatten muss, da es sich hierbei um Beträge handelt, auf die das Unternehmen keinen vertraglichen Anspruch hat. Erwartet ein Unternehmen, einen Teil oder den gesamten Betrag dieser Gegenleistung zurückerstatten zu müssen, so hat es die erhaltenen (oder zu erhaltenen) Beträge als Rückerstattungsverbindlichkeiten zu erfassen.

Eine Rückerstattungsverbindlichkeit ist in Höhe des Betrags anzusetzen, den das Unternehmen dem Kunden voraussichtlich erstatten muss. Dieser Betrag ist nicht in den Transaktionspreis einzubeziehen. Ein Unternehmen muss seine Schätzungen der Rückerstattungsverbindlichkeiten (und der entsprechenden Änderungen des Transaktionspreises) am Ende jedes Berichtszeitraums aktualisieren.

Zwar dürften Rückerstattungsverbindlichkeiten in erster Linie bei Verkäufen mit Rückgaberecht anfallen (siehe Abschnitt 5.4); die Vorschriften für Rückerstattungsverbindlichkeiten finden jedoch auch dann Anwendung, wenn ein Unternehmen davon ausgeht, dass es erhaltene Gegenleistungen in der Zukunft erstatten muss, weil ein Kunde mit einer erbrachten Dienstleistung nicht zufrieden war (d. h., es wurde kein Gut geliefert oder das Gut wurde zurückgegeben) und/oder wenn es erwartet, dass es einem Kunden nachträgliche Preisnachlässe gewähren muss (z. B. wird der Stückpreis nachträglich angepasst, wenn ein Kunde eine bestimmte Bestellmenge erreicht).

Häufig gestellte Fragen

Frage 5-13: Ist eine Rückerstattungsverbindlichkeit eine Vertragsverbindlichkeit (die demnach unter die Darstellungs- und Angabevorschriften für Vertragsverbindlichkeiten fällt)?

Siehe hierzu die Antwort auf Frage 10-4 in Abschnitt 10.1.



Bestimmung des Transaktionspreises

5.4 Rückgaberechte

(im März 2020 aktualisiert)

In bestimmten Verträgen überträgt ein Unternehmen die Verfügungsgewalt über ein Produkt auf einen Kunden und räumt diesem gleichzeitig ein Rückgaberecht ein. Im Gegenzug kann der Kunde den gezahlten Kaufpreis vollständig oder teilweise erstattet bekommen, eine Gutschrift erhalten, die auf Beträge angewendet werden kann, die dem Unternehmen bereits geschuldet werden oder ihm zukünftig zustehen, oder ein Ersatzprodukt erhalten. Möglich ist auch eine Kombination der vorstehenden Leistungen.²⁰⁵ Wie in Abschnitt 4.7 erläutert, dürfen Rückgaberechte gemäß dem Standard nicht als separate Leistungsverpflichtung erfasst werden. Sie beeinflussen jedoch den Transaktionspreis und die Höhe der Umsatzerlöse, die ein Unternehmen für erfüllte Leistungsverpflichtungen erfassen darf. Mit anderen Worten:

Rückgaberechte können zu Schwankungen des Transaktionspreises führen.

Tauschvorgänge, bei denen ein Kunde ein Produkt gegen ein gleichartiges Erzeugnis in gleicher Qualität und in gleichem Zustand tauscht, das zum gleichen Preis verkauft wird (beispielsweise bei einem Tausch gegen eine andere Farbe oder Größe), stellen nach IFRS 15 keine Produktrückgaben dar. Dies gilt auch für Fälle, in denen ein Kunde ein fehlerhaftes gegen ein funktionsfähiges Produkt tauschen kann. Solche Verträge sind stattdessen gemäß den Garantie- und Gewährleistungsleitlinien zu bewerten (siehe Abschnitt 9.1). Der Standard enthält folgende Anwendungsleitlinien zur Behandlung von Rückgaberechten:

Auszug aus IFRS 15

B21. Bei einer Übertragung von Produkten mit Rückgaberecht (sowie von bestimmten Dienstleistungen, die vorbehaltlich einer Rückerstattung geleistet werden) erfasst das Unternehmen folgende Elemente:

- (a) Umsätze für die übertragenen Produkte in Höhe der Gegenleistung, die dem Unternehmen nach seinen Erwartungen zustehen (für die Produkte, mit deren Rückgabe gerechnet wird, werden folglich keine Umsätze erfasst);
- (b) eine Rückerstattungsverbindlichkeit; und
- (c) einen Vermögenswert (und die entsprechende Anpassung der Umsatzkosten) für sein Recht, Produkte bei Begleichung der Rückerstattungsverbindlichkeit vom Kunden zurückzuholen.

²⁰⁵ Siehe IFRS 15.B20.



Gemäß dem Standard hat ein Unternehmen den Transaktionspreis zu schätzen und die Begrenzungsvorschriften auf diesen Betrag anzuwenden. Um die Höhe der ihm erwartungsgemäß zustehenden Gegenleistung bestimmen zu können, hat es diejenigen Produkte zu berücksichtigen, deren Rückgabe es erwartet (ohne Berücksichtigung der Gegenleistung für die Produkte, die voraussichtlich zurückgegeben werden). Das Unternehmen hat den Umsatz auf der Basis des Betrags zu erfassen, der ihm nach seinen Erwartungen bis zum Ablauf der Rückgabefrist (unter Einbeziehung erwarteter Produktrückgaben) zusteht. Dabei ist der Anteil der Umsatzerlöse, der einer Begrenzung unterliegt, erst dann zu erfassen, wenn die Begrenzung nicht mehr greift, d. h. ggf. am Ende des Rückgabezeitraums. Den erhaltenen oder zu erhaltenden Betrag für die erwarteten Produktrückgaben hat das Unternehmen als Rückerstattungsverbindlichkeit zu erfassen, die seine Verpflichtung zur Rückerstattung der vom Kunden entrichteten Gegenleistung darstellt (siehe Abschnitt 5.3). Am Ende jeder Berichtsperiode schließlich hat es die geschätzten Beträge zu aktualisieren, auf die es seinen Erwartungen zufolge Anspruch hat.

Dies umfasst auch eine Anpassung der Schätzung des Unternehmens hinsichtlich der erwarteten Produktrückgaben und der entsprechenden Rückerstattungsverbindlichkeiten. Diese Anpassung ist am Ende jeder Berichtsperiode unter Berücksichtigung aller etwaigen Änderungen von Annahmen im Hinblick auf die zu erwartenden Produktrückgaben vorzunehmen. Im Zuge der Aktualisierung von Schätzungen sind auch die für die bereits erfüllten Leistungsverpflichtungen erfassten Umsatzerlöse entsprechend anzupassen. Rechnet das Unternehmen beispielsweise damit, dass die Anzahl der Retouren unter seiner ursprünglichen Prognose liegen wird, hat es die erfassten Umsatzerlöse zu erhöhen und die Rückerstattungsverbindlichkeit im Gegenzug zu verringern. Üben Kunden ihr Rückgaberecht aus, kann das Unternehmen das zurückgegebene Produkt in einem verkaufsfähigen oder einem

instandsetzungsbedürftigen Zustand erhalten. Gemäß dem Standard hat das Unternehmen zum Zeitpunkt des ursprünglichen Verkaufs (d. h. wenn die Erfassung der Umsatzerlöse aufgrund erwarteter Produktrückgaben faktisch hinausgezögert wird) auch einen Vermögenswert für sein Recht auf Rückerhalt der vom Kunden zurückgegebenen Güter zu erfassen (und die Umsatzkosten entsprechend anzupassen). Der Vermögenswert wird vom Unternehmen bei seinem erstmaligen Ansatz mit dem ursprünglichen Buchwert der Vorräte nach Abzug aller für die Rückerlangung der Güter voraussichtlich anfallenden Kosten bewertet, einschließlich potenzieller Wertminderungen der zurückgegebenen Produkte. Diese dürfen nicht außer Acht gelassen werden, da sich die zurückgegebenen Produkte (beispielsweise bedingt durch Beschädigung oder Abnutzung) möglicherweise nicht in demselben Zustand befinden wie zum Zeitpunkt ihres Verkaufs und so auch eine Wertminderung des Vermögenswerts aus dem Rückerhaltungsanspruch des Unternehmens vermieden werden kann.

Neben der (vorstehend erläuterten) Neubewertung der Rückerstattungsverbindlichkeit am Ende jeder Berichtsperiode ist auch der Vermögenswert neu zu bewerten und ggf. an geänderte Rückgabeerwartungen anzupassen; eine potenzielle zusätzliche Wertminderung der zurückgegebenen Produkte ist ebenfalls zu erfassen. Da der Standard spezifische Vorgaben für die Neubewertung des Vermögenswerts aus dem Rückerhaltsanspruch enthält, sind für Unternehmen diese Bestimmungen und nicht sonstige Wertminderungsmodelle (beispielsweise für Vorräte) maßgeblich. Außerdem sieht der Standard vor, dass die Rückerstattungsverbindlichkeit gesondert vom entsprechenden Vermögenswert (d. h. auf Brutto- statt auf Nettobasis) auszuweisen ist.²⁰⁶ Auch wenn dies nicht explizit aus dem Standard hervorgeht, ist der Vermögenswert aus dem Rückerhaltsanspruch nach unserem Verständnis in der Regel getrennt von den Vorräten auszuweisen.

²⁰⁶ Siehe IFRS 15.B25.

Bestimmung des Transaktionspreises

Der Standard enthält folgendes Beispiel eines Rückgaberechts:

Auszug aus IFRS 15

Beispiel 22: Rückgaberecht (IFRS 15.IE110-IE115)

Ein Unternehmen schließt mit Kunden 100 Verträge. Jeder Vertrag umfasst den Verkauf eines Produkts für WE 100 (100 Produkte insgesamt $\times$ WE 100 = WE 10.000 Gesamtvergütung). Das Unternehmen erhält die Vergütung, sobald die Verfügungsgewalt über das Produkt übertragen wurde. Die gängige Geschäftspraxis des Unternehmens ist, dass jeder Kunde das ungenutzte Produkt innerhalb von 30 Tagen zurückgeben kann und den Kaufpreis vollständig zurückerstattet bekommt. Die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten betragen WE 60 pro Produkt.

Das Unternehmen wendet die Vorschriften des IFRS 15 auf die 100 Verträge als Ganzes an, da es nach vernünftigem Ermessen davon ausgeht, dass sich nach Paragraph 4 die buchhalterischen Auswirkungen der Anwendung dieser Vorschriften auf das Portfolio als Ganzes nicht wesentlich von den Auswirkungen der Anwendung der Vorschriften auf jeden einzelnen Vertrag des Portfolios unterscheiden würden.

Da der Kunde im Rahmen des Vertrags das Recht hat, die Produkte zurückzugeben, ist die Gegenleistung, auf deren Erhalt das Unternehmen einen Anspruch hat, variabel. Zur Schätzung der variablen Gegenleistung, auf die das Unternehmen Anspruch hat, entscheidet sich das Unternehmen, die Erwartungswertmethode anzuwenden (siehe Paragraph 53[a] des IFRS 15), da es davon ausgeht, dass diese Methode hierfür am geeignetsten ist. Unter Zugrundelegung der Erwartungswertmethode kommt das Unternehmen zu dem Schluss, dass 97 Produkte nicht zurückgegeben werden.

Des Weiteren berücksichtigt das Unternehmen die Vorschriften der Paragraphen 56-58 des IFRS 15 im Hinblick auf die Begrenzung der Schätzung der variablen Gegenleistung, um festzustellen, ob der geschätzte Betrag in Höhe von WE 9.700 ($\text{WE } 100 \times 97$ Produkte, die voraussichtlich nicht zurückgegeben werden) in den Transaktionspreis einbezogen werden darf. Das Unternehmen überprüft die in Paragraph 57 des IFRS 15 enthaltenen Faktoren und kommt zu dem Schluss, dass die Produktrückgaben zwar außerhalb des Einflussbereichs des Unternehmens liegen, es aber wesentliche Erfahrungen bei der Schätzung von Rückgaben im Zusammenhang mit diesem Produkt und dieser Kundenkategorie hat. Des Weiteren dürfte die Unsicherheit innerhalb kurzer Zeit geklärt sein (d. h. im Rückgabezeitraum von 30 Tagen). Daraus schließt das Unternehmen, dass es höchstwahrscheinlich nicht zu einer signifikanten Stornierung der erfassten, kumulierten Erlöse (d. h. WE 9.700) kommen wird, sobald die Unsicherheit nicht mehr besteht (d. h. am Ende des Rückgabezeitraums).

Das Unternehmen geht davon aus, dass die für die Rückerhaltung der Produkte anfallenden Kosten unwesentlich sein werden und die zurückgegebenen Produkte mit Gewinn weiterverkauft werden können.



Auszug aus IFRS 15

Nach der Übertragung der Verfügungsgewalt über die 100 Produkte erfasst das Unternehmen für die drei Produkte, deren Rückgabe es erwartet, keine Erlöse. In Übereinstimmung mit den Paragraphen 55 und B21 des IFRS 15 erfasst es folgende Beträge:

- (a) Umsätze in Höhe von WE 9.700 (WE 100×97 Produkte, deren Rückgabe nicht erwartet wird);
- (b) eine Rückerstattungsverbindlichkeit in Höhe von WE 300 (WE 100×3 Produkte, deren Rückgabe erwartet wird); und
- (c) einen Vermögenswert in Höhe von WE 180 (WE 60×3 Produkte für sein Recht, die Produkte bei Begleichung der Rückerstattungsverbindlichkeit vom Kunden zurückzuholen).

Änderungen gegenüber den zuvor gültigen IFRS

Zwar haben die Bilanzierungsvorschriften des IFRS 15 in der Regel nicht zu wesentlichen Änderungen der vorherigen Praxis geführt. Gleichwohl bestehen aber einige erwähnenswerte Unterschiede. Nach IFRS 15 hat ein Unternehmen den Transaktionspreis zu schätzen und die Begrenzungsvorschriften auf den geschätzten Transaktionspreis anzuwenden. Um die Höhe der von ihm erwarteten Gegenleistung bestimmen zu können, hat das Unternehmen diejenigen Produkte zu berücksichtigen, deren Rückgabe erwartet wird. Anders ausgedrückt: Die Produkte, deren Rückgabe erwartet wird, werden nicht einbezogen.

Ebenso wie nach den früheren IFRS hat ein Unternehmen auch nach IFRS 15 den Betrag für die erwarteten Produktrückgaben als Rückerstattungsverbindlichkeit zu erfassen, welche die Verpflichtung des Unternehmens zur Rückerstattung der vom Kunden entrichteten Gegenleistung darstellt. Schätzt das Unternehmen die Produktrückgaben und wendet es die Begrenzungsvorschriften an, so ist derjenige Anteil der Umsatzerlöse, der dieser Begrenzung unterliegt, erst dann zu erfassen, wenn die Begrenzung nicht mehr greift, d. h. ggf. am Ende des Rückgabezeitraums. Die Bilanzierung von Vermögenswerten aus dem Rückerhaltungsanspruch kann zu Abweichungen von der vorherigen Praxis führen. Gemäß den früheren IFRS erfasste ein Unternehmen in der Regel eine Verbindlichkeit und einen entsprechenden Aufwand,

durfte jedoch keinen Vermögenswert aus dem Rückerhaltungsrecht für Vorräte, die zurückgegeben werden konnten, erfassen, wie es nach IFRS 15 vorgeschrieben ist. Außerdem ist nach dem neuen Standard der Anspruch auf den Erhalt zurückgegebener Produkte als Vermögenswert aus dem Rückerhaltsanspruch zu erfassen und die Rückerstattungsverbindlichkeit getrennt von dem entsprechenden Vermögenswert (auf Brutto- statt auf Nettobasis) auszuweisen.

Unsere Sichtweise

Produktverkäufe mit einem Rückgaberecht haben aus diversen Gründen nicht so viel Aufmerksamkeit erhalten wie andere Themen. Die Änderungen in diesem Bereich (vor allem die Behandlung des Rückgaberechts als eine Art der variablen Gegenleistung, auf die die Vorschriften zu variablen Gegenleistungen einschließlich der Begrenzungsvorschriften anzuwenden sind) können jedoch wesentliche Auswirkungen auf Hersteller und Einzelhändler haben, die sonst nicht weiter von IFRS 15 betroffen wären. Unternehmen müssen beurteilen, ob ihre bisherigen Methoden zur Schätzung von Produktrückgaben im Hinblick auf die Berücksichtigung der Begrenzungsvorschriften angemessen sind.

Bestimmung des Transaktionspreises

Häufig gestellte Fragen

Frage 5-14: Hat ein Unternehmen die Ausnahmeregelung für die Anwendung des Portfolioansatzes anzuwenden, wenn es Rückgaberechte bilanziert? [TRG-Sitzung vom 13. Juli 2015, Agenda Paper 38]

Ein Unternehmen kann, muss aber nicht die Ausnahmeregelung und damit den Portfolioansatz anwenden, um die variablen Gegenleistungen für erwartete Produktrückgaben unter Zugrundelegung der Erwartungswertmethode zu schätzen. Das TRG-Agendapapier weist darauf hin, dass ein Unternehmen Informationen aus anderen, ähnlichen Verträgen heranziehen kann, um die variablen Gegenleistungen mittels der Erwartungswertmethode zu schätzen, ohne diese Ausnahmeregelung in Anspruch zu nehmen (siehe hierzu auch die Ausführungen zur Schätzung von variablen Gegenleistungen in Abschnitt 5.2.2). Bei der Schätzung der vertraglich vereinbarten variablen Gegenleistungen trifft ein Unternehmen vielfach Ermessensentscheidungen, wobei es auf seine Erfahrungen aus der Vergangenheit mit ähnlichen Verträgen zurückgreift. Die Berücksichtigung historischer Erfahrungswerte bedeutet nicht zwangsläufig, dass das Unternehmen von der Ausnahmeregelung, gemäß der die Anwendung des Portfolioansatzes zulässig ist, Gebrauch macht.

Diese Frage wurde zum Teil deshalb aufgeworfen, weil das Unternehmen in Beispiel 22 aus dem Standard (siehe den vorstehenden Auszug) die Ausnahmeregelung in IFRS 15.4 anwendet, um die Produktrückgaben zu schätzen. Entscheidet sich ein Unternehmen für die Ausnahmeregelung, so muss es bestätigen, dass es bei deren Anwendung keine wesentliche Abweichung gegenüber der Anwendung des Standards auf Einzelvertragsbasis erwartet.

Wir gehen davon aus, dass Unternehmen häufig die Erwartungswertmethode anwenden, um die variablen Gegenleistungen in Verbindung mit Produktrückgaben zu schätzen, weil diese Vorgehensweise wahrscheinlich besser zur Ermittlung der Höhe der variablen Gegenleistungen geeignet sein dürfte, auf die die Unternehmen Anspruch haben. Zu dieser Annahme gelangen wir trotz der Tatsache, dass es aufgrund der Variabilität der Produktrückgaben zwei mögliche

Ergebnisse im Rahmen jedes Vertrags gibt: Die Produkte werden entweder zurückgegeben oder sie werden nicht zurückgegeben. Die Umsatzerlöse aus jedem Vertrag betragen demnach letztendlich entweder 100 oder 0 Prozent des gesamten Vertragswerts (vorausgesetzt die Produktrückgaben sind der einzige Faktor für Variabilität in dem Vertrag). Unternehmen könnten dennoch zu dem Schluss kommen, dass die Erwartungswertmethode eine geeignete Methode für die Schätzung variabler Gegenleistungen ist, da sie eine große Anzahl von Verträgen mit vergleichbaren Merkmalen abgeschlossen haben. In ihrem Agendapapier weist die TRG darauf hin, dass die Verwendung eines Datenbestands nicht mit der Ausnahmeregelung im Hinblick auf den Portfolioansatz gleichzusetzen ist. Unternehmen, die die variable Gegenleistung bei Produktrückgaben anhand der Erwartungswertmethode schätzen, müssen daher nicht bestätigen, dass das Ergebnis aus der Verwendung des Datenbestands voraussichtlich nicht wesentlich von demjenigen aus der Beurteilung von Einzelverträgen abweichen wird.





Häufig gestellte Fragen

Frage 5-15: Wie hat ein Unternehmen die Gebühren für erwartete Retouren zu bilanzieren?
[TRG-Sitzung vom 13. Juli 2015, Agenda Paper 35]

Unternehmen berechnen ihren Kunden gelegentlich eine Gebühr für die Rücknahme von Gütern (*restocking fee*). Diese Gebühren werden zum Teil erhoben, um die Kosten der Neuverpackung und die Mehrkosten für den Versand und/oder den Weiterverkauf des Guts zu einem geringeren Preis an einen anderen Kunden zu kompensieren. An die TRG wurde die Frage herangetragen, wie diese Gebühren und die mit der Rücknahme verbundenen Kosten nach den Regelungen des neuen Standards zu bilanzieren seien.

Nach Ansicht der TRG-Mitglieder sind die Gebühren für die erwartete Rücknahme von Gütern in die bei Vertragsbeginn vorzunehmende Schätzung des Transaktionspreises einzubeziehen und als Umsatzerlöse zu erfassen, wenn (oder sobald) die Verfügungsgewalt über das Gut übertragen wird.

Als Beispiel sei ein Unternehmen betrachtet, das mit einem Kunden einen Vertrag über den Verkauf von zehn Produkten für jeweils WE 100 abschließt. Der Kunde hat zwar das Recht, die Produkte zurückzugeben, muss in diesem Fall jedoch eine Rücknahmegebühr von 10 Prozent (bzw. WE 10 je zurückgegebenes Produkt) entrichten. Das Unternehmen schätzt, dass 10 Prozent aller verkauften Produkte zurückgegeben werden. Bei der Übertragung der Verfügungsgewalt über die zehn Produkte erfasst das Unternehmen Umsatzerlöse in Höhe von WE 910 (9 Produkte, bei denen keine Rückgabe erwartet wird $\times$ WE 100 Verkaufspreis + 1 Produkt, bei dem eine Rückgabe erwartet wird $\times$ WE 10 Rücknahmegebühr). Darüber hinaus erfasst das Unternehmen eine Rückerstattungsverbindlichkeit von WE 90 (1 Produkt, bei dem eine Rückgabe erwartet wird $\times$ [WE 100 Verkaufspreis – WE 10 Rücknahmegebühr]).

Frage 5-16: Wie hat ein Unternehmen die Kosten im Zusammenhang mit erwarteten Retouren, z. B. Versand- oder Neuverpackungskosten, zu bilanzieren? [TRG-Sitzung vom 13. Juli 2015, Agenda Paper 35]

Die Mitglieder der TRG vertraten die Auffassung, dass die Kosten im Zusammenhang mit erwarteten Retouren (z. B. Versand- oder Neuverpackungskosten) als Verringerung des Vermögenswerts aus dem Rückerhaltsanspruch zu erfassen sind, wenn (oder sobald) die Verfügungsgewalt über das Gut übertragen wird. Diese Bilanzierungsweise steht in Einklang

mit der in IFRS 15 enthaltenen Vorschrift, dass der Vermögenswert aus dem Rückerhaltsanspruch beim erstmaligen Ansatz mit dem ursprünglichen Buchwert der Vorräte abzüglich der erwarteten Kosten für den Rückerhalt der Güter (z. B. Rücknahmekosten) zu bewerten ist.

Frage 5-17: Wie kann ein Unternehmen eine bedingte Kaufoption für den Rückkauf eines Vermögenswerts beurteilen?

Siehe hierzu die Antwort auf Frage 7-22 in Abschnitt 7.3.1.

Bestimmung des Transaktionspreises

5.5 Signifikante Finanzierungskomponenten

(im März 2020 aktualisiert)

Bei bestimmten Transaktionen weichen der Zeitpunkt, zu dem das Unternehmen die Gegenleistung erhält, und der Zeitpunkt, zu dem die Verfügungsgewalt über die Güter oder Dienstleistungen auf den Kunden übertragen wird, voneinander ab. Dies ist z. B. dann der Fall, wenn die Gegenleistung im Voraus oder erst nach der Lieferung des Guts oder der Erbringung der Dienstleistung bezahlt wird. Erfolgt die Zahlung durch den

Kunden nachträglich, räumt das Unternehmen dem Kunden damit faktisch einen Kredit ein. Umgekehrt erhält es einen Kredit vom Kunden, wenn dieser im Voraus bezahlt.

IFRS 15 enthält folgende Bestimmungen im Hinblick auf das Bestehen einer signifikanten, im Vertrag enthaltenen Finanzierungskomponente:

Auszug aus IFRS 15

60. Bei der Bestimmung des Transaktionspreises hat ein Unternehmen die zugesagte Gegenleistung um den Zeitwert des Geldes anzupassen, wenn der zwischen den Vertragsparteien vereinbarte Zahlungszeitpunkt (entweder explizit oder implizit) für den Kunden oder das Unternehmen einen signifikanten Nutzen aus einer Finanzierung der Übertragung der Güter oder Dienstleistungen auf den Kunden darstellt. In einem solchen Fall enthält der Vertrag eine signifikante Finanzierungskomponente. Eine signifikante Finanzierungskomponente kann unabhängig davon vorliegen, ob die Finanzierungszusage explizit im Vertrag enthalten oder durch die von den Vertragsparteien vereinbarten Zahlungsbedingungen impliziert ist.

61. Der Zweck der Anpassung der zugesagten Gegenleistung um eine signifikante Finanzierungskomponente besteht für ein Unternehmen darin, Erlöse in einer Höhe zu erfassen, die den Preis widerspiegelt, den der Kunde gezahlt hätte, wenn er die zugesagten Güter oder Dienstleistungen bei (oder unmittelbar nach) der Übertragung auf ihn bar beglichen hätte (d. h. den Barverkaufspreis). Wenn ein Unternehmen beurteilt, ob ein Vertrag eine Finanzierungskomponente enthält und diese für den Vertrag signifikant ist, hat es allen relevanten Fakten und Umständen Rechnung zu tragen. Dazu zählen auch die beiden folgenden Faktoren:

- (a) die etwaige Differenz zwischen der Höhe der zugesagten Gegenleistung und dem Barverkaufspreis der zugesagten Güter oder Dienstleistungen; und
- (b) der kombinierte Effekt aus:
 - (i) der erwarteten Zeitspanne zwischen der Übertragung der zugesagten Güter oder Dienstleistungen auf den Kunden und der Bezahlung dieser Güter und Dienstleistungen durch den Kunden; und
 - (ii) den marktüblichen Zinssätzen.



Auszug aus IFRS 15

62. Keine signifikante Finanzierungskomponente enthält ein Vertrag mit einem Kunden ungeachtet der in Paragraph 61 beschriebenen Beurteilung in nachstehend genannten Fällen:

- (a) Der Kunde hat die Güter oder Dienstleistungen im Voraus bezahlt, und der Zeitpunkt der Übertragung dieser Güter und Dienstleistungen liegt im Ermessen des Kunden.
- (b) Ein wesentlicher Teil der vom Kunden zugesagten Gegenleistung ist variabel, wobei Höhe oder Zeitpunkt dieser Gegenleistung davon abhängen, ob ein künftiges Ereignis, auf das der Kunde oder das Unternehmen keinen wesentlichen Einfluss hat, eintritt oder ausbleibt (dies ist beispielsweise dann der Fall, wenn die Gegenleistung in einer umsatzbasierten Lizenzgebühr besteht).
- (c) Die Differenz zwischen der zugesagten Gegenleistung und dem Barverkaufspreis des Guts oder der Dienstleistung (gemäß Paragraph 61) liegt nicht in der Bereitstellung der Finanzierungskomponente für den Kunden oder das Unternehmen begründet, und die Differenz zwischen diesen beiden Beträgen steht zur Ursache dieser Differenz in einem angemessenen Verhältnis. So könnten beispielsweise die Zahlungsbedingungen den Kunden oder das Unternehmen davor schützen, dass die jeweils andere Partei alle oder einen Teil ihrer vertraglichen Pflichten nicht angemessen erfüllt.

63. Aus praktischen Gründen kann ein Unternehmen darauf verzichten, die Höhe der zugesagten Gegenleistung um die Auswirkungen aus einer signifikanten Finanzierungskomponente anzupassen, wenn es bei Vertragsbeginn erwartet, dass die Zeitspanne zwischen der Übertragung eines zugesagten Guts oder einer zugesagten Dienstleistung auf den Kunden und der Bezahlung dieses Guts oder dieser Dienstleistung durch den Kunden maximal ein Jahr beträgt.

64. Zur Erreichung des in Paragraph 61 genannten Ziels hat ein Unternehmen, wenn es die zugesagte Gegenleistung um die Auswirkungen aus einer signifikanten Finanzierungskomponente anpasst, den gleichen Abzinsungssatz zu verwenden wie bei einem gesonderten Finanzierungsgeschäft, das es bei Vertragsbeginn mit seinem Kunden schliesse. Dieser Satz müsste der Kreditwürdigkeit des Kreditnehmers in diesem Vertragsverhältnis entsprechen und allen etwaigen, vom Kunden oder dem Unternehmen gestellten Sicherheiten Rechnung tragen, wozu auch im Rahmen des Vertrags übertragene Vermögenswerte zählen. Diesen Satz könnte das Unternehmen bestimmen, indem es den Satz ermittelt, zu dem der Nominalbetrag der zugesagten Gegenleistung auf den Preis abgezinst wird, den der Kunde bei (oder unmittelbar nach) der Übertragung der Güter oder Dienstleistungen auf ihn bar zahlen würde. Nach Vertragsbeginn darf ein Unternehmen den Abzinsungssatz nicht um Zinssätze oder andere Umstände (wie eine Änderung der Beurteilung der Ausfallrisikoeigenschaften des Kunden) anpassen.

Bestimmung des Transaktionspreises

In der Grundlage für Schlussfolgerungen erläutert das Board, dass ein Vertrag, der eine Finanzierungskomponente enthält, theoretisch zwei Transaktionen umfasst: eine bezüglich des Verkaufs der Güter und/oder Dienstleistungen und eine bezüglich der Finanzierung.²⁰⁷ Daher hat das Board beschlossen, von einem Unternehmen nur dann eine Anpassung der Höhe der zugesagten Gegenleistung um die Auswirkungen der Finanzierung zu verlangen, wenn der vertraglich festgelegte Zahlungszeitpunkt für den Kunden oder das Unternehmen einen signifikanten Nutzen aus der Finanzierung darstellt. Mit der Vorschrift, wonach ein Unternehmen die Höhe der zugesagten Gegenleistung um die Auswirkungen aus einer signifikanten Finanzierungskomponente anzupassen hat, will das IASB erreichen, dass Unternehmen den Barverkaufspreis der zugrunde liegenden Güter oder Dienstleistungen zum Zeitpunkt der Übertragung als Erlös erfassen.²⁰⁸

Praktische Erleichterung

Aus praktischen Gründen darf ein Unternehmen darauf verzichten, die Höhe der zugesagten Gegenleistung um die Auswirkungen aus einer signifikanten Finanzierungskomponente anzupassen, wenn es bei Vertragsbeginn erwartet, dass die Zeitspanne zwischen der Übertragung eines zugesagten Guts oder einer zugesagten Dienstleistung auf den Kunden und der Bezahlung dieses Guts oder dieser Dienstleistung durch den Kunden maximal ein Jahr beträgt. Das Board hat den Standard um diese praktische Erleichterung ergänzt, da sie die Anwendung des IFRS 15 erleichtert und die Auswirkungen der Bilanzierung einer signifikanten Finanzierungskomponente (oder deren Ausklammerung von der Bilanzierung) bei Finanzierungsvereinbarungen mit einer Laufzeit von unter zwölf Monaten begrenzt sein dürften.²⁰⁹ Macht ein Unternehmen von dieser praktischen Erleichterung Gebrauch, hat es sie einheitlich auf ähnliche Verträge mit ähnlichen Rahmenbedingungen anzuwenden.²¹⁰

Wenn die Zeitspanne zwischen der Übertragung eines zugesagten Guts oder einer zugesagten Dienstleistung auf den Kunden und der Bezahlung durch den Kunden mehr als ein Jahr beträgt und die Finanzierungskomponente als

signifikant erachtet wird, ist zu beachten, dass das Unternehmen die gesamte Finanzierungskomponente bilanzieren muss. Das heißt, ein Unternehmen kann nicht die ersten zwölf Monate der Zeitspanne zwischen der Übertragung eines zugesagten Guts oder einer zugesagten Dienstleistung auf einen Kunden und der Bezahlung durch den Kunden aus der Berechnung der möglichen Anpassung des Transaktionspreises ausklammern. Es kann auch nicht die ersten zwölf Monate bei der Bestimmung, ob die Finanzierungskomponente eines Vertrags wesentlich ist, ausschließen.

Unternehmen müssen ggf. Ermessensentscheidungen treffen, um zu entscheiden, ob die praktische Erleichterung auf bestimmte Verträge anzuwenden ist. Beispielsweise spezifiziert der Standard nicht, ob Unternehmen den Zeitraum zwischen der Zahlung und der Erfüllung auf Vertragsebene oder auf der Ebene einzelner Leistungsverpflichtungen beurteilen sollten. Des Weiteren erörterte die TRG, wie ein Unternehmen feststellen kann, ob die praktische Erleichterung auf Verträge mit einem einzigen Zahlungsstrom, der sich auf mehrere Leistungsverpflichtungen bezieht, anzuwenden ist. Siehe hierzu auch Frage 5-21.

Vorhandensein einer wesentlichen Finanzierungskomponente

Wenn die praktische Erleichterung nicht zur Anwendung kommt, hat ein Unternehmen zur Beurteilung, ob eine signifikante Finanzierungskomponente vorliegt, allen relevanten Fakten und Umständen Rechnung zu tragen. Dazu zählen auch

- (1) die Differenz zwischen dem Barverkaufspreis und der Höhe der zugesagten Gegenleistung für die zugesagten Güter oder Dienstleistungen und
- (2) der kombinierte Effekt aus der erwarteten Zeitspanne zwischen der Übertragung der Güter oder Dienstleistungen und dem Erhalt der Gegenleistung und den marktüblichen Zinssätzen. Das Board hat eingeräumt, dass die Zeitspanne zwischen der Übertragung und der Bezahlung der Güter oder Dienstleistungen nicht maßgeblich

²⁰⁷ Siehe IFRS 15.BC229.

²⁰⁸ Siehe IFRS 15.BC230.

²⁰⁹ Siehe IFRS 15.BC236.

²¹⁰ Siehe IFRS 15.BC235.



ist. Der kombinierte Effekt aus Zeitspanne und marktüblichen Zinssätzen könne jedoch ein deutlicher Hinweis darauf sein, dass ein Unternehmen einen signifikanten Nutzen aus der Finanzierung gewährt oder erhält.²¹¹

Selbst wenn die Bedingungen eines Vertrags eigentlich darauf hindeuten, dass eine signifikante Finanzierungskomponente besteht, nennt der Standard mehrere Fälle, bei denen nach Ansicht des Boards kein wesentlicher Nutzen aus der Finanzierung für den Kunden oder das Unternehmen vorliegt. Zu diesen in IFRS 15.62 beschriebenen Fällen zählen u. a. die folgenden:

- Der Kunde hat die Güter oder Dienstleistungen im Voraus bezahlt und der Zeitpunkt der Übertragung dieser Güter oder Dienstleistungen liegt im Ermessen des Kunden. Im Hinblick auf derartige Sachverhalte (z. B. Telefonguthaben, Kundenbindungsprogramme) weist das Board in seiner Grundlage für Schlussfolgerungen darauf hin, dass die Zahlungsbedingungen nicht mit einer Finanzierungsvereinbarung zwischen den Parteien verbunden sind und die Kosten der verpflichtenden Bilanzierung einer signifikanten Finanzierungskomponente deren Nutzen übersteigen würden, da ein Unternehmen regelmäßig einschätzen müsste, wann die Güter oder Dienstleistungen auf den Kunden übertragen werden.²¹²
- Ein wesentlicher Teil der vom Kunden zugesagten Gegenleistung ist variabel und hängt von Faktoren ab, auf die weder der Kunde noch das Unternehmen Einfluss haben. Dazu merkt das Board in seiner Grundlage für Schlussfolgerungen an, dass der Hauptzweck des Zahlungszeitpunkts oder der Zahlungsbedingungen darin bestehen könnte, Unsicherheiten in Verbindung mit der Gegenleistung zu beseitigen, und nicht darin, dem Kunden oder dem Unternehmen einen signifikanten Nutzen aus der Finanzierung zu verschaffen. Darüber hinaus könnten die Zahlungsbedingungen oder der Zeitpunkt der Zahlung in solchen Fällen dazu dienen, den Parteien den Wert der Güter oder Dienstleistungen zuzusichern (z. B. eine Vereinbarung, bei der die Gegenleistung in einer umsatzbasierten Lizenzgebühr besteht).²¹³

- Die Differenz zwischen der zugesagten Gegenleistung und dem Barverkaufspreis des Guts oder der Dienstleistung liegt nicht in der Bereitstellung der Finanzierungskomponente für den Kunden oder das Unternehmen begründet (wenn z. B. eine Zahlung gemäß den für die Branche oder das Land üblichen Zahlungsbedingungen im Voraus oder nachträglich erfolgt). In bestimmten Situationen könnte der Zweck der Zahlungsbedingungen dem Board zufolge darin bestehen, dem Kunden zuzusichern, dass das Unternehmen seine vertraglichen Pflichten erfüllen wird, und nicht darin, dem Kunden oder dem Unternehmen einen Kredit einzuräumen. Hierfür lassen sich folgende Beispiele anführen: Ein Kunde behält einen Teil der Gegenleistung ein, bis der Vertrag erfüllt ist (siehe Beispiel 27), oder ein Meilenstein wird erreicht oder ein Unternehmen verlangt von einem Kunden, einen Teil der Gegenleistung im Voraus zu zahlen, um die künftige Lieferung von Gütern oder die künftige Erbringung von Dienstleistungen zu sichern. Für weiter gehende Erläuterungen siehe Frage 5-18.

Vorauszahlungen

Wie in der Grundlage für Schlussfolgerungen erläutert, hat das Board beschlossen, keine allgemeine Ausnahmeregelung in den Standard aufzunehmen, um Unternehmen von der Bilanzierung der Auswirkungen einer sich aus Vorauszahlungen ergebenden signifikanten Finanzierungskomponente zu befreien. Denn das Ausklammern der Auswirkungen von Vorauszahlungen kann den Betrag und den Zeitpunkt der erfassten Umsatzerlöse verzerren, wenn die Vorauszahlung signifikant ist und ihr Zweck darin besteht, dem Unternehmen finanzielle Mittel zur Verfügung zu stellen.²¹⁴ Beispielsweise kann ein Unternehmen von einem Kunden eine Vorauszahlung verlangen, um zu vermeiden, dass es bei einem Dritten einen Kredit aufnehmen muss. Eine Finanzierung durch Dritte würde wahrscheinlich dazu führen, dass das Unternehmen dem Kunden zusätzliche Beträge berechnet, um die entstandenen Finanzierungsaufwendungen zu decken. Das Board hat entschieden, dass die Umsatzerlöse eines Unternehmens stets gleich sein sollten, unabhängig davon, ob das Unternehmen den signifikanten Nutzen aus der Finanzierung von einem Kunden oder von einem Dritten erhält, da es in beiden Fällen die gleiche Leistung erbringt.

²¹¹ Siehe IFRS 15.BC232.

²¹² Siehe IFRS 15.BC233.

²¹³ Siehe IFRS 15.BC233.

²¹⁴ Siehe IFRS 15.BC238.

Bestimmung des Transaktionspreises

Um zu bestimmen, dass eine Vorauszahlung keine signifikante Finanzierungskomponente darstellt, muss ein Unternehmen unserer Ansicht nach belegen, warum die Vorauszahlung keinen wesentlichen Finanzierungsnutzen bietet, und es muss seinen wesentlichen Geschäftszweck beschreiben.²¹⁵ Daher ist es wichtig, dass Unternehmen alle relevanten Fakten und Umstände analysieren. Beispiel 29 veranschaulicht, wie ein Unternehmen zu dem Ergebnis gelangt, dass die Vorauszahlung eines Kunden eine signifikante Finanzierungskomponente darstellt. Demgegenüber wird in Beispiel 30 dargelegt, wie ein Unternehmen den Schluss zieht, dass dies nicht der Fall ist.

Beurteilung der Signifikanz

Die Beurteilung, ob eine Finanzierungskomponente signifikant ist, findet auf Einzelvertragebene statt. Wie in der Grundlage für Schlussfolgerungen erläutert, hat das Board beschlossen, dass es eine unverhältnismäßige Belastung für Unternehmen wäre, wenn sie eine Finanzierungskomponente bilanzieren müssten, die für den einzelnen Vertrag nicht signifikant ist, die Finanzierungskomponenten aus einem Portfolio ähnlicher Verträge zusammengefasst jedoch für das Unternehmen als Ganzes signifikant wären.²¹⁶



²¹⁵ In Einklang mit den Erläuterungen im TRG Agenda Paper 30 *Significant Financing Components*, 30. März 2015.

²¹⁶ Siehe IFRS 15.BC234.



Bestimmung des Abzinsungssatzes

Gelangt ein Unternehmen zu dem Ergebnis, dass eine Finanzierungs-komponente für einen Vertrag signifikant ist, hat es gemäß IFRS 15.64 den Transaktionspreis durch Abzinsung der zugesagten Gegenleistung zu ermitteln. Dabei hat es den gleichen Zinssatz zu verwenden, den es bei Vertragsbeginn heranziehen würde, wenn es ein gesondertes Finanzierungsgeschäft mit dem Kunden abschließen würde. Der Zinssatz muss der Kreditwürdigkeit des Kreditnehmers in diesem Vertragsverhältnis entsprechen. Der Kreditnehmer kann entweder das Unternehmen oder der Kunde sein, je nachdem, wem der Kredit eingeräumt wird. Die Verwendung eines risikolosen Zinssatzes oder eines explizit im Vertrag festgelegten Zinssatzes, der keinem separaten Finanzierungszinssatz entspricht, wäre unzulässig.²¹⁷ Beispiel 28, Fall B befasst sich mit einem vertraglich festgelegten Abzinsungssatz, der nicht dem Zinssatz bei einem gesonderten Finanzierungsgeschäft entspricht. Auch die Verwendung eines impliziten Vertragszinssatzes (d. h. des Zinssatzes, mit dem alternative Zahlungsoptionen wirtschaftlich gleichwertig würden) wäre unzulässig, wenn dieser Satz von dem Zinssatz eines gesonderten Finanzierungsgeschäfts abweicht (siehe hierzu Beispiel 29 in Abschnitt 5.5.1).

Im Standard findet dies nicht ausdrücklich Erwähnung, doch ein Unternehmen würde unserer Ansicht nach bei der Bestimmung des Zinssatzes unter Berücksichtigung der aktuellen Marktbedingungen bei Vertragsbeginn auch die voraussichtliche Laufzeit des Finanzierungsgeschäfts in seine Überlegungen einbeziehen. Eine nachträgliche Anpassung des Zinssatzes, um nach Vertragsbeginn eingetretene Änderungen der zugrunde liegenden Umstände oder der marktüblichen Zinssätze zu berücksichtigen, ist gemäß IFRS 15.64 nicht vorzunehmen.

Unsere Sichtweise

Dem Standard zufolge hat der Zinssatz annähernd demjenigen zu entsprechen, den das Unternehmen in einer separaten Finanzierungstransaktion mit dem Kunden angewandt hätte. Da es für die meisten Unternehmen nicht zu ihrer üblichen Geschäftstätigkeit zählt, eigenständige Finanzierungsvereinbarungen mit ihren Kunden abzuschließen, könnten sie bei der Ermittlung eines sachgerechten Zinssatzes Schwierigkeiten haben. Die meisten Unternehmen führen allerdings vor der Finanzierung von Einkäufen durch einen Kunden eine mehr oder weniger ausführliche Bonitätsprüfung durch, sodass sie dadurch wahrscheinlich gewisse Informationen über das Kreditrisiko des jeweiligen Kunden erhalten. Dem Standard zufolge könnten Unternehmen, die in Abhängigkeit vom Zeitpunkt der Zahlung unterschiedliche Preise für ihre Produkte verlangen (z. B. bei der Gewährung von Skonti), in einigen Fällen den geeigneten Zinssatz ermitteln, indem sie den Faktor bestimmen, um den der Nominalbetrag der zugesicherten Gegenleistung auf den Barverkaufspreis des Guts oder der Dienstleistung abgezinst wird.

Die Bestimmung, ob eine signifikante Finanzierungs-komponente besteht, wenn mehr als ein Jahr zwischen der Übertragung der Güter oder Dienstleistungen und dem Erhalt der Gegenleistung aus dem Vertrag liegt, erfordert wahrscheinlich wesentliche Ermessensentscheidungen. Unternehmen sollten in Betracht ziehen, dass sie die Analysen für ihre Annahmen hinreichend dokumentieren müssen.

²¹⁷ Siehe IFRS 15.BC239.

Bestimmung des Transaktionspreises

5.5.1 Beispiele für signifikante Finanzierungskomponenten (im März 2020 aktualisiert)

Der Standard enthält mehrere Beispiele zur Veranschaulichung dieser Konzepte. Beispiel 26 veranschaulicht einen Vertrag, der eine signifikante Finanzierungskomponente enthält, weil der Barverkaufspreis bei Vertragsbeginn von der Höhe der zugesagten Gegenleistung abweicht, die nach der Lieferung

zu zahlen ist, und es keine anderen Faktoren gibt, die darauf hindeuten, dass diese Differenz nicht in der Finanzierung begründet ist. In diesem Beispiel wird festgestellt, dass der implizite Zinssatz im Vertrag dem Zinssatz entspricht, der in einem gesonderten Finanzierungsgeschäft zwischen dem Unternehmen und seinem Kunden bei Vertragsbeginn zugrunde gelegt worden wäre:

Auszug aus IFRS 15

Beispiel 26: Signifikante Finanzierungskomponente und Rückgaberecht (IFRS 15.IE135-IE140)

Ein Unternehmen verkauft ein Produkt an einen Kunden für WE 121. Das Produkt ist 24 Monate nach der Lieferung zu bezahlen. Bei Vertragsbeginn erhält der Kunde die Verfügungsgewalt über das Produkt. Gemäß dem Vertrag hat der Kunde das Recht, das Produkt innerhalb von 90 Tagen zurückzugeben. Das Produkt ist neu, und das Unternehmen verfügt über keine relevanten historischen Nachweise zu Produktrückgaben oder über sonstige verfügbare Marktdaten.

Der Barverkaufspreis des Produkts liegt bei WE 100 und entspricht dem Betrag, den der Kunde bei Lieferung desselben Produkts unter identischen Bedingungen bei Vertragsbeginn gezahlt hätte. Die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten für das Produkt betragen WE 80.

Das Unternehmen erfasst keine Erlöse, wenn die Verfügungsgewalt über das Produkt auf den Kunden übertragen wird. Der Grund hierfür besteht darin, dass aufgrund des Rückgaberechts und des Nichtvorhandenseins relevanter historischer Nachweise das Unternehmen nicht zu dem Schluss kommen kann, dass höchstwahrscheinlich keine wesentliche Stornierung der erfassten kumulierten Erlöse gemäß den Paragraphen 56-58 des IFRS 15 vorgenommen werden muss. Daher werden die Erlöse nach drei Monaten erfasst, wenn das Rückgaberecht ausläuft.

Gemäß den Paragraphen 60-62 des IFRS 15 enthält der Vertrag eine signifikante Finanzierungskomponente. Diese ergibt sich aus der Differenz zwischen der Höhe der zugesagten Gegenleistung von WE 121 und dem Barverkaufspreis von WE 100 zu dem Zeitpunkt, zu dem das Produkt auf den Kunden übertragen wird.

Der Vertrag enthält einen impliziten Zinssatz von 10 Prozent (d. h. der Zinssatz, mit dem die zugesagte Gegenleistung in Höhe von WE 121 über 24 Monate auf den Barverkaufspreis von WE 100 abgezinst wird). Das Unternehmen bewertet den Zinssatz und kommt zu dem Ergebnis, dass er dem Zinssatz entspricht, der in einem gesonderten Finanzierungsgeschäft zwischen dem Unternehmen und seinem Kunden bei Vertragsbeginn zugrunde gelegt worden wäre. Die folgenden Buchungssätze zeigen, wie ein Unternehmen diesen Vertrag gemäß Paragraph B20-B27 des IFRS 15 zu erfassen hätte:

(a) Wenn das Produkt auf den Kunden übertragen wird (gemäß IFRS 15.B21):

Vermögenswert aus dem Rückerhaltungsanspruch des Produkts	WE 80*	
Vorräte		WE 80

* In diesem Beispiel werden die voraussichtlich anfallenden Kosten für die Rückerlangung des Vermögenswerts nicht berücksichtigt.



Auszug aus IFRS 15

(b) Während des dreimonatigen Rückgabezeitraums werden gemäß Paragraph 65 des IFRS 15 keine Zinsen erfasst, da keine Vertragsvermögenswerte oder Forderungen erfasst wurden.

(b) Bei Ablauf des Rückgaberechts (keine Rückgabe des Produkts):

Forderungen aus Lieferungen und Leistungen	WE 100*	
Umsatzerlöse		WE 100
Umsatzkosten	WE 80	
Vermögenswert aus dem Rückerhaltungsanspruch des Produkts		WE 80

** Die erfasste Forderung ist nach IFRS 9 zu bewerten. Im Beispiel wird angenommen, dass kein wesentlicher Unterschied zwischen dem beizulegenden Zeitwert der Forderung bei Vertragsbeginn und dem beizulegenden Zeitwert der Forderung bei ihrer Erfassung nach Ablauf des Rückgaberechts besteht. Des Weiteren berücksichtigt das Beispiel auch nicht die Behandlung von Wertberichtigungen der Forderung.*

Bis das Unternehmen die Barzahlung vom Kunden erhält, werden Zinserträge gemäß IFRS 9 erfasst. Bei der Bestimmung des effektiven Zinssatzes nach IFRS 9 hat das Unternehmen die vertragliche Restlaufzeit zu berücksichtigen.



5

Bestimmung des Transaktionspreises



Beispiel 26 veranschaulicht ebenfalls die Anforderung des IFRS 15.65, der vorsieht, dass Zinserträge oder Zinsaufwendungen nur in dem Umfang erfasst werden dürfen, in dem ein Vertragsvermögenswert (oder eine Forderung) oder eine Vertragsverbindlichkeit aus einem Vertrag mit einem Kunden bilanziert wird. Siehe weitere Erläuterungen in Abschnitt 5.5.2.

Daher werden während des dreimonatigen Rückgabezeitraums keine Zinsen im Beispiel erfasst, sondern erst ab dem Zeitpunkt, zu dem das Rückgaberecht abläuft.

In Beispiel 27 ist die Differenz zwischen der zugesagten Gegenleistung und dem Barverkaufspreis des Guts bzw. der Dienstleistung nicht auf die Bereitstellung einer Finanzierung, sondern auf andere Faktoren zurückzuführen. Der Kunde behält einen Teil jeder Zahlung ein, bis der Vertrag erfüllt ist, um sich davor zu schützen, dass das Unternehmen seine vertraglichen Pflichten nicht erfüllt:

Auszug aus IFRS 15

Beispiel 27: Zahlungseinbehalte bei langfristigen Verträgen (IFRS 15.IE141-IE142)

Ein Unternehmen schließt einen Vertrag über den Bau eines Gebäudes, der während der dreijährigen Vertragslaufzeit mehrere Meilensteinzahlungen für die Leistungen des Unternehmens vorsieht. Die Leistungsverpflichtung wird über einen bestimmten Zeitraum erfüllt und die Meilensteinzahlungen sind zeitlich so geplant, dass sie mit der erwarteten Leistung des Unternehmens übereinstimmen. Dem Vertrag zufolge soll der Kunde während der gesamten Vertragslaufzeit einen festgelegten Prozentsatz jeder Meilensteinzahlung einbehalten (d. h. zurückbehalten) und dem Unternehmen erst dann zahlen, wenn das Gebäude fertiggestellt ist.

Das Unternehmen schließt daraus, dass der Vertrag keine signifikante Finanzierungskomponente enthält. Die Meilensteinzahlungen stimmen mit der Leistung des Unternehmens überein und der vertraglich vorgesehene Einbehalt von Beträgen liegt gemäß Paragraph 62(c) des IFRS 15 nicht in der Bereitstellung der Finanzierungskomponente begründet. Der Einbehalt eines festgelegten Prozentsatzes jeder Meilensteinzahlung soll den Kunden davor schützen, dass der Generalunternehmer seine vertraglichen Pflichten nicht angemessen erfüllt.



Beispiel 28 stellt zwei Fälle dar. In einem Fall entspricht der vertraglich festgelegte Abzinsungssatz dem einem geson-

derten Finanzierungsgeschäft zugrunde liegenden Zinssatz, im anderen Fall nicht.

Auszug aus IFRS 15

Beispiel 28: Ermittlung des Abzinsungssatzes (IFRS 15.IE143-IE147)

Ein Unternehmen schließt mit einem Kunden einen Vertrag über den Verkauf einer maschinellen Anlage. Die Verfügungsgewalt über die maschinelle Anlage wird auf den Kunden übertragen, sobald der Vertrag unterzeichnet wurde. Der im Vertrag festgeschriebene Preis von WE 1 Mio. zuzüglich eines vertraglichen Zinssatzes von 5 Prozent ist in 60 monatlichen Raten in Höhe von WE 18.871 zu zahlen.

Fall A: Der vertraglich festgelegte Abzinsungssatz entspricht dem einem gesonderten Finanzierungsgeschäft zugrunde liegenden Zinssatz

Bei der Beurteilung des Abzinsungssatzes, der in einem Vertrag mit einer signifikanten Finanzierungskomponente enthalten ist, stellt das Unternehmen fest, dass der vertraglich festgelegte Zinssatz von 5 Prozent dem Zinssatz entspricht, der in einem gesonderten Finanzierungsgeschäft zwischen dem Unternehmen und dessen Kunden bei Vertragsbeginn verwendet würde (d. h., der vertragliche Zinssatz von 5 Prozent spiegelt die Kreditwürdigkeit des Kunden wider).

Gemäß den Marktbedingungen der Finanzierung beträgt der Barverkaufspreis für die maschinelle Anlage WE 1 Mio. Dieser Betrag wird als Umsatzerlös und als Darlehensforderung erfasst, sobald die Verfügungsgewalt über die maschinelle Anlage auf den Kunden übertragen wird. Das Unternehmen bilanziert die entsprechende Forderung in Übereinstimmung mit IFRS 9.

Fall B: Der vertraglich festgelegte Abzinsungssatz entspricht nicht dem einem gesonderten Finanzierungsgeschäft zugrunde liegenden Zinssatz

Bei der Beurteilung des Abzinsungssatzes, der in einem Vertrag mit einer signifikanten Finanzierungskomponente enthalten ist, stellt das Unternehmen fest, dass der vertraglich festgelegte Zinssatz von 5 Prozent wesentlich niedriger ist als der Zinssatz von 12 Prozent, der in einem gesonderten Finanzierungsgeschäft zwischen dem Unternehmen und dessen Kunden bei Vertragsbeginn verwendet würde (d. h., der vertragliche Zinssatz von 5 Prozent spiegelt die Kreditwürdigkeit des Kunden nicht wider). Dies legt den Schluss nahe, dass der Barverkaufspreis niedriger als WE 1 Mio. ist.

In Übereinstimmung mit Paragraph 64 des IFRS 15 bestimmt das Unternehmen den Transaktionspreis, indem es die zugesagte Gegenleistung entsprechend anpasst, um die vertraglich vereinbarten Raten unter Verwendung eines Zinssatzes von 12 Prozent, der die Kreditwürdigkeit des Kunden abbildet, widerzuspiegeln. Folglich ermittelt das Unternehmen einen Transaktionspreis von WE 848.357 (60 monatliche Raten von WE 18.871, abgezinst mit 12 Prozent). Für diesen Betrag erfasst das Unternehmen Umsatzerlöse und eine Darlehensforderung. Das Unternehmen bilanziert die Darlehensforderung in Übereinstimmung mit IFRS 9.

Bestimmung des Transaktionspreises

Beispiel 29 veranschaulicht einen Vertrag, der eine Vorauszahlung des Kunden vorsieht, die für das Unternehmen einen signifikanten Nutzen aus der Finanzierung darstellt. Das Beispiel beschreibt außerdem einen Fall, in dem der implizite

Zinssatz nicht dem Zinssatz entspricht, der in einem gesonderten Finanzierungsgeschäft zwischen dem Unternehmen und seinem Kunden bei Vertragsbeginn verwendet worden wäre:

Auszug aus IFRS 15

Beispiel 29: Vorauszahlung und Beurteilung des Abzinsungssatzes (IFRS 15.IE148-IE151)

Ein Unternehmen schließt mit einem Kunden einen Vertrag über den Verkauf eines Vermögenswerts. Die Verfügungsgewalt über den Vermögenswert wird in zwei Jahren auf den Kunden übertragen (d. h., die Leistungsverpflichtung wird zu einem bestimmten Zeitpunkt erfüllt). Der Vertrag enthält zwei mögliche Zahlungsoptionen: die Zahlung von WE 5.000 in zwei Jahren, wenn der Kunde die Verfügungsgewalt über den Vermögenswert erlangt, oder die Zahlung von WE 4.000, wenn der Vertrag unterzeichnet wird. Der Kunde entscheidet sich, WE 4.000 zu zahlen, wenn der Vertrag unterzeichnet wird.

Aufgrund der Zeitspanne zwischen der Bezahlung des Vermögenswerts durch den Kunden und der Übertragung des Vermögenswerts auf den Kunden sowie der marktüblichen Zinssätze kommt das Unternehmen zu dem Schluss, dass der Vertrag eine signifikante Finanzierungs Komponente enthält.

Der implizite Zinssatz der Transaktion beträgt 11,8 Prozent und hat die erforderliche Höhe, damit die beiden möglichen Zahlungsoptionen wirtschaftlich gleichwertig sind. Das Unternehmen bestimmt jedoch, dass zur Anpassung der zugesagten Gegenleistung gemäß Paragraph 64 des IFRS 15 ein Zinssatz von 6 Prozent verwendet werden soll, der dem Grenzfremdkapitalzinssatz des Unternehmens entspricht.

Die folgenden Buchungssätze zeigen, wie das Unternehmen die signifikante Finanzierungs Komponente zu bilanzieren hätte: (1) Erfassung einer Vertragsverbindlichkeit für die Zahlung von WE 4.000, die bei Vertragsabschluss erhalten wurde:

Kassenbestand	WE 4.000	
Vertragsverbindlichkeit		WE 4.000

(2) Während der zwei Jahre vom Vertragsabschluss bis zur Übertragung des Vermögenswerts passt das Unternehmen die Höhe der zugesagten Gegenleistung (gemäß Paragraph 65 des IFRS 15) an und zinst die Vertragsverbindlichkeit auf, indem es für zwei Jahre 6 Prozent Zinsen auf den Betrag von WE 4.000 erfasst:

Zinsaufwendungen	WE 494*	
Vertragsverbindlichkeit		WE 494

* WE 494 = Vertragsverbindlichkeit i. H. v. WE 4.000 × 6 Prozent Zinsen p. a. für zwei Jahre

(3) Erfassung von Umsatzerlösen für die Übertragung des Vermögenswerts:

Vertragsverbindlichkeit	WE 4.494	
Umsatzerlöse		WE 4.494



In Beispiel 30, in dem ein Vertrag dargestellt wird, der eine Vorauszahlung des Kunden enthält, bestimmt das Unternehmen, dass keine signifikante Finanzierungskomponente existiert, da die Differenz zwischen der Höhe der zugesagten

Gegenleistung und dem Barverkaufspreis des Guts bzw. der Dienstleistung nicht auf die Bereitstellung einer Finanzierung, sondern auf andere Faktoren zurückzuführen ist:

Auszug aus IFRS 15

Beispiel 30: Vorauszahlung (IFRS 15.IE152-IE154)

Ein Technologiehersteller schließt mit einem Kunden einen Vertrag über die Erbringung von weltweitem telefonischen Technologiesupport und Reparaturen für drei Jahre in Verbindung mit seinem Technologieprodukt. Der Kunde erwirbt diese Supportleistungen zeitgleich mit dem Erwerb des Produkts. Die Gegenleistung für diese Dienstleistungen ist die Zahlung eines zusätzlichen Betrags von WE 300. Kunden, die sich für den Erwerb dieser Dienstleistungen entscheiden, müssen im Voraus dafür zahlen (d. h., es gibt keine Option, den Betrag in monatlichen Raten zu zahlen).

Um zu ermitteln, ob der Vertrag eine signifikante Finanzierungskomponente enthält, untersucht das Unternehmen die Art der angebotenen Dienstleistungen und den Zweck der Zahlungsbedingungen. Mit der Berechnung einer einzigen Vorauszahlung verfolgt das Unternehmen nicht den vorrangigen Zweck, einen Kredit vom Kunden zu erhalten, sondern (unter Berücksichtigung der Risiken, die mit der Erbringung der Dienstleistungen verbunden sind) die Rentabilität zu maximieren. Wenn die Kunden die Option hätten, in monatlichen Raten zu zahlen, wäre die Wahrscheinlichkeit einer Erneuerung geringer und die Anzahl der Kunden, die die Supportleistungen in den folgenden Jahren weiterhin nutzen, könnte mit der Zeit abnehmen, genau wie die Diversität dieser Kunden (d. h., Kunden, die sich in der Vergangenheit für eine Erneuerung entschieden haben, nehmen die Dienstleistungen öfter in Anspruch und erhöhen damit die Kosten des Unternehmens). Darüber hinaus nehmen Kunden die Dienstleistungen üblicherweise öfter in Anspruch, wenn sie monatliche Raten zahlen, anstatt eine Vorauszahlung zu leisten. Zudem würden dem Unternehmen höhere Verwaltungskosten entstehen, wie z. B. Kosten in Verbindung mit der Bearbeitung von Erneuerungen und dem Einzug der monatlichen Zahlungen.

Nach der Beurteilung der Vorschriften in Paragraph 62(c) des IFRS 15 bestimmt das Unternehmen, dass die Zahlungsbedingungen hauptsächlich aus anderen Gründen als der Bereitstellung der Finanzierungskomponente für das Unternehmen so ausgestaltet wurden. Das Unternehmen berechnet eine einzige Vorauszahlung für die Dienstleistungen, da andere Zahlungsbedingungen (wie z. B. eine monatliche Ratenzahlung) die Art der Risiken, die das Unternehmen durch die Erbringung der Dienstleistungen übernommen hat, beeinflussen und die Wirtschaftlichkeit der Erbringung der Dienstleistungen beeinträchtigen würden. Infolge seiner Analyse kommt das Unternehmen zu dem Schluss, dass keine signifikante Finanzierungskomponente besteht.

Bestimmung des Transaktionspreises

Häufig gestellte Fragen

Frage 5-18: Nach Maßgabe des Standards existiert keine signifikante Finanzierungskomponente, wenn die Differenz zwischen der zugesagten Gegenleistung und dem Barverkaufspreis des Guts oder der Dienstleistung nicht auf die Bereitstellung einer Finanzierung, sondern auf andere Faktoren zurückzuführen ist. Wie großzügig ist dieses Kriterium auszulegen? [TRG-Sitzung vom 30. März 2015, Agenda Paper 30]

Gemäß IFRS 15 existiert keine signifikante Finanzierungskomponente, wenn die Differenz zwischen der zugesagten Gegenleistung und dem Barverkaufspreis des Guts bzw. der Dienstleistung nicht auf die Bereitstellung einer Finanzierung, sondern auf andere Faktoren zurückzuführen ist.²¹⁸ Die TRG-Mitglieder erörterten, wie großzügig dieses Kriterium auszulegen ist.

Sie stimmten grundsätzlich darin überein, dass die Bestimmung, ob eine der Parteien eine Finanzierung bereitstellt oder die Zahlungsbedingungen einen anderen Grund haben, voraussichtlich ein beträchtliches Maß an Ermessensausübung erfordern wird. Offenbar habe das Board damit nicht implizieren wollen, dass eine signifikante Finanzierungskomponente vorliege, wenn der Barverkaufswert von der zugesagten Gegenleistung abweiche.

Obwohl in IFRS 15.61 ausgeführt wird, dass das Bewertungsziel für eine signifikante Finanzierungskomponente darin besteht, Umsatzerlöse für die Güter oder Dienstleistungen in einer Höhe zu erfassen, die den Barverkaufspreis widerspiegelt, ist dieses Bewertungsziel laut dem TRG-Agendapapier nur dann zu beachten, wenn das Unternehmen bereits festgestellt hat, dass eine signifikante Finanzierungskomponente vorliegt. Die Tatsache, dass eine Differenz zwischen der zugesagten Gegenleistung und dem Barverkaufspreis vorhanden ist, ist nicht maßgeblich für die Bestimmung, ob

tatsächlich eine signifikante Finanzierungskomponente besteht. Sie stellt lediglich einen Faktor dar, der bei dieser Bestimmung zu berücksichtigen ist.

Viele TRG-Mitglieder haben darauf hingewiesen, dass die Bestimmung, ob eine Transaktion eine signifikante Finanzierungskomponente enthält, in einigen Fällen mit wesentlichen Ermessensentscheidungen verbunden sein wird.



²¹⁸ Siehe IFRS 15.62(c).



Häufig gestellte Fragen

Frage 5-19: Existiert eine Finanzierungskomponente, wenn die zugesagte Gegenleistung dem Barverkaufspreis entspricht? [TRG-Sitzung vom 30. März 2015, Agenda Paper 30]

Selbst wenn der Listenpreis, der Barverkaufspreis und die zugesagte Gegenleistung für ein Gut oder eine Dienstleistung übereinstimmen, sollte das Unternehmen nach Auffassung der TRG-Mitglieder nicht automatisch davon ausgehen, dass keine signifikante Finanzierungskomponente vorhanden ist. Dieser Faktor wäre zwar zu berücksichtigen, würde aber kein maßgebliches Kriterium darstellen.

Obwohl, wie in Frage 5-18 erläutert, in IFRS 15.61 ausgeführt wird, dass das Bewertungsziel für eine signifikante Finanzierungskomponente darin besteht, Umsatzerlöse für die Güter oder Dienstleistungen in einer Höhe zu erfassen, die den Barverkaufspreis widerspiegelt, ist dieses Bewertungsziel nur dann zu beachten, wenn das Unternehmen bereits festgestellt hat, dass eine signifikante Finanzierungskomponente vorliegt. Die Tatsache, dass keine Differenz zwischen der zugesagten Gegenleistung und dem Barverkaufspreis besteht, ist nicht entscheidend für die Beurteilung, ob tatsächlich eine signifikante Finanzierungskomponente vorliegt. Sie stellt lediglich einen der Faktoren dar, die bei dieser Beurteilung zu berücksichtigen sind, und ist nicht maßgeblich. Wie oben erwähnt, muss ein Unternehmen bei dieser Beurteilung alle relevanten Fakten und Umstände berücksichtigen.

Laut TRG-Agendapapier entspricht der Listenpreis nicht immer dem Barverkaufspreis (d. h. dem Preis, den der Kunde gezahlt hätte, wenn er die zugesagten Güter oder

Dienstleistungen bei oder unmittelbar nach der Übertragung auf ihn bar beglichen hätte, wie in IFRS 15.61 definiert). Willigt ein Kunde beispielsweise ein, im Voraus bar zu zahlen, wenn das Unternehmen ihm eine „kostenlose“ Finanzierung anbietet, kann es sein, dass er einen geringeren Preis zahlt als den Listenpreis. Die Bestimmung eines „Barverkaufspreises“ kann Ermessensentscheidungen erfordern, und die Tatsache, dass ein Unternehmen eine „zinslose Finanzierung“ anbietet, bedeutet nicht zwangsläufig, dass der Barverkaufspreis dem Preis entspricht, den ein anderer Kunde über einen bestimmten Zeitraum zahlen würde. Unternehmen müssen den Barverkaufspreis im Vergleich zur zugesagten Gegenleistung berücksichtigen, wenn sie die Beurteilung auf der Grundlage aller Fakten und Umstände der Vereinbarung durchführen.

Dies steht in Einklang mit dem Konzept in IFRS 15.77 zur Aufteilung des Transaktionspreises auf die Leistungsverpflichtungen basierend auf den Einzelveräußerungspreisen (siehe Abschnitt 6.1), wonach ein vertraglich festgelegter Preis oder ein Listenpreis eines Guts oder einer Dienstleistung dessen bzw. deren Einzelveräußerungspreis sein kann (aber nicht automatisch als solcher anzusehen ist). Laut TRG-Agendapapier ist es möglich, dass eine Finanzierungskomponente vorliegt, die jedoch nicht signifikant ist. Wie vorstehend erwähnt, müssen Unternehmen nach eigenem Ermessen bestimmen, ob die Finanzierungskomponente signifikant ist.

Bestimmung des Transaktionspreises

Häufig gestellte Fragen

Frage 5-20: Schließt der Standard die Bilanzierung von nicht signifikanten Finanzierungskomponenten aus?
[TRG-Sitzung vom 30. März 2015, Agenda Paper 30]

Die Mitglieder der TRG waren der Ansicht, dass der Standard die Bilanzierung von nicht signifikanten Finanzierungskomponenten durch ein Unternehmen nicht ausschließt. Beispielsweise kann ein Unternehmen ein Portfolio von Verträgen haben, die teilweise signifikante und teilweise nicht signifikante Finanzierungskomponenten enthalten. Es könnte sich dafür entscheiden, alle Finanzierungskomponenten so zu

bilanzieren, als wären sie signifikant, um zu vermeiden, dass es unterschiedliche Bilanzierungsmethoden auf jeden Vertrag anwenden muss. Ein Unternehmen, das beschließt, die Vorschriften für signifikante Finanzierungskomponenten auf nicht signifikante Finanzierungskomponenten anzuwenden, hätte dies stetig bei allen ähnlichen Verträgen mit ähnlichen Bedingungen zu tun.

Frage 5-21: Der Standard gestattet es Unternehmen, aus praktischen Gründen auf die Überprüfung, ob eine Vereinbarung eine signifikante Finanzierungskomponente enthält, zu verzichten, wenn der Zeitraum zwischen der Zahlung des Kunden und der Übertragung der Güter oder Dienstleistungen durch das Unternehmen maximal ein Jahr beträgt.²¹⁹ Wie hat ein Unternehmen zu überprüfen, ob diese praktische Erleichterung auf Verträge mit einem einzigen Zahlungsstrom, der sich auf mehrere Leistungsverpflichtungen bezieht, anzuwenden ist? [TRG-Sitzung vom 30. März 2015, Agenda Paper 30]

Die TRG-Mitglieder einigten sich grundsätzlich darauf, dass Unternehmen zur Aufteilung erhaltener Gegenleistungen diese

- (1) entweder den zuerst gelieferten Gütern oder erbrachten Dienstleistungen zuordnen
- (2) oder in Abhängigkeit von den jeweiligen Fakten und Umständen anteilig auf die Güter oder Dienstleistungen verteilen müssen.

Im TRG-Agendapapier zu diesem Thema wird als Beispiel ein Telekommunikationsunternehmen angeführt, das einen Vertrag mit einer Laufzeit von zwei Jahren abschließt. Bei Vertragsbeginn stellt das Unternehmen dem Kunden ein Gerät zur Verfügung und die damit verbundenen Datendienste werden über die Laufzeit von 24 Monaten erbracht. Im Gegenzug erhält der Telekommunikationsanbieter 24 gleich hohe monatliche Ratenzahlungen.²²⁰ Bei der ersten Methode könnte das Unternehmen von der praktischen Erleichterung Gebrauch machen, da der Zeitraum zwischen der Übertragung des Guts oder der Dienstleistung und der Zahlung durch den Kunden

sowohl für das Gerät als auch für die dazugehörigen Datendienste weniger als ein Jahr betragen würde. Denn das Gerät wäre in dem genannten Beispiel nach fünf Monaten „abgezahlt“. Bei der zweiten Methode wäre die Anwendung der praktischen Erleichterung hingegen nicht gestattet, da davon ausgegangen wird, dass das Gerät über den gesamten Zeitraum von 24 Monaten abbezahlt wird (d. h., der Zeitraum beträgt mehr als ein Jahr).

Die Anwendung der zweiten Methode wäre nach Auffassung der TRG in Situationen angemessen, die dem im TRG-Agendapapier angeführten Beispiel ähneln, d. h. wenn die Barzahlung nicht unmittelbar an ein in einem Vertrag zugesagtes bestimmtes Gut oder eine Dienstleistung geknüpft ist. Ist die Barzahlung unmittelbar von dem zuerst gelieferten Gut oder der zuerst erbrachten Dienstleistung abhängig, sollte die erste Methode angewendet werden. Die TRG-Mitglieder wiesen jedoch darauf hin, dass es schwierig sein könnte, eine Barzahlung unmittelbar mit einem Gut oder einer Dienstleistung zu verknüpfen, da Geldleistungen austauschbar sind. Demzufolge sind Ermessensentscheidungen auf der Grundlage der jeweiligen Fakten und Umstände erforderlich.

²¹⁹ Siehe IFRS 15.63.

²²⁰ Siehe TRG Agenda Paper 30 *Significant Financing Components*, 30. März 2015.



Häufig gestellte Fragen

Frage 5-22: Wie hat ein Unternehmen die Anpassung der Umsatzerlöse zu berechnen, wenn eine signifikante Finanzierungskomponente in einem Vertrag besteht? [TRG-Sitzung vom 30. März 2015, Agenda Paper 30]

Die TRG-Mitglieder stimmten darin überein, dass der Standard keine Leitlinien für die Berechnung der Anpassung des Transaktionspreises enthält, die bei Vorliegen einer signifikanten Finanzierungskomponente vorzunehmen ist. Wenn der Kunde im Voraus zahlt, ist eine Finanzierungskomponente als Zins-

aufwand zu erfassen. Bei einer nachträglichen Zahlung des Kunden stellt sie hingegen einen Zinsertrag dar. Unternehmen müssen die Vorschriften anderer Standards (d. h. IFRS 9) heranziehen, um die angemessene Bilanzierungsmethode zu bestimmen.

Frage 5-23: Wie hat ein Unternehmen eine signifikante Finanzierungskomponente zuzuordnen, wenn ein Vertrag mehrere Leistungsverpflichtungen enthält? [TRG-Sitzung vom 30. März 2015, Agenda Paper 30]

Der Standard regelt eindeutig, dass bei der Bestimmung des Transaktionspreises in Schritt 3 des Modells die Effekte aus der Finanzierung vom Transaktionspreis auszuschließen sind, bevor dieser (in Schritt 4) den Leistungsverpflichtungen zugeordnet wird. Interessierte Parteien hatten allerdings die Frage aufgeworfen, ob eine Anpassung aufgrund einer signifikanten Finanzierungskomponente nur einer oder mehreren, jedoch nicht allen Leistungsverpflichtungen innerhalb des Vertrags zugeordnet werden könnte. Dies ist darauf zurückzuführen, dass der Standard ausschließlich Beispiele enthält, in denen es lediglich eine Leistungsverpflichtung gibt.

Die TRG-Mitglieder stimmten darin überein, dass es für ein Unternehmen sachgerecht sein kann, eine signifikante Finanzierungskomponente einer oder mehreren, jedoch nicht allen Leistungsverpflichtungen innerhalb des Vertrags zuzuordnen. Das Unternehmen kann dies durch die analoge Anwendung der Ausnahmeregelung für die Zuordnung von variablen Gegenleistungen und/oder Skonti auf eine oder mehrere (jedoch nicht alle) Leistungsverpflichtungen umsetzen, wenn bestimmte Kriterien erfüllt sind (siehe Abschnitt 6.3 bzw. 6.4). Die Zuordnung einer Finanzierungskomponente zu einer (oder mehreren) Leistungsverpflichtungen wird jedoch Ermessensentscheidungen erfordern, insbesondere da Geldleistungen austauschbar sind.

Frage 5-24: Muss ein Unternehmen beurteilen, ob eine Kundenoption, die ein wesentliches Recht gewährt, eine signifikante Finanzierungskomponente enthält? Wenn ja, auf welche Weise ist diese Beurteilung durchzuführen? [TRG-Sitzung vom 30. März 2015, Agenda Paper 32]

Siehe hierzu die Antwort auf Frage 4-19 in Abschnitt 4.6.

Bestimmung des Transaktionspreises

Häufig gestellte Fragen

Frage 5-25: Kann ein Unternehmen den Zinsaufwand aus einem Kundenvertrag mit einer signifikanten Finanzierungs-komponente als aktivierungsfähige Fremdkapitalkosten betrachten?

IAS 23 *Fremdkapitalkosten* verlangt die Aktivierung von Fremdkapitalkosten, wenn sie direkt dem Erwerb, dem Bau oder der Herstellung eines qualifizierten Vermögenswerts zugeordnet werden können (unabhängig davon, ob die Mittel speziell für diesen Zweck aufgenommen wurden oder nicht).²²¹ IAS 23 und IFRS 15 behandeln nicht ausdrücklich, ob Zinsaufwendungen aus einem Kundenvertrag mit einer signifikanten Finanzierungs-komponente als aktivierungsfähige Fremdkapitalkosten anzusehen sind.

Fremdkapitalkosten sind nach IAS 23 „Zinsen und weitere im Zusammenhang mit der Aufnahme von Fremdkapital anfallende Kosten eines Unternehmens“.²²² Zinsaufwendungen aus Kundenverträgen mit einer signifikanten Finanzierungs-komponente könnten als aktivierungsfähige Fremdkapitalkosten qualifiziert werden, wenn sie direkt dem Erwerb, dem Bau oder der Herstellung eines qualifizierten Vermögenswerts zugeordnet werden können.

Es ist wahrscheinlich, dass Unternehmen bei den meisten Umsatztransaktionen Vorräte bei der Feststellung, ob ein qualifizierter Vermögenswert vorhanden ist, berücksichtigen würden. Nach IAS 23 können Vorräte ein qualifizierter Vermögenswert sein, aber „[...] Vorräte, die über einen kurzen Zeitraum gefertigt oder auf andere Weise hergestellt werden, sind keine qualifizierten Vermögenswerte. Gleiches gilt für Vermögenswerte, die bereits bei Erwerb in ihrem beabsichtigten gebrauchsfähigen Zustand sind.“²²³ Es können wesentliche Ermessensentscheidungen erforderlich sein, um festzustellen, ob Vorräte einen beträchtlichen Zeitraum in Anspruch nehmen, um hergestellt oder produziert zu werden, bevor sie für ihren Verwendungszweck oder zum Verkauf bereit sind. Jedoch kann es im Rahmen dieser

Ermessensentscheidung für ein Unternehmen hilfreich sein zu prüfen, wie es seine Leistungsverpflichtungen erfüllt. Insbesondere sollten Unternehmen beachten, dass der Kunde, wenn eine Leistungsverpflichtung zeitraumbezogen erfüllt wird, per Definition die Kontrolle über die Güter oder Dienstleistungen erhält (und das Unternehmen alle damit verbundenen Vorräte ausbucht), während das Unternehmen die Leistung erbringt. Wie in Frage 7-16 in Abschnitt 7.1.4.C erläutert, sollte die zeitraumbezogen erfüllte Leistung eines Unternehmens nicht zur Aktivierung eines wesentlichen Vermögenswerts in der Bilanz des Unternehmens führen (z. B. unfertige Erzeugnisse). Außerdem ist darauf hinzuweisen, dass die Aktivierung von Fremdkapitalkosten nach IAS 23 nicht erforderlich ist, wenn Vorräte in großen Mengen wiederholt gefertigt oder auf andere Weise hergestellt werden, auch wenn sie die Definition eines qualifizierten Vermögenswerts erfüllen.²²⁴

Ende des Jahres 2018 erhielt das IFRS IC eine Anfrage zur Aktivierung von Fremdkapitalkosten in Verbindung mit Vermögenswerten, die für einen späteren Verkauf entwickelt werden und deren Umsatzerlöse über einen bestimmten Zeitraum erfasst werden, da der Kunde die Verfügungsgewalt über den Vermögenswert erlangt, während dieser erstellt wird.

In seiner Sitzung im März 2019 wies das IFRS IC darauf hin, dass ein Unternehmen bei Anwendung des IAS 23 prüft, ob ein qualifizierter Vermögenswert vorliegt (d. h. ein Vermögenswert, für den ein beträchtlicher Zeitraum erforderlich ist, um ihn in seinen beabsichtigten gebrauchsfähigen Zustand zu versetzen). Die Anfrage bezog sich auf Immobilienobjekte, deren Errichtung einen längeren Zeitraum in Anspruch nehmen kann.

²²¹ Siehe IAS 23.8

²²² Siehe IAS 23.5 und IAS 23.6.

²²³ Siehe IAS 23.7.

²²⁴ Siehe IAS 23.4(b).



Häufig gestellte Fragen

Das IFRS IC kam jedoch zu folgendem Ergebnis:

► **Für verkaufte Objekte:** Es liegt kein qualifizierter Vermögenswert vor. Ist eines der Kriterien in IFRS 15.35 erfüllt (und Umsatzerlöse werden über einen bestimmten Zeitraum erfasst), geht die Verfügungsgewalt auf den Kunden über, während die Leistung vom Unternehmen erbracht wird. Dieses hält somit keine Vorräte. Stattdessen erfasst es eine Forderung oder einen Vertragsvermögenswert für seinen Anspruch auf den Erhalt einer Gegenleistung für die von ihm bisher erbrachte Leistung. IAS 23 weist ausdrücklich darauf hin, dass Forderungen keinen qualifizierten Vermögenswert darstellen.²²⁵ Wie bei Forderungen besteht der Verwendungszweck eines Vertragsvermögenswerts im Erhalt von Barmitteln (oder eines anderen Vermögenswerts). Daher ist in diesem Fall kein beträchtlicher

Zeitraum erforderlich, um den Vermögenswert in einen gebrauchsfähigen Zustand zu versetzen. Das IFRS IC schloss daraus, dass Vertragsvermögenswerte ebenfalls keine qualifizierten Vermögenswerte sind.

► **Für noch nicht verkaufte Objekte:** Vorräte (unfertige Erzeugnisse), die für noch nicht verkaufte Objekte im Bau gehalten werden, stellen keinen qualifizierten Vermögenswert dar, wenn (i) das Unternehmen beabsichtigt, die zum Teil fertiggestellten Objekte zu verkaufen, sobald es geeignete Abnehmer findet (Grund: Die Objekte sind in ihrem halbfertigen Zustand bereits verkaufsfähig), und (ii) die Verfügungsgewalt über die halbfertigen Objekte bei Unterzeichnung des Vertrags auf den Kunden übergeht (dies ist dann der Fall, wenn der Erlös über einen bestimmten Zeitraum erfasst wird).²²⁶

5.5.2 Darstellung der Finanzierungskomponente im Abschluss (im März 2020 aktualisiert)

Wie oben erläutert, ist bei Vorliegen einer signifikanten Finanzierungskomponente in einem Vertrag der Transaktionspreis anzupassen, sodass der als Erlös erfasste Betrag dem Barverkaufspreis der zugrunde liegenden Güter oder Dienstleistungen zum Zeitpunkt der Übertragung entspricht. Im Wesentlichen ist ein Vertrag mit einem Kunden in eine Erlöskomponente (für den nominalen Barverkaufspreis) und eine Darlehenskomponente (für die Auswirkungen der Vereinbarung einer aufgeschobenen Zahlung oder einer Vorauszahlung) zu unterteilen, wenn dieser Vertrag eine signifikante Finanzierungskomponente enthält.²²⁷ Daher sollte die Bilanzierung von Forderungen, die sich aus einem Vertrag mit einer signifikanten Finanzierungskomponente ergeben, der Bilanzierung eines Darlehens entsprechen, das die gleichen Merkmale aufweist.²²⁸

Der Betrag, der der signifikanten Finanzierungskomponente zugeordnet wurde, ist getrennt von den Umsatzerlösen auszuweisen, die aus Verträgen mit Kunden erfasst wurden. Wenn der Kunde im Voraus zahlt, ist die Finanzierungskomponente als Zinsaufwand zu erfassen. Bei einer nachträglichen Zahlung des Kunden stellt die Finanzierungskomponente hingegen einen Zinsertrag dar. Der Zinsertrag oder -aufwand ist entsprechend IFRS 9 nach der Effektivzinsmethode auf die Laufzeit des Finanzierungsgeschäfts zu verteilen. Gemäß dem Standard sind Zinsen nur dann zu erfassen, wenn ein Vertragsvermögenswert, eine Vertragsverbindlichkeit oder eine Forderung nach IFRS 15 erfasst wird.²²⁹

Wie in Abschnitt 10.1 erläutert, wird abhängig vom Verhältnis zwischen der Leistung des Unternehmens und der Zahlung des Kunden ein Vertragsvermögenswert (oder eine Forderung) oder eine Vertragsverbindlichkeit erzeugt (und in der Bilanz ausgewiesen), wenn eine der Vertragsparteien den Vertrag erfüllt.

²²⁵ Siehe IAS 23.7.

²²⁶ Siehe *IFRIC Update*, März 2019, verfügbar auf der [Website des IASB](#).

²²⁷ Siehe IFRS 15.BC244.

²²⁸ Siehe IFRS 15.BC244.

²²⁹ Siehe IFRS 15.65.

Bestimmung des Transaktionspreises

Beispiel 26 im Standard (siehe Abschnitt 5.5.1) veranschaulicht eine Situation, in der ein Unternehmen die Kontrolle über ein Gut an einen Kunden überträgt, aber der Kunde erst zwei Jahre nach Lieferung zur Zahlung der Ware verpflichtet ist. Der Vertrag beinhaltet eine signifikante Finanzierungskomponente. Darüber hinaus hat der Kunde das Recht, die Ware innerhalb von 90 Tagen zurückzugeben. Das Produkt ist neu und das Unternehmen verfügt über keine Erfahrungen mit Retouren aus der Vergangenheit. Daher darf das Unternehmen keine Umsatzerlöse (oder Vertragsvermögenswerte oder Forderungen aus einem Vertrag) bei Lieferung erfassen, da es sehr wahrscheinlich sein könnte, dass eine signifikante Umsatzstornierung eintritt (d. h., das Unternehmen kann nicht behaupten, dass es sehr wahrscheinlich ist, dass das Produkt nicht zurückgegeben wird). Dementsprechend kann das Unternehmen während der 90-tägigen Rückgabefrist auch keine Zinserträge ausweisen. Wie im Beispiel dargestellt, kann das Unternehmen jedoch nach Ablauf der Rückgabefrist Erlöse und eine Forderung erfassen und auch beginnen, Zinserträge zu erfassen. Das IASB hat in der Grundlage für Schlussfolgerungen darauf hingewiesen, dass ein Unternehmen Zinserträge nur dann als Umsatz darstellen darf, wenn sie Erträge aus der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit eines Unternehmens darstellen.²³⁰

Während bei einer signifikanten Finanzierungskomponente stets zwei Komponenten (d. h. die Erlöskomponente und die signifikante Darlehenskomponente) innerhalb des Transaktionspreises existieren, gibt es nur im Falle eines Zahlungsaufschubs oder einer Ratenzahlung zwei Cashflow-Komponenten. In diesem Fall sind die Cashflows der Erlöskomponente als Cashflows aus betrieblicher Tätigkeit zu klassifizieren, und die Cashflows im Zusammenhang mit der signifikanten Darlehenskomponente sind gemäß IAS 7.33 in Einklang mit dem Wahlrecht des Unternehmens zu klassifizieren, die Cashflows aus erhaltenen/gezahlten Zinsen auszuweisen (d. h. als Cashflows aus betrieblicher Tätigkeit, Finanzierungs- oder Investitionstätigkeit). Wenn der Kunde im Voraus bezahlt, stellt die Summe aus dem Geldbetrag und den aufgelaufenen Zinsen den Umsatz dar, sodass es nur eine Cashflow-Komponente gibt. Dementsprechend ist der Mittelzufluss als Cashflow aus laufender Geschäftstätigkeit zu klassifizieren.

Wertminderungsaufwendungen für aus Verträgen mit Kunden resultierende Forderungen mit oder ohne signifikante Finanzierungskomponenten werden gemäß den Vorschriften von IAS 1 *Darstellung des Abschlusses* ausgewiesen und nach IFRS 7 *Finanzinstrumente: Angaben* im Abschluss angegeben. Jedoch geht aus IFRS 15 klar hervor, dass solche Beträge getrennt von Wertminderungsaufwendungen aus anderen Verträgen auszuweisen sind.²³¹

Unsere Sichtweise

Wir sind der Ansicht, dass Unternehmen zusätzlichen Aufwand betreiben müssen, um Wertminderungsaufwendungen von Vermögenswerten aus Verträgen, die in den Anwendungsbereich des IFRS 15 fallen, getrennt von den Wertminderungsaufwendungen von Vermögenswerten, die aus anderen Verträgen resultieren, auszuweisen. Unternehmen müssen sicherstellen, dass sie über die geeigneten Systeme, internen Kontrollen, Richtlinien und Verfahren zur Erfassung und getrennten Darstellung dieser Informationen verfügen.

5.6 Nicht zahlungswirksame Gegenleistungen

Die vom Kunden zu erbringende Gegenleistung kann in Form von Gütern, Dienstleistungen oder auf andere nicht zahlungswirksame Art erfolgen (z. B. Sachanlagen, Finanzinstrumente). Erhält ein Unternehmen (d. h. der Verkäufer) nicht zahlungswirksame Gegenleistungen (oder ist deren Erhalt zu erwarten), so ist der beizulegende Zeitwert der nicht zahlungswirksamen Gegenleistungen in den Transaktionspreis einzubeziehen.

Bei der Ermittlung des beizulegenden Zeitwerts der nicht zahlungswirksamen Gegenleistungen wendet ein Unternehmen die Vorschriften des IFRS 13 *Bemessung des beizulegenden Zeitwerts* oder des IFRS 2 *Anteilsbasierte Vergütung* an. Ist es nicht möglich, den beizulegenden Zeitwert nicht zahlungs-

²³⁰ Siehe IFRS 15.BC247.

²³¹ Siehe IFRS 15.113(b).



wirksamer Gegenleistungen hinreichend verlässlich zu schätzen, ist die nicht zahlungswirksame Gegenleistung indirekt unter Bezugnahme auf den Einzelveräußerungspreis der zugesagten Güter oder Dienstleistungen zu bewerten. Bei Verträgen, die sowohl eine nicht zahlungswirksame als auch eine zahlungswirksame Gegenleistung enthalten, hat ein Unternehmen den beizulegenden Zeitwert der nicht zahlungswirksamen Gegenleistung zu ermitteln und zur Erfassung der zahlungswirksamen Gegenleistung andere Vorschriften des IFRS 15 hinzuzuziehen. Bei einem Vertrag, in dessen Rahmen ein Unternehmen sowohl eine nicht zahlungswirksame Gegenleistung als auch umsatzabhängige Lizenzgebühren erhält, hat es den beizulegenden Zeitwert der nicht zahlungswirksamen Gegenleistung zu ermitteln und in Bezug auf die umsatzabhängigen Lizenzgebühren die Vorschriften des Standards zu befolgen.

Der beizulegende Zeitwert nicht zahlungswirksamer Gegenleistungen kann sich sowohl aufgrund der Art der Gegenleistung (z. B. eine Änderung des Preises einer Aktie, zu deren Erhalt das Unternehmen vom Kunden berechtigt ist) als auch aus anderen Gründen (z. B. eine Änderung des Ausübungspreises einer Aktienoption aufgrund der Ertragsentwicklung des Unternehmens) ändern. Ist nach IFRS 15 die einem Unternehmen vom Kunden zugesagte nicht zahlungswirksame Gegenleistung aus anderen Gründen als der Form der Gegenleistung variabel (besteht also Unsicherheit im Hinblick darauf, ob das Unternehmen die nicht zahlungswirksame Gegenleistung erhalten wird, wenn ein zukünftiges Ereignis eintritt oder nicht eintritt), hat es die Begrenzungsvorschriften für variable Gegenleistungen zu beachten.

Gelegentlich bringt ein Kunde als Unterstützung bei der Erfüllung des Vertrags eigene Güter oder Dienstleistungen wie Betriebsausstattung oder Arbeitskräfte mit ein. Erhält das Unternehmen die Verfügungsgewalt über die eingebrachten Güter oder Dienstleistungen, sind diese als nicht zahlungswirksame Gegenleistung zu betrachten und wie vorstehend beschrieben zu bilanzieren. Die Beurteilung, ob das Unternehmen die Kontrolle über die eingebrachten Güter oder Dienstleistungen durch den Kunden erlangt, erfordert eine Ermessensentscheidung.

Das Board machte außerdem deutlich, dass Vermögenswerte, die im Zusammenhang mit nicht zahlungswirksamen Gegenleistungen erfasst werden, in Übereinstimmung mit anderen relevanten Standards (z. B. IAS 16) zu bilanzieren sind.



Bestimmung des Transaktionspreises

Der Standard enthält das folgende Beispiel einer Transaktion, bei der nicht zahlungswirksame Gegenleistungen im

Gegenzug für die Erbringung von Dienstleistungen erhalten werden:

Auszug aus IFRS 15

Beispiel 31: Anspruch auf nicht zahlungswirksame Gegenleistungen (IFRS 15.IE156-IE158)

Ein Unternehmen schließt mit einem Kunden einen Vertrag über die Erbringung einer wöchentlichen Dienstleistung über einen Zeitraum von einem Jahr. Der Vertrag wird am 1. Januar 20X1 unterschrieben und die Arbeit sofort aufgenommen. Das Unternehmen kommt zu dem Schluss, dass die Dienstleistung eine einzige Leistungsverpflichtung gemäß Paragraph 22(b) des IFRS 15 darstellt. Der Grund besteht darin, dass das Unternehmen eine Reihe eigenständig abgrenzbarer Dienstleistungen erbringt, die im Wesentlichen gleich sind und auf die gleiche Weise auf den Kunden übertragen werden. (Die Übertragung der Dienstleistungen auf den Kunden erfolgt über einen bestimmten Zeitraum hinweg, und es wird eine einheitliche Methode zur Bestimmung des Leistungsfortschritts verwendet, d. h. eine zeitbasierte Methode.)

Im Gegenzug für die Erbringung der Dienstleistung sagt der Kunde dem Unternehmen 100 Stammaktien je Woche, in der die Dienstleistung erbracht wird, zu (insgesamt 5.200 Aktien für den Vertrag). Die Vertragsbedingungen legen fest, dass die Aktien bei erfolgreicher Erbringung der Dienstleistung am Ende jeder Woche zu zahlen sind.

Das Unternehmen bewertet seinen Fortschritt im Hinblick auf die vollständige Erfüllung der Leistungsverpflichtung am Ende einer jeden Woche. Zur Bestimmung des Transaktionspreises (und der Höhe der zu erfassenden Erlöse) bemisst das Unternehmen den beizulegenden Zeitwert der 100 Aktien, die das Unternehmen jeweils nach Erbringung der wöchentlich fertigzustellenden Dienstleistung vom Kunden erhält. Das Unternehmen bezieht keine nachträglichen Änderungen des beizulegenden Zeitwerts der erhaltenen (oder zu erhaltenden) Aktien in die Erlöse ein.

Änderungen gegenüber den zuvor gültigen IFRS

Das Konzept der Bilanzierung nicht zahlungswirksamer Gegenleistungen zum beizulegenden Zeitwert steht in Einklang mit den zuvor gültigen IFRS. Nach IAS 18 war die nicht zahlungswirksame Gegenleistung mit dem beizulegenden Zeitwert der erhaltenen Güter oder Dienstleistungen zu bewerten. Konnte dieser Betrag nicht hinreichend verlässlich bestimmt werden, bemaß sich die nicht zahlungswirksame Gegenleistung nach dem beizulegenden Zeitwert der abgegebenen Güter oder Dienstleistungen.²³² Nach IFRIC 18 war zudem jeder infolge einer Übertragung eines Vermögenswerts von einem Kunden erfasste Umsatzerlös gemäß der Vorschrift in IAS 18 zu bewerten.²³³ Daher bewirkt IFRS 15

unseres Erachtens keine wesentliche Änderung bei der Bewertung nicht zahlungswirksamer Gegenleistungen. In SIC-31 wurde festgelegt, dass der Verkäufer die Umsatzerlöse verlässlich mit dem beizulegenden Zeitwert der von ihm im Zuge eines Tauschgeschäfts erbrachten Werbedienstleistungen bewerten kann, wenn er als Vergleichsmaßstab Geschäftstransaktionen heranzieht, die keine Tauschgeschäfte sind und die bestimmte Kriterien erfüllen. IFRS 15 enthält keine ähnlichen Vorschriften. Daher erfordert die Bilanzierung im Zusammenhang mit dem Tausch von Werbedienstleistungen ein beträchtliches Maß an Ermessensausübung, wobei auch die spezifischen Fakten und Umstände berücksichtigt werden müssen.

²³² Siehe IAS 18.12.

²³³ Siehe IFRIC 18.13.



5.6.1 Anwendungsfragen bezüglich nicht zahlungswirksamer Gegenleistungen

Interessierte Parteien wollten wissen, zu welchem Zeitpunkt der beizulegende Zeitwert nicht zahlungswirksamer Gegenleistungen, die bei der Bestimmung des Transaktionspreises einbezogen werden müssen, zu ermitteln sei. Sie machten zudem darauf aufmerksam, dass die Variabilität nicht zahlungswirksamer Gegenleistungen sowohl durch deren Art (z. B. in Form von Aktien) als auch durch andere Faktoren (z. B. durch Erfolgsfaktoren, welche die Höhe der Gegenleistung beeinflussen, die dem Unternehmen zustehe) begründet sein könne. Daher wurde hinterfragt, wie die Begrenzungsvorschriften für variable Gegenleistungen in solchen Situationen anzuwenden sind.

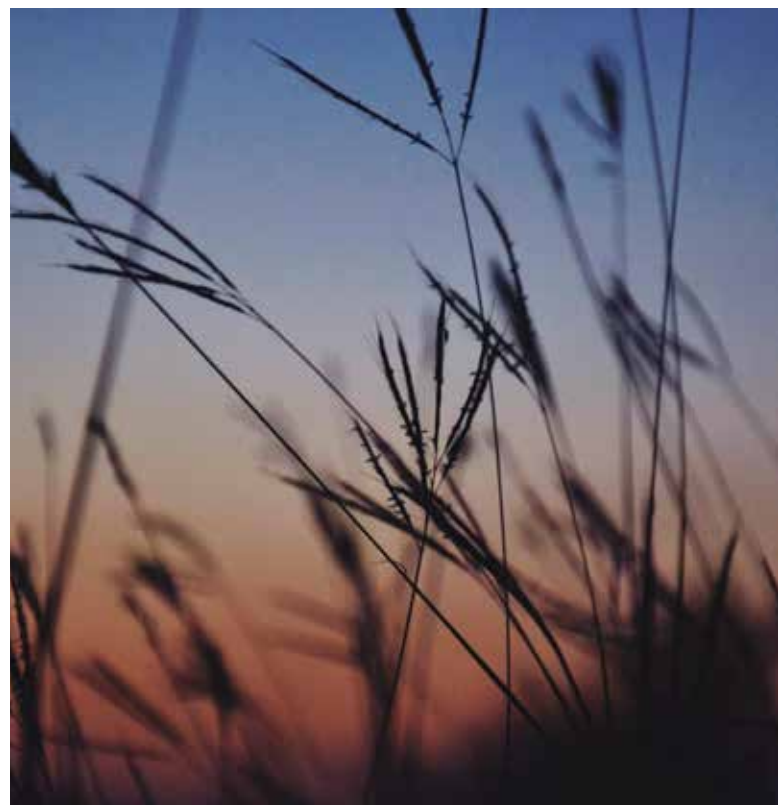
Die TRG-Mitglieder erörterten diese Sachverhalte auf ihrer Sitzung im Januar 2015 und stimmten der Auffassung zu, dass es auf der Basis der derzeitigen Regelungen des IFRS 15 unklar ist, wann genau die vom Standard geforderte Bemessung nicht zahlungswirksamer Gegenleistungen zum beizulegenden Zeitwert, z. B. von einem Kunden als Gegenleistung gewährte Anteile oder erbrachte Werbeleistungen, zu erfolgen hat (d. h., der Bemessungszeitpunkt ist unklar). Die TRG diskutierte drei unterschiedliche Zeitpunkte für die Ermittlung des beizulegenden Zeitwerts:

1. zum Vertragsbeginn
2. sobald die Gegenleistung erhalten wird
3. sobald die diesbezügliche Leistungsverpflichtung erfüllt ist

Jede Variante wurde von einigen TRG-Mitgliedern unterstützt.

Da IFRS 15 keine diesbezüglichen Vorgaben macht, haben sich Unternehmen bei der Bestimmung des am besten geeigneten Bemessungszeitpunkts von ihrem eigenen Urteil leiten zu lassen, wenn sie den beizulegenden Zeitwert nicht zahlungswirksamer Gegenleistungen ermitteln. Gemäß IFRS 15.126 sind Informationen über die Methoden, Inputs und Annahmen, die der Bewertung nicht zahlungswirksamer Gegenleistungen zugrunde gelegt wurden, jedoch offenzulegen.²³⁴

IFRS 15 sieht vor, die Begrenzungsvorschriften für variable Gegenleistungen nur dann auf nicht zahlungswirksame Gegenleistungen anzuwenden, wenn die Variabilität auf anderen Faktoren als der Form der Gegenleistung beruht, d. h. wenn die Variabilität andere Gründe hat als eine Änderung des Preises der nicht zahlungswirksamen Gegenleistung. Die Begrenzungsvorschriften sind dagegen nicht anzuwenden, wenn die nicht zahlungswirksame Gegenleistung aufgrund ihrer Form variabel ist, z. B. bei notierten Aktien, deren Kurs Schwankungen unterliegt. Der Standard geht jedoch nicht darauf ein, wie die Begrenzungsvorschriften anzuwenden sind, wenn eine nicht zahlungswirksame Gegenleistung sowohl aufgrund ihrer Form als auch aus anderen Gründen variabel ist. Während einige TRG-Mitglieder die Meinung vertraten, man könne den Standard so interpretieren, dass Unternehmen die Gegenleistung basierend auf der Ursache für die Variabilität aufteilen müssten, waren andere der Ansicht, dass ein solcher Ansatz zu komplex sei und nicht zu entscheidungsnützlicheren Informationen führen würde.



²³⁴ Siehe IFRS 15.BC254E.

Bestimmung des Transaktionspreises



Abweichende Vorgaben des FASB

Der US-Standard bestimmt, dass der beizulegende Zeitwert nicht zahlungswirksamer Gegenleistungen bei Vertragsbeginn zu ermitteln ist, wenn der Transaktionspreis festgelegt wird. Nachfolgende Änderungen des beizulegenden Zeitwerts der nicht zahlungswirksamen Gegenleistung, die in der Art dieser Gegenleistung begründet sind, z. B. Änderungen des Aktienkurses, sind nicht in den Transaktionspreis einzubeziehen und wären, sofern erforderlich, gemäß anderen Rechnungslegungsstandards als Gewinn oder Verlust zu erfassen, jedoch nicht als Umsatzerlöse aus Verträgen mit Kunden. In der Grundlage für Schlussfolgerungen macht das IASB darauf aufmerksam, dass es in diesem Zusammenhang erhebliche Wechselwirkungen mit anderen Standards (u. a. IFRS 2 und IAS 21) gibt, und äußert Bedenken hinsichtlich des Risikos unbeabsichtigter Folgen. Das IASB hat daher entschieden, diese beiden Sachverhalte, sofern erforderlich, detaillierter im Rahmen eines gesonderten Projekts zu analysieren.²³⁵ Es hat in der Grundlage für Schlussfolgerungen anerkannt, dass für die Bemessung des beizulegenden Zeitwerts die Verwendung eines anderen Zeitpunkts als desjenigen des Vertragsbeginns nach IFRS nicht ausgeschlossen ist. Infolgedessen kann es in der Praxis bei IFRS- und US-GAAP-Anwendern zu uneinheitlichen Vorgehensweisen kommen. Die früheren IFRS enthielten im Gegensatz zu den US-GAAP keine spezifischen Vorschriften im Hinblick auf den Bemessungszeitpunkt für nicht zahlungswirksame Gegenleistungen in Umsatzgeschäften. Daher geht das IASB nicht davon aus, dass sich die Unterschiede in der Bilanzierungspraxis diesbezüglich durch IFRS 15 noch weiter verstärken werden.²³⁶

Das FASB hat zudem festgelegt, dass die Begrenzungsvorschrift für variable Gegenleistungen in Fällen, in denen die Variabilität nicht zahlungswirksamer Gegenleistungen sowohl auf die Art der Gegenleistung als auch auf sonstige Faktoren zurückzuführen ist, lediglich auf die Variabilität aufgrund sonstiger Faktoren anzuwenden ist. Während IFRS 15 keine vergleichbare Anforderung enthält, erläutert das IASB jedoch in seiner Grundlage für Schlussfolgerungen, dass es beschlossen hat, die Variabilität bei der Schätzung des beizulegenden Zeitwerts der nicht zahlungswirksamen Gegenleistung zu begrenzen, wenn diese Variabilität auf Änderungen des beizulegenden Zeitwerts zurückzuführen ist, die sich aus anderen Gründen als der Art der Gegenleistung ergeben. Das Board geht in seiner Argumentation auch auf die Sichtweise einiger TRG-Mitglieder ein, wonach es in der Praxis schwierig sein könnte, die Variabilität des beizulegenden Zeitwerts aufgrund der Art der Gegenleistung von derjenigen aus anderen Gründen abzugrenzen. Es verweist darauf, dass es in einem solchen Fall praktikabler sein könnte, die Begrenzungsvorschrift für variable Gegenleistungen auf die gesamte Schätzung der nicht zahlungswirksamen Gegenleistung anzuwenden.²³⁷ Aus ähnlichen Gründen wie bezüglich seiner Entscheidung zum Bemessungszeitpunkt für nicht zahlungswirksame Gegenleistungen hat das IASB jedoch beschlossen, keine dem Standard des FASB vergleichbare Anforderung zu stellen. Infolgedessen schließt das Board Abweichungen in der Bilanzierung zwischen IFRS- und US-GAAP-Abschlusserstellern für die Zukunft nicht aus.²³⁸

²³⁵ Siehe IFRS 15.BC254C.

²³⁶ Siehe IFRS 15.BC254E.

²³⁷ Siehe IFRS 15.BC252.

²³⁸ Siehe IFRS 15.BC254H.



5.7 An einen Kunden gezahlte oder zu zahlende Gegenleistungen

(im März 2020 aktualisiert)

Viele Unternehmen leisten Zahlungen an ihre Kunden. In manchen Fällen umfasst die gezahlte oder zu zahlende Gegenleistung den Erwerb von Gütern oder Dienstleistungen, die vom Kunden angeboten werden und dazu dienen, ein betriebliches Bedürfnis des Unternehmens zu erfüllen. In anderen

Fällen soll die an den Kunden gezahlte oder zu zahlende Gegenleistung einen Kaufanreiz bieten, um Güter oder Dienstleistungen des Unternehmens zu beziehen. Der Standard enthält folgende Vorschriften in Bezug auf an Kunden gezahlte oder zu zahlende Gegenleistungen:

Auszug aus IFRS 15

70. An einen Kunden zu zahlende Gegenleistungen umfassen Barbeträge, die ein Unternehmen an einen Kunden (oder an andere Parteien, die die Güter oder Dienstleistungen des Unternehmens über den Kunden beziehen) zahlt oder zu zahlen erwartet. An einen Kunden zu zahlende Gegenleistungen umfassen darüber hinaus auch Gutschriften oder andere Posten (zum Beispiel Gutscheine), die mit Beträgen verrechnet werden können, die dem Unternehmen (oder anderen Parteien, die die Güter oder Dienstleistungen des Unternehmens über den Kunden beziehen) geschuldet werden. An einen Kunden zu zahlende Gegenleistungen hat das Unternehmen als eine Verringerung des Transaktionspreises und damit auch der Erlöse zu erfassen, es sei denn, die Zahlung an den Kunden erfolgt im Austausch für ein vom Kunden auf das Unternehmen übertragenes, eigenständig abgrenzbares Gut oder eine Dienstleistung (siehe hierzu die Paragraphen 26-30). Schließt die an den Kunden zu zahlende Gegenleistung einen variablen Betrag ein, hat das Unternehmen den Transaktionspreis gemäß den Paragraphen 50-58 zu schätzen (und dabei ebenfalls zu beurteilen, ob die Schätzung der variablen Gegenleistung einer Begrenzung unterliegt).

71. Handelt es sich bei der an einen Kunden zu zahlenden Gegenleistung um die Bezahlung eines vom Kunden gelieferten, eigenständig abgrenzbaren Guts oder einer vom Kunden erbrachten, eigenständig abgrenzbaren Dienstleistung, hat das Unternehmen den Kauf des Guts oder der Dienstleistung auf die gleiche Weise zu bilanzieren wie Käufe von seinen Zulieferern. Übersteigt die an den Kunden zu zahlende Gegenleistung den beizulegenden Zeitwert des vom Kunden erhaltenen, eigenständig abgrenzbaren Guts oder der vom Kunden erhaltenen, eigenständig abgrenzbaren Dienstleistung, hat das Unternehmen diese Differenz als Verringerung des Transaktionspreises zu erfassen. Kann das Unternehmen den beizulegenden Zeitwert des vom Kunden erhaltenen Guts oder der vom Kunden erbrachten Dienstleistung nicht hinreichend verlässlich schätzen, hat es die gesamte an den Kunden zu zahlende Gegenleistung als Verringerung des Transaktionspreises anzusetzen.

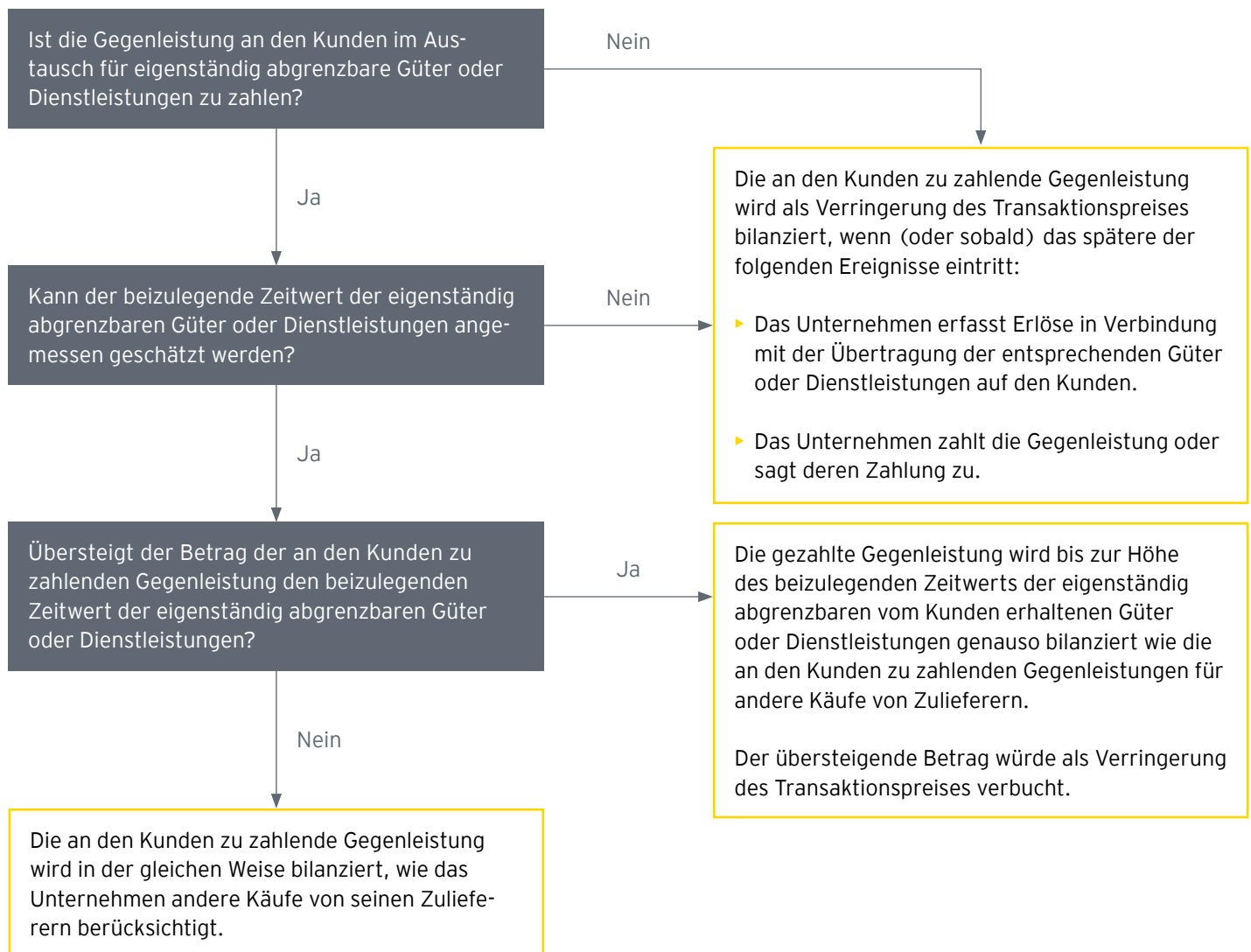
72. Wird die an einen Kunden zu zahlende Gegenleistung als Verringerung des Transaktionspreises erfasst, hat das Unternehmen folglich die Verringerung der Erlöse zu erfassen, wenn (oder sobald) das spätere der beiden folgenden Ereignisse eintritt

- (a) das Unternehmen erfasst die Erlöse in Verbindung mit der Übertragung der entsprechenden Güter oder Dienstleistungen auf den Kunden; und
- (b) das Unternehmen zahlt die Gegenleistung oder sagt deren Zahlung zu (selbst wenn diese von einem künftigen Ereignis abhängt). Diese Zusage kann durch die Geschäftsgepflogenheiten des Unternehmens impliziert sein.

5

Bestimmung des Transaktionspreises

Der folgende Entscheidungsbaum veranschaulicht diese Anforderungen:



Gemäß dem Standard hat ein Unternehmen die an den Kunden zu zahlende Gegenleistung zu bilanzieren, und zwar unabhängig davon, ob der die Gegenleistung erhaltende Käufer ein direkter oder ein indirekter Kunde des Unternehmens ist. Dazu zählen Gegenleistungen an jeden Käufer von Produkten des Unternehmens an jedem Punkt der Lieferkette. Hiervon betroffen sind auch Unternehmen, die Zahlungen an Kunden

von Einzelhändlern oder Vertriebsagenten leisten, die wiederum Direktabnehmer des Unternehmens sind. Beispielsweise können Hersteller von Frühstückscerealien Endkunden Gutscheine anbieten, obwohl ihre Direktkunden eigentlich die Lebensmittelgeschäfte oder Supermärkte sind, die die Produkte an Endkunden weiterverkaufen.



Häufig gestellte Fragen

Frage 5-26: Wer gilt im Sinne der Vorschriften für an einen Kunden zu zahlende Gegenleistungen als Kunde des Unternehmens? [TRG-Sitzung vom 30. März 2015, Agenda Paper 28 und vom 13. Juli 2015, Agenda Paper 37]

Die TRG-Mitglieder stimmten generell darin überein, dass die Vorschriften für an einen Kunden zu zahlende Gegenleistungen auf alle Zahlungen anzuwenden sind, die von einem Unternehmen an einen Kunden/ein anderes Unternehmen innerhalb der vertraglich festgelegten Lieferkette zu entrichten sind. Allerdings räumten sie ein, dass es auch Situationen geben könne, in denen die Vorschriften auf Zahlungen anzuwenden wären, die an Kunden des Kunden eines Unternehmens außerhalb der Lieferkette entrichtet werden. Dies wäre der Fall, wenn beide Parteien als Kunden des Unternehmens betrachtet würden. So kann bei einer Vereinbarung zwischen einem Prinzipal, einem Agenten und einem Endkunden beispielsweise der Agent zu dem Schluss gelangen, dass der Prinzipal sein einziger Kunde ist. Er könnte jedoch auch bestimmen,

dass er zwei Kunden hat, nämlich den Prinzipal und den Endkunden. Unabhängig von dieser Beurteilung stellt die vertragsgemäße Zahlung eines Agenten an den Endkunden eines Prinzipals im Rahmen einer Vereinbarung zwischen dem Unternehmen (Agent) und dem Prinzipal eine an einen Kunden zu zahlende Gegenleistung dar. Für den Fall, dass entsprechende Vertragsbestimmungen fehlen, aus denen eindeutig hervorgeht, wann ein Betrag eine an einen Kunden zu zahlende Gegenleistung ist, einigten sich die Mitglieder der TRG darauf, dass Agenten die jeweils vorliegenden Fakten und Umstände zu prüfen haben, um zu bestimmen, ob die an einen Endkunden geleisteten Zahlungen als Verminderung der Umsatzerlöse oder als Marketingaufwand zu erfassen sind.

5.7.1 Klassifizierung der verschiedenen Arten von an einen Kunden gezahlten oder zu zahlenden Gegenleistungen (im März 2020 aktualisiert)

Für die Wahl der geeigneten Bilanzierungsmethode hat ein Unternehmen zunächst zu bestimmen, ob die an einen Kunden gezahlte oder zu zahlende Gegenleistung die Bezahlung eines eigenständig abgrenzbaren Guts oder einer eigenständig abgrenzbaren Dienstleistung darstellt oder ob es sich um eine Verringerung des Transaktionspreises oder um eine Kombination aus beidem handelt.

Damit die Zahlung eines Unternehmens an einen Kunden anders als eine Verringerung des Transaktionspreises bilanziert werden kann, muss das von dem Kunden gelieferte Gut oder die von ihm erbrachte Dienstleistung eigenständig abgrenzbar sein (siehe die Erläuterungen in Abschnitt 4.2.1). Wenn jedoch die Zahlung an den Kunden den beizulegenden Zeitwert des vom Kunden erhaltenen eigenständig abgrenzbaren Guts oder der eigenständig abgrenzbaren Dienstleistung übersteigt, hat das Unternehmen diese Differenz als Verringerung des Transaktionspreises zu erfassen. Für den Fall, dass das

Unternehmen den beizulegenden Zeitwert der vom Kunden erhaltenen Güter oder Dienstleistungen nicht verlässlich schätzen kann, muss es die gesamte an den Kunden zu zahlende Gegenleistung als Verringerung des Transaktionspreises berücksichtigen.



Bestimmung des Transaktionspreises

Beispiel 5-5: An Kunden im Austausch für eigenständig abgrenzbare Güter oder Dienstleistungen gezahlte Gegenleistungen

Unternehmen A schließt einen Vertrag über den Verkauf von Gütern an Kunde B im Rahmen seiner gewöhnlichen Geschäftstätigkeit ab. Für die Güter ist eine zahlungswirksame Gegenleistung zu entrichten. Getrennt davon schließt Unternehmen A einen Vertrag über den Erwerb von Marktforschungsleistungen von Kunde B ab, die in Verbindung mit der Markteinführung eines neuen Produkts durchgeführt werden sollen. Für diese Leistungen wird ebenfalls eine zahlungswirksame Gegenleistung vereinbart. Bei keiner der Vertragsverhandlungen wurde auf den jeweils anderen Vertrag Bezug genommen.

Aufgrund der Kompetenz von Kunde B hat Unternehmen A entschieden, die Marktforschungsleistungen zu erwerben und sie nicht intern durchzuführen. Unternehmen A könnte vergleichbare Dienstleistungen auch von einem nicht zu seinen Kunden zählenden Anbieter beziehen.

Im vorliegenden Fall verhält es sich so, dass die an den Kunden entrichtete zahlungswirksame Gegenleistung im Austausch für die Erbringung eigenständig abgrenzbarer Dienstleistungen durch Kunde B an Unternehmen A erfolgt. Unternehmen A gelangt zu diesem Ergebnis, indem es die Kriterien in IFRS 15.27-30 prüft und dabei feststellt, dass die Marktforschungsleistungen bezogen auf den Verkauf seiner Güter an Kunde B sowohl eigenständig abgrenzbar als auch einzeln identifizierbar (bzw. im Vertragskontext eigenständig abgrenzbar) sind.

Die eigenständige Abgrenzbarkeit der Marktforschungsleistungen gegenüber dem Verkauf seiner Güter an Kunde B begründet Unternehmen A damit, dass es diese Leistungen auch von einem Anbieter erwerben könnte, der nicht zu seinen Kunden zählt. Unternehmen A kann somit nachweisen, dass ihm die Marktforschungsleistungen einzeln oder in Verbindung mit anderen jederzeit verfügbaren Ressourcen einen Nutzen bieten können.

Es schließt aus folgenden Gründen, dass die Marktforschungsleistungen im Vertragskontext eigenständig abgrenzbar sind:

- ▶ Kunde B erbringt keine signifikante Integrationsleistung im Hinblick auf die Marktforschungsleistungen und den Kauf der Güter von Unternehmen A, da die Zusagen gegenüber Unternehmen A nicht in der Bereitstellung eines kombinierten Endergebnisses in Form integrierter Güter oder Dienstleistungen bestehen.
- ▶ Die Erbringung der Marktforschungsleistungen durch Kunde B führt weder zu einer Änderung noch zu einer Anpassung des Erwerbs der Güter von Unternehmen A. Die Marktforschungsleistungen und die erworbenen Güter werden nicht zu einem kombinierten Endergebnis gebündelt.
- ▶ Die Marktforschungsleistungen sind weder in hohem Maße vom Verkauf der Güter von Unternehmen A abhängig noch eng mit diesem verbunden, da diese Leistungen keine notwendige Voraussetzung für den Erwerb der Güter durch Kunde B bilden. Es besteht somit keine wesentliche gegenseitige Abhängigkeit zwischen den Zusagen.

Unternehmen A bilanziert die an Kunde B entrichtete zahlungswirksame Gegenleistung auf die gleiche Weise, wie es bei anderen Käufen von seinen Zulieferern verfährt, vorausgesetzt die zahlungswirksame Gegenleistung überschreitet nicht den Einzelveräußerungspreis der von Kunde B bezogenen eigenständig abgrenzbaren Dienstleistungen. Übersteigt die von Unternehmen A entrichtete zahlungswirksame Gegenleistung den Einzelveräußerungspreis der eigenständig abgrenzbaren Dienstleistungen, hat Unternehmen A den Differenzbetrag in seiner Gewinn- und Verlustrechnung als Verringerung des Transaktionspreises der an Kunde B verkauften Güter zu erfassen.



5.7.2 Arten von an einen Kunden gezahlte oder zu zahlende Gegenleistungen (im März 2020 aktualisiert)

An den Kunden gezahlte oder zu zahlende Gegenleistungen finden sich u. a. in Form von Rabatten und Gutscheinen. Die Zusage zur Zahlung der Gegenleistung kann auch implizit durch die Geschäftsgepflogenheiten des Unternehmens begründet werden.

Da an einen Kunden gezahlte oder zu zahlende Gegenleistungen viele verschiedene Formen annehmen können, müssen Unternehmen jede Transaktion sorgfältig analysieren, um die sachgerechte Behandlung der entsprechenden Beträge festzulegen. Einige gängige Beispiele für an Kunden gezahlte Gegenleistungen sind die folgenden:

- ▶ **Slotting fees:** In der Konsumgüterindustrie ist es für viele Hersteller üblich, Einzelhändlern eine Gebühr zu zahlen, damit ihre Produkte in den Regalen des Geschäfts günstig platziert werden. Grundsätzlich stellen solche Gebühren keine eigenständig abgrenzbaren Güter oder Dienstleistungen für den Hersteller dar und sind daher als Verringerung des Transaktionspreises zu behandeln.
- ▶ **Gemeinschaftliche Werbevereinbarungen:** Bei solchen Vereinbarungen erstattet ein Unternehmen einem Einzelhändler einen Teil der Kosten, die diesem für Werbemaßnahmen im Zusammenhang mit den Produkten des Unternehmens entstanden sind. Die Feststellung, ob die Zahlung des Verkäufers im Gegenzug für ein eigenständig abgrenzbares Gut oder eine eigenständig abgrenzbare Dienstleistung zum beizulegenden Zeitwert erfolgt ist, hängt von einer sorgfältigen Analyse der Fakten und Umstände des jeweiligen Vertrags ab.
- ▶ **Beträge zur Sicherung des Verkaufspreises:** Ein Unternehmen erstattet einem Einzelhändler Preisdifferenzen bis zu einer festgelegten Höhe, die diesem für den Verkauf der Produkte des Unternehmens über einen bestimmten Zeitraum entstanden sind. Normalerweise stellen solche Gebühren keine eigenständig abgrenzbaren Güter oder Dienstleistungen für den Hersteller dar und sind daher als eine Verringerung des Transaktionspreises zu behandeln (siehe hierzu auch Frage 5-7 in Abschnitt 5.2.1).
- ▶ **Gutscheine und Rabatte:** Einem indirekten Kunden eines Unternehmens wird ein Teil des Kaufpreises des erworbenen Produkts oder der bezogenen Dienstleistungen erstattet, indem er den Gutschein oder einen entsprechenden Beleg beim Zwischenhändler oder dem Unternehmen einreicht. Grundsätzlich stellen solche Gebühren keine eigenständig abgrenzbaren Güter oder Dienstleistungen für den Hersteller dar und sind daher als Verringerung des Transaktionspreises zu behandeln.
- ▶ **„Pay-to-play“-Vereinbarungen:** Bei einigen Vereinbarungen zahlt ein Unternehmen vor oder bei Abschluss eines Vertrags ein Vorausentgelt an den Kunden. In den meisten Fällen sind diese Zahlungen nicht mit eigenständig abgrenzbaren Gütern oder Dienstleistungen, die vom Kunden zu liefern sind, verknüpft und daher als Verringerung des Transaktionspreises zu bilanzieren.
- ▶ **Kauf von Gütern oder Dienstleistungen:** Unternehmen schließen häufig Lieferanten-Verkäufer-Vereinbarungen mit ihren Kunden. Gegenstand dieser Vereinbarungen ist die Lieferung eines eigenständig abgrenzbaren Guts oder die Erbringung einer eigenständig abgrenzbaren Dienstleistung durch die Kunden. Beispielsweise kommt es vor, dass ein Softwareunternehmen benötigte Büromaterialien bei einem seiner Softwarekunden kauft. In solchen Situationen muss das Unternehmen sorgfältig prüfen, ob die Zahlung an den Kunden ausschließlich für die erhaltenen Güter oder Dienstleistungen geleistet wurde oder ob ein Teil der Zahlung eigentlich eine Verringerung des Transaktionspreises für die Güter oder Dienstleistungen ist, die das Unternehmen auf den Kunden überträgt.

Bestimmung des Transaktionspreises

Änderungen gegenüber den zuvor gültigen IFRS

Die Bilanzierung von an Kunden zu zahlenden Gegenleistungen nach IFRS 15 ähnelt der vorherigen Praxis. Die Vorschrift, dass ein Unternehmen zu ermitteln hat, ob ein Gut oder eine Dienstleistung „eigenständig abgrenzbar“ ist, um die an den Kunden zu zahlende Gegenleistung nicht als Minderung der Umsatzerlöse, sondern in anderer Form zu erfassen, ist jedoch neu. In einigen Beispielen zu IAS 18 wurde zwar impliziert,

dass das Unternehmen einen „identifizierbaren Nutzen“ vom Kunden erhalten musste, der hinreichend abgrenzbar von den vom Kunden erworbenen Produkten des Unternehmens war, jedoch wurde dies in den älteren IFRS nicht explizit diskutiert. Bei der Umstellung auf IFRS 15 ergab sich daher für viele Unternehmen die Notwendigkeit, ihre vorherige Bilanzierung von an einen Kunden gezahlten oder zu zahlenden Gegenleistungen zu überprüfen.

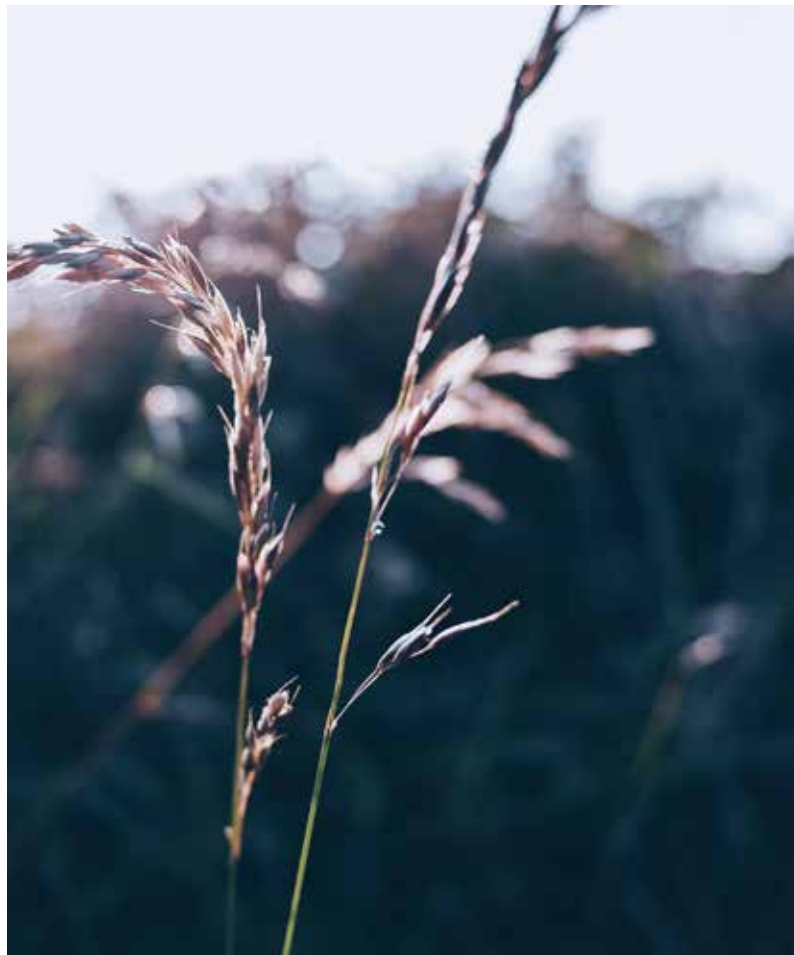
Häufig gestellte Fragen

Frage 5-27: Welche Zahlungen an einen Kunden fallen in den Geltungsbereich der Vorschriften für an einen Kunden zu zahlende Gegenleistungen? [TRG-Sitzung vom 30. März 2015, Agenda Paper 28 und vom 13. Juli 2015, Agenda Paper 37]

Die Mitglieder der TRG stimmten grundsätzlich darin überein, dass ein Unternehmen nicht jede Zahlung an einen Kunden einzeln analysieren muss, wenn es offensichtlich ist, dass sich die Zahlung auf ein eigenständig abgrenzbares Gut oder eine eigenständig abgrenzbare Dienstleistung bezieht, das bzw. die im Rahmen der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit zu einem marktüblichen Preis erworben wurde. Ist der geschäftliche Zweck einer solchen Zahlung jedoch nicht eindeutig erkennbar oder werden die Güter bzw. Dienstleistungen auf eine Weise erworben, die nicht den Marktbedingungen entspricht, zu denen andere Unternehmen die Güter oder Dienstleistungen dieses Kunden erwerben würden, so ist dieser Umstand bei der Beurteilung der Zahlung zu berücksichtigen.

In der Grundlage für Schlussfolgerungen weist das IASB darauf hin, dass der Betrag der von einem Kunden für die Güter oder Dienstleistungen erhaltenen Gegenleistung und der Betrag der an diesen Kunden für die Güter oder Dienstleistungen gezahlten Gegenleistung miteinander verknüpft sein könnten, selbst wenn es sich um zwei separate Ereignisse handelt.²³⁹

²³⁹ Siehe IFRS 15.BC257.





Abweichende Vorgaben des FASB

Im Jahr 2018 veröffentlichte das FASB eine Standardänderung mit dem Ziel der Vereinfachung der Bilanzierungsvorschriften für anteilsbasierte Vergütungsleistungen an Personen, die nicht zur Belegschaft zählen. Dies beinhaltete auch eine Änderung an ASC 606, mit der klargestellt wurde, dass Eigenkapitalinstrumente wie Aktien oder Aktienoptionen, die Kunden in Verbindung mit dem Verkauf von Gütern oder Dienstleistungen gewährt werden, unter die Vorschriften für an Kunden zahlbare Gegenleistungen fallen.²⁴⁰ Das IASB hat keine vergleichbaren Änderungen an IFRS 15 vorgeschlagen. Daher können IFRS-Anwender hinsichtlich der Bilanzierung zu anderen Ergebnissen gelangen als Unternehmen, die die US-GAAP anwenden.

Im November 2019 veröffentlichte das FASB ein Standard-Update, das die Bewertungsvorschriften für anteilsbasierte Zahlungen an Kunden klarstellt.²⁴¹ Das IASB hat keine vergleichbaren Änderungen an IFRS 15 veröffentlicht.

5.7.3 Erfassungszeitpunkt von an einen Kunden gezahlte oder zu zahlende Gegenleistungen

Stellt die an einen Kunden gezahlte oder zu zahlende Gegenleistung einen Preisnachlass oder eine Erstattung für Güter oder Dienstleistungen dar, die für einen Kunden bereitgestellt wurden, ist diese Verringerung des Transaktionspreises (letztendlich also die Umsatzerlöse) zu dem Zeitpunkt zu erfassen, zu dem das Unternehmen die zugesagten Güter oder Dienstleistungen auf den Kunden überträgt, oder, sofern dieser später liegt, zu dem Zeitpunkt, zu dem das Unternehmen die Zahlung der Gegenleistung zugesagt hat. Wenn beispielsweise Güter, für die ein Preisnachlass in Form eines

Gutscheins gewährt wurde, bereits an die Einzelhändler geliefert wurden, würde der Preisnachlass bei Ausgabe der Gutscheine erfasst. Wird jedoch ein Gutschein ausgegeben, der für eine neue Reihe von Produkten eingesetzt werden kann, die noch nicht an Einzelhändler verkauft wurden, würde der Preisnachlass erst beim Verkauf der Produkte an einen Einzelhändler erfasst.

Bestimmte Verkaufsanreize wie z. B. Postwurf-Rabatte und Hersteller-Coupons berechtigen den Kunden, eine Ermäßigung des Preises für Güter oder Dienstleistungen zu erhalten, indem der Kunde ein Formular ausfüllt oder einen Erstattungsanspruch eines bestimmten Betrags des dem Kunden zum Verkaufszeitpunkt berechneten Preises geltend macht. Ein Unternehmen muss eine Verbindlichkeit für diese Verkaufsanreize zum späteren der beiden folgenden Zeitpunkte erfassen: (a) wenn das Unternehmen Erlöse mit den Gütern oder Dienstleistungen realisiert oder (b) zu dem Zeitpunkt, zu dem der Verkaufsanreiz angeboten wurde. Die Höhe der Verbindlichkeit basiert auf der Schätzung des Betrags, der vom Kunden in Form von Preisnachlässen oder Rückerstattungen in Anspruch genommen wird, ähnlich wie bei der Schätzung der variablen Gegenleistung durch das Unternehmen (siehe Abschnitt 5.2.2).

Selbst wenn die Verkaufsanreize zu einem Verlust beim Verkauf des Produkts oder der Dienstleistung führen würden, würde ein Unternehmen auch eine Verbindlichkeit zum späteren der beiden folgenden Zeitpunkte für diese Verkaufsanreize erfassen: (a) wenn das Unternehmen Erlöse mit den Gütern oder Dienstleistungen realisiert oder (b) zu dem Zeitpunkt, zu dem der Verkaufsanreiz angeboten wurde. Das heißt, ein Unternehmen würde den Verlust nicht vor einem der beiden Zeitpunkte erfassen. Es müsste jedoch prüfen, ob das Angebot darauf hinweist, dass der Nettoveräußerungswert der Vorräte niedriger ist als ihre Anschaffungs- oder Herstellungskosten, was eine Abschreibung der Vorräte auf den Nettoveräußerungswert erforderlich macht.²⁴²

²⁴⁰ Siehe ASU 2018-07 *Compensation – Stock Compensation (718): Improvements to Nonemployee Share-Based Payment accounting*.

²⁴¹ Siehe Standard-Update *Accounting Standards Update 2019-08 – Compensation – Stock Compensation (Topic 718) and Revenue from Contracts with Customers (Topic 606): Codification Improvements – Share-Based Consideration Payable to a Customer*.

²⁴² Siehe IAS 2.9, IAS 2.28.

Bestimmung des Transaktionspreises

Um den richtigen Zeitpunkt für die Erfassung von an einen Kunden zu zahlenden Gegenleistungen zu bestimmen, müssen Unternehmen auch die Vorschriften für variable Gegenleistungen berücksichtigen. Das heißt, dass die Beschreibung von variablen Gegenleistungen im Standard weit gefasst ist und Gutscheine oder andere Formen von Gutschriften einschließt, die mit den Forderungen des Unternehmens gegen den Kunden verrechnet werden können (siehe Abschnitt 5.2.1). IFRS 15 schreibt vor, dass alle potenziellen variablen Gegenleistungen bei Vertragsbeginn berücksichtigt, im Transaktionspreis abgebildet und während der Leistungserbringung des Unternehmens neu beurteilt werden müssen. Anders ausgedrückt: Wenn ein Unternehmen diese Art von Gegenleistungen bereits in der Vergangenheit an seine Kunden gezahlt hat, so bestimmen die Vorschriften zur Schätzung der variablen Gegenleistungen, dass diese Beträge bei Vertragsbeginn berücksichtigt werden müssen, selbst wenn das Unternehmen die Gegenleistungen noch nicht zur Verfügung oder explizit in Aussicht gestellt hat.

Die TRG-Mitglieder berieten über die potenzielle Unstimmigkeit zwischen den Vorschriften für die an einen Kunden zu zahlende Gegenleistung und denjenigen für variable Gegenleistungen, die sich daraus ergibt, dass die entsprechenden Beträge gemäß den Vorschriften für die an einen Kunden zu zahlenden Gegenleistungen erst dann als Minderung der Umsatzerlöse zu erfassen sind, wenn das spätere der beiden folgenden Ereignisse eintritt:²⁴³

- ▶ Die entsprechenden Umsatzerlöse sind zu erfassen.
- ▶ Das Unternehmen zahlt die Gegenleistung oder gibt die Zusage, dies zu tun.

Nimmt man diese Vorschriften wörtlich, deutet dies darauf hin, dass es sachgerecht ist, dass ein Unternehmen das Angebot solcher Vergütungsmodelle bilanziell nicht abbilden muss, selbst wenn es dies in der Vergangenheit getan hat.

Die Auswirkungen dieser Vergütungsmodelle würden erst dann erfasst, wenn das Unternehmen die zugesagten Güter oder Dienstleistungen auf den Kunden überträgt, oder, sofern dieser Zeitpunkt später liegt, wenn das Unternehmen dem Kunden die Zahlung zugesagt hat. Hat das Unternehmen jedoch bereits in der Vergangenheit derartige Gegenleistungen an Kunden gezahlt oder beabsichtigt, diese zu zahlen, so hat es nach übereinstimmender Ansicht der TRG-Mitglieder die entsprechenden Beträge nach den Vorschriften für die Schätzung variabler Gegenleistungen bereits bei Vertragsbeginn, d. h. wenn der Transaktionspreis geschätzt wird, zu berücksichtigen, selbst wenn es dem Kunden diese Gegenleistung noch nicht zur Verfügung oder in Aussicht gestellt hat.²⁴⁴ Wenn die an einen Kunden gezahlte oder zu zahlende Gegenleistung variable Bestandteile in Form eines Preisnachlasses oder einer Erstattung für die gelieferten Güter oder erbrachten Dienstleistungen enthält, hat das Unternehmen entweder die Erwartungswertmethode oder die Methode des wahrscheinlichsten Betrags, der dem Unternehmen voraussichtlich zusteht, und die Begrenzungsvorschriften auf die Schätzung (siehe Abschnitt 5.2.3 für nähere Erläuterungen) anzuwenden, um die Auswirkungen des Preisnachlasses oder der Erstattung auf den Transaktionspreis zu ermitteln.

Unsere Sichtweise

Die allgemeine Auffassung der TRG-Mitglieder, dass Unternehmen die Vorschriften für variable Gegenleistungen berücksichtigen müssen, um den richtigen Zeitpunkt für die Erfassung von an einen Kunden zu zahlenden Gegenleistungen zu bestimmen, kann für einige Unternehmen eine Änderung der Bilanzierungspraxis erforderlich gemacht haben. Die Bestimmung des richtigen Erfassungszeitpunkts kann ein beträchtliches Maß an Ermessensausübung erfordern.

²⁴³ Siehe TRG Agenda Paper 37, *Consideration Payable to a Customer*, vom 13. Juli 2015.

²⁴⁴ Siehe TRG Agenda Paper 44, *July 2015 Meeting – Summary of Issues Discussed and Next Steps*, vom 9. November 2015.



Der Standard enthält folgendes Beispiel für an einen Kunden zu zahlende Gegenleistungen:

Auszug aus IFRS 15

Beispiel 32: An einen Kunden zu zahlende Gegenleistungen (IFRS 15.IE160-IE162)

Ein Unternehmen, das Konsumgüter herstellt, schließt einen Einjahresvertrag über den Verkauf von Gütern mit einer global agierenden Einzelhandelskette ab. Der Kunde sagt zu, Produkte im Wert von mindestens WE 15 Mio. jährlich zu kaufen. Im Rahmen des Vertrags ist das Unternehmen verpflichtet, bei Vertragsbeginn eine nicht erstattungsfähige Anzahlung in Höhe von WE 1,5 Mio. an den Kunden zu leisten. Die Zahlung in Höhe von WE 1,5 Mio. soll den Kunden für die Änderungen entschädigen, die er an seinen Regalen vornehmen muss, um die Produkte des Unternehmens aufnehmen zu können.

Im ersten Monat des Vertragszeitraums liefert das Unternehmen Güter mit einem Rechnungspreis von WE 2,5 Mio. an die Einzelhandelskette.

Das Unternehmen prüft die Vorschriften der Paragraphen 70-72 des IFRS 15 und kommt zu dem Schluss, dass die Zahlung an den Kunden nicht als Gegenleistung für ein auf das Unternehmen übertragenes, eigenständig abgrenzbares Gut oder eine auf das Unternehmen übertragene, eigenständig abgrenzbare Dienstleistung anzusehen ist, weil das Unternehmen nicht die Kontrolle über Rechte bezüglich der Regale des Kunden erhält. Das Unternehmen erfasst demnach die Zahlung in Höhe von WE 1,5 Mio. als Verringerung des Transaktionspreises in Übereinstimmung mit Paragraph 70 des IFRS 15.

Unter Anwendung der Vorschriften von Paragraph 72 des IFRS 15 kommt das Unternehmen zu dem Schluss, dass die zu zahlende Gegenleistung als Verringerung des Transaktionspreises zu erfassen ist, sobald das Unternehmen die Erlöse für die Übertragung der Güter erfasst. Bei Übertragung der Güter auf den Kunden mindert das Unternehmen infolgedessen den Transaktionspreis für jedes Gut um 10 Prozent ($\text{WE } 1,5 \text{ Mio.} \div \text{WE } 15 \text{ Mio.}$). Das Unternehmen erfasst daher im ersten Monat, in dem es Güter auf den Kunden überträgt, Erlöse von WE 1,8 Mio. (Rechnungsbetrag von WE 2,0 Mio. abzüglich der an den Kunden zu zahlenden Gegenleistung in Höhe von WE 0,2 Mio.).

Bestimmung des Transaktionspreises

Häufig gestellte Fragen

Frage 5-28: Wie sollte ein Unternehmen Vorauszahlungen an einen Kunden bilanzieren?
[FASB-TRG-Sitzung 7. November 2016, Agenda Paper 59]

Während die Anforderungen für an einen Kunden zu zahlende Gegenleistungen eindeutig für Zahlungen an Kunden im Rahmen laufender Verträge gelten, haben Interessenvertreter die Frage gestellt, wie Vorauszahlungen an potenzielle Kunden und Zahlungen, die sich sowohl auf laufende als auch auf erwartete Verträge beziehen, zu berücksichtigen sind.

Die Mitglieder der FASB-TRG diskutierten in diesem Zusammenhang zwei mögliche Ansätze. Beim ersten Ansatz würde ein Unternehmen einen Vermögenswert in Höhe der Vorauszahlung erfassen und der Umsatz würde reduziert, wenn die damit verbundenen Güter oder Dienstleistungen (oder die damit verbundenen erwarteten Güter oder Dienstleistungen) an den Kunden übertragen würden. Infolgedessen könnte sich die Vorauszahlung über einen längeren Zeitraum als die Vertragslaufzeit erfolgswirksam auswirken. Unternehmen würden die Abschreibungsdauer auf der Grundlage von Fakten und Umständen bestimmen und den Vermögenswert auf seine Werthaltigkeit anhand der Grundsätze der Wertminderungsmodelle in anderen Standards prüfen. Beim zweiten Ansatz würden Unternehmen den Umsatz des laufenden Vertrags um die Vorauszahlung reduzieren. Wenn kein laufender Vertrag vorliegt, würden sie die Zahlung sofort erfolgswirksam erfassen. Die Mitglieder der FASB-TRG stimmten im Allgemeinen darin überein, dass ein Unternehmen den Ansatz anwenden muss, der den Inhalt und den wirtschaftlichen Gehalt der Vorauszahlung an den Kunden am besten widerspiegelt; es handelt sich hierbei nicht um ein Bilanzierungs-

wahlrecht. Dabei sind die Art der Zahlung, die Rechte und Verpflichtungen aus dem Vertrag und die Frage, ob die Zahlung die Definition eines Vermögenswerts erfüllt, zu berücksichtigen. Einige Mitglieder der FASB-TRG waren der Auffassung, dass diese Bewertung mit den vorherigen US-GAAP-Vorschriften für Zahlungen an Kunden übereinstimmt und daher bei ASC 606 ähnliche Schlussfolgerungen gezogen werden können. Die Mitglieder der FASB-TRG haben auch angemerkt, dass die Entscheidung eines Unternehmens, welcher Ansatz angemessen ist, eine wesentliche Ermessensentscheidung bei der Ermittlung des Transaktionspreises sein kann, die gemäß dem Standard im Anhang anzugeben ist.

Unsere Sichtweise

Wir sind der Ansicht, dass ein Unternehmen alle Fakten und Umstände der an Kunden geleisteten Zahlungen sorgfältig prüfen muss, um eine angemessene Bilanzierung zu gewährleisten. Wenn ein Unternehmen jedoch erwartet, zukünftige Einnahmen im Zusammenhang mit der Vorauszahlung zu erzielen, sind wir der Ansicht, dass es im Allgemeinen den ersten Ansatz wählen sollte (vorausgesetzt, der erfasste Vermögenswert ist realisierbar). Wenn keine Erlöse aus der Vorauszahlung erwartet werden, ist eher der zweite Ansatz angemessen.



Häufig gestellte Fragen

Frage 5-29: Würden „negative Erlöse“ aus den an einen Kunden gezahlten oder zu zahlenden Gegenleistungen resultieren, wenn diese den Betrag übersteigen, auf den das Unternehmen voraussichtlich Anspruch hat?

In bestimmten Vereinbarungen könnte die an einen Kunden gezahlte oder zu zahlende Gegenleistung die Gegenleistung übersteigen, auf die das Unternehmen im Austausch für die Übertragung der zugesagten Güter oder Dienstleistungen innerhalb eines Vertrags mit dem Kunden voraussichtlich Anspruch hat. In diesen Fällen kann die Erfassung von Zahlungen an den Kunden zu „negativen Erlösen“ führen. IFRS 15 geht nicht speziell darauf ein, wie Unternehmen mit negativen Erlösen umgehen sollen.

Die Interessengruppen stellten die Frage an die TRG, ob und unter welchen Umständen ein Unternehmen negative Erlöse aus der an einen Kunden gezahlten oder zu zahlenden Gegenleistung in den Aufwand umzugliedern hat. Die TRG hat bisher diese Frage nicht im Detail diskutiert und somit keine zusätzlichen Anwendungshinweise gegeben. Wie vorstehend erläutert, sieht IFRS 15.70 vor, dass ein Unternehmen die an

einen Kunden zu zahlenden Entgelte als Verminderung des Transaktionspreises (und somit der Erlöse) zu bilanzieren hat, es sei denn, die Zahlung an den Kunden erfolgt im Austausch für bestimmte abgrenzbare Güter oder Dienstleistungen, die der Kunde auf das Unternehmen überträgt.

Daher halten wir es für angemessen, dass ein Unternehmen Zahlungen an einen Kunden, die über den Transaktionspreis hinausgehen und die nicht im Austausch für bestimmte abgrenzbare Güter oder Dienstleistungen gezahlt werden, innerhalb des Umsatzes darstellt. Die Frage, ob negative Erlöse in der Gewinn- und Verlustrechnung in den Aufwand umgegliedert werden können, wurde dem IFRS IC im September 2019 in verschiedenen Stellungnahmen vorgelegt. Das IFRS IC hat sich jedoch noch nicht mit dieser Frage befasst.²⁴⁵

5.8 Nicht erstattungsfähige, im Voraus zahlbare Entgelte

(im März 2020 aktualisiert)

Es kann vorkommen, dass Unternehmen Zahlungen von Kunden erhalten, bevor sie eine vertraglich vereinbarte Dienstleistung erbringen oder das zugesagte Gut liefern. Solche im Voraus zahlbaren Entgelte fallen in der Regel im Zusammenhang mit der Initiierung, Aktivierung oder Bereitstellung von Gütern oder Dienstleistungen an, die in der Zukunft geliefert bzw. erbracht werden. Sie werden ggf. auch gezahlt, um Zugang zu einer Anlage, einem Produkt oder einer Dienstleistung oder ein entsprechendes Nutzungsrecht zu erhalten. In vielen Fällen sind die vom Kunden im Voraus gezahlten Entgelte nicht erstattungsfähig. Beispiele für im Voraus

zahlbare Entgelte sind Beiträge für die Mitgliedschaft in einem Fitnessclub oder in einer Einkaufsgemeinschaft sowie Aktivierungsgebühren für Telefon, Kabel-TV oder Internet.

Die betreffenden Unternehmen müssen beurteilen, ob sich ein nicht erstattungsfähiges, im Voraus zahlbares Entgelt auf die Übertragung eines zugesagten Guts oder einer zugesagten Dienstleistung bezieht. Ist das der Fall, muss das Unternehmen feststellen, ob das zugesagte Gut oder die zugesagte Dienstleistung als separate Leistungsverpflichtung zu erfassen ist (siehe Abschnitt 4).

Auch wenn sich ein nicht erstattungsfähiges, im Voraus zahlbares Entgelt auf eine Tätigkeit bezieht, die das Unternehmen zur Erfüllung des Vertrags bei oder in zeitlicher Nähe zum Vertragsbeginn ausführen muss, hat diese Tätigkeit gemäß

²⁴⁵ Siehe *IFRIC Update*, September 2019, verfügbar auf der [Website des IASB](#).

Bestimmung des Transaktionspreises

dem Standard in vielen Fällen nicht die Übertragung eines zugesagten Guts oder einer zugesagten Dienstleistung auf den Kunden zur Folge.²⁴⁶ Stattdessen handelt es sich dabei meist um eine Vorauszahlung für die künftige Nutzung von Gütern oder Dienstleistungen. Das Bestehen eines nicht erstattungsfähigen, im Voraus zahlbaren Entgelts kann darauf hindeuten, dass der Vertrag eine Verlängerungsoption für künftige Güter oder Dienstleistungen zu einem reduzierten Preis beinhaltet (wenn der Kunde den Vertrag ohne Zahlung eines zusätzlichen im Voraus zahlbaren Entgelts verlängert). Unter diesen Umständen müsste das Unternehmen beurteilen, ob die Option ein wesentliches Recht (d. h. eine weitere Leistungsverpflichtung im Vertrag) darstellt (siehe Abschnitt 4.6). Gelangt es zu dem Schluss, dass dem Kunden durch das nicht erstattungsfähige, im Voraus zahlbare Entgelt kein wesentliches Recht eingeräumt wird, wäre das

Entgelt Teil der Gegenleistung, die den Gütern oder Dienstleistungen in dem Vertrag zuzuordnen ist, und müsste erfasst werden, wenn (oder sobald) die Güter oder Dienstleistungen, denen die Gegenleistung zugeordnet wurde, auf den Kunden übertragen werden. Kommt das Unternehmen hingegen zu dem Ergebnis, dass dem Kunden durch das nicht erstattungsfähige, im Voraus zahlbare Entgelt ein wesentliches Recht eingeräumt wird, wäre der Zahlungsbetrag, der dem wesentlichen Recht zugeordnet ist, über den Zeitraum zu erfassen, in dem der Kunde einen Nutzen aus dem Entgelt zieht. Dieser Zeitraum könnte die geschätzte Laufzeit der Kundenbeziehung sein.

Das folgende Beispiel zeigt die Zuordnung eines nicht erstattungsfähigen, im Voraus zahlbaren Entgelts, das als wesentliches Recht eingestuft wurde:

Beispiel 5-6: Nicht erstattungsfähige, im Voraus zahlbare Entgelte

Ein Kunde schließt einen Einjahresvertrag mit einem Fitnessclub und muss dafür eine nicht erstattungsfähige Aufnahmegebühr von WE 150 sowie einen jährlichen Mitgliedsbeitrag in monatlichen Raten von WE 40 zahlen. Jeweils zum Jahresende kann er den Vertrag ohne Zahlung einer zusätzlichen Aufnahmegebühr um ein weiteres Jahr verlängern. Er muss dann einen jährlichen Mitgliedsbeitrag in monatlichen Raten von WE 40 für jeden Verlängerungszeitraum zahlen. Mit der Aktivität des Clubs zur Aufnahme des Kunden wird keine Dienstleistung auf den Kunden übertragen. Somit handelt es sich dabei auch nicht um eine Leistungsverpflichtung. Da der Kunde die Aufnahmegebühr bei Verlängerung seines Vertrags nicht erneut zahlen muss, bietet der Club ihm faktisch eine reduzierte Verlängerungsgebühr.

Nach der Einschätzung des Clubs handelt es sich bei der Verlängerungsoption um ein wesentliches Recht, da sie zu einem Preis angeboten wird, der unterhalb der üblicherweise von Neukunden verlangten Preisspanne liegt. Die Verlängerungsoption ist damit auch eine separate Leistungsverpflichtung. Aufgrund seiner Erfahrungen geht der Club davon aus, dass seine Kunden ihre jährliche Mitgliedschaft im Durchschnitt zweimal verlängern und sie dann kündigen. Aus diesem Grund

kommt er zu dem Schluss, dass die Option dem Kunden das Recht verschafft, seinen Vertrag zweimal für jeweils ein Jahr zu einem reduzierten Preis zu verlängern. In diesem Szenario würde der Club den gesamten Transaktionsbetrag von WE 630 (WE 150 Aufnahmegebühr + WE 480 [WE 40 × 12 Monate]) auf die identifizierten Leistungsverpflichtungen (monatliche Dienstleistungen für den Einjahresvertrag und die Verlängerungsoption) anhand der Methode des relativen Einzelveräußerungspreises aufteilen. Gemäß IFRS 15.B40 wäre der Betrag, der der Verlängerungsoption zugeordnet wird, dann zu erfassen, wenn die zukünftigen Güter oder Dienstleistungen übertragen werden (z. B. im zweiten oder dritten Jahr der Dienstleistung, wenn die Verlängerungsoption vollständig ausgeübt wird) oder wenn die Verlängerungsoption ausläuft.

Alternativ könnte der Club die Option bewerten, indem er die optionalen Güter oder Dienstleistungen anhand der vereinfachten Methode in IFRS 15.B42 analysiert, (siehe Abschnitt 6.1.5). In diesem Fall würde er zu dem Schluss gelangen, dass sich der gesamte hypothetische Transaktionspreis (zwecks Zuordnung des Transaktionspreises zu der Option) aus der Aufnahmegebühr plus drei Jahre Dienstleistungs-

²⁴⁶ Siehe IFRS 15.B49.



gebühren (d. h. WE 150 + WE 1.440) zusammensetzt, und diesen Betrag auf alle voraussichtlich zu erbringenden Dienstleistungen bzw. 36 Monate der Mitgliedschaft aufteilen (oder WE 44,17 je Monat). Er würde daher die vertraglich vereinbarte Gegenleistung von insgesamt WE 630 auf die zwölf monatlichen Dienstleistungen (WE 530 [WE 44,17 × 12 Monate]) aufteilen und den Restbetrag (WE 100 [WE 630 – WE 530]) der Verlängerungsoption zuordnen. Unter der Annahme, dass die Verlängerungsoption im zweiten und dritten Jahr ausgeübt wird, würde der Betrag, der der Verlängerungsoption zugeordnet wird (WE 100), als Erlös über die einzelnen Verlängerungszeiträume erfasst. Ein

zulässiger Ansatz bestünde darin, die für das wesentliche Recht abgegrenzten Erträge von ursprünglich WE 100 um monatlich WE 4,17 zu mindern (WE 100 ÷ 24 verbleibende Monate), wobei angenommen wird, dass der geschätzte Verlängerungszeitraum von zwei Jahren unverändert bleibt.

Siehe die Abschnitte 4.6 und 6.1.5 für weiter gehende Erläuterungen zur Behandlung von Optionen (einschließlich der vereinfachten Methode gemäß IFRS 15.B42) sowie die Abschnitte 6.1 und 6.2 zur Schätzung der Einzelveräußerungspreise und zur Aufteilung der Gegenleistung unter Anwendung der Methode des relativen Einzelveräußerungspreises.

In einigen Fällen kann ein Unternehmen laut dem Standard ein nicht erstattungsfähiges Entgelt zum Teil als Gegenleistung für die durch die Begründung eines Vertrags (oder andere Verwaltungsaufgaben) verursachten Kosten in Rechnung stellen. Gehen diese Aktivitäten zur Begründung eines Vertrags nicht mit der Erfüllung einer Leistungsverpflichtung einher, hat das Unternehmen sie (wie auch die damit verbundenen Kosten) bei der Messung des Leistungsfortschritts unberücksichtigt

zu lassen (siehe Abschnitt 7.1.4). Denn die Kosten für diese Aktivitäten bilden nicht die Übertragung von Dienstleistungen auf den Kunden ab. Des Weiteren hat das Unternehmen zu beurteilen, ob es sich bei den im Zusammenhang mit der Vertragsbegründung angefallenen Kosten um Kosten handelt, die bei der Erfüllung des Vertrags entstanden und gemäß IFRS 15 aktivierungsfähig sind (siehe Abschnitt 9.3.2).²⁴⁷

Häufig gestellte Fragen

Frage 5-30: Über welchen Zeitraum würde ein Unternehmen nicht erstattungsfähige, im Voraus zahlbare Entgelte (z. B. Beiträge für die Mitgliedschaft in einem Club, Aktivierungsgebühren für Telefon, Kabel-TV oder Internet), die sich nicht auf die Übertragung eines Guts oder einer Dienstleistung beziehen, erfassen? [TRG-Sitzung vom 30. März 2015, Agenda Paper 32]

Die TRG-Mitglieder waren sich grundsätzlich einig, dass der Zeitraum, über den ein nicht erstattungsfähiges, im Voraus zahlbares Entgelt erfasst wird, davon abhängt, ob dem Kunden durch das Entgelt ein wesentliches Recht im Hinblick auf künftige Vertragsverlängerungen eingeräumt wird. Als Beispiel sei ein Unternehmen betrachtet, das eine einmalige Aktivierungsgebühr in Höhe von WE 50 berechnet, um für einen Kunden monatliche Leistungen im Wert von WE 100 zu erbringen. Wenn das Unternehmen zu dem Schluss kommt, dass dem Kunden durch die Aktivierungsgebühr ein

wesentliches Recht eingeräumt wird, wäre das Entgelt über den Dienstleistungszeitraum zu erfassen, in dem der Kunde voraussichtlich einen Nutzen daraus zieht, dass er bei der Verlängerung der Dienstleistungen keine Aktivierungsgebühr zahlen muss. Dieser Zeitraum könnte in einigen Fällen die geschätzte Laufzeit der Kundenbeziehung sein. Gelangt das Unternehmen hingegen zu dem Schluss, dass dem Kunden durch die Aktivierungsgebühr kein wesentliches Recht gewährt wird, ist das Entgelt über die Vertragslaufzeit (d. h. einen Monat) zu erfassen.

²⁴⁷ Siehe IFRS 15.B51.

Bestimmung des Transaktionspreises

Häufig gestellte Fragen

Frage 5-31: Wie bestimmt ein Versorgungsunternehmen, ob ein Vertrag, der ein nicht erstattungsfähiges, im Voraus zahlbares Entgelt für die Herstellung eines Anschlusses an ein Netz enthält (d. h. eine Anschlussgebühr), in den Anwendungsbereich des IFRS 15 fällt?

Versorgungsunternehmen sind oft für den Bau von Infrastrukturen (z. B. den Bau einer Leitung) verantwortlich, die ein Gebäude physisch mit seinem Netz verbinden (d. h. an das Netz anschließen), und für die Erbringung laufender Dienstleistungen (z. B. Lieferung von Strom, Gas, Wasser). Im Gegenzug berechnet ein Energieversorger dem Kunden in der Regel eine nicht erstattungsfähige, im Voraus zu zahlende Verbindungsgebühr und eine separate Gebühr für die laufenden Dienstleistungen. Darüber hinaus unterliegen die Verbindungsentgelte und/oder die Entgelte für laufende Dienstleistungen häufig einer Tarifregulierung, die in einem formalen Regulierungsrahmen festgelegt wird und sich auf die Tarife auswirkt, die ein Versorgungsunternehmen an seine Kunden erheben darf.

Versorgungsunternehmen müssen zunächst prüfen, ob der Vertrag zum Teil oder vollständig in den Anwendungsbereich eines anderen Standards fällt (z. B. IFRS 16, IAS 16). Wenn der Vertrag teilweise in den Anwendungsbereich des IFRS 15 fällt, muss das Unternehmen die nicht erlöswirksamen Komponenten gemäß IFRS 15.7 abtrennen und den Rest des Vertrags gemäß IFRS 15 bilanzieren (siehe Abschnitt 2.5 für weitere Erläuterungen). Um in den Anwendungsbereich des IFRS 15 zu gelangen, muss eine Lieferanten-Kunden-Beziehung bestehen. Sofern diese Güter oder Dienstleistungen ein Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit des Unternehmens sind, gehen wir davon aus, dass ein Lieferanten-Kunden-Verhältnis besteht (und der Vertrag ganz oder teilweise in den Anwendungsbereich des Standards fällt), wenn eines der beiden folgenden Kriterien zutrifft:

- ▶ Die laufende Dienstleistung ist Teil des Vertrags oder Teil eines damit verbundenen Vertrags für laufende Dienstleistungen, der mit dem Vertrag zur Herstellung des Infrastrukturgegenstandes kombiniert wird, wenn die Vertragskriterien für kombinierte Verträge nach IFRS 15.17 erfüllt sind. In einem tarifregulierten Umfeld kann der Vertrag über die Übertragung laufender Dienstleistungen an einen Kunden (z. B. Energielieferung) impliziert werden, wenn der Kunde keine andere Wahl hat, als die Güter oder Dienstleistungen von dem Unternehmen zu beziehen, das für die Herstellung des Infrastrukturgegenstandes verantwortlich ist.
- ▶ Der Kunde erhält die Kontrolle über das Infrastrukturvermögen (z. B. eine Leitung) oder den Anschluss.





Häufig gestellte Fragen

Frage 5-32: Welche Faktoren könnten relevant sein, wenn ein Versorgungsunternehmen die Anwendungsrichtlinien auf nicht erstattungsfähige, im Voraus zahlbare Entgelte für den Aufbau einer Verbindung zu einem Netzwerk anwendet?

Wie in Frage 5-31 erläutert, sind Versorgungsunternehmen oft für den Bau von Infrastrukturen (z. B. einer Leitung) verantwortlich, die ein Gebäude physisch mit ihrem Netzwerk verbinden (es also daran anschließen), und erhalten im Gegenzug eine nicht erstattungsfähige, im Voraus zahlbare Verbindungsgebühr. Die Anwendung der Vorschriften für nicht erstattungsfähige, im Voraus zu zahlende Entgelte in solchen Verträgen erfordert oft ein erhebliches Maß an Urteilsvermögen und hängt von den Fakten und Umständen ab. Wenn beispielsweise mehr als eine Partei beteiligt ist, muss das Versorgungsunternehmen möglicherweise zusätzlich zu den Anwendungsvorschriften für nicht erstattungsfähige, im Voraus zahlbare Entgelte die Anwendungsvorschriften zu den Prinzipal-versus-Agent-Bestimmungen (siehe Abschnitt 4.4) berücksichtigen.

Die Anwendungsrichtlinien für nicht erstattungsfähige, im Voraus zu zahlende Gebühren verlangen von einem Unternehmen festzustellen, ob sich die Vorauszahlung auf bestimmte abgrenzbare Güter oder Dienstleistungen bezieht. Im Rahmen dieser Bewertung sind folgende Feststellungen erforderlich:

- Ein Versorgungsunternehmen muss feststellen, ob es sich bei dem Infrastrukturgegenstand um ein zugesagtes Gut oder Dienstleistung im Rahmen des Vertrags handelt. Das Unternehmen berücksichtigt explizite Zusagen im Vertrag und implizite Zusagen, die eine gültige Erwartungshaltung des Kunden schaffen, dass er die Kontrolle über den Infrastrukturgegenstand erlangen wird. Dies erfordert ein erhebliches Urteilsvermögen, wenn der Infrastrukturgegenstand ein Vermögenswert des Versorgungsunternehmens bleibt.
- Handelt es sich bei dem Infrastrukturgegenstand um ein zugesagtes Gut oder eine zugesagte Dienstleistung, muss das Versorgungsunternehmen feststellen, ob die Zusage eigenständig abgrenzbar ist. Insbesondere die Beurteilung,

ob der Infrastrukturgegenstand im Rahmen des Vertrags eigenständig abgrenzbar ist, erfordert ein hohes Maß an Ermessensentscheidungen und muss den spezifischen Vertrag mit dem Kunden einschließlich aller relevanten Fakten und Umstände berücksichtigen. Unternehmen sollten nicht davon ausgehen, dass eine bestimmte Art von Gütern oder Dienstleistungen in allen Fällen eigenständig abgrenzbar (oder nicht abgrenzbar) ist. Die Art und Weise, wie die zugesagten Güter oder Dienstleistungen in einem Vertrag gebündelt wurden, beeinflusst die Beurteilung des Unternehmens.

Im Rahmen der Beurteilung, ob die Zusage im Rahmen des Vertrags eigenständig abgrenzbar ist, berücksichtigt ein Versorgungsunternehmen die drei in IFRS 15.29 beschriebenen Faktoren wie folgt:

- **Faktor (a):** Das Versorgungsunternehmen muss die Zusage(n) verstehen, die es gegenüber seinen Kunden gemacht hat, und wissen, ob es diese integriert, um seine Zusage(n) zu erfüllen. Wenn das Unternehmen beispielsweise seinen Kunden die fortlaufende Erbringung von Dienstleistungen zugesagt hat, könnte es auch das Risiko für die Verteilung dieser Dienstleistungen (einschließlich der Sicherstellung der fortlaufenden Verbindung) tragen. Daher erbringt das Unternehmen eine signifikante Integrationsleistung, um die zugesagten Güter oder Dienstleistungen mit anderen vertraglich zugesagten Gütern oder Dienstleistungen zu einem Bündel zusammenzufassen, damit es ein kombiniertes Endergebnis liefern kann.
- **Faktor (b):** Es ist unwahrscheinlich, dass dieser Faktor für die Bewertung relevant sein wird, ob der Infrastrukturgegenstand im Rahmen des Vertrags abgrenzbar ist, weil die laufende Dienstleistung und der Infrastrukturgegenstand sich wahrscheinlich nicht gegenseitig ändern oder anpassen werden. ►

Bestimmung des Transaktionspreises

Häufig gestellte Fragen

- **Faktor (c):** Der Energieversorger muss feststellen, ob der Infrastrukturgegenstand und die Dienstleistung stark voneinander abhängig sind (z. B. Stromversorgung), ob es zum Beispiel mehr als nur eine funktionale Beziehung gibt (d. h., ein Element hängt von Natur aus vom anderen ab), weil das Versorgungsunternehmen ohne den Anschluss keine laufenden Dienstleistungen (seine Hauptprodukte, z. B. Strom, Gas, Wasser) erbringen und der Kunde nicht ohne Anschluss von den laufenden Dienstleistungen profitieren kann. Es ist also zu prüfen, ob es eine gegenseitige Abhängigkeit gibt.

Wenn das Versorgungsunternehmen zu dem Schluss kommt, dass es sich bei dem Infrastrukturgegenstand nicht um ein eigenständig abgrenzbares Gut oder eine eigenständig abgrenzbare Dienstleistung handelt, ist die nicht erstattungsfähige, im Voraus getätigte Zahlung eine Vorauszahlung für zukünftige Güter oder Dienstleistungen und wird als Umsatz erfasst, wenn die zukünftigen Güter oder Dienstleistungen erbracht werden. Wie vorstehend erläutert, muss ein Unternehmen in

solchen Situationen auch feststellen, ob die nicht erstattungsfähige Vorauszahlung eine Option zur Verlängerung des Vertrags zu einem niedrigeren Preis darstellt, und bewerten, ob die Option zur Verlängerung ein wesentliches Recht darstellt.

Dabei sind erhebliche Ermessensentscheidungen erforderlich, um festzustellen, ob der Kunde ein materielles Recht hat. Die Tatsache, dass der Kunde weiterhin an das Netz angeschlossen bleibt und die Anschlussgebühr nicht erneut zahlen muss, wenn er sich beispielsweise in demselben Gebäude befindet, weist darauf hin, dass ein materielles Recht existiert.

Wenn die Verlängerungsoption ein materielles Recht darstellt, ist der Zeitraum, über den die im Voraus zahlbare Gebühr erfasst wird, länger als die anfängliche Vertragslaufzeit. Es ist wahrscheinlich, dass eine erhebliche Ermessensentscheidung erforderlich sein wird, um den angemessenen Zeitraum für die Erfassung der Vorauszahlung zu ermitteln (siehe Frage 5-30).

5.9 Änderungen des Transaktionspreises

Änderungen des Transaktionspreises können aus unterschiedlichen Gründen eintreten. Siehe Abschnitt 6.5. bezüglich der weiteren Vorschriften zur Bilanzierung von Änderungen des Transaktionspreises.



6

Aufteilung des Transaktions-
preises auf die
Leistungsverpflichtungen

Die Zielsetzung des Standards bei der Aufteilung des Transaktionspreises auf die in einem Vertrag identifizierten Leistungsverpflichtungen lautet:

Auszug aus IFRS 15

73. Bei der Aufteilung des Transaktionspreises besteht das Ziel für das Unternehmen darin, den Transaktionspreis in einer Höhe auf die einzelnen Leistungsverpflichtungen (oder die einzelnen eigenständig abgrenzbaren Güter oder Dienstleistungen) aufzuteilen, die der Gegenleistung entspricht, die ein Unternehmen im Austausch für die Übertragung der zugesagten Güter oder Dienstleistungen auf einen Kunden voraussichtlich erhalten wird.

Nach Identifizierung der separaten Leistungsverpflichtungen und Ermittlung des Transaktionspreises muss der Transaktionspreis in der Regel proportional zu den Einzelveräußerungspreisen (d. h. auf der Basis der relativen Einzelveräußerungspreise) der zugrunde liegenden Güter oder Dienstleistungen auf die einzelnen Leistungsverpflichtungen aufgeteilt werden. In der Grundlage für Schlussfolgerungen weist das Board darauf hin, dass in den meisten Fällen eine Aufteilung auf der Basis der Einzelveräußerungspreise die verschiedenen Gewinnmargen, die für zugesagte Güter oder Dienstleistungen berechnet werden können, zutreffend abbildet.²⁴⁸

Bei der Aufteilung auf der Basis der relativen Einzelveräußerungspreise ist ein im Vertrag vereinbarter Preisnachlass grundsätzlich proportional auf alle Leistungsverpflichtungen innerhalb des Vertrags zu verteilen. Wie nachfolgend noch eingehend diskutiert, gibt es dabei einige Ausnahmeregelungen. In bestimmten Fällen könnte ein Unternehmen zum Beispiel die variable Gegenleistung (nur) einer einzigen Leistungsverpflichtung zuordnen. Des Weiteren sieht IFRS 15 vor, einen im Vertrag vereinbarten Preisnachlass nur einzelnen (aber nicht allen) vertraglichen Leistungsverpflichtungen zuzuordnen, wenn bestimmte Kriterien erfüllt sind. Die Regelungen zur Aufteilung des Transaktionspreises sind nicht anzuwenden, wenn der Vertrag nur eine einzige Leistungsverpflichtung umfasst (es sei denn, diese eine Leistungsverpflichtung besteht aus einer Reihe eigenständig abgrenzbarer Güter oder Dienstleistungen und schließt eine variable Gegenleistung ein).

6.1 Ermittlung der Einzelveräußerungspreise (im März 2020 aktualisiert)

Um den Transaktionspreis auf der Basis der relativen Einzelveräußerungspreise aufteilen zu können, ist vom Unternehmen zunächst für jede eigenständig abgrenzbare Leistungsverpflichtung ein Einzelveräußerungspreis zu bestimmen. Gemäß dem Standard ist dies der Preis, zu dem ein Unternehmen ein Gut oder eine Dienstleistung bei Vertragsabschluss separat (d. h. gesondert) verkaufen würde.

Gemäß IFRS 15 bildet der beobachtbare Preis, zu dem das jeweilige Gut oder die jeweilige Dienstleistung auf der Basis einer isoliert betrachteten Geschäftstransaktion unter fremden Dritten veräußert werden könnte, den besten Anhaltspunkt für den Einzelveräußerungspreis. Nicht immer ist indes ein unmittelbar vom Markt ableitbarer Preis verfügbar. In diesem Fall muss das Unternehmen den Einzelveräußerungspreis anderweitig schätzen.



²⁴⁸ Siehe IFRS 15.BC266.

Aufteilung des Transaktionspreises auf die Leistungsverpflichtungen

Der Standard enthält dazu die folgenden Regelungen:

Auszug aus IFRS 15

78. Ist ein Einzelveräußerungspreis nicht direkt beobachtbar, hat das Unternehmen diesen Preis in einer Höhe zu schätzen, die sich ergäbe, wenn die Aufteilung des Transaktionspreises das in Paragraph 73 genannte Ziel der Aufteilung erfüllen würde. Bei der Schätzung eines Einzelveräußerungspreises hat ein Unternehmen alle ihm ohne unangemessenen Aufwand zur Verfügung stehenden Informationen (einschließlich Marktbedingungen, unternehmensspezifischen Faktoren oder Informationen zum Kunden oder zur Kundenkategorie) zu berücksichtigen. Dabei muss das Unternehmen auf möglichst viele beobachtbare Inputfaktoren zurückgreifen und die gewählten Schätzmethoden unter vergleichbaren Umständen einheitlich anwenden.

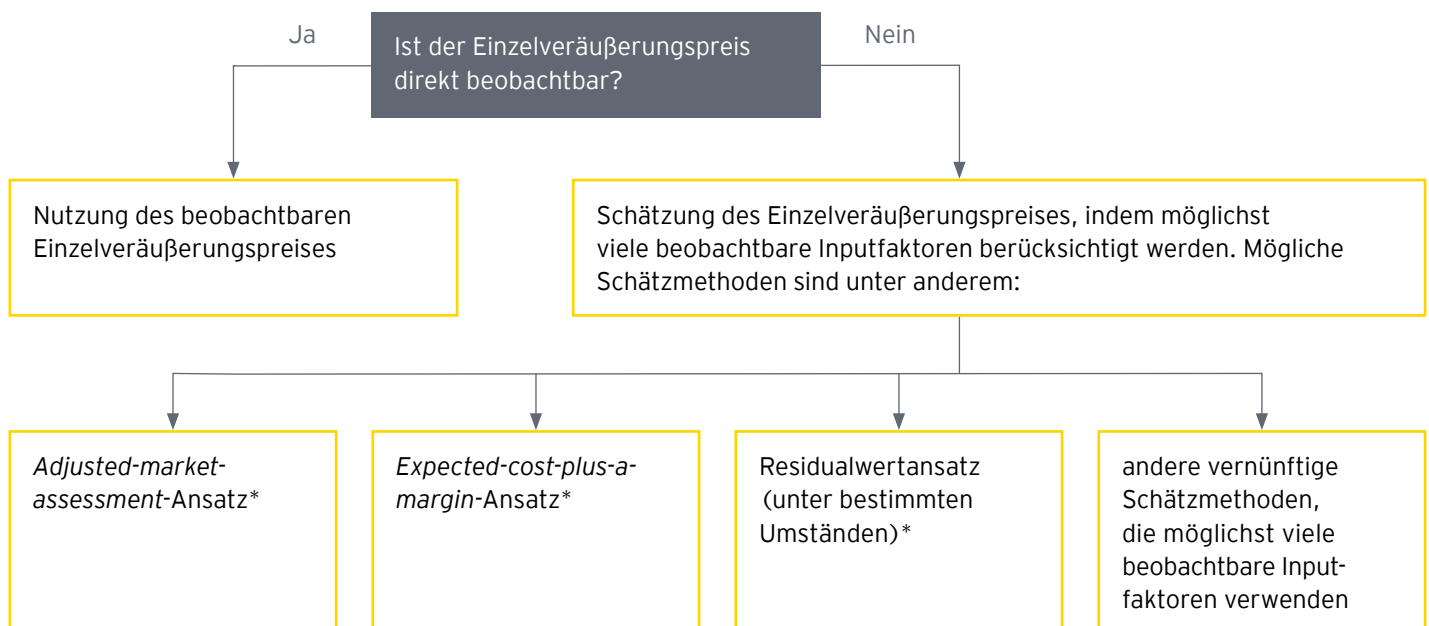
79. Geeignete Methoden zur Schätzung des Einzelveräußerungspreises eines Guts oder einer Dienstleistung sind u. a. folgende:

- (a) *Adjusted-market-assessment*-Ansatz: Das Unternehmen kann den Markt, auf dem es seine Güter und Dienstleistungen vertreibt, analysieren und schätzen, welchen Preis ein Kunde auf diesem Markt für diese Güter oder Dienstleistungen zu zahlen bereit wäre. Bei diesem Ansatz könnte das Unternehmen auch die Preise heranziehen, die Konkurrenten für ähnliche Güter oder Dienstleistungen verlangen, und diese gegebenenfalls den eigenen Kosten und Margen anpassen.
- (b) *Expected-cost-plus-a-margin*-Ansatz: Das Unternehmen schätzt die voraussichtlichen Kosten für die Erfüllung einer Leistungsverpflichtung und schlägt dann für das betreffende Gut oder die betreffende Dienstleistung eine angemessene Marge auf.
- (c) Residualwertansatz: Das Unternehmen schätzt den Einzelveräußerungspreis unter Bezugnahme auf den gesamten Transaktionspreis abzüglich der Summe der beobachtbaren Einzelveräußerungspreise anderer in dem Vertrag zugesagter Güter oder Dienstleistungen. Der Residualwertansatz darf jedoch nur dann zur Schätzung des Einzelveräußerungspreises eines Guts oder einer Dienstleistung gemäß Paragraph 78 verwendet werden, wenn eines der folgenden Kriterien erfüllt ist:
 - (i) das Unternehmen verkauft das gleiche Gut oder die gleiche Dienstleistung zu sehr unterschiedlichen Preisen (gleichzeitig oder in geringem Zeitabstand) an verschiedene Kunden (d. h., der Veräußerungspreis schwankt in hohem Maße, da sich aus vergangenen Transaktionen oder anderen beobachtbaren Anhaltspunkten kein repräsentativer Einzelveräußerungspreis ableiten lässt); oder
 - (ii) das Unternehmen hat für dieses Gut oder diese Dienstleistung noch keinen Preis bestimmt und das Gut oder die Dienstleistung wurde in der Vergangenheit noch nicht separat verkauft (d. h., der Veräußerungspreis ist unsicher).

Auszug aus IFRS 15

80. Ist der Einzelveräußerungspreis von mindestens zwei dieser Güter oder Dienstleistungen sehr schwankend oder unsicher, müssen diese Ansätze zur Schätzung des Einzelveräußerungspreises der vertraglich zugesagten Güter oder Dienstleistungen möglicherweise kombiniert werden. So kann ein Unternehmen beispielsweise bei zugesagten Gütern oder Dienstleistungen mit stark schwankendem oder unsicherem Einzelveräußerungspreis zur Schätzung des aggregierten Einzelveräußerungspreises nach dem Residualwertansatz verfahren und dann zur Schätzung des Einzelveräußerungspreises der individuellen Güter oder Dienstleistungen in Relation zu dem nach dem Residualwertansatz bestimmten aggregierten Einzelveräußerungspreis auf eine andere Methode zurückgreifen. Wenn ein Unternehmen zur Schätzung des Einzelveräußerungspreises jedes einzelnen vertraglich zugesagten Guts oder jeder einzelnen vertraglich zugesagten Dienstleistung verschiedene Methoden miteinander kombiniert, so hat es zu beurteilen, ob die Aufteilung des Transaktionspreises auf diese geschätzten Einzelveräußerungspreise mit dem in Paragraph 73 genannten Ziel der Aufteilung und den in Paragraph 78 genannten Anforderungen an die Schätzung von Einzelveräußerungspreisen in Einklang steht.

Der folgende Entscheidungsbaum veranschaulicht, wie ein Unternehmen für ein Gut oder eine Dienstleistung den Einzelveräußerungspreis, der auch Schätzungen beinhalten kann, bestimmen könnte:



*Siehe Abschnitt 6.1.2 für weitere Erläuterungen zu diesen Schätzmethoden, auch für die Fälle, in denen eine Kombination der genannten Methoden verwendet werden soll.

Aufteilung des Transaktionspreises auf die Leistungsverpflichtungen

Die Schätzung des Einzelveräußerungspreises erfolgt bei Vertragsbeginn und wird nicht um Änderungen angepasst, die im Zeitraum zwischen Vertragsbeginn und Leistungsende eintreten. Beispiel: Ein Unternehmen stellt fest, dass sich – im Nachgang zur erstmaligen Bestimmung des Einzelveräußerungspreises bei Vertragsbeginn – die damit verbundenen Materialaufwendungen zwischenzeitlich verdoppelt haben, und zwar noch bevor dieses Gut hergestellt bzw. ausgeliefert wurde. In diesem Fall dürfte das Unternehmen seine Schätzung des Einzelveräußerungspreises, die es für diesen Vertrag verwendet hat, nicht korrigieren. Bei künftigen Vereinbarungen zum gleichen Gut müsste es jedoch entscheiden, ob die veränderten Umstände (d. h. der signifikante Anstieg der Produktionskosten des Guts) eine Anpassung des Einzelveräußerungspreises rechtfertigen. Entscheidet es sich dafür, so würde es den angepassten Einzelveräußerungspreis für Aufteilungen bei künftigen Verträgen verwenden (siehe Abschnitt 6.1.3).

Wird der Vertrag geändert und diese Änderung als Beendigung des bestehenden und Begründung eines neuen Vertrags angesehen (siehe Abschnitt 3.4.2), dann müsste das Unternehmen seine Schätzung des Einzelveräußerungspreises zum Zeitpunkt der Vertragsänderung entsprechend anpassen. Wird der Vertrag geändert und diese Änderung als getrennter Vertrag behandelt (siehe Abschnitt 3.4.1), dann wäre die Bilanzierung des ursprünglichen Vertrags davon nicht betroffen (und die Einzelveräußerungspreise der betreffenden Güter oder Dienstleistungen würden nicht angepasst). Jedoch müssten die Einzelveräußerungspreise der eigenständig abgrenzbaren Güter oder Dienstleistungen des neuen, gesonderten Vertrags zum Zeitpunkt der Vertragsänderung bestimmt werden.

Änderungen gegenüber den zuvor gültigen IFRS

Die Vorschriften des IFRS 15 für die Aufteilung des Transaktionspreises auf Leistungsverpflichtungen stellen eine wesentliche Änderung gegenüber den zuvor gültigen IFRS dar. IAS 18 schrieb keine Zuordnungsmethode für Vereinbarungen, die mehrere Güter oder Dienstleistungen umfas-

sen, vor. IFRIC 13 nannte zwei Zuordnungsmethoden: Zuordnung auf der Basis des relativen beizulegenden Zeitwerts und Zuordnung mithilfe der Residualwertmethode. IFRIC 13 gab dabei allerdings keine zwingend zu berücksichtigende Hierarchie vor.

Da die vorherigen IFRS nur sehr wenige Anwendungsleitlinien enthielten, orientierten sich viele Unternehmen an den US-GAAP-Regelungen, um Regelungslücken bei der Bilanzierung zu schließen. Die Vorschrift zur Schätzung des Einzelveräußerungspreises für den Fall, dass marktseitig kein Verkaufspreis direkt beobachtbar ist, ist für Unternehmen, die ihre Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden in Anlehnung an die Vorschriften zu Mehrkomponentenverträgen in ASC 605-25 entwickelten, nicht neu.

Die Vorschriften des IFRS 15 zur Schätzung des Einzelveräußerungspreises entsprechen im Wesentlichen diesen US-GAAP-Vorschriften, mit der Ausnahme, dass Unternehmen bei der Schätzung gemäß IFRS 15 keine Hierarchie von Anhaltspunkten berücksichtigen müssen.

Die Vorschrift zur Schätzung des Einzelveräußerungspreises bedeutete jedoch möglicherweise eine wesentliche Änderung für jene Unternehmen, die nach IFRS bilanzieren und bisher auf andere US-GAAP-Vorschriften, z. B. auf die Regelungen in ASC 985-605 zur Erfassung von Umsatzerlösen bei Software, zurückgriffen, um Lücken in ihren Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden für die Erfassung von Umsatzerlösen zu schließen. Diese US-GAAP-Vorschriften enthielten andere Kriterien für die Bestimmung des Einzelveräußerungspreises, denn sie erforderten beobachtbare Anhaltspunkte statt Schätzungen des Managements.

6.1.1 Faktoren, die bei der Schätzung des Einzelveräußerungspreises zu berücksichtigen sind

Gemäß IFRS 15 kann ein Unternehmen bei der Schätzung des Einzelveräußerungspreises (der marktseitig nicht direkt beobachtbar ist) vertraglich vereinbarte Preise berücksichtigen. Es darf jedoch weder einen vertraglich festgelegten Preis



noch einen Listenpreis eines Guts oder einer Dienstleistung automatisch als dessen bzw. deren Einzelveräußerungspreis ansehen. Bei der Schätzung eines Einzelveräußerungspreises hat ein Unternehmen „alle ihm ohne unangemessenen Aufwand zur Verfügung stehenden Informationen (einschließlich Marktbedingungen, unternehmensspezifischen Faktoren oder Informationen zum Kunden oder zur Kundenkategorie) zu berücksichtigen“.²⁴⁹ Außerdem muss das Unternehmen bei seiner Schätzung auf möglichst viele beobachtbare Inputfaktoren zurückgreifen. Diese Vorschrift ist sehr weit gefasst, sodass ein Unternehmen die verschiedensten Datenquellen in Betracht zu ziehen hat.

Die folgende Aufstellung listet exemplarisch zu berücksichtigende Marktbedingungen auf (es wird kein Anspruch auf Vollständigkeit erhoben):

- ▶ mögliche Begrenzungen für den Veräußerungspreis des Produkts
- ▶ Preise der Wettbewerber für ein ähnliches oder identisches Produkt
- ▶ Bekanntheit und Wahrnehmung des Produkts am Markt
- ▶ aktuelle Markttrends, die sich wahrscheinlich auf die Preisgestaltung auswirken
- ▶ Marktanteile und -position des Unternehmens (z. B. die Fähigkeit des Unternehmens, auf die Preisgestaltung Einfluss zu nehmen)
- ▶ Auswirkungen des Standorts auf die Preisgestaltung
- ▶ Auswirkungen der kundenspezifischen Anpassungen auf die Preisgestaltung
- ▶ erwartete technologische Nutzungsdauer des Produkts einschließlich signifikanter technologischer Fortschritte, die in naher Zukunft auf dem Markt zu erwarten sind

Zu den unternehmensspezifischen Faktoren gehören unter anderem die folgenden:

- ▶ Gewinnziele und interne Kostenstruktur
- ▶ Verfahren und Ziele der Preisgestaltung (einschließlich der angestrebten Bruttogewinnmarge)
- ▶ Auswirkungen der kundenspezifischen Anpassungen auf die Preisgestaltung
- ▶ Verfahren der Preisgestaltung bei Produkten, die gebündelt angeboten werden
- ▶ Auswirkungen der geplanten Transaktion auf die Preisgestaltung (z. B. Umfang der Transaktion, Merkmale der Zielkunden)
- ▶ erwartete technologische Nutzungsdauer des Produkts einschließlich wesentlicher verkäuferspezifischer technologischer Fortschritte, die in naher Zukunft zu erwarten sind

Um die Schätzung des Einzelveräußerungspreises zu dokumentieren, sollte ein Unternehmen erwägen, die Informationen zu beschreiben, die es bei der Schätzung berücksichtigt hat (z. B. die oben aufgelisteten Faktoren). Dies gilt besonders dann, wenn nur sehr wenige oder keine beobachtbaren Daten vorhanden sind.

6.1.2 Mögliche Schätzverfahren (im März 2020 aktualisiert)

In IFRS 15.79 werden drei Schätzverfahren thematisiert: (1) der *Adjusted-market-assessment*-Ansatz, (2) der *Expected-cost-plus-a-margin*-Ansatz und (3) der Residualwertansatz. Auf alle drei Methoden wird im Folgenden näher eingegangen. Bei der Anwendung des IFRS 15 könnte ein Unternehmen für jedes der eigenständig abgrenzbaren Güter bzw. jede der eigenständig abgrenzbaren Dienstleistungen, die den vertraglichen Leistungsverpflichtungen zugrunde liegen, ein anderes Schätzverfahren verwenden.

²⁴⁹ Siehe IFRS 15.78.

Aufteilung des Transaktionspreises auf die Leistungsverpflichtungen

Wenn die Einzelveräußerungspreise von zwei oder mehreren dieser Güter oder Dienstleistungen in hohem Maße variabel oder unsicher sind, kann es außerdem erforderlich werden, Verfahren zu kombinieren, um die Einzelveräußerungspreise der im Vertrag zugesagten Güter oder Dienstleistungen zu schätzen.

Die genannten Methoden sind jedoch nicht die einzigen zulässigen Verfahren zur Schätzung der Einzelveräußerungspreise. Gemäß IFRS 15 ist jedes nachvollziehbare Verfahren zulässig, solange es für die Schätzung des Einzelveräußerungspreises geeignet ist, auf möglichst viele beobachtbare Inputfaktoren zurückgreift und konsistent auf ähnliche Güter, Dienstleistungen und Kunden angewendet wird.

In manchen Fällen stehen einem Unternehmen ausreichend beobachtbare Daten zur Bestimmung des Einzelveräußerungspreises zur Verfügung. Beispielsweise kann es bei einem Unternehmen ausreichend separate Verkäufe eines bestimmten Guts oder einer bestimmten Dienstleistung geben, die überzeugende Nachweise für den Einzelveräußerungspreis dieses Guts oder dieser Dienstleistung liefern. In solchen Fällen wäre keine Schätzung erforderlich.

Oftmals steht einem Unternehmen jedoch kein ausreichendes Datenmaterial zu separaten Geschäftstransaktionen zur Verfügung, um den Einzelveräußerungspreis nur anhand dieser Geschäftsvorfälle zu bestimmen. Dann muss es in möglichst hohem Maße auf verfügbare beobachtbare Inputdaten zurückgreifen, um seine Schätzung durchzuführen, d. h., das Unternehmen würde keine beobachtbaren Inputdaten außer Acht lassen, wenn es den Einzelveräußerungspreis eines Guts oder einer Dienstleistung schätzt. Es sollte alle Faktoren, die beim Aushandeln des Vertrags mit dem Kunden zum Tragen gekommen sind, sowie seine üblichen Preisbildungsmethoden berücksichtigen. Dabei sollte es auf die objektivsten und zuverlässigsten Informationen zurückgreifen, die ihm zur Verfügung stehen. Einige Unternehmen verfügen über effiziente Abläufe für die Preisbildung bei Gütern oder Dienstleistungen, während andere ihre Prozesse zur Schätzung von Einzelveräußerungspreisen vielleicht verbessern müssen.

Der Standard sieht die folgenden Schätzverfahren vor:

- ▶ **Adjusted-market-assessment-Ansatz:** Dieser Ansatz konzentriert sich auf die Höhe des Preises, den nach Ansicht des Unternehmens, das auf einem Markt Güter oder Dienstleistungen veräußert, die Marktteilnehmer für ein Gut oder eine Dienstleistung zu zahlen bereit wären. Bei diesem Ansatz könnte das Unternehmen z. B. untersuchen, welche Preise seine Wettbewerber für ähnliche Güter oder Dienstleistungen verlangen, und diese Preise gegebenenfalls an die eigenen Kosten und Margen anpassen. Bei der Anwendung des *Adjusted-market-assessment-Ansatzes* berücksichtigt das Unternehmen Marktbedingungen (Beispiele sind in Abschnitt 6.1.1 angeführt). Die Anwendung dieses Ansatzes ist wahrscheinlich am einfachsten, wenn ein Unternehmen das Gut oder die Dienstleistung bereits seit einiger Zeit verkauft (sodass ihm Daten über die Kundennachfrage vorliegen) oder ein Wettbewerber ähnliche Güter oder Dienstleistungen anbietet, auf die das Unternehmen seine Analyse stützen kann. Die Anwendung kann sich jedoch als schwierig erweisen, wenn ein Unternehmen ein völlig neues Gut oder eine völlig neue Dienstleistung verkauft, da die Nachfrage schwer vorherzusehen ist. In solchen Fällen dürften Unternehmen den *Adjusted-market-assessment-Ansatz* (gegebenenfalls mit Anpassungen an die eigenen Kosten und Margen) mit anderen Ansätzen kombinieren, um auf möglichst viele beobachtbare Inputfaktoren zurückgreifen zu können (z. B. wird die Preisgestaltung der Wettbewerber herangezogen, auf der Basis des *Adjusted-market-assessment-Ansatzes* angepasst und mit den vom Unternehmen geplanten internen Preisbildungsstrategien kombiniert, wenn die Leistungsverpflichtung noch nie getrennt verkauft worden ist).
- ▶ **Expected-cost-plus-a-margin-Ansatz:** Dieser Ansatz konzentriert sich überwiegend auf interne Faktoren (z. B. die Anschaffungs- und Herstellungskosten des Unternehmens), enthält aber auch eine externe Komponente. Die bei diesem Ansatz verwendete Gewinnmarge muss nämlich auch die Marge widerspiegeln, die die Marktteilnehmer zu zahlen bereit wären, und nicht nur die vom Unternehmen angestrebte Gewinnmarge. Gegebenenfalls muss die Marge aufgrund von Unterschieden bei Produkten, Ländern, Kun-



den und anderen Faktoren angepasst werden. Der *Expected-cost-plus-a-margin*-Ansatz kann in vielen Situationen hilfreich sein, insbesondere wenn die Leistungsverpflichtung zu bestimmbareren Kosten führt, die direkt mit der Vertragserfüllung in Zusammenhang stehen (etwa bei einem physischen Produkt oder einer stündlichen Dienstleistung). Wenn diese Kosten jedoch nicht eindeutig identifizierbar oder unbekannt sind (beispielsweise bei einer neuen Softwarelizenz oder einem spezifischen Upgrade-Recht), ist dieser Ansatz weniger geeignet.

- **Residualwertansatz:** Nach diesem Ansatz schätzt das Unternehmen den Einzelveräußerungspreis eines vertraglich zugesagten Guts oder einer zugesagten Dienstleistung unter Bezugnahme auf den gesamten Transaktionspreis abzüglich der Summe der beobachtbaren (also nicht der geschätzten) Einzelveräußerungspreise der übrigen im Vertrag zugesagten Güter oder Dienstleistungen, vorausgesetzt, eines von zwei Kriterien des IFRS 15.79(c) ist erfüllt. Der Standard weist darauf hin, dass dieser Ansatz nur dann bei Mehrkomponentenverträgen herangezogen werden kann, wenn der Veräußerungspreis eines einzelnen Guts oder einer einzelnen Dienstleistung nicht bekannt ist (entweder weil die historischen Veräußerungspreise in hohem Maße variabel sind oder weil dieses Gut oder diese Dienstleistung noch nie verkauft worden ist). Wir nehmen deshalb an, dass dieser Ansatz wahrscheinlich nur begrenzt verwendet wird. Dennoch ist der Residualwertansatz für diejenigen Unternehmen eine Erleichterung, die selten oder nie Güter oder Dienstleistungen separat verkaufen, wie etwa Unternehmen, die geistiges Eigentum nur im Zusammenhang mit physischen Gütern oder Dienstleistungen anbieten.

Das Board stellt in der Grundlage für Schlussfolgerungen klar, dass die Anwendung des Residualwertansatzes nicht dazu führen kann, dass der Einzelveräußerungspreis null beträgt, wenn das Gut oder die Dienstleistung eigenständig abgrenzbar ist.²⁵⁰ Denn ein Gut oder eine Dienstleistung muss einen Wert auf eigenständiger Basis haben, um abgrenzbar zu sein. Das Board stellt ferner fest, dass ein Unternehmen, wenn die Anwendung des Residualwert-

ansatzes dazu führt, dass einem Gut oder einer Dienstleistung oder einem Bündel von Gütern oder Dienstleistungen nur sehr wenig oder gar keine Gegenleistung zugeordnet wird, neu beurteilen sollte, ob die Anwendung des Residualwertansatzes angemessen ist.

Ein Beispiel für eine angemessene Anwendung des Residualwertansatzes wäre ein Unternehmen, das häufig Software, Beratungs- und Instandhaltungsleistungen im Bündel zu stark variierenden Preisen verkauft. Jedoch bietet es die Leistungen „Beratung“ und „Instandhaltung“ auch separat zu verhältnismäßig stabilen Preisen an. Das Board hat darauf hingewiesen, dass es zweckmäßig sein könnte, den Einzelveräußerungspreis für die Software anhand der Differenz zwischen dem gesamten Transaktionspreis und den beobachtbaren Verkaufspreisen der Beratungs- und Instandhaltungsleistungen zu schätzen. Die Fälle B und C aus Beispiel 34 des IFRS 15 (siehe Abschnitt 6.4) veranschaulichen, wann die Verwendung des Residualwertansatzes angemessen bzw. nicht angemessen ist.

Das Board stellt in der Grundlage für Schlussfolgerungen klar, dass ein Unternehmen den Residualwertansatz auch verwenden kann, wenn die Einzelveräußerungspreise von zwei oder mehreren vertraglich zugesagten Gütern oder Dienstleistungen in hohem Maße variabel oder unsicher sind. Dazu muss jedoch mindestens eines bzw. eine der übrigen vertraglich zugesagten Güter oder Dienstleistungen über einen beobachtbaren Einzelveräußerungspreis verfügen. Das Board merkte an, dass das Unternehmen in einem solchen Fall gegebenenfalls mehrere Verfahren zur Schätzung der Einzelveräußerungspreise kombinieren müsste.²⁵¹ Es könnte z. B. den Residualwertansatz zur Schätzung der Summe der Einzelveräußerungspreise aller zugesagten Güter oder Dienstleistungen verwenden, deren Einzelveräußerungspreise in hohem Maße variabel oder unsicher sind, anschließend jedoch ein anderes Verfahren (z. B. den *Adjusted-market-assessment*-Ansatz oder den *Expected-cost-plus-a-margin*-Ansatz) anwenden, um die Einzelveräußerungspreise der einzelnen vertraglich zugesagten Güter oder Dienstleistungen, deren Einzelveräußerungspreise in hohem Maße variabel oder unsicher sind, zu schätzen.

²⁵⁰ Siehe IFRS 15.BC273.

²⁵¹ Siehe IFRS 15.BC272.

6

Aufteilung des Transaktionspreises auf die Leistungsverpflichtungen

Der Standard enthält das folgende Beispiel für die Kombination zweier Verfahren zur Schätzung der Einzelveräußerungspreise zweier verschiedener in einem Vertrag zugesagter Güter:

Auszug aus IFRS 15

Beispiel 33: Zuordnungsmethode (IFRS 15.IE164-IE166)

Ein Unternehmen schließt mit einem Kunden einen Vertrag über den Verkauf der Produkte A, B und C im Austausch gegen WE 100. Das Unternehmen wird die Leistungsverpflichtungen für die verschiedenen Produkte zu unterschiedlichen Zeitpunkten erfüllen. Das Unternehmen veräußert das Produkt A regelmäßig getrennt, wodurch der Einzelveräußerungspreis direkt beobachtbar ist. Die Einzelveräußerungspreise der Produkte B und C sind nicht direkt beobachtbar.

Da die Einzelveräußerungspreise der Produkte B und C nicht direkt beobachtbar sind, muss das Unternehmen sie schätzen. Dabei verwendet es den *Adjusted-market-assessment*-Ansatz für Produkt B und den *Expected-cost-plus-a-margin*-Ansatz für Produkt C. Bei der Durchführung dieser Schätzungen greift das Unternehmen (in Übereinstimmung mit Paragraph 78 des IFRS 15) auf möglichst viele beobachtbare Inputfaktoren zurück. Das Unternehmen schätzt die Einzelveräußerungspreise wie folgt:

Produkt	Einzelveräußerungspreis	Methode
Produkt A	WE 50	direkt beobachtbar (siehe Paragraph 77 des IFRS 15)
Produkt B	WE 25	<i>Adjusted-market-assessment</i> -Ansatz (siehe Paragraph 79[a] des IFRS 15)
Produkt C	WE 75	<i>Expected-cost-plus-a-margin</i> -Ansatz (siehe Paragraph 79[b] des IFRS 15)
Summe	WE 150	

Der Kunde erhält einen Preisnachlass, wenn er die Güter im Paket erwirbt, da die Summe der Einzelveräußerungspreise (WE 150) die zugesagte Gegenleistung (WE 100) übersteigt. Das Unternehmen überprüft, ob es (in Übereinstimmung mit Paragraph 82 des IFRS 15) beobachtbare Anhaltspunkte für die Leistungsverpflichtung gibt, der der gesamte Preisnachlass zuzuordnen ist, und kommt zu dem Ergebnis, dass keine solchen Anhaltspunkte vorliegen. Deshalb wird der Preisnachlass gemäß den Paragraphen 76 und 81 des IFRS 15 anteilig auf die Produkte A, B und C verteilt. Der Preisnachlass – und demzufolge der Transaktionspreis – wird wie folgt zugeordnet:

Produkt	Zugeordneter Transaktionspreis
Produkt A	WE 33 ($WE 50 \div WE 150 \times WE 100$)
Produkt B	WE 17 ($WE 25 \div WE 150 \times WE 100$)
Produkt C	WE 50 ($WE 75 \div WE 150 \times WE 100$)
Summe	WE 100



Angesichts der im Standard vorgesehenen Flexibilität bei der Schätzung der Einzelveräußerungspreise ist es für Unternehmen sowohl angemessen als auch notwendig, das bzw. die Verfahren auf die speziellen Fakten und Umstände abzustimmen. Unabhängig davon, ob das Unternehmen ein einziges Verfahren verwendet oder mehrere Ansätze kombiniert, ist stets zu beurteilen, ob die daraus resultierende Aufteilung des Transaktionspreises mit dem vorrangigen Ziel der Aufteilung gemäß IFRS 15.73 und den entsprechenden Vorschriften zur Schätzung von Einzelveräußerungspreisen (siehe oben) in Einklang steht.

Gemäß IFRS 15 muss ein Unternehmen den Einzelveräußerungspreis des jeder Leistungsverpflichtung zugrunde liegenden eigenständig abgrenzbaren Guts oder der entsprechenden Dienstleistung hinreichend verlässlich schätzen, wenn kein Verkaufspreis direkt beobachtbar ist. Bei der Entwicklung dieser Vorschrift war das Board jedoch der Auffassung, dass selbst dann, wenn einem Unternehmen nur begrenzt Informationen zur Verfügung stehen, diese dennoch ausreichen dürften, um eine hinreichend verlässliche Schätzung durchzuführen.



Unsere Sichtweise

Die Schätzung von Einzelveräußerungspreisen kann eine neue Vorgehensweise für die Aufteilung des Transaktionspreises erforderlich gemacht haben, da IAS 18 keine verpflichtende Zuordnungsmethode für Vereinbarungen vorschrieb, die mehrere Güter oder Dienstleistungen umfassten. Daher haben Unternehmen bislang eine Vielzahl unterschiedlicher Ansätze angewandt, von denen vermutlich nicht alle auf aktuellen Veräußerungspreisen basierten.

Unternehmen, die ihre vorherigen Bilanzierungsmethoden in Anlehnung an die US-GAAP-Vorschriften in ASC 605-25 entwickelt hatten, sollten beachten, dass es in IFRS 15 keine Hierarchie mehr wie im bisherigen US-GAAP-Standard gibt, nach der sie zunächst verkäuferspezifische objektive Nachweise (*vendor-specific objective evidence*; VSOE), dann unter Einbeziehung Dritter gewonnene Nachweise und schließlich die bestmögliche Schätzung des Einzelveräußerungspreises zu berücksichtigen hatten. Unternehmen, die sich in ihrer Rechnungslegungspraxis zuvor an den vorherigen Vorschriften in ASC 985-605 orientiert haben, müssen zudem für die weit überwiegende Zahl ihrer Transaktionen keine VSOE mehr bestimmen.

Unternehmen benötigen robuste Prozesse zur Schätzung der Einzelveräußerungspreise. Liegen diesen Schätzungen nur in begrenztem Maße beobachtbare Daten zugrunde, ist es für Unternehmen umso wichtiger, die Angemessenheit der Berechnungen nachweisen zu können, die der Schätzung der Einzelveräußerungspreise zugrunde liegen.

Aufteilung des Transaktionspreises auf die Leistungsverpflichtungen

6.1.3 Anpassung der geschätzten

Einzelveräußerungspreise

IFRS 15 enthält keine speziellen Regelungen, wie oft die geschätzten Einzelveräußerungspreise zu aktualisieren sind. Stattdessen weist der Standard darauf hin, dass ein Unternehmen diese Schätzungen für jedes eigenständig abgrenzbare Gut oder jede eigenständig abgrenzbare Dienstleistung, das bzw. die jeder Leistungsverpflichtung aus einem Vertrag mit einem Kunden zugrunde liegt, vorzunehmen hat – was darauf hindeuten könnte, dass ein Unternehmen seine Schätzungen ständig anpassen muss.

Wir erwarten, dass die Unternehmen in der Praxis anhand ihrer spezifischen Fakten und Umstände selbst bestimmen können, wie oft sie ihre Schätzungen anpassen müssen. Wenn sich zum Beispiel die Informationen, die zur Schätzung des Einzelveräußerungspreises ähnlicher Transaktionen

verwendet wurden, nicht geändert haben, kann ein Unternehmen festlegen, dass es angemessen ist, den zuvor ermittelten Einzelveräußerungspreis zu verwenden. Wir erwarten jedoch, dass ein Unternehmen seine Schätzung regelmäßig aktualisiert (z. B. monatlich, vierteljährlich, halbjährlich), damit Änderungen der Umstände zeitnah in den Schätzungen abgebildet werden.

Die Häufigkeit der Anpassungen sollte auf den Fakten und Umständen im Hinblick auf das eigenständig abgrenzbare Gut oder die eigenständig abgrenzbare Dienstleistung beruhen, das bzw. die jeder Leistungsverpflichtung zugrunde liegt, für die die Schätzung erstellt wurde. Das Unternehmen verwendet zur Durchführung einer neuen Schätzung oder zur Anpassung einer Schätzung stets aktuelle Informationen. Die Schätzungen können zwar angepasst werden, nicht jedoch der Ansatz zur Schätzung des Einzelveräußerungspreises (d. h., ein Unternehmen muss einen einheitlichen Ansatz verwenden) – es sei denn, es ist eine Änderung der Fakten und Umstände eingetreten.

6.1.4 Zusätzliche Überlegungen zur Ermittlung des Einzelveräußerungspreises (im März 2020 aktualisiert)

Obwohl IFRS 15 dazu keine ausdrücklichen Angaben enthält, erwarten wir, dass einem einzelnen Gut oder einer einzelnen Dienstleistung mehr als ein Einzelveräußerungspreis zugeordnet werden kann. Das heißt, dass ein Unternehmen Güter oder Dienstleistungen durchaus zu unterschiedlichen Preisen an verschiedene Kunden verkaufen könnte. Außerdem kann ein Unternehmen verschiedene Preise in unterschiedlichen Ländern oder in Märkten verlangen, in denen es verschiedene Methoden zum Vertrieb seiner Produkte anwendet (z. B. Einsatz eines Vertriebsunternehmens oder eines Einzelhändlers anstelle des Direktverkaufs an den Endkunden). Auch andere Gründe können dafür ausschlaggebend sein, etwa unterschiedliche Kostenstrukturen oder Strategien in verschiedenen Märkten. Dementsprechend hat ein Unternehmen eventuell eine weiter gehende Analyse durchzuführen, um den Einzelveräußerungspreis für jede Kundengruppe, jedes Land und/oder jeden Markt ermitteln zu können.



Häufig gestellte Fragen

Frage 6-1: Wenn das Unternehmen den Einzelveräußerungspreis eines Guts oder einer Dienstleistung schätzt, muss es dann für den Verkauf dieses Guts oder dieser Dienstleistung die historische Preisgestaltung berücksichtigen?

Wir sind der Ansicht, dass das Unternehmen in allen Fällen seine historische Preisgestaltung berücksichtigen sollte, dass diese aber nicht entscheidend sein muss. Die historische Preisgestaltung stellt in vielen Fällen eine wichtige Inputgröße dar, da sie sowohl die Marktbedingungen als auch die unternehmensspezifischen Faktoren widerspiegelt und die Angemessenheit der Schätzung des Managements belegen kann. Wenn beispielsweise das Management auf der Grundlage seiner Preisgestaltungspolitik und des Wettbewerbs auf dem Markt entscheidet, dass der Einzelveräußerungspreis seines Guts oder seiner Dienstleistung X WE beträgt, würden Transaktionen aus der Vergangenheit, die innerhalb eines angemessenen Korridors um X WE liegen, die Schätzung des Managements belegen. Falls die historische Preisgestaltung jedoch nur 50 Prozent von X WE betragen hätte, könnte dies darauf hindeuten, dass die historische Preisgestaltung aufgrund von Änderungen am Markt nicht länger relevant oder aber die Schätzung des Managements fehlerhaft ist.

In Abhängigkeit von den Fakten und Umständen kann ein Unternehmen daraus schließen, dass andere Faktoren wie z. B. die internen Preisgestaltungsrichtlinien für die Bestimmung des Einzelveräußerungspreises relevanter sind. Wenn die historische Preisgestaltung unter Anwendung der regulären Preisgestaltungsrichtlinien und -verfahren des Unternehmens erfolgt ist, ist es wahrscheinlicher, dass diese Informationen für die Schätzung relevant sind. Hat das Unternehmen das Produkt gesondert verkauft oder verfügt es über Informationen zur Preisgestaltung der Wettbewerber für ein ähnliches Produkt, würde es wahrscheinlich u. a. historische Daten für seine Schätzung der Einzelveräußerungspreise als relevant ansehen. Unserer Ansicht nach könnte es für Unternehmen angemessen sein, die Einzelveräußerungspreise nach folgenden Kriterien zu gruppieren: Art oder Größe des Kunden, Menge des erworbenen Produkts oder der erworbenen Dienstleistung, Vertriebsweg, Standort oder sonstige Faktoren.

Frage 6-2: Wenn das Unternehmen zur Schätzung der Einzelveräußerungspreise den *Expected-cost-plus-a-margin*-Ansatz verwendet, wie würde es dann eine angemessene Gewinnmarge festlegen?

Wenn ein Unternehmen sich für den *Expected-cost-plus-a-margin*-Ansatz entscheidet, kommt es auf eine angemessene Gewinnmarge an. Die Festlegung einer angemessenen Gewinnmarge erfordert signifikante Ermessensentscheidungen und die Beurteilung zahlreicher Marktbedingungen und unternehmensspezifischer Faktoren (wie in Abschnitt 6.1.1 erörtert). Es wäre z. B. nicht angemessen, für die Schätzung eines Einzelveräußerungspreises die Anschaffungs- oder Herstellungskosten zuzüglich einer Marge von 30 Prozent heranzuziehen, wenn eine Prüfung der Marktbedingungen

aufzeigt, dass Kunden für ein vergleichbares Produkt lediglich die Anschaffungs- oder Herstellungskosten zuzüglich einer Marge von 12 Prozent zahlen würden. Es wäre ebenso unangemessen, als Einzelveräußerungspreis die Anschaffungs- oder Herstellungskosten zuzüglich einer bestimmten Gewinnmarge zu verwenden, wenn Wettbewerber ein vergleichbares Produkt zum doppelten Betrag des geschätzten Preises veräußern. Des Weiteren muss die festgelegte Gewinnmarge an Unterschiede bei Produkten, Standorten, Kunden und anderen Faktoren angepasst werden.

6

Aufteilung des Transaktionspreises auf die Leistungsverpflichtungen

Häufig gestellte Fragen

Frage 6-3: Kann ein Unternehmen bei der Schätzung des Einzelveräußerungspreises eines Guts oder einer Dienstleistung eine Preisspanne schätzen oder muss es einen einzelnen Betrag identifizieren, um den Preis zu schätzen?

Unternehmen können eine Preisspanne verwenden, um den Einzelveräußerungspreis eines Guts oder einer Dienstleistung zu schätzen. Wir halten es für angemessen, dass ein Unternehmen eine solche Bandbreite verwendet, um zu beurteilen, ob ein Einzelveräußerungspreis (d. h. ein einzelner Preis), den es zu verwenden beabsichtigt, vernünftigerweise innerhalb dieser Bandbreite liegt. Das heißt, dass unserer Ansicht nach ein Unternehmen nicht verpflichtet ist, einen einzelnen Betrag für jeden zu schätzenden Einzelveräußerungspreis zu bestimmen, wenn eine Bandbreite ein praktischeres Mittel zur Schätzung des Einzelveräußerungspreises für ein Gut oder eine Dienstleistung darstellt.

Ziel des Standards ist es, den Transaktionspreis auf jede einzelne Leistungsverpflichtung aufzuteilen, „die der Gegenleistung entspricht, die ein Unternehmen im Austausch für die Übertragung der zugesagten Güter oder Dienstleistungen auf einen Kunden voraussichtlich erhalten wird“. Auch wenn der Standard keine Bandbreite von Schätzungen angibt, wäre die Verwendung einer Preisspanne nicht unvereinbar mit dem Ziel des Standards. Die einzigen Anforderungen des Standards bestehen darin, dass ein Unternehmen so viele der beobachtbaren Inputfaktoren nutzt wie möglich und die Schätzmethode konsequent anwendet. Daher wäre die Verwendung einer Preisspanne mit diesen Prinzipien vereinbar.

In der Praxis haben wir z. B. ein Unternehmen gesehen, das feststellt, dass ein großer Teil der Einzelveräußerungspreise in eine enge Bandbreite fällt (z. B. durch Bezugnahme auf historische Preise). Wir sind der Ansicht, dass die Verwendung einer engen Bandbreite für die Bestimmung der Einzelveräußerungspreise nach dem Standard vertretbar ist, da sie mit dem Grundsatz des Standards übereinstimmt, dass ein Unternehmen möglichst viele beobachtbare Inputfaktoren verwenden muss.

Obwohl die Verwendung einer Bandbreite für die Schätzung des Einzelveräußerungspreises angemessen sein kann, sind wir der Meinung, dass einige Ansätze zur Identifizierung dieser Bandbreite die Anforderungen des IFRS 15 nicht erfüllen. Beispielsweise wäre es für ein Unternehmen nicht angemessen, eine Bandbreite zu bestimmen, indem es einen einzelnen Preis für den Einzelveräußerungspreis schätzt und dann eine beliebige Bandbreite auf beiden Seiten dieser Schätzung hinzufügt. Es wäre auch nicht angemessen, die historischen Preise zu verwenden und die Bandbreite um den Mittelpunkt zu erweitern, bis ein signifikanter Teil der historischen Transaktionen in dieses Band fällt. Je größer die erforderliche Bandbreite ausfällt, um einen hohen Anteil an historischen Transaktionen zu erfassen, desto weniger relevant ist sie im Hinblick auf die Bereitstellung eines nützlichen Datenpunktes für die Schätzung von Einzelveräußerungspreisen.





Häufig gestellte Fragen

Die Analyse der Marktbedingungen und unternehmensspezifischen Faktoren durch das Management kann dabei unterstützen, die bestmögliche Schätzung des Einzelveräußerungspreises zu ermitteln. Die historischen Preisdaten aus Transaktionen sind zwar nicht unbedingt entscheidend, könnten aber als unterstützende Beweise für die Schlussfolgerung des Managements herangezogen werden. Dies liegt daran, dass es mit dem Prinzip des Standards übereinstimmt, dass ein Unternehmen möglichst viele beobachtbare Inputfaktoren nutzen muss. Das Management müsste jedoch die Transaktionen, die außerhalb der Bandbreite liegen, analysieren, um festzustellen, ob sie ähnliche Merkmale aufweisen und daher als eine separate Klasse von Transaktionen mit einem anderen geschätzten Verkaufspreis bewertet werden müssen. Wenn das Unternehmen eine angemessene Bandbreite

für die geschätzten Einzelveräußerungspreise festgelegt hat und der angegebene Vertragspreis innerhalb dieser Bandbreite liegt, kann es angemessen sein, den angegebenen Vertragspreis als Einzelveräußerungspreis für die Allokation des Transaktionspreises zu verwenden. Wenn jedoch der angegebene Vertragspreis für das Gut oder die Dienstleistung außerhalb der Bandbreite liegt, muss der Einzelveräußerungspreis auf einen einzelnen Preis innerhalb der festgelegten Bandbreite angepasst werden, um den Transaktionspreis auf der Basis der relativen Einzelveräußerungspreise zu verteilen. In diesen Fällen müsste das Unternehmen bestimmen, welcher Preis in der Bandbreite am besten geeignet ist (z. B. der Mittelpunkt der Bandbreite oder die dem angegebenen Vertragspreis am nächsten liegende Obergrenze), wenn es die Allokation durchführt.

Frage 6-4: Wie sollte ein Unternehmen einen Vertrag bewerten, bei dem der gesamte Transaktionspreis die Summe der Einzelveräußerungspreise übersteigt?

Übersteigt der gesamte Transaktionspreis die Summe der Einzelveräußerungspreise, kann dies darauf hindeuten, dass der Kunde einen Aufschlag für die Bündelung der Güter oder Dienstleistungen im Vertrag zahlt. Dieser Fall ist wahrscheinlich selten, da die meisten Kunden einen Rabatt für den Kauf eines Bündels von Gütern oder Dienstleistungen erwarten. Wenn nach der Bestimmung der Einzelveräußerungspreise für jedes Gut oder jede Dienstleistung ein Preis aufschlag besteht, muss das Unternehmen prüfen, ob es

sowohl die geschätzten Einzelveräußerungspreise (sind sie zu niedrig?) als auch die Anzahl der Leistungsverpflichtungen im Vertrag richtig identifiziert hat. Wenn das Unternehmen jedoch feststellt, dass ein Preis aufschlag nach dieser Bewertung existiert, sind wir der Ansicht, dass es den Preis aufschlag in einer Weise verteilen müsste, die mit dem Ziel des Standards übereinstimmt, dass die Allokation typischerweise auf der relativen Basis der Einzelveräußerungspreise erfolgt.

Aufteilung des Transaktionspreises auf die Leistungsverpflichtungen

6.1.5 Bewertung von Optionen, die separate Leistungsverpflichtungen darstellen (im März 2020 aktualisiert)

Stellt ein Unternehmen fest, dass die Option eines Kunden zum Erwerb zusätzlicher Güter oder Dienstleistungen eine separate Leistungsverpflichtung darstellt (weil die Option dem Kunden ein wesentliches Recht einräumt, wie in Abschnitt 4.6 erläutert), hat es den Einzelveräußerungspreis der Option zu bestimmen.

Ist der Einzelveräußerungspreis der Option nicht direkt beobachtbar, muss das Unternehmen ihn schätzen. Dabei hat es gemäß IFRS 15.B42 sowohl den Preisnachlass, der dem Kunden in einer separaten Transaktion gewährt würde, als auch die Wahrscheinlichkeit, mit der der Kunde die Option ausübt, zu berücksichtigen.

Im Allgemeinen berücksichtigen Optionspreismodelle sowohl den inneren Wert der Option (d. h. den Wert der Option, wenn sie heute ausgeübt würde) als auch ihren Zeitwert (z. B. kann die Option an Wert gewinnen oder verlieren, je nach der Zeitspanne bis zu ihrem Verfalltag und/oder der Volatilität des Preises für das zugrunde liegende Gut oder die zugrunde liegende Dienstleistung). Ein Unternehmen hat jedoch nur

dann den inneren Wert der Option zu ermitteln, wenn es den Einzelveräußerungspreis der Option schätzt. In seiner Grundlage für Schlussfolgerungen merkt das Board an, dass der Nutzen einer Bewertung der Zeitwertkomponente einer Option die Kosten dieses Vorgehens nicht rechtfertigen würde.²⁵² Beispiel 49 des Standards (in Abschnitt 4.6 enthalten) veranschaulicht die Bewertung einer Option, die nach IFRS 15.B42 ein wesentliches Recht darstellt. Auch das folgende Beispiel veranschaulicht dieses Konzept:

Beispiel 6-1: Schätzung des Einzelveräußerungspreises von Optionen, die separate Leistungsverpflichtungen darstellen

Verlag A verkauft ein physisches Lehrbuch für WE 10 und bietet dem Kunden die Option, die digitale Version der Publikation mit einem Preisnachlass von 50 % auf den Einzelhandelspreis in Höhe von WE 8 zu erwerben. Der übliche Preisnachlass für die digitale Version beträgt 15 %. Verlag A kommt daher zu dem Schluss, dass dieser Preisnachlass den üblichen Preisnachlass übersteigt und dem Kunden ein wesentliches Recht gewährt.

Bei der Schätzung des Einzelveräußerungspreises der Option legt Verlag A eine 50%ige Wahrscheinlichkeit zugrunde, dass ein Kunde die Option des Preisnachlasses nutzt. Der von Verlag A geschätzte Einzelveräußerungspreis der Option des Preisnachlasses beträgt somit WE 1,40 (Preis für die digitale Version von WE 8 × 35 % zusätzlicher Rabatt × 50 % Wahrscheinlichkeit der Optionsausübung).

Verlag A ordnet der Option auf Preisnachlass WE 1,23 ($WE\ 10 \times [WE\ 1,40 \div \{WE\ 1,40 + WE\ 10\}]$) des Transaktionspreises zu und erfasst Umsatzerlöse für die Option, wenn der Kunde sein Recht auf die digitale Version ausübt oder wenn die Option verfällt. Verlag A ordnet dem physischen Buch WE 8,77 ($WE\ 10 - WE\ 1,23$) zu und erfasst Umsatzerlöse dafür, wenn die Verfügungsgewalt über das Buch auf den Kunden übertragen wird.

²⁵² Siehe IFRS 15.BC390.



IFRS 15.B43 liefert eine Alternative zur Schätzung des Einzelveräußerungspreises einer Option. Dieses vereinfachte Vorgehen kommt dann zur Anwendung, wenn die zusätzlichen Güter oder Dienstleistungen sowohl (1) mit den ursprünglichen Gütern oder Dienstleistungen im Vertrag vergleichbar sind (d. h., das Unternehmen stellt weiterhin das Gut bzw. die Dienstleistung bereit, das bzw. die es bereits in der Vergangenheit bereitgestellt hat)²⁵³ als auch (2) gemäß den Bedingungen des ursprünglichen Vertrags geliefert bzw. erbracht werden. Der Standard führt an, dass dieses vereinfachte Vorgehen in der Regel für Optionen auf Vertragsverlängerungen gilt (sog. Verlängerungsoptionsansatz). In der Grundlage für Schlussfolgerungen ist festgelegt, dass Treuepunkte und Rabattgutscheine in der Regel nicht die Kriterien für die Anwendung dieses vereinfachten Vorgehens erfüllen. Denn Treuepunkte und Rabattgutscheine sind für Güter oder Dienstleistungen einlösbar, die sich in ihrer Art von den im ursprünglichen Vertrag angebotenen unterscheiden können, und die Bedingungen des ursprünglichen Vertrags schränken die Preisgestaltung der zusätzlichen Güter oder Dienstleistungen nicht ein. Bietet eine Fluggesellschaft beispielsweise Flüge für Kunden im Tausch gegen Punkte aus ihrem Vielfliegerprogramm an, ist die Fluggesellschaft in der Preisgestaltung nicht eingeschränkt, da sie anschließend die Anzahl der Punkte bestimmen kann, die für einen bestimmten Flug eingelöst werden müssen.²⁵⁴

Bei dem vereinfachten Verfahren wird ein Teil des Transaktionspreises (d. h. das wesentliche Recht, das eine Leistungsverpflichtung darstellt) unter Bezugnahme auf die Gesamtheit der Güter oder Dienstleistungen, die dem Kunden erwartungsgemäß geliefert werden (einschließlich erwarteter Verlängerungen), der Option und der entsprechenden erwarteten Gegenleistung zugeordnet. Das heißt, der Gesamtbetrag der Gegenleistung, die das Unternehmen vom Kunden erwartet (einschließlich der Gegenleistung aufgrund erwarteter Vertragsverlängerungen), wird den voraussichtlich an den Kunden zu liefernden Gütern oder Dienstleistungen in ihrer Gesamtheit (einschließlich des erwarteten Verlängerungszeitraums) zugeordnet. Der Betrag, der den Gütern oder Dienstleistungen zugeordnet wird, die das Unterneh-

men vertragsgemäß auf den Kunden übertragen muss (also ohne Berücksichtigung der optionalen Güter oder Dienstleistungen, die übertragen werden, falls der Kunde die Verlängerungsoption[en] ausübt), wird anschließend vom Gesamtbetrag der erhaltenen (oder noch zu erhaltenden) Gegenleistung für die Übertragung dieser Güter oder Dienstleistungen abgezogen. Die Differenz ergibt den Betrag, der bei Vertragsabschluss der Option zugeordnet wird. Ein Unternehmen, das sich für diese Alternative entscheidet, muss die Begrenzungsvorschriften für variable Gegenleistungen (in Abschnitt 5.2.3 erörtert) auf die geschätzte Gegenleistung für die optionalen Güter oder Dienstleistungen anwenden, bevor es die Zuordnung vornimmt (siehe Beispiel 6-2, Szenario B unten).

Hierbei ist zu beachten, dass die Berechnung der gesamten erwarteten Gegenleistung (d. h. der hypothetische Transaktionspreis), einschließlich der Gegenleistung in Bezug auf erwartete Vertragsverlängerungen, nur für den Zweck erfolgt, einen Teil des hypothetischen Transaktionspreises bei Vertragsabschluss der Option zuzuordnen. Dadurch ändern sich die im Vertrag enthaltenen durchsetzbaren Rechte oder Pflichten nicht und auch nicht der tatsächliche Transaktionspreis für die Güter oder Dienstleistungen, die das Unternehmen gegenwärtig auf den Kunden übertragen muss (erwartete Vertragsverlängerungen nicht eingeschlossen). Dementsprechend würde das Unternehmen einen etwaigen verbleibenden hypothetischen Transaktionspreis nicht in seine Angabe der verbleibenden Leistungsverpflichtungen einschließen (siehe Abschnitt 10.5.1).

In dieser Hinsicht stimmt das vereinfachte Vorgehen mit der in Frage 4-14 enthaltenen Schlussfolgerung (siehe Abschnitt 4.6) überein, dass ein Unternehmen selbst dann, wenn es sich weitestgehend sicher ist, dass ein Kunde seine Option zum Erwerb zusätzlicher Güter oder Dienstleistungen ausüben wird, die der Option zugrunde liegenden zusätzlichen Güter oder Dienstleistungen nicht als zugesagte Güter oder Dienstleistungen (bzw. Leistungsverpflichtungen) einbeziehen wird, wenn der Vertrag keine wesentlichen Vertragsstrafen enthält.

²⁵³ Siehe IFRS 15.BC394.

²⁵⁴ Siehe IFRS 15.BC394 und BC395.

6

Aufteilung des Transaktionspreises auf die Leistungsverpflichtungen

Nach Vertragsabschluss aktualisiert das Unternehmen den hypothetischen Transaktionspreis und die Zuordnung, wenn die tatsächliche Anzahl der Vertragsverlängerungen von seinen anfänglichen Erwartungen abweicht. Wie in Abschnitt 6.1 erörtert, wird die Schätzung eines Einzelveräußerungspreises bei Vertragsabschluss jedoch nicht aktualisiert. Siehe Szenario B im folgenden Beispiel, wie ein Unternehmen, das

die vereinfachte Vorgehensweise anwendet, seine Berechnung basierend auf einer Änderung der Erwartungen aktualisieren könnte.

Das folgende Beispiel veranschaulicht die beiden möglichen Ansätze zur Bewertung von in einem Vertrag enthaltenen Optionen:

Beispiel 6-2: Bewertung einer Option

Ein Serviceunternehmen für Maschinenwartung hat ein Werbeangebot für Neukunden. Dieses Angebot sieht vor, dass Kunden im ersten Jahr den vollen Preis für Wartungsarbeiten zahlen und dann die Option haben, die Dienstleistungen über einen Verlängerungszeitraum von bis zu zwei Jahren zu einem vergünstigten Preis zu beziehen. Das Unternehmen verkauft die Wartungsarbeiten normalerweise für WE 750 pro Jahr. Durch das Werbeangebot hat der Kunde die Möglichkeit, sie zum Ende eines jeden Jahres für WE 600 um ein Jahr zu verlängern. Das Unternehmen stellt fest, dass es sich bei der Verlängerungsoption um ein wesentliches Recht handelt, da der Kunde einen Preisnachlass erhält, der über den Preisnachlässen liegt, die anderen Kunden gewährt werden. Es stellt außerdem fest, dass für die Option zur vergünstigten Verlängerung kein direkt beobachtbarer Einzelveräußerungspreis vorhanden ist.

Szenario A: Direkte Schätzung des Einzelveräußerungspreises der Option (IFRS 15.B42)

Da das Unternehmen keinen direkt beobachtbaren Anhaltspunkt für den Einzelveräußerungspreis der Verlängerungsoption hat, schätzt es den Einzelveräußerungspreis einer Option auf einen Preisnachlass von WE 150 für die Verlängerung der Dienstleistungen im zweiten und dritten Jahr. Dabei berücksichtigt es Faktoren wie die Wahrscheinlichkeit, dass die Option ausgeübt wird, und den Preis, zu dem vergleichbare Rabatte angeboten werden. So könnte das Unternehmen zum Beispiel den Veräußerungspreis eines Rabattangebots für ähnliche Dienstleistungen zugrunde legen, den es auf einer Website mit Angeboten des Tages gefunden hat.

Die Option wird dann in der Verteilung des relativen Einzelveräußerungspreises berücksichtigt. In diesem Beispiel gibt es zwei Leistungsverpflichtungen: Wartungsarbeiten für ein Jahr und die Option auf vergünstigte Verlängerungen. Die Gegenleistung in Höhe von WE 750 wird zwischen diesen beiden Leistungsverpflichtungen anhand ihrer relativen Einzelveräußerungspreise aufgeteilt.

Beispiel 49 des Standards (in Abschnitt 4.6 enthalten) veranschaulicht die Schätzung des Einzelveräußerungspreises einer Option, die nach IFRS 15.B42 ein wesentliches Recht darstellt.

Szenario B: Vereinfachtes Vorgehen zur Schätzung des Einzelveräußerungspreises der Option unter Anwendung des Verlängerungsoptionsansatzes (IFRS 15.B43)

Wenn das Unternehmen sich entscheidet, den Verlängerungsoptionsansatz anzuwenden, ordnet es den Transaktionspreis auf der Grundlage der voraussichtlich zu erbringenden Wartungsleistungen (unter Berücksichtigung erwarteter Vertragsverlängerungen) und der hierfür erwarteten Gegenleistung der Option für Wartungsleistungen zu. Da auf die Verlängerung der Wartungsleistungen ein Nachlass angeboten wird, führt diese Berechnung dazu, dass dem ersten Jahr, in dem Wartungsleistungen erbracht werden, im Vergleich zur Höhe der erhaltenen Gegenleistung im ersten Jahr weniger Umsatzerlöse zugeordnet werden (d. h. ein Betrag von weniger als WE 750). Die Differenz zwischen der für das erste Jahr, in dem Wartungsleistungen erbracht werden, erhaltenen (oder zu erhaltenden) Gegenleistung und den



Umsatzerlösen, die dem ersten Jahr der Wartungsleistungen zugewiesen werden (d. h. WE 750), ergibt den Betrag, der unter Anwendung des Verlängerungsoptionsansatzes der Option zugeordnet wird.

Angenommen, das Unternehmen konnte aufgrund der Werbeaktion 100 Neukunden gewinnen. Aufgrund seiner bisherigen Erfahrungen rechnet es nach Einbeziehung des erwarteten Effekts, den der Nachlass in Höhe von WE 150 auf die Kundenabgänge haben wird, damit, dass jährlich rund 50 Prozent der Kunden das Angebot nicht mehr in Anspruch nehmen werden. Das Unternehmen berücksichtigt die Begrenzungsvorschriften für variable Gegenleistungen und schlussfolgert, dass mit hoher Wahrscheinlichkeit keine signifikante Umsatzstornierung vorzunehmen ist. Es kommt deshalb zu dem Schluss, dass es für dieses Portfolio an Verträgen letztendlich 175 Wartungsverträge verkaufen wird, von denen jeder Wartungsleistungen für ein Jahr vorsieht (d. h. im ersten Jahr 100 Kunden, im zweiten 50 und im dritten 25).

Die Gegenleistung, mit der das Unternehmen insgesamt rechnet (d. h. der hypothetische Transaktionspreis), beläuft sich somit auf WE 120.000 ($100 \text{ Verträge} \times \text{WE } 750 + 50 \text{ Verträge} \times \text{WE } 600 + 25 \text{ Verträge} \times \text{WE } 600$). Unter der Annahme, dass der Einzelveräußerungspreis für jede Vertragslaufzeit der gleiche ist, ordnet das Unternehmen jedem verkauften Wartungsvertrag WE 685,71 ($\text{WE } 120.000 \div 175$) zu.

Im ersten Jahr erfasst das Unternehmen folglich Umsatzerlöse von WE 68.571 ($100 \text{ verkaufte Einjahresverträge für Wartungsleistungen} \times \text{zugeordneter Preis von WE } 685,71 \text{ je Wartungsvertrag}$). Dementsprechend würde es bei Vertragsabschluss WE 6.429 der Verlängerungsoption zuordnen (eingegangene Zahlungen in Höhe von WE 75.000 abzüglich im ersten Jahr zu erfassender Umsatzerlöse in Höhe von WE 68.571).

Sollten die tatsächlichen Vertragsverlängerungen im zweiten und dritten Jahr von den Erwartungen abweichen, müsste das Unternehmen den hypothetischen Transaktionspreis und seine Zuordnung entsprechend anpassen. Abgesehen davon, dass, wie in Abschnitt 6.1 erläutert, die Schätzung der Einzelveräußerungspreise, die bei Vertragsabschluss erfolgt ist, nicht aktualisiert würde, legt der Standard nicht explizit fest, wie das Unternehmen den hypothetischen Transaktionspreis und die Zuordnung aktualisieren würde. Nachfolgend stellt ein Beispiel dar, wie ein Unternehmen seine Berechnung nach dem vereinfachten Verfahren aufgrund einer Änderung in den Erwartungen anpassen würde.

Nehmen wir an, dass das Unternehmen weniger Kundenabgänge als erwartet zu verzeichnen hat (z. B. jährlich 40 anstelle von 50 Prozent). Es schätzt daher, dass es letztendlich 196 Einjahreswartungsverträge verkaufen wird ($100 \text{ Verträge} + 60 \text{ Vertragsverlängerungen nach einem Jahr} + 36 \text{ Vertragsverlängerungen nach zwei Jahren}$). Die Gegenleistung, mit der das Unternehmen insgesamt rechnet, beläuft sich somit auf WE 132.600 ($100 \text{ Verträge} \times \text{WE } 750 + 60 \text{ Verträge} \times \text{WE } 600 + 36 \text{ Verträge} \times \text{WE } 600$) (aktualisierter hypothetischer Transaktionspreis). Das Unternehmen würde seine Schätzungen der Einzelveräußerungspreise (die der Annahme zufolge für jeden Wartungszeitraum gleich wären) nicht aktualisieren. Daher ordnet es jedem Wartungszeitraum WE 676,53 ($\text{WE } 132.600 \div 196$) zu. Das Unternehmen würde die Höhe der Umsatzerlöse, die es im ersten Jahr ausweist, um WE 918 ($\text{WE } 68.571 - 100 \times \text{WE } 676,53$) verringern, da der der Option zugeordnete Betrag bei Vertragsabschluss höher gewesen wäre.

Siehe Abschnitt 5.8 für ein weiteres Beispiel zur Anwendung des vereinfachten Vorgehens, wenn der Vertrag ein nicht erstattungsfähiges, im Voraus zahlbares Entgelt umfasst, das als wesentliches Recht eingestuft wird.

6

Aufteilung des Transaktionspreises auf die Leistungsverpflichtungen

Änderungen gegenüber den zuvor gültigen IFRS

Die Vorschrift, die vertragliche Gegenleistung auf der Basis des relativen Einzelveräußerungspreises zu identifizieren und einer Option zuzuordnen (die als eine Leistungsverpflichtung eingestuft wurde), hat für viele IFRS-Anwender wahrscheinlich eine wesentliche Änderung ihrer Bilanzierungspraxis bedeutet. Für Unternehmen, die ihre vorherigen Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden zur Umsatzverteilung bei Vereinbarungen, die mehrere Güter oder Dienstleistungen umfassen, in Anlehnung an die US-GAAP entwickelt haben, stehen die IFRS-15-Vorschriften grundsätzlich mit den vorherigen Vorschriften des ASC 605-25 in Einklang. Allerdings schrieb ASC 605-25 Unternehmen vor, den Veräußerungspreis der Option zu schätzen (es sei denn, für diesen lagen objektive Anhaltspunkte vor), und enthielt kein Wahlrecht zur Anwendung einer alternativen Methode (d. h. keinen Verlängerungsoptionsansatz) zur Bewertung der Option.





Häufig gestellte Fragen

Frage 6-5: Könnte sich die Form einer Option (beispielsweise eine Geschenkkarte oder ein Kupon) darauf auswirken, wie der Einzelveräußerungspreis einer Option geschätzt wird?

Nach unserer Auffassung sollte sich die Form einer Option nicht darauf auswirken, wie der Einzelveräußerungspreis geschätzt wird. Nehmen wir beispielsweise an, dass ein Einzelhändler Kunden, die in einem bestimmten Zeitraum mehr als WE 100 ausgeben, einen Nachlass von WE 15 auf einen in der Zukunft zu tätigen Kauf in Form eines Kupons oder einer Geschenkkarte gewährt, der bzw. die zwei Wochen nach dem Verkaufsdatum abläuft. Wenn der Einzelhändler entscheidet, dass diese Art Angebot ein wesentliches Recht darstellt (siehe Abschnitt 4.6), dann muss er einen Teil des Transaktionspreises auf der Basis der relativen Einzelveräußerungspreise der Option zuordnen.

Wie in Abschnitt 6.1 erörtert, erfordert der Standard, dass ein Unternehmen zunächst feststellt, ob direkt beobachtbare Einzelveräußerungspreise vorhanden sind. Dabei muss der Einzelhändler die Art der zugrunde liegenden Transaktion berücksichtigen. In diesem Beispiel ist eine Transaktion, bei

der ein Kunde eine Geschenkkarte im Wert von WE 15 zu ihrem aufgedruckten Wert erwerben kann, im Wesentlichen nicht die gleiche wie eine Transaktion, bei der der Kunde eine Geschenkkarte oder einen Kupon über WE 15 in Verbindung mit dem Erwerb eines weiteren Guts oder einer weiteren Dienstleistung erhält. Der Einzelhändler könnte schlussfolgern, dass für eine kostenlose Geschenkkarte oder einen Gratiskupon, die bzw. der in Verbindung mit dem Erwerb eines weiteren Guts oder einer weiteren Dienstleistung ausgehändigt wird, kein direkt beobachtbarer Einzelveräußerungspreis existiert. Er müsste daher den Einzelveräußerungspreis in Übereinstimmung mit IRFS 15.B42 schätzen. Der geschätzte Einzelveräußerungspreis einer Option, die in Form einer Geschenkkarte oder eines Kupons gewährt wird, wäre jeweils gleich, da sich beide Schätzungen auf die Wahrscheinlichkeit bezögen, mit der die Option ausgeübt wird (bzw. die Wahrscheinlichkeit der Nichtinanspruchnahme, siehe Abschnitt 7.9).

Frage 6-6: Kann ein Unternehmen das vereinfachte Vorgehen nutzen, wenn nicht alle Güter oder Dienstleistungen des ursprünglichen Vertrags einer Verlängerungsoption unterliegen?

In bestimmten Fällen könnte es angebracht sein, das vereinfachte Vorgehen anzuwenden, auch wenn nicht alle Güter oder Dienstleistungen des ursprünglichen Vertrags einer Vertragsverlängerung unterliegen, sofern es sich bei der Vertragsverlängerung um ein Gut oder eine Dienstleistung handelt, die dem ursprünglichen Vertrag ähnlich ist und den im ursprünglichen Vertrag enthaltenen Verlängerungsbedingungen folgt. Ein Beispiel wäre ein Vertrag über den Verkauf von

Hardware und eine Servicegarantie, bei der der Kunde die Möglichkeit hat, nur die Garantie zu verlängern. Des Weiteren ist davon auszugehen, dass die Verlängerungsoption ein wesentliches Recht darstellt. Wenn die Bedingungen einer zukünftigen Garantieverlängerung mit den Bedingungen des ursprünglichen Vertrags übereinstimmen, halten wir die Verwendung des vereinfachten Verfahrens bei der Zuordnung des Transaktionspreises auf den Vertrag für angemessen.

6

Aufteilung des Transaktionspreises auf die Leistungsverpflichtungen

6.2 Anwendung der Methode des relativen Einzelveräußerungspreises (im März 2020 aktualisiert)

Sobald ein Unternehmen den Einzelveräußerungspreis für die einzelnen vertraglich vereinbarten Güter oder Dienstleistungen bestimmt hat, hat es den Transaktionspreis auf diese Leistungsverpflichtungen zu verteilen. Gemäß dem Standard ist der Transaktionspreis im Verhältnis der relativen Einzelveräußerungspreise aufzuteilen. Eine Ausnahme bilden die beiden in den Abschnitten 6.3 und 6.4 beschriebenen Situ-

ationen (variable Gegenleistungen und Preisnachlässe). Nach der Methode des relativen Einzelveräußerungspreises ist der Transaktionspreis im Verhältnis des Einzelveräußerungspreises einer jeden Leistungsverpflichtung zur Summe der Einzelveräußerungspreise aller vertraglichen Leistungsverpflichtungen aufzuteilen. Das folgende Beispiel 6-3 verdeutlicht diese Vorgehensweise:

Beispiel 6-3: Aufteilung auf der Basis relativer Einzelveräußerungspreise

Manufacturing Co. hat mit einem Kunden einen Vertrag über den Verkauf einer Maschine zu einem Preis von WE 100.000 geschlossen. Der vereinbarte Preis umfasst auch die Montage der Maschine sowie eine verlängerte Garantie von zwei Jahren. Es sei angenommen, dass die Manufacturing Co. drei Leistungsverpflichtungen identifiziert hat und die Einzelveräußerungspreise dieser Leistungsverpflichtungen wie folgt bestimmt werden: Maschine WE 75.000, Montageleistungen WE 14.000 und verlängerte Garantie WE 20.000.

Die Summe der Einzelveräußerungspreise von WE 109.000 übersteigt den gesamten Transaktionspreis von WE 100.000, was darauf hinweist, dass im Vertrag ein Preisnachlass enthalten ist. Dieser ist proportional zu den Einzelveräußerungspreisen jeder Leistungsverpflichtung auf die einzelnen

Leistungsverpflichtungen zu verteilen. Der Transaktionspreis in Höhe von WE 100.000 verteilt sich somit wie folgt:

Maschine: WE 68.807
($WE\ 100.000 \times [WE\ 75.000 \div WE\ 109.000]$)

Montage: WE 12.844
($WE\ 100.000 \times [WE\ 14.000 \div WE\ 109.000]$)

Garantieverpflichtung: WE 18.349
($WE\ 100.000 \times [WE\ 20.000 \div WE\ 109.000]$)

Der Betrag, der jeder Leistungsverpflichtung zugeordnet wurde, ist dann als Umsatz zu erfassen, wenn (oder sobald) das Unternehmen die jeweilige Leistungsverpflichtung erfüllt hat.

Änderungen gegenüber den zuvor gültigen IFRS

Die Zuordnungsmethode des IFRS 15 unterscheidet sich nur unwesentlich von der Verfahrensweise bei der Anwendung der in IFRIC 13 genannten Zuordnungsmethoden, etwa dem Ansatz auf der Basis der relativen beizulegenden Zeitwerte (*relative fair value approach*). Das Vorgehen kann jedoch kompliziert sein, wenn ein Unternehmen eine der in IFRS 15 genannten Ausnahmeregelungen oder beide in Anspruch

nimmt (siehe die diesbezüglichen Erläuterungen in den Abschnitten 6.3 und 6.4). Außerdem war es nach dem Standard wahrscheinlich erforderlich, dass Unternehmen, die keine relative Zuordnungsmethode gemäß den zuvor geltenden IFRS angewendet haben (z. B. Unternehmen, die bisher nach dem Residualwertansatz vorgegangen sind), ihre Praxis ändern mussten.



Häufig gestellte Fragen

Frage 6-7: Wie hat ein Unternehmen den Transaktionspreis in einem Vertrag mit mehreren Leistungsverpflichtungen zu allokieren, bei dem es sowohl als Prinzipal als auch als Agent agiert?

Im Standard wird die Zuordnung des Transaktionspreises für einen Vertrag mit mehreren Leistungsverpflichtungen, in dem das Unternehmen sowohl als Prinzipal als auch als Agent handelt (siehe Abschnitt 4.4 für Erläuterungen zum Thema „Prinzipal oder Agent?“), nicht thematisiert. Nachfolgend zeigen wir zwei akzeptable Wege auf, wie für solche Verträge der Transaktionspreis so verteilt werden kann,

dass dies mit dem Ziel des Standards übereinstimmt. Unternehmen müssen die Fakten und Umstände ihrer Verträge beurteilen, um sicherzustellen, dass die Zuordnung bei mehreren Leistungsverpflichtungen, bei denen ein Unternehmen sowohl als Prinzipal als auch als Agent auftritt, die Ziele des IFRS 15 zur Zuordnung des Transaktionspreises erfüllt.

Beispiel 6-4: Zuordnung, wenn ein Unternehmen sowohl Prinzipal als auch Agent in einem Vertrag ist

Unternehmen X verkauft zwei verschiedene Produkte (Produkt A und Produkt B) zusammen mit einer eigenständig abgrenzbaren Dienstleistung zu einem Gesamtvertragspreis von WE 800 an Kunde Y. Unternehmen X ist der Prinzipal beim Verkauf von Produkt A und Produkt B, aber ein Agent beim Verkauf der Dienstleistung.

Der Einzelveräußerungspreis für jedes Gut und jede Dienstleistung im Vertrag stellt sich wie folgt dar:

Vertrag	Einzelveräußerungspreis	
Produkt A	WE	500
Produkt B	WE	300
Service	WE	200
Gesamt	WE 1.000	

Unternehmen X erhält von einem Drittanbieter eine Provision von 20 % auf den Einzelveräußerungspreis der Dienstleistung. Das heißt, Unternehmen X erhält eine Provision über WE 40 (z. B. $WE\ 200 \times 20\ %$) und überweist die restlichen WE 160 an den Drittanbieter.

Methode A: Unternehmen X ermittelt, dass es einen einzigen Preisnachlass von WE 200 (d. h. die Summe der Einzelveräußerungspreise von WE 1.000 abzüglich des Vertragspreises von WE 800) auf das Bündel von Gütern und Dienstleistungen gewährt hat, die im Rahmen des Vertrags an Kunde Y verkauft wurden (die Produkte A und B und die vom Drittanbieter erbrachte Dienstleistung). Um den Preisnachlass auf alle Güter und Dienstleistungen im Vertrag zu verteilen, betrachtet Unternehmen X bei der Zuordnung des Transaktionspreises auf die Leistungsverpflichtungen die Leistungsverpflichtung für die Vermittlungsleistung als Teil des Vertrags mit Kunde Y. Unternehmen X ermittelt die Einzelveräußerungspreise der Produkte A und B und der Vermittlungsleistung und verteilt anschließend den Transaktionspreis von WE 640 (den Vertragspreis in Höhe von WE 800 abzüglich WE 160, die an den Drittanbieter zu zahlen sind) auf der Basis der relativen Einzelveräußerungspreise auf die Produkte A und B und die Dienstleistung. ►

6

Aufteilung des Transaktionspreises auf die Leistungsverpflichtungen

Häufig gestellte Fragen

Diese Methode wird wie folgt dargestellt:

Vertrag	Einzelveräußerungspreis	Zugeordneter Transaktionspreis
Produkt A	WE 500 ($500 \div 840 \times 640$)	WE 381
Produkt B	WE 300 ($300 \div 840 \times 640$)	WE 229
Service	WE 40 ($40 \div 840 \times 640$)	WE 30
Gesamt	WE 840	WE 640

Methode B: Unternehmen X ermittelt, dass es einen Preisnachlass von WE 200 auf die Produkte A und B gewährt hat, da es der Prinzipal bei der Übertragung der Produkte auf Kunde Y ist. Unternehmen X ist der Ansicht, dass der Drittanbieter ein separater Kunde für seine Vermittlungsleistungen ist und die Provision, die Unternehmen X für die Vermittlungsleistung erwartet, nicht Teil des Transaktionspreises im

Vertrag mit Kunde Y ist. Unternehmen X ordnet den Produkten A und B einen Transaktionspreis von WE 600 (Vertragspreis über WE 800 abzüglich des Einzelveräußerungspreises der Dienstleistung über WE 200) auf der Basis des relativen Einzelveräußerungspreises zu. Diese Methode wird wie folgt dargestellt:

Vertrag	Einzelveräußerungspreis	Zugeordneter Transaktionspreis
Produkt A	WE 500 ($500 \div 800 \times 600$)	WE 375
Produkt B	WE 300 ($300 \div 800 \times 600$)	WE 225
Gesamt	WE 800	WE 600

Das Unternehmen würde die Provision über WE 40 aus dem Dienstleistungsvertrag separat erfassen, wenn die Leistungsverpflichtung für die Vermittlungsleistung erfüllt ist.

Bei beiden Methoden wird letztendlich die gleiche Höhe an Umsatzerlösen erfasst (d. h. WE 640). Jedoch wäre der Zeitpunkt der Umsatzrealisierung unterschiedlich, wenn die Produkte und die Vermittlungsleistung zu unterschiedlichen Zeitpunkten an den Kunden übertragen würden.



6.3 Zuordnung von variablen Gegenleistungen (im März 2020 aktualisiert)

Die Methode des relativen Einzelveräußerungspreises ist die übliche Methode für die Aufteilung des Transaktionspreises. Das Board merkt jedoch in seiner Grundlage für Schlussfolgerungen in Bezug auf IFRS 15 an, dass sie nicht immer zu einer zuverlässigen Darstellung der Höhe der Gegenleistung führt, die das Unternehmen vom Kunden erwartet.²⁵⁵ Im Hinblick auf die Aufteilung des Transaktionspreises nennt der Standard daher zwei Ausnahmeregelungen zur Methode des relativen Einzelveräußerungspreises.

Die erste bezieht sich auf die Zuordnung variabler Gegenleistungen (siehe Abschnitt 6.4 zur zweiten Ausnahmeregelung, die Zuordnung eines Preisnachlasses betreffend). Nach dieser Ausnahmeregelung sind variable Gegenleistungen vollständig einem bestimmten Vertragsbestandteil zuzuordnen, zum Beispiel einer oder mehreren (aber nicht allen)

Leistungsverpflichtungen innerhalb des Vertrags (z. B. kann ein Bonus davon abhängig sein, dass ein Unternehmen ein zugesagtes Gut oder eine zugesagte Dienstleistung innerhalb eines festgelegten Zeitraums überträgt) oder einem oder mehreren (aber nicht allen) eigenständig abgrenzbaren Gütern oder Dienstleistungen, die im Rahmen einer Reihe von eigenständig abgrenzbaren Gütern oder Dienstleistungen zugesagt wurden, die Teil einer einzigen Leistungsverpflichtung sind (siehe Abschnitt 4.2.2; beispielsweise erhöht sich die zugesagte Gegenleistung im zweiten Jahr eines zweijährigen Reinigungsdienstleistungsvertrags parallel zu einem festgelegten Inflationsindex).

Die zwei nachfolgend näher beschriebenen Bedingungen müssen kumulativ erfüllt sein, damit die Ausnahmeregelung anzuwenden ist:

Auszug aus IFRS 15

85. Ein Unternehmen hat einen variablen Betrag (sowie etwaige spätere Änderungen dieses Betrags) vollständig einer Leistungsverpflichtung oder einem eigenständig abgrenzbaren Gut oder einer eigenständig abgrenzbaren Dienstleistung, das oder die gemäß Paragraph 22(b) Teil einer einzigen Leistungsverpflichtung ist, zuzuordnen, wenn beide folgenden Kriterien erfüllt sind:

- (a) die Konditionen der variablen Zahlung sind auf die Bemühungen des Unternehmens um Erfüllung der Leistungsverpflichtung oder Übertragung des eigenständig abgrenzbaren Guts oder der eigenständig abgrenzbaren Dienstleistung (oder auf eine spezifischen Folge dieser Erfüllung oder Übertragung) abgestimmt; und
- (b) die vollständige Zuordnung des variablen Teils der Gegenleistung zu der Leistungsverpflichtung oder des eigenständig abgrenzbaren Guts oder der eigenständig abgrenzbaren Dienstleistung steht bei Betrachtung sämtlicher vertraglicher Leistungsverpflichtungen und Zahlungsbedingungen mit dem in Paragraph 73 genannten Ziel der Aufteilung in Einklang.

86. Der verbleibende Teil des Transaktionspreises, der die in Paragraph 85 genannten Kriterien nicht erfüllt, ist nach den Paragraphen 73-83 aufzuteilen.

²⁵⁵ Siehe IFRS 15.BC280.

Aufteilung des Transaktionspreises auf die Leistungsverpflichtungen

Während die Formulierung des IFRS 15.85 im vorstehenden Auszug impliziert, dass diese Ausnahmeregelung auf die Zuordnung der variablen Gegenleistung zu einer einzigen Leistungsverpflichtung oder einem einzigen eigenständig abgrenzbaren Gut oder einer einzigen eigenständig abgrenzbaren Dienstleistung innerhalb einer Reihe beschränkt ist, kann die variable Gegenleistung gemäß IFRS 15.84 einer oder mehreren, aber nicht allen Leistungsverpflichtungen oder eigenständig abgrenzbaren Gütern bzw. Dienstleistungen, die im Rahmen einer Reihe zugesagt wurden, zugeordnet werden. Nach unseren Informationen bestand die Absicht des Boards nicht darin, die Ausnahmeregelung auf eine einzige Leistungsverpflichtung innerhalb des Vertrags oder auf ein einziges eigenständig abgrenzbares Gut oder eine einzige eigenständig abgrenzbare Dienstleistung, die im Rahmen einer Reihe zugesagt wurden, zu beschränken, obgleich der Standard für den Rest dieser Thematik eine Formulierung im Singular verwendet und den Wortlaut „einer oder mehreren, aber nicht allen“ nicht wiederholt.

Das Board merkt in der Grundlage für Schlussfolgerungen an, dass diese Ausnahmeregelung notwendig sei, da die Aufteilung bedingter Beträge auf alle Leistungsverpflichtungen innerhalb eines Vertrags die wirtschaftlichen Aspekte einer Transaktion möglicherweise nicht in allen Fällen widerspiegeln.²⁵⁶ Die vollständige Zuordnung der variablen Gegenleistung zu einem eigenständig abgrenzbaren Gut oder einer eigenständig abgrenzbaren Dienstleistung kann angebracht sein, wenn der diesem bestimmten Gut oder dieser bestimmten Dienstleistung zugeordnete Betrag im Verhältnis zu allen sonstigen vertraglichen Leistungsverpflichtungen und Zahlungsbedingungen angemessen ist. Spätere Änderungen der variablen Gegenleistung sind einheitlich zuzuordnen.

Unter Umständen müssen Unternehmen bei der Feststellung, ob ihre Verträge die Voraussetzungen erfüllen, um variable Gegenleistungen spezifischen Leistungsverpflichtungen oder eigenständig abgrenzbaren Gütern oder Dienstleistungen, die im Rahmen einer Reihe zugesagt wurden, zuzuordnen, bedeutsame Ermessensentscheidungen treffen. Zunächst müssen sie ermitteln, ob sie das erste in

IFRS 15.85 genannte Kriterium erfüllen, nach dem die Konditionen einer variablen Zahlung auf die Bemühungen des Unternehmens abgestimmt sein müssen, eine Leistungsverpflichtung zu erfüllen oder ein eigenständig abgrenzbares Gut bzw. eine eigenständig abgrenzbare Dienstleistung, das bzw. die im Rahmen einer Reihe zugesagt wurde, zu übertragen.

Wenn ein Unternehmen diese Beurteilung vornimmt, muss es die Art seiner Zusage und wie die Leistungsverpflichtung definiert ist, berücksichtigen. Darüber hinaus muss das Unternehmen die variablen Zahlungsbedingungen klar verstehen und wie diese mit der Zusage des Unternehmens übereinstimmen. Dazu gehört auch die Bewertung von Rückforderungen oder anderen möglichen Anpassungen der variablen Gegenleistung. So könnte z. B. ein Unternehmen schlussfolgern, dass die Art seiner Zusage in einem Vertrag darin besteht, Serviceleistungen für ein Hotel zu erbringen (einschließlich der Führung der Hotelmitarbeiter sowie Buchführungsleistungen, Schulungen und Einkauf usw.), die eine Reihe von eigenständig abgrenzbaren Dienstleistungen umfassen (d. h. tägliches Hotelmanagement). Für das Erbringen dieser Leistungen erhält das Unternehmen eine variable Gebühr, basierend auf einem Prozentsatz der Auslastung. Das Unternehmen wird wahrscheinlich feststellen, dass es das erste Kriterium erfüllt, um die tägliche variable Gebühr der an diesem Tag erbrachten Dienstleistung zuzuordnen, da die Unsicherheit in Bezug auf die Gegenleistung täglich aufgehoben wird, indem das Unternehmen seiner Verpflichtung, tägliche Managementleistungen für das Hotel zu erbringen, nachkommt. Denn die variablen Zahlungen beziehen sich speziell auf die Übertragung der eigenständig abgrenzbaren Dienstleistung, die Teil einer Reihe eigenständig abgrenzbarer Güter oder Dienstleistungen (d. h. täglicher Hotelmanagementdienstleistungen) ist. Der Umstand, dass die Zahlungen nicht direkt mit allen zugrunde liegenden, täglich ausgeführten Aktivitäten zusammenhängen, wirkt sich nicht auf diese Einschätzung aus. In Abschnitt 4 wird näher darauf eingegangen, wie die Art der vertraglich zugesagten Güter oder Dienstleistungen zu identifizieren ist. Dazu gehört auch, ob sie das Kriterium des *series requirement* erfüllen.

²⁵⁶ Siehe IFRS 15.BC278.



Als Gegensatz dazu könnte man ein Unternehmen betrachten, das einen Vertrag über den Verkauf einer Anlage und Wartungsleistungen für diese Anlage hat. Die Wartungsleistungen wurden als eine Reihe von eigenständig abgrenzbaren Dienstleistungen festgelegt, da der Kunde davon profitiert, dass das Unternehmen bereit ist, im Falle eines Ausfalls der Anlage die Wartungsleistung zu erbringen. Die Vergütung für die Wartungsleistungen richtet sich nach der Nutzung der Anlage und ist daher variabel. In diesem Beispiel stimmen die Zahlungsbedingungen nicht mit der Art der Zusage des Unternehmens überein. Dies liegt daran, dass die Zahlungsbedingungen nutzungsabhängig sind, aber die Art der Zusage des Unternehmens darin besteht, jeden Tag bereitzustehen, um alle erforderlichen Wartungsarbeiten durchzuführen, unabhängig davon, in welchem Umfang der Kunde die Anlage nutzt. Da der Vertrag nicht die Kriterien der Ausnahmeregelung zur Zuordnung der variablen Gegenleistung erfüllt, muss es die variable Gegenleistung unter Berücksichtigung der Begrenzung über die Laufzeit des Vertrags schätzen. Das Unternehmen würde dann die Umsatzerlöse auf der Grundlage seines Leistungsfortschritts erfassen (siehe Abschnitt 7.1.4).

Nach Bewertung des ersten Kriteriums müssen Unternehmen prüfen, ob ihre Verträge das zweite in IFRS 15.85 enthaltene Kriterium erfüllen, um zu klären, ob die auf diese Weise vorgenommene Zuordnung der Gegenleistung mit dem im Standard formulierten Hauptziel der Aufteilung des Transaktionspreises gemäß IFRS 15.73 in Einklang steht. Das heißt, ein Unternehmen sollte jeder Leistungsverpflichtung (oder jedem eigenständig abgrenzbaren Gut bzw. jeder eigenständig abgrenzbaren Dienstleistung, die Teil einer Reihe sind) den Teil des Transaktionspreises zuordnen, der der Gegenleistung entspricht, die ihm im Gegenzug für die Übertragung zugesagter Güter oder Dienstleistungen auf einen Kunden voraussichtlich zusteht.

Die TRG erörterte vier Arten von Verträgen mit unterschiedlichen variablen Zahlungsbedingungen, die als Reihe eigenständig abgrenzbarer Güter oder Dienstleistungen bilanziert werden können (siehe Abschnitt 4.2.2) und bei denen ein

Unternehmen nach vernünftigem Ermessen schlussfolgern kann, dass das Ziel der Aufteilung erfüllt wurde (und die variable Gegenleistung jedem eigenständig abgrenzbaren Dienstleistungszeitraum, z. B. Tag, Monat oder Jahr, zugeordnet werden konnte), wie folgt:²⁵⁷

- **Sinkende Preise:** Das TRG Agenda Paper enthält einen IT-Outsourcing-Vertrag, bei dem die Ereignisse, die zur Zahlung der variablen Gegenleistung führen, während der gesamten Vertragslaufzeit die gleichen sind, der Preis pro Einheit jedoch über die Laufzeit des Vertrags sinkt. Das Ziel der Aufteilung lässt sich erreichen, wenn die Preisbildung zu Marktbedingungen erfolgt (etwa bei einer vertraglichen Benchmark-Klausel) oder die Preisänderungen wesentlich und an die Veränderung der Kosten, die einem Unternehmen bei Erfüllung seiner Verpflichtung entstehen, oder die Veränderung des dem Kunden gelieferten Werts gekoppelt sind.



²⁵⁷ Siehe TRG Agenda Paper 39, *Application of the Series Provision and Allocation of Variable Consideration*, 13. Juli 2015.

Aufteilung des Transaktionspreises auf die Leistungsverpflichtungen

- **Einheitliche Festpreise:** Das TRG Agenda Paper enthält einen Vertrag über die Verarbeitung von Transaktionen mit einer unbekannten Menge an Transaktionen, aber einer festen vertraglichen Vergütung je Transaktion. Das Ziel der Aufteilung lässt sich erreichen, wenn sich die Vergütung über die gesamte Vertragslaufzeit einheitlich gestaltet und die berechneten Beträge mit den Preisbildungsgepflogenheiten des Unternehmens bei ähnlichen Kunden in Einklang stehen.
- **Einheitliche variable Gebühren, Kostenerstattungen und Anreizzahlungen:** Das TRG Agenda Paper enthält einen Vertrag über Hotelmanagementleistungen, bei dem die monatliche Gegenleistung auf einem Prozentsatz der monatlichen Mieterträge, der Erstattung der Personalkosten und einer Jahresprämie basiert. Das Ziel der Aufteilung lässt sich bei diesen Zahlungskomponenten wie folgt erreichen: Die monatliche Basisvergütung kann das Ziel

erreichen, wenn die über die gesamte Vertragsdauer gleich bleibende Bemessungsgrundlage (z. B. 1 Prozent der monatlichen Mieterträge) den Wert für den Kunden widerspiegelt. Die Kostenerstattungen können das Ziel erreichen, wenn sie in einem angemessenen Verhältnis zu den Bemühungen des Unternehmens stehen, seine Zusage täglich zu erfüllen. Die Jahresprämie kann das Ziel ebenso erreichen, wenn sie den Wert widerspiegelt, der dem Kunden im abgelaufenen Jahr geboten worden ist, und verglichen mit Prämien, die in anderen Zeiträumen gezahlt werden könnten, angemessen ist.

- **Umsatz- und nutzungsabhängige Lizenzgebühren:** Das TRG Agenda Paper enthält einen Franchisevertrag, nach dem der Franchisegeber eine umsatzabhängige Lizenzgebühr von 5 Prozent zusätzlich zu einer fixen Gebühr erhält. Das Ziel der Aufteilung lässt sich erreichen, wenn die über die Dauer der Franchiselizenz gleich bleibende Berechnungsformel den Wert des Zugangs zum geistigen Eigentum des Franchisegebers für den Kunden (z. B. ausgedrückt durch die Umsatzerlöse, die der Kunde erwirtschaftet hat) angemessen wiedergibt.

Hierbei ist zu beachten, dass die Zuordnung der variablen Gegenleistung zu einer oder mehreren, aber nicht allen Leistungsverpflichtungen oder eigenständig abgrenzbaren Gütern oder Dienstleistungen, die Teil einer Reihe sind, eine verpflichtende Regelung und kein Wahlrecht ist. Sofern die vorgenannten Kriterien erfüllt sind, muss das Unternehmen die variable Gegenleistung der bzw. den entsprechenden Leistungsverpflichtungen oder den eigenständig abgrenzbaren Gütern oder Dienstleistungen, die Teil einer Reihe sind, zuordnen.

Zur Veranschaulichung, wann ein Unternehmen die variable Gegenleistung einem bestimmten Vertragsbestandteil zuordnen kann, enthält der Standard das folgende Beispiel, das sich auf lizenziertes geistiges Eigentum bezieht (siehe hierzu auch die Erläuterungen in Abschnitt 8):



Auszug aus IFRS 15

Beispiel 35: Zuordnung variabler Gegenleistungen (IFRS 15.IE178-IE187)

Ein Unternehmen schließt mit einem Kunden einen Vertrag über zwei Lizenzen für geistiges Eigentum (Lizenzen X und Y), die das Unternehmen als zwei Leistungsverpflichtungen identifiziert, die zu einem bestimmten Zeitpunkt erfüllt werden. Die Einzelveräußerungspreise betragen WE 800 für Lizenz X und WE 1.000 für Lizenz Y.

Fall A: Vollständige Zuordnung der variablen Gegenleistung zu einer Leistungsverpflichtung

Im Lizenzvertrag ist für Lizenz X ein Fixbetrag von WE 800 vereinbart worden, während die Gegenleistung für Lizenz Y 3 Prozent der künftigen Verkäufe von Produkten, die auf der Nutzung von Lizenz Y basieren, durch den Kunden beträgt. Zum Zweck der Aufteilung schätzt das Unternehmen die umsatzabhängigen Lizenzgebühren (d. h. die variable Gegenleistung) gemäß Paragraph 53 des IFRS 15 auf WE 1.000.

Vor der Aufteilung des Transaktionspreises zieht das Unternehmen die Kriterien nach Paragraph 85 des IFRS 15 in Betracht und kommt zu dem Schluss, dass die variable Gegenleistung (d. h. die umsatzabhängigen Lizenzgebühren) vollständig Lizenz Y zuzuordnen ist. Das Unternehmen gelangt zu dem Schluss, dass die Kriterien nach Paragraph 85 des IFRS 15 aus den beiden folgenden Gründen erfüllt sind:

- (a) Die variable Gegenleistung ergibt sich ausschließlich aus einer Folge der Erfüllung der Leistungsverpflichtung zur Übertragung von Lizenz Y (d. h. die Folgeverkäufe des Kunden von Produkten, die auf der Nutzung von Lizenz Y basieren).
- (b) Die vollständige Zuordnung der erwarteten Lizenzgebühren von WE 1.000 zu Lizenz Y entspricht dem Ziel der Aufteilung in Paragraph 73 des IFRS 15, da die Schätzung der umsatzabhängigen Lizenzgebühren (WE 1.000) durch das Unternehmen dem Einzelveräußerungspreis von Lizenz Y nahekommt und der Fixbetrag von WE 800 annähernd dem Einzelveräußerungspreis von Lizenz X entspricht. Das Unternehmen ordnet WE 800 in Übereinstimmung mit Paragraph 86 des IFRS 15 Lizenz X zu, da es nach einer Überprüfung der bestehenden Fakten und Umstände in Bezug auf beide Lizenzen nicht dem Ziel der Aufteilung in Paragraph 73 des IFRS 15 entspräche, wenn das Unternehmen zusätzlich zur vollständigen variablen Gegenleistung einen Teil des Fixbetrags Lizenz Y zuordnet.

Das Unternehmen überträgt Lizenz Y zu Beginn des Vertragsverhältnisses und Lizenz X einen Monat später. Bei der Übertragung von Lizenz Y erfasst das Unternehmen keine Umsatzerlöse, da die Gegenleistung, die Lizenz Y zugeordnet wurde, in Form von umsatzabhängigen Lizenzgebühren zufließt. Deshalb erfasst das Unternehmen Umsatzerlöse für die umsatzabhängigen Lizenzgebühren gemäß Paragraph B63 des IFRS 15, wenn der spätere Verkauf von Produkten, die auf der Nutzung von Lizenz Y basieren, tatsächlich stattfindet.

Bei der Übertragung von Lizenz X erfasst das Unternehmen Umsatzerlöse in Höhe von WE 800, die Lizenz X zugeordnet wurden. ►

Aufteilung des Transaktionspreises auf die Leistungsverpflichtungen

Auszug aus IFRS 15 (Fortsetzung)

Fall B: Zuordnung der variablen Gegenleistung auf Basis der Einzelveräußerungspreise

Im Lizenzvertrag ist für Lizenz X ein Fixbetrag von WE 300 vereinbart, während die Gegenleistung für Lizenz Y 5 Prozent der künftigen Verkäufe des Kunden von Produkten beträgt, die auf der Nutzung von Lizenz Y basieren. Das Unternehmen schätzt die umsatzabhängigen Lizenzgebühren (d. h. die variable Gegenleistung) gemäß Paragraph 53 des IFRS 15 auf WE 1.500.

Vor der Aufteilung des Transaktionspreises wendet das Unternehmen die Kriterien des Paragraphen 85 des IFRS 15 an, um zu bestimmen, ob die variable Gegenleistung (d. h. die umsatzabhängigen Lizenzgebühren) vollständig Lizenz Y zuzuordnen ist. Durch die Anwendung der Kriterien gelangt das Unternehmen zu dem Schluss, dass die vollständige Zuordnung der variablen Gegenleistung zu Lizenz Y nicht dem Prinzip der Aufteilung des Transaktionspreises entspräche, obwohl sich die variable Gegenleistung ausschließlich aus einer Folge der Erfüllung der Leistungsverpflichtung zur Übertragung von Lizenz Y ergibt (d. h. die Folgeverkäufe des Kunden von Produkten, die auf der Nutzung von Lizenz Y basieren). Die Zuordnung von WE 300 zu Lizenz X und von WE 1.500 zu Lizenz Y stellt keine angemessene Aufteilung des Transaktionspreises auf Basis der Einzelveräußerungspreise dar, die WE 800 für Lizenz X und WE 1.000 für Lizenz Y betragen. Demzufolge wendet das Unternehmen die allgemeinen Aufteilungsvorschriften der Paragraphen 76-80 des IFRS 15 an.

Auf Basis der Einzelveräußerungspreise von WE 800 für Lizenz X und WE 1.000 für Lizenz Y teilt das Unternehmen den Transaktionspreis von WE 300 auf die Lizenzen X und Y auf. Auch die Gegenleistung in Form von umsatzabhängigen Lizenzgebühren ordnet das Unternehmen auf Basis der relativen Einzelveräußerungspreise zu. Allerdings kann ein Unternehmen, das eine Lizenz für geistiges Eigentum erwirbt, bei der die Gegenleistung aus umsatzabhängigen Lizenzgebühren besteht, nach Paragraph B63 des IFRS 15 erst dann Umsatzerlöse erfassen, wenn das spätere der folgenden zwei Ereignisse eintritt: Der Folgeverkauf findet tatsächlich statt oder die Leistungsverpflichtung wird erfüllt (oder teilweise erfüllt).

Lizenz Y wird zu Vertragsbeginn auf den Kunden übertragen und Lizenz X drei Monate später. Bei der Übertragung von Lizenz Y erfasst das Unternehmen Umsatzerlöse in Höhe von WE 167 ($WE\ 1.000 \div WE\ 1.800 \times WE\ 300$), die Lizenz Y zugeordnet wurden. Bei der Übertragung von Lizenz X erfasst das Unternehmen Umsatzerlöse in Höhe von WE 133 ($WE\ 800 \div WE\ 1.800 \times WE\ 300$), die Lizenz X zugeordnet wurden.

Im ersten Monat sind aufgrund der Verkäufe durch den Kunden Lizenzgebühren in Höhe von WE 200 fällig. In Übereinstimmung mit Paragraph B63 des IFRS 15 erfasst das Unternehmen deshalb Umsatzerlöse in Höhe von WE 111 ($WE\ 1.000 \div WE\ 1.800 \times WE\ 200$), die Lizenz Y zugeordnet wurden (welche auf den Kunden übertragen wurde, womit diese Leistungsverpflichtung erfüllt ist). Das Unternehmen erfasst eine Vertragsverbindlichkeit in Höhe von WE 89 ($WE\ 800 \div WE\ 1.800 \times WE\ 200$), die Lizenz X zugeordnet wird. Dies ergibt sich daraus, dass die Leistungsverpflichtung, der die Lizenzgebühr zugeordnet wurde, noch nicht erfüllt worden ist, obwohl der Folgeverkauf durch den Kunden des Unternehmens bereits stattgefunden hat.



Häufig gestellte Fragen

Frage 6-8: Muss die Zuordnung der variablen Gegenleistung auf der Basis des relativen Einzelveräußerungspreises erfolgen, damit die Kriterien für die vollständige Zuordnung der variablen Gegenleistung zu einem bestimmten Vertragsbestandteil erfüllt sind? [TRG-Sitzung vom 13. Juli 2015, Agenda Paper 39]

Nein. Die Mitglieder der TRG vertraten die Auffassung, dass die Zuordnung auf der Basis des relativen Einzelveräußerungspreises nicht dem Ziel der Aufteilung entsprechen muss, wenn es sich dabei um die Zuordnung der variablen Gegenleistung zu einem bestimmten Vertragsbestandteil (z. B. einem eigenständig abgrenzbaren Gut oder einer eigenständig abgrenzbaren Dienstleistung, das bzw. die Teil einer Reihe ist) handelt. In der Grundlage für Schlussfolgerungen wird erläutert, dass die Zuordnung auf der Basis des relativen Einzelveräußerungspreises zwar die übliche Methode für die Erfüllung des Ziels der Aufteilung des Umsatzes sei, unter bestimmten Umständen, z. B. bei der Zuordnung der variablen Gegenleistung, jedoch auch andere Methoden angewendet werden können.²⁵⁸

Interessierte Parteien hatten die Frage aufgeworfen, ob die Ausnahmeregelung für variable Gegenleistungen bei einer Reihe eigenständig abgrenzbarer Güter oder Dienstleistungen begrenzt anwendbar ist (siehe Abschnitt 4.2.2). Damit wollten sie in Erfahrung bringen, ob nach dem Standard allen eigenständig abgrenzbaren Gütern oder Dienstleistungen, die sich im Wesentlichen gleichen, eine variable Gegenleistung in derselben Höhe (absoluter Wert) zugeordnet werden muss. Zwar gibt der Standard nicht an, welche sonstigen Aufteilungsmethoden abgesehen von der Methode des relativen Einzelveräußerungspreises angewendet werden könnten, jedoch waren sich die Mitglieder der TRG generell einig, dass ein Unternehmen nach vernünftigem Ermessen feststellen würde, ob die Aufteilung zu einem angemessenen Ergebnis führt (und damit das Ziel des Standards in Bezug auf die Aufteilung erfüllt; siehe oben).



²⁵⁸ Siehe IFRS 15.BC279-BC280.

Aufteilung des Transaktionspreises auf die Leistungsverpflichtungen

6.4 Zuordnung von Preisnachlässen

Die zweite Ausnahmeregelung zur Aufteilung auf der Basis relativer Einzelveräußerungspreise bezieht sich auf vertraglich vereinbarte Preisnachlässe (siehe Abschnitt 6.3 zur ersten Ausnahmeregelung, variable Gegenleistungen betreffend). Verkauft ein Unternehmen ein Bündel aus Gütern oder Dienstleistungen, ist dessen Veräußerungspreis meist niedriger als die Summe der Einzelveräußerungspreise der einzelnen Bestandteile. Bei Anwendung der Methode des relativen

Einzelveräußerungspreises würde der Nachlass anteilig auf alle Leistungsverpflichtungen aufgeteilt. Unternehmen haben indes in solchen Fällen, in denen sich ein Preisnachlass nicht auf alle vertraglich zugesagten Güter oder Dienstleistungen bezieht, den gesamten vertraglich vereinbarten Preisnachlass nur denjenigen Gütern oder Dienstleistungen zuzuordnen, auf die er sich letztlich bezieht; dies gilt für den Fall, dass alle folgenden Kriterien erfüllt sind:

Auszug aus IFRS 15

82. Ein Unternehmen hat einen Preisnachlass vollständig einer oder mehreren, aber nicht allen Leistungsverpflichtungen innerhalb des Vertrags zuzuordnen, wenn alle folgenden Kriterien erfüllt sind:

- (a) das Unternehmen veräußert jedes vertraglich vereinbarte eigenständig abgrenzbare Gut oder jede vertraglich vereinbarte eigenständig abgrenzbare Dienstleistung (bzw. jedes Bündel abgrenzbarer Güter oder Dienstleistungen) regelmäßig separat;
- (b) das Unternehmen veräußert darüber hinaus ein (oder mehrere) Bündel aus einigen dieser eigenständig abgrenzbaren Güter oder Dienstleistungen separat und gewährt dabei einen Preisnachlass auf die Einzelveräußerungspreise der Güter oder Dienstleistungen in jedem Bündel; und
- (c) der Preisnachlass, der jedem der unter b beschriebenen Bündel aus Gütern oder Dienstleistungen zuzuordnen ist, entspricht im Wesentlichen dem vertraglich vereinbarten Preisnachlass, und eine Analyse der Güter oder Dienstleistungen in jedem Bündel liefert beobachtbare Anhaltspunkte für die Leistungsverpflichtung (oder Leistungsverpflichtungen), der (denen) der gesamte vertragliche Preisnachlass zuzuordnen ist.

Ein Unternehmen nimmt diese Beurteilung vor, wenn der Preis bestimmter Güter oder Dienstleistungen weitgehend unabhängig von anderen vertraglich vereinbarten Gütern oder Dienstleistungen ist. In solchen Situationen kann es eine einzelne oder mehrere Leistungsverpflichtungen in dem Vertrag (jedoch nicht alle) bestimmen und ihnen den vollständigen vertraglich gewährten Preisnachlass zuordnen, vorausgesetzt die oben erwähnten Kriterien sind erfüllt. Das Unternehmen kann diese Ausnahmeregelung jedoch nicht zu dem Zweck anwenden, lediglich einen Teil des Nachlass-

ses einer einzigen oder mehreren (jedoch nicht allen) vertraglich zugesagten Leistungsverpflichtungen zuzuordnen. In seiner Grundlage für Schlussfolgerungen legt das Board dar, dass sich die in IFRS 15.82 enthaltenen Anforderungen generell auf Verträge beziehen, die mindestens drei Leistungsverpflichtungen enthalten. Im Standard wird zwar beschrieben, dass ein Unternehmen den gesamten Preisnachlass einer einzigen Leistungsverpflichtung zuordnen kann, jedoch merkt das Board an, dass dies selten der Fall sein dürfte.²⁵⁹ Es hält es stattdessen für wahrscheinlicher,

²⁵⁹ Siehe IFRS 15.BC283.



dass ein Unternehmen den Nachweis erbringen kann, dass sich ein Preisnachlass auf zwei oder mehr Leistungsverpflichtungen bezieht. Dies wird damit begründet, dass ein Unternehmen wahrscheinlich über beobachtbare Informationen darüber verfügt, dass der Einzelveräußerungspreis einer Gruppe von zugesagten Gütern oder Dienstleistungen niedriger ist als der Preis, der sich ergibt, wenn diese Güter oder Dienstleistungen getrennt verkauft werden. Es kann für ein Unternehmen schwieriger sein, ausreichende Nachweise zu erlangen, um zu belegen, dass sich ein Preisnachlass auf eine einzige Leistungsverpflichtung bezieht. Wenn ein Unternehmen in Übereinstimmung mit den oben genannten

Kriterien einer oder mehreren Leistungsverpflichtungen einen Preisnachlass zuordnet, so besagt der Standard, dass der Preisnachlass zuerst zugeordnet werden muss und erst danach die Schätzung des Einzelveräußerungspreises eines Guts oder einer Dienstleistung nach dem Residualwertansatz vorzunehmen ist (siehe Abschnitt 6.1.2).²⁶⁰

Um diese Ausnahmeregelung zu veranschaulichen und um klarzustellen, wann die Verwendung des Residualwertansatzes zur Schätzung der Einzelveräußerungspreise angemessen ist und wann nicht, führt der Standard das folgende Beispiel an:

Auszug aus IFRS 15

Beispiel 34: Zuordnung von Preisnachlässen (IFRS 15.IE167-IE177)

Ein Unternehmen veräußert die Produkte A, B und C regelmäßig separat und kann daher die folgenden Einzelveräußerungspreise bestimmen:

Produkt	Einzelveräußerungspreis
Produkt A	WE 40
Produkt B	WE 55
Produkt C	WE 45
Summe	WE 140

Darüber hinaus veräußert das Unternehmen regelmäßig die Produkte B und C zusammen für WE 60.

Fall A: Zuordnung eines Preisnachlasses zu einer oder mehreren Leistungsverpflichtungen

Das Unternehmen schließt mit einem Kunden einen Vertrag über den Verkauf der Produkte A, B und C im Austausch gegen WE 100. Es wird die Leistungsverpflichtungen für die verschiedenen Produkte zu unterschiedlichen Zeitpunkten erfüllen.

Der Vertrag sieht einen Preisnachlass von WE 40 auf die gesamte Transaktion vor, der bei der Aufteilung des Transaktionspreises unter Anwendung der Methode des relativen Einzelveräußerungspreises anteilig auf alle drei Leistungsverpflichtungen verteilt würde (in Übereinstimmung mit Paragraph 81 des IFRS 15).

Da das Unternehmen jedoch die Produkte B und C regelmäßig zusammen für WE 60 und Produkt A für WE 40 veräußert, verfügt es über Anhaltspunkte, dass der gesamte Preisnachlass gemäß Paragraph 82 des IFRS 15 der Zusage zuzuordnen ist, die Produkte B und C zu übertragen. ►

260 Siehe IFRS 15.83.

6

Aufteilung des Transaktionspreises auf die Leistungsverpflichtungen

Auszug aus IFRS 15 (Fortsetzung)

Überträgt das Unternehmen die Verfügungsgewalt über die Produkte B und C gleichzeitig, könnte es die Übertragung dieser Produkte aus praktischen Gründen als eine einzige Leistungsverpflichtung bilanzieren. In diesem Fall könnte das Unternehmen WE 60 des Transaktionspreises dieser einzigen Leistungsverpflichtung zuordnen und Umsatzerlöse von WE 60 erfassen, wenn die Produkte B und C gleichzeitig auf den Kunden übertragen werden.

Sieht der Vertrag jedoch vor, dass das Unternehmen die Verfügungsgewalt über die Produkte B und C zu unterschiedlichen Zeitpunkten überträgt, wird der diesen Produkten zugeordnete Betrag von WE 60 wie folgt auf die einzelnen Zusagen zur Übertragung von Produkt B (Einzelveräußerungspreis von WE 55) und Produkt C (Einzelveräußerungspreis von WE 45) aufgeteilt:

Produkt	Zugeordneter Transaktionspreis	
Produkt B	WE 33	$(WE\ 55 \div WE\ 100 \text{ gesamter Einzelveräußerungspreis} \times WE\ 60)$
Produkt C	WE 27	$(WE\ 45 \div WE\ 100 \text{ gesamter Einzelveräußerungspreis} \times WE\ 60)$
Summe	WE 60	

Fall B: Residualwertansatz ist angemessen

Das Unternehmen schließt wie in Fall A beschrieben mit einem Kunden einen Vertrag über den Verkauf der Produkte A, B und C. Der Vertrag umfasst auch die Zusage, Produkt D zu übertragen. Die vertraglich vereinbarte Gegenleistung beläuft sich auf insgesamt WE 130. Der Einzelveräußerungspreis von Produkt D ist in hohem Maß variabel (siehe Paragraph 79[c] des IFRS 15), weil das Unternehmen Produkt D an verschiedene Kunden zu sehr unterschiedlichen Preisen verkauft (zwischen WE 15 und WE 45). Deshalb beschließt das Unternehmen, den Einzelveräußerungspreis von Produkt D nach dem Residualwertansatz zu schätzen.

Vor der Schätzung des Einzelveräußerungspreises von Produkt D nach dem Residualwertansatz überprüft das Unternehmen, ob den anderen Leistungsverpflichtungen im Vertrag gemäß den Paragraphen 82 und 83 des IFRS 15 ein Preisnachlass zuzuordnen ist.

Da das Unternehmen wie in Fall A die Produkte B und C regelmäßig zusammen für WE 60 und Produkt A für WE 40 veräußert, verfügt es über beobachtbare Anhaltspunkte, dass WE 100 diesen drei Produkten zuzuordnen sind und ein Preisnachlass von WE 40 gemäß Paragraph 82 des IFRS 15 der Zusage zuzuordnen ist, die Produkte B und C zu übertragen. Unter Verwendung des Residualwertansatzes schätzt das Unternehmen den Einzelveräußerungspreis von Produkt D wie folgt auf WE 30:

Produkt	Einzelveräußerungspreis	Methode
Produkt A	WE 40	Direkt beobachtbar (siehe Paragraph 77 des IFRS 15)
Produkte B und C	WE 60	Direkt beobachtbar mit Preisnachlass (siehe Paragraph 82 des IFRS 15)
Produkt D	WE 30	Residualwertansatz (siehe Paragraph 79[c] des IFRS 15)
Summe	WE 130	



Auszug aus IFRS 15 (Fortsetzung)

Das Unternehmen stellt fest, dass der Betrag von WE 30, der Produkt D zugeordnet wird, innerhalb der Bandbreite seiner beobachtbaren Veräußerungspreise (zwischen WE 15 und WE 45) liegt. Die daraus resultierende Aufteilung (siehe vorstehende Tabelle) entspricht daher dem Ziel der Aufteilung nach Paragraph 73 des IFRS 15 sowie den Vorschriften in Paragraph 78 des IFRS 15.

Fall C: Residualwertansatz ist unangemessen

Die Tatsachen für Fall C entsprechen denen aus Fall B, nur beträgt der Transaktionspreis WE 105 statt WE 130. Die Verwendung des Residualwertansatzes würde dementsprechend zu einem Einzelveräußerungspreis von WE 5 für Produkt D führen (Transaktionspreis von WE 105 abzüglich WE 100, die den Produkten A, B und C zugeordnet sind). Das Unternehmen kommt zu dem Schluss, dass ein Betrag von WE 5 nicht den Betrag der Gegenleistung widerspiegelt, mit dem das Unternehmen im Gegenzug für die Erfüllung seiner Leistungsverpflichtung zur Übertragung von Produkt D rechnen kann, da eine Gegenleistung von WE 5 nicht annähernd dem Einzelveräußerungspreis von Produkt D entspricht, der zwischen WE 15 und WE 45 liegt. Deshalb überprüft das Unternehmen seine beobachtbaren Daten einschließlich der Verkaufszahlen und dokumentierten Margen, um den Einzelveräußerungspreis von Produkt D anhand einer anderen geeigneten Methode zu schätzen. Das Unternehmen teilt den Transaktionspreis von WE 105 im Verhältnis der Einzelveräußerungspreise der Produkte A, B, C und D gemäß den Paragraphen 73-80 des IFRS 15 auf diese Produkte auf.

Unsere Sichtweise

Die Möglichkeit, einen Preisnachlass einigen, aber nicht allen Leistungsverpflichtungen in einem Vertrag zuzuordnen, stellt eine signifikante Abkehr von der vorherigen Bilanzierungspraxis unter den zuvor geltenden IFRS dar. Diese Ausnahme ermöglicht es den Unternehmen in bestimmten Fällen, die wirtschaftlichen Aspekte der Transaktion besser abzubilden. Allerdings führen die Kriterien, die erfüllt sein müssen, um nachzuweisen, dass sich ein Preisnachlass nur auf einige der Leistungsverpflichtungen eines Vertrags bezieht, wahrscheinlich dazu, dass diese Ausnahmeregelung nur auf eine begrenzte Zahl von Transaktionen angewendet werden kann.



Aufteilung des Transaktionspreises auf die Leistungsverpflichtungen

Häufig gestellte Fragen

Frage 6-9: Welche Ausnahmeregelung würde ein Unternehmen in puncto Zuordnung anwenden, sofern ein Preisnachlass auch der Definition einer variablen Gegenleistung entspricht, da seine Höhe variabel ist und/oder er von zukünftigen Ereignissen abhängt? [TRG-Sitzung vom 30. März 2015, Agenda Paper 31]

Die TRG-Mitglieder kamen überein, dass ein Unternehmen zunächst bestimmen muss, ob ein variabler Preisnachlass die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Ausnahmeregelung für variable Gegenleistungen erfüllt (siehe Abschnitt 6.3).²⁶¹ Ist dies nicht der Fall, muss es prüfen, ob er die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Ausnahmeregelung für Preisnachlässe erfüllt (siehe Abschnitt 6.4). In diesem Zusammenhang merkt die TRG in ihrem Agenda-papier an, dass IFRS 15.86 eine Hierarchie für die Zuordnung der variablen Gegenleistungen einführt, sodass ein Unternehmen zunächst die variable Gegenleistung identifizieren muss und dann entscheidet, ob es diese auf der Basis der

Ausnahmeregelung für die Zuordnung variabler Gegenleistungen einer oder mehreren (aber nicht allen) Leistungsverpflichtungen oder einem bzw. einer oder mehreren (aber nicht allen) eigenständig abgrenzbaren Gütern oder Dienstleistungen, die Teil einer einzigen Leistungsverpflichtung sind, zuordnet. Das Unternehmen würde die Anforderungen für die Zuordnung eines Preisnachlasses nur dann erwägen, wenn dieser keine variable Gegenleistung darstellt (d. h., der Betrag des Preisnachlasses ist fix und hängt nicht von zukünftigen Ereignissen ab) oder der Vertrag die Kriterien für die Zuordnung variabler Gegenleistungen zu einem spezifischen Vertragsbestandteil nicht erfüllt.

6.5 Änderungen des Transaktionspreises nach Vertragsbeginn

(im März 2020 aktualisiert)

Der Standard verlangt von Unternehmen, den Transaktionspreis bei Vertragsbeginn zu bestimmen. Jedoch kann es nach Vertragsbeginn zu Änderungen des Transaktionspreises kommen. Wie beispielsweise in Abschnitt 5.2.4 erläutert, müssen Unternehmen bei Verträgen mit einer variablen Gegenleistung ihre Schätzung des Transaktionspreises am Ende jeder Berichtsperiode aktualisieren, um Änderungen der Gegebenheiten zu berücksichtigen. Änderungen des Transaktionspreises können auch aufgrund von Vertragsänderungen auftreten (siehe Abschnitt 3.4).

Wie in IFRS 15.88-89 dargelegt, werden Änderungen des gesamten Transaktionspreises im Allgemeinen auf der gleichen Grundlage auf die Leistungsverpflichtungen aufgeteilt wie bei der erstmaligen Zuordnung. Dabei ist es unerheblich, ob die Zuordnung auf der Basis relativer Einzelveräußerungs-

preise (d. h. entsprechend deren proportionalem Anteil am gesamten Transaktionspreis) oder ob gemäß der in Abschnitt 6.3 beschriebenen Ausnahmeregelung für variable Gegenleistungen eine Aufteilung auf die einzelnen Leistungsverpflichtungen erfolgt. Einer erfüllten Leistungsverpflichtung zugeordnete Beträge sollten in der Periode, in der sich der Transaktionspreis ändert, als zusätzliche Erlöse oder Erlösminderungen erfasst werden.

Wie in Abschnitt 6.1 beschrieben, werden die Einzelveräußerungspreise nach Vertragsbeginn nicht angepasst, es sei denn, der Vertrag wurde geändert. Darüber hinaus sind alle Beträge, die erfüllten (oder teilweise erfüllten) Leistungsverpflichtungen zugeordnet sind, in der Periode, in der sich der Transaktionspreis ändert (d. h. auf der Basis der kumulativen *Catch-up*-Methode), in den Umsatzerlösen zu erfassen. Dies könnte entweder zu einer Erhöhung oder Verminderung

²⁶¹ Siehe IFRS 15.86.



der Umsatzerlöse in Bezug auf eine erfüllte Leistungsverpflichtung oder zu kumulierten Umsätzen führen, die für eine teilweise erfüllte Leistungsverpflichtung erfasst werden, die über einen Zeitraum erfasst wird (siehe Abschnitt 7.1).

Das folgende Beispiel veranschaulicht dieses Konzept für eine über einen bestimmten Zeitraum teilweise erfüllte Leistungsverpflichtung:

Beispiel 6-5: Änderungen des Transaktionspreises nach Vertragsbeginn

Unternehmen A, ein Bauunternehmen, schließt am 1. Januar 20X1 einen Vertrag mit einem Kunden, um für WE 3.000.000 drei spezielle Einrichtungen in einem Gemeindezentrum zu bauen: ein Schwimmbad, einen Spielplatz und einen Parkplatz. Unternehmen A wird eine Prämie in Höhe von WE 250.000 erhalten, wenn das Schwimmbad bis zum 1. Mai 20X1 fertiggestellt wird.

Unternehmen A legt zu Vertragsbeginn fest, dass das Schwimmbad, der Spielplatz und der Parkplatz eigenständig abgrenzbar sind und daher separate Leistungsverpflichtungen darstellen. Zudem kommt es zu dem Ergebnis, dass die Prämie in Höhe von WE 250.000 vollständig dem Schwimmbad zugeordnet werden muss, da die Kriterien zur Zuordnung der variablen Gegenleistung in IFRS 15.85 erfüllt sind. Aufgrund von Faktoren, die außerhalb der Kontrolle von Unternehmen A liegen, wie schlechten Witterungsverhältnissen im Winter und Rückständen seitens des Lieferanten für das Schwimmbad, geht Unternehmen A davon aus, dass es keinen Anspruch auf die Prämie für die Fertigstellung des Schwimmbades bis zum 1. Mai 20X1 haben wird. Aus diesem Grund verwendet Unternehmen A zur Schätzung der variablen Gegenleistung die Methode des wahrscheinlichsten Betrags und berücksichtigt die Prämie nicht im Transaktionspreis.

Zum 1. Januar 20X1 teilt Unternehmen A den Transaktionspreis auf der Basis der relativen Einzelveräußerungspreise auf die Leistungsverpflichtungen wie folgt auf:

Leistungs- verpflichtungen	Zuordnung des Transaktionspreises
Schwimmbad	WE 2.000.000
Spielplatz	WE 750.000
Parkplatz	WE 250.000
Summe	WE 3.000.000

Unternehmen A kommt zu dem Ergebnis, dass jede der Leistungsverpflichtungen über einen bestimmten Zeitraum erfüllt wird, da sie die Kriterien des IFRS 15.35 erfüllen (siehe Abschnitt 7.1 für weitere Erläuterungen zur Beurteilung, ob Leistungsverpflichtungen über einen bestimmten Zeitraum erfüllt werden). Aufgrund der Art der Tätigkeit von Unternehmen A legt es fest, dass die inputbasierte Methode auf der Basis der angefallenen Kosten zur Ermittlung des Leistungsfortschritts über einen bestimmten Zeitraum geeignet ist.

Zum 31. März 20X1 bestimmt das Unternehmen, dass 60 Prozent der erwarteten Gesamtkosten für die Erfüllung der einzelnen Leistungsverpflichtungen angefallen sind. Aus diesem Grund erfasst Unternehmen A Umsatzerlöse in Höhe von WE 1.800.000 ($WE\ 3.000.000 \times 60\ %$).

Zum 31. März 20X1 bewertet Unternehmen A seine Schätzung der vertraglich vereinbarten variablen Gegenleistung neu (einschließlich seiner Beurteilung der Begrenzung) und geht davon aus, das Schwimmbad bis zum 1. Mai 20X1 fertigstellen zu können, da die wesentlichen Unsicherheiten bezüglich der Wetterbedingungen und des Lieferanten ausgeräumt wurden. ►

Aufteilung des Transaktionspreises auf die Leistungsverpflichtungen

Beispiel 6-5: Änderungen des Transaktionspreises nach Vertragsbeginn (Fortsetzung)

Unternehmen A aktualisiert seinen Transaktionspreis, um die Prämie in Höhe von WE 250.000 in Verbindung mit dem Schwimmbad gemäß IFRS 15.59 zu berücksichtigen. Aus diesem Grund aktualisiert Unternehmen A den Transaktionspreis zum 31. März 20X1 wie folgt:

Leistungsverpflichtungen	Zuordnung des Transaktionspreises
Schwimmbad	WE 2.250.000
Spielplatz	WE 750.000
Parkplatz	WE 250.000
Summe	WE 3.250.000

Aufgrund der Änderung des Transaktionspreises in Verbindung mit der Leistungsverpflichtung bezüglich des Schwimmbades erfasst Unternehmen A zum 31. März 20X1 Umsatzerlöse in Höhe von WE 150.000 ($\text{WE } 250.000 \times 60\%$) auf kumulierter Basis.

Resultiert die Änderung des Transaktionspreises aus einer Vertragsänderung, sind die Bestimmungen des IFRS 15.18-21 zu Vertragsänderungen anzuwenden (auf Vertragsänderungen wird in Abschnitt 3.4 ausführlicher eingegangen). Enthält ein Vertrag indes eine variable Gegenleistung, ist es möglich, dass Änderungen des Transaktionspreises, die sich nach einer Vertragsänderung ergeben, Leistungsverpflichtungen betreffen, die bereits vor der Vertragsänderung existierten. Bei Änderungen des Transaktionspreises, die nach einer Vertragsänderung eintreten, die nicht als separater Vertrag bilanziert wird, hat das Unternehmen einen der beiden folgenden Ansätze anzuwenden:

- ▶ Wenn die Änderung des Transaktionspreises einer variablen Gegenleistung zuzuordnen ist, die vor der Vertragsänderung zugesagt wurde, und diese Änderung als Beendigung des bestehenden Vertrags und Begründung eines neuen Vertrags zu betrachten ist, ordnet das Unternehmen die Änderung des Transaktionspreises den Leistungsverpflichtungen zu, die vor der Vertragsänderung existierten.
- ▶ In allen anderen Fällen wird die Änderung des Transaktionspreises den Leistungsverpflichtungen im geänderten Vertrag zugeordnet (d. h. den Leistungsverpflichtungen, die unmittelbar nach der Vertragsänderung noch nicht oder nur teilweise erfüllt waren).

Der erste Ansatz ist auf eine Transaktionspreisänderung anzuwenden, die nach einer Vertragsänderung eintritt, die gemäß IFRS 15.21(a) bilanziert wird (d. h. als Beendigung des bestehenden und Bildung eines neuen Vertrags) und bei der die Änderung des Transaktionspreises auf die vor der Änderung zugesagte variable Gegenleistung zurückzuführen ist. So kann sich beispielsweise eine Schätzung der variablen Gegenleistung im ersten Vertrag geändert haben oder nicht mehr begrenzt sein. In diesem Fall entschied das Board, dass ein Unternehmen die entsprechende Änderung des Transaktionspreises den im Vertrag vor der Änderung festgelegten Leistungsverpflichtungen (d. h. dem ursprünglichen Vertrag), einschließlich der Leistungsverpflichtungen, die vor der Änderung erfüllt wurden, zuordnen sollte.²⁶² Das bedeutet, es wäre nicht angemessen für ein Unternehmen, die Änderung des Transaktionspreises auf die Leistungsverpflichtungen, die im geänderten Vertrag enthalten sind, zu verteilen, wenn die zugesagte variable Gegenleistung (und die mit der Ermessensentscheidung verbundene Unsicherheit) durch die Vertragsänderung nicht betroffen ist.

Der zweite Ansatz (gemäß IFRS 15.90[b]) ist in allen anderen Fällen anzuwenden, wenn eine Änderung nicht als separater Vertrag behandelt wird (z. B. wenn die Änderung des Transaktionspreises nicht auf eine vor der Änderung zugesagte variable Gegenleistung zurückzuführen ist).

²⁶² Siehe IFRS 15.BC83.



6.6 Aufteilung des Transaktionspreises auf Komponenten, die nicht in den Anwendungsbereich des IFRS 15 fallen

(im März 2020 aktualisiert)

Umsatztransaktionen können Komponenten umfassen, die nicht in den Anwendungsbereich des IFRS 15 fallen. Wie in Abschnitt 2.5 erläutert, sieht der Standard vor, dass ein Unternehmen in solchen Fällen zuerst die anderen Standards anzuwenden hat, sofern diese Separierungs- oder Bewertungsvorschriften enthalten. Beispielsweise sind bestimmte Komponenten wie finanzielle Verbindlichkeiten anderen

Standards zufolge zum beizulegenden Zeitwert zu erfassen. Umfasst ein zu Umsatzerlösen führender Vertrag eine Komponente dieser Art, ist demzufolge deren beizulegender Zeitwert vom gesamten Transaktionspreis abzutrennen. Der verbleibende Transaktionspreis wird anschließend den verbleibenden Leistungsverpflichtungen zugeordnet.



6

Aufteilung des Transaktionspreises auf die Leistungsverpflichtungen

Das folgende Beispiel veranschaulicht dieses Konzept:

Beispiel 6-6: Vereinbarungen mit Komponenten, die nicht in den Anwendungsbereich des Standards fallen

Beim Verkauf seiner Produkte bündelt ein Einzelhändler diese oft mit Prepaid-Geschenkkarten, wenn der Kunde mehrere seiner Produkte kauft. Die Prepaid-Geschenkkarten sind nicht rückerstattungsfähig, nicht rückzahlbar, nicht in Bargeld umtauschbar und haben kein Verfallsdatum. Das heißt, das Restguthaben auf den Prepaid-Geschenkkarten wird nicht reduziert, es sei denn, es wird durch den Kunden ausgegeben. Kunden können Prepaid-Geschenkkarten nur bei vom Einzelhändler angegebenen Drittanbietern einlösen (d. h., die Prepaid-Geschenkkarten können beim Einzelhändler nicht eingelöst werden) und dafür Güter oder Dienstleistungen bis zu einem bestimmten Geldbetrag erhalten. Wenn ein Kunde die Prepaid-Geschenkkarten bei einem oder mehreren Drittanbietern zum Kauf von Gütern oder Dienstleistungen verwendet, zahlt der Einzelhändler Bargeld an den oder die Drittanbieter.

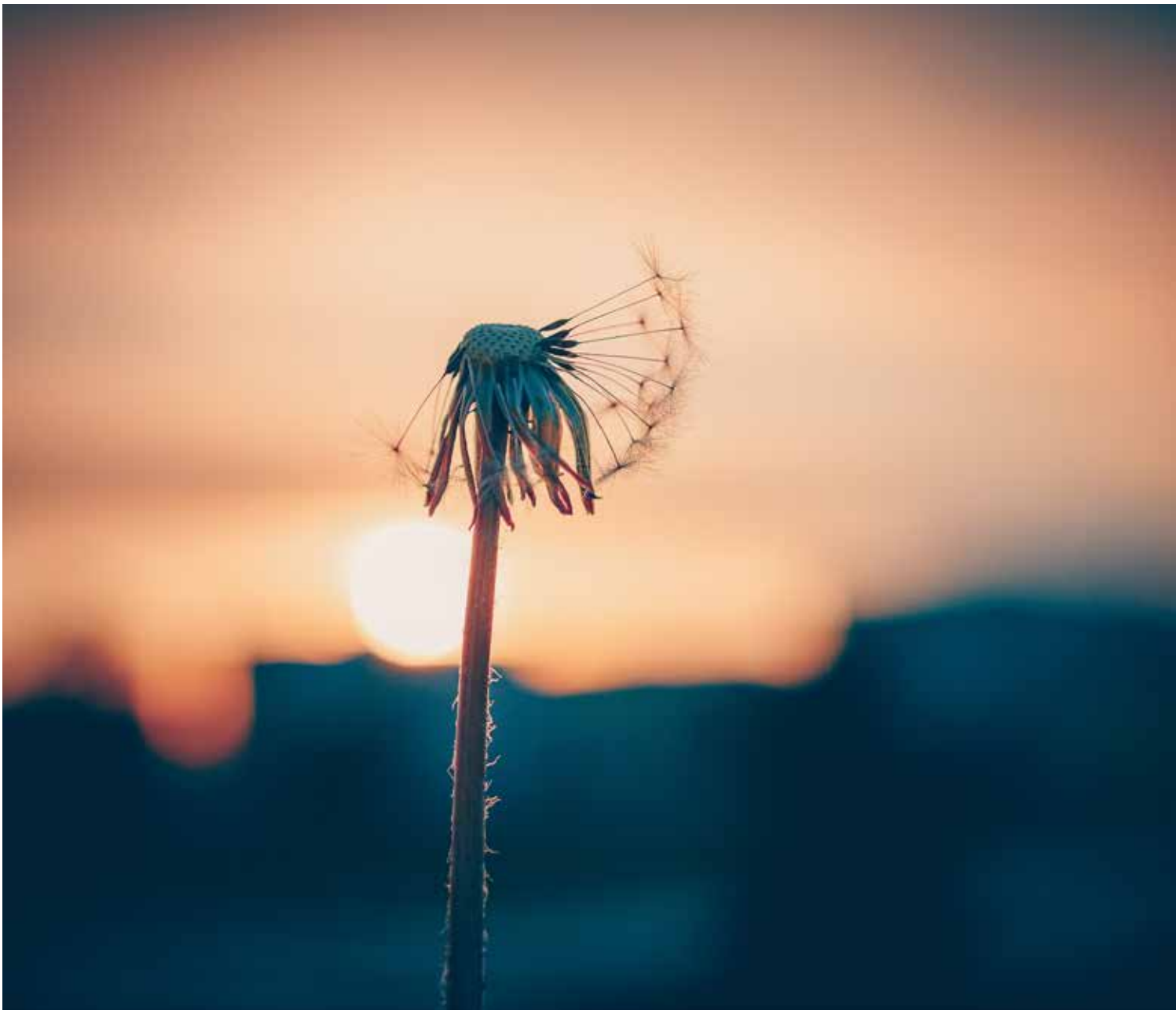
Kunde X schließt einen Vertrag über den Kauf von 100 Stück eines Produkts und eines Prepaid-Geschenkgutscheins für eine Gesamtsumme von WE 1.000. Weil Kunde X 100 Stück des Produkts gekauft hat, gibt der Einzelhändler ihm einen Rabatt auf alles. Der Einzelveräußerungspreis des Produkts und der beizulegende Zeitwert der Prepaid-Geschenkkarte betragen WE 950 bzw. WE 200.

Der Einzelhändler ermittelt, dass er eine vertragliche Verpflichtung zur Lieferung von Bargeld an bestimmte Drittanbieter im Namen des Inhabers der Prepaid-Geschenkkarte (Kunde X) hat und dass diese Verpflichtung davon abhängt, ob Kunde X die Prepaid-Karte zum Kauf von Gütern oder Dienstleistungen verwendet. Außerdem hat der Einzelhändler kein uneingeschränktes Recht, die Zahlung von Bargeld zu vermeiden, um die vertragliche Verpflichtung zu erfüllen. Daher kommt er zu dem Schluss, dass die Verbindlichkeit für die Prepaid-Geschenkkarte der Definition einer finanziellen Verbindlichkeit entspricht, und wendet daraufhin die Anforderungen des IFRS 9 an, um diese zu bilanzieren. Da IFRS 9 Bewertungsanforderungen für den erstmaligen Ansatz vorsieht (d. h., IFRS 9 verlangt, dass finanzielle Verbindlichkeiten zunächst zum beizulegenden Zeitwert erfasst werden), schließt der Einzelhändler den beizulegenden Zeitwert der Prepaid-Geschenkkarte vom Transaktionspreis in Übereinstimmung mit IFRS 15.7 aus. Er ordnet den verbleibenden Transaktionspreis den gekauften Produkten zu. Die Verteilung des gesamten Transaktionspreises stellt sich wie folgt dar:

	Einzelveräußerungspreis und beizulegender Zeitwert	Zugeordneter Preisnachlass (antellig)	Zugeordneter Preisnachlass (absolut)	Aufteilung der Gegenleistung der Vereinbarung
Produkte (100 Stück)	WE 950	100 %	WE 150	WE 800
Prepaid-Geschenkkarte	WE 200	0 %	–	WE 200
	WE 1.150		WE 150	WE 1.000

Für Komponenten, die bei der erstmaligen Erfassung zum beizulegenden Zeitwert zu erfassen sind, erfolgt eine spätere Neubewertung nach anderen IFRS (z. B. IFRS 9). Das heißt, nachträgliche Anpassungen des beizulegenden Zeitwerts

dieser Komponenten haben keine Auswirkungen auf den Betrag des Transaktionspreises, der zuvor den im Vertrag enthaltenen Leistungsverpflichtungen zugeordnet wurde, oder auf die Umsatzrealisierung.



7

Erfüllung der
Leistungsverpflichtungen



Gemäß IFRS 15 hat ein Unternehmen nur dann Umsatzerlöse anzusetzen, wenn es die entsprechende Leistungsverpflichtung durch Übertragung des zugesagten Guts oder der zugesagten Dienstleistung auf den Kunden erfüllt. Ein Gut bzw. eine Dienstleistung gilt dann als „übertragen“, wenn der Kunde die Verfügungsgewalt darüber erlangt hat.

IFRS 15 spezifiziert: „Unter Verfügungsgewalt über einen Vermögenswert ist die Fähigkeit zu verstehen, seine Nutzung zu bestimmen und im Wesentlichen den verbleibenden Nutzen aus ihm zu ziehen.“²⁶³ Dies schließt auch die Fähigkeit ein, Dritte daran zu hindern, die Nutzung eines Guts oder einer Dienstleistung zu bestimmen und den Nutzen daraus zu ziehen. Das Board hat darauf hingewiesen, dass sowohl Güter als auch Dienstleistungen Vermögenswerte darstellen, die ein Kunde erwirbt (auch wenn viele Dienstleistungen nicht als Vermögenswert erfasst werden, da der Kunde sie gleichzeitig erhält und nutzt).²⁶⁴ In der Grundlage für Schlussfolgerungen erläutert das IASB die Schlüsselbegriffe der Definition von „Verfügungsgewalt“ wie folgt:²⁶⁵

- ▶ **Fähigkeit (*ability*):** Damit ein Unternehmen einen Umsatz erfassen kann, muss der Kunde einen gegenwärtigen Anspruch darauf haben, die Nutzung des Vermögenswerts zu bestimmen und im Wesentlichen den verbleibenden Nutzen aus ihm zu ziehen. Aus einem Vertrag, der vorsieht, dass ein Hersteller einen Vermögenswert für einen Kunden produziert, kann beispielsweise eindeutig hervorgehen, dass der Kunde das Recht haben wird, die Nutzung des Vermögenswerts zu bestimmen und im Wesentlichen den verbleibenden Nutzen aus ihm zu ziehen. Dennoch sollte das Unternehmen den Umsatz erst dann erfassen, wenn der Kunde dieses Recht tatsächlich erhalten hat (was – je nach Vertrag – während oder nach der Produktion eintreten kann).
- ▶ **Die Nutzung bestimmen (*direct the use of*):** Die Fähigkeit eines Kunden, die Nutzung eines Vermögenswerts zu bestimmen, bezieht sich auf das Recht des Kunden, diesen Vermögenswert im Rahmen seines Geschäftsbetriebs einzusetzen oder dessen Nutzung durch Dritte zu gestatten (oder zu untersagen).
- ▶ **Den Nutzen ziehen (*obtain the benefits from*):** Um die Verfügungsgewalt über einen Vermögenswert zu erlangen, muss der Kunde die Fähigkeit besitzen, im Wesentlichen den verbleibenden Nutzen aus dem Vermögenswert zu ziehen. Das bedeutet: Der Nutzen eines Guts oder einer

Dienstleistung besteht in der Vereinnahmung potenzieller Cashflows (entweder in Form einer Erhöhung der Mittelzuflüsse oder in Form einer Verringerung der Mittelabflüsse). Gemäß IFRS 15.33 kann ein Kunde den Nutzen auf vielerlei Weise direkt oder indirekt erhalten, beispielsweise durch die Nutzung des Vermögenswerts zur Herstellung von Gütern oder zur Erbringung von Dienstleistungen (einschließlich öffentlicher Dienstleistungen), die Nutzung des Vermögenswerts zur Erhöhung des Werts anderer Vermögenswerte, die Nutzung des Vermögenswerts zur Erfüllung von Verbindlichkeiten oder zur Senkung von Kosten, den Verkauf oder Tausch des Vermögenswerts, die Verpfändung des Vermögenswerts zur Besicherung eines Darlehens oder das Halten des Vermögenswerts.

Nach IFRS 15 bedeutet die Übertragung der Verfügungsgewalt auf den Kunden die Übertragung sämtlicher Rechte an dem Gut oder der Dienstleistung. Die Fähigkeit des Kunden, den Nutzen aus dem Gut oder der Dienstleistung zu ziehen, bedeutet, dass er im Wesentlichen Anspruch auf alle Zahlungsmittelzuflüsse hat, die durch das Gut oder die Dienstleistung generiert werden, oder auf die durch das Gut oder die Dienstleistung erzielte Reduzierung der Zahlungsmittelabflüsse. Nach Übertragung der Verfügungsgewalt verfügt der Kunde über das alleinige Recht, das Gut oder die Dienstleistung während der restlichen wirtschaftlichen Nutzungsdauer zu nutzen bzw. im Rahmen seines Geschäftsbetriebs einzusetzen.

In seiner Grundlage für Schlussfolgerungen weist das IASB darauf hin, dass die Beurteilung der Verfügungsgewalt in erster Linie aus der Sicht des Kunden erfolgen sollte. Wenn gleich ein Verkäufer die Verfügungsgewalt häufig zu dem Zeitpunkt überträgt, zu dem der Kunde die Verfügungsgewalt erlangt, schreibt das Board vor, dass die Beurteilung der Verfügungsgewalt aus Sicht des Kunden zu erfolgen hat, um das Risiko zu minimieren, dass ein Unternehmen Umsatzerlöse aus Aktivitäten erfasst, die nicht zum selben Zeitpunkt stattfinden wie die Übertragung der Güter oder Dienstleistungen auf den Kunden.²⁶⁶

Gemäß dem Standard hat ein Unternehmen bei Vertragsbeginn zu bestimmen, ob es die Verfügungsgewalt über ein zugesagtes Gut oder eine zugesagte Dienstleistung über einen bestimmten Zeitraum übertragen wird. Erfüllt ein Unternehmen seine Leistungsverpflichtung nicht über einen bestimmten Zeitraum, so wird die Leistungsverpflichtung zu einem bestimmten Zeitpunkt erfüllt.²⁶⁷ Diese Konzepte werden in den folgenden Abschnitten eingehender erörtert.

²⁶³ Siehe IFRS 15.33.

²⁶⁴ Siehe IFRS 15.BC118.

²⁶⁵ Siehe IFRS 15.BC120.

²⁶⁶ Siehe IFRS 15.BC121.

²⁶⁷ Siehe IFRS 15.32.

Erfüllung der Leistungsverpflichtungen

7.1 Leistungsverpflichtungen, die über einen bestimmten Zeitraum erfüllt werden (im März 2020 aktualisiert)

Häufig übertragen Unternehmen die dem Kunden zugesagten Güter oder Dienstleistungen über einen bestimmten Zeitraum. Während bei einigen Verträgen (z. B. bei vielen Dienstleistungsverträgen) recht einfach festgestellt werden kann, ob die Güter oder Dienstleistungen über einen bestimmten Zeitraum übertragen werden, gestaltet sich diese Bestimmung in anderen Verträgen schwieriger.

Gemäß IFRS 15.35 überträgt ein Unternehmen die Verfügungsgewalt über ein Gut oder eine Dienstleistung über einen bestimmten Zeitraum, wenn eines der folgenden Kriterien erfüllt ist:

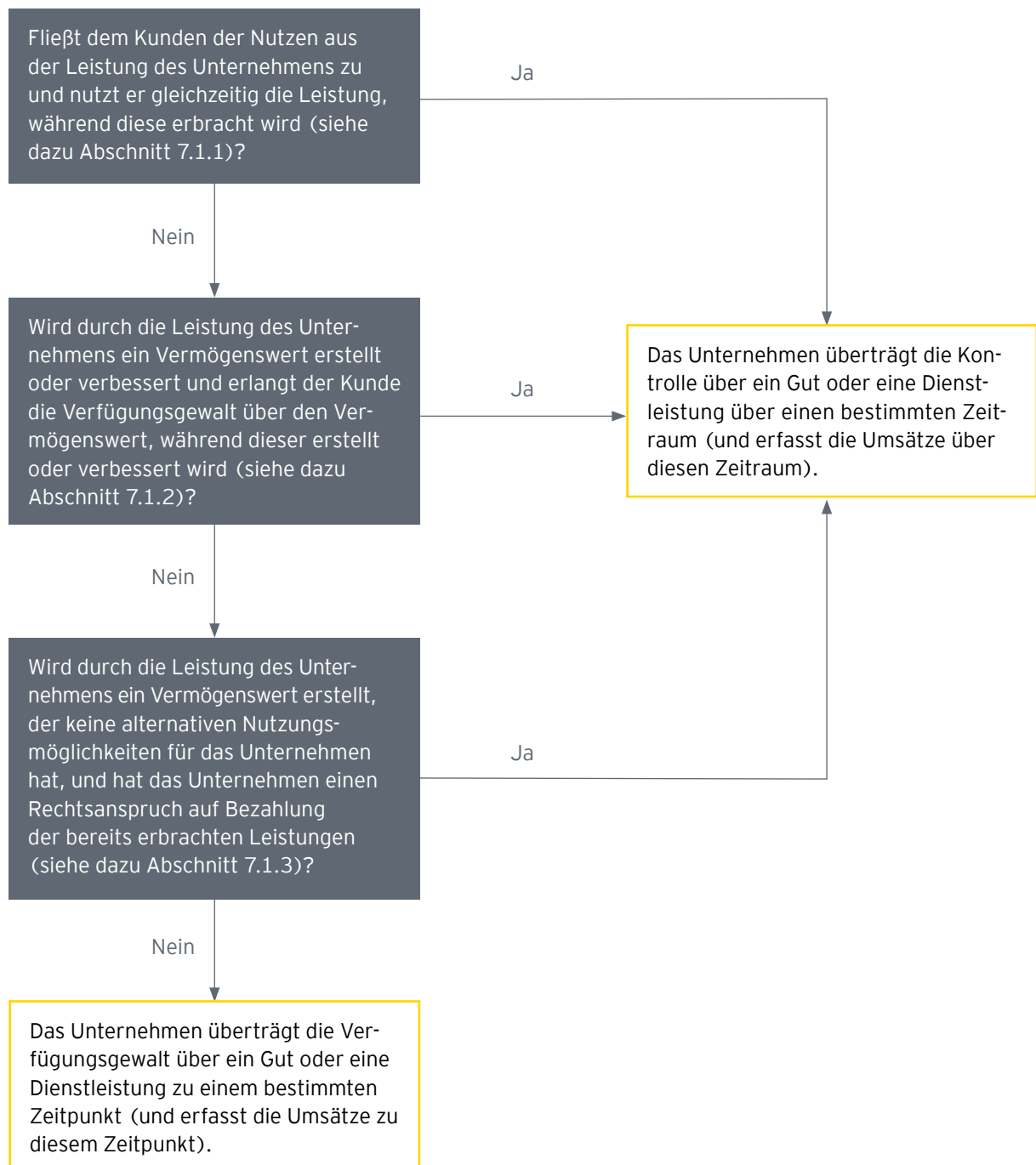
- ▶ Dem Kunden fließt der Nutzen aus der Leistung des Unternehmens zu und er nutzt gleichzeitig die Leistung, während diese erbracht wird.
- ▶ Durch die Leistung des Unternehmens wird ein Vermögenswert erstellt oder verbessert (z. B. unfertige Leistungen) und der Kunde erlangt die Verfügungsgewalt über den Vermögenswert, während dieser erstellt oder verbessert wird.
- ▶ Durch die Leistung des Unternehmens wird ein Vermögenswert erstellt, der keine alternativen Nutzungsmöglichkeiten für das Unternehmen aufweist, und das Unternehmen hat einen Rechtsanspruch auf Bezahlung der bereits erbrachten Leistungen.

Beispiele zu den vorgenannten Kriterien sind in den folgenden Abschnitten enthalten. Kann ein Unternehmen nicht nachweisen, dass die Verfügungsgewalt über einen bestimmten Zeitraum übertragen wird, ist anzunehmen, dass sie zu einem bestimmten Zeitpunkt übertragen wird (siehe Abschnitt 7.2).





Der folgende Entscheidungsbaum veranschaulicht, wie zu beurteilen ist, ob die Verfügungsgewalt über einen bestimmten Zeitraum übertragen wird:



Erfüllung der Leistungsverpflichtungen

Änderungen gegenüber den zuvor gültigen IFRS

Für jede im Vertrag identifizierte Leistungsverpflichtung hat ein Unternehmen bei Vertragsbeginn festzulegen, ob es die Leistungsverpflichtung über einen bestimmten Zeitraum (ob es also eines der drei Kriterien für die Erfassung über einen bestimmten Zeitraum erfüllt) oder zu einem bestimmten Zeitpunkt erfüllen wird. Diese Beurteilung erfordert von Unternehmen Analysen, die sich von den nach den vorherigen IFRS vorgenommenen Analysen unterscheiden. Unternehmen, die Verträge über die Errichtung von Immobilien für einen Kunden abschließen, müssen beispielsweise

nicht mehr bestimmen, ob der Vertrag entweder die Definition eines Fertigungsauftrags nach IAS 11 erfüllt oder die Erbringung von Dienstleistungen gemäß IAS 18 zusichert, um Umsatzerlöse über einen bestimmten Zeitraum zu erfassen. Nach IFRS 15 müssen sie dagegen mittels der drei Kriterien für die Erfassung über einen bestimmten Zeitraum beurteilen, ob ihre Leistungsverpflichtung über einen bestimmten Zeitraum erfüllt wird. Erfüllt ein Unternehmen seine Leistungsverpflichtung nicht über einen bestimmten Zeitraum, so wird die Leistungsverpflichtung zu einem bestimmten Zeitpunkt erfüllt.

Unsere Sichtweise

Die Feststellung, wann Leistungsverpflichtungen erfüllt sind, erfordert Ermessensausübung. Nach IFRS 15.119(a) muss ein Unternehmen angeben, wann es seine Leistungsverpflichtungen üblicherweise erfüllt (z. B. bei Lieferung oder mit der Leistungserbringung). Für weitere Erläuterungen hierzu siehe Abschnitt 10.5.1. IFRS 15.123(a) zufolge müssen Unternehmen Angaben zu wesentlichen Ermessensentscheidungen vorlegen, die sie bei Bestimmung des Zeitpunkts der Erfüllung von Leistungsverpflichtungen getroffen haben. Nach IFRS 15.124 müssen Unternehmen angeben, nach welchen Methoden Erlöse erfasst werden (beispielsweise durch eine Beschreibung der verwendeten Input- oder Output-Methoden samt der Art und Weise ihrer Anwendung) und warum die verwendeten Methoden ein getreues Bild der Übertragung der Güter oder Dienstleistungen vermitteln. Weitere Erläuterungen zu diesen Angabepflichten sind in Abschnitt 10.5 enthalten. Unternehmen sollten ihre Angaben dahin gehend überprüfen, dass sie nicht nur den spezifischen Vorschriften in IFRS 15.119(a), 123(a) und 124 entsprechen, sondern auch das in IFRS 15.110 genannte übergeordnete Ziel der Angabevorschriften erfüllen.



Häufig gestellte Fragen

Frage 7-1: Kann es für ein Unternehmen, das nach den zuvor gültigen Standards Umsätze zu einem bestimmten Zeitpunkt erfasst hat, erforderlich sein, nach IFRS 15 Umsätze über einen bestimmten Zeitraum zu erfassen? [FASB-TRG-Sitzung vom 7. November 2016, Agenda Paper 56]

Die Mitglieder der FASB-TRG waren sich darin einig, dass ein Unternehmen, das nach den zuvor gültigen Standards Umsätze zu einem bestimmten Zeitpunkt erfasst hat, jeden seiner Verträge analysieren muss, um festzustellen, ob es nach IFRS 15 seine Umsätze über einen bestimmten Zeitraum zu erfassen hat. Das heißt, ein Unternehmen, das die Umsätze zu einem bestimmten Zeitpunkt nach den früheren Standards erfasst hat, sollte nicht davon ausgehen, dass es die Umsätze auch nach IFRS 15 zu einem bestimmten Zeitpunkt zu erfassen hat, sondern sollte alle Fakten und Umstände jedes seiner Verträge auf der Grundlage der Anforderungen des IFRS 15 neu bewerten. Ein Unternehmen erfasst Umsätze zu einem bestimmten Zeitpunkt, wenn es die Kriterien des Standards zur Umsatzerfassung über einen bestimmten Zeitraum nicht erfüllt.

Ein Beispiel für eine Transaktion, bei der ein Unternehmen eine Änderung des Erfassungszeitpunkts aufweisen könnte, ist ein Auftragsfertiger, der kundenspezifische Produkte herstellt und vernünftigerweise annehmen kann, dass es für

diese keine alternativen Nutzungsmöglichkeiten gibt. Sofern das Unternehmen einen Rechtsanspruch auf Bezahlung der bereits erbrachten Leistungen hat, wäre das dritte der drei Kriterien für eine Umsatzerfassung über einen bestimmten Zeitraum erfüllt, obwohl das Unternehmen nach den bisher geltenden Vorschriften die Umsätze vielleicht zu einem bestimmten Zeitpunkt erfasst hat (z. B. basierend auf der Anzahl der bisher hergestellten Produkte oder der bisher ausgelieferten Einheiten).

Eine Neubeurteilung des Zeitpunkts und der Struktur der Umsatzrealisierung beschränkt sich jedoch nicht nur auf Verträge, die zu einem bestimmten Zeitpunkt nach den vorherigen Standards erfasst wurden. Unternehmen müssen jeden ihrer Verträge analysieren, um zu beurteilen, ob sie für die Umsatzrealisierung den geeigneten Zeitpunkt und die geeignete Struktur verwenden, unter Berücksichtigung der spezifischen Kriterien und Anforderungen des Standards. In einigen Fällen könnte dies zu einer Änderung des Zeitpunkts und/oder der Struktur der Umsatzrealisierung führen.

Frage 7-2: Enthalten alle Verträge, die ein Element beinhalten, bei dem das Unternehmen jederzeit zur Leistung bereit sein muss (*stand-ready obligation*), eine separate Leistungspflichtung, die über einen bestimmten Zeitraum erfüllt wird? [TRG-Sitzung vom 9. November 2015, Agenda Paper 48]

Siehe Antwort auf Frage 4-3 in Abschnitt 4.1.1.

7.1.1 Dem Kunden fließt der Nutzen aus der Leistung des Unternehmens zu und er nutzt gleichzeitig die Leistung, während diese erbracht wird (im März 2020 aktualisiert)

Wie das Board in seiner Grundlage für Schlussfolgerungen erläutert, wird in vielen Dienstleistungsverträgen durch die

Leistung des Unternehmens ein Vermögenswert lediglich vorübergehend erstellt, da der Kunde ihn gleichzeitig erhält und nutzt. In diesen Fällen erlangt der Kunde die Verfügungsgewalt über den Output des Unternehmens, während das Unternehmen seine Leistung erbringt. Somit wird die Leistungsverpflichtung über einen bestimmten Zeitraum erfüllt.²⁶⁸

²⁶⁸ Siehe IFRS 15.BC125.

Erfüllung der Leistungsverpflichtungen

Während dieses Kriterium am häufigsten für Dienstleistungsverträge gilt, wurden in der TRG Fälle diskutiert, bei denen Warenverträge (z. B. über Strom, Erdgas, Heizöl) über einen bestimmten Zeitraum erfüllt werden. Diese Fälle können auftreten, wenn alle Tatsachen und Umstände des Vertrags darauf hindeuten, dass der Kunde die Leistungen des Unternehmens erhält und gleichzeitig in Anspruch nimmt (z. B. ein kontinuierlicher Liefervertrag zur Deckung des Sofortbedarfs).²⁶⁹ Siehe Frage 7-3 für weitere Erläuterungen.

Bei manchen Verträgen kann es unklar sein, ob dem Kunden der Nutzen aus der Leistung des Unternehmens zufließt und er die Leistung gleichzeitig nutzt, während diese über einen bestimmten Zeitraum erbracht wird. Als Hilfestellung für Unternehmen enthält IFRS 15 hierzu die folgenden Anwendungsleitlinien.

Auszug aus IFRS 15

B3. Für einige Arten von Leistungsverpflichtungen ist die Beurteilung, ob einem Kunden der Nutzen aus der Leistung eines Unternehmens zufließt und er diese Leistung gleichzeitig nutzt, während das Unternehmen die Leistung erbringt, eindeutig. Beispiele hierfür sind unter anderem routinemäßige oder wiederkehrende Dienstleistungen (z. B. Reinigungsleistungen), bei denen leicht festgestellt werden kann, ob dem Kunden der Nutzen aus der Leistung des Unternehmens zufließt und er die Leistung nutzt, während sie erbracht wird.

B4. Bei anderen Arten von Leistungsverpflichtungen ist es für ein Unternehmen unter Umständen nicht leicht ersichtlich, ob einem Kunden der Nutzen aus der Leistung des Unternehmens zufließt und er die Leistung gleichzeitig nutzt, während sie erbracht wird. In einem solchen Fall wird eine Leistungsverpflichtung über einen bestimmten Zeitraum erfüllt, wenn ein Unternehmen zu dem Ergebnis gelangt, dass ein anderes Unternehmen die bisherige Arbeit des Unternehmens im Wesentlichen nicht erneut erbringen müsste, wenn dieses andere Unternehmen die verbleibende Leistungsverpflichtung gegenüber dem Kunden erfüllen würde. Bei der Bestimmung, ob ein anderes Unternehmen die Arbeit, die das Unternehmen bisher erbracht hat, im Wesentlichen nicht erneut erbringen müsste, hat ein Unternehmen von den beiden folgenden Annahmen auszugehen:

- (a) Vernachlässigung potenzieller vertraglicher oder praktischer Einschränkungen, die das Unternehmen daran hindern könnten, die verbliebene Leistungsverpflichtung auf ein anderes Unternehmen zu übertragen; und
- (b) Annahme, dass ein anderes Unternehmen, das die verbleibende Leistungsverpflichtung erfüllt, keinen Nutzen aus einem Vermögenswert ziehen würde, über den das Unternehmen gegenwärtig die Verfügungsgewalt hat und über den das Unternehmen weiter die Verfügungsgewalt hätte, wenn die Leistungsverpflichtung auf ein anderes Unternehmen übertragen würde.

Das IASB hat diese Anwendungsleitlinien in den Standard aufgenommen, da der Begriff „Nutzen“ subjektiv sein kann. Wie in der Grundlage für Schlussfolgerungen erläutert, enthält der Standard ein Beispiel für einen Güterlogistikvertrag, gemäß dem ein Unternehmen vereinbart hat, Güter von Vancouver nach New York City zu befördern. Einige

interessierte Parteien hatten angeführt, dass dem Kunden kein Nutzen aus der Leistung des Unternehmens zufließe, bis die Güter zugestellt worden seien (in diesem Fall also in New York City eingetroffen sind). Das Board entgegnete jedoch, dass dem Kunden der Nutzen zufließe, während das Unternehmen die Leistung erbringe. Als Begründung gab es

²⁶⁹ TRG Agenda Paper 43, *Determining When Control of a Commodity Transfers*, 13. Juli 2015.



an, dass für den Fall, dass die Güter nur über eine Teilstrecke befördert würden (z. B. bis nach Chicago), die von dem Unternehmen bis zu diesem Zeitpunkt erbrachte Leistung nicht von einem anderen Unternehmen im Wesentlichen neu erbracht werden müsste. In solchen Fällen lässt sich anhand der Bestimmung, ob ein an anderes Unternehmen die bis zu diesem Zeitpunkt erbrachte Leistung im Wesentlichen neu erbringen müsste, nach Auffassung des Boards objektiv feststellen, ob dem Kunden der Nutzen aus der Leistung des Unternehmens zufließt, während dieses die Leistung erbringt.²⁷⁰

Bei der Beurteilung der Frage, ob dem Kunden der Nutzen aus der Leistung des Unternehmens zufließt und er die Leistung zeitgleich nutzt, während diese erbracht wird, müssen alle relevanten Fakten und Umstände berücksichtigt werden. Dazu gehören die inhärenten Merkmale des Guts oder der Dienstleistung, die Vertragsbedingungen sowie Informationen über die Art der Übertragung oder Bereitstellung des Guts oder der Dienstleistung. Wie in IFRS 15.B4(a) erläutert, hat ein Unternehmen bei der Prüfung dieses Kriteriums alle

vertraglichen oder praktischen Einschränkungen außer Acht zu lassen. In der Grundlage für Schlussfolgerungen erklärt das IASB, dass die Feststellung, ob die Verfügungsgewalt über die Güter oder Dienstleistungen auf den Kunden übergegangen ist, mittels einer hypothetischen Einschätzung, was ein anderes Unternehmen tun müsste, wenn es die verbleibende Leistungsverpflichtung übernehmen würde, zu erfolgen hat. Praktische oder vertragliche Einschränkungen hätten somit keine Auswirkungen auf die Feststellung, ob das Unternehmen die Verfügungsgewalt über die bis zu diesem Zeitpunkt gelieferten Güter oder erbrachten Dienstleistungen bereits übertragen hat.²⁷¹

Um zu veranschaulichen, wie einem Kunden der Nutzen aus der Leistung des Unternehmens zufließt und er die Leistung gleichzeitig nutzt, während diese erbracht wird, wurde das folgende Beispiel, das sich auf eine Reihe von eigenständig abgrenzbaren Gehaltsabrechnungsleistungen bezieht, in den Standard aufgenommen:

Auszug aus IFRS 15

Beispiel 13: Dem Kunden fließt der Nutzen aus der Leistung zu und er nutzt gleichzeitig die Leistung, während diese erbracht wird (IFRS 15.IE67-68)

Ein Unternehmen schließt einen Vertrag, gemäß dem es für einen Kunden ein Jahr lang monatliche Gehaltsabrechnungsleistungen erbringen wird.

Die zugesagten Gehaltsabrechnungsleistungen werden als eine einzige Leistungsverpflichtung gemäß Paragraph 22(b) des IFRS 15 bilanziert. Die Leistungsverpflichtung wird über einen bestimmten Zeitraum in Übereinstimmung mit Paragraph 35(a) des IFRS 15 erfüllt, da dem Kunden der Nutzen aus jeder Gehaltsabrechnungsleistung zufließt, die von dem Unternehmen erfüllt wird, und er die Leistung des Unternehmens zugleich nutzt, während die Gehaltsabrechnung durchgeführt wird. Die Tatsache, dass ein anderes Unternehmen die Gehaltsabrechnungsleistungen, die das Unternehmen bisher erbracht hat, nicht erneut erbringen müsste, beweist ebenfalls, dass dem Kunden der Nutzen aus der Leistung zufließt und er gleichzeitig die Leistung des Unternehmens nutzt, während das Unternehmen diese erbringt. (Das Unternehmen hat alle praktischen Einschränkungen bei der Übertragung der verbleibenden Leistungsverpflichtung außer Acht zu lassen, einschließlich Setup-Aktivitäten, die durch ein anderes Unternehmen vorgenommen werden müssten.) Das Unternehmen erfasst den Umsatz über einen bestimmten Zeitraum, indem es den Fortschritt der Leistungserbringung gegenüber der vollständigen Erfüllung der Leistungsverpflichtung in Übereinstimmung mit den Paragraphen 39-45 und B14-B19 des IFRS 15 bestimmt.

²⁷⁰ Siehe IFRS 15.BC126.

²⁷¹ Siehe IFRS 15.BC127.

Erfüllung der Leistungsverpflichtungen

In der Grundlage für Schlussfolgerungen stellt das IASB klar, dass dieses Kriterium (zur Bestimmung, ob eine Leistungsverpflichtung über einen bestimmten Zeitraum erfüllt wird) von einem Unternehmen nicht anzuwenden ist, wenn durch die Leistung des Unternehmens ein Vermögenswert geschaffen wird, den der Kunde im Zuge von dessen Erhalt nicht unmittelbar nutzt. In seiner Sitzung im März 2018 hat das IFRS IC diesen Punkt im Zusammenhang mit einem Vertrag über den Verkauf eines Immobilienobjekts aufgegriffen (in Frage 7-11 in Abschnitt 7.1.3 wird hierauf ausführlicher eingegangen).²⁷² Stattdessen hat das Unternehmen derartige Leistungsverpflichtungen anhand der in den Abschnitten 7.1.2 und 7.1.3 erörterten Kriterien zu beurteilen.

Bei manchen Dienstleistungsverträgen führt die Leistung des Unternehmens weder zur Erfassung eines Vermögenswerts während der Leistungserbringung des Unternehmens noch nutzt der Kunde die Leistung des Unternehmens, bis die Leistung vollständig erbracht ist. Der Standard enthält das Beispiel eines Unternehmens (Beispiel 14, für den vollständigen Wortlaut siehe Abschnitt 7.1.3), das Beratungsleistungen erbringt, die erst zum Abschluss der Leistungserbringung in einer fachlichen Stellungnahme münden werden. In einem solchen Fall kann ein Unternehmen nicht zu dem Schluss gelangen, dass die Dienstleistungen auf der Grundlage dieses Kriteriums über einen bestimmten Zeitraum erbracht werden. Stattdessen hat es die übrigen zwei in IFRS 15.35 aufgeführten Kriterien in Betracht zu ziehen (siehe die nachfolgenden Abschnitte 7.1.2 und 7.1.3 sowie Beispiel 14).

Häufig gestellte Fragen

Frage 7-3: Welche Faktoren sollte ein Unternehmen bei der Beurteilung, ob einem Kunden der Nutzen aus einem Versorgungsgut (z. B. Elektrizität, Erdgas oder Heizöl) zufließt und er das Versorgungsgut gleichzeitig nutzt, während das Unternehmen seine Leistung erbringt, berücksichtigen? [TRG-Sitzung vom 13. Juli 2015, Agenda Paper 43]

Die TRG-Mitglieder waren sich darin einig, dass ein Unternehmen bei der Beurteilung, ob einem Kunden der Nutzen aus einem Versorgungsgut zufließt und er dieses gleichzeitig nutzt, während das Unternehmen seine Leistung erbringt, alle bekannten Fakten und Umstände berücksichtigen muss. Diese können die inhärenten Merkmale des Versorgungsguts (z. B. ob das Gut gelagert werden kann), die Vertragsbedingungen (z. B. ein kontinuierlicher Liefervertrag, um jederzeit auf Kundennachfragen reagieren zu können) und Informationen über die Infrastruktur oder andere Liefermechanismen einschließen.

Daher kann es sein, dass Umsatzerlöse aus dem Verkauf eines Versorgungsguts über einen bestimmten Zeitraum erfasst werden können oder auch nicht – jeweils in Abhängigkeit

davon, ob die Fakten und Umstände des Vertrags darauf hindeuten, dass dem Kunden der Nutzen aus dem betreffenden Versorgungsgut zufließt und er das Versorgungsgut gleichzeitig nutzt, während das Unternehmen seine Leistung erbringt. Diese Beurteilung wird aller Voraussicht nach ein beträchtliches Maß an Ermessensausübung erfordern.

Ob ein Versorgungsgut dieses Kriterium erfüllt und über einen bestimmten Zeitraum übertragen wird, ist maßgeblich für die Bestimmung, ob der Verkauf dieses Versorgungsguts die Kriterien für die Anwendung des *series requirement* erfüllt (siehe Abschnitt 4.2.2). Dies wirkt sich wiederum darauf aus, wie das Unternehmen die variable Gegenleistung zuordnet und die Vorschriften für Vertragsänderungen und Änderungen des Transaktionspreises anwendet.

²⁷² Siehe IFRIC Update, März 2018, verfügbar auf der [Website des IASB](#).



7.1.2 Der Kunde besitzt die Verfügungsgewalt über einen Vermögenswert, während dieser erstellt oder verbessert wird (im März 2020 aktualisiert)

Das zweite Kriterium zur Bestimmung, ob die Verfügungsgewalt über ein Gut oder eine Dienstleistung über einen bestimmten Zeitraum auf einen Kunden übertragen wird, ist die Feststellung, ob der Kunde die Verfügungsgewalt über den Vermögenswert hat, während dieser erstellt oder verbessert wird. Für diese Bestimmung gilt für die „Verfügungsgewalt“ die zuvor genannte Definition (d. h., ein Kunde erlangt die Verfügungsgewalt über einen Vermögenswert, wenn er die Möglichkeit hat, seine Nutzung zu bestimmen und im Wesentlichen den verbleibenden Nutzen aus ihm zu ziehen). In der Grundlage für Schlussfolgerungen erläutert das IASB, dass dieses Kriterium für Situationen gilt, in denen der Kunde eindeutig die Verfügungsgewalt über unfertige Leistungen hat, die aus der Leistung des Unternehmens entstehen. Das Board nennt in seiner Grundlage für Schlussfolgerungen ein Beispiel, in dem das Unternehmen einen Bauvertrag abgeschlossen hat, um auf dem Grundstück des Kunden zu bauen, und erklärte, dass alle laufenden Arbeiten, die sich aus der Leistung des Unternehmens ergeben, dabei vom Kunden kontrolliert werden.²⁷³ Das IFRS IC bekräftigte die allgemeine Absicht des Kriteriums und verwies in seiner Sitzung im März 2018 auf dieses Beispiel aus der Grundlage

für Schlussfolgerungen (siehe hierzu Frage 7-11 in Abschnitt 7.1.3).²⁷⁴ Darüber hinaus enthalten manche Bauaufträge Klauseln, die festlegen, dass der Kunde die unfertige Leistung besitzt, während der in Auftrag gegebene Gegenstand erstellt wird. Des Weiteren kann der Vermögenswert, der erstellt oder verbessert wird, materiell oder immateriell sein.

Unsere Sichtweise

Das Board stellt in seiner Grundlage für Schlussfolgerungen fest, dass das zweite Kriterium für die Beurteilung, ob die Verfügungsgewalt über einen bestimmten Zeitraum übertragen wird (bezogen auf die Verfügungsgewalt des Kunden über einen Vermögenswert, während dieser erstellt oder verbessert wird), mit dem Grundprinzip zur Anwendung des Ansatzes zur Umsatzrealisierung nach dem Fertigstellungsgrad für Fertigungsaufträge nach den vorherigen US-GAAP in Einklang steht.²⁷⁵ Beide Ansätze bestätigen, dass das Unternehmen de facto vereinbart hat, seine Rechte an dem Vermögenswert (d. h. an den unfertigen Leistungen) zu veräußern, während es seine Leistung erbringt (d. h. ein kontinuierlicher Verkauf).



273 Siehe IFRS 15.BC129.

274 Siehe *IFRIC Update*, März 2018, verfügbar auf der [Website des IASB](#).

275 Siehe IFRS 15.BC130.

Erfüllung der Leistungsverpflichtungen

Häufig gestellte Fragen

Frage 7-4: Wie hat ein Unternehmen bei der Feststellung, ob der Kunde die Verfügungsgewalt über den Vermögenswert erlangt, während dieser gemäß IFRS 15.35(b) erstellt oder verbessert wird, das Recht des Kunden, seinen Anspruch auf Erhalt des Vermögenswerts zu verkaufen (oder zu verpfänden), zu beurteilen?

Nach unserer Auffassung hat ein Unternehmen statt des Bestehens vertraglicher Rechte auf den künftigen Erhalt des fertiggestellten Vermögenswerts zu prüfen, ob die Verfügungsgewalt über einen Vermögenswert erlangt wird, der durch die Leistung des Unternehmens erstellt oder verbessert wird. Beispielsweise besteht in einem Vertrag über den Verkauf eines vom Unternehmen selbst errichteten Immobilienobjekts, wie vom IFRS IC erörtert (siehe hierzu Frage 7-11 in Abschnitt 7.1.3), der erstellte Vermögenswert aus dem Immobilienobjekt selbst und nicht aus dem Recht des

Kunden auf den künftigen Erhalt der fertiggestellten Immobilie. Zur Feststellung, ob das Kriterium in IFRS 15.35(b) erfüllt ist, würde ein Unternehmen somit prüfen, ob der Kunde die Verfügungsgewalt über das teilweise errichtete Immobilienobjekt erlangt, während es erstellt wird. Das Recht des Kunden, seinen Anspruch auf den künftigen Erhalt eines fertiggestellten Vermögenswerts zu verkaufen (oder zu verpfänden), ist kein Nachweis dafür, dass der Kunde die Verfügungsgewalt über den Vermögenswert selbst erlangt, während dieser erstellt oder verbessert wird.²⁷⁶

7.1.3 Vermögenswert ohne alternativen Nutzen sowie Zahlungsanspruch für die bereits erbrachten Leistungen (im März 2020 aktualisiert)

In einigen Fällen kann es unklar sein, ob der Kunde die Verfügungsgewalt über einen Vermögenswert hat, den ein Unternehmen erstellt oder verbessert, wenn die ersten beiden Kriterien (siehe Erläuterung in den Abschnitten 7.1.1 und 7.1.2) zur Beurteilung, ob die Verfügungsgewalt über einen bestimmten Zeitraum übertragen wird, herangezogen werden. Das Board nahm daher ein drittes Kriterium in den Standard auf, das vorschreibt, dass Umsatzerlöse über einen bestimmten Zeitraum zu erfassen sind, wenn die beiden folgenden Voraussetzungen kumulativ erfüllt sind:

- ▶ Durch die Leistung des Unternehmens wird kein Vermögenswert mit einem alternativen Nutzen für das Unternehmen erstellt.
- ▶ Das Unternehmen hat einen Rechtsanspruch auf Bezahlung der bereits erbrachten Leistungen.

Beide Voraussetzungen werden im Folgenden näher erläutert.

Kein alternativer Nutzen

In der Grundlage für Schlussfolgerungen erklärt das IASB, dass es den Begriff „alternativer Nutzen“ eingeführt hat, um zu verhindern, dass Umsatzerlöse über einen bestimmten Zeitraum erfasst werden, wenn durch die Leistung des Unternehmens die Verfügungsgewalt über die Güter oder Dienstleistungen nicht über einen bestimmten Zeitraum auf den Kunden übertragen wird. Wird durch die Leistung des Unternehmens ein Vermögenswert mit einem alternativen Nutzen für das Unternehmen erstellt (z. B. Standardartikel), kann das Unternehmen den Vermögenswert jederzeit auf einen anderen Kunden übertragen. In diesen Fällen hat das Unternehmen (nicht der Kunde) die Verfügungsgewalt über den Vermögenswert, während dieser erstellt wird, da der Kunde nicht die Fähigkeit hat, die Nutzung des Vermögenswerts zu bestimmen oder dessen Nutzung durch einen anderen Kunden zu untersagen. Gemäß dem Standard gilt für den „alternativen Nutzen“ Folgendes:

²⁷⁶ Siehe IFRIC Update, März 2018, verfügbar auf der [Website des IASB](#).



Auszug aus IFRS 15

36. Ein durch die Leistung eines Unternehmens erstellter Vermögenswert hat keinen alternativen Nutzen für ein Unternehmen, wenn das Unternehmen entweder vertraglichen Beschränkungen unterliegt, die es davon abhalten, den Vermögenswert während seiner Erstellung oder Verbesserung umstandslos für einen alternativen Nutzen zu bestimmen, oder wenn es praktischen Beschränkungen unterliegt, die es davon abhalten, für den Vermögenswert nach seiner Fertigstellung umstandslos einen alternativen Nutzen zu bestimmen. Ob ein Vermögenswert einen alternativen Nutzen für das Unternehmen hat, wird bei Vertragsbeginn beurteilt. Nach Vertragsbeginn darf ein Unternehmen die Beurteilung des alternativen Nutzens eines Vermögenswerts nicht aktualisieren, es sei denn, die Vertragsparteien stimmen einer Vertragsänderung, mit der die Leistungsverpflichtung wesentlich geändert wird, zu. Leitlinien für die Beurteilung, ob ein Vermögenswert einen alternativen Nutzen für ein Unternehmen hat, enthalten die Paragraphen B6-B8.

[...]

B6. Bei der Beurteilung, ob ein Vermögenswert einen alternativen Nutzen für ein Unternehmen gemäß Paragraph 36 hat, muss ein Unternehmen die Auswirkungen vertraglicher und praktischer Einschränkungen berücksichtigen, die es an der umstandslosen Bestimmung eines anderen Nutzens für diesen Vermögenswert hindern könnten, z. B. seine Veräußerung an einen anderen Kunden. Die Möglichkeit einer Kündigung des Vertrags mit dem Kunden ist keine relevante Überlegung bei der Beurteilung, ob das Unternehmen umstandslos einen anderen Nutzen für den Vermögenswert bestimmen könnte.

B7. Damit ein Vermögenswert keinen alternativen Nutzen für das Unternehmen besitzt, muss die vertragliche Einschränkung der Fähigkeit des Unternehmens, einen anderen Nutzen für diesen Vermögenswert zu bestimmen, wesentlich sein. Eine vertragliche Einschränkung ist dann wesentlich, wenn ein Kunde seine Ansprüche auf den zugesagten Vermögenswert durchsetzen könnte, sollte das Unternehmen versuchen, einen anderen Nutzen für den Vermögenswert zu bestimmen. Eine vertragliche Einschränkung ist hingegen nicht wesentlich, wenn ein Vermögenswert beispielsweise weitgehend mit anderen Vermögenswerten austauschbar ist, die das Unternehmen an einen anderen Kunden übertragen kann, ohne damit den Vertrag zu brechen und ohne dass dadurch Kosten in beträchtlicher Höhe entstehen, die ansonsten in Verbindung mit diesem Vertrag nicht entstanden wären.

B8. Eine praktische Einschränkung der Fähigkeit eines Unternehmens, einen anderen Nutzen für einen Vermögenswert zu bestimmen, besteht dann, wenn einem Unternehmen durch die Bestimmung eines anderen Nutzens für den Vermögenswert beträchtliche wirtschaftliche Verluste entstünden. Ein beträchtlicher wirtschaftlicher Verlust könnte anfallen, weil dem Unternehmen entweder beträchtliche Kosten für die Überarbeitung des Vermögenswerts entstehen oder es den Vermögenswert nur mit einem beträchtlichen Verlust verkaufen kann. Beispielsweise könnte es für ein Unternehmen praktische Einschränkungen geben, einen anderen Nutzen für Vermögenswerte zu bestimmen, die entweder Designspezifikationen haben, die nur für einen bestimmten Kunden gelten, oder die sich in abgelegenen Gegenden befinden.

Erfüllung der Leistungsverpflichtungen

Bei der Beurteilung, ob es einen alternativen Nutzen für ein Gut oder eine Dienstleistung gibt, muss ein Unternehmen jede wesentliche vertragliche Einschränkung berücksichtigen. Eine vertragliche Einschränkung ist dann wesentlich, wenn ein Kunde seine Ansprüche auf den zugesagten Vermögenswert durchsetzen könnte, falls das Unternehmen diesen Vermögenswert einer anderen Verwendung zuführen würde. Vertragliche Einschränkungen, die nicht wesentlich sind (z. B. Schutzrechte des Kunden), werden dagegen nicht berücksichtigt. Das Board erläutert in der Grundlage für Schlussfolgerungen, dass ein Schutzrecht einem Unternehmen in der Regel die praktische Fähigkeit verleiht, den Vermögenswert durch einen anderen zu ersetzen oder die Nutzung des Vermögenswerts einer anderen Bestimmung zuzuführen, ohne dass der Kunde Kenntnis von der Änderung hat oder ihr widersprechen kann. In einem Vertrag kann beispielsweise festgelegt sein, dass ein Unternehmen ein Gut nicht auf einen anderen Kunden übertragen darf, da der Kunde ein Eigentumsrecht an dem Gut hat. Eine solche vertragliche Bedingung wäre nicht wesentlich, wenn das Unternehmen das Gut durch ein anderes Gut ersetzen und das ursprüngliche Gut mit geringem Kostenaufwand auf einen anderen Kunden übertragen könnte. In diesem Fall wäre die vertragliche Beschränkung lediglich ein Schutzrecht und würde nicht darauf hindeuten, dass die Verfügungsgewalt über den Vermögenswert auf den Kunden übertragen wurde.²⁷⁷

Das Unternehmen muss außerdem berücksichtigen, welche praktischen Einschränkungen bestehen, wenn es für den Vermögenswert einen anderen Nutzen bestimmen will. Das Board hat klargestellt, dass ein Unternehmen dabei die Merkmale des Vermögenswerts, der letztlich auf den Kunden übertragen wird, zu berücksichtigen hat und prüfen muss, ob für den Vermögenswert nach seiner Fertigstellung ein alternativer Nutzen ohne wesentlichen Kosten- oder Überarbeitungsaufwand bestimmt werden könnte. Der Standard führt als ein Beispiel Fertigungsaufträge an, bei denen die Vermögenswerte zwar die identische Grundkonzeption aufweisen, zusätzlich aber jeweils wesentliche individuelle Anpassungen

vorgenommen werden. Die Bestimmung eines anderen Nutzens für den fertiggestellten Vermögenswert zöge daher einen erheblichen Überarbeitungsaufwand nach sich. Somit hat der Vermögenswert keinen alternativen Nutzen, da dem Unternehmen durch die Bestimmung eines anderen Nutzens für den Vermögenswert erhebliche wirtschaftliche Verluste entstünden.²⁷⁸

Um zu bestimmen, ob ein Vermögenswert einen alternativen Nutzen hat, kann es hilfreich sein, den Grad der Anpassung zu berücksichtigen. In der Grundlage für Schlussfolgerungen erklärt das IASB, dass die Wahrscheinlichkeit, dass ein Unternehmen einen von ihm erstellten Vermögenswert, der in hohem Maße auf einen bestimmten Kunden zugeschnitten ist, für einen anderen Zweck verwenden könnte, eher gering ist.²⁷⁹ Das heißt, dem Unternehmen entstünden bei der Übertragung des Vermögenswerts auf einen anderen Kunden wahrscheinlich beträchtliche Überarbeitungskosten oder es müsste den Vermögenswert zu einem deutlich geringeren Preis verkaufen. Der Vermögenswert hätte somit keinen alternativen Nutzen für das Unternehmen und es könnte die Schlussfolgerung gezogen werden, dass der Kunde den Nutzen aus der Leistung des Unternehmens zieht, während das Unternehmen die Leistung erbringt (d. h., der Kunde hätte die Verfügungsgewalt über den Vermögenswert), sofern das Unternehmen einen Rechtsanspruch auf Bezahlung hat (siehe nachstehende Erläuterung). Das Board weist allerdings darauf hin, dass der Grad der Anpassung ein Faktor ist, der zwar zu berücksichtigen, jedoch nicht ausschlaggebend ist. In einigen Immobilienverträgen kann der Vermögenswert beispielsweise standardisiert (d. h. nicht in hohem Maße individuell zugeschnitten) sein, aufgrund der wesentlichen vertraglichen Beschränkungen, die es dem Unternehmen untersagen, den Vermögenswert umstandslos auf einen anderen Kunden zu übertragen, aber dennoch keinen alternativen Nutzen für das Unternehmen besitzen.²⁸⁰ Der Standard enthält das folgende Beispiel, um zu verdeutlichen, wie ein Unternehmen praktische Beschränkungen zu beurteilen hat, die eine anderweitige Verwendung eines Vermögenswerts einschränken:

²⁷⁷ Siehe IFRS 15.BC138.

²⁷⁸ Siehe IFRS 15.BC138.

²⁷⁹ Siehe IFRS 15.BC135.

²⁸⁰ Siehe IFRS 15.BC137.



Auszug aus IFRS 15

Beispiel 15: Der Vermögenswert hat keinen alternativen Nutzen für das Unternehmen (IFRS 15.IE73-IE76)

Ein Unternehmen schließt mit einem Kunden, einer staatlichen Institution, einen Vertrag über den Bau eines speziellen Satelliten ab. Das Unternehmen baut Satelliten für verschiedene Kunden, zu denen zum einen staatliche Behörden, aber auch Unternehmen aus der Privatwirtschaft gehören. Die Satelliten werden jeweils an die Bedürfnisse des Kunden und an die in den Satelliten eingebaute Technologie angepasst, sodass sich die einzelnen Satelliten hinsichtlich Design und Konstruktion wesentlich voneinander unterscheiden.

Zu Vertragsbeginn beurteilt das Unternehmen, ob es sich bei seiner Leistungsverpflichtung zum Bau des Satelliten um eine Leistungsverpflichtung handelt, die gemäß IFRS 15.35 über einen bestimmten Zeitraum erfüllt wird.

Im Rahmen dieser Beurteilung prüft das Unternehmen, ob der Satellit nach seiner Fertigstellung einen alternativen Nutzen für das Unternehmen haben wird. Der Vertrag hindert das Unternehmen zwar nicht daran, den fertiggestellten Satelliten auf einen anderen Kunden zu übertragen, jedoch würden dem Unternehmen für die Überarbeitung des Designs und der Funktion des Satelliten, die für die Übertragung des Vermögenswerts auf einen anderen Kunden notwendig wäre, wesentliche Kosten entstehen. Somit hat der Vermögenswert keinen alternativen Nutzen für das Unternehmen (siehe Paragraphen 35[c], 36 und B6-B8 des IFRS 15), da die praktische Fähigkeit des Unternehmens, den Satelliten umstandslos auf einen anderen Kunden zu übertragen, durch das kundenspezifische Design des Satelliten eingeschränkt wird.

Die Leistungsverpflichtung zum Bau des Satelliten würde zudem nur dann über einen bestimmten Zeitraum erfüllt, wenn das Unternehmen gemäß IFRS 15.35(c) einen Rechtsanspruch auf Bezahlung der bereits erbrachten Leistungen hätte. Auf diese Voraussetzung wird in dem Beispiel nicht eingegangen.

Die Vorschrift, dass Unternehmen bei der Beurteilung dieses Kriteriums bestehende vertragliche Beschränkungen berücksichtigen müssen, scheint den Regelungen in IFRS 15.B4 zu widersprechen, wonach Unternehmen bei der Bestimmung, ob ein anderes Unternehmen die Arbeitsleistungen, die das Unternehmen bisher erbracht hat, im Wesentlichen neu erbringen müsste, vertragliche und praktische Beschränkungen außer Acht zu lassen haben (siehe Abschnitt 7.1.1). Nach Auffassung des Boards ist dieser Widerspruch allerdings berechtigt, da jedes Kriterium eine andere Methode für die Bestimmung des Zeitpunkts der Übertragung der Verfügungsgewalt behandelt und die Kriterien daher für unterschiedliche Situationen entwickelt wurden.²⁸¹

Ändern sich Fakten und Umstände nach Vertragsbeginn, muss ein Unternehmen seine Beurteilung, ob ein Vermögenswert einen alternativen Nutzen hat, nicht mehr aktualisieren, es sei denn, die Parteien vereinbaren eine Vertragsänderung,

die die Leistungsverpflichtung wesentlich beeinflusst. Das IASB hat außerdem entschieden, dass allein die Tatsache, dass ein Vermögenswert keinen alternativen Nutzen aufweist, kein Indikator dafür ist, dass der Kunde tatsächlich die Verfügungsgewalt über den Vermögenswert hat. Das Unternehmen muss zusätzlich bestimmen, ob es, wie nachstehend erläutert, einen Rechtsanspruch auf Bezahlung der bereits erbrachten Leistung hat.²⁸²

Rechtsanspruch auf Bezahlung der bereits erbrachten Leistungen

Bei der Beurteilung, ob ein Unternehmen einen Rechtsanspruch auf Bezahlung der bereits erbrachten Leistungen hat, muss es die Vertragsbedingungen und diesbezügliche Gesetze oder Vorschriften berücksichtigen. Gemäß dem Standard muss der Anspruch auf Bezahlung der bereits erbrachten Leistungen nicht zwingend einem festen Betrag entsprechen. Das Unternehmen muss aber zu jedem Zeitpunkt während

²⁸¹ Siehe IFRS 15.BC139.

²⁸² Siehe IFRS 15.BC141.

Erfüllung der Leistungsverpflichtungen

der Vertragslaufzeit einen Anspruch auf einen Betrag haben, der es mindestens für die bereits erbrachten Leistungen entschädigt, auch wenn der Kunde (oder eine andere Partei) den Vertrag aus anderen Gründen als der Nichterfüllung der vom Unternehmen zugesagten Leistung kündigt.²⁸³ Das IASB hat beschlossen, dass die Verpflichtung eines Kunden, für die

Leistung eines Unternehmens zu zahlen, ein Indikator dafür ist, dass der Kunde einen Nutzen aus der Leistung des Unternehmens gezogen hat.²⁸⁴

Der Standard spezifiziert Folgendes zum Zahlungsanspruch eines Unternehmens für die bereits erbrachten Leistungen:

Auszug aus IFRS 15

B9. In Übereinstimmung mit Paragraph 37 hat ein Unternehmen einen Anspruch auf Bezahlung der bereits erbrachten Leistungen, wenn das Unternehmen Anspruch auf einen Betrag hätte, der es mindestens für seine bereits erbrachten Leistungen vergütet, falls der Kunde oder eine andere Partei den Vertrag aus anderen Gründen als der Nichterfüllung der vom Unternehmen zugesagten Leistung kündigt. Ein Betrag, der ein Unternehmen für seine bereits erbrachten Leistungen vergütet, ist eine Zahlung, die dem Verkaufspreis der bisher übertragenen Güter und Dienstleistungen annähernd entspricht (z. B. Erstattung der dem Unternehmen bei der Erfüllung seiner Leistungsverpflichtung entstandenen Kosten zzgl. einer angemessenen Gewinnmarge) und nicht nur eine Entschädigung für den dem Unternehmen potenziell entgangenen Gewinn im Falle der Vertragsbeendigung darstellt. Die Vergütung für eine angemessene Gewinnmarge muss nicht der für den Fall der planmäßigen Vertragserfüllung erwarteten Gewinnmarge entsprechen, aber ein Unternehmen sollte Anspruch auf Vergütung in Höhe eines der folgenden Beträge haben:

- (a) ein Teil der erwarteten Gewinnmarge aus dem Vertrag, der angemessen den Leistungsfortschritt des Unternehmens im Rahmen des Vertrags vor seiner Kündigung durch den Kunden (oder eine andere Partei) widerspiegelt; oder
- (b) eine angemessene Rendite auf die Kapitalkosten des Unternehmens für ähnliche Verträge (oder die typische operative Marge des Unternehmens für ähnliche Verträge), falls die vertragsspezifische Marge höher ist als die vom Unternehmen aus ähnlichen Verträgen üblicherweise generierte Rendite.

B10. Der Zahlungsanspruch eines Unternehmens für die bereits erbrachten Leistungen muss kein aktueller unbedingter Zahlungsanspruch sein. In vielen Fällen wird ein Unternehmen einen unbedingten Zahlungsanspruch nur bei Erreichen eines vorab vereinbarten Meilensteins oder bei vollständiger Erfüllung der Leistungsverpflichtung haben. Bei der Beurteilung, ob es einen Anspruch auf Bezahlung für die bereits erbrachten Leistungen hat, muss ein Unternehmen berücksichtigen, ob es einen Rechtsanspruch auf Einforderung oder Einbehalt einer Zahlung für die bereits erbrachten Leistungen hätte, wenn der Vertrag vor vollständiger Erfüllung aus anderen Gründen als der Nichterfüllung der vom Unternehmen zugesagten Leistung gekündigt würde.

B11. In manchen Verträgen hat ein Kunde möglicherweise nur zu bestimmten Zeiten während der Vertragslaufzeit ein Recht zur Vertragskündigung oder aber gar kein Kündigungsrecht. Kündigt ein Kunde einen Vertrag, ohne zu diesem Zeitpunkt ein Kündigungsrecht zu haben (einschließlich bei Nichterfüllung seiner eigenen Vertragszusagen), so ist das Unternehmen möglicherweise gemäß Vertrag (oder gemäß Gesetz) dazu berechtigt, die im Vertrag zugesagten Güter oder Dienstleistungen weiter auf den Kunden zu übertragen und vom Kunden zu fordern, im Austausch für diese Güter oder Dienstleistungen die zugesagte Vergütung zu zahlen. In solchen Fällen hat ein Unternehmen einen Zahlungsanspruch für die bereits erbrachten Leistungen, da das Unternehmen berechtigt ist, seine Verpflichtungen weiter gemäß dem Vertrag zu erfüllen und vom Kunden im Austausch die Erfüllung seiner Verpflichtungen zu fordern (darunter die Zahlung der zugesagten Gegenleistung).

²⁸³ Siehe IFRS 15.37.

²⁸⁴ Siehe IFRS 15.BC142.



Auszug aus IFRS 15

B12. Bei der Beurteilung, ob es einen Rechtsanspruch auf Bezahlung der bereits erbrachten Leistungen hat, muss ein Unternehmen die Vertragsbedingungen sowie diesen gegebenenfalls vorgehende oder diese ergänzende gesetzliche Vorschriften oder Präzedenzfälle berücksichtigen. Hierfür prüft das Unternehmen unter anderem,

- (a) ob es aufgrund des geltenden Rechts, aufgrund der gängigen Verwaltungspraxis oder aufgrund bestehender Präzedenzfälle Anspruch auf Bezahlung der bereits erbrachten Leistungen hat, auch wenn dies im Vertrag mit dem Kunden nicht ausdrücklich vorgesehen ist;
- (b) ob nach den relevanten Präzedenzfällen davon auszugehen ist, dass die unter vergleichbaren Verträgen entstandenen vergleichbaren Ansprüche auf Bezahlung der bereits erbrachten Leistungen keine rechtlich bindende Wirkung entfalten; oder
- (c) ob seine Geschäftsgepflogenheiten (bisheriger Verzicht, derartige Zahlungsansprüche geltend zu machen) es implizieren, dass dieser Rechtsanspruch in diesem rechtlichen Umfeld nicht durchgesetzt werden kann. Ungeachtet der Möglichkeit, dass ein Unternehmen bei ähnlichen Verträgen auf seinen Zahlungsanspruch verzichtet, bleibt sein Anspruch auf Bezahlung der bereits erbrachten Leistungen bestehen, wenn der Anspruch auf Bezahlung der bereits erbrachten Leistungen im Vertrag mit dem Kunden festgelegt ist.

In der Grundlage für Schlussfolgerungen beschreibt das IASB, welche Rolle die Faktoren „kein alternativer Nutzen“ und „Zahlungsanspruch“ bei der Beurteilung der Verfügungsgewalt spielen. Wenn ein Unternehmen einen Vermögenswert herstellt, der keinen alternativen Nutzen für das Unternehmen aufweist, stellt es den Vermögenswert de facto auf Anweisung des Kunden her. Der Vermögenswert hätte für das Unternehmen einen geringen oder keinen Wert, wenn der Kunde den Vertrag beenden würde. Um sich gegen das Risiko einer Vertragsbeendigung durch den Kunden wirtschaftlich abzusichern, wird der Kunde verpflichtet, im Fall der Vertragsbeendigung eine Zahlung für die bereits erbrachten Leistungen zu leisten. Die Verpflichtung des Kunden, die bisher erbrachten Leistungen des Unternehmens zu bezahlen (oder die Tatsache, dass er die Zahlung für diese Leistungen nicht vermeiden kann), lässt darauf schließen, dass der Kunde einen Nutzen aus der Leistung des Unternehmens gezogen hat.²⁸⁵

Das Kriterium des Rechtsanspruchs auf Zahlung umfasst zwei Komponenten, die ein Unternehmen beurteilen muss:

- die Höhe des von dem Kunden zu zahlenden Betrags und
- was es bedeutet, einen Rechtsanspruch auf Zahlung zu haben.

Das Board hat zusätzliche Anwendungsleitlinien für die Beurteilung dieser Komponenten in den Standard aufgenommen. In der Grundlage für Schlussfolgerungen erläutert das Board, dass sich die Analyse auf den Betrag konzentrieren sollte, zu dessen Erhalt das Unternehmen im Fall einer Vertragsbeendigung berechtigt ist.²⁸⁶ Dieser entspricht nicht dem Betrag, den das Unternehmen im Rahmen eines Vergleichs aushandeln würde, und er muss nicht die gesamte vertragliche Marge abdecken, die das Unternehmen verdienen würde, wenn der Auftrag fertiggestellt würde.

²⁸⁵ Siehe IFRS 15.BC142.

²⁸⁶ Siehe IFRS 15.BC144.

Erfüllung der Leistungsverpflichtungen

In IFRS 15.B9 stellt das Board klar, dass eine angemessene Gewinnmarge entweder einem Anteil an der erwarteten Gewinnmarge des Unternehmens entspricht, der die bisher erbrachte Leistung des Unternehmens angemessen widerspiegelt, oder eine angemessene Rendite auf die Kapitalkosten des Unternehmens darstellt. Zudem verdeutlicht der Standard in Paragraph B13, dass die Aufnahme eines Zahlungsplans in einen Vertrag nicht per se ein Indikator dafür ist, dass das Unternehmen einen Zahlungsanspruch für die bereits erbrachte Leistung hat. Denn der Vertrag kann in einigen Fällen festlegen, dass die vom Kunden bereits

erhaltene Gegenleistung aus anderen Gründen als der Nichterfüllung der vom Unternehmen vertraglich zugesagten Leistung zurückerstattet werden muss. Das Unternehmen muss Informationen prüfen, die dem Zahlungsplan widersprechen und seinen tatsächlichen Anspruch auf Bezahlung der bereits erbrachten Leistung darstellen könnten. Wie in Beispiel 16 unten verdeutlicht, müssen Zahlungen eines Kunden annähernd dem Verkaufspreis der bisher übertragenen Güter oder Dienstleistungen entsprechen, um als Zahlungsanspruch für die bereits erbrachten Leistungen gelten zu können. Ein fester Zahlungsplan erfüllt diese Voraussetzung möglicherweise nicht.

Die zusätzlichen Anwendungsleitlinien in IFRS 15.B12 sollen Unternehmen als Hilfestellung bei der Beurteilung, ob der Zahlungsanspruch besteht und durchsetzbar ist, dienen. Bei dieser Beurteilung müssen Unternehmen alle gesetzlichen Vorschriften oder Präzedenzfälle berücksichtigen, die die Vertragsbedingungen ggf. ergänzen oder außer Kraft setzen könnten. Gemäß dem Standard kann ein Unternehmen auch dann einen Rechtsanspruch auf Bezahlung haben, wenn der Kunde den Vertrag kündigt, ohne ein Kündigungsrecht zu haben. Dies wäre der Fall, wenn das Unternehmen gemäß Vertrag (oder per Gesetz) dazu berechtigt ist, die im Vertrag zugesagten Güter oder Dienstleistungen weiter auf den Kunden zu übertragen und vom Kunden zu fordern, im Austausch für diese Güter oder Dienstleistungen, die zugesagte Gegenleistung zu zahlen (häufig als „bestimmte Leistungsverpflichtung“ bezeichnet).²⁸⁷ Gemäß dem Standard hätte ein Unternehmen auch dann, wenn es auf seinen Zahlungsanspruch in ähnlichen Verträgen verzichten würde, weiterhin einen vertraglichen Zahlungsanspruch, wenn der in dem Vertrag mit dem Kunden festgelegte Zahlungsanspruch für bereits erbrachte Leistungen weiterhin rechtlich durchsetzbar ist.

Der Standard enthält das folgende Beispiel 14 zur Veranschaulichung der in diesem Abschnitt beschriebenen Konzepte. Es beschreibt ein Unternehmen, das Beratungsleistungen erbringt, die erst mit Abschluss der Leistungserbringung in einer fachlichen Stellungnahme münden werden. In diesem Beispiel erfüllt die Leistungsverpflichtung des Unternehmens die beiden in IFRS 15.35(c) enthaltenen Kriterien.

²⁸⁷ Siehe IFRS 15.BC145.



Auszug aus IFRS 15

Beispiel 14: Beurteilung des alternativen Nutzens und des Zahlungsanspruchs (IFRS 15.IE69-IE72)

Ein Unternehmen schließt mit einem Kunden einen Vertrag über die Erbringung einer Beratungsleistung ab, als deren Ergebnis das Unternehmen eine fachliche Stellungnahme für den Kunden erstellt. Die fachliche Stellungnahme bezieht sich auf Fakten und Umstände, die spezifisch für diesen Kunden sind. Kündigt der Kunde den Beratungsvertrag aus anderen Gründen als der Nichterfüllung der vom Unternehmen zugesagten Leistung, so verlangt der Vertrag vom Kunden, das Unternehmen für die diesem entstandenen Kosten zuzüglich einer Marge von 15 Prozent zu entschädigen. Die Marge von 15 Prozent entspricht annähernd der Gewinnmarge, die das Unternehmen aus ähnlichen Verträgen erzielt.

Das Unternehmen berücksichtigt das Kriterium von Paragraph 35(a) und die Anforderungen der Paragraphen B3 und B4 des IFRS 15, um zu bestimmen, ob dem Kunden der Nutzen aus der Leistung des Unternehmens zufließt und ob er die Leistung nutzt, während diese erbracht wird. Falls das Unternehmen seine Leistungsverpflichtung nicht erfüllen kann und der Kunde ein anderes Beratungsunternehmen mit der Erstellung der fachlichen Stellungnahme beauftragt, muss das andere Beratungsunternehmen die Leistung, die das Unternehmen bisher erbracht hat, im Wesentlichen neu erbringen, da das andere Beratungsunternehmen keinen Nutzen aus unfertigen Leistungen des Unternehmens hätte. Bei einer fachlichen Stellungnahme ist es naturgemäß so, dass dem Kunden der Nutzen aus der Leistung des Unternehmens nur zufließt, wenn der Kunde die fachliche Stellungnahme erhält. Daher kommt das Unternehmen zu dem Schluss, dass das Kriterium von Paragraph 35(a) des IFRS 15 nicht gegeben ist.

Allerdings trifft auf die Leistungsverpflichtung des Unternehmens das Kriterium von Paragraph 35(c) des IFRS 15 zu; aufgrund der beiden folgenden Faktoren ist sie daher eine Leistungsverpflichtung, die über einen bestimmten Zeitraum erfüllt wird:

- (a) In Übereinstimmung mit den Paragraphen 36 und B6-B8 des IFRS 15 wird durch die Erstellung der fachlichen Stellungnahme kein Vermögenswert mit alternativem Nutzen für das Unternehmen generiert, da sich die fachliche Stellungnahme auf Fakten und Umstände bezieht, die spezifisch für diesen Kunden sind. Daher gibt es eine praktische Einschränkung der Fähigkeit des Unternehmens, den Vermögenswert umstandslos für einen anderen Kunden zu bestimmen.
- (b) In Übereinstimmung mit den Paragraphen 37 und B9-B13 des IFRS 15 hat das Unternehmen einen Rechtsanspruch auf Bezahlung seiner bereits erbrachten Leistung in Höhe der ihm entstandenen Kosten zuzüglich einer angemessenen Marge, die annähernd der Gewinnmarge in ähnlichen Verträgen entspricht.

Das Unternehmen erfasst den Umsatz daher über einen bestimmten Zeitraum, indem es den Fortschritt der Leistungserbringung gegenüber der vollständigen Erfüllung der Leistungsverpflichtung in Übereinstimmung mit den Paragraphen 39-45 und B14-B19 des IFRS 15 bestimmt.

Erfüllung der Leistungsverpflichtungen

Beispiel 16 veranschaulicht einen Vertrag, bei dem erwartet wird, dass die im Rahmen eines festen Zahlungsplans vorgesehenen Zahlungen nicht während der gesamten Vertragslaufzeit dem Betrag entsprechen werden, der das Unternehmen

für seine bereits erbrachte Leistung vergüten würde. Das Unternehmen zieht daraus den Schluss, dass es keinen Rechtsanspruch auf Bezahlung der bereits erbrachten Leistungen hat.

Auszug aus IFRS 15

Beispiel 16: Rechtsanspruch auf Bezahlung der bereits erbrachten Leistungen (IFRS 15.IE77-IE80)

Ein Unternehmen schließt mit einem Kunden einen Vertrag über die Herstellung eines Ausrüstungsgegenstands. Der Zahlungsplan in dem Vertrag sieht vor, dass der Kunde folgende Zahlungen zu leisten hat: bei Vertragsbeginn eine Vorauszahlung in Höhe von 10 Prozent des Vertragspreises, während der Herstellungsphase regelmäßige Zahlungen in Höhe von insgesamt 50 Prozent des Vertragspreises und eine abschließende Zahlung in Höhe von 40 Prozent des Vertragspreises, nachdem die Herstellungsphase abgeschlossen ist und die Ausrüstung die vorgeschriebenen Leistungstests bestanden hat. Die Zahlungen sind nicht erstattungsfähig, es sei denn, das Unternehmen kommt seinen vertraglichen Verpflichtungen nicht nach. Im Falle der Vertragskündigung durch den Kunden ist das Unternehmen lediglich berechtigt, etwaige vom Kunden bereits erhaltene Abschlagszahlungen zurückzubehalten. Das Unternehmen hat keine weiteren Ansprüche auf Entschädigung durch den Kunden.

Zu Vertragsbeginn beurteilt das Unternehmen, ob es sich bei seiner Leistungsverpflichtung zur Herstellung des Ausrüstungsgegenstands um eine Leistungsverpflichtung handelt, die gemäß IFRS 15.35 über einen bestimmten Zeitraum erfüllt wird.

Im Rahmen dieser Beurteilung prüft das Unternehmen, ob es über einen Rechtsanspruch auf Bezahlung der bereits erbrachten Leistungen gemäß den Paragraphen 35(c), 37 und B9-B13 des IFRS 15 verfügt, wenn der Kunde den Vertrag aus anderen Gründen als der Nichterfüllung der vom Unternehmen zugesagten Leistung kündigt. Auch wenn die von dem Kunden geleisteten Zahlungen nicht zurückzahlen sind, wird nicht erwartet, dass der Gesamtbetrag dieser Zahlungen während der gesamten Vertragslaufzeit mindestens dem Betrag entsprechen wird, der das Unternehmen für seine bereits erbrachte Leistung vergüten würde. Der Grund hierfür liegt darin, dass der Gesamtbetrag der vom Kunden entrichteten Gegenleistung zu bestimmten Zeitpunkten während der Herstellungsphase unter dem Verkaufspreis des teilweise fertiggestellten Ausrüstungsgegenstands liegen kann. Das Unternehmen hat folglich keinen Anspruch auf Bezahlung der bereits erbrachten Leistungen.

Da das Unternehmen keinen Anspruch auf Bezahlung der bereits erbrachten Leistungen hat, wird die Leistungsverpflichtung des Unternehmens nicht gemäß Paragraph 35(c) des IFRS 15 über einen bestimmten Zeitraum erfüllt. Das Unternehmen muss daher nicht prüfen, ob die Ausrüstung einen alternativen Nutzen für das Unternehmen hätte. Das Unternehmen stellt außerdem fest, dass es die Kriterien in Paragraph 35(a) oder (b) des IFRS 15 nicht erfüllt, und bilanziert die Herstellung der Ausrüstung infolgedessen gemäß IFRS 15.38 als Leistungsverpflichtung, die zu einem bestimmten Zeitpunkt erfüllt wird.



Beispiel 17 vergleicht ähnliche Fälle miteinander und verdeutlicht, wann Umsatzerlöse über einen bestimmten Zeitraum (siehe Abschnitt 7.1) oder zu einem bestimmten Zeitpunkt (siehe Abschnitt 7.2) erfasst werden müssen.

Die Beispielfälle befassen sich insbesondere mit den Konzepten „kein alternativer Nutzen“ und „Zahlungsanspruch für bereits erbrachte Leistungen“.

Auszug aus IFRS 15

Beispiel 17: Beurteilung, ob eine Leistungsverpflichtung zu einem bestimmten Zeitpunkt oder über einen bestimmten Zeitraum erfüllt wird (IFRS 15.IE81-IE90)

Ein Unternehmen entwickelt einen Wohnkomplex mit mehreren Wohneinheiten. Ein Kunde schließt mit dem Unternehmen einen verbindlichen Kaufvertrag über eine bestimmte im Bau befindliche Einheit ab. Jede Einheit hat einen ähnlichen Grundriss und eine ähnliche Größe, andere Merkmale der Einheit sind jedoch unterschiedlich (z. B. die Lage der Wohneinheit innerhalb des Wohnkomplexes).

Fall A: Das Unternehmen hat keinen Rechtsanspruch auf Bezahlung der bereits erbrachten Leistungen

Der Kunde zahlt mit Vertragsabschluss eine Kautions, die nur erstattet wird, wenn das Unternehmen es versäumt, den Bau der Einheit vertragsgemäß fertigzustellen. Der Rest des vertraglich vereinbarten Preises ist mit der Erfüllung des Vertrags zahlbar, wenn die Einheit in den physischen Besitz des Kunden übergeht. Wird der Kunde vor Fertigstellung der Einheit in Hinblick auf den Vertrag zahlungsunfähig, so darf das Unternehmen nur die Kautions einbehalten.

Bei Vertragsbeginn wendet das Unternehmen Paragraph 35(c) des IFRS 15 an, um zu bestimmen, ob die Zusage für den Bau und die Übertragung der Einheit an den Kunden eine über einen bestimmten Zeitraum erfüllte Leistungsverpflichtung ist. Das Unternehmen stellt fest, dass es keinen Rechtsanspruch auf Bezahlung der bereits erbrachten Leistung hat, da es, bis der Bau der Einheit vollendet ist, nur das Recht hat, die durch den Kunden gezahlte Kautions einzubehalten.

Da das Unternehmen keinen Anspruch auf Bezahlung der bereits erbrachten Leistungen hat, ist die Leistungsverpflichtung des Unternehmens keine über einen bestimmten Zeitraum zu erfüllende Leistungsverpflichtung gemäß Paragraph 35(c) des IFRS 15. Das Unternehmen bilanziert den Verkauf der Einheit stattdessen als eine zu einem bestimmten Zeitpunkt zu erfüllende Leistungsverpflichtung gemäß Paragraph 38 des IFRS 15.

Fall B: Das Unternehmen hat einen Rechtsanspruch auf Bezahlung der bereits erbrachten Leistungen

Der Kunde zahlt mit Vertragsabschluss eine nicht erstattungsfähige Kautions und wird während des Baus der Einheit an den Baufortschritt geknüpfte Zahlungen leisten. Der Vertrag enthält wesentliche Bedingungen, die das Unternehmen daran hindern, die Einheit für einen anderen Kunden vorzusehen. Zudem ist der Kunde nicht berechtigt, den Vertrag zu kündigen, es sei denn, das Unternehmen versäumt es, die zugesagten Leistungen zu erbringen. Gerät der Kunde mit der Erfüllung seiner Verpflichtungen in Verzug, indem er die zugesagten Zahlungen nach Baufortschritt nicht in der fälligen Höhe und zum fälligen Zeitpunkt leistet, so hat das Unternehmen einen Anspruch auf die gesamte im Vertrag zugesagte Vergütung, wenn es den Bau der Einheit abschließt. Die Gerichte haben in der Vergangenheit ähnliche Rechte bestätigt, die Entwickler berechtigen, von Kunden die Leistungserbringung zu fordern, wenn das Unternehmen seine Verpflichtungen vertragsgemäß erfüllt. ►

Erfüllung der Leistungsverpflichtungen

Auszug aus IFRS 15 (Fortsetzung)

Bei Vertragsbeginn wendet das Unternehmen Paragraph 35(c) des IFRS 15 an, um zu bestimmen, ob die Zusage für den Bau und die Übertragung der Einheit an den Kunden eine über einen bestimmten Zeitraum zu erfüllende Leistungsverpflichtung ist. Es bestimmt, dass der durch die Leistung des Unternehmens geschaffene Vermögenswert (die Einheit) keinen alternativen Nutzen für das Unternehmen hat, da der Vertrag das Unternehmen daran hindert, die angegebene Einheit auf einen anderen Kunden zu übertragen. Das Unternehmen berücksichtigt bei der Beurteilung, ob es in der Lage ist, den Vermögenswert auf einen anderen Kunden zu übertragen, nicht die Möglichkeit einer Vertragskündigung.

Das Unternehmen hat außerdem einen Anspruch auf Bezahlung der bereits erbrachten Leistungen in Übereinstimmung mit den Paragraphen 37 und B9-B13 des IFRS 15. Denn sollte der Kunde mit der Erfüllung seiner Verpflichtungen in Verzug geraten, so hätte das Unternehmen einen Rechtsanspruch auf die gesamte vertraglich vereinbarte Vergütung, sofern es seine Leistungen weiterhin wie zugesagt erbringt.

Die Vertragsbedingungen und die Praxis in der Rechtsprechung bestätigen zudem den Anspruch auf Bezahlung der bereits erbrachten Leistungen. Die Kriterien von Paragraph 35(c) des IFRS 15 sind folglich erfüllt und das Unternehmen hat eine Leistungsverpflichtung, die es über einen bestimmten Zeitraum erbringt. Es erfasst den Umsatz aus der über einen bestimmten Zeitraum zu erbringenden Leistung, indem es in Übereinstimmung mit den Paragraphen 39-45 und B14-B19 des IFRS 15 den Fortschritt der Leistungserbringung im Vergleich mit der vollständigen Erfüllung der Leistungsverpflichtung bestimmt. Im Rahmen des Baus eines Wohnkomplexes mit mehreren Wohneinheiten hat das Unternehmen gegebenenfalls viele Verträge mit einzelnen Kunden für den Bau einzelner Einheiten innerhalb des Komplexes abgeschlossen. In diesem Fall würde das Unternehmen jeden Vertrag separat bilanzieren. Je nach Art des Baus könnte es jedoch erforderlich sein, bei der Ermittlung des Leistungsfortschritts auf der Basis der bisher angefallenen Kosten auf Einzelvertragebene auch die Leistungen des Unternehmens bei der Durchführung der anfänglichen Bauarbeiten (d. h. das Fundament und die Basisstruktur des Komplexes) sowie beim Bau von Gemeinschaftsbereichen zu berücksichtigen.

Fall C: Das Unternehmen hat einen Rechtsanspruch auf Bezahlung der bereits erbrachten Leistungen

Für Fall C gelten die gleichen Fakten wie für Fall B - mit der Ausnahme, dass, sollte der Kunde in Verzug geraten, das Unternehmen entweder vom Kunden fordern kann, seine vertraglich vereinbarten Leistungen zu erbringen, oder den Vertrag im Gegenzug für den im Bau befindlichen Vermögenswert und einen Anspruch auf eine Strafzahlung in Höhe eines Teils des vertraglich vereinbarten Preises stornieren kann.

Unbeschadet der Tatsache, dass das Unternehmen den Vertrag stornieren könnte (in diesem Fall wäre die Verpflichtung des Kunden gegenüber dem Unternehmen darauf beschränkt, die Verfügungsgewalt über den teilweise fertiggestellten Vermögenswert auf das Unternehmen zu übertragen und die beschriebene Strafzahlung zu leisten), hat das Unternehmen einen Anspruch auf Bezahlung der bereits erbrachten Leistungen, da es sich auch entscheiden könnte, seinen Anspruch auf Zahlung der vertraglich vereinbarten Gesamtvergütung durchzusetzen. Die Tatsache, dass das Unternehmen in dem Fall, dass der Kunde mit der Erfüllung seiner Verpflichtungen in Verzug gerät, die Wahl hat, den Vertrag zu stornieren, würde sich nicht auf diese Beurteilung auswirken (siehe Paragraph B11 des IFRS 15), sofern die Rechte des Unternehmens, vom Kunden zu fordern, weiter seine vertraglichen Verpflichtungen zu erfüllen (d. h. Zahlung der zugesagten Vergütung), durchsetzbar sind.



Häufig gestellte Fragen

Frage 7-5: Sollte ein Unternehmen den fertigen Vermögenswert oder den Leistungsfortschritt bei der Beurteilung berücksichtigen, ob seine Leistung einen Vermögenswert ohne alternativen Nutzen gemäß IFRS 15.35(c) schafft? [FASB-TRG-Sitzung vom 7. November 2016, Agenda Paper 56]

Die Mitglieder der FASB-TRG waren sich allgemein einig, dass ein Unternehmen bei der Beurteilung, ob seine Leistung einen Vermögenswert ohne alternativen Nutzen schafft, prüfen sollte, ob es den fertigen Vermögenswert an einen anderen Kunden verkaufen könnte, ohne einen erheblichen wirtschaftlichen Verlust zu erleiden (d. h., es ist nicht relevant, ob das Unternehmen die Rohstoffe oder den Leistungsfortschritt an einen anderen Kunden verkaufen könnte). Dies wird durch die Bemerkung des Boards in der Grundlage für Schlussfolgerungen gestützt, „dass ein Unternehmen die Eigenschaften des Vermögenswertes berücksichtigen sollte, die letztendlich auf den Kunden übertragen werden“.²⁸⁸

Wie oben in diesem Abschnitt erläutert und in Übereinstimmung mit IFRS 15.36 hätte der Vermögenswert unabhängig

von den Eigenschaften des fertigen Vermögenswerts keinen alternativen Nutzen, falls das Unternehmen in seinem Vertrag eingeschränkt ist oder eine praktische Einschränkung in seiner Fähigkeit, den Vermögenswert zu einer anderen Nutzung zu führen, hat. Eine vertragliche Beschränkung ist wesentlich, wenn ein Kunde seine Rechte an dem zugesagten Vermögenswert geltend machen könnte, falls das Unternehmen beabsichtigt, den Vermögenswert für eine alternative Nutzung zu verwenden. Eine praktische Einschränkung liegt vor, wenn ein Unternehmen einen erheblichen wirtschaftlichen Verlust erleiden würde, wenn es den Vermögenswert alternativ nutzt.

Das FASB-TRG-Agendapapier enthielt das folgende Beispiel:

Beispiel für keine alternative Nutzung

Ein Unternehmen schließt einen Vertrag mit einem Kunden ab, um kundenspezifische Geräte zu bauen. Die Anpassung der Geräte erfolgt, wenn der Herstellungsprozess zu etwa 75 % abgeschlossen ist. Das heißt, für die ersten 75 % des Leistungsfortschritts könnte der in Arbeit befindliche Vermögenswert alternativ den Auftrag eines anderen Kunden erfüllen (sofern keine vertraglichen Einschränkungen vorliegen). Die Geräte können jedoch nicht im fertigen Zustand an einen anderen Kunden verkauft werden, ohne dass ein erheblicher wirtschaftlicher Verlust entsteht. Die Designspezifikationen der Geräte sind für jeden Kunden einzigartig, und das Unternehmen könnte die fertigen Geräte nur mit einem erheblichen wirtschaftlichen Verlust verkaufen.

Das Unternehmen würde bei Vertragsbeginn prüfen, ob eine vertragliche Beschränkung oder eine praktische Einschränkung vorliegt, den Vermögenswert (in seinem vollständigen Zustand) unproblematisch für eine alternative Nutzung zu verwenden. Da das Unternehmen das fertiggestellte Gerät nicht an einen anderen Kunden verkaufen kann, ohne einen erheblichen wirtschaftlichen Verlust zu erleiden, hat es eine praktische Einschränkung seiner Fähigkeit, das Gerät im fertiggestellten Zustand alternativ zu nutzen, sodass der Vermögenswert keine alternative Nutzung bietet. Bevor jedoch festgestellt werden kann, dass Umsätze über einen bestimmten Zeitraum zu erfassen sind, muss das Unternehmen prüfen, ob es ein durchsetzbares Recht auf Bezahlung hat.

²⁸⁸ IFRS 15.BC136.

Erfüllung der Leistungsverpflichtungen

Häufig gestellte Fragen

Frage 7-6: Wie hat ein Unternehmen zu beurteilen, ob es nach IFRS 15.35(c) einen Rechtsanspruch auf Bezahlung hat? [FASB-TRG-Sitzung vom 7. November 2016, Agenda Paper 56]

Die Mitglieder der FASB-TRG waren sich im Allgemeinen einig, dass Unternehmen die vertraglichen Bestimmungen beurteilen müssen, um zu bewerten, ob das Recht auf Bezahlung das Unternehmen für die bisher erbrachte Leistung entschädigt. Zum Beispiel kann ein Vertrag einem Unternehmen nicht ausdrücklich ein durchsetzbares Recht auf Bezahlung für etwas anderes als fertige Güter einräumen. Wenn die Kündigungsbestimmungen im Vertrag jedoch eine Kündigungsfrist (z. B. von 60 Tagen) vorsehen und somit einem Unternehmen genügend Zeit eingeräumt wird, alle bestehenden unfertigen Erzeugnisse fertigzustellen, ist es wahrscheinlich, dass das Unternehmen zu dem Schluss käme, dass der Vertrag ein durchsetzbares Recht auf Bezahlung für die bisher erbrachte Leistung vorsieht. Darüber hinaus sollte ein Unternehmen alle Rechtsvorschriften oder Präzedenzfälle berücksichtigen, die Vertragsbedingungen ergänzen oder außer Kraft setzen könnten.

Die FASB-TRG diskutierte auch den Zusammenhang zwischen dem Recht auf Bezahlung, der Messung des Leistungsfortschritts und dem Zeitpunkt der Individualisierung eines Guts.

Beispielsweise stellte sie fest, dass ein Unternehmen mit Vertragsbeginn nicht immer ein durchsetzbares Recht auf Bezahlung hat, beispielsweise wenn ein Unternehmen Standardprodukte (z. B. Vorräte) herstellt, die gegen Ende des Produktionsprozesses für einen Kunden angepasst werden können. Die Mitglieder der FASB-TRG stimmten im Allgemeinen darin überein, dass ein Unternehmen prüfen muss, ob es einen rechtlichen Anspruch auf Bezahlung für seine bisher erbrachte Leistung hat. Wenn die Leistungsverpflichtung des Unternehmens darin besteht, seine Standardgüter für einen Kunden zu individualisieren, haben sich die Mitglieder der FASB-TRG darauf geeinigt, dass ein Unternehmen zu dem Zeitpunkt, zu dem es beginnt, die Leistungsverpflichtung für den Kunden anzupassen, prüfen muss, ob es ein durchsetzbares Recht auf Bezahlung hat. Da das Recht auf Bezahlung für die bisher erbrachte Leistung besteht, sollte die Leistung eines Unternehmens mit der Definition der Art seiner Leistungsverpflichtung und dem Maß des Leistungsfortschritts bei der Erfüllung dieser Leistungsverpflichtung übereinstimmen.

Frage 7-7: Muss das Unternehmen über einen aktuellen unbedingten Zahlungsanspruch verfügen, um einen Rechtsanspruch auf Bezahlung der bereits erbrachten Leistungen zu haben?

Nein. In der Grundlage für Schlussfolgerungen präzisiert das IASB, dass die vertraglichen Zahlungsbedingungen nicht immer dem Rechtsanspruch auf Bezahlung der bereits erbrachten Leistungen entsprechen müssen. Hieraus folgt, dass ein Unternehmen nicht über einen aktuellen unbedingten Zahlungsanspruch verfügen muss. Es muss jedoch einen Rechtsanspruch auf Einforderung oder Einbehalt einer Zahlung für die bereits erbrachten Leistungen haben, wenn der Kunde den Vertrag ohne Angabe von Gründen kündigt. Zur Veranschaulichung dieses Aspekts enthält der Standard als Beispiel einen Beratungsvertrag, der vorsieht, dass ein Unternehmen bei Abschluss des Projekts einen Bericht

vorlegt. Im Gegenzug erhält es einen festen Betrag, der fällig und zahlbar ist, wenn es den Bericht liefert. Hierbei wird angenommen, dass das Unternehmen seine vertraglichen Leistungen erbringt und dass der Kunde gemäß Vertrag (oder per Gesetz) verpflichtet ist, das Unternehmen für seine bereits erbrachten Leistungen zu entschädigen. In diesem Fall hätte das Unternehmen einen Rechtsanspruch auf Bezahlung der bereits erbrachten Leistungen, obwohl der unbedingte Anspruch auf Zahlung des Festbetrags erst mit der Lieferung des Berichts an den Kunden entsteht. Denn das Unternehmen hat einen Anspruch auf Einforderung oder Einbehalt einer Zahlung für die bereits erbrachten Leistungen.²⁸⁹

²⁸⁹ Siehe IFRS 15.BC145.



Häufig gestellte Fragen

Frage 7-8: Verfügt ein Unternehmen über einen Anspruch auf Bezahlung der bereits erbrachten Leistungen, wenn es eine nicht erstattungsfähige Vorauszahlung in Höhe des gesamten Transaktionspreises erhält?

Ja. In der Grundlage für Schlussfolgerungen erklärt das Board, dass eine solche Zahlung einen Anspruch auf Bezahlung der bereits erbrachten Leistungen darstellt, sofern der Anspruch des Unternehmens auf Einbehalt und Nichtrück-erstattung der Zahlung im Fall einer Kündigung durch den Kunden durchsetzbar ist. Denn eine Vorauszahlung in Höhe des gesamten Transaktionspreises entschädigt ein Unter-

nehmen mindestens für die Arbeitsleistungen, die bereits während der Vertragslaufzeit erbracht worden sind.²⁹⁰ Weicht die nicht erstattungsfähige Vorauszahlung vom gesamten Transaktionspreis ab, muss ein Unternehmen nach seinem Ermessen beurteilen, ob es durch die Vorauszahlung auch im Falle einer Vertragskündigung Anspruch auf Bezahlung der bereits erbrachten Leistungen erlangt.

Frage 7-9: Kann ein Unternehmen davon ausgehen, dass es ein durchsetzbares Recht auf Bezahlung für die bisher erbrachte Leistung hat, wenn ein Vertrag mit einem Verlust bewertet wird?

Ja, jedoch sind die spezifischen Fakten und Umstände des Vertrags zu berücksichtigen. Wie vorstehend erläutert, besagt der Standard, dass, wenn ein Vertrag aus anderen Gründen als der Nichterfüllung der zugesagten Leistung durch das Unternehmen beendet wird, das Unternehmen Anspruch auf einen Betrag haben muss, der es zumindest für seine bisher erbrachte Leistung entschädigt.

Darüber hinaus besagt IFRS 15.B9, dass „ein Betrag, der ein Unternehmen für seine bereits erbrachten Leistungen vergütet, [...] eine Zahlung [ist], die dem Verkaufspreis der bisher übertragenen Güter und Dienstleistungen annähernd entspricht (z. B. Erstattung der dem Unternehmen bei der Erfüllung seiner Leistungsverpflichtung entstandenen Kosten zzgl. einer angemessenen Gewinnmarge)“. Daraufhin kam die Frage auf, ob ein Unternehmen einen durchsetzbaren Anspruch auf Bezahlung für die bisher erbrachte Leistung haben könnte, wenn der Vertrag mit einem Verlust bewertet wurde.

Wir sind der Ansicht, dass das Beispiel in IFRS 15.B9 zur Kostendeckung zuzüglich einer angemessenen Gewinnmarge ein Unternehmen nicht daran hindert, einen durchsetzbaren Anspruch auf Bezahlung zu haben, selbst wenn der Vertrag mit einem Verlust bewertet wird. Vielmehr sind wir der Meinung, dass ein Unternehmen prüfen sollte, ob es ein durchsetzbares Recht auf Erhalt eines Betrags hat, der dem Verkaufspreis der bisher gelieferten Güter oder erbrachten Dienstleistungen annähernd entspricht, für den Fall, dass der Kunde den Vertrag kündigt. ►



²⁹⁰ Siehe IFRS 15.BC146.

Erfüllung der Leistungsverpflichtungen

Häufig gestellte Fragen

Das folgende Beispiel aus dem American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) Audit and Accounting Guide, *Revenue Recognition* verdeutlicht dies:²⁹¹

Beispiel für die Bestimmung des durchsetzbaren Rechts auf Bezahlung bei einem mit Verlust bewerteten Vertrag

Kunde X fordert Angebote für den Entwurf eines hochgradig kundenspezifischen Systems an. Der Kunde geht davon aus, dass er in den nächsten zehn Jahren Folgeaufträge für die Systeme an den Auftragnehmer vergibt, der den Entwicklungsauftrag erhält. Auftragnehmer A ist sich des Wettbewerbs bewusst und weiß, dass er, um den Entwicklungsauftrag zu gewinnen, den Auftrag mit Verlust anbieten muss. Das heißt, Auftragnehmer A ist bereit, den Entwicklungsauftrag aufgrund des signifikanten Wertes der zukünftig zu erwartenden Aufträge mit Verlust anzubieten.

Auftragnehmer A erhält den Auftrag mit einem Wert von WE 100 und geschätzten Kosten bis zur Fertigstellung von WE 130. Auftragnehmer A bestimmt, dass der Vertrag eine einzige Leistungsverpflichtung enthält und dass seine Leistung einen Vermögenswert mit keiner alternativen Nutzung erstellt. Der Vertrag ist nicht kündbar, jedoch sehen die Vertragsbedingungen vor, dass Auftragnehmer A bei Kündigung durch den Auftraggeber einen Anspruch auf Bezahlung für

die bisher erbrachten Leistungen hat. Der Zahlungsbetrag entspräche einem proportionalen Betrag des Vertragspreises, der auf der Leistung der bisher erbrachten Arbeit basiert. Wenn beispielsweise Auftragnehmer A bei Kündigung des Vertrags seine Leistung bereits zu 50 % erbracht hat (d. h. Kosten in Höhe von WE 65 angefallen sind), hätte er Anspruch auf eine Zahlung von WE 50 durch Kunde X (d. h. 50 % des Vertragswerts in Höhe von WE 100).

Wir sind der Auffassung, dass Auftragnehmer A einen durchsetzbaren Zahlungsanspruch für die bisher erbrachte Leistung hat. Dies entspricht IFRS 15.35(c), da Auftragnehmer A ein Betrag zusteht, der dem Verkaufspreis des Guts oder der Dienstleistung für die bisher erbrachte Leistung entspricht, falls der Kunde den Vertrag kündigt.

Zur Bilanzierung von drohenden Verlusten aus Aufträgen siehe Abschnitt 9.2.

Frage 7-10: Kann ein Unternehmen einen durchsetzbaren Anspruch auf Bezahlung für die bisher erbrachte Leistung haben, wenn es keinen Anspruch auf eine angemessene Gewinnmarge für Standardgüter hat, die gekauft, aber noch nicht zur Erfüllung der Leistungsverpflichtung verwendet wurden?

Ja. In dem folgenden Beispiel wird dies verdeutlicht. Ein Unternehmen verpflichtet sich, einen spezialisierten Vermögenswert für einen Kunden zu erstellen, der keinen alternativen Nutzen für das Unternehmen hat. Die Erstellung des Vermögenswerts erfordert die Verwendung von Standardgütern, die auch für andere Projekte des Unternehmens verwendet werden könnten, bis sie in die Produktion des Vermögenswerts für den Kunden integriert sind. Der Vertrag mit dem Kunden berechtigt das Unternehmen zur Erstattung der

angefallenen Kosten zuzüglich einer angemessenen Gewinnmarge bei Beendigung des Vertrags. Der Vertrag schließt jedoch ausdrücklich eine Erstattung für erworbene Standardgüter aus, bevor sie in den Vermögenswert des Kunden integriert wurden. Wie bereits erläutert, besagt der Standard, dass ein Unternehmen zu jedem Zeitpunkt während des Vertrags einen Betrag erhalten muss, der das Unternehmen für die bisher erbrachte Leistung entschädigt (gemäß IFRS 15.B9), wenn der Vertrag aus anderen Gründen als der

²⁹¹ Siehe AICPA-Leitfaden, *Revenue Recognition*, Kapitel 3, *Aerospace and Defense Entities*, Paragraphen 3.5.18-3.5.23.



Häufig gestellte Fragen

Nichterfüllung durch das Unternehmen beendet wird. In diesem Beispiel jedoch wurden die Standardgüter noch nicht zur Erfüllung der Leistungsverpflichtung verwendet, sodass das Unternehmen keinen durchsetzbaren Anspruch auf Bezahlung in Bezug auf diese Materialien haben muss. Denn das Unternehmen könnte die Materialien auch für andere Ver-

träge mit Kunden wiederverwenden.

Das Unternehmen muss jedoch prüfen, ob es einen durchsetzbaren Anspruch auf Bezahlung für die bisher erbrachte Leistung hat, sobald die Standardgüter zur Erfüllung der Leistungsverpflichtung verwendet wurden.

Frage 7-11: Was sollte ein Unternehmen bei der Beurteilung der Leistungserbringung über einen bestimmten Zeitraum beim Verkauf einer Immobilie beachten?

Das IFRS IC erhielt drei Anfragen zur Beurteilung der Leistungserbringung über einen bestimmten Zeitraum bei Verträgen über den Verkauf einer Immobilie. Bei seiner Sitzung vom März 2018 kam das IFRS IC zu dem Schluss, dass die Grundsätze und Anforderungen des IFRS 15 eine ausreichende Grundlage für ein Unternehmen darstellen, um zu bestimmen, ob es über einen bestimmten Zeitraum oder zu einem bestimmten Zeitpunkt Umsatzerlöse zu erfassen hat, einschließlich der Frage, ob es ein durchsetzbares Recht auf Bezahlung für die bisher erbrachte Leistung für einen Vertrag über den Verkauf einer Immobilie hat. Daher hat das IFRS IC beschlossen, dieses Thema nicht auf seine Agenda zu nehmen.²⁹²

Nach Prüfung dieser Anfragen entschied das IFRS IC, dass sich die Agenda-Entscheidungen auf die Anforderungen des IFRS 15 und auf die Frage, wie diese Anforderungen auf die Sachverhalte innerhalb der Anfragen anzuwenden sind, fokussieren sollten. In den finalen Agenda-Entscheidungen betonte das IFRS IC die folgenden Punkte:

- ▶ Ein Unternehmen bilanziert Verträge im Sinne des IFRS 15 nur dann, wenn alle Kriterien des IFRS 15.9 erfüllt sind (einschließlich des Einbringlichkeitskriteriums).
- ▶ Vor der Prüfung der Kriterien zur Umsatzrealisierung über einen bestimmten Zeitraum ist ein Unternehmen verpflichtet, IFRS 15.22-30 anzuwenden, um festzustellen,

ob es sich bei jeder Verpflichtung, ein Gut oder eine Dienstleistung an den Kunden zu übertragen, um eine Leistungsverpflichtung handelt (siehe Abschnitt 4.2 für weitere Erläuterungen).

- ▶ Ein Unternehmen beurteilt die Kriterien zur Umsatzrealisierung über einen bestimmten Zeitraum in IFRS 15.35 bei Vertragsbeginn. IFRS 15.35 besagt, dass ein Unternehmen die Verfügungsgewalt über ein Gut oder eine Dienstleistung über einen Zeitraum überträgt und somit seine Leistungsverpflichtung erfüllt und Umsätze über einen bestimmten Zeitraum erfasst, wenn eines der drei Kriterien erfüllt ist. Wenn ein Unternehmen eine Leistungsverpflichtung nicht über einen bestimmten Zeitraum erfüllt, erfüllt es sie zu einem bestimmten Zeitpunkt.

Die Agenda-Entscheidungen merkten auch Folgendes in Bezug auf die Kriterien zur Umsatzrealisierung über einen bestimmten Zeitraum an:

Kriterium (a)

Gemäß IFRS 15.35(a) realisiert ein Unternehmen Umsatzerlöse über einen bestimmten Zeitraum, wenn dem Kunden gleichzeitig der Nutzen aus der Leistung des Unternehmens zufließt und er diesen nutzt, während das Unternehmen die Leistung erbringt. Dieses Kriterium gilt nicht in einem Vertrag über den Verkauf einer Immobilie, die das Unternehmen erstellt, weil die durch die Leistung des Unternehmens geschaffene Immobilie nicht sofort genutzt wird. ▶

²⁹² Siehe *IFRIC Update*, März 2018, verfügbar auf der [Website des IASB](#).

Erfüllung der Leistungsverpflichtungen

Häufig gestellte Fragen

Kriterium (b)

IFRS 15.35(b) legt fest, dass ein Unternehmen Umsatzerlöse über einen bestimmten Zeitraum realisiert, wenn durch die Leistung des Unternehmens ein Vermögenswert erstellt oder verbessert wird und der Kunde die Verfügungsgewalt über den Vermögenswert erlangt, während dieser erstellt oder verbessert wird. „Verfügungsgewalt“ bezieht sich auf die Fähigkeit, die Nutzung des Vermögenswerts zu steuern und im Wesentlichen alle verbleibenden Vorteile aus ihm zu ziehen. Das Board hat dieses Kriterium aufgenommen, um „Situationen zu adressieren, in denen die Leistung eines Unternehmens einen Vermögenswert schafft oder verbessert, den ein Kunde eindeutig kontrolliert, wenn der Vermögenswert erstellt oder verbessert wird“.²⁹³ Daher müssen alle relevanten Fakten und Umstände von einem Unternehmen berücksichtigt werden, wenn es beurteilt, ob es Hinweise dafür gibt, dass der Kunde den zu erstellenden oder zu verbessernden Vermögenswert (z. B. die zum Teil erstellte Immobilie) kontrolliert, während dieser erstellt oder verbessert wird. Dabei ist keiner der Fakten und Umstände bestimmend.

Das IFRS IC stellte fest, dass in einem Vertrag über den Verkauf von Immobilien, die das Unternehmen erstellt, der erstellte Vermögenswert die Immobilie selbst ist. Es ist beispielsweise nicht das Recht, die Immobilie in der Zukunft zu erwerben. Das Recht, ein Recht auf den Erwerb von Immobilien in der Zukunft zu verkaufen oder zu verpfänden, ist kein Beweis für die Kontrolle über die Immobilie selbst.²⁹⁴ Das heißt, es ist wichtig, die Kontrollanforderungen bei einem Vermögenswert anzuwenden, wenn dieser durch die Leistung des Unternehmens erstellt oder verbessert wird (siehe hierzu Frage 7-4 in Abschnitt 7.1.2).

Kriterium (c)

Das Board hat das dritte Kriterium entwickelt, da es in einigen Fällen nicht immer klar ist, ob der Vermögenswert, der erstellt oder verbessert wird, vom Kunden kontrolliert wird. IFRS 15.35(c) verlangt, dass ein Unternehmen bestimmt,

ob (a) der durch die Leistung eines Unternehmens geschaffene Vermögenswert keine alternative Nutzungsmöglichkeit für das Unternehmen hat und (b) das Unternehmen einen durchsetzbaren Rechtsanspruch auf Bezahlung der bereits erbrachten Leistungen hat. Das zugrunde liegende Ziel dieses Kriteriums ist jedoch weiterhin zu bestimmen, ob das Unternehmen die Verfügungsgewalt über Güter oder Dienstleistungen auf den Kunden überträgt, während es den Vermögenswert für diesen Kunden erstellt. In den Agenda-Entscheidungen wird dies bekräftigt:

- ▶ Der zu erstellende Vermögenswert hat keine alternative Nutzungsmöglichkeit für das Unternehmen, wenn das Unternehmen vertraglich daran gehindert wird, den Vermögenswert während seiner Erstellung ohne Weiteres für eine andere Nutzung zu bestimmen, oder wenn das Unternehmen praktisch nicht in der Lage ist, den Vermögenswert im fertigen Zustand anders zu nutzen.²⁹⁵
- ▶ Das Unternehmen hat einen durchsetzbaren Anspruch auf Bezahlung, wenn es Anspruch auf einen Betrag hat, der es zumindest für die bisher erbrachte Leistung entschädigt, wenn der Vertrag vom Kunden aus anderen Gründen als der Nichterfüllung der versprochenen Leistung durch das Unternehmen gekündigt wird.²⁹⁶ Das Unternehmen muss während der gesamten Vertragslaufzeit jederzeit Anspruch auf diesen Betrag haben und der Betrag sollte mindestens dem Verkaufspreis der bisher übertragenen Güter oder Dienstleistungen entsprechen. Das heißt, er soll sich nicht nur auf die Kompensation des potenziellen Gewinnausfalls des Unternehmens beziehen, wenn der Vertrag gekündigt wird. Das IFRS IC stellte fest, dass es die Bezahlung ist, auf die das Unternehmen nach dem Vertrag mit dem Kunden im Zusammenhang mit der Erfüllung dieses Vertrags Anspruch hat, die für die Beurteilung, ob das Unternehmen ein durchsetzbares Recht auf Bezahlung für die bisher erbrachte Leistung hat, relevant ist. Wie in Frage 7-12 erläutert, wies das IFRS IC außerdem darauf hin, dass Unternehmen keine Gegenleistung

²⁹³ Siehe IFRS 15.BC129.

²⁹⁴ Siehe *IFRIC Update*, März 2018, verfügbar auf der [Website des IASB](#).

²⁹⁵ Siehe IFRS 15.36; *IFRIC Update*, März 2018, verfügbar auf der [Website des IASB](#).

²⁹⁶ Siehe IFRS 15.37; *IFRIC Update*, März 2018, verfügbar auf der [Website des IASB](#).



Häufig gestellte Fragen

berücksichtigen, die sie bei einem Weiterverkauf des Vermögenswerts erhalten würden, wenn der ursprüngliche Kunde den Vertrag kündigt.²⁹⁷

Bei der Entscheidung, ob ein durchsetzbares Recht auf Bezahlung besteht, berücksichtigt ein Unternehmen die Vertragsbedingungen sowie alle Gesetze oder Rechtsprechungen, die diese Vertragsbedingungen ergänzen oder außer Kraft setzen könnten. Obwohl ein Unternehmen nicht umfassend nach Hinweisen suchen muss, ist es nicht

angemessen, dass es Hinweise über eine relevante Rechtsprechung, die ihm zur Verfügung stehen, ignoriert oder Hinweise antizipiert, die in Zukunft verfügbar werden. Das IFRS IC stellte auch fest, dass sich die Beurteilung auf die Existenz des Rechts und seine Durchsetzbarkeit fokussiert. Die Wahrscheinlichkeit, ob das Unternehmen das Recht ausüben wird, ist für diese Beurteilung nicht relevant. Wenn ein Kunde das Recht hat, den Vertrag zu kündigen, ist die Wahrscheinlichkeit, dass er dies tun wird, für diese Beurteilung ebenfalls nicht relevant.²⁹⁸

Frage 7-12: Sollte ein Unternehmen bei der Feststellung, ob ein Rechtsanspruch auf Bezahlung der bereits erbrachten Leistungen besteht, die Gegenleistung berücksichtigen, die es durch den potenziellen Weiterverkauf des Vermögenswerts erhalten würde? (im März 2020 aktualisiert)

Nein. Nach unserer Auffassung ist nur die Bezahlung, auf die das Unternehmen im Zusammenhang mit der Erfüllung des gegenwärtig bestehenden Vertrags mit dem Kunden einen Anspruch hat, relevant für die Beurteilung, ob das Unternehmen einen Rechtsanspruch auf Vergütung der bisher erbrachten Leistung hat. Wie vom IFRS IC diskutiert (und in der vorstehenden Frage 7-11 erörtert), würde ein Unternehmen eine potenzielle Gegenleistung, die es bei Weiterverkauf des Vermögenswerts erhält, nicht berücksichtigen, wenn der ursprüngliche Kunde den Vertrag

kündigt. Der Weiterverkauf eines Vermögenswerts begründet nämlich in der Regel einen gesonderten Vertrag mit einem anderen Kunden und ist daher für die Feststellung des Bestehens und der rechtlichen Durchsetzbarkeit eines Zahlungsanspruchs gegenüber dem bestehenden Kunden nicht relevant.

Zur Veranschaulichung soll das folgende Beispiel dienen, das vom IFRS IC erörtert wurde:²⁹⁹

Beispiel für die Feststellung, ob ein durchsetzbarer Zahlungsanspruch besteht, wenn ein Unternehmen den Vermögenswert aufgrund einer Vertragskündigung durch den Kunden weiterverkaufen muss

Unternehmen X, das in der Baubranche tätig ist, schließt mit einem Kunden einen Vertrag über den Verkauf eines Immobilienobjekts in einem Wohnkomplex mit mehreren Wohneinheiten ab, bevor es mit dem Bau des Objekts beginnt. Das Unternehmen stellt fest, dass es eine einzige

Leistungsverpflichtung zum Bau und zur Übergabe des Immobilienobjekts hat. Der Kunde entrichtet 10 % des Kaufpreises bei Vertragsbeginn und den Restbetrag nach Abschluss der Bauarbeiten. ►

²⁹⁷ Siehe *IFRIC Update*, März 2018, verfügbar auf der [Website des IASB](#).

²⁹⁸ Siehe *IFRIC Update*, März 2018, verfügbar auf der [Website des IASB](#).

²⁹⁹ Siehe *IFRIC Update*, März 2018, verfügbar auf der [Website des IASB](#).

Erfüllung der Leistungsverpflichtungen

Häufig gestellte Fragen

Das Unternehmen behält das Eigentum am Immobilienobjekt (und ggf. an zugehörigem Land), bis der Kunde nach Beendigung der Bautätigkeit den Kaufpreis gezahlt hat.

Dem Kunden wird im Vertrag das Recht eingeräumt, den Vertrag vor Abschluss der Bauarbeiten jederzeit kündigen zu können. Wenn der Kunde von diesem Recht Gebrauch macht, ist das Unternehmen rechtlich verpflichtet, angemessene Anstrengungen zum Weiterverkauf des Immobilienobjekts an einen Dritten zu unternehmen. Findet das Unternehmen einen neuen Käufer, wird ein neuer Vertrag abgeschlossen; der ursprüngliche Vertrag wird nicht auf den Dritten noviert. Unterschreitet der im Vertrag mit dem Dritten festgelegte Weiterverkaufspreis den ursprünglichen Kaufpreis (zuzüglich Vertriebskosten), ist der Kunde rechtlich verpflichtet, die Differenz an das Unternehmen zu zahlen.

Das Unternehmen kommt zu dem Ergebnis, dass die in IFRS 15.35(a) und (b) enthaltenen Kriterien für die Erfüllung einer Leistungsverpflichtung über einen bestimmten Zeitraum nicht erfüllt sind. Bei der Prüfung des zeitraumbezogenen Kriteriums in IFRS 15.35(c) stellt das Unternehmen fest, dass es durch seine Leistung einen Vermögenswert erstellt, der keine alternativen Nutzungsmöglichkeiten für das Unternehmen aufweist. Es beurteilt daher, ob es über einen Rechtsanspruch auf Bezahlung verfügt.

Das IFRS IC merkte an, dass ein Unternehmen bei der Prüfung, ob es einen Rechtsanspruch auf Bezahlung hat, den Zahlungs-

betrag zugrunde legt, der ihm gemäß dem bestehenden Vertrag mit dem Kunden zusteht und sich auf seine Leistungserfüllung im Rahmen dieses Vertrags bezieht. Das Unternehmen berücksichtigt nicht die Gegenleistung, die es im Rahmen eines etwaigen Weiterverkaufsvertrags von einem Dritten erhält. Eine solche Gegenleistung bezieht sich ausschließlich auf den Weiterverkaufsvertrag und stellt keine Bezahlung für die Leistungserfüllung im Rahmen des bestehenden Vertrags mit dem Kunden dar.

Da Unternehmen X den Weiterverkaufsvertrag nicht berücksichtigen kann, besteht die künftige Bezahlung, auf die es im Rahmen des bestehenden Vertrags mit dem Kunden Anspruch hat, ausschließlich aus der Differenz zwischen dem etwaigen Weiterverkaufspreis des Immobilienobjekts und dessen ursprünglichem Kaufpreis (zuzüglich Vertriebskosten). Zusammen mit der erhaltenen Kautions berechtigt diese Bezahlung das Unternehmen (zu jedem Zeitpunkt während der Vertragslaufzeit) nicht zum Erhalt eines Betrags, der mindestens dem Verkaufspreis des zum Teil errichteten Immobilienobjekts annähernd entspricht (d. h., die Bezahlung ist keine Vergütung des bisherigen Leistungsfortschritts). Unternehmen X hat somit keinen Rechtsanspruch auf Bezahlung der bereits erbrachten Leistungen. Das IFRS IC kam zu dem Ergebnis, dass keines der Kriterien für eine Erfüllung der Leistungsverpflichtung über einen bestimmten Zeitraum erfüllt ist und dass das Unternehmen die Umsatzerlöse nach IFRS 15.38 zu einem bestimmten Zeitpunkt erfassen würde.

7.1.4 Bestimmung des Leistungsfortschritts

Gelangt ein Unternehmen zu dem Schluss, dass eine Leistungsverpflichtung über einen bestimmten Zeitraum erfüllt wird, so hat es gemäß dem Standard für die betreffende Leistungsverpflichtung die Methode zur Umsatzerfassung auszuwählen, die die Übertragung der Verfügungsgewalt über die Güter oder Dienstleistungen realitätsgetreu

widerspiegelt. Es sollte die ausgewählte Methode einheitlich auf ähnliche Leistungsverpflichtungen anwenden. Am Ende einer jeden Berichtsperiode hat es außerdem seinen Leistungsfortschritt gegenüber der zu erfüllenden Leistungsverpflichtung erneut zu ermitteln. Gemäß dem Standard ist dabei Folgendes zu beachten:



Auszug aus IFRS 15

Methoden zur Messung des Leistungsfortschritts

41. Zur Messung des Leistungsfortschritts eignen sich u. a. output- und inputbasierte Methoden. Die Paragraphen B14-B19 enthalten Leitlinien im Hinblick darauf, wie output- und inputbasierte Methoden zur Messung des Fortschritts eines Unternehmens bei der vollständigen Erfüllung einer Leistungsverpflichtung eingesetzt werden können. Wenn ein Unternehmen die zur Fortschrittsmessung geeignete Methode bestimmt, hat es der Art des Guts oder der Dienstleistung Rechnung zu tragen, deren Übertragung auf den Kunden es zugesagt hat.

42. Bei der Anwendung einer Methode zur Messung des Leistungsfortschritts hat ein Unternehmen von der Messung des Leistungsfortschritts alle Güter und Dienstleistungen auszunehmen, bei denen es die Verfügungsgewalt nicht auf einen Kunden überträgt. Umgekehrt hat ein Unternehmen in die Messung des Leistungsfortschritts alle Güter und Dienstleistungen einzubeziehen, bei denen es die Verfügungsgewalt bei Erfüllung der betreffenden Leistungsverpflichtung auf einen Kunden überträgt.

43. Da sich Umstände im Laufe der Zeit ändern, hat ein Unternehmen seine Fortschrittsmessung an etwaige Änderungen beim Ergebnis der Leistungsverpflichtung anzupassen. Solche Änderungen bei der Messung des Leistungsfortschritts eines Unternehmens sind gemäß IAS 8 *Rechnungslegungsmethoden, Änderungen von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen und Fehler* als Änderung einer Schätzung zu bilanzieren.

Der Standard verlangt von einem Unternehmen zwar, dass es seine Schätzungen in Bezug auf die ausgewählte Methode zur Bestimmung des Leistungsfortschritts aktualisiert, erlaubt jedoch keine Methodenänderung. Eine Leistungsverpflichtung wird ab Vertragsbeginn bis zur vollständigen Erfüllung der Leistungsverpflichtung unter Anwendung der vom Unternehmen ausgewählten Methode (d. h. einer input- oder einer outputbasierten Methode) bilanziert. Es ist somit nicht standardkonform, wenn ein Unternehmen die erzielten Umsätze zunächst auf der Basis einer inputbasierten Methode erfasst und dann später zu einer outputbasierten Methode (oder zu einer anderen inputbasierten Methode) wechselt. Außerdem muss die gewählte Methode auf vergleichbare Vereinbarungen in vergleichbaren Umständen einheitlich angewendet werden. Darüber hinaus darf für jede Leistungsverpflichtung nur eine Methode zur Bestimmung des Leistungsfortschritts verwendet werden. Das Board hat darauf hingewiesen, dass durch die Verwendung mehrerer

Methoden zur Bestimmung des Leistungsfortschritts de facto die Anwendungsleitlinien zur Identifizierung der Leistungsverpflichtungen außer Kraft gesetzt würden.³⁰⁰

Verfügt ein Unternehmen nicht über eine hinreichend sichere Grundlage zur Bestimmung des Leistungsfortschritts, so sind Umsatzerlöse grundsätzlich erst dann zu erfassen, wenn der Leistungsfortschritt bestimmt werden kann. Ein Unternehmen kann vielleicht feststellen, dass kein Verlust entstehen wird, ist jedoch unter Umständen nicht in der Lage, die Höhe des Gewinns hinreichend verlässlich zu bestimmen. In einem solchen Fall fordert der Standard, dass das Unternehmen, bis es das Ergebnis hinreichend verlässlich bestimmen kann, den Umsatz zwar erfassen darf, jedoch nur bis zur Höhe der entstandenen Kosten. Das IASB hat jedoch deutlich gemacht, dass ein Unternehmen diese Bilanzierungsmethode beenden muss, sobald es in der Lage ist, den Leistungsfortschritt hinreichend verlässlich zu bestimmen.³⁰¹

³⁰⁰ Siehe IFRS 15.BC161.

³⁰¹ Siehe IFRS 15.BC180.

Erfüllung der Leistungsverpflichtungen

Interessierte Parteien hatten schließlich die Frage aufgeworfen, ob die Unfähigkeit des Unternehmens, den Leistungsfortschritt zu bestimmen, zur Folge hat, dass auch die angefallenen Kosten abgegrenzt werden müssen. Das Board hat klargestellt, dass die Kosten in diesen Fällen nur dann abgegrenzt werden können, wenn sie die Voraussetzungen für eine Aktivierung gemäß IFRS 15.95 erfüllen (siehe Abschnitt 9.3.2).³⁰²

Der Standard unterscheidet zwei Arten von Methoden zur Erfassung von Umsätzen aus Verträgen, bei denen Güter oder Dienstleistungen über einen bestimmten Zeitraum übertragen werden: outputbasierte und inputbasierte. Er enthält die folgenden Anwendungsleitlinien bezüglich der Methoden zur Bestimmung des Leistungsfortschritts:

Auszug aus IFRS 15

Outputbasierte Methoden

B15. Bei outputbasierten Methoden werden die Umsätze auf Basis der direkten Ermittlung des Werts der bisher übertragenen Güter oder Dienstleistungen für den Kunden im Verhältnis zu den verbleibenden vertraglich zugesagten Gütern oder Dienstleistungen erfasst. Zu outputbasierten Methoden zählen Methoden wie die Messung der bereits erbrachten Leistungen und die Ermittlung der erzielten Ergebnisse, erreichten Leistungsziele, abgelaufenen Zeit und erstellten oder gelieferten Einheiten. Wenn ein Unternehmen beurteilt, ob es eine outputbasierte Methode zur Bestimmung seines Leistungsfortschritts anwenden soll, hat es zu berücksichtigen, ob der gewählte Output die bisher erbrachten Leistungen des Unternehmens gegenüber der vollständigen Erfüllung der Leistungsverpflichtung zutreffend darstellt. Eine outputbasierte Methode bietet keine zutreffende Darstellung der Leistung des Unternehmens, wenn der gewählte Output einige der Güter oder Dienstleistungen, für die die Verfügungsgewalt auf den Kunden übertragen wurde, nicht abbildet. Beispielsweise stellen outputbasierte Methoden, die auf erstellten oder gelieferten Einheiten basieren, die Leistung eines Unternehmens bei der Erfüllung einer Leistungsverpflichtung unzutreffend dar, wenn durch die Leistung des Unternehmens zum Ende der Berichtsperiode unfertige Leistungen oder fertige Erzeugnisse in der Verfügungsgewalt des Kunden erstellt wurden, die in der Ermittlung des Outputs nicht enthalten sind.

B16. Zu Vereinfachungszwecken kann ein Unternehmen, das Anspruch auf eine Gegenleistung von einem Kunden in einer Höhe hat, die direkt dem Wert der vom Unternehmen bereits erbrachten Leistungen für den Kunden entspricht (z. B. ein Dienstleistungsvertrag, in dem ein Unternehmen einen festen Betrag für jede geleistete Stunde in Rechnung stellt), Umsätze in Höhe des Betrags erfassen, den das Unternehmen in Rechnung stellen darf.

B17. Nachteil von outputbasierten Methoden ist, dass die zur Bestimmung des Leistungsfortschritts verwendeten Outputs unter Umständen nicht unmittelbar beobachtbar sind und die zur Anwendung notwendigen Informationen für ein Unternehmen unter Umständen nur zu übermäßig hohen Kosten verfügbar sind. Daher kann eine inputbasierte Methode notwendig sein.

Inputbasierte Methoden

B18. Inputbasierte Methoden erfassen Umsätze auf Basis der Anstrengungen oder Inputs des Unternehmens zur Erfüllung einer Leistungsverpflichtung (z. B. verbrauchte Ressourcen, aufgewendete Arbeitsstunden, entstandene Kosten, vergangene Zeit oder Maschinennutzung in Stunden) im Verhältnis zu den insgesamt zur Erfüllung dieser Leistungsverpflichtung erwarteten Inputs. Erfolgen die Anstrengungen oder Inputs des Unternehmens gleichmäßig über den Zeitraum der Leistungserbringung, so kann es für das Unternehmen angemessen sein, die Umsätze linear zu erfassen.

³⁰² Siehe IFRS 15.BC179.



Bei der Bestimmung der besten Methode zur Messung des Leistungsfortschritts, die die Leistung eines Unternehmens angemessen widerspiegelt, hat das Unternehmen sowohl die Art der zugesagten Güter oder Dienstleistungen als auch die Art seiner erbrachten Leistungen zu berücksichtigen. Mit anderen Worten: Die von einem Unternehmen getroffene Wahl der Methode zur Bestimmung des Leistungsfortschritts muss mit der Art der Zusage, die das Unternehmen dem Kunden gegeben hat, und mit der Art des Guts oder der Dienstleistung, das bzw. die es vereinbarungsgemäß an den Kunden übertragen wird, in Einklang stehen. Zur Veranschaulichung dieses Konzepts wird in der Grundlage für Schlussfolgerungen als Beispiel ein Vertrag über Fitnessclubleistungen angeführt.³⁰³ Die Bereitschaftsverpflichtung des Unternehmens besteht während der Vertragslaufzeit unabhängig davon, wann oder wie oft der Kunde die Leistungen des Fitnessclubs nutzt. Außerdem muss der Kunde die Gebühr unabhängig davon zahlen, ob er die Leistungen des Fitnessclubs nutzt. Das Unternehmen müsste daher eine Methode zur Bestimmung des Leistungsfortschritts wählen, die seine Verpflichtung, dem Kunden während der Vertragslaufzeit mit seinem Leistungsangebot zur Verfügung zu stehen, widerspiegelt. Das Beispiel 18 des Standards (siehe Abschnitt 7.1.4.C) veranschaulicht, wie ein Fitnessstudio die Messung des Leistungsfortschritts bestimmen könnte.

7.1.4.A Outputbasierte Methoden

Wenngleich es keine bevorzugte Methode zur Bestimmung des Leistungsfortschritts gibt, erklärt das IASB in der Grundlage für Schlussfolgerungen, dass eine outputbasierte Methode die Leistung des Unternehmens am zutreffendsten darstellt, da hierbei direkt der Wert der auf den Kunden zu übertragenden Güter oder Dienstleistungen bestimmt wird.³⁰⁴ Das Board hat jedoch zwei outputbasierte Methoden erörtert, die unter Umständen nicht geeignet sind, wenn die Leistungsverpflichtung des Unternehmens über einen bestimmten Zeitraum erfüllt wird: die Methode auf der Basis gelieferter Einheiten und die Methode auf der Basis produzierter Einheiten.³⁰⁵

Die beiden Methoden können zu einer nicht optimalen Darstellung der von einem Unternehmen über einen bestimmten Zeitraum erbrachten Leistung führen, wenn am Ende der Berichtsperiode ein erheblicher Bestand an unfertigen Erzeugnissen vorhanden ist. Das IASB hat festgestellt, dass die Anwendung einer Methode auf der Basis gelieferter oder produzierter Einheiten in diesen Fällen zu einer verzerrten Darstellung der Leistung des Unternehmens führen würde. In diesen Fällen würde das Unternehmen keine Umsätze für Vermögenswerte erfassen, über die der Kunde zwar die Verfügungsgewalt hat, die sich aber noch im Herstellungsprozess befinden und daher die Auslieferung an den Kunden oder der Abschluss der Herstellung noch nicht erfolgt ist. Denn das Unternehmen hat die Entscheidung, ob die Übertragung der Verfügungsgewalt auf den Kunden über einen bestimmten Zeitraum erfolgt, aufgrund der Schlussfolgerung getroffen, dass der Kunde die Verfügungsgewalt über den betreffenden Vermögenswert besitzt, während dieser erstellt wird. Es muss daher für die Güter oder Dienstleistungen, über die die Verfügungsgewalt auf den Kunden übertragen worden ist, Umsätze erfassen. In der Grundlage für Schlussfolgerungen stellt das IASB außerdem fest, dass eine Methode auf der Basis der gelieferten oder produzierten Einheiten bei Verträgen, die sowohl Konstruktions- als auch Fertigungsleistungen vorsehen, unter Umständen nicht geeignet ist, da nicht mit jedem hergestellten Produkt der gleiche Wert auf den Kunden übertragen wird.³⁰⁶ Genauer: Die am Anfang hergestellten Produkte haben wahrscheinlich einen höheren Wert als die Produkte aus einer späteren Produktion.

Hierbei ist zu beachten, dass sich der Begriff „Wert für den Kunden“ in IFRS 15.B15 auf eine objektive Methode zur Bestimmung der in dem Vertrag festgelegten Leistung des Unternehmens bezieht, d. h., der Wert soll nicht durch Bezugnahme auf Marktpreise, Einzelveräußerungspreise oder den Wert, den ein Kunde den Gütern oder Dienstleistungen beimisst, bestimmt werden.³⁰⁷

303 Siehe IFRS 15.BC164.

304 Siehe IFRS 15.BC160.

305 Siehe IFRS 15.BC165.

306 Siehe IFRS 15.BC166.

307 Siehe IFRS 15.BC163.

Erfüllung der Leistungsverpflichtungen

In ihrem Agendapapier weist die TRG darauf hin, dass sich dieses Konzept von dem Wertkonzept unterscheidet, das ein Unternehmen zugrunde legt, um zu bestimmen, ob es den nachfolgend beschriebenen praktischen Behelf des *right to invoice* in Anspruch nehmen kann.

Wenn ein Unternehmen untersucht, ob mit jedem einzelnen erzeugten Produkt ein identischer Wert auf den Kunden übertragen wird (bei Anwendung des IFRS 15.B15), beurteilt es, wie viele Güter oder Dienstleistungen bzw. welcher Anteil davon (d. h. welche Mengen) ausgeliefert wurden (nicht aber den Preis). Zum Zweck der Anwendung des IFRS 15.B15 kann ein Unternehmen bei der Bestimmung des Leistungsfortschritts beispielsweise die Menge der bereits übertragenen Güter oder Dienstleistungen im Verhältnis zur Gesamtmenge der Güter oder Dienstleistungen, die voraussichtlich übertragen werden, ermitteln. Führt diese Bestimmung des Leistungsfortschritts jedoch am Ende der Berichtsperiode zu einem erheblichen Bestand an unfertigen Leistungen, wäre diese Methode, wie oben erläutert, nicht geeignet.³⁰⁸ Im folgenden Abschnitt finden sich detaillierte Ausführungen zur Beurteilung des „Werts für den Kunden“ vor dem Hintergrund des praktischen Behelfs des *right to invoice* in IFRS 15.B16.

Praktischer Behelf für die Bestimmung des Fortschritts im Hinblick auf die Erfüllung einer Leistungsverpflichtung
In IFRS 15.B16 hat das IASB einen praktischen Behelf für Unternehmen vorgesehen, die den Fortschritt im Hinblick auf die Erfüllung einer Leistungsverpflichtung, die über einen bestimmten Zeitraum erfüllt wird, anhand einer outputbasierten Methode bestimmen. Dieser praktische Behelf kann nur von Unternehmen in Anspruch genommen werden, die nachweisen können, dass der Betrag, den sie in Rechnung stellen, unmittelbar den Wert der bisher für den Kunden erbrachten Leistungen widerspiegelt. In diesem Fall gestattet der praktische Behelf dem Unternehmen, den Umsatz in Höhe des Betrags zu erfassen, den es in Rechnung stellen darf (daher die Bezeichnung „praktischer Behelf des *right to invoice*“).

Beispielsweise kann ein Unternehmen diese Regelung auf einen Dienstleistungsvertrag anwenden, bei dem es für jede Stunde der Leistungserbringung einen festen Betrag in Rechnung stellt.

In einem Agendapapier weist die TRG darauf hin, dass mit dem praktischen Behelf in IFRS 15.B16 bestimmte Aspekte der Schritte 3, 4 und 5 im Standard vereinfacht werden sollen. Da Unternehmen nach diesem Verfahren den Umsatz auf der Grundlage der Rechnungsstellung erfassen dürfen, wird er durch Multiplikation des (den gelieferten Gütern oder Dienstleistungen zugeordneten) Preises mit dem Leistungsfortschritt (d. h. den übertragenen Mengen oder Einheiten) ermittelt. Ein Unternehmen umgeht somit quasi die Schritte zur Ermittlung des Transaktionspreises, zur Aufteilung des Transaktionspreises auf die Leistungsverpflichtungen und zur Bestimmung des Zeitpunkts der Ertragsrealisierung. Die Vorschriften zur Identifizierung der vertraglich festgelegten Leistungsverpflichtungen und zur Beurteilung, ob die Leistungsverpflichtungen über einen bestimmten Zeitraum erfüllt werden, dürfen jedoch nicht umgegangen werden. Vielmehr ist die Erfüllung dieser Vorschriften eine Voraussetzung für die Inanspruchnahme dieses praktischen Behelfs.³⁰⁹

Ein weiteres Kriterium für die Anwendung des praktischen Behelfs ist die Fähigkeit des Unternehmens zu beurteilen, ob der Anspruch auf eine Gegenleistung von einem Kunden unmittelbar den Wert der durch das Unternehmen für den Kunden bereits erbrachten Leistungen widerspiegelt. Bei der Bestimmung, ob dies auf den dem Kunden in Rechnung gestellten Betrag zutrifft, könnte das Unternehmen den berechneten Betrag zu den Marktpreisen, Einzelveräußerungspreisen oder einem anderen angemessenen Maßstab für den Wert, den der Kunde den Leistungen beimisst, in Relation setzen.

Nähere Informationen zu den TRG-Gesprächen über die Beurteilung des Werts für Kunden in Verträgen mit variierenden Preisen finden sich in Frage 7-17 in Abschnitt 7.1.4.C.

³⁰⁸ Siehe TRG Agenda Paper 40, *Practical Expedient for Measuring Progress toward Complete Satisfaction of a Performance Obligation*, 13. Juli 2015.

³⁰⁹ Siehe TRG Agenda Paper 40, *Practical Expedient for Measuring Progress toward Complete Satisfaction of a Performance Obligation*, 13. Juli 2015.



In ihren Beratungen zu dem Agendapapier hoben die TRG-Mitglieder des Weiteren hervor, dass ein Unternehmen alle wesentlichen Vorauszahlungen oder rückwirkenden Anpassungen (z. B. kumulierte Rabatte) zu berücksichtigen hat, um zu bestimmen, ob der Betrag, den es für jedes Gut oder jede Dienstleistung in Rechnung stellen darf, unmittelbar den Wert der durch das Unternehmen für den Kunden bereits erbrachten Leistungen widerspiegelt. Es kann also für das Unternehmen schwierig sein festzustellen, ob der in Rechnung gestellte Betrag unmittelbar den Wert widerspiegelt, der dem Kunden für die Güter oder Dienstleistungen zugeflossen ist, falls eine Vorauszahlung oder eine rückwirkende Anpassung dazu führen, dass die Zahlung, die den Wert für den Kunden widerspiegelt, auf den Beginn oder das Ende der vertraglichen Laufzeit und damit wesentlich verschoben wird.³¹⁰

Im TRG-Agendapapier wird ferner darauf hingewiesen, dass die Vereinbarung eines Kundenzahlungsplans nicht zwangsläufig bedeutet, dass der Betrag, den das Unternehmen in Rechnung stellen kann, unmittelbar dem Wert der bisher vom Unternehmen für den Kunden erbrachten Leistungen entspricht. Außerdem wird erläutert, dass die vertragliche Vereinbarung bestimmter Mindestbeträge oder Mengenrabatte nicht immer zur Folge hat, dass die Anwendung des praktischen Behelfs ausgeschlossen ist. Voraussetzung hierfür ist jedoch, dass die entsprechenden Vertragsklauseln nicht substantiell sind, z. B. wenn das Unternehmen damit rechnet, Beträge einzunehmen, die über die vereinbarten Mindestbeträge hinausgehen.³¹¹

7.1.4.B Inputbasierte Methoden (im März 2020 aktualisiert)

Inputbasierte Methoden erfassen Umsätze auf der Basis der Anstrengungen oder Inputs des Unternehmens zur Erfüllung einer Leistungsverpflichtung im Verhältnis zu den insgesamt zur Erfüllung dieser Leistungsverpflichtung erwarteten Anstrengungen oder Inputs. Beispiele für im Standard aufgeführte inputbasierte Methoden sind entstandene Kosten, vergangene Zeit, verbrauchte Ressourcen und aufgewendete Arbeitsstunden. Unternehmen müssen für jede Leistungs-

verpflichtung eine Methode zur Bestimmung des Leistungsfortschritts wählen, die die Leistung des Unternehmens bei der Übertragung der Verfügungsgewalt über einem Kunden zugesagte Güter oder Dienstleistungen abbildet. Erfolgen die Anstrengungen oder Inputs des Unternehmens gleichmäßig über den Zeitraum der Leistungserbringung, kann eine zeitbasierte Methode, die zu einer linearen Erfassung der Umsätze führt, angemessen sein. Zwischen den Inputs eines Unternehmens (z. B. Kosten für nicht eigenständig abgrenzbare Güter, die Bestandteil einer einzigen, über einen bestimmten Zeitraum erfüllten Leistungsverpflichtung sind) und der Darstellung der bereits erbrachten Leistungen des Unternehmens besteht jedoch unter Umständen kein direkter Zusammenhang. IFRS 15 enthält spezielle Anwendungsleitlinien für Anpassungen der Bestimmung des Leistungsfortschritts, die in derartigen Fällen erforderlich sein können. Weitere Informationen hierzu finden sich im folgenden Abschnitt.

Unabhängig davon, welche Methode ein Unternehmen auswählt, hat es von der Ermittlung seines Leistungsfortschritts diejenigen Güter oder Dienstleistungen auszuschließen, für die keine Verfügungsgewalt übertragen wurde. Des Weiteren klammert ein Unternehmen bei Verwendung einer inputbasierten Methode, der die entstandenen Kosten zugrunde liegen, zur Bestimmung des Leistungsfortschritts solche Kosten aus, die seine Leistung bei der Übertragung eines Guts oder einer Dienstleistung auf den Kunden nicht widerspiegeln (z. B. die angefallenen Fremdkapitalkosten, die ihm nicht bei der Erfüllung einer Leistungsverpflichtung, sondern bei der Finanzierung seiner Geschäftstätigkeit entstehen).

Anpassung der Bestimmung des Leistungsfortschritts auf der Grundlage einer inputbasierten Methode

Wenn ein Unternehmen eine inputbasierte Methode anwendet, die zur Bestimmung des Leistungsfortschritts die entstandenen Kosten heranzieht (z. B. die *Cost-to-cost*-Methode), stehen diese Kosten unter Umständen nicht immer im korrekten Verhältnis zum Fortschritt des Unternehmens bei der Erfüllung seiner Leistungsverpflichtung.

³¹⁰ Siehe TRG Agenda Paper 40, *Practical Expedient for Measuring Progress toward Complete Satisfaction of a Performance Obligation*, 13. Juli 2015.

³¹¹ Siehe TRG Agenda Paper 44, *July 2015 Meeting – Summary of Issues Discussed and Next Steps*, 9. November 2015.

Erfüllung der Leistungsverpflichtungen

Um dieser Schwäche inputbasierter Methoden entgegenzuwirken, bietet der Standard folgende Anwendungsleitlinien:

Auszug aus IFRS 15

B19. Eine Schwäche inputbasierter Methoden ist, dass es unter Umständen keine direkte Beziehung zwischen den Inputs eines Unternehmens und der Übertragung der Verfügungsgewalt über Güter oder Dienstleistungen auf einen Kunden gibt. Daher kann ein Unternehmen von einer inputbasierten Methode die Effekte von Inputs ausnehmen, die für Zwecke der Bestimmung des Leistungsfortschritts nach Paragraph 39 keine Leistung des Unternehmens bei der Übertragung der Verfügungsgewalt über Güter oder Dienstleistungen auf den Kunden darstellen. Beispielsweise kann bei der Verwendung einer auf kostenbasierten Inputs beruhenden Methode in folgenden Fällen eine Anpassung der Bestimmung des Leistungsfortschritts erforderlich sein:

- (a) wenn entstandene Kosten nicht zum Fortschritt der Leistungserbringung eines Unternehmens bei der Erfüllung der Leistungsverpflichtung beitragen. Zum Beispiel würde ein Unternehmen keinen Umsatz auf der Grundlage entstandener Kosten erfassen, die beträchtlichen Ineffizienzen bei der Leistung des Unternehmens geschuldet sind, welche im vertraglich vereinbarten Preis nicht widerspiegelt sind (z. B. Kosten für unerwartete Mengen verschwendeter Materialien, Arbeit oder anderer Ressourcen, die bei der Erfüllung der Leistungsverpflichtung angefallen sind);
- (b) wenn entstandene Kosten nicht im Verhältnis zum Fortschritt der Leistungserbringung des Unternehmens bei der Erfüllung der Leistungsverpflichtung stehen. In solchen Umständen kann es die beste Darstellung der Leistung eines Unternehmens sein, die inputbasierte Methode so anzupassen, dass Umsatz nur in Höhe der bei der betreffenden Leistungserbringung entstandenen Kosten erfasst wird. Beispielsweise kann es eine getreue Darstellung der Leistung eines Unternehmens sein, Umsatz in einer Höhe zu erfassen, die den Kosten eines zur Erfüllung der Leistungsverpflichtung genutzten Guts entspricht, wenn das Unternehmen bei Vertragsbeginn erwartet, dass alle folgenden Bedingungen erfüllt sind:
 - (i) Das Gut ist nicht eigenständig abgrenzbar;
 - (ii) es wird erwartet, dass der Kunde die Verfügungsgewalt über das Gut deutlich vor Erhalt der in Verbindung mit dem Gut stehenden Dienstleistungen erlangt;
 - (iii) die Kosten des übertragenen Guts sind im Verhältnis zu den insgesamt für die vollständige Erfüllung der Leistungsverpflichtung erwarteten Kosten beträchtlich; und
 - (iv) das Unternehmen beschafft das Gut von einem Dritten und ist nicht in erheblichem Maße in Design und Herstellung des Guts involviert (handelt aber als Prinzipal in Übereinstimmung mit den Paragraphen B34-B38).



Bei einer zusammengefassten Leistungsverpflichtung, die aus nicht eigenständig abgrenzbaren Gütern oder Dienstleistungen besteht, kann es sein, dass der Kunde die Verfügungsgewalt über die Güter erlangt, noch bevor das Unternehmen die mit diesen Gütern in Verbindung stehenden Dienstleistungen erbringt. Dies könnte der Fall sein, wenn Güter an einen Kundenstandort geliefert werden, aber das Unternehmen sie noch nicht in das Gesamtprojekt integriert hat (z. B. „nicht installierte“ Materialien). Sollte ein Unternehmen zur Bestimmung des Leistungsfortschritts eine Methode auf der Basis der angefallenen Kosten (d. h. die *Cost-to-cost*-Methode) anwenden, könnte diese Methode nach Auffassung des Boards in unangemessener Weise durch die Lieferung dieser Güter beeinflusst werden. Zudem würde die reine Anwendung einer solchen Methode zur Erfassung eines zu hohen Umsatzes führen.³¹²

Gemäß dem Standard dürfte die Leistung eines Unternehmens unter solchen Umständen (wenn also die Verfügungsgewalt über die einzelnen Güter auf den Kunden übergegangen ist, aber die Integrationsleistung noch nicht erbracht wurde) am besten dargestellt werden, wenn das Unternehmen den Umsatz in Höhe der Kosten der zur Erfüllung der Leistungsverpflichtung genutzten Güter erfasst (d. h. ohne Aufschlag einer Marge). Denn die entstandenen Kosten stehen nicht im Verhältnis zum Fortschritt der Leistungserbringung des Unternehmens bei der Erfüllung der Leistungsverpflichtung. Gemäß IFRS 15.B19 kann es sachgerechter sein, in diesen Situationen Umsatz nur in Höhe der angefallenen Kosten zu erfassen. Hierbei ist zu beachten, dass die Bestimmung des Zeitpunkts, zu dem die Verfügungsgewalt über die einzelnen Güter (die Teil einer Leistungsverpflichtung sind) auf den Kunden übergegangen ist, mit Ermessensentscheidungen verbunden sein wird.

Das Board hat deutlich gemacht, dass die Anpassung der Bestimmung des Leistungsfortschritts für nicht installierte Materialien auf der Basis der angefallenen Kosten grundsätzlich für eine Untergruppe von Fertigungsgütern gelten soll, die im Verhältnis zum Auftrag signifikante Kosten aufweisen und für die das Unternehmen lediglich einfache Beschaffungs-

leistungen für den Kunden erbringt.³¹³ Indem das Unternehmen Umsätze nur noch in Höhe der Kosten der nicht installierten Materialien erfasst, erzielt es eine Marge, die in etwa derjenigen entspricht, die es erfasst hätte, wenn der Kunde das Material zur Verfügung gestellt hätte. Das IASB hat klar gestellt, dass die Erfassung einer Marge von null für nicht installierte Materialien notwendig ist, um die *Cost-to-cost*-Berechnung so anzupassen, dass die Leistung des Unternehmens zutreffend abgebildet wird.³¹⁴

Des Weiteren kann es Situationen geben, in denen nicht alle entstandenen Kosten zum Fortschritt der Leistungserbringung eines Unternehmens bei der Erfüllung seiner Leistungsverpflichtung beitragen. Bei einer inputbasierten Methode muss das Unternehmen gemäß IFRS 15.B19(a) diese Kostenarten (z. B. Kosten durch beträchtliche Ineffizienzen, verschwendete Materialien, erforderliche Überarbeitungen) von der Messung des Leistungsfortschritts ausnehmen, es sei denn, diese Kosten sind im vertraglich vereinbarten Preis enthalten.

Änderungen gegenüber den zuvor gültigen IFRS

Für einige Unternehmen könnten die Vorschriften zur Bilanzierung nicht installierter Materialien eine erhebliche Änderung ihrer aktuellen Praxis bedeutet haben. Wird der Leistungsfortschritt auf der Basis der bisher angefallenen Auftragskosten bestimmt, so sind gemäß einer Regelung des IAS 11 in diesen Kosten nur diejenigen Auftragskosten zu berücksichtigen, die die erbrachten Leistungen widerspiegeln.³¹⁵ Daher sind Kosten für zukünftige Aktivitäten, beispielsweise für Materialien (die nicht speziell für diesen Auftrag angefertigt wurden), die zwar an den Erfüllungsort geliefert oder dort zum Gebrauch gelagert, jedoch noch nicht installiert worden sind, nicht in die bisher angefallenen Kosten einzubeziehen.

Der Standard enthält das folgende Beispiel, das veranschaulichen soll, wie nicht installierte Materialien bei der Bestimmung des Leistungsfortschritts gegenüber der vollständigen Erfüllung einer Leistungsverpflichtung zu berücksichtigen sind.

³¹² Siehe IFRS 15.BC171.

³¹³ Siehe IFRS 15.BC172.

³¹⁴ Siehe IFRS 15.BC174.

³¹⁵ Siehe IAS 11.31.

Erfüllung der Leistungsverpflichtungen

Auszug aus IFRS 15

Beispiel 19: Nicht installierte Materialien (IFRS 15.IE95-IE100)

Im November 20X2 schließt ein Unternehmen mit einem Kunden einen Vertrag über die Renovierung eines dreistöckigen Gebäudes und die Installation neuer Aufzüge für eine Gesamtvergütung von WE 5 Mio. ab. Die zugesagte Renovierungsleistung, einschließlich der Aufzugsinstallation, ist eine einzige Leistungsverpflichtung, die über einen bestimmten Zeitraum erfüllt wird. Die erwarteten Kosten belaufen sich auf insgesamt WE 4 Mio., davon WE 1,5 Mio. für die Aufzüge. Das Unternehmen bestimmt, dass es in Übereinstimmung mit den Paragraphen B34-B38 des IFRS 15 als Prinzipal handelt, da es die Verfügungsgewalt über die Aufzüge erlangt, bevor diese auf den Kunden übertragen werden.

Nachstehend sind der Transaktionspreis und die erwarteten Kosten dargestellt:

Transaktionspreis	WE 5.000.000
Erwartete Kosten	
Aufzüge	WE 1.500.000
Übrige Kosten	WE 2.500.000
Erwartete Gesamtkosten	WE 4.000.000

Das Unternehmen verwendet zur Bestimmung seines Leistungsfortschritts eine inputbasierte Methode durch Gegenüberstellung der bisher angefallenen Kosten und der geschätzten Gesamtkosten, die zur vollständigen Erfüllung der Leistungsverpflichtung voraussichtlich anfallen. Es beurteilt, ob die ihm zur Beschaffung der Aufzüge entstandenen Kosten in Übereinstimmung mit Paragraph B19 des IFRS 15 im Verhältnis zum Fortschritt des Unternehmens bei der Erfüllung seiner Leistungsverpflichtung stehen. Der Kunde erlangt die Verfügungsgewalt über die Aufzüge, wenn diese im Dezember 20X2 an den Kundenstandort geliefert werden, obwohl die Installation der Aufzüge erst im Juni 20X3 erfolgen wird. Die Kosten zur Beschaffung der Aufzüge (WE 1,5 Mio.) sind im Verhältnis zu den für die vollständige Erfüllung der Leistungsverpflichtung erwarteten Gesamtkosten (WE 4 Mio.) signifikant. Das Unternehmen ist nicht in die Konstruktion oder Fertigung der Aufzüge involviert.

Das Unternehmen kommt zu dem Schluss, dass eine Einbeziehung der Kosten zur Beschaffung der Aufzüge in die Bestimmung des Leistungsfortschritts zu einem zu hohen Ansatz seiner bisherigen Leistung führen würde. Daher passt das Unternehmen in Übereinstimmung mit Paragraph B19 seine Leistungsfortschrittsbestimmung so an, dass es die Beschaffungskosten der Aufzüge nicht in die Ermittlung der ihm entstandenen Kosten und des Transaktionspreises einbezieht. Das Unternehmen erfasst für die Übertragung der Aufzüge einen Umsatz in einer Höhe, die den Kosten für die Beschaffung der Aufzüge entspricht (d. h. ohne Aufschlag einer Marge). Zum 31. Dezember 20X2 stellt das Unternehmen Folgendes fest:

- (a) Die übrigen angefallenen Kosten (ohne Aufzüge) betragen WE 500.000; und
- (b) die Leistungsverpflichtung ist zu 20 Prozent erfüllt ($WE\ 500.000 \div WE\ 2.500.000$).



Auszug aus IFRS 15 (Fortsetzung)

Daher erfasst das Unternehmen zum 31. Dezember 20X2 Folgendes:

Umsatzerlöse	WE 2.200.000*
Umsatzkosten	WE 2.000.000**
Gesamt	WE 200.000

* Die erfassten Umsatzerlöse sind berechnet als $(20\% \times \text{WE } 3.500.000) + \text{WE } 1.500.000$. (WE 3.500.000 ergeben sich aus dem Transaktionspreis in Höhe von WE 5.000.000 - Anschaffungskosten der Aufzüge in Höhe von WE 1.500.000.)

** Die Umsatzkosten setzen sich aus den entstandenen Kosten in Höhe von WE 500.000 + Anschaffungskosten der Aufzüge in Höhe von WE 1.500.000 zusammen.

Bleiben Kosten für nicht installierte Materialien bei der Bestimmung des Leistungsfortschritts unberücksichtigt und werden die Materialien zu einem späteren Zeitpunkt installiert, muss ein Unternehmen ausgehend von seiner Einschätzung, welche Verfahrensweise seine Leistungserfüllung im Rahmen des Vertrags am besten widerspiegelt, in hohem Maße eigenes Ermessen ausüben, um festzulegen, ob die Kosten (a) bei der Installation in die Bestimmung des Leistungsfortschritts aufgenommen werden oder (b) während der gesamten Vertragslaufzeit nicht in die Bestimmung des Leistungsfortschritts einfließen sollen.

Ansatz (a): Die Kosten für die Materialien fließen in die Bestimmung des Leistungsfortschritts ein, sobald die Materialien installiert worden sind

IFRS 15.B19(b) kann so ausgelegt werden, dass seine Bestimmungen nur gelten, solange die Materialien nicht installiert sind. Nach der Installation ist dieser Paragraph nicht länger auf die Materialien anzuwenden; stattdessen befolgt das Unternehmen die allgemeinen Vorschriften für die Ermittlung des Leistungsfortschritts über einen bestimmten Zeitraum. In der Grundlage für Schlussfolgerungen wird darauf hingewiesen, dass die Erfassung der Gewinnspanne für die gesamte Leistungsverpflichtung vor der Installation der Güter zu einem zu hohen Wertansatz für die Umsatzerlöse führen könnte und dass IFRS 15.B19(b) auf nicht installierte Materialien anzuwenden ist; eine Gewinnspanne von null gilt nur für Materialien, die *noch nicht installiert*

worden sind.³¹⁶ Außerdem zeigt Beispiel 19 des IFRS 15 die Bilanzierung für Materialien vor ihrer Installation (zu dem Zeitpunkt, zu dem die Verfügungsgewalt über die Materialien auf den Kunden übergegangen ist) und nicht danach.

Wenn die Gewinnspanne für das erworbene Produkt bzw. die erworbenen Produkte wesentlich von der Gewinnspanne für andere im Rahmen des Vertrags bereitzustellende Güter oder Dienstleistungen abweicht, kann die Verwendung der Gewinnspanne für die gesamte Leistungsverpflichtung zu einem zu hohen Wertansatz für die Umsatzerlöse und den Gewinn aus dem erworbenen Produkt bzw. den erworbenen Produkten führen. Unternehmen müssen prüfen, ob das Ergebnis der Anwendung dieses Ansatzes mit dem Grundprinzip des IFRS 15.39 übereinstimmt, dass der erfasste Erlös den Leistungsfortschritt des Unternehmens bei der Erfüllung seiner Leistungsverpflichtung darstellt.

Wenn sich ein Unternehmen für diesen Ansatz entscheidet, muss es sichergehen, dass es keine Gewinnspanne verwendet, die von derjenigen für die gesamte Leistungsverpflichtung abweicht. Es darf also nicht unterschiedliche Gewinnspannen für die einzelnen Komponenten einer einzigen Leistungsverpflichtung verwenden. Dadurch würde jede Komponente als separate Leistungsverpflichtung behandelt, obgleich sie nicht einzeln abgrenzbar ist (dies wäre ein Verstoß gegen die Vorschriften für die Identifizierung von Leistungsverpflichtungen).³¹⁷

³¹⁶ Siehe IFRS 15.BC171-BC172, BC174.

³¹⁷ Siehe IFRS 15.BC171.

Erfüllung der Leistungsverpflichtungen

Ansatz (b): Die Kosten für nicht installierte Materialien fließen während der Vertragslaufzeit nicht in die Bestimmung des Leistungsfortschritts ein

IFRS 15.B19(b) unterscheidet nicht zwischen Gütern, die bereits installiert worden sind, und solchen, deren Installation noch nicht erfolgt ist. Außerdem können die Anpassungen der Bestimmung des Leistungsfortschritts in Beispiel 19 des IFRS 15 so verstanden werden, dass sie für die Dauer der Vertragslaufzeit gelten.³¹⁸ Wie vorstehend erläutert, soll IFRS 15.B19(b) grundsätzlich für eine Untergruppe von Fertigungsgütern gelten, deren Kosten im Verhältnis zum Auftrag hoch sind und für die das Unternehmen lediglich einfache Beschaffungsleistungen für den Kunden erbringt. Eingeschlossen sind auch Fälle, in denen der Kunde die Materialien selbst bereitgestellt hat.³¹⁹

Bei Ansatz (b) verlagert sich die Gewinnspanne von den nicht installierten Materialien auf die übrigen Komponenten der einzigen Leistungsverpflichtung, die erfasst wird, wenn die damit verbundenen Kosten anfallen (und in die Bestimmung des Leistungsfortschritts einfließen). Unternehmen müssen ggf. prüfen, ob dies ihre Leistung widerspiegelt, wenn sie üblicherweise eine Gewinnspanne auf die Beschaffung vergleichbarer Materialien aufschlagen.

7.1.4.C Beispiele

Das folgende Beispiel veranschaulicht mögliche Überlegungen zur Bestimmung der geeigneten Methode für die Messung des Leistungsfortschritts:

Beispiel 7-1: Wahl der Methode zur Bestimmung des Leistungsfortschritts

Ein Schiffsbauer schließt einen Vertrag mit einem Kunden über den Bau von 15 Schiffen innerhalb eines Zeitraums von drei Jahren. Der Vertrag beinhaltet sowohl Konstruktions- als auch Fertigungsleistungen. Das Unternehmen hat bislang noch kein Schiff dieser Art gebaut. Zudem geht es davon aus, dass die Fertigung des ersten Schiffes länger dauern wird als die Fertigung des letzten, da es erwartet, im Verlauf der Fertigung der Schiffe an Erfahrung zu gewinnen und deren Bau dadurch effizienter gestalten zu können.

Das Unternehmen kommt zu dem Schluss, dass die Konstruktions- und Fertigungsleistungen eine einzige Leistungs-

verpflichtung darstellen. In einem solchen Fall würde es den Leistungsfortschritt wahrscheinlich nicht auf der Grundlage von Liefereinheiten bestimmen, da diese Verfahrensweise den Leistungsgrad nicht genau abbilden würde. Das heißt, diese Methode würde nicht den Aufwand des Unternehmens während der Konstruktionsphase widerspiegeln, da bis zur Auslieferung des ersten Schiffes kein Umsatz erfasst würde.

Daher würde das Unternehmen wahrscheinlich zu dem Ergebnis gelangen, dass eine inputbasierte Methode geeigneter ist, z. B. die Messung des Leistungsfortschritts auf der Basis der angefallenen Kosten.

³¹⁸ Siehe IFRS 15.IE98.

³¹⁹ Siehe IFRS 15.BC172.



Der Standard enthält außerdem das folgende Beispiel für die Auswahl einer geeigneten Methode zur Bestimmung des Leistungsfortschritts im Hinblick auf die Erfüllung einer Leistungsverpflichtung.

Auszug aus IFRS 15

Beispiel 18: Bestimmung des Leistungsfortschritts bei der Bereithaltung von Gütern oder Dienstleistungen (IFRS 15.IE92-IE94)

Ein Unternehmen, das Eigentümer und Manager von Fitnessclubs ist, schließt einen Einjahresvertrag mit einem Kunden ab, der dem Kunden in diesem Zeitraum Zugang zu sämtlichen Fitnessclubs des Unternehmens einräumt. Der Kunde kann die Fitnessclubs für eine monatliche Gebühr von WE 100 unbegrenzt nutzen.

Das Unternehmen stellt fest, dass seine Zusage an den Kunden darin besteht, die Verfügbarkeit der Fitnessclubs für den Kunden sicherzustellen, sodass dieser die Clubs aufsuchen kann, wann immer er es wünscht. Der Grund hierfür ist, dass die Häufigkeit und Dauer der Nutzung der Fitnessclubs durch den Kunden keine Auswirkung auf die verbleibenden Güter und Dienstleistungen hat, auf die der Kunde einen Anspruch hat. Das Unternehmen kommt zu dem Schluss, dass dem Kunden durch die Bereitstellung der Fitnessclubs der Nutzen aus der Leistung des Unternehmens zufließt und er die Leistung nutzt, während diese erbracht wird. Somit wird die Leistungsverpflichtung des Unternehmens gemäß IFRS 15.35(a) über einen bestimmten Zeitraum erfüllt.

Das Unternehmen urteilt außerdem, dass dem Kunden der Nutzen aus der Bereitstellung der Fitnessclubs gleichmäßig über das Jahr zufließt. (Das bedeutet, dem Kunden fließt der Nutzen aus der Bereitstellung der Fitnessclubs unabhängig davon zu, ob er diese nutzt oder nicht.) Das Unternehmen kommt entsprechend zu dem Schluss, dass eine zeitbasierte Methode am besten geeignet ist, um seinen Fortschritt im Hinblick auf die vollständige Erfüllung der Leistungsverpflichtung zu bestimmen, und es erfasst die Umsatzerlöse während des Jahres linear in Höhe von WE 100 pro Monat.



Erfüllung der Leistungsverpflichtungen

Häufig gestellte Fragen

Frage 7-13: Wie würde ein Unternehmen den Leistungsfortschritt für die Erfüllung einer Bereitschaftsverpflichtung, die über einen bestimmten Zeitraum erbracht wird, bestimmen? [TRG-Sitzung vom 26. Januar 2015, Agenda Paper 16]

Die TRG-Mitglieder vertraten die Auffassung, dass ein Unternehmen nicht pauschal auf ein lineares Modell zur Attribution des Umsatzes zurückgreifen sollte. Dennoch stimmten sie grundsätzlich darin überein, dass eine zeitbasierte Messung des Leistungsfortschritts (z. B. linear) dann angemessen sei, wenn ein Unternehmen erwarte, dass der Kunde den mit der Zusage verbundenen Nutzen innerhalb der Vertragslaufzeit erhalte und in Anspruch nehme. In ihrem Agendapapier wiesen sie darauf hin, dass dies in der Regel bei nicht

spezifizierten Upgrade-Rechten, Help-Desk-Supportverträgen und Verträgen für Kabel- oder Satellitenfernsehen der Fall sein dürfte. Nach einhelliger Überzeugung der TRG-Mitglieder ist eine anteilige Erfassung vermutlich nicht angemessen, wenn der Nutzen nicht gleichmäßig über die Vertragslaufzeit verteilt ist (z. B. ein Jahresvertrag über Schneeräumung, der im Winter zwangsläufig den meisten Nutzen bringt).

Frage 7-14: Können verschiedene Methoden zur Bestimmung des Leistungsfortschritts verwendet werden, um die Übertragung einer Leistungsverpflichtung, die zwei oder mehr Güter und/oder Dienstleistungen umfasst und über einen bestimmten Zeitraum erfüllt wird (d. h. eine zusammengefasste Leistungsverpflichtung), durch das Unternehmen abzubilden?³²⁰ [TRG-Sitzung vom 13. Juli 2015, Agenda Paper 41]

Gelangt ein Unternehmen zu dem Schluss, dass eine zusammengefasste Leistungsverpflichtung über einen bestimmten Zeitraum erfüllt wird, hat es nach dem Urteil der TRG-Mitglieder eine einzige Methode zur Bestimmung des Leistungsfortschritts auszuwählen, welche die Übertragung der Güter oder Dienstleistungen durch das Unternehmen getreu widerspiegelt. Die Verwendung unterschiedlicher Methoden zur Bestimmung des Leistungsfortschritts für unterschiedliche nicht abgrenzbare Güter oder Dienstleistungen, die Bestandteil einer zusammengefassten Leistungsverpflichtung sind, wäre beispielsweise nicht geeignet, da hierbei die gemäß dem Standard identifizierte Bilanzierungseinheit (d. h. die einzige zusammengefasste Leistungsverpflichtung) ignoriert würde. Zudem stünde die Erfassung der Umsatzerlöse in diesem Fall nicht in Einklang mit den Vorschriften des Standards zur Separierung und Verteilung.³²¹

Zwar haben die Mitglieder der TRG nicht speziell über diesen Sachverhalt beraten, allerdings war im Agendapapier vermerkt, dass die Formulierung „eine einzige Methode für die Bestimmung des Leistungsfortschritts“ grundsätzlich nicht so auszulegen sei, dass ein Unternehmen mehrere Methoden heranziehen könne, solange es sich bei allen verwendeten Methoden einheitlich entweder um input- oder um output-basierte Methoden handle. Die Mitglieder der TRG wiesen zudem darauf hin, dass diesbezüglich in der Praxis uneinheitliche Bilanzierungsmethoden vorzufinden seien. Daher könnte die Wahl einer einzigen Methode für die Bestimmung des Leistungsfortschritts für Unternehmen, die derzeit unterschiedliche Vorgehensweisen zur Zuordnung des Umsatzes anwenden, eine Änderung ihrer Bilanzierungspraxis bedeuten, wenn die Leistungen nicht in Bilanzierungseinheiten unterteilt werden können.

³²⁰ Laut Schritt 2 des neuen Modells kann eine einzige Leistungsverpflichtung mehrere nicht abgrenzbare Güter oder Dienstleistungen und/oder abgrenzbare Güter oder Dienstleistungen enthalten, die mit nicht abgrenzbaren Gütern oder Dienstleistungen kombiniert werden müssen, um ein abgrenzbares Bündel darzustellen (zusammengefasste Leistungsverpflichtung).

³²¹ Siehe IFRS 15.BC161.



Häufig gestellte Fragen

Frage 7-15: Wie kann ein Unternehmen feststellen, welche Methode für die Messung des Leistungsfortschritts bei einer zusammengefassten Leistungsverpflichtung, die über einen bestimmten Zeitraum erfüllt wird, geeignet ist?
[TRG-Sitzung vom 13. Juli 2015, Agenda Paper 41]

Die TRG-Mitglieder räumten ein, dass es schwierig sein könnte zu beurteilen, welche Methode für die Messung des Leistungsfortschritts geeignet ist, wenn das Unternehmen Güter oder Dienstleistungen, die die zusammengefasste Leistungsverpflichtung bilden, zu verschiedenen Zeitpunkten überträgt, und/oder dass das Unternehmen eine andere Methode zur Fortschrittsmessung (z. B. eine zeitbasierte Methode anstelle einer inputbasierten Methode, die den Arbeitsaufwand berücksichtigt) verwenden würde, wenn jede Zusage eine separate Leistungsverpflichtung darstellen würde. Diese Beurteilung dürfte wesentliche Ermessensentscheidungen erfordern. Die Mitglieder der TRG kamen jedoch überein, dass die gewählte Methode zur Bestimmung des Leistungsfortschritts nicht frei wählbar sein sollte. Unternehmen müssen bei der Bestimmung der Methode zur Messung des Leistungsfortschritts die Art der Zusage für die zusammengefasste Leistungsverpflichtung berücksichtigen. So sollten sie zum Beispiel keine Methode verwenden, die auf der „Endleistung“ basiert, bei der also sämtliche Umsatzerlöse in dem Zeitraum erfasst würden, in dem das letzte zugesagte Gut geliefert bzw. die letzte zugesagte Dienstleistung erbracht wird. Vielmehr hat ein Unternehmen diejenige Methode zur Bestimmung des Leistungsfortschritts zu wählen, die die Erfüllung der zusammengefassten Leistungsverpflichtung durch das Unternehmen am zutreffendsten widerspiegelt.

Einige TRG-Mitglieder machten deutlich, dass ein Unternehmen die Gründe prüfen muss, warum Güter oder Dienstleistungen zu einer zusammengefassten Leistungsverpflichtung gebündelt wurden, um die geeignete Methode zur Realisierung von Umsatzerlösen zu bestimmen. Wurden beispielsweise

bestimmte Güter oder Dienstleistungen mit anderen Gütern oder Dienstleistungen zusammengefasst, weil sie nicht eigenständig abgrenzbar waren, kann dies darauf hindeuten, dass das betreffende Gut bzw. die betreffende Dienstleistung dem Kunden für sich genommen keinen Wert oder Nutzen bietet. Daher würde das Unternehmen die Übertragung dieses Guts oder dieser Dienstleistung bei der Bestimmung der geeigneten Methode zur Umsatzrealisierung für die zusammengefasste Leistungsverpflichtung nicht berücksichtigen.

Spiegelt die gewählte Methode zur Bestimmung des Leistungsfortschritts den wirtschaftlichen Gehalt der Vereinbarung nicht realitätsgetreu wider, so hat das Unternehmen nach Auffassung der TRG-Mitglieder zu prüfen, ob die Leistungsverpflichtung richtig gebündelt wurde, d. h. ob unter Umständen mehr als eine Leistungsverpflichtung existiert.



Erfüllung der Leistungsverpflichtungen

Häufig gestellte Fragen

Frage 7-16: Kann die Verfügungsgewalt über Güter oder Dienstleistungen, die einer über einen bestimmten Zeitraum zu erfüllenden Leistungsverpflichtung zugrunde liegen, zu bestimmten Zeitpunkten übertragen werden? [Sitzung der FASB-TRG vom 18. April 2016, Agenda Paper 53]

Die Mitglieder der FASB-TRG waren sich generell einig, dass die Verfügungsgewalt über die zugrunde liegenden Güter oder Dienstleistungen nicht zu bestimmten Zeitpunkten übertragen wird, wenn eine Leistungsverpflichtung die Voraussetzungen für eine Erfassung der Umsatzerlöse über einen bestimmten Zeitraum (und nicht zu einem bestimmten Zeitpunkt) erfüllt. Da die Verfügungsgewalt übertragen wird,

während das Unternehmen seine Leistung erbringt, sollte die Leistungserbringung (die durch Anwendung einer geeigneten Methode zur Messung des Leistungsfortschritts abzubilden ist) nicht zur Entstehung eines wesentlichen Vermögenswerts in den Büchern des Unternehmens (z. B. unfertige Leistungen) führen.

Interessierte Parteien hatten die Frage aufgeworfen, ob die Verfügungsgewalt über Güter oder Dienstleistungen, die einer über einen bestimmten Zeitraum zu erfüllenden Leistungsverpflichtung zugrunde liegen, zu bestimmten Zeitpunkten übertragen werden kann, da die neuen Standards mehrere outputbasierte Methoden, darunter die Ermittlung der „erreichten Meilensteine“, als möglicherweise zulässige Methoden zur Messung des Leistungsfortschritts gegenüber der Erfüllung einer solchen Leistungsverpflichtung hervorheben. Die Mitglieder der FASB-TRG stellten übereinstimmend fest, dass ein Unternehmen nur dann eine outputbasierte Methode verwenden kann, wenn diese Methode zur Bestimmung des Leistungsfortschritts zu einem Ergebnis führt, das mit der bisher erbrachten Leistung des Unternehmens übereinstimmt.

Auf der Sitzung des IASB im Mai 2016 stimmten die Mitarbeiter des Boards den im TRG-Agendapapier zu diesem Sachverhalt getroffenen Schlussfolgerungen zu und äußerten, dass das Papier mehr Klarheit darüber gebracht habe, wann die erreichten Meilensteine zur Messung des Leistungsfortschritts verwendet werden können. Auch die IASB-Mitglieder, die der Sitzung der FASB-TRG als Beobachter beigewohnt hatten, bewerteten positiv, dass die Gespräche der FASB-TRG zu diesem Thema hilfreiche Anhaltspunkte geliefert hätten.





Häufig gestellte Fragen

Frage 7-17: Kann ein Unternehmen den praktischen Behelf des *right to invoice* auf einen Vertrag anwenden, der Preise beinhaltet, die während der Vertragslaufzeit variieren? [TRG-Sitzung vom 13. Juli 2015, Agenda Paper 40]

Nach Ansicht der TRG-Mitglieder wird die Bestimmung, ob ein Unternehmen vom praktischen Behelf des *right to invoice* Gebrauch machen kann, Ermessensentscheidungen erfordern. Es sei für Unternehmen möglich, die Kriterien für die Inanspruchnahme des praktischen Behelfs in Verträgen mit variierenden Preisen zu erfüllen, sofern die Preisänderungen unmittelbar die Änderungen des Wertes für den Kunden widerspiegeln. Das bedeutet, dass ein Vertrag während seiner Laufzeit keinen festen Preis pro Einheit aufweisen muss, um die Voraussetzungen für die Anwendung des praktischen Behelfs zu erfüllen. Dies wäre beispielsweise bei einer IT-Outsourcing-Vereinbarung der Fall, wenn darin Preise

vereinbart sind, die sich während der Vertragslaufzeit mit Verringerung der an den Kunden erbrachten Leistung reduzieren. Ein anderes Beispiel wäre ein Vertrag über die Lieferung von Elektrizität mit einer Laufzeit von mehreren Jahren, der den zukünftigen Marktpreis für Strom bereits berücksichtigt.

Der anwesende Vertreter der SEC machte allerdings deutlich, dass Unternehmen den eindeutigen Nachweis erbringen müssen, dass die variablen Preise den Wert für den Kunden widerspiegeln, um Umsatzerlöse in unterschiedlicher Höhe für ähnliche Güter oder Dienstleistungen erfassen zu können.

Frage 7-18: Erfüllt ein Unternehmen nicht die Kriterien für die Anwendung des praktischen Behelfs des *right to invoice* in IFRS 15.B16, kann es dann trotzdem den praktischen Behelf zur Offenlegung in Anspruch nehmen, wonach ein Unternehmen den Teil des Transaktionspreises, der der verbleibenden Leistungsverpflichtung zugeordnet wurde, nicht offenlegen muss? [TRG-Sitzung vom 13. Juli 2015, Agenda Paper 40]

Siehe hierzu die Antwort auf Frage 10-10 in Abschnitt 10.5.1.

Frage 7-19: Wenn ein Unternehmen mit der Erbringung von Leistungen im Rahmen von konkret erwarteten Verträgen beginnt, (1) bevor es dem Vertrag mit dem Kunden zugestimmt hat oder (2) bevor die Vereinbarung die Kriterien erfüllt, um gemäß dem Standard als Vertrag eingestuft zu werden, wie würden die aus diesen Aktivitäten erzielten Umsatzerlöse zu dem Zeitpunkt, zu dem ein Vertrag vorliegt, erfasst werden? [TRG-Sitzung vom 30. März 2015, Agenda Paper 33]

Wenn die Güter oder Dienstleistungen, die letztendlich auf den Kunden übertragen werden, die Voraussetzungen für eine Erfassung über einen bestimmten Zeitraum erfüllen, sind nach Auffassung der TRG-Mitglieder die Umsatzerlöse zum Zeitpunkt der Vertragserrichtung auf kumulierter Basis zu erfassen, um die Leistungsverpflichtungen abzubilden, die zu diesem Zeitpunkt bereits teilweise oder vollständig erfüllt

sind. Gemäß dem TRG-Agendapapier steht das kumulierte Nachholverfahren (*cumulative catch-up method*) mit dem Grundprinzip des neuen Standards in Einklang, wonach Umsatzerlöse zu erfassen sind, wenn (oder sobald) ein Unternehmen die Verfügungsgewalt über Güter oder Dienstleistungen auf einen Kunden überträgt.

Erfüllung der Leistungsverpflichtungen

Häufig gestellte Fragen

Frage 7-20: Wie hat ein Unternehmen vor dem Zeitpunkt der Vertragserrichtung angefallene Erfüllungskosten, die nicht in den Anwendungsbereich eines anderen Standards (z. B. IAS 2 *Vorräte*) fallen, zu erfassen?
[TRG-Sitzung vom 30. März 2015, Agenda Paper 33]

Siehe hierzu die Antwort auf Frage 9-13 in Abschnitt 9.3.2.

7.2 Übertragung der Verfügungsgewalt zu einem bestimmten Zeitpunkt

(im März 2020 aktualisiert)

Wird bei Leistungsverpflichtungen die Verfügungsgewalt nicht über einen bestimmten Zeitraum übertragen, muss davon ausgegangen werden, dass sie zu einem bestimmten Zeitpunkt übertragen wird.

In vielen Fällen ist die Bestimmung dieses Zeitpunkts verhältnismäßig einfach, in anderen Fällen kann sich dies jedoch auch ausgesprochen schwierig gestalten.

Um Unternehmen die Bestimmung, wann ein Kunde die Verfügungsgewalt über ein bestimmtes Gut oder eine bestimmte Dienstleistung erlangt, zu erleichtern, führt der Standard die folgenden Indikatoren auf:

Auszug aus IFRS 15

38. Wird eine Leistungsverpflichtung gemäß den Paragraphen 35-37 nicht über einen bestimmten Zeitraum erfüllt, so erfüllt das Unternehmen die Leistungsverpflichtung zu einem bestimmten Zeitpunkt. Zur Bestimmung des Zeitpunkts, zu dem ein Kunde die Verfügungsgewalt über einen zugesagten Vermögenswert erlangt und das Unternehmen eine Leistungsverpflichtung erfüllt, hat das Unternehmen den Vorschriften zur Verfügungsgewalt in den Paragraphen 31-34 Rechnung zu tragen. Zusätzlich dazu hat das Unternehmen u. a. folgende Indikatoren für die Übertragung der Verfügungsgewalt zu berücksichtigen:

- (a) Das Unternehmen hat gegenwärtig einen Anspruch auf Erhalt einer Zahlung für den Vermögenswert: Ist ein Kunde gegenwärtig dazu verpflichtet, für einen Vermögenswert zu zahlen, kann dies ein Indikator dafür sein, dass der Kunde im Gegenzug die Fähigkeit erhalten hat, die Nutzung des Vermögenswerts zu bestimmen und im Wesentlichen den verbleibenden Nutzen aus dem Vermögenswert zu ziehen.
- (b) Der Kunde hat ein Eigentumsrecht an dem Vermögenswert: Eigentum an einem Vermögenswert kann ein Indikator dafür sein, welche Vertragspartei in der Lage ist, die Nutzung des Vermögenswerts zu bestimmen und im Wesentlichen den verbleibenden Nutzen aus dem Vermögenswert zu ziehen oder den Zugang anderer zu diesem Nutzen zu beschränken. Daher kann die Übertragung des Eigentumsrechts an einem Vermögenswert ein Indikator dafür sein, dass der Kunde die Verfügungsgewalt über den Vermögenswert erlangt hat. Behält ein Unternehmen das Eigentum nur, um sich gegen einen Zahlungsausfall des Kunden abzusichern, hindert dieses Eigentumsrecht des Unternehmens den Kunden nicht daran, die Verfügungsgewalt über den Vermögenswert zu erlangen.



Auszug aus IFRS 15 (Fortsetzung)

- (c) Das Unternehmen hat den physischen Besitz des Vermögenswerts übertragen: Ist ein Vermögenswert im physischen Besitz des Kunden, kann dies ein Indikator dafür sein, dass der Kunde die Nutzung des Vermögenswerts bestimmen und im Wesentlichen den verbleibenden Nutzen aus dem Vermögenswert ziehen oder den Zugang anderer zu diesem Nutzen beschränken kann. Doch muss physischer Besitz nicht immer gleichbedeutend mit Verfügungsgewalt über den Vermögenswert sein. So kann sich der Vermögenswert bei einigen Rückkaufvereinbarungen und Kommissionsgeschäften zwar physisch im Besitz des Kunden befinden, die Verfügungsgewalt über den Vermögenswert aber beim Unternehmen liegen. Bei sog. *Bill-and-hold*-Vereinbarungen kann sich der Vermögenswert dagegen physisch im Besitz des Unternehmens befinden, die Verfügungsgewalt aber beim Kunden liegen. Leitlinien für die Bilanzierung von Rückkauf-, Kommissions- und *Bill-and-hold*-Vereinbarungen enthalten die Paragraphen B64-B76, B77-B78 bzw. B79-B82.
- (d) Die mit dem Eigentum an dem Vermögenswert verbundenen signifikanten Risiken und Chancen liegen beim Kunden: Die Übertragung der mit dem Eigentum an dem Vermögenswert verbundenen signifikanten Risiken und Chancen auf den Kunden kann ein Indikator dafür sein, dass der Kunde die Fähigkeit erhalten hat, die Nutzung des Vermögenswerts zu bestimmen und im Wesentlichen den verbleibenden Nutzen aus dem Vermögenswert zu ziehen. Bei der Bewertung der mit dem Eigentum an einem zugesagten Vermögenswert verbundenen Risiken und Chancen hat das Unternehmen jedoch jegliche Risiken außer Acht zu lassen, die zusätzlich zu der Verpflichtung zur Übertragung des Vermögenswerts eine separate Leistungsverpflichtung begründen. So kann ein Unternehmen beispielsweise die Verfügungsgewalt über einen Vermögenswert bereits auf einen Kunden übertragen, eine zusätzliche Leistungsverpflichtung, die in der Ausführung von Wartungsarbeiten für den übertragenen Vermögenswert besteht, aber noch nicht erfüllt haben.
- (e) Der Kunde hat den Vermögenswert abgenommen: Die Abnahme eines Vermögenswerts durch den Kunden kann ein Indikator dafür sein, dass dieser die Fähigkeit erhalten hat, die Nutzung des Vermögenswerts zu bestimmen und im Wesentlichen den verbleibenden Nutzen aus dem Vermögenswert zu ziehen. Zur Einschätzung der Auswirkungen einer im Vertrag enthaltenen Abnahmeklausel auf den Zeitpunkt, zu dem die Verfügungsgewalt über einen Vermögenswert übertragen wird, hat ein Unternehmen den Leitlinien in den Paragraphen B83-B86 Rechnung zu tragen.

Keiner der obigen Indikatoren gibt für sich genommen darüber Aufschluss, ob der Kunde die Verfügungsgewalt über das Gut oder die Dienstleistung erlangt hat. So können Versandbedingungen beispielsweise Informationen darüber liefern, wann das Eigentumsrecht an einem Gut auf den Kunden übergeht. Für die Beurteilung des Zeitpunkts, zu dem der Kunde die Verfügungsgewalt über den zugesagten Vermögenswert erhält, sind sie jedoch allein nicht ausschlaggebend. Siehe Frage 7-21 für weitere Erläuterungen zu den Versandbedingungen. Bei der Beurteilung, ob die Verfügungsgewalt auf einen Kunden übertragen wurde, sind sämtliche

relevanten Fakten und Umstände zu berücksichtigen. Das IASB stellte außerdem klar, dass die Indikatoren nicht als Checkliste zu verstehen sind. Es müssen ferner nicht alle Indikatoren vorliegen, damit ein Unternehmen zu dem Schluss kommen kann, dass der Kunde die Verfügungsgewalt erlangt hat. Die Indikatoren sind vielmehr Faktoren, die oftmals gegeben sind, wenn ein Kunde die Verfügungsgewalt über einen Vermögenswert erlangt hat - und die Auflistung soll Unternehmen bei der Bestimmung des Zeitpunkts der Übertragung der Verfügungsgewalt helfen.³²²

³²² Siehe IFRS 15.BC155.

Erfüllung der Leistungsverpflichtungen

IFRS 15.38 gibt auch an, dass die Indikatoren für die Übertragung der Verfügungsgewalt nicht auf die oben genannten beschränkt sind. Beispielsweise nutzen Unternehmen zur Umsatzsteigerung manchmal das sogenannte *channel stuffing*, indem sie Händler oder Vertriebsunternehmen dazu veranlassen, wesentlich mehr Güter zu kaufen, als sofort weiterverkauft werden können. Um die Händler zu solchen Käufen zu veranlassen, kann ein Unternehmen hohe Rabatte anbieten, die das Unternehmen bei der Schätzung des Transaktionspreises als variable Gegenleistung bewerten muss (siehe Abschnitt 5.2). Das *channel stuffing* kann auch mit Nebenvereinbarungen mit den Händlern verbunden sein, die ein Rückgaberecht für unverkaufte Güter vorsehen und über die normalen vom Unternehmen angebotenen Rückgaberechte hinausgehen. Signifikante Erhöhungen oder die Überschreitung von Lagerbeständen eines Vertriebsweges aufgrund von *channel stuffing* können die Übertragung der Verfügungsgewalt über diese Güter beeinträchtigen oder ausschließen. Unternehmen müssen die zusätzlichen Rückgaberechte, die Kunden im Zusammenhang mit dem *channel stuffing* angeboten werden, sorgfältig prüfen, um festzustellen, ob diese verhindern, dass das Unternehmen die Umsätze zum Zeitpunkt des Verkaufs realisieren kann.

Wenn ein Unternehmen *channel stuffing* anwendet, sollte es prüfen, welche Anhangangaben in seinem Abschluss erforderlich sind, wenn es erwartet, dass diese Praktiken einen wesentlichen Einfluss auf die zukünftigen operativen Ergebnisse haben. Wenn ein Unternehmen beispielsweise am oder fast am Ende einer Berichtsperiode Überschüsse über einen bestimmten Vertriebsweg verkauft hat, ist es wahrscheinlich, dass diese Verkaufsvolumina in zukünftigen Perioden nicht aufrechterhalten werden können. Das heißt, der Verkauf über diesen Vertriebskanal kann sich in zukünftigen Perioden tatsächlich verlangsamen, da der vollständige Verkauf des Überschusses an Lagerbeständen länger dauert. In einem solchen Fall sollte das Unternehmen prüfen, ob eine Anhangangabe über die Auswirkungen des *channel stuffing* auf seine aktuellen und zukünftigen Erträge erforderlich ist, sofern diese wesentlich sind.

Für die Bestimmung, wann die Verfügungsgewalt übertragen wird, ist es wichtig, dass das Unternehmen den Übertragungsgegenstand, also das Gut oder die Dienstleistung, betrachtet und nicht das Recht auf künftigen Erhalt dieses Guts oder dieser Dienstleistung. In seiner Sitzung im März 2018 hat das IFRS IC darauf hingewiesen, dass das Recht, ein Recht auf den künftigen Erhalt eines Vermögenswerts (z. B. einer Immobilie) zu verkaufen (oder zu verpfänden), kein Beweis für die Verfügungsgewalt über den Vermögenswert selbst ist (siehe hierzu Frage 7-4 in Abschnitt 7.1.2 und Frage 7-11 in Abschnitt 7.1.3 für weitere Erläuterungen).³²³

Die Indikatoren des IFRS 15.38, die ein Unternehmen bei der Bestimmung berücksichtigt, wann es die Verfügungsgewalt über die zugesagten Güter oder Dienstleistungen auf den Kunden überträgt, werden im Folgenden noch näher erläutert.

Gegenwärtiger Anspruch auf Erhalt einer Zahlung für den Vermögenswert

Wie in der Grundlage für Schlussfolgerungen erläutert, hatte das IASB in Betracht gezogen, den Zahlungsanspruch als übergeordnetes Kriterium für die Bestimmung des Zeitpunkts der Umsatzrealisierung festzulegen, sich jedoch letztlich dagegen entschieden. Somit kann der Zeitpunkt, zu dem das Unternehmen einen Anspruch auf Bezahlung des Vermögenswerts hat, ein Indikator für den Zeitpunkt sein, zu dem der Kunde die Verfügungsgewalt über den Vermögenswert erlangt hat, muss es aber nicht.³²⁴ Einige Verträge sehen beispielsweise vor, dass der Kunde eine nicht erstattungsfähige Vorauszahlung leistet, für die er zum Zeitpunkt der Zahlung keine Güter oder Dienstleistungen als Gegenleistung erhält.

Eigentumsrecht und physischer Besitz

Der Begriff „Eigentumsrecht“ wird vielfach mit einer rechtlichen Definition für Eigentum an einem Vermögenswert oder gesetzlich anerkannten Rechten, die Ansprüche Dritter an dem Vermögenswert ausschließen, in Verbindung gebracht. Die Übertragung des Eigentumsrechts ist daher häufig ein Indikator dafür, dass die Verfügungsgewalt über einen Vermögenswert übertragen wurde. Die Person, die das Eigentumsrecht an dem Vermögenswert hat, stimmt nicht immer

³²³ Siehe *IFRIC Update*, März 2018, verfügbar auf der [Website des IASB](#).

³²⁴ Siehe IFRS 15.BC148.



mit der Person überein, die den Vermögenswert physisch besitzt. Sofern die Vertragsbedingungen nicht etwas Gegenteiliges vorsehen, geht das Eigentumsrecht jedoch grundsätzlich zum Zeitpunkt der physischen Übertragung auf den Kunden über. Bei einer Transaktion im Einzelhandel wird der Übergang des Eigentumsrechts beispielsweise häufig nicht eindeutig dokumentiert. Die allgemeine Auffassung ist allerdings, dass das Eigentumsrecht an einem Produkt zum Zeitpunkt des Erwerbs durch den Kunden übertragen wird. Während die Beurteilung einer Transaktion im Einzelhandel häufig relativ unkompliziert ist, kann sich die Bestimmung, wann das Eigentumsrecht übertragen wird, in anderen Fällen schwieriger gestalten. So können Transaktionen, die den Versand von Produkten beinhalten, unterschiedliche Versandbedingungen aufweisen und die Beteiligung externer Speditionsunternehmen vorsehen. In diesen Fällen ist es erforderlich, die Geschäftsgepflogenheiten des Verkäufers und die Vertragsbedingungen genau zu kennen, um beurteilen zu können, wann das Eigentumsrecht auf den Kunden übergeht. Wie in IFRS 15.38(b) angegeben, können das Eigentumsrecht an einem Vermögenswert und/oder dessen physischer Besitz Indikatoren dafür sein, welche Vertragspartei in der Lage ist, die Nutzung des Vermögenswerts zu bestimmen und im Wesentlichen den verbleibenden Nutzen aus dem Vermögenswert zu ziehen oder den Zugang anderer zu diesem Nutzen zu beschränken. Siehe Frage 7-21 für weitere Erläuterungen, wie sich die Versandbedingungen auf den Zeitpunkt der Übertragung der Verfügungsgewalt über ein Gut durch ein Unternehmen an einen Kunden auswirken.

Mit dem Eigentum verbundene Risiken und Chancen

Obwohl das Board die mit dem Eigentum verbundenen Risiken und Chancen bei der Beurteilung, ob die Verfügungsgewalt über einen Vermögenswert übertragen wurde, als einen gemeinsamen relevanten Faktor aufführt, betont es in seiner Grundlage für Schlussfolgerungen, dass das Prinzip, die Übertragung von Gütern oder Dienstleistungen auf der Grundlage der Verfügungsgewalt zu beurteilen, hiervon unberührt bleibt.³²⁵ Das Konzept der mit dem Eigentum verbundenen Risiken und Chancen basiert auf der Frage, wie der Verkäufer und der Kunde den aus dem Eigentum an dem Vermögenswert resultierenden potenziellen Gewinn (die

Chance) und potenziellen Verlust (das Risiko) untereinander aufteilen. Mit dem Eigentum verbundene Chancen sind beispielsweise die folgenden:

- ▶ Rechte auf die gesamte Wertsteigerung des Vermögenswerts
- ▶ die uneingeschränkte Nutzung des Vermögenswerts
- ▶ die Fähigkeit, den Vermögenswert zu modifizieren
- ▶ die Fähigkeit, den Vermögenswert zu übertragen oder zu verkaufen
- ▶ die Fähigkeit, ein Sicherungsrecht an dem Vermögenswert zu gewähren

Mit dem Eigentum verbundene Risiken sind beispielsweise die folgenden:

- ▶ das Auffangen sämtlicher Marktwertrückgänge
- ▶ Verluste aufgrund von Diebstahl oder Beschädigungen des Vermögenswerts
- ▶ Verluste aufgrund von Änderungen des Geschäftsumfelds (z. B. Überalterung, Überbestände, Auswirkung des Preisumfeldes)

Wie in IFRS 15.38(d) angegeben, darf ein Unternehmen bei der Beurteilung, ob es die mit dem Eigentum an dem Vermögenswert verbundenen Risiken trägt, diejenigen Risiken, die zu einer separaten Leistungsverpflichtung führen, nicht berücksichtigen. Bei der Einschätzung, ob es die Risiken, die mit dem Eigentum an dem an den Kunden verkauften Vermögenswert verbunden sind, zurückbehält, berücksichtigt das Unternehmen beispielsweise keine Leistungen im Rahmen von Gewährleistungsvereinbarungen, die eine separate Leistungsverpflichtung darstellen.

Abnahme durch den Kunden

Siehe die Erläuterungen dieses Indikators in Abschnitt 7.2.1.

³²⁵ Siehe IFRS 15.BC154.

Erfüllung der Leistungsverpflichtungen

Beispiel

Das nachfolgende Beispiel veranschaulicht die Anwendung der in IFRS 15.38 angegebenen Indikatoren für die Über-

tragung der Verfügungsgewalt auf eine Leistungsverpflichtung, die zu einem bestimmten Zeitpunkt erfüllt wird:

Beispiel 7-2: Anwendung der Indikatoren für die Übertragung der Verfügungsgewalt auf eine Leistungsverpflichtung, die zu einem bestimmten Zeitpunkt erfüllt wird

BCB Liköre (BCB) verfügt über ein Vertriebsnetz für den Verkauf seines Produkts an die Endverbraucher. Sobald das Produkt bei einem Vertriebspartner eingeht, erwirbt dieser das Eigentumsrecht an diesem Gut. Ferner entsteht ihm die Verpflichtung, BCB für das Produkt zu bezahlen. In diesem Beispiel hat BCB festgestellt, dass es mit dem Vertriebspartner keine Kommissionsvereinbarung unterhält (siehe hierzu Abschnitt 7.4). Der Vertriebspartner ist vielmehr ein Kunde von BCB.

BCB kommt zu dem Ergebnis, dass seine Leistungsverpflichtung, die aus dem Verkauf des Produkts an den Vertriebspartner besteht, zu einem bestimmten Zeitpunkt erfüllt wird. BCB prüft die Indikatoren für die Übertragung der Verfügungsgewalt und zieht daraus den Schluss, dass die Verfügungsgewalt auf den Vertriebspartner übergeht, sobald dieser das Produkt erhält. Zu diesem Zeitpunkt hat BCB einen gegenwärtigen Anspruch auf Erhalt einer Zahlung. Der Vertriebspartner hat ein Eigentumsrecht an dem Produkt und das Produkt befindet sich in seinem physischen Besitz. Zudem liegen die mit dem Eigentum an dem Produkt verbun-

denen Risiken und Chancen beim Vertriebspartner. Nach Einschätzung von BCB handelt es sich bei der Abnahme durch den Kunden um eine reine Formalität, da BCB vor Lieferung an den Vertriebspartner objektiv feststellen kann, dass die Güter den vereinbarten Produktspezifikationen entsprechen.

BCB wäre möglicherweise zu dem Schluss gekommen, dass die Verfügungsgewalt über das Produkt erst bei dessen Verkauf an den Endverbraucher übertragen würde, wenn BCB das Produkt im Rahmen einer Kommissionsvereinbarung an den Vertriebspartner verkaufen oder feststellen würde, dass es sich bei seinem Kunden um den Endverbraucher handelt und der Vertriebspartner erst dann zur Bezahlung des Produkts verpflichtet wäre, wenn dieses an den Endverbraucher verkauft wird, wobei BCB die Rückgabe unverkaufter Produkte verlangen könnte oder der Vertriebspartner über einen unbegrenzten Zeitraum zur Rückgabe unverkaufter Produkte verfügt. Somit würde BCB erst dann Umsatzerlöse erfassen, wenn das Produkt an den Endverbraucher verkauft worden ist.



Häufig gestellte Fragen

Frage 7-21: Wie wirken sich die Versandbedingungen aus, wenn ein Unternehmen die Verfügungsgewalt über ein Gut auf einen Kunden übertragen hat?

Nach dem Standard realisiert ein Unternehmen Umsätze nur dann, wenn es eine identifizierte Leistungsverpflichtung erfüllt, indem es ein zugesagtes Gut oder eine zugesagte Dienstleistung an einen Kunden überträgt. Die Versandbedingungen können zwar Auskunft darüber geben, wann das Eigentum an einem Gut auf den Kunden übergeht, sind aber bei der Beurteilung des Zeitpunkts, zu dem der Kunde die Verfügungsgewalt über den zugesagten Vermögenswert erlangt, nicht maßgebend. Daher müssen Unternehmen alle relevanten Fakten und Umstände berücksichtigen, um festzustellen, ob die Verfügungsgewalt übertragen wurde.

Wenn beispielsweise die Versandbedingungen *free on board* (FOB) sind, müssen Unternehmen sorgfältig prüfen, ob der Kunde oder das Unternehmen in der Lage ist, die Güter während des Versands zu kontrollieren. Des Weiteren: Wenn das Unternehmen die rechtliche oder faktische Verpflichtung hat, verloren gegangene oder beschädigte Güter während des Transports zu ersetzen, muss es prüfen, ob diese Verpflichtung Auswirkungen auf die Fähigkeit des Kunden hat, die Nutzung zu steuern und im Wesentlichen alle verbleibenden Vorteile aus dem Gut zu ziehen. Auch die vergangenen Geschäftsgepflogenheiten eines verkaufenden Unternehmens sind bei der Beurteilung zu berücksichtigen, ob die Verfügungsgewalt über ein Gut auf einen Kunden übergegangen ist, da die üblichen Geschäftsgepflogenheiten des Unternehmens die Vertragsbedingungen der Vereinbarung außer Kraft setzen können.

Die vertraglich festgelegten Versandbedingungen können je nach Transportmittel (z. B. auf dem Seeweg, über die Binnenschifffahrt, auf der Straße, in der Luft) und je nachdem, ob die Güter lokal oder international versandt werden, variieren. Ein verkaufendes Unternehmen kann die *International Commerce Terms* (Incoterms) verwenden, um zu klären, wann die Lieferung erfolgt. Incoterms sind eine Reihe von

vordefinierten Handelsklauseln, die von der *International Chamber of Commerce* (ICC) im Bereich des internationalen Handelsrechts veröffentlicht werden. So bedeutet beispielsweise der Incoterm „EXW“ oder „Ex Works“, dass das verkaufende Unternehmen „liefert“, sobald es das Gut dem Kunden zur Verfügung stellt, entweder beim Verkäufer oder an einem anderen benannten Ort (z. B. Fabrik oder Lager). Der Verkäufer ist weder verpflichtet, die Güter auf ein Fahrzeug zu verladen, noch muss er die Güter zur Ausfuhr freigeben (falls zutreffend, siehe weitere Erläuterungen zum *Ex-Works*-Incoterm in Abschnitt 7.5). Der Incoterm „FOB“ bedeutet: „Der Verkäufer liefert das Gut an Bord des vom Käufer benannten Schiffes im benannten Versandhafen oder beschafft das bereits gelieferte Gut. Die Gefahr des Verlusts oder der Beschädigung des Guts geht mit dem Eintreffen des Guts an Bord des Schiffes über, und der Käufer trägt ab diesem Zeitpunkt alle Kosten.“³²⁶



³²⁶ Weitere Informationen finden Sie auf der [Website des ICC](#).

Erfüllung der Leistungsverpflichtungen

7.2.1 Abnahme durch den Kunden (Stand März 2020)

Bei der Beurteilung, ob der Kunde die Verfügungsgewalt über das Gut oder die Dienstleistung erlangt hat, muss ein Unternehmen alle Abnahmeklauseln berücksichtigen, gemäß denen der Kunde erst dann zur Zahlung verpflichtet ist, wenn er die betreffenden Güter oder Dienstleistungen abgenommen hat. Nimmt ein Kunde die Güter oder Dienstleistungen

nicht ab, so hat das Unternehmen im Allgemeinen keinen Anspruch auf Erhalt einer Gegenleistung. In diesem Fall kann es zur Nachbesserung oder zur Rücknahme der gelieferten Güter verpflichtet sein.

Der Standard enthält die folgenden Anwendungsleitlinien zur Beurteilung von Kundenabnahmeklauseln:

Auszug aus IFRS 15

B84. Kann ein Unternehmen objektiv feststellen, dass die Verfügungsgewalt über ein Gut oder eine Dienstleistung gemäß den vertraglich vereinbarten Produktspezifikationen auf den Kunden übertragen wurde, so handelt es sich bei der Abnahme durch den Kunden um eine reine Formalität, die die Feststellung des Unternehmens, ob der Kunde die Verfügungsgewalt über das Gut oder die Dienstleistung erlangt hat, nicht beeinflusst. Basiert die Kundenabnahmeklausel beispielsweise darauf, dass bestimmte Größen- und Gewichtsmerkmale eingehalten werden, so kann ein Unternehmen bereits vor Erhalt der Bestätigung der Abnahme durch den Kunden feststellen, ob diese Vorgaben eingehalten wurden. Verfügt das Unternehmen über Erfahrung mit Verträgen für ähnliche Güter oder Dienstleistungen, kann dies einen Anhaltspunkt dafür liefern, dass ein dem Kunden bereitgestelltes Gut oder eine dem Kunden bereitgestellte Dienstleistung die vertraglich vereinbarten Spezifikationen erfüllt. Wird der Erlös bereits vor der Abnahme durch den Kunden erfasst, muss das Unternehmen trotzdem prüfen, ob noch Leistungsverpflichtungen (wie die Installation von Ausrüstung) verbleiben, und beurteilen, ob diese gesondert zu bilanzieren sind.

B85. Kann ein Unternehmen jedoch nicht objektiv bestimmen, dass das dem Kunden bereitgestellte Gut oder die dem Kunden bereitgestellte Dienstleistung den vertraglich vereinbarten Spezifikationen entspricht, dann kann die Feststellung des Unternehmens, ob der Kunde die Verfügungsgewalt erlangt hat, erst nach Erhalt der Bestätigung der Abnahme durch den Kunden erfolgen, denn in diesem Fall lässt sich vorher nicht feststellen, ob der Kunde die Nutzung des Guts oder der Dienstleistung bestimmen und im Wesentlichen den verbleibenden Nutzen daraus ziehen kann.

B86. Liefert ein Unternehmen Produkte zu Test- oder Beurteilungszwecken an einen Kunden und muss der Kunde die Gegenleistung nicht vor Ende des Testzeitraums zahlen, so geht die Verfügungsgewalt über das Produkt erst dann auf den Kunden über, wenn er das Produkt abnimmt oder der Testzeitraum endet.



Bei einigen Abnahmeklauseln handelt es sich um einfache vertragliche Bestimmungen, die lediglich regeln, dass der Kunde die betreffenden Güter oder Dienstleistungen auf der Grundlage objektiver und vertraglich festgelegter Kriterien (z. B. dass die gelieferten Maschinen mit einer festgelegten Geschwindigkeit laufen müssen) abnehmen oder zurückweisen kann. Andere Abnahmeklauseln können subjektiv oder in Vertragsabschnitten enthalten sein, die sich üblicherweise nicht mit der Abnahme befassen (z. B. Gewährleistungsbestimmungen oder Haftungsfreistellungsklauseln). Um die Auswirkungen der zuletzt genannten Arten von Abnahmeklauseln auf die Umsatzerfassung zu bestimmen, sind Ermessensentscheidungen erforderlich.

Liegen Abnahmebedingungen vor, die ein Unternehmen anhand der vertraglich vereinbarten Spezifikationen nicht objektiv beurteilen kann, kann es erst dann feststellen, dass der Kunde die Verfügungsgewalt über ein Gut oder eine Dienstleistung erlangt hat, wenn die formelle Abnahme erfolgt oder die Abnahmefrist verstrichen ist. Das Unternehmen berücksichtigt dabei seine Erfahrungen aus anderen Verträgen für ähnliche Güter oder Dienstleistungen, da diese einen Anhaltspunkt dafür liefern können, dass es in der Lage ist, objektiv festzustellen, dass ein dem Kunden geliefertes Gut oder eine für den Kunden erbrachte Dienstleistung die vertraglich vereinbarten Spezifikationen erfüllt. Wir sind der Auffassung, dass ein Unternehmen bei Vorliegen eines oder mehrerer der folgenden Umstände nicht in der Lage wäre, die Abnahmekriterien objektiv zu beurteilen:

- ▶ Die Abnahmebedingungen sind ungewöhnlich oder „nicht standardmäßig“. Indikatoren für „nicht standardmäßige“ Abnahmebedingungen sind die folgenden:
 - ▶ Der Abnahmezeitraum ist länger als in Verträgen für ähnliche Güter oder Dienstleistungen.
 - ▶ Die Mehrheit der Verträge des Verkäufers weist keine vergleichbaren Abnahmebedingungen auf.
 - ▶ Die Vereinbarung enthält explizite kundenspezifische Anforderungen, die vor der Abnahme erfüllt sein müssen.

- ▶ Die Vereinbarung sieht nicht nur eine fingierte Abnahme (*deemed acceptance*) vor, sondern enthält die vertragliche Verpflichtung, die Abnahme förmlich zu erklären. Diese Verpflichtung kann ein Indikator dafür sein, dass die Kriterien, anhand derer der Kunde die Einhaltung der Anforderungen beurteilt, nicht objektiv sind. Verträge können Klauseln enthalten, die den Zeitraum, innerhalb dessen der Kunde die gelieferten Produkte ablehnen kann, begrenzen. Diese Klauseln können vorschreiben, dass der Kunde die Gründe für die Ablehnung der Produkte innerhalb eines vorgegebenen Zeitraums schriftlich darlegt. Enthält der Vertrag eine solche Klausel, gilt die Abnahme als erfolgt, wenn die schriftliche Erklärung des Kunden zur Ablehnung der Annahme nicht innerhalb dieses Zeitraums eingegangen ist und der Kunde nicht zu verstehen gegeben hat, dass er die Produkte ablehnen wird.

Bei der Beurteilung, ob die Einhaltung der Abnahmekriterien objektiv beurteilt werden kann (und die Abnahme lediglich eine Formalität darstellt), sollte berücksichtigt werden,

- ▶ ob die Abnahmebedingungen in den vom Verkäufer abgeschlossenen Vereinbarungen üblich sind,
- ▶ ob die Abnahme darauf basiert, dass das gelieferte Produkt den standardmäßig veröffentlichten Spezifikationen entspricht, und ob der Verkäufer nachweisen kann, dass er in der Vergangenheit bereits mehrmals objektiv feststellen konnte, dass das Produkt den Spezifikationen entspricht.

Wie bereits erläutert, sollte die Abnahme durch den Kunden nicht als reine Formalität betrachtet werden, wenn die Abnahmebedingungen ungewöhnlich oder nicht standardmäßig sind. Enthält eine Vereinbarung Abnahmebedingungen, die auf kundenspezifischen Kriterien basieren, kann es für das Unternehmen schwierig sein, deren Erfüllung objektiv zu beurteilen, und es kann möglicherweise keine Umsatzerlöse erfassen, bevor es einen Nachweis der Abnahme durch den Kunden erhält. Die Feststellung, dass die Abnahmekriterien erfüllt sind (und die Abnahme daher eine reine Formalität ist), kann gerechtfertigt sein, wenn das Unternehmen nachweisen kann, dass sein Produkt sämtliche Abnahmespezifikationen erfüllt, indem es die Bedingungen, unter denen der Kunde das Produkt verwenden möchte, vor dem Versand nachbildet.

Erfüllung der Leistungsverpflichtungen

Ist jedoch nach vernünftigem Ermessen zu erwarten, dass sich die Leistung des Produkts (nachdem es installiert und durch den Kunden in Betrieb genommen wurde) von der Leistung zum Zeitpunkt des Tests vor dem Versand unterscheiden wird, gelten die Abnahmekriterien als nicht erfüllt. Das Unternehmen könnte daher erst dann feststellen, dass der Kunde die Verfügungsgewalt erlangt hat, wenn die Abnahme erfolgt ist. Zu den Faktoren, die darauf hindeuten, dass die Spezifikationen vor dem Versand nicht effektiv getestet werden können, zählen die folgenden:

- Die Ausrüstung, Software oder die Umweltbedingungen beim Kunden sind einzigartig und es ist nach vernünftigem Ermessen zu erwarten, dass sich die Leistung des Produkts beim Kunden von der Leistung bei den vom Verkäufer durchgeführten Tests unterscheiden wird. Enthält die Vereinbarung Abnahmebedingungen oder Spezifikationen, die vor Auslieferung oder Installation am Standort des Kunden nicht wirksam getestet werden können, kann die Erfassung der Umsatzerlöse erst dann erfolgen, wenn die Erfüllung der Kriterien nachgewiesen werden kann.
- Die Produkte, die Gegenstand der Vereinbarung sind, sind hochkomplex.
- Der Verkäufer hat bislang in nur begrenztem Umfang Produkte vor Auslieferung an den Kunden getestet oder nur eine begrenzte Historie von Fällen, in denen Produkte, die er zuvor getestet hatte, von Kunden abgelehnt wurden.

Die Bestimmung, wann ein Kunde die Verfügungsgewalt über einen Vermögenswert erlangt, wenn die zugrunde liegende Vereinbarung kundenspezifische Abnahmebedingungen enthält, erfordert eine fachkundige Beurteilung und hängt von den substantiellen Hinweisen unter den jeweiligen Umständen ab. Die gezogene Schlussfolgerung kann sich aufgrund einer einzigen Variablen ändern, z. B. der Komplexität der Ausrüstung, der Art des Zusammenspiels mit der Umgebung des Kunden, der Erfahrung des Verkäufers mit dieser Art von Transaktion oder einer bestimmten Klausel in der Vereinbarung. Bei dieser Beurteilung müssen Unternehmen gegebenenfalls sachverständige Projektmanager oder Ingenieure zurate ziehen.

Jeder Vertrag, der kundenspezifische Abnahmekriterien enthält, kann außerdem eine gesonderte Beurteilung, ob diese Kriterien vor Bestätigung der Abnahme durch den Kunden erfüllt worden sind, vorschreiben. Da die Kunden jeweils unterschiedliche Abnahmebedingungen festlegen können, kann es sein, dass es einem Verkäufer aufgrund der unterschiedlichen Vertragsbedingungen und Kundenumgebungen nicht möglich ist, eine einzige, für alle Verträge geltende Beurteilung hinsichtlich der Erfüllung der Abnahmekriterien vorzunehmen.

Eine Abnahmeklausel, die sich auf ein neues Produkt oder ein Produkt bezieht, das bislang erst in geringer Menge verkauft wurde, kann, selbst wenn es sich um eine Standardklausel handelt, zur Folge haben, dass der Verkäufer die Umsätze für das Produkt erst dann erfassen kann, wenn er für das Produkt eine Reihe erfolgreicher Abnahmen vorweisen kann. IFRS 15.B86 besagt, dass, wenn ein Unternehmen Güter zu Test- oder Evaluierungszwecken an einen Kunden liefert und der Kunde bis zum Ablauf der Testphase nicht zur Zahlung einer Gegenleistung verpflichtet ist, die Verfügungsgewalt über das Gut erst dann auf den Kunden übergeht, wenn entweder der Kunde das Produkt akzeptiert oder die Testphase abläuft. Siehe weitere Erläuterungen zu „kostenlosen“ Probezeiträumen in Frage 3-2 in Abschnitt 3.1, wenn solche Vereinbarungen die Kriterien des IFRS 15 erfüllen und als Vertrag im Rahmen des Modells des IFRS 15 anzusehen sind.

7.3 Rückkaufvereinbarungen

Manche Verträge beinhalten Rückkaufvereinbarungen, die entweder als Bestandteil eines Kaufvertrags oder als separater Vertrag ausgestaltet sind, der sich auf die im ursprünglichen Vertrag vereinbarten oder auf ähnliche Güter bezieht. Diese Vereinbarungen wirken sich darauf aus, wie ein Unternehmen die Regelungen zur Verfügungsgewalt auf die betreffenden Transaktionen anwendet.



Der Standard spezifiziert die Arten von Verträgen, die als Rückkaufvereinbarungen gelten:

Auszug aus IFRS 15

B64. Eine Rückkaufvereinbarung ist ein Vertrag, mit dem ein Unternehmen einen Vermögenswert verkauft und außerdem (im Rahmen desselben oder eines anderen Vertrags) zusagt oder über die Option verfügt, den Vermögenswert zurückzuerwerben. Der zurückerworbene Vermögenswert kann der Vermögenswert sein, der ursprünglich an den Kunden verkauft wurde, ein Vermögenswert, der diesem Vermögenswert im Wesentlichen gleicht, oder ein anderer Vermögenswert, der ein Bestandteil des ursprünglich verkauften Vermögenswerts ist.

B65. Die drei häufigsten Formen der Rückkaufvereinbarung sind:

- (a) eine Verpflichtung des Unternehmens zum Rückkauf des Vermögenswerts (ein Termingeschäft);
- (b) ein Recht des Unternehmens auf Rückkauf des Vermögenswerts (eine Kaufoption); und
- (c) eine Verpflichtung des Unternehmens, den Vermögenswert auf Anfrage des Kunden zurückzuerwerben (eine Verkaufsoption).

Eine Verpflichtung oder ein Recht zum Erwerb eines Vermögenswerts kann nur dann gemäß IFRS 15 als Rückkaufvereinbarung bilanziert werden, wenn diese Verpflichtung bzw. dieses Recht bereits bei Vertragsbeginn vorliegt (entweder in demselben oder in einem anderen Vertrag). Das IASB hat klargestellt, dass die spätere Entscheidung eines Unternehmens, einen Vermögenswert zurückzuerwerben (nachdem es die Verfügungsgewalt über diesen Vermögenswert auf einen Kunden übertragen hat), ohne auf ein bereits bestehendes vertragliches Recht Bezug zu nehmen, nicht als Rückkaufvereinbarung gemäß dem Standard bilanziert werden darf. Dies bedeutet, dass der Kunde nicht verpflichtet ist, den Vermögenswert aufgrund des ursprünglichen Vertrags an das Unternehmen zurückzuverkaufen. Eine spätere Entscheidung zum Rückkauf des Vermögenswerts hat somit keine Auswirkungen auf die Fähigkeit des Kunden, die Verfügungsgewalt über den Vermögenswert bei der ursprünglichen Übertragung zu erlangen. In Fällen, in denen ein Unternehmen beschließt, einen Vermögenswert zurückzuerwerben, nachdem die Verfügungsgewalt über den Vermögenswert

auf den Kunden übertragen wurde, empfiehlt das Board, sorgfältig zu prüfen, ob der Kunde bei der ursprünglichen Transaktion die Verfügungsgewalt erlangt hat. Außerdem sollte das Unternehmen gegebenenfalls die Anwendungsleitlinien für Überlegungen zur Frage „Prinzipal oder Agent?“ berücksichtigen (siehe Abschnitt 4.4).³²⁷

7.3.1 Termingeschäft oder vom Unternehmen gehaltene Kaufoption (im März 2020 aktualisiert)

Wenn ein Unternehmen die Verpflichtung oder das Recht hat, einen Vermögenswert zurückzuerwerben (d. h. Termingeschäft oder Kaufoption), hat der Kunde gemäß dem Standard nicht die Verfügungsgewalt über den Vermögenswert erlangt.

³²⁷ Siehe IFRS 15.BC423.

Erfüllung der Leistungsverpflichtungen

Der Standard enthält hierfür folgende Anwendungsleitlinie:

Auszug aus IFRS 15

B66. Ist ein Unternehmen zum Rückkauf des Vermögenswerts verpflichtet oder berechtigt (Termingeschäft oder Kaufoption), erlangt der Kunde – selbst wenn er physisch im Besitz des Vermögenswerts ist – nicht die Verfügungsgewalt über den Vermögenswert, da er nur eingeschränkt in der Lage ist über die Nutzung des Vermögenswerts zu entscheiden und im Wesentlichen den verbleibenden Nutzen daraus zu ziehen. Das Unternehmen muss den Vertrag deshalb auf eine der beiden folgenden Arten bilanzieren:

- (a) als ein Leasingverhältnis gemäß IFRS 16 *Leasingverhältnisse*, wenn das Unternehmen berechtigt oder verpflichtet ist, den Vermögenswert zu einem Betrag zurückzuerwerben, der unter dem ursprünglichen Verkaufspreis liegt, es sei denn, der Vertrag ist Teil einer *Sale-and-leaseback*-Transaktion. Ist der Vertrag Teil einer *Sale-and-leaseback*-Transaktion, hat das Unternehmen den Vermögenswert weiterhin auszuweisen und für jede vom Kunden empfangene Gegenleistung eine finanzielle Verbindlichkeit zu erfassen. Die finanzielle Verbindlichkeit hat das Unternehmen gemäß IFRS 9 zu bilanzieren; oder
- (b) als eine Finanzierungsvereinbarung gemäß Paragraph B68, wenn das Unternehmen berechtigt oder verpflichtet ist, den Vermögenswert zu einem Betrag zurückzuerwerben, der dem ursprünglichen Verkaufspreis entspricht oder darüber liegt.

B67. Wenn das Unternehmen den Rückkaufpreis mit dem Verkaufspreis vergleicht, hat es dabei den Zeitwert des Geldes zu berücksichtigen.

Die Anwendungsleitlinie gemäß obigem Auszug gibt vor, dass ein Unternehmen eine Transaktion, die ein Termingeschäft oder eine Kaufoption enthält, auf der Basis des Verhältnisses zwischen dem Rückkaufpreis und dem ursprünglichen Verkaufspreis zu bilanzieren hat. Gemäß dem Standard hat es eine Transaktion als Leasingverhältnis gemäß IFRS 16 zu bilanzieren, wenn es berechtigt oder verpflichtet ist, den Vermögenswert zu einem Preis zurückzuerwerben, der unter dem ursprünglichen Verkaufspreis liegt (unter Berücksichtigung des Zinseffekts), es sei denn, der Vertrag ist Teil einer *Sale-and-leaseback*-Transaktion. Weitere Informationen zur

Bilanzierung von Leasingverhältnissen nach IFRS 16 finden Sie in unserer Veröffentlichung *Applying IFRS: Im Fokus: Eine nähere Betrachtung von IFRS 16*³²⁸. Ist das Unternehmen berechtigt oder verpflichtet, den Vermögenswert zu einem Preis zurückzuerwerben, der dem ursprünglichen Verkaufspreis entspricht oder darüber liegt (unter Berücksichtigung des Zinseffekts), oder ist der Vertrag Teil einer *Sale-and-leaseback*-Transaktion, so hat die Bilanzierung des Vertrags, wie im Folgenden erläutert, als Finanzierungsvereinbarung zu erfolgen.

³²⁸ Die neueste Version dieser Publikation ist verfügbar unter de.ey.com/ifrs.



In der folgenden Abbildung sind die Anwendungsleitlinien für Transaktionen veranschaulicht, die keine *Sale-and-leaseback*-Transaktionen darstellen:

Termingeschäft oder Kaufoption

Rückkaufpreis $<$ ursprünglicher Kaufpreis = Leasingverhältnis

Rückkaufpreis $\geq$ ursprünglicher Kaufpreis = Finanzierungsvereinbarung

Gemäß dem Standard ist eine Transaktion, bei der der Verkäufer die Option hat, das Produkt zurückzuerwerben, als Leasingverhältnis oder Finanzierungsvereinbarung (d. h. nicht als Verkauf) zu behandeln. Denn der Kunde hat nicht die Verfügungsgewalt über das Produkt erlangt und ist in seiner Fähigkeit, die Nutzung des Guts zu bestimmen und im Wesentlichen den gesamten verbleibenden Nutzen aus dem Gut zu ziehen, eingeschränkt.

In der Grundlage für Schlussfolgerungen merkt das Board an, dass Unternehmen die Wahrscheinlichkeit, dass eine Kaufoption ausgeübt wird, bei der Festlegung der Bilanzierung der Rückkaufvereinbarung nicht berücksichtigen müssen. Es weist jedoch auch darauf hin, dass nicht substanzielle Kaufoptionen außer Acht gelassen werden können und keine Auswirkung auf den Zeitpunkt haben, zu dem der Kunde die Verfügungsgewalt über einen Vermögenswert erlangt.³²⁹ In Frage 7-22 wird näher auf die Berücksichtigung bedingter Kaufoptionen durch Unternehmen eingegangen. Des Weiteren enthält die Frage ein Beispiel für eine bedingte Kaufoption, die bei Vorliegen bestimmter Voraussetzungen als Verkauf bilanziert werden kann.

³²⁹ Siehe IFRS 15.BC427.

³³⁰ Siehe IFRS 15.BC425.

In der Grundlage für Schlussfolgerungen stellte das Board ebenfalls fest, dass „theoretisch ein Kunde nicht in seiner Fähigkeit eingeschränkt ist, die Nutzung des Vermögenswerts zu steuern und im Wesentlichen alle Vorteile aus ihm zu ziehen, wenn sich ein Unternehmen bereit erklärt, einen Vermögenswert vom Kunden zum geltenden Marktpreis zurückzukaufen, der im Wesentlichen gleich und auf dem Markt leicht verfügbar ist“.³³⁰ Das heißt, in einem solchen Fall könnte ein Kunde den ursprünglichen Vermögenswert verkaufen (wodurch die Verfügungsgewalt über ihn ausgeübt wird) und dann einen ähnlichen Vermögenswert auf dem Markt wiedererhalten, bevor der Vermögenswert vom Unternehmen zurückgekauft wird.

Ist eine Transaktion gemäß IFRS 15 als Finanzierungsvereinbarung anzusehen, würde das verkaufende Unternehmen den Vermögenswert weiterhin in seiner Bilanz ausweisen und zusätzlich eine finanzielle Verbindlichkeit in Höhe der vom Kunden erhaltenen Gegenleistung erfassen.

Erfüllung der Leistungsverpflichtungen

Die Differenz zwischen der vom Kunden erhaltenen Gegenleistung und der (bei Rückkauf des Vermögenswerts) an den Kunden zu zahlenden Gegenleistung stellt die Zinsaufwendungen oder gegebenenfalls die Haltekosten dar, die über die Laufzeit der Finanzierungsvereinbarung erfasst werden. Wird die Option nicht ausgeübt und verfällt sie, so bucht das Unternehmen die Verbindlichkeit aus und erfasst zum gegebenen Zeitpunkt den entsprechenden Umsatz.

Hierbei ist auch zu beachten, dass IFRS 16 mit seinem Inkrafttreten Folgeänderungen an IFRS 15.B66(a) nach sich gezogen hat, mit denen präzisiert wird, dass das Unternehmen den Vermögenswert weiterhin in seiner Bilanz auszuweisen hat, wenn der Vertrag Teil einer *Sale-and-leaseback*-Transaktion ist. Darüber hinaus hat das Unternehmen eine finanzielle Verbindlichkeit in Höhe der vom Kunden erhaltenen Gegenleistung zu erfassen, auf die IFRS 9 Anwendung findet.

Änderungen gegenüber den zuvor gültigen IFRS

In Übereinstimmung mit den vorherigen IFRS-Vorschriften schreibt der neue Standard vor, dass eine Rückkaufvereinbarung zusammen mit dem ursprünglichen Kaufvertrag als eine Vereinbarung auszuweisen ist, wenn sie in einer Art und Weise miteinander verknüpft sind, dass sich der wirtschaftliche Gehalt der Vereinbarung nur unter Berücksichtigung der Gesamtheit der vereinbarten Transaktionen erschließt.³³¹ Die Vorschrift, beide Transaktionen zusammenzufassen, bedeutete für die meisten Unternehmen daher keine Änderung.

Die Vorschrift des neuen Standards, zwischen Rückkaufvereinbarungen je nachdem zu unterscheiden, ob sie ihrem wirtschaftlichen Gehalt nach Leasingverhältnisse oder Finanzierungsvereinbarungen darstellen, deckt sich im Wesentlichen mit den zuvor gültigen IFRS. Gemäß IAS 18 sind die Bedingungen der Absprache hinsichtlich des wirtschaftlichen Gehalts dahin gehend zu überprüfen, ob der Veräußerer die Risiken und Verwertungschancen des Eigentums auf den Käufer übertragen hat.³³²

IAS 18 enthält jedoch keine spezifischeren Vorgaben zu der Frage, wie Rückkaufvereinbarungen, die Finanzierungsvereinbarungen darstellen, zu bilanzieren sind, sondern weist nur darauf hin, dass derartige Vereinbarungen keine Umsatzerfassung auslösen. Deshalb können die Bestimmungen in IFRS 15 für einige Unternehmen eine wesentliche Änderung ihrer Bilanzierungspraxis zur Folge gehabt haben.

Unsere Sichtweise

Unternehmen könnten bei der praktischen Anwendung der Vorschriften auf Probleme stoßen, da der Standard alle Termingeschäfte und Kaufoptionen gleich behandelt und nicht berücksichtigt, inwieweit eine Ausübung wahrscheinlich ist. Da der Standard Vorschriften für Leasingverhältnisse enthält, ist es für Unternehmen wichtig, die Wechselwirkung zwischen dem Leasing- und dem Umsatzstandard zu verstehen.



³³¹ Siehe IAS 18.13 und SIC-27.

³³² Siehe IAS 18.IE5.



Der Standard enthält folgendes Beispiel einer Kaufoption:

Auszug aus IFRS 15

Beispiel 62: Rückkaufvereinbarungen (IFRS 15.IE315-IE318)

Ein Unternehmen schließt mit einem Kunden einen Vertrag über den Verkauf eines materiellen Vermögenswerts zum 1. Januar 20X7 für WE 1 Mio.

Fall A – Kaufoption: Finanzierung

Der Vertrag beinhaltet eine Kaufoption, die das Unternehmen berechtigt, den Vermögenswert am oder vor dem 31. Dezember 20X7 für WE 1,1 Mio. zurückzuerwerben.

Die Verfügungsgewalt über den Vermögenswert geht nicht am 1. Januar 20X7 auf den Kunden über, da das Unternehmen berechtigt ist, den Vermögenswert zurückzuerwerben, und der Kunde daher nur eingeschränkt in der Lage ist, die Nutzung des Vermögenswerts zu bestimmen und im Wesentlichen den verbleibenden Nutzen aus ihm zu ziehen. Das Unternehmen bilanziert die Transaktion folglich gemäß Paragraph B66(b) des IFRS 15 als Finanzierungsvereinbarung, da der Ausübungspreis über dem ursprünglichen Verkaufspreis liegt. Gemäß Paragraph B68 des IFRS 15 bucht das Unternehmen den Vermögenswert nicht aus, sondern erfasst den Zahlungsmittelzufluss als finanzielle Verbindlichkeit. Zudem erfasst das Unternehmen Zinsaufwendungen in Höhe der Differenz zwischen dem Ausübungspreis (WE 1,1 Mio.) und den erhaltenen Zahlungsmitteln (WE 1 Mio.), die die Verbindlichkeit entsprechend erhöhen.

Am 31. Dezember 20X7 verfällt die Option, ohne ausgeübt worden zu sein. Entsprechend bucht das Unternehmen die Verbindlichkeit aus und erfasst Umsatzerlöse in Höhe von WE 1,1 Mio.

Häufig gestellte Fragen

Frage 7-22: Wie kann ein Unternehmen eine bedingte Kaufoption für den Rückkauf eines Vermögenswerts beurteilen?

Der Standard befasst sich nicht explizit mit bedingten Kaufoptionen. Nach unserer Auffassung deutet das Vorhandensein einer Kaufoption in Fällen, in denen das Unternehmen Kontrolle über das Eintreten der Bedingung hat, die zur Durchführbarkeit des Termingeschäfts oder zur Ausübbarkeit der Kaufoption führt, darauf hin, dass die Verfügungsgewalt nicht übertragen worden ist, da der Kunde nur eingeschränkt in der Lage ist, die Nutzung des Vermögenswerts zu bestimmen und im Wesentlichen den verbleibenden Nutzen daraus zu ziehen. Nach IFRS 15.B66 müsste das Unternehmen den Vertrag somit als Leasingverhältnis oder Finanzierungsvereinbarung bilanzieren.

Hat das Unternehmen keine Kontrolle über das Eintreten der Bedingung, die zur Ausübbarkeit der Kaufoption führt, ist es nach unserem Verständnis zulässig, dass das Unternehmen bei der Feststellung, ob die Kaufoption die Fähigkeit des Kunden einschränkt, die Nutzung des Vermögenswerts zu bestimmen und im Wesentlichen den verbleibenden Nutzen daraus zu ziehen, Ermessen ausübt. Wenn sich etwa das Eintreten der Bedingung sowohl der Kontrolle des Unternehmens als auch der des Kunden entzieht, kann das Unternehmen die Art der Bedingung und deren Eintrittswahrscheinlichkeit beurteilen, um auf dieser Grundlage festzustellen, ob die Fähigkeit des Kunden, die Verfügungsgewalt über den Vermögenswert zu erlangen, durch die Bedingung eingeschränkt wird. ►

Erfüllung der Leistungsverpflichtungen

Häufig gestellte Fragen

Hat der Kunde Kontrolle über das Eintreten der Bedingung, hindert die bedingte Kaufoption den Kunden nach unserem Verständnis dann nicht daran, die Verfügungsgewalt über den Vermögenswert zu erlangen, wenn der Kunde die Nutzung des Vermögenswerts bestimmen und im Wesentlichen den verbleibenden Nutzen daraus ziehen kann. Die Anwendungsleitlinien in IFRS 15.B70-B76 können Unternehmen die Beurteilung erleichtern, ob ein Kunde dann, wenn das Eintreten der Bedingung seiner Kontrolle unterliegt, die Verfügungsmacht über den Vermögenswert erlangt.

Im Fall von verderblichen Produkten schränkt das bedingte Recht eines Unternehmens auf Beseitigung und Austausch

abgelaufener Güter nach unserer Auffassung nicht zwangsläufig die Fähigkeit des Kunden ein, die Nutzung der Produkte zu bestimmen und im Wesentlichen den verbleibenden Nutzen daraus zu ziehen, da das Unternehmen die Produkte erst dann beseitigen und austauschen kann, wenn sie abgelaufen sind. Zudem hat der Kunde während der gesamten Nutzungsdauer die Verfügungsgewalt über die Produkte. Aus diesem Grund kann es für ein Unternehmen sinnvoll sein zu schlussfolgern, dass die Verfügungsgewalt über das ursprüngliche Produkt in diesem Fall auf den Kunden übergeht und dieses Recht daher als eine Art Rückgaberecht betrachtet werden könnte (siehe Abschnitt 5.4).

7.3.2 Vom Kunden gehaltene Verkaufsoption

Ist der Kunde berechtigt, von einem Unternehmen den Rückkauf eines Vermögenswerts zu einem niedrigeren Preis als dem ursprünglichen Verkaufspreis zu verlangen (Verkaufsoption), so hat es gemäß IFRS 15 bei Vertragsbeginn zu bestimmen, ob der Kunde einen wesentlichen wirtschaftlichen Anreiz hat, dieses Recht auszuüben – d. h., diese Bestimmung entscheidet letztlich darüber, ob der Kunde tatsächlich die Verfügungsgewalt über den erhaltenen Vermögenswert erlangt hat.

Die Bestimmung, ob ein Kunde einen wesentlichen wirtschaftlichen Anreiz hat, sein Recht auszuüben, entscheidet somit darüber, ob die Vereinbarung als Leasingverhältnis oder als Verkauf mit Rückgaberecht zu behandeln ist (siehe Abschnitt 5.4). Ein Unternehmen muss alle relevanten Fakten und Umstände im jeweiligen Einzelfall berücksichtigen, anhand derer bestimmt werden kann, ob ein Kunde einen wesentlichen wirtschaftlichen Anreiz zur Ausübung seiner Verkaufsoption hat; dazu zählen auch das Verhältnis zwischen dem Rückkaufpreis und dem voraussichtlichen künftigen Marktwert des Vermögenswerts zum Rückkaufzeitpunkt (unter Berücksichtigung des Zinseffekts) und die Dauer des Zeitraums bis zum Ablauf der Option. Gemäß dem Standard besteht aus Sicht

von Kunden dann ein wesentlicher wirtschaftlicher Anreiz zur Ausübung einer Verkaufsoption, wenn zu erwarten ist, dass der Rückkaufpreis den (geschätzten) Marktwert des Vermögenswerts im Zeitpunkt der Optionsausübung deutlich überschreitet:

- Besteht für einen Kunden ein wesentlicher wirtschaftlicher Anreiz, sein Recht auszuüben, so ist zu erwarten, dass er den Vermögenswert letztendlich zurückgibt. Das Unternehmen bilanziert die zugrunde liegende Vereinbarung als Leasingverhältnis, da der Kunde das Unternehmen für das Recht bezahlt, den Vermögenswert für einen bestimmten Zeitraum zu nutzen. Wäre der Vertrag indes Teil einer *Sale-and-leaseback*-Transaktion, würde er als Finanzierungsvereinbarung bilanziert. Hierbei ist zu beachten, dass IFRS 16 mit seinem Inkrafttreten Folgeänderungen an IFRS 15.B70 nach sich gezogen hat, mit denen präzisiert wird, dass das Unternehmen den Vermögenswert weiterhin in seiner Bilanz auszuweisen hat, wenn der Vertrag Teil einer *Sale-and-leaseback*-Transaktion ist. Darüber hinaus hat das Unternehmen eine finanzielle Verbindlichkeit in Höhe der vom Kunden erhaltenen Gegenleistung zu erfassen, auf die IFRS 9 Anwendung findet.

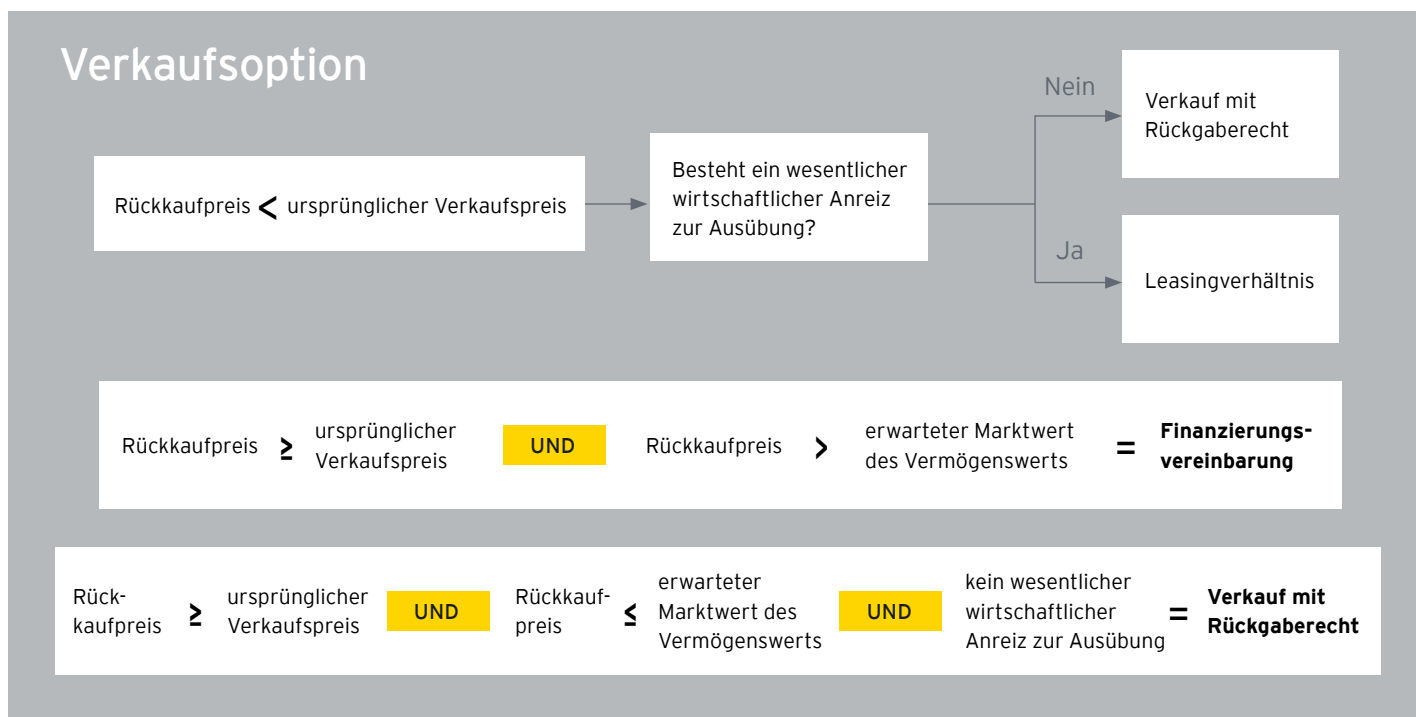


- Besteht für einen Kunden kein wesentlicher wirtschaftlicher Anreiz, sein Recht auszuüben, so bilanziert das Unternehmen die Vereinbarung in ähnlicher Weise wie den Verkauf eines Produkts mit Rückgaberecht. Ein Unternehmen hat den Rückkaufpreis eines Vermögenswerts, der gleich dem ursprünglichen Verkaufspreis oder höher als dieser und niedriger als der erwartete Marktwert oder gleich diesem ist, ebenfalls als Verkauf eines Produkts mit Rückgaberecht zu bilanzieren, falls für den Kunden kein signifikanter wirtschaftlicher Anreiz besteht, sein Recht auszuüben. Siehe Abschnitt 5.4 für weitere Erläuterungen zu Verkäufen mit Rückgaberecht.

Hat ein Kunde das Recht, von einem Unternehmen den Rückkauf des Vermögenswerts zu einem Preis zu verlangen, der dem ursprünglichen Verkaufspreis entspricht oder darüber liegt, und liegt der Rückkaufpreis über dem voraussichtlichen Marktwert des Vermögenswerts, so handelt es sich bei dem Vertrag um eine Finanzierungsvereinbarung.

Wird die Option nicht ausgeübt und verfällt sie, hat das Unternehmen die Verbindlichkeit auszubuchen und den entsprechenden Erlös zu erfassen.

Diese Anwendungsleitlinie ist in der folgenden Abbildung dargestellt:



Unsere Sichtweise

Der neue Standard enthält zwar Anwendungsleitlinien in Bezug auf geschriebene Verkaufsoptionen, für die es in den IFRS bislang nur fragmentarische Anwendungsleitlinien gibt. Er führt aber nicht näher aus, wie „ein signifikanter wirtschaftlicher Anreiz“ festzustellen ist. Für diese Feststellung bedarf es voraussichtlich einer Ermessensentscheidung.

Erfüllung der Leistungsverpflichtungen

Der Standard führt folgendes Beispiel für eine Verkaufsoption an:

Auszug aus IFRS 15

Beispiel 62: Rückkaufvereinbarungen (IFRS 15.IE315, IE319-IE321) - Fortsetzung

Ein Unternehmen schließt mit einem Kunden einen Vertrag über den Verkauf eines materiellen Vermögenswerts zum 1. Januar 20X7 für WE 1 Mio.

Fall B - Verkaufsoption: Leasingverhältnis

Statt einer Kaufoption enthält der Vertrag eine Verkaufsoption, die das Unternehmen verpflichtet, den Vermögenswert auf Verlangen des Kunden für WE 900.000 am oder vor dem 31. Dezember 20X7 zurückzuerwerben. Es wird erwartet, dass der Marktwert am 31. Dezember 20X7 bei WE 750.000 liegen wird.

Zu Vertragsbeginn beurteilt das Unternehmen, ob für den Kunden ein signifikanter wirtschaftlicher Anreiz zur Ausübung der Verkaufsoption besteht, um zu bestimmen, wie die Übertragung des Vermögenswerts zu bilanzieren ist (siehe Paragraphen B70-B76 des IFRS 15). Es kommt zu dem Schluss, dass für den Kunden ein signifikanter wirtschaftlicher Anreiz zur Ausübung der Verkaufsoption besteht, da der Rückkaufpreis den voraussichtlichen Marktwert des Vermögenswerts zum Zeitpunkt des Rückkaufs deutlich überschreitet. Das Unternehmen entscheidet, dass keine anderen relevanten Faktoren vorliegen, die bei der Beurteilung, ob für den Kunden ein signifikanter wirtschaftlicher Anreiz zur Ausübung der Verkaufsoption besteht, zu berücksichtigen wären. Daher bestimmt es, dass die Verfügungsgewalt über den Vermögenswert nicht auf den Kunden übergeht, da dieser nur eingeschränkt in der Lage ist, die Nutzung des Vermögenswerts zu bestimmen und im Wesentlichen den verbleibenden Nutzen aus ihm zu ziehen.

Gemäß den Paragraphen B70 und B71 des IFRS 15 bilanziert das Unternehmen die Transaktion als Leasingverhältnis nach IFRS 16 *Leasingverhältnisse*.

7.3.3 Verkauf mit Restwertgarantie

Ein Unternehmen, das maschinelle Anlagen verkauft, kann ein Programm zur Verkaufsförderung auflegen, bei dem es dem Kunden garantiert, dass er bei Weiterveräußerung einer maschinellen Anlage einen bestimmten Mindestwiederverkaufswert erhält (es gewährt beispielsweise eine Restwertgarantie). Wenn der Kunde eine Verkaufsoption hält und über einen signifikanten wirtschaftlichen Anreiz verfügt, diese auszuüben, ist er in seiner Fähigkeit, den Vermögenswert zu verbrauchen, zu modifizieren oder zu verkaufen, de facto eingeschränkt. Er ist dagegen nicht in seiner Fähigkeit eingeschränkt, die Nutzung des Vermögenswerts zu bestimmen und im Wesentlichen den gesamten Nutzen aus ihm zu ziehen, wenn das Unternehmen ihm eine Mindestbeteiligung an den Veräußerungserlösen garantiert. Das Board hat daher entschieden, dass eine Ergänzung der Anwendungsleitlinie

um Rückkaufvereinbarungen zur Berücksichtigung garantierter Wiederverkaufswerte nicht notwendig ist.³³³

Für Unternehmen ist es daher wichtig, alle Verträge zu überprüfen und sicherzustellen, dass die Restwertgarantie nicht in Form einer Rückkaufvereinbarung (z. B. einer Verkaufsoption) gewährt wird. Hat der Kunde z. B. das Recht, vom Unternehmen zu verlangen, eine maschinelle Anlage zwei Jahre nach dem Kaufdatum zu 85 Prozent des ursprünglichen Kaufpreises zurückzuerwerben, so müsste das Unternehmen mithilfe der Anwendungsleitlinie im Standard bestimmen, ob der Kunde vor dem Hintergrund der Verkaufsoption keine Verfügungsgewalt über den erworbenen Gegenstand erlangt. In solchen Fällen bestimmt das Unternehmen, ob für den Kunden ein wesentlicher wirtschaftlicher Anreiz besteht, sein Verkaufsrecht auszuüben. Gelangt das Unternehmen zu der

³³³ Siehe IFRS 15.BC427.



Feststellung, dass ein solcher wesentlicher wirtschaftlicher Anreiz nicht vorliegt, würde die Transaktion gemäß dem Standard als Verkauf mit Rückgaberecht bilanziert (siehe Erläuterungen in Abschnitt 7.3.2). Kommt es indes zu dem Schluss, dass beim Kunden ein wesentlicher wirtschaftlicher Anreiz zur Ausübung seines Rechts besteht, würde die Transaktion wie in Abschnitt 7.3.2 erläutert als Leasingverhältnis bilanziert.

Angenommen, die Transaktion enthält eine Restwertgarantie, die keine Verkaufsoption beinhaltet, und das Unternehmen garantiert, den Kunden zu entschädigen, falls dieser bei einem künftigen Weiterverkauf weniger als 85 Prozent des ursprünglichen Verkaufspreises erhalten sollte. In diesem Fall wären die Anwendungsleitlinien des IFRS 15 zu Rückkaufvereinbarungen nicht heranzuziehen, da das Unternehmen den Vermögenswert nicht zurückkauft.

In solchen Situationen ist bei der Wahl der geeigneten Bilanzierungsmethode eine Ermessensentscheidung erforderlich. Dabei sind die jeweiligen spezifischen Fakten und Umstände zu berücksichtigen. In einigen Fällen kann es sein, dass ein Unternehmen die in anderen IFRS enthaltenen Vorschriften berücksichtigen muss, um die Restwertgarantie angemessen bilanzieren zu können. In anderen Fällen wiederum könnte IFRS 15 auf die gesamte Transaktion anwendbar sein. Das Unternehmen müsste dann beurteilen, ob sich die Restwertgarantie auf die Verfügungsgewalt über den zu übertragenden Vermögenswert auswirkt, was von der Art der Zusage an den Kunden abhängt. Unter Umständen wirkt sich die Restwertgarantie auch gar nicht auf die Übertragung der Verfügungsgewalt aus. In der Grundlage für Schlussfolgerungen erläutert das Board, dass der Kunde nicht in seiner Fähigkeit eingeschränkt ist, die Nutzung des Vermögenswerts zu bestimmen und im Wesentlichen den gesamten Nutzen aus ihm zu ziehen, wenn das Unternehmen ihm eine Mindestbeteiligung an den Veräußerungserlösen garantiert.³³⁴ Doch auch wenn sich eine Restwertgarantie nicht auf die Übertragung der Verfügungsgewalt auswirkt, muss das Unternehmen prüfen, ob sie ggf. den Transaktionspreis beeinflusst (siehe Abschnitt 5). Obgleich der wirtschaftliche Gehalt einer Rückkaufvereinbarung und der einer Restwertgarantie vergleichbar sind, kann sich die Bilanzierung also erheblich unterscheiden.

³³⁴ Siehe IFRS 15.BC431.

7.4 Kommissionsvereinbarungen

(im März 2020 aktualisiert)

Unternehmen liefern häufig Vorratsgüter auf Kommissionsbasis an andere Parteien, beispielsweise an Vertriebsunternehmen oder an Händler. Ein Kommissionsverkauf ist ein Verkauf, bei dem die physische Lieferung eines Guts an eine Gegenpartei erfolgt ist, die Gegenpartei jedoch erst dann zur Zahlung verpflichtet ist, wenn sie das Produkt entweder an einen Endkunden weiterverkauft oder verwendet hat. Im Rahmen dieser Vereinbarungen behält sich der Verkäufer (oder Kommittent) das rechtliche Eigentum an dem Gut vor und die Gegenpartei (oder der Kommissionär) handelt als Zwischenhändler. Der Kommissionär erhält eine Provision für die Güter, die von ihm verkauft wurden, und überweist periodisch das Geld aus diesen Verkäufen, abzüglich der Provision, an den Kommittenten. Des Weiteren können Kommissionsgüter, die nicht verkauft oder allgemein verwendet wurden, an den Kommittenten zurückgegeben werden. Durch Kommissionsgeschäfte kann der Kommittent seine Produkte besser vermarkten, da sie auf diese Weise im Allgemeinen näher zum Endverbraucher gelangen. Dabei findet jedoch kein Verkauf der Produkte an den Zwischenhändler (Kommissionär) statt.



Erfüllung der Leistungsverpflichtungen

Der Standard enthält die folgende Anwendungsleitlinie für die Feststellung, ob eine Vereinbarung eine Kommissionsvereinbarung ist:

Auszug aus IFRS 15

B78. Die folgenden Indikatoren deuten darauf hin, dass eine Vereinbarung ein Kommissionsgeschäft begründet, wobei die Aufzählung keinen Anspruch auf Vollständigkeit erhebt:

- (a) das Unternehmen besitzt die Verfügungsgewalt über das Produkt, bis ein spezifisches Ereignis wie der Verkauf des Produkts an einen Kunden des Händlers eintritt oder ein festgelegter Zeitraum abläuft;
- (b) das Unternehmen kann die Rückgabe des Produkts verlangen oder das Produkt auf einen Dritten (z. B. einen anderen Händler) übertragen; und
- (c) der Händler ist nicht bedingungslos verpflichtet, für das Produkt eine Zahlung zu leisten (es kann jedoch eine Anzahlung von ihm verlangt werden).

Unternehmen, die ein Kommissionsgeschäft eingehen, müssen die Art der Leistungsverpflichtung bestimmen (d. h. ob die Verpflichtung darin besteht, das Produkt auf den Kommissionär oder auf den Endkunden zu übertragen). Diese Bestimmung basiert auf der zentralen Frage, ob die Verfügungsgewalt über das Produkt bei Lieferung auf den Kommissionär übergeht oder nicht. In der Regel gibt ein Kommittent die Verfügungsgewalt über die Kommissionsware erst bei Verkauf der Produkte an den Endkunden oder – in bestimmten Fällen – nach Ablauf eines festgelegten Zeitraums ab. Ein Kommissionär ist lediglich verpflichtet, dem Kommittenten den vereinbarten Teil des Verkaufspreises zu zahlen, wenn er das Produkt an einen Dritten verkauft. Weitere Zahlungsverpflichtungen bestehen üblicherweise nicht. Bei Kommissionsvereinbarungen findet also zum Zeitpunkt der Lieferung der Produkte an den Kommissionär im Allgemeinen keine Umsatzrealisierung statt, da die Verfügungsgewalt (noch) nicht übertragen wurde (d. h., die Leistungsverpflichtung zur Lieferung der Produkte an den Endkunden ist zu diesem Zeitpunkt grundsätzlich noch nicht erfüllt).

Während einige Transaktionen eindeutig als Kommissionsvereinbarungen erkennbar sind, gibt es andere, weniger transparente Transaktionen, bei denen der Verkäufer die Kontrolle über die Güter behalten hat, obwohl er keinen physischen Besitz mehr hat. Solche Vereinbarungen können den Versand von Gütern an Händler umfassen, bei denen es nicht erforder-

lich ist (weder explizit noch implizit) oder die nicht über die erforderlichen Mittel verfügen, für das Gut zu bezahlen, bis es an den Endkunden verkauft wurde. Hierbei sind Ermessensentscheidungen notwendig, um zu beurteilen, ob der Inhalt einer Transaktion eine Kommissionsvereinbarung ist. Die Identifizierung solcher Vereinbarungen erfordert oft eine sorgfältige Analyse der Fakten und Umstände der Transaktion sowie ein Verständnis der Rechte und Pflichten beider Parteien und der üblichen Geschäftsgepflogenheiten des Verkäufers in solchen Vereinbarungen. Obwohl dies nicht durch IFRS 15 oder IAS 2 erforderlich ist, empfehlen wir Unternehmen, den Betrag ihres Kommissionsbestandes gesondert anzugeben, wenn dieser wesentlich ist.

7.5 Bill-and-hold-Vereinbarungen (im März 2020 aktualisiert)

Bei einigen Verkaufstransaktionen erfüllt das veräußernde Unternehmen seine vertraglichen Verpflichtungen und stellt dem Kunden den Betrag für die geleistete Arbeit in Rechnung, versendet die Güter jedoch erst zu einem späteren Zeitpunkt. Solche Transaktionen werden als „Bill-and-hold-Vereinbarungen“ bezeichnet und in der Regel auf Wunsch des Kunden abgeschlossen. Gründe hierfür können fehlende Lagerkapazitäten sein oder die Tatsache, dass die Güter erst zu einem späteren Zeitpunkt genutzt werden können. Bei einem Kommissionsverkauf dagegen (siehe



oben in Abschnitt 7.4) ist die physische Lieferung erfolgt, aber die Verfügungsgewalt über das Gut ist noch nicht auf den Kunden übergegangen. Bei einer *Bill-and-hold*-Transaktion ist das Gegenteil der Fall.

Änderungen gegenüber den zuvor gültigen IFRS

Die Kriterien für die Prüfung, ob eine *Bill-and-hold*-Vereinbarung die Voraussetzungen für die Umsatzrealisierung gemäß dem neuen Standard erfüllt, sind mit den vorherigen

IFRS-Regelungen vergleichbar.³³⁵ Die Beurteilung, ob Verwahrungsleistungen separate Leistungsverpflichtungen darstellen (wie in IFRS 15.B80 geregelt), dürfte für IFRS-Abschlussersteller hingegen neu sein, da dieser Aspekt in IAS 18 nicht behandelt wird.

Der Standard enthält in Bezug auf solche Vereinbarungen die folgenden Anwendungsleitlinien:

Auszug aus IFRS 15

B79. Eine *Bill-and-hold*-Vereinbarung ist ein Vertrag, bei dem ein Unternehmen einem Kunden ein Produkt in Rechnung stellt, jedoch im physischen Besitz des Produkts bleibt, bis es zu einem künftigen Zeitpunkt auf den Kunden übertragen wird. Ein Kunde könnte ein Unternehmen beispielsweise um Abschluss eines solchen Vertrags bitten, da ihm zum gegebenen Zeitpunkt die notwendigen Lagerkapazitäten für das Produkt fehlen oder es bei ihm in der Fertigung zu Verzögerungen gekommen ist.

B80. Ein Unternehmen hat zu bestimmen, wann es seine Leistungsverpflichtung zur Übertragung eines Produkts erfüllt hat, und zu diesem Zweck zu beurteilen, wann der Kunde die Verfügungsgewalt über das Produkt erlangt (siehe Paragraph 38). Bei manchen Verträgen wird die Verfügungsgewalt je nach Vertragsbedingungen (einschließlich Liefer- und Versandbedingungen) entweder bei Anlieferung des Produkts am Standort des Kunden oder bei dessen Versand übertragen. Bei anderen Verträgen hingegen erlangt der Kunde die Verfügungsgewalt über das Produkt auch dann, wenn es sich noch im physischen Besitz des Unternehmens befindet. In diesem Fall kann der Kunde die Nutzung des Produkts bestimmen und im Wesentlichen den verbleibenden Nutzen aus ihm ziehen, obwohl er entschieden hat, von der Ausübung seines Rechts auf physische Inbesitznahme des Produkts abzusehen. Das Unternehmen hat folglich nicht die Verfügungsgewalt über das Produkt, sondern bietet dem Kunden Verwahrungsleistungen für seinen Vermögenswert.

B81. Damit ein Kunde im Rahmen einer *Bill-and-hold*-Vereinbarung die Verfügungsgewalt über ein Produkt erlangen kann, müssen neben der Anwendung der Bestimmungen des Paragraphen 38 alle folgenden Kriterien erfüllt sein:

- (a) der Grund für die *Bill-and-hold*-Vereinbarung muss materiell sein (der Kunde hat z. B. um den Abschluss der Vereinbarung gebeten);
- (b) das Produkt muss für sich genommen als dem Kunden gehörend identifiziert werden;
- (c) das Produkt muss für die physische Übertragung auf den Kunden bereit sein; und
- (d) das Unternehmen darf das Produkt nicht selbst nutzen oder an einen anderen Kunden weiterleiten können.

B82. Erfasst ein Unternehmen Erlöse aus dem Verkauf eines Produkts im Rahmen einer *Bill-and-hold*-Vereinbarung, muss es klären, ob es noch verbleibende Leistungsverpflichtungen (z. B. für Verwahrungsleistungen) gemäß den Paragraphen 22-30 hat, denen es einen Teil des Transaktionspreises gemäß den Paragraphen 73-86 zuordnen muss.

³³⁵ Siehe IAS 18.IE1.

Erfüllung der Leistungsverpflichtungen

Bei der Beurteilung, ob die Umsatzrealisierung für eine *Bill-and-hold*-Transaktion angemessen ist, muss ein Unternehmen die Anwendungsleitlinien sowohl in IFRS 15.38 (um festzustellen, ob die Verfügungsgewalt auf den Kunden übergegangen ist) als auch in IFRS 15.B81 (um festzustellen, ob alle vier *Bill-and-hold*-Kriterien erfüllt sind) beurteilen. Die Kriterien, die erfüllt sein müssen, sind die folgenden:

- ▶ **Der Grund für die *Bill-and-hold*-Vereinbarung muss materiell sein (der Kunde hat z. B. um den Abschluss der Vereinbarung gebeten).** Eine von dem verkaufenden Unternehmen initiierte *Bill-and-hold*-Transaktion zeigt typischerweise an, dass diese nicht materiell ist. Wir würden im Allgemeinen erwarten, dass der Kunde eine solche Vereinbarung verlangt, und das verkaufende Unternehmen müsste die Gründe für die gewünschte Vereinbarung prüfen, um festzustellen, ob der Kunde einen wesentlichen Geschäftszweck hat. Bei der Beurteilung dieses Kriteriums ist eine Ermessensentscheidung erforderlich. Beispielsweise muss ein Kunde mit einer etablierten Kaufhistorie, der eine Bestellung über sein normales Volumen hinaus aufgibt und verlangt, dass das Unternehmen das Produkt behält, sorgfältig geprüft werden, da die Anfrage möglicherweise keinen wesentlichen Geschäftszweck hat.
- ▶ **Das Produkt muss für sich genommen als dem Kunden gehörend identifiziert werden.** Selbst wenn der Bestand des Unternehmens homogen ist, muss das Produkt des Kunden von der laufenden Auftragserfüllung des Unternehmens getrennt werden.
- ▶ **Das Produkt muss für die physische Übertragung auf den Kunden bereit sein.** Bei jeder Umsatztransaktion, die zu einem bestimmten Zeitpunkt erfüllt wird, werden die Umsätze erfasst, wenn ein Unternehmen seine Leistungsverpflichtung erfüllt und die Verfügungsgewalt über das Produkt auf den Kunden übertragen hat. Wenn dem Unternehmen noch Kosten oder Aufwand für die Entwicklung, Herstellung oder Veredelung des Produkts entstehen, hat das Unternehmen möglicherweise seine Leistungsverpflichtung noch nicht erfüllt. Dieses Kriterium enthält nicht die Kosten für die Lieferung eines Produkts, die normal

und üblich bei den meisten Umsatztransaktionen sind oder wenn das Unternehmen eine separate Leistungsverpflichtung für Verwahrungsdienstleistungen identifiziert, wie nachfolgend erläutert.

- ▶ **Das Unternehmen darf das Produkt nicht selbst nutzen oder an einen anderen Kunden weiterleiten können.**

Wenn das Unternehmen in der Lage ist, Produkte frei zu ersetzen, um andere Aufträge auszuführen, ist die Verfügungsgewalt über die Produkte nicht auf den Käufer übergegangen. Das heißt, das Unternehmen hat sich das Recht vorbehalten, das Produkt des Kunden in einer Weise zu verwenden, die dem Unternehmen am besten entspricht.

Wenn ein Unternehmen zu dem Schluss kommt, die Erlöse aus dem Verkauf eines Produkts im Rahmen einer *Bill-and-hold*-Vereinbarung zu erfassen, legt IFRS 15.B82 fest, dass das Unternehmen weiter zu prüfen hat, ob es auch Verwahrungsdienstleistungen für den Kunden erbringt und diese als separate Leistungsverpflichtung im Vertrag identifiziert wurden.

Wie in Frage 7-21 in Abschnitt 7.2 erläutert, nutzen manche Unternehmen ein *Ex-Works*-Incoterm bei Verträgen mit Kunden. Im Rahmen einer *Ex-Works*-Vereinbarung ist es die Aufgabe des Unternehmens, die vom Kunden bestellten Produkte in den Räumlichkeiten des Unternehmens oder an einem anderen benannten Ort zur Verfügung zu stellen. Der Kunde ist für die Organisation und Bezahlung des Versands der Produkte an den gewünschten Ort verantwortlich und trägt alle damit verbundenen Risiken, sobald ihm die Produkte zur Verfügung gestellt wurden.

Wir sind der Ansicht, dass alle *Ex-Works*-Vereinbarungen anhand der oben genannten *Bill-and-hold*-Kriterien beurteilt werden müssen, um festzustellen, ob die Umsatzrealisierung vor dem Versand angemessen ist.



Zur Veranschaulichung der Anwendungsleitlinie zu *Bill-and-hold*-Vereinbarungen nennt der Standard das folgende Beispiel:

Auszug aus IFRS 15

Beispiel 63: *Bill-and-hold*-Vereinbarung (IFRS 15.IE323-IE327)

Ein Unternehmen schließt mit einem Kunden am 1. Januar 20X8 einen Vertrag über den Verkauf einer Maschine mit Ersatzteilen. Die Vorlaufzeit für die Fertigung der Maschine und der Ersatzteile beträgt zwei Jahre.

Bei Abschluss der Fertigung demonstriert das Unternehmen, dass die Maschine und die Ersatzteile die vertraglich vereinbarten Spezifikationen erfüllen. Die Zusagen zur Übertragung der Maschine und der Ersatzteile sind einzeln abgrenzbar und resultieren in zwei Leistungsverpflichtungen, die jeweils zu einem bestimmten Zeitpunkt erfüllt werden. Am 31. Dezember 20X9 bezahlt der Kunde die Maschine und die Ersatzteile, erlangt jedoch nur von der Maschine physischen Besitz. Der Kunde inspiziert die Ersatzteile und nimmt sie ab, bittet jedoch darum, dass die Ersatzteile im Lager des Unternehmens aufbewahrt werden, da dieses in unmittelbarer Nähe des Werks des Kunden liegt. Der Kunde besitzt das Eigentumsrecht an den Ersatzteilen und die Teile können als dem Kunden gehörend identifiziert werden. Des Weiteren lagert das Unternehmen die Ersatzteile in einem separaten Abschnitt seines Lagers und die Teile stehen für eine sofortige Auslieferung nach Aufforderung durch den Kunden bereit. Das Unternehmen erwartet, die Ersatzteile für zwei bis vier Jahre zu halten, und ist nicht in der Lage, sie selbst zu nutzen oder für einen anderen Kunden zu verwenden.

Das Unternehmen identifiziert die Zusage zur Erbringung von Verwahrungsleistungen als eine Leistungsverpflichtung, da sie eine für den Kunden erbrachte Leistung und von der Maschine und den Ersatzteilen abgrenzbar ist. Daher bilanziert das Unternehmen drei Leistungsverpflichtungen aus dem Vertrag (die jeweiligen Zusagen zur Lieferung der Maschine bzw. der Ersatzteile sowie die Zusage zur Erbringung der Verwahrungsleistung). Der Transaktionspreis wird den drei Leistungsverpflichtungen zugeordnet und Umsatz wird erfasst, sobald die Verfügungsgewalt auf den Kunden übergeht.

Die Verfügungsgewalt über die Maschine geht am 31. Dezember 20X9 auf den Kunden über, wenn der Kunde den physischen Besitz der Maschine erlangt. Das Unternehmen beurteilt die Indikatoren von Paragraph 38 des IFRS 15, um den Zeitpunkt zu bestimmen, an dem die Verfügungsgewalt über die Ersatzteile auf den Kunden übergeht, und beachtet dabei, dass es die Zahlung erhalten hat, dass der Kunde das Eigentumsrecht an den Ersatzteilen hat und dass er die Ersatzteile inspiziert und abgenommen hat. Es gelangt außerdem zu dem Schluss, dass alle Kriterien von Paragraph B81 des IFRS 15 erfüllt und somit die Voraussetzungen für das Unternehmen gegeben sind, Umsatz auf der Basis einer *Bill-and-hold*-Vereinbarung zu erfassen. Es erfasst den Umsatz für die Ersatzteile am 31. Dezember 20X9, also zu dem Zeitpunkt, zu dem die Verfügungsgewalt auf den Kunden übergeht.

Die Leistungsverpflichtung zur Erbringung von Verwahrungsleistungen wird im Zuge der Erbringung der Leistungen über einen bestimmten Zeitraum erfüllt. Das Unternehmen berücksichtigt, ob die Zahlungsbedingungen eine wesentliche Finanzierungskomponente gemäß den Paragraphen 60-65 des IFRS 15 enthalten.

Erfüllung der Leistungsverpflichtungen

7.6 Realisierung von Umsatzerlösen aus Lizenzen für geistiges Eigentum

IFRS 15 enthält Anwendungsleitlinien für die Realisierung von Umsatzerlösen aus Lizenzen für geistiges Eigentum. Die hierfür anzuwendende Rechnungslegungsmethode unterscheidet sich von den allgemeinen Regelungen für sonstige zugesagte Güter und Dienstleistungen. Das Thema Lizenzen wird ausführlich in Kapitel 8 behandelt.

7.7 Umsatzerfassung, wenn ein Rückgaberecht besteht

Wie in Abschnitt 4.7 erläutert, stellt ein Rückgaberecht keine separate Leistungsverpflichtung dar. Vielmehr beeinflusst es den Transaktionspreis, und das Unternehmen muss bestimmen, ob der Kunde das übertragene Produkt zurückgeben wird oder nicht.

Nach IFRS 15 hat ein Unternehmen, wie in Abschnitt 5 beschrieben, den Transaktionspreis zu schätzen und auf diesen Betrag die Begrenzungsvorschriften anzuwenden. Um die Höhe der ihm erwartungsgemäß zustehenden Gegenleistung bestimmen zu können, hat das Unternehmen diejenigen Produkte zu berücksichtigen, deren Rückgabe es erwartet (ohne Einbeziehung der Gegenleistung für die Produkte, die voraussichtlich zurückgegeben werden). Den Umsatz hat es auf der Basis der Beträge zu erfassen, die ihm nach seinen Erwartungen (unter Berücksichtigung erwarteter Produktrückgaben) bis zum Ablauf der Rückgabefrist zustehen. Der Anteil der Umsatzerlöse, der der Begrenzung unterliegt, ist erst dann zu erfassen, wenn dieser Betrag nicht mehr begrenzt ist. Dies kann zum Ende der Rückgabefrist sein oder früher, wenn sich die Erwartungen des Unternehmens im Hinblick auf die Produkte, die es voraussichtlich vor Ende der Rückgabefrist zurückerhalten wird, ändern. Den erhaltenen oder zu erhaltenden Betrag für die erwarteten Produktrückgaben hat das Unternehmen als Rückerstattungsverbind-

lichkeit zu erfassen, die seine Verpflichtung zur Rückerstattung der vom Kunden entrichteten Gegenleistung darstellt. Zudem muss das Unternehmen seine Schätzungen am Ende jeder Berichtsperiode aktualisieren. Für weitere Erläuterungen hierzu siehe die Abschnitte 4.7 und 5.4.

7.8 Erfassung von Umsatzerlösen für Optionen des Kunden zum Erwerb zusätzlicher Güter oder Dienstleistungen

Wenn ein Unternehmen einem Kunden eine Option zum Erwerb zusätzlicher Güter oder Dienstleistungen einräumt, ergibt sich daraus, wie in Abschnitt 4.6 erläutert, eine separate Leistungsverpflichtung, wenn die Option dem Kunden ein wesentliches Recht gewährt, das dieser ohne den Abschluss des Vertrags nicht erhalten würde. Dies kann beispielsweise ein Preisnachlass sein, der über den Rabatten liegt, die in dieser Region oder auf diesem Markt üblicherweise für gleichartige Güter oder Dienstleistungen an ähnliche Kunden gewährt werden. Räumt die Option dem Kunden ein wesentliches Recht ein, hat dieser de facto eine Vorauszahlung für die künftigen Güter oder Dienstleistungen an das Unternehmen geleistet. Gemäß IFRS 15 muss das Unternehmen zu Vertragsbeginn einen Teil des Transaktionspreises dem wesentlichen Recht zuordnen (siehe Abschnitt 6.1.5). Die dem wesentlichen Recht zugeordneten Umsatzerlöse sind bei Ausübung der Option (und der Übertragung der zugrunde liegenden künftigen Güter oder Dienstleistungen) oder bei Verfall der Option zu erfassen.

Wird eine Option des Kunden hingegen nicht als wesentliches Recht, sondern als Werbeangebot betrachtet, bilanziert das Unternehmen nicht die Option, sondern die zugrunde liegenden Güter oder Dienstleistungen, sobald deren nachfolgender Kauf stattfindet.



Häufig gestellte Fragen

Frage 7-23: Wie hat ein Unternehmen die Ausübung eines wesentlichen Rechts zu bilanzieren? Hat es das wesentliche Recht als Vertragsänderung, als Weiterführung des bestehenden Vertrags oder als variable Gegenleistung zu erfassen? [TRG-Sitzung vom 30. März 2015, Agenda Paper 32]

Siehe hierzu die Antwort auf Frage 4-18 in Abschnitt 4.6.

7.9 Nichtinanspruchnahme von Guthaben (*breakage*) und Vorauszahlungen für künftige Güter oder Dienstleistungen (im März 2020 aktualisiert)

In bestimmten Branchen kann es vorkommen, dass ein Kunde an ein Unternehmen nicht rückerstattungsfähige Zahlungen für künftig zu erhaltende Güter oder Dienstleistungen leistet, seine diesbezüglichen Ansprüche aber letztendlich nicht geltend macht (*breakage*). Beispiele hierfür sind Gutscheine, die im Einzelhandel verkauft, aber von den Kunden nicht oder nur teilweise eingelöst werden, oder erworbene, nicht rückerstattbare Flugtickets, die ungenutzt verfallen.

Gemäß IFRS 15.B44 hat ein Unternehmen, das eine Gegenleistung erhält, die nicht geltend gemachten Ansprüchen eines Kunden zuzuordnen ist, eine vertragliche Verbindlichkeit in Höhe des vollen durch den Kunden vorausgezählten Betrags für die Leistungsverpflichtung zur Übertragung oder zur Bereitschaft zur künftigen Übertragung der Güter oder Dienstleistungen zu erfassen. Wie im Folgenden näher erläutert, bucht ein Unternehmen diese Vertragsverbindlichkeit aus (und erfasst Erträge), wenn es diese Güter oder Dienstleistungen überträgt und damit seiner Leistungsverpflichtung nachkommt. Das Board stellte fest, dass diese Anwendungsleitlinien das gleiche Muster der Umsatzrealisierung erfordern wie die Anforderungen an Kundenoptionen (siehe Abschnitt 6.1.5).³³⁶

³³⁶ Siehe IFRS 15.BC398.

³³⁷ Siehe IFRS 15.BC398.

³³⁸ Siehe IFRS 15.BC400.

Da Kunden es allerdings häufig versäumen, ihre Ansprüche geltend zu machen und von Unternehmen die vollständige Erfüllung ihrer Leistungsverpflichtungen zu verlangen, sind die Boards zu folgendem Schluss gelangt: Erwartet ein Unternehmen Beträge aus einer Nichtinanspruchnahme durch einen Kunden, so sind diese proportional zum Übertragungsmuster der Güter oder Dienstleistungen als Umsatzerlöse zu erfassen. Andernfalls sind Beträge aus Nichtinanspruchnahmen zu dem Zeitpunkt zu erfassen, zu dem die Wahrscheinlichkeit, dass der Kunde seine Ansprüche geltend macht, als gering (*remote*) einzustufen ist.³³⁷

Unternehmen müssen bei der Schätzung der entsprechenden Beträge die Beschränkungen zu variablen Gegenleistungen beachten (siehe Abschnitt 5.2.3). Wenn es also hochwahrscheinlich ist, dass für geschätzte Beträge aus Nichtinanspruchnahmen eine signifikante Umsatzstornierung vorzunehmen ist, darf ein Unternehmen die entsprechenden Beträge erst dann erfassen, wenn die Möglichkeit einer Stornierung nicht mehr gegeben ist.

Unternehmen können geschätzte Beträge für die Nichtinanspruchnahme von Guthaben (*breakage*) nicht sofort nach Erhalt der Vorauszahlung des Kunden als Umsatz erfassen. Das Board merkt an, dass es einen solchen Ansatz ablehnt, weil das Unternehmen nicht im Rahmen des Vertrags gehandelt hat. Das heißt, die Umsatzrealisierung wäre kein getreues Abbild der Leistung des Unternehmens und würde seine Verpflichtung zur Bereitschaft zur Lieferung zukünftiger Güter oder Dienstleistungen zu gering bewerten.³³⁸ Dies wäre auch dann der Fall, wenn ein Unternehmen über historische Beweise verfügt, die die Ansicht stützen, dass für einen Teil der Kundenverträge keine weitere Leistung erforderlich ist.

Erfüllung der Leistungsverpflichtungen

Darüber hinaus würden Unternehmen gemäß IFRS 15.B47, unabhängig davon, ob ein Unternehmen die Fähigkeit nachweisen kann, die Nichtinanspruchnahme von Guthaben (*breakage*) verlässlich zu schätzen, keine Beträge schätzen oder erfassen, die auf die nicht ausgeübten Rechte eines Kunden auf Einkommen zurückzuführen sind (z. B. ein nicht genutztes Guthaben eines Geschenkgutscheins), wenn die Beträge an eine andere Partei (z. B. den Staat) überwiesen

werden müssen. Solche Beträge sind als Verbindlichkeit zu erfassen.

Das folgende Beispiel veranschaulicht, wie ein Unternehmen die oben genannten Anwendungsleitlinien auf den Verkauf eines Geschenkgutscheins anwenden würde, der in den Anwendungsbereich des IFRS 15 fällt (siehe Frage 2-9 in Abschnitt 2.5 für weitere Erläuterungen):

Beispiel 7-3: Bilanzierung des Verkaufs eines Geschenkgutscheins

Ein Unternehmen verkauft einen nicht rückerstattbaren Geschenkgutschein über WE 500, der an jedem seiner Einzelhandelsstandorte eingelöst werden kann. Ein nicht genutzter Saldo unterliegt keinem Gesetz, das vom Unternehmen verlangt, die Zahlung an eine andere Partei zu überweisen. Bei Verkauf des Geschenkgutscheins weist das Unternehmen eine Vertragsverbindlichkeit in Höhe von WE 500 aus (d. h. den vollen Betrag, der vom Kunden vorausbezahlt wurde). Beim Verkauf des Geschenkgutscheins wird kein Betrag für die Nichtinanspruchnahme von Guthaben (*breakage*) als Umsatz erfasst.

Szenario A: Das Unternehmen erwartet, dass es Anspruch auf einen Betrag für die Nichtinanspruchnahme von Guthaben (*breakage*) hat

Basierend auf historischen Daten zur Einlösung der Gutscheine erwartet das Unternehmen, dass 90 % des Gutscheins (oder WE 450) eingelöst werden. Das heißt, es erwartet eine Nichtinanspruchnahme von 10 % (oder WE 50). Bei der ersten Nutzung löst der Kunde WE 225 des Gutscheins ein; es sind also 50 % der erwarteten Einlösung des Gutscheins erfolgt (d. h. $WE\ 225 \text{ erwartete Einlösung des Gutscheins} \div WE\ 450$ insgesamt erwartete Einlösung des Gutscheins). Bei dieser Einlösung des Gutscheins erfasst Unternehmen A den Umsatz und reduziert die Vertragsverbindlichkeit um WE 250. Dies entspricht WE 225 für die Übertragung von Gütern oder Dienstleistungen, die der Kunde gekauft hat, sowie der Nichtinanspruchnahme von Guthaben (*breakage*) von WE 25 ($50\% \text{ Einlösung des Gutscheins} \times WE\ 50 \text{ Schätzung der Nichtinanspruchnahme von Guthaben}$), welches im Verhältnis zur

Ausübung der Rechte des Kunden erfasst wird. Eine ähnliche Bilanzierung würde für zukünftige Einlösungen des Gutscheins erfolgen.

Szenario B: Das Unternehmen erwartet keinen Anspruch auf einen Betrag für die Nichtinanspruchnahme von Guthaben

Basierend auf Erfahrungen aus der Vergangenheit zur Einlösung von Gutscheinen lösen die Kunden ähnliche Geschenkgutscheine vollständig ein (oder möglicherweise besteht ein Mangel an Erfahrungen aus der Vergangenheit aufgrund von einem neuen Geschenkgutscheinprogramm, was bedeutet, dass das Unternehmen nicht in der Lage ist, die Einlösungsraten zu schätzen) und das Unternehmen erwartet keinen Anspruch auf einen Betrag für die Nichtinanspruchnahme von Guthaben (*breakage*). Bei der ersten Nutzung des Gutscheins löst der Kunde WE 225 ein. Das Unternehmen erfasst Umsatzerlöse und reduziert die Vertragsverbindlichkeit um den gleichen Betrag wie die Einlösung des Gutscheins (WE 225). Das heißt, es werden keine zusätzlichen Beträge für die Nichtinanspruchnahme von Guthaben erfasst. Eine ähnliche Bilanzierung würde für die zukünftigen Einlösungen des Gutscheins erfolgen.

Wenn keine weiteren Gutscheineinlösungen erfolgen, erfasst das Unternehmen das verbleibende Guthaben (oder WE 275) als Umsatz (und reduziert die Vertragsverbindlichkeit um den gleichen Betrag), wenn es unwahrscheinlich wird, dass der Kunde seine verbleibenden Rechte ausübt.



Wie bereits erläutert, schreibt die Anwendungsleitlinie zu nicht geltend gemachten Ansprüchen vor, dass ein Unternehmen eine Verbindlichkeit in Höhe des vollständigen Betrags der Vorauszahlung zu erfassen hat. Anschließend sind nicht geltend gemachte Beträge in Bezug auf diese Verbindlichkeit proportional zum Übertragungsmuster der Güter oder Dienstleistungen zu erfassen. Gehört die Vorauszahlungskom-

ponente (z. B. Verkauf einer Geschenkkarte, Treuepunkte) jedoch zu einem Vertrag, der mehrere Komponenten enthält, muss das Unternehmen den Transaktionspreis auf die identifizierten Leistungsverpflichtungen aufteilen. Folglich fielen die so abgegrenzten Umsatzerlöse geringer aus als der Betrag, der für die nicht erfüllten Leistungsverpflichtungen „vorausbezahlt“ wurde.



Erfüllung der Leistungsverpflichtungen

Das folgende Beispiel veranschaulicht den Verkauf von Gütern mit Treuepunkten. In diesem Beispiel liegt der den Treuepunkten zugeordnete Betrag (d. h. die Vorauszahlungskomponente) aufgrund der Aufteilung des Transaktionspreises auf die zwei Leistungsverpflichtungen unter deren Einzelveräußerungspreis.

Auszug aus IFRS 15

Beispiel 52: Kundenbindungsprogramme (IFRS 15.IE267-IE270)

Ein Unternehmen hat ein Kundenbindungsprogramm aufgelegt, das Kunden für jeden Kauf im Wert von WE 10 mit einem Treuepunkt belohnt. Jeder Treuepunkt kann für einen Rabatt von jeweils WE 1 bei künftigen Käufen der Produkte des Unternehmens eingelöst werden. Während einer Berichtsperiode kaufen Kunden Produkte für WE 100.000 und bekommen hierfür 10.000 Treuepunkte, die bei künftigen Käufen eingelöst werden können. Die Gegenleistung ist fix und der Einzelveräußerungspreis der gekauften Produkte beträgt WE 100.000. Das Unternehmen erwartet, dass 9.500 Punkte eingelöst werden. Es schätzt auf der Grundlage der Wahrscheinlichkeit einer Einlösung gemäß Paragraph B42 des IFRS 15 den Einzelveräußerungspreis pro Punkt auf WE 0,95 (insgesamt WE 9.500).

Die Punkte stellen für die Kunden ein wesentliches Recht dar, das ihnen ohne Abschluss eines Vertrags nicht eingeräumt würde. Das Unternehmen kommt daher zu dem Schluss, dass die Zusage, einem Kunden Treuepunkte zu gewähren, eine Leistungsverpflichtung darstellt. Es teilt den Transaktionspreis (WE 100.000) entsprechend dem relativen Einzelveräußerungspreis wie folgt auf das Produkt und die Punkte auf:

Produkt	WE 91.324	$(WE\ 100.000 \times [WE\ 100.000\ \text{Einzelveräußerungspreis} \div WE\ 109.500])$
Punkte	WE 8.676	$(WE\ 100.000 \times [WE\ 9.500\ \text{Einzelveräußerungspreis} \div WE\ 109.500])$

Zum Ende der ersten Berichtsperiode sind 4.500 Punkte eingelöst worden, und das Unternehmen erwartet unverändert, dass insgesamt 9.500 Punkte eingelöst werden. Es erfasst für die Treuepunkte Umsatzerlöse von WE 4.110 $([4.500\ \text{Punkte} \div 9.500\ \text{Punkte}] \times WE\ 8.676)$ und eine vertragliche Verbindlichkeit von WE 4.566 $(WE\ 8.676 - WE\ 4.110)$ für die nicht eingelösten Punkte zum Ende der ersten Berichtsperiode.

Bis zum Ende der zweiten Berichtsperiode wurden insgesamt 8.500 Punkte eingelöst. Das Unternehmen aktualisiert seine Schätzung für die voraussichtlich eingelösten Punkte und geht nun davon aus, dass 9.700 Punkte eingelöst werden. Es erfasst für die Treuepunkte Umsatzerlöse von WE 3.493 $\{[(8.500\ \text{insgesamt bislang eingelöste Punkte} \div 9.700\ \text{voraussichtlich insgesamt eingelöste Punkte}) \times WE\ 8.676\ \text{ursprüngliche Allokation}] - WE\ 4.110\ \text{in der ersten Berichtsperiode erfasste Umsatzerlöse}\}$. Die vertragliche Verbindlichkeit beträgt WE 1.073 $(WE\ 8.676\ \text{ursprüngliche Allokation} - WE\ 7.603\ \text{kumulierte erfasste Umsatzerlöse})$.



Wie in Beispiel 52 oben dargestellt (IFRS 15.IE267-IE270) müssen Unternehmen regelmäßig die Schätzungen zu den Einlösungsraten von Geschenkgutscheinen verfeinern und auswerten.

Häufig gestellte Fragen

Frage 7-24: Sind die nicht ausgeübten Rechte von Kunden (d. h. nicht geltend gemachte Beträge) eine Form von variabler Gegenleistung?

Obwohl sich die Anwendungsleitlinie in IFRS 15.B46 zu nicht geltend gemachten Beträgen explizit auf die Begrenzungsvorschriften bezüglich der variablen Gegenleistung bezieht, stellen derartige Beträge unserer Auffassung nach keine variable Gegenleistung dar (siehe Abschnitt 5.2), da sie den Transaktionspreis nicht beeinflussen. *Breakage* ist ein Umsatzrealisierungskonzept (Schritt 5), das den Zeitpunkt der Umsatzrealisierung beeinflussen kann. Dabei handelt es sich nicht um ein Bewertungskonzept (Schritt 3). Beispiel: Der Transaktionspreis für den Verkauf einer Geschenkkarte im

Wert von WE 20 ist auf WE 20 festgelegt, unabhängig vom erwarteten Betrag aus der Nichtinanspruchnahme der Geschenkkarte. Dieser Betrag könnte sich jedoch auf den Zeitpunkt der Umsatzrealisierung auswirken, da ein Unternehmen gemäß IFRS 15.B46 den erwarteten Betrag aus einer Nichtinanspruchnahme proportional zum Übertragungsmuster der Güter oder Dienstleistungen als Umsatzerlöse erfassen muss, wenn es Beträge aus einer Nichtinanspruchnahme erwartet.



8

Lizenzen für geistiges
Eigentum



IFRS 15 enthält Anwendungsleitlinien für die Realisierung von Umsatzerlösen aus Lizenzen für geistiges Eigentum. Die hierfür anzuwendenden Regelungen unterscheiden sich in mancher Hinsicht von denjenigen für sonstige zugesagte Güter und Dienstleistungen. Angesichts der Tatsache, dass Lizenzen eine große Bandbreite wirtschaftlicher und anderer Merkmale aufweisen, hat das Board beschlossen, dass ein Unternehmen die Art seiner Zusage zur Erteilung einer Lizenz für geistiges Eigentum zu beurteilen hat, um zu bestimmen, ob die Erfüllung der Zusage (bzw. die Erfassung der Umsatzerlöse) über einen bestimmten Zeitraum oder zu einem bestimmten Zeitpunkt erfolgt. Eine Lizenz gewährt eines der folgenden Rechte:

- ▶ ein Recht auf Zugang zum geistigen Eigentum des Unternehmens während der Lizenzdauer, was die Erfassung von Umsatzerlösen über einen bestimmten Zeitraum zur Folge hat, oder
- ▶ ein Recht auf Nutzung des geistigen Eigentums des Unternehmens in dem zum Zeitpunkt der Lizenzerteilung bestehenden Zustand, was die Erfassung von Umsatzerlösen zu einem bestimmten Zeitpunkt zur Folge hat

IFRS 15.B52 enthält Beispiele für geistiges Eigentum, für das einem Kunden eine Lizenz erteilt werden kann, einschließlich Software und Technologie, Medien und Entertainment (z. B. Filme und Musik), Franchise-Rechten, Patenten, Markenzeichen und Urheberrechten.

Die Anwendungsleitlinien zu Lizenzen für geistiges Eigentum gelten ausschließlich für Lizenzen, die eigenständig abgrenzbar sind. Ist die Lizenz der einzige (explizit oder implizit) zugesagte Vertragsgegenstand, fällt die Lizenz ganz unstrittig unter die Anwendungsleitlinien. Die Beurteilung, ob der Vertrag eine eigenständig abgrenzbare Lizenz für geistiges Eigentum enthält, kann in vielen Fällen unkompliziert sein. Enthält ein Vertrag jedoch mehrere Zusagen, müssen Unternehmen möglicherweise mehr Sorgfalt auf die Überprüfung der Art der übertragenen Rechte verwenden.

Oftmals sind Lizenzen für geistiges Eigentum Teil von Mehrkomponentenverträgen, die (explizite oder implizite) Zusagen für weitere Güter oder Dienstleistungen enthalten. In solchen Fällen wendet das Unternehmen zunächst die Vorschriften aus Schritt 2 des Modells an, um zu bestimmen, ob die Lizenz für geistiges Eigentum eigenständig abgrenzbar ist (siehe hierzu auch die Abschnitte 4 und 8.1).



Bei den meisten Lizenzen, die nicht eigenständig abgrenzbar sind, würde das Unternehmen die allgemeinen Bestimmungen in Schritt 5 des Modells anwenden, um die Umsatzerlöse für die Leistungsverpflichtung zu bilanzieren, welche die Lizenz einschließt. Beispielsweise würde es gemäß IFRS 15.31-36 prüfen, ob die Leistungsverpflichtung durch Übertragung der Verfügungsgewalt über einen bestimmten Zeitraum oder zu einem bestimmten Zeitpunkt erfüllt wird (siehe hierzu auch die Abschnitte 7.1 und 7.2). In der Grundlage für Schlussfolgerungen weist das IASB ferner darauf hin, dass eine Lizenz in manchen Fällen zwar nicht von dem Gut oder der Dienstleistung eigenständig abgrenzbar ist, das bzw. die zusammen mit der Lizenz übertragen wird, dafür aber den Haupt- oder den vorrangigen Bestandteil (d. h. den Hauptgegenstand) der zusammengefassten Leistungsverpflichtung bildet.³³⁹ Das IASB hat deutlich gemacht, dass die Anwendungsleitlinien für Lizenzen auch in solchen Fällen maßgeblich sind. Es liefert keine Anwendungsleitlinien und keine klaren Vorgaben für die Bestimmung, wann eine Lizenz den Haupt- oder den vorrangigen Bestandteil bildet. In seiner Grundlage für Schlussfolgerungen führt es jedoch ein Beispiel an, um dieses Konzept eingehender zu veranschaulichen.³⁴⁰ Weitere Erläuterungen hierzu sind in Abschnitt 8.2.1 enthalten. Die Feststellung, ob eine Lizenz den Hauptgegenstand der Leistungsverpflichtung bildet, kann in manchen Situationen einfach sein, in anderen hingegen nicht. Daher kann es sein, dass Unternehmen wesentliche Ermessensentscheidungen treffen und sowohl qualitative als auch quantitative Faktoren einbeziehen müssen.

³³⁹ Siehe IFRS 15.BC407.

³⁴⁰ Siehe IFRS 15.BC414X.

Lizenzen für geistiges Eigentum

8.1 Identifizierung von Leistungsverpflichtungen in einer Lizenzvereinbarung

Verträge über Lizenzen für geistiges Eigentum enthalten oftmals explizite oder implizite Zusagen für weitere Güter oder Dienstleistungen (z. B. Ausrüstungsgegenstände, Aktualisierungen, sofern und sobald sie verfügbar sind, sowie Wartungs- und Installationsleistungen). Entsprechend Schritt 2 des allgemeinen Modells (siehe Abschnitt 4) müssen Unternehmen die Vorschriften zur Identifizierung von Leistungsverpflichtungen in IFRS 15.22-30 anwenden, wenn ein Vertrag mit einem Kunden eine Lizenz für geistiges Eigentum und andere zugesagte Güter oder Dienstleistungen enthält, um in angemessener Weise beurteilen zu können, ob die Lizenz und die anderen Zusagen jeweils eigenständig abgrenzbar sind (d. h., ob sie separate Leistungsverpflichtungen darstellen).

Wie in Abschnitt 4.2 erläutert, sieht der Standard einen zweistufigen Prozess vor, um zu bestimmen, ob ein zugesagtes Gut oder eine zugesagte Dienstleistung (einschließlich einer Lizenz für geistiges Eigentum) eigenständig abgrenzbar ist und somit eine Leistungsverpflichtung darstellt:

- (a) Prüfung auf der Ebene des einzelnen Guts bzw. der einzelnen Dienstleistung (d. h., ob das Gut oder die Dienstleistung selbst eigenständig abgegrenzt werden kann) und
- (b) Prüfung, ob das Gut bzw. die Dienstleistung von anderen Zusagen im Vertrag trennbar ist (d. h., ob die Zusage zur Übertragung des Guts oder der Dienstleistung im Vertragskontext eigenständig abgrenzbar ist)

Um den Schluss ziehen zu können, dass ein Gut oder eine Dienstleistung eigenständig abgrenzbar ist, muss ein Unternehmen die Feststellung treffen, dass das individuelle Gut bzw. die individuelle Dienstleistung sowohl selbst als auch im Vertragskontext eigenständig abgrenzbar ist. Die beiden Kriterien müssen kumulativ erfüllt sein, um zu bestimmen, ob eine Zusage zur Erteilung einer Lizenz für geistiges Eigentum von anderen zugesagten Gütern oder Dienstleistungen in einem Vertrag eigenständig abgrenzbar ist. Unternehmen

müssen daher beurteilen, ob der Kunde die Lizenz einzeln oder zusammen mit anderen jederzeit verfügbaren Ressourcen nutzen kann (d. h., ob die Lizenz eigenständig abgegrenzt werden kann) und ob die Zusage des Unternehmens, eine Lizenz für geistiges Eigentum zu übertragen, von anderen Zusagen im Vertrag trennbar ist (d. h., ob die Zusage im Vertragskontext eigenständig abgrenzbar ist). Die Beurteilung, ob eine Lizenz für geistiges Eigentum eigenständig abgrenzbar ist, ist auf der Grundlage der Fakten und Umstände des jeweiligen Vertrags vorzunehmen.

8.1.1 Eigenständig abgrenzbare Lizenzen für geistiges Eigentum

Im Hinblick auf das erste Kriterium – eigenständige Abgrenzbarkeit eines Guts oder einer Dienstleistung – ist festzustellen, dass Lizenzen oftmals eigenständig abgegrenzt werden können, da der Kunde die Lizenz für geistiges Eigentum zu meist wenigstens in einem bestimmten Umfang einzeln oder zusammen mit anderen jederzeit verfügbaren Ressourcen nutzen kann. In diesem Zusammenhang sei auf Beispiel 11, Fall A des Standards verwiesen (für den vollständigen Wortlaut siehe Abschnitt 4.2.3), das sich auf einen Vertrag für eine Softwarelizenz bezieht, die zusammen mit Installationsdienstleistungen, technischem Support und nicht spezifizierten Softwareaktualisierungen übertragen wird. Diese Installationsdienstleistung wird routinemäßig von anderen Unternehmen ausgeführt und die Software dadurch nicht wesentlich modifiziert. Die Softwarelizenz wird vor den übrigen Gütern oder Dienstleistungen bereitgestellt und bleibt auch ohne die Aktualisierungen und den technischen Support funktionsfähig. Das Unternehmen schließt daraus, dass der Kunde aus jedem Gut bzw. jeder Dienstleistung einzeln oder gemeinsam mit sonstigen jederzeit verfügbaren Gütern oder Dienstleistungen einen Nutzen ziehen kann. Das heißt, jedes Gut bzw. jede Dienstleistung, einschließlich der Softwarelizenz, kann gemäß IFRS 15.27 eigenständig abgegrenzt werden.

Wenn ein Unternehmen zu dem Schluss kommt, dass die Lizenz für geistiges Eigentum und andere zugesagte Güter oder Dienstleistungen jeweils eigenständig abgegrenzt werden können, besteht der zweite Schritt der Beurteilung darin zu



ermitteln, ob die Lizenz sowie die Güter oder die Dienstleistungen auch im Vertragskontext eigenständig abgrenzbar sind. Im Rahmen dieser Einschätzung hat ein Unternehmen die Indikatoren zu berücksichtigen, anhand derer sich bestimmen lässt, ob die Güter bzw. Dienstleistungen trennbar sind oder nicht. Dazu zählt,

- (1) ob das Unternehmen eine signifikante Integrationsdienstleistung erbringt, um die Lizenz und andere Güter oder Dienstleistungen zu einem kombinierten Endergebnis zu bündeln,
- (2) ob die Lizenz und andere Güter oder Dienstleistungen sich in wesentlichem Umfang gegenseitig ändern bzw. anpassen oder
- (3) ob die Lizenz und andere Güter oder Dienstleistungen in hohem Maße voneinander abhängig oder eng miteinander verbunden sind, sodass das Unternehmen nicht in der Lage wäre, seine Zusage, die Lizenz zu übertragen, unabhängig von der Erfüllung seiner Zusage zur Übertragung der anderen Güter oder Dienstleistungen auf den Kunden zu erfüllen.

In dem vorstehend beschriebenen Beispiel 11, Fall A zieht das Unternehmen den Grundsatz der Trennbarkeit und die Faktoren in IFRS 15.29 heran und entscheidet, dass die Zusage, ein Gut oder eine Dienstleistung auf einen Kunden zu übertragen, für jedes Gut und jede Dienstleistung in diesem Beispiel (einschließlich der Softwarelizenz) trennbar ist. Bei dieser Feststellung berücksichtigt das Unternehmen, dass die Installation eine Routineleistung darstellt und auch von anderen Anbietern durchgeführt werden kann. Darüber hinaus zieht es in Betracht, dass es zwar die Software in das System des Kunden integriert, die Softwareaktualisierungen die Fähigkeit des Kunden, während der Lizenzdauer die Softwarelizenz zu verwenden und einen Nutzen daraus zu ziehen, jedoch nicht nennenswert beeinflussen. Somit beeinflussen weder die Installationsdienstleistungen noch die Softwareaktualisierungen die Fähigkeit des Kunden, die Softwarelizenz zu verwenden und einen Nutzen daraus zu ziehen, nennenswert. Das Unternehmen stellt des Weiteren fest, dass die

zugesagten Güter bzw. Dienstleistungen sich nicht nennenswert gegenseitig ändern oder anpassen und dass es keine wesentliche Dienstleistung zur Bündelung der Software und der Dienstleistungen zu einem kombinierten Endergebnis erbringt. Schließlich sind die Software und die Dienstleistungen weder in hohem Maße voneinander abhängig noch eng miteinander verbunden, da das Unternehmen in der Lage wäre, seine Zusage, die ursprüngliche Softwarelizenz zu übertragen, unabhängig von seiner Zusage zu erfüllen, anschließend die Installationsdienstleistung, die Softwareaktualisierungen und den technischen Support bereitzustellen.



Lizenzen für geistiges Eigentum

Das folgende Beispiel aus dem Standard bezieht sich ebenfalls auf einen Vertrag, bei dem eine Lizenz für geistiges Eigentum als von anderen zugesagten Gütern oder Dienstleistungen abgrenzbar eingestuft wird:

Auszug aus IFRS 15

Beispiel 56: Identifizierung einer eigenständig abgrenzbaren Lizenz (IFRS 15.IE281, IE285-IE288)

Ein Pharmaunternehmen lizenziert an einen Kunden seine Patentrechte an einem zugelassenen Arzneipräparat für die Dauer von zehn Jahren und verpflichtet sich außerdem zur Herstellung des Arzneimittels für diesen Kunden. Das Medikament ist am Markt etabliert. Daher betreibt das Unternehmen entsprechend seinen Geschäftsgepflogenheiten keine Verkaufsförderungsaktivitäten.

Fall A: Die Lizenz ist nicht eigenständig abgrenzbar

Siehe hierzu Beispiel 56 in Abschnitt 8.2.1.

Fall B: Die Lizenz ist eigenständig abgrenzbar

In diesem Fall ist der Prozess zur Herstellung des Medikaments weniger hoch spezialisiert, sodass auch andere Unternehmen das Produkt für den Kunden herstellen können.

Das Unternehmen prüft die dem Kunden zugesagten Güter und Dienstleistungen, um zu bestimmen, welche Güter und Dienstleistungen eigenständig abgrenzbar sind. Dabei kommt es zu dem Ergebnis, dass die Kriterien in Paragraph 27 des IFRS 15 sowohl bei der Lizenz als auch bei den Produktionsleistungen erfüllt sind.

Nach Auffassung des Unternehmens ist das Kriterium in Paragraph 27(a) des IFRS 15 erfüllt, da der Kunde die Lizenz zusammen mit jederzeit verfügbaren Ressourcen nutzen kann, bei denen es sich nicht um die Produktionsleistungen des Unternehmens handelt (die Produktionsleistungen können auch von anderen Unternehmen erbracht werden). Außerdem kann der Kunde die Produktionsleistungen zusammen mit der Lizenz nutzen, die zu Vertragsbeginn auf ihn übertragen wurde.

Des Weiteren stuft das Unternehmen seine Zusagen, die Lizenz zu erteilen und die Produktionsleistungen zu erbringen, als trennbar ein (d. h., das in Paragraph 27[b] des IFRS 15 enthaltene Kriterium ist erfüllt). Das Unternehmen kommt zu dem Schluss, dass die Lizenz und die Produktionsleistungen bei Anwendung des Grundsatzes und der Faktoren in Paragraph 29 des IFRS 15 keine Inputs zu einem vertraglich vereinbarten kombinierten Endergebnis darstellen. In diese Schlussfolgerung fließt die Feststellung mit ein, dass der Kunde die Lizenz gesondert erwerben könnte, ohne dass dies seine Fähigkeit, aus der Lizenz einen Nutzen zu ziehen, nennenswert beeinflussen würde. Weder die Lizenz noch die Produktionsleistungen bedingen wesentliche gegenseitige Änderungen oder Anpassungen und das Unternehmen erbringt nicht die wesentliche Integrationsdienstleistung, die Lizenz und die Produktionsleistungen zu einem kombinierten Endergebnis zu bündeln. Das Unternehmen berücksichtigt außerdem, dass die Lizenz und die Produktionsleistungen weder in hohem Maße voneinander abhängig noch eng miteinander verbunden sind. Denn das Unternehmen wäre in der Lage, seine Zusage, die Lizenz zu erteilen, unabhängig von der Erfüllung seiner Zusage, anschließend das Medikament für den Kunden herzustellen, zu erfüllen. Umgekehrt könnte das Unternehmen das Arzneimittel auch dann für den Kunden herstellen, wenn der Kunde die Lizenz zuvor erworben und zunächst einen anderen Hersteller beauftragt hätte. Folglich sind die Produktionsleistungen zwar zwingend von der vertraglich vereinbarten Lizenz abhängig (d. h., das Unternehmen würde die Produktionsleistungen nur dann erbringen, wenn der Kunde die Lizenz erworben hätte), doch die Lizenz und die Produktionsleistungen beeinflussen sich nicht nennenswert gegenseitig. Somit gelangt das Unternehmen zu dem Ergebnis, dass die Zusage, die Lizenz zu erteilen, und die Zusage, die Produktionsleistungen zu erbringen, eigenständig abgrenzbar sind und dass zwei Leistungsverpflichtungen bestehen:

- (a) die Lizenzierung der Patentrechte; und
- (b) die Produktionsleistungen.



Auszug aus IFRS 15 (Fortsetzung)

Das Unternehmen prüft die Art der von ihm abgegebenen Zusage zur Lizenzerteilung unter Zugrundelegung von Paragraph B58 des IFRS 15. Das betreffende Arzneimittel ist am Markt etabliert (d. h., es wurde für den Markt zugelassen, wird derzeit produziert und ist seit Jahren am Markt erhältlich). Zu den Geschäftsgepflogenheiten des Unternehmens gehört es, bei solchen gut am Markt eingeführten Produkten auf alle Verkaufsförderungsaktivitäten zu verzichten. Das medizinische Präparat kann in wesentlichem Maße eigenständig genutzt werden, da es als Grundlage für die Herstellung eines Medikaments zur Behandlung einer Krankheit verwendet werden kann. Folglich zieht der Kunde einen wesentlichen Teil des mit dem Präparat verbundenen Nutzens aus dieser Einsatzmöglichkeit und nicht aus den laufenden Aktivitäten des Unternehmens. Das Unternehmen kommt zu dem Schluss, dass die Kriterien von Paragraph B58 des IFRS 15 nicht erfüllt sind, da weder der Vertrag vorsieht noch der Kunde nach vernünftigem Ermessen erwartet, dass das Unternehmen Aktivitäten durchführt, die wesentliche Auswirkungen auf das geistige Eigentum haben, an dem der Kunde Rechte hält. In seine Prüfung der Kriterien des Paragraphen B58 bezieht das Unternehmen die separate Leistungsverpflichtung aus den zugesagten Produktionsleistungen nicht ein.

Somit besteht die vom Unternehmen im Hinblick auf die Übertragung der Lizenz abgegebene Zusage in der Gewährung eines Rechts auf Nutzung von geistigem Eigentum des Unternehmens in der Form und mit den Funktionsmerkmalen, die es zum Gewährungszeitpunkt aufweist. Folglich bilanziert das Unternehmen die Lizenz als Leistungsverpflichtung, die es zu einem bestimmten Zeitpunkt erfüllt.

Das Unternehmen wendet die Paragraphen 31-38 des IFRS 15 an, um zu bestimmen, ob es sich bei den Produktionsleistungen um eine Leistungsverpflichtung handelt, die zu einem bestimmten Zeitpunkt oder über einen bestimmten Zeitraum erfüllt wird.

8.1.2 Nicht eigenständig abgrenzbare Lizenzen für geistiges Eigentum

Die in den vorstehenden Beispielen beschriebenen Lizenzen für geistiges Eigentum wurden als eigenständig abgrenzbar eingestuft, da sie die beiden Kriterien des IFRS 15.27 erfüllen. In anderen Situationen kann es vorkommen, dass eine Lizenz für geistiges Eigentum nicht von anderen vertraglich zugesagten Gütern oder Dienstleistungen abgrenzbar ist, weil sie entweder nicht eigenständig abgegrenzt werden kann und/oder weil sie nicht trennbar ist.

IFRS 15.B54 schreibt vor, dass eine Lizenz, die nicht von anderen vertraglich zugesagten Gütern oder Dienstleistungen abgrenzbar ist, mit diesen zu einer einzigen Leistungsverpflichtung zusammenzufassen ist. Der Paragraph nennt zudem zwei Beispiele in Bezug auf Lizenzen für geistiges Eigentum, die nicht von anderen Gütern oder Dienstleistungen abgrenzbar sind:

- ▶ eine Lizenz, die Bestandteil eines materiellen Guts und für dessen Funktionalität unverzichtbar ist
- ▶ eine Lizenz, die der Kunde nur in Verbindung mit einer dazugehörigen Dienstleistung nutzen kann (indem das Unternehmen dem Kunden beispielsweise eine Lizenz erteilt, erhält dieser Zugang zu einem vom Unternehmen bereitgestellten Onlineservice)

In beiden Beispielen kann der Kunde lediglich das kombinierte Endergebnis, bestehend aus der Lizenz für geistiges Eigentum und dem dazugehörigen Gut bzw. der dazugehörigen Dienstleistung, nutzen. Folglich ist die Lizenz nicht eigenständig abgrenzbar und würde mit den anderen vertraglich zugesagten Gütern oder Dienstleistungen gebündelt werden. Der Standard enthält weitere Beispiele in Bezug auf nicht eigenständig abgrenzbare Lizenzen für geistiges Eigentum,

Lizenzen für geistiges Eigentum

die mit anderen zugesagten Gütern oder Dienstleistungen zusammengefasst werden, da der Kunde die Lizenz nur in Verbindung mit einer dazugehörigen Dienstleistung nutzen kann (siehe hierzu auch die Erläuterungen in IFRS 15.B54[b]). Beispiel 55 und Beispiel 56, Fall A (für den vollständigen Wortlaut siehe Abschnitt 8.2.1) veranschaulichen Verträge mit Lizenzen für geistiges Eigentum, die nicht von anderen dem Kunden zugesagten Gütern oder Dienstleistungen abgrenzbar sind.

Unternehmen, die eine Lizenz für geistiges Eigentum mit anderen vertraglich zugesagten Gütern oder Dienstleistungen zusammenfassen, müssen oftmals die Anwendungsleitlinien für Lizenzen heranziehen, um die Art der Zusage gegenüber dem Kunden bestimmen zu können, wenn die Lizenz den Hauptgegenstand der zusammengefassten Leistungsverpflichtung bildet. Nähere Einzelheiten zur Anwendung dieser Leitlinien auf solche Leistungsverpflichtungen sind Abschnitt 8.2 zu entnehmen.



8.1.3 Vertragliche Beschränkungen

Für manche Lizenzen gelten wesentliche vertragliche Beschränkungen hinsichtlich ihrer Nutzung durch den Kunden. Der Standard legt wie folgt ausdrücklich fest, dass zeitliche, geografische oder Nutzungsbeschränkungen die Beurteilung durch den Lizenzgeber, ob die Zusage zur Übertragung einer Lizenz über einen bestimmten Zeitraum oder zu einem bestimmten Zeitpunkt erfüllt wird, nicht beeinflussen:

Auszug aus IFRS 15

B62. Bei der Beurteilung, ob eine Lizenz ein Recht auf Zugang zu geistigem Eigentum des Unternehmens oder ein Recht auf Nutzung von geistigem Eigentum des Unternehmens gewährt, hat ein Unternehmen die folgenden Faktoren unberücksichtigt zu lassen:

- (a) Zeitliche oder geografische Beschränkungen, Nutzungsbeschränkungen – Solche Beschränkungen stellen Merkmale der zugesagten Lizenz dar, legen aber nicht fest, ob das Unternehmen seine Leistungsverpflichtung zu einem bestimmten Zeitpunkt oder über einen bestimmten Zeitraum erfüllt.

Nach Ansicht interessierter Parteien legt IFRS 15.B62 zwar eindeutig fest, dass zeitliche, geografische oder Nutzungsbeschränkungen die Beurteilung durch den Lizenzgeber, ob die Zusage zur Übertragung einer Lizenz über einen bestimmten Zeitraum oder zu einem bestimmten Zeitpunkt erfüllt wird, nicht beeinflussen; einige Stakeholder kritisierten jedoch, dass nicht klar sei, ob sich bestimmte Arten von vertraglichen Beschränkungen auf die Identifizierung der vertraglich zugesagten Güter oder Dienstleistungen auswirkten. Als Beispiel sei eine Vereinbarung genannt, durch die einem Kunden eine Lizenz zur Nutzung eines bekannten Fernsehprogramms



oder Films für einen bestimmten Zeitraum (z. B. drei Jahre) eingeräumt wird. Allerdings kann die Häufigkeit der Nutzung durch den Kunden beschränkt sein; möglicherweise kann der Kunde die lizenzierten Inhalte in jedem der drei Jahre nur einmal pro Jahr vorführen. In einem solchen Fall kann es nach Auffassung interessierter Parteien unklar sein, ob die vertraglichen Beschränkungen die Identifizierung der im Vertrag gegebenen Zusagen durch das Unternehmen (d. h. die Beurteilung, ob die Vorführungsbeschränkungen einen Einfluss auf die Feststellung haben, ob das Unternehmen dem Kunden eine oder drei Lizenzen erteilt hat) beeinflussen.³⁴¹

Nach eingehender Prüfung dieses Sachverhalts präzisierte das IASB, dass bei Verträgen, die eine Zusage zur Erteilung einer Lizenz an einen Kunden enthalten, die vertraglichen Zusagen (wie auch bei anderen Verträgen üblich) anhand der Kriterien für die Identifizierung von Leistungsverpflichtungen zu beurteilen sind.³⁴² Diese Beurteilung ist vorzunehmen, bevor die Kriterien zur Bestimmung der Art der von einem Unternehmen mit der Lizenzerteilung abgegebenen Zusage angewendet werden.³⁴³

In seiner Grundlage für Schlussfolgerungen erläutert das IASB weiter, dass es sich bei der Erörterung dieses Sachverhalts auf Beispiel 59 des Standards (siehe Auszug aus IFRS 15 in Abschnitt 8.3.2) gestützt habe. Das Unternehmen kommt zu dem Ergebnis, dass seine einzige Leistungsverpflichtung darin besteht, dem Kunden ein Recht auf Nutzung der Musikaufnahmen einzuräumen. Wann, wo und wie das Recht genutzt werden kann, wird durch die zeitlichen (d. h. zwei Jahre), geografischen (d. h. Land A) und nutzungsbezogenen (d. h. in Werbekampagnen) Vorgaben definiert. Hätte das Unternehmen dem Kunden stattdessen Rechte zur Nutzung der Musikaufnahmen in zwei unterschiedlichen Zeiträumen und an zwei unterschiedlichen geografischen Standorten, z. B. in den Jahren X1-X3 in Land A und in den Jahren X2-X4 in Land B, eingeräumt, müsste es die Kriterien für die Identifizierung von Leistungsverpflichtungen in IFRS 15.27-30 zugrunde legen, um zu bestimmen, ob der Vertrag eine Lizenz enthält, die beide Länder abdeckt, oder ob er für jedes Land eine separate Lizenz vorsieht.³⁴⁴

Daher prüft das Unternehmen alle vertraglichen Bestimmungen, um festzustellen, ob die zugesagten Rechte die Übertragung einer oder mehrerer Lizenzen auf den Kunden zur Folge haben. Diese Feststellung erfordert Ermessensausübung, um zwischen vertraglichen Bestimmungen, die eine Zusage zur Übertragung der Rechte auf Nutzung des geistigen Eigentums des Unternehmens begründen, und solchen, die regeln, wann, wo und wie diese Rechte genutzt werden können, zu unterscheiden. Infolgedessen bieten die im Hinblick auf die Vorschriften zur Identifizierung von Leistungsverpflichtungen in IFRS 15.22-30 vorgenommenen Präzisierungen nach Ansicht des Boards ausreichende Leitlinien für Unternehmen.³⁴⁵

Unsere Sichtweise

Aus unserer Sicht ist bei der Beurteilung vertraglicher Beschränkungen besonders wichtig, ob die Aufhebung einer Beschränkung zu einem zukünftigen Zeitpunkt dazu führt, dass das Unternehmen verpflichtet ist, dem Kunden zu diesem zukünftigen Zeitpunkt *zusätzliche Rechte zu gewähren*, um seine Zusagen aus dem Vertrag zu erfüllen. Das Bestehen einer Verpflichtung, dem Kunden zusätzliche Rechte einzuräumen, deutet darauf hin, dass mehrere Leistungsverpflichtungen vorhanden sein können, die gemäß Schritt 2 des Modells zu bilanzieren sind.

Unternehmen müssen möglicherweise wesentliche Ermessensentscheidungen treffen, um zwischen einer einzigen zugesagten Lizenz mit mehreren Merkmalen und einer Lizenz, die mehrere Zusagen gegenüber dem Kunden enthält, die separate Leistungsverpflichtungen darstellen können, zu unterscheiden.

³⁴¹ Siehe IFRS 15.BC414O.

³⁴² Siehe IFRS 15.BC405-BC406.

³⁴³ Siehe IFRS 15.BC414P.

³⁴⁴ Siehe IFRS 15.BC414Q.

³⁴⁵ Siehe IFRS 15.BC414P.

Lizenzen für geistiges Eigentum



Abweichende Vorgaben des FASB

ASC 606 schreibt vor, dass Unternehmen zwischen vertraglichen Bestimmungen, welche die Merkmale einer einzigen zugesagten Lizenz darstellen (z. B. zeitliche, geografische oder Nutzungsbeschränkungen), und solchen, die das Unternehmen verpflichten, zusätzliche Güter oder Dienstleistungen auf Kunden zu übertragen (z. B. zusätzliche Rechte zum Zugriff auf geistiges Eigentum oder zu dessen Nutzung), unterscheiden müssen. Vertragliche Bestimmungen, die Merkmale einer zugesagten Lizenz darstellen, definieren den Umfang der Rechte eines Kunden an geistigem Eigentum und haben keinen Einfluss darauf, ob eine Leistungsverpflichtung zu einem bestimmten Zeitpunkt oder über einen bestimmten Zeitraum erfüllt wird. Auch wirken sie sich nicht auf die Anzahl der Leistungsverpflichtungen in dem Vertrag aus.

Das IASB hat entschieden, die Vorschriften zur Identifizierung von Leistungsverpflichtungen in einem Vertrag, der eine oder mehrere Lizenzen enthält, unverändert zu lassen, da es bereits Präzisierungen an den allgemeinen Vorschriften zur Identifizierung von Leistungsverpflichtungen vorgenommen hat.³⁴⁶

Infolgedessen weichen die in ASC 606 enthaltenen Leitlinien zu vertraglichen Beschränkungen von den in IFRS 15 enthaltenen Vorschriften ab. Das IASB weist in seiner Grundlage für Schlussfolgerungen allerdings darauf hin, dass ein Unternehmen gemäß ASC 606 die Vorschriften zur Identifizierung von Leistungsverpflichtungen in Schritt 2 des allgemeinen Modells anzuwenden hat, wenn es zwischen vertraglichen Bestimmungen, die eine Zusage zur Übertragung zusätzlicher Rechte begründen, und solchen, die lediglich Merkmale einer Lizenz darstellen und regeln, wann, wo und wie das mit der Lizenz verknüpfte Recht genutzt werden kann, unterscheiden muss.³⁴⁷ Unternehmen müssen sowohl bei Anwendung des IFRS 15 als auch bei Anwendung von ASC 606 möglicherweise in erheblichem Umfang Ermessensentscheidungen treffen, um zwischen einer einzigen zugesagten Lizenz mit mehreren Merkmalen und einer Lizenz, die mehrere Zusagen gegenüber dem Kunden enthält, die separate Leistungsverpflichtungen darstellen können, zu unterscheiden.

³⁴⁶ Siehe IFRS 15.BC414P.

³⁴⁷ Siehe IFRS 15.BC414P.



8.1.4 Zusicherungen, ein Patent zu verteidigen oder aufrechtzuerhalten

Gemäß IFRS 15 stellt eine Zusicherung, ein Patent zu verteidigen oder aufrechtzuerhalten, keine Leistungsverpflichtung in einem Lizenzvertrag dar. Des Weiteren hat diese Art von Zusicherung keinen Einfluss auf die Beurteilung durch den Lizenzgeber, ob die Lizenz ein Recht auf Zugang zu geistigem Eigentum (das über einen bestimmten Zeitraum erfüllt wird) oder ein Recht auf Nutzung geistigen Eigentums (das zu einem bestimmten Zeitpunkt erfüllt wird) gewährt.

Die Vorschriften für Zusicherungen zur Verteidigung oder Aufrechterhaltung von Patenten finden sich im folgenden Auszug aus dem Standard:

Auszug aus IFRS 15

B62. Bei der Beurteilung, ob eine Lizenz ein Recht auf Zugang zu geistigem Eigentum des Unternehmens oder ein Recht auf Nutzung von geistigem Eigentum des Unternehmens gewährt, hat ein Unternehmen die folgenden Faktoren unberücksichtigt zu lassen:

- (a) [...]
- (b) Eigene Zusicherungen, dass es in Bezug auf das geistige Eigentum über ein gültiges Patent verfügt und dieses gegen unberechtigte Nutzung verteidigen wird – Die Zusage, ein Patentrecht zu verteidigen, stellt keine Leistungsverpflichtung dar, da diese Absicherungsmaßnahmen dazu dienen, den Wert des geistigen Eigentums des Unternehmens zu schützen, und dem Kunden die Sicherheit geben, dass die übertragene Lizenz die vertraglich zugesagten Lizenzkonditionen erfüllt.

Es ist nicht ungewöhnlich, dass eine Vereinbarung über geistiges Eigentum eine Klausel enthält, die vorschreibt, dass ein Lizenzgeber dazugehörige Patente verteidigen und aufrechterhalten muss. Die Verteidigung und die Aufrechterhaltung eines Patents stellen eine laufende Verpflichtung dar, um sicherzustellen, dass der Lizenznehmer das geistige Eigentum wie beabsichtigt weiter verwenden kann. Wie bereits erörtert, handelt es sich hierbei nicht um ein nach IFRS 15 zugesagtes Gut oder eine zugesagte Dienstleistung, das bzw. die gemäß Schritt 2 zu bewerten ist. Wenn jedoch zu dem Zeitpunkt, zu dem eine Lizenzvereinbarung abgeschlossen wird, Fragen im Hinblick auf die Gültigkeit eines Patents bestehen, müssen die Lizenzgeber prüfen, ob diese Komponente der Vereinbarung die Kriterien erfüllt, um für Zwecke des Modells zur Umsatzrealisierung nach IFRS 15 als Vertrag zu gelten (siehe hierzu Abschnitt 3.1).

Da eine solche Bestimmung sicherstellen soll, dass der Lizenznehmer das geistige Eigentum wie von ihm beabsichtigt weiter verwenden kann, ist sie mit einer in Abschnitt 9.1 erläuterten *assurance-type warranty* vergleichbar (d. h. einer Gewährleistung, die dem Kunden die Zusicherung gibt, dass das gelieferte Produkt den vertraglich vereinbarten Spezifikationen entspricht). *Assurance-type warranties* fallen nicht in den Anwendungsbereich des IFRS 15 und werden wie in IFRS 15.B30 beschrieben in Übereinstimmung mit den in IAS 37 enthaltenen Vorschriften für Produktgarantien bilanziert.

Lizenzen für geistiges Eigentum

Häufig gestellte Fragen

Frage 8-1: Wie hat ein Unternehmen Änderungen von Lizenzen für geistiges Eigentum zu bilanzieren?

Eine Lizenz gewährt einem Kunden ein Recht auf Nutzung des geistigen Eigentums eines Unternehmens oder ein Recht auf Zugang zu dessen geistigem Eigentum. Die Bedingungen jeder Lizenz für geistiges Eigentum sind im Vertrag definiert, der auch die Rechte des Kunden (z. B. Zeitraum, Geltungsbereich) festlegt. Wenn ein Vertrag, der nur eine Lizenz für geistiges Eigentum umfasst, geändert wird, ist die zusätzliche und/oder geänderte Lizenz unserer Ansicht nach von der ursprünglichen Lizenz eigenständig abgrenzbar, da sich die neuen und/oder geänderten Rechte immer von den durch die ursprüngliche Lizenz übertragenen Rechten unterscheiden werden.

Der Standard enthält Vorschriften zur Bilanzierung von Vertragsänderungen (siehe Abschnitt 3.4), wonach eine solche Änderung, bei der die zugesagten zusätzlichen Güter oder Dienstleistungen eigenständig abgrenzbar sind, wie folgt auf prospektiver Basis zu bilanzieren ist:

- ▶ Die Änderung ist gemäß IFRS 15.20(b) als separater Vertrag zu bilanzieren, wenn die zusätzliche Gegenleistung aus der Änderung dem Einzelveräußerungspreis der neuen Lizenz entspricht.
- ▶ Entspricht die zusätzliche Gegenleistung nicht dem Einzelveräußerungspreis der neuen Lizenz, ist die Änderung nach IFRS 15.21(a) zu bilanzieren.

Bei Änderungen, die gemäß IFRS 15.21(a) als Beendigung des ursprünglichen Vertrags und Begründung eines neuen Vertrags bilanziert werden, werden bisher erfasste Umsatzerlöse aus dem ursprünglichen Vertrag nicht angepasst. Zum Zeitpunkt der Änderung werden der (ggf.) verbleibende,

noch nicht erfasste Transaktionspreis aus dem ursprünglichen Vertrag und der zusätzliche Transaktionspreis aus dem neuen Vertrag der bzw. den verbleibenden Leistungsverpflichtungen des neuen Vertrags zugeordnet. Jegliche Umsatzerlöse, die einer zum Zeitpunkt der Änderung im Zusammenhang mit der Erneuerung oder Verlängerung einer Lizenz begründeten Leistungsverpflichtung zugeordnet wurden, sind zu erfassen, wenn (oder sobald) diese Leistungsverpflichtung erfüllt wird. Dies kann allerdings erst zu Beginn der Erneuerungs- oder Verlängerungsperiode geschehen (siehe Abschnitt 8.4).





8.2 Bestimmung der Art der vom Unternehmen mit der Lizenzerteilung abgegebenen Zusage

Unternehmen müssen die Art einer Zusage zur Erteilung einer Lizenz für geistiges Eigentum beurteilen, um zu bestimmen, ob die Erfüllung der Zusage (bzw. die Erfassung der Umsatzerlöse) über einen bestimmten Zeitraum oder zu einem bestimmten Zeitpunkt erfolgt. Um Unternehmen bei der Feststellung zu helfen, ob eine Lizenz einem Kunden ein Zugangs- oder ein

Nutzungsrecht in Bezug auf das geistige Eigentum einräumt (ein wichtiger Aspekt bei der Bestimmung des Erfüllungszeitraums und damit entscheidend für die zeitliche Erfassung der Umsatzerlöse – siehe Abschnitt 8.3), hat das Board die folgenden Anwendungsleitlinien veröffentlicht:

Auszug aus IFRS 15

B58. Eine von einem Unternehmen mit der Lizenzerteilung abgegebene Zusage stellt eine Zusage zur Gewährung eines Rechts auf Zugang zu geistigem Eigentum des Unternehmens dar, wenn alle folgenden Bedingungen erfüllt sind:

- (a) der Vertrag sieht vor oder der Kunde erwartet nach vernünftigem Ermessen, dass das Unternehmen Aktivitäten durchführen wird, die sich wesentlich auf das geistige Eigentum, an dem der Kunde Rechte hält, auswirken (siehe die Paragraphen B59 und B59A);
- (b) durch die mit der Lizenz gewährten Rechte ist der Kunde unmittelbar von allen positiven oder negativen Auswirkungen der in Paragraph B58(a) genannten Aktivitäten betroffen; und
- (c) mit der Durchführung solcher Aktivitäten wird weder ein Gut noch eine Dienstleistung auf den Kunden übertragen (siehe Paragraph 25).

B59. Zu den möglichen Indikatoren, bei deren Vorliegen ein Kunde nach vernünftigem Ermessen erwarten kann, dass ein Unternehmen Aktivitäten durchführen wird, die sich wesentlich auf das geistige Eigentum auswirken, zählen die Geschäftsgepflogenheiten, veröffentlichten Leitlinien oder spezifischen Aussagen des Unternehmens. Haben das Unternehmen und der Kunde ein gemeinsames wirtschaftliches Interesse (z. B. eine umsatzabhängige Lizenzgebühr) in Bezug auf das geistige Eigentum, an dem der Kunde Rechte hält, ist dies ein weiterer möglicher (wenn auch nicht zwingender) Indikator dafür, dass der Kunde nach vernünftigem Ermessen die Durchführung solcher Aktivitäten durch das Unternehmen erwarten kann.

B59A. Die Aktivitäten eines Unternehmens wirken sich wesentlich auf das geistige Eigentum, an dem der Kunde Rechte hält, aus, wenn entweder

- (a) erwartet wird, dass diese Aktivitäten die Form (beispielsweise das Design oder den Inhalt) oder die Funktion (beispielsweise die Fähigkeit zur Wahrnehmung einer Funktion oder Aufgabe) des geistigen Eigentums wesentlich ändern, oder
- (b) die Fähigkeit des Kunden, Nutzen aus dem geistigen Eigentum zu ziehen, sich im Wesentlichen aus diesen Aktivitäten ableitet oder davon abhängig ist. So leitet sich beispielsweise der Nutzen einer Marke häufig von den laufenden Aktivitäten des Unternehmens, die den Wert des geistigen Eigentums fördern oder erhalten, ab oder ist von diesen abhängig. ►

Lizenzen für geistiges Eigentum

Auszug aus IFRS 15 (Fortsetzung)

Wenn das geistige Eigentum, an dem der Kunde Rechte hält, eine wesentliche eigenständige Funktion aufweist, leitet sich ein wesentlicher Teil des Nutzens dieses geistigen Eigentums dementsprechend von dieser Funktion ab. Folglich würden sich die Aktivitäten des Unternehmens nicht wesentlich auf die Fähigkeit des Kunden auswirken, den Nutzen aus diesem geistigen Eigentum ziehen, es sei denn seine Form oder Funktion werden durch diese Aktivitäten wesentlich geändert. Beispiele für geistiges Eigentum, das häufig eine wesentliche eigenständige Funktion aufweist, sind Software, biologische Verbindungen oder Arzneimittelrezepturen sowie Medieninhalte (wie Filme, Fernsehshows und Musikaufnahmen).

Die Veröffentlichung dieser Anwendungsleitlinien spiegelt die Entscheidung des Boards wider, den Fokus auf die Merkmale von Lizenzen zu legen, die ein Recht auf Zugang zu geistigem Eigentum gewähren. Lizenzen für geistiges Eigentum, die nicht diese Merkmale aufweisen, fallen automatisch in die Kategorie der Nutzungsrechte für geistiges Eigentum. Diese Analyse ist auf Situationen gerichtet, in denen das zugrunde liegende geistige Eigentum im Laufe der Lizenzdauer Änderungen unterliegt.

Eine Zusage eines Unternehmens stellt immer dann ein Recht auf Zugang zu seinem geistigen Eigentum dar, wenn (1) das Unternehmen dazu verpflichtet ist, Aktivitäten durchzuführen, die Auswirkungen auf das der Lizenz zugrunde liegende geistige Eigentum haben (oder der Kunde nach vernünftigem Ermessen mit solchen Aktivitäten rechnet), und (2) der Kunde von den positiven oder negativen Folgen solcher Änderungen betroffen ist.

Wichtig ist, dass ein Unternehmen bei dieser Beurteilung den Effekt anderer Leistungsverpflichtungen aus dem Vertrag ausklammert. Wenn es beispielsweise einen Vertrag über die Lizenzierung von Software und den Zugriff auf alle künftigen Softwareaktualisierungen innerhalb der Lizenzdauer abschließt, hat es zunächst zu prüfen, ob die Lizenz und die Zusage, dem Kunden Zugriff auf künftige Aktualisierungen zu gewähren, separate Leistungsverpflichtungen darstellen. Sind sie als separat zu bewerten, hat das Unternehmen bei der Beurteilung, ob es vertraglich (explizit oder implizit) verpflichtet ist, während der Lizenzdauer Aktivitäten zur Modifizierung der

Software durchzuführen, alle Änderungen und Aktivitäten unberücksichtigt zu lassen, die im Zusammenhang mit der Leistungsverpflichtung zur Lieferung künftiger Updates stehen.

Die in dieser Beurteilung berücksichtigten Aktivitäten schließen zwar keine Leistungsverpflichtungen ein, können jedoch Teil der gewöhnlichen, laufenden Tätigkeiten und der Geschäftsgewohnheiten des Unternehmens sein (d. h., es muss sich nicht um Tätigkeiten handeln, die das Unternehmen in direktem Zusammenhang mit dem Vertrag durchführt, den es mit dem Kunden geschlossen hat). Des Weiteren weist das Board in der Grundlage für Schlussfolgerungen darauf hin, dass das Vorhandensein eines gemeinsamen wirtschaftlichen Interesses der Parteien (z. B. eine umsatz- oder nutzungsabhängige Lizenzgebühr) ein potenzieller Indikator dafür ist, dass der Kunde nach vernünftigem Ermessen die Durchführung solcher Aktivitäten durch das Unternehmen erwartet.³⁴⁸

Nachdem das Unternehmen die für diese Beurteilung erforderlichen Aktivitäten identifiziert hat, muss es bestimmen, ob diese wesentlichen Auswirkungen auf das geistige Eigentum haben, an dem der Kunde Rechte hält. Der Standard regelt, dass solche Aktivitäten wesentliche Auswirkungen auf das geistige Eigentum haben, wenn sie

- ▶ die Form (z. B. die Gestaltung oder den Inhalt) oder die Funktionalität (z. B. die Möglichkeit, eine Funktion oder Aufgabe auszuführen) des geistigen Eigentums erheblich ändern werden oder

³⁴⁸ Siehe IFRS 15.BC413.



- die Fähigkeit des Kunden, aus diesem geistigen Eigentum einen Nutzen zu ziehen, beeinflussen (z. B. ist der Nutzen aus einem Markennamen häufig auf die laufenden Aktivitäten des Unternehmens, die den Wert des geistigen Eigentums unterstützen oder erhalten, zurückzuführen bzw. davon abhängig).

Wenn das geistige Eigentum in wesentlichem Maße eigenständig genutzt werden kann, zieht der Kunde gemäß dem Standard einen wesentlichen Teil des mit dem geistigen Eigentum verbundenen Nutzens aus dieser Funktionalität. Infolgedessen würden die Möglichkeiten des Kunden, aus dem lizenzierten geistigen Eigentum einen Nutzen zu ziehen, durch die Aktivitäten des Unternehmens nicht erheblich beeinflusst, es sei denn, diese Aktivitäten ändern die Form oder Funktionalität des geistigen Eigentums.³⁴⁹ Somit gilt: Kann das geistige Eigentum in wesentlichem Maße eigenständig genutzt werden, werden die Umsatzerlöse zu einem bestimmten Zeitpunkt erfasst. Zu den im Standard genannten Beispielen für die unterschiedlichen Arten geistigen Eigentums, die in wesentlichem Maße eigenständig genutzt werden können, zählen Software, biologische Verbindungen oder Arzneimittelformeln und fertiggestellte Medieninhalte.

Das IASB hat das Konzept „in wesentlichem Maße eigenständig nutzbar“ zwar nicht definiert, dafür jedoch Präzisierungen an den im Standard genannten Beispielen vorgenommen, um zu veranschaulichen, wann das geistige Eigentum, an dem der Kunde Rechte hält, in wesentlichem Maße eigenständig genutzt werden kann. In bestimmten Fällen wird dies eindeutig feststellbar sein. Kann das geistige Eigentum nicht in wesentlichem Maße eigenständig genutzt werden, kann der Nutzen für den Kunden im Wesentlichen aus dem Wert des geistigen Eigentums und den Aktivitäten des Unternehmens zur Unterstützung oder zum Erhalt dieses Wertes gezogen werden. Allerdings hat das IASB deutlich gemacht, dass ein Unternehmen möglicherweise Ermessen ausüben muss, um zu bestimmen, ob das geistige Eigentum, an dem der Kunde Rechte hält, in wesentlichem Maße eigenständig genutzt werden kann.³⁵⁰

Unsere Sichtweise

Unternehmen, die ihren Kunden Lizenzen für geistiges Eigentum gewähren, müssen die Leistungsverpflichtungen gemäß Schritt 2 des Modells adäquat identifizieren. Dies ist deshalb so wichtig, weil sich die daraus gezogenen Schlussfolgerungen auf die Beurteilung des Unternehmens auswirken, ob seine Aktivitäten die Form oder die Funktionalität des geistigen Eigentums wesentlich ändern oder die Fähigkeit des Kunden, aus diesem geistigen Eigentum einen Nutzen zu ziehen, beeinflussen.



³⁴⁹ Siehe IFRS 15.B59A.

³⁵⁰ Siehe IFRS 15.BC414I.

Lizenzen für geistiges Eigentum



Abweichende Vorgaben des FASB

Im Gegensatz zu IFRS 15 müssen Unternehmen gemäß ASC 606 Lizenzen für geistiges Eigentum in eine der beiden folgenden Kategorien einstufen, um die Art der vom Unternehmen mit der Lizenzerteilung abgegebenen Zusage zu bestimmen:

- (a) **Lizenzen für funktionales geistiges Eigentum:** Dieses geistige Eigentum, beispielsweise viele Arten von Software oder fertiggestellte Medieninhalte wie Filme, Fernsehshows oder Musiktitel, kann in wesentlichem Maße eigenständig genutzt werden. Sofern die laufenden Aktivitäten des Lizenzgebers keinen wesentlichen Einfluss auf die Funktionalität des geistigen Eigentums haben und auch keine anderweitige Übertragung eines Guts oder einer Dienstleistung auf den Kunden darstellen, sind die Umsatzerlöse für diese Lizenzen zu dem Zeitpunkt zu erfassen, zu dem das geistige Eigentum dem Kunden zu seiner eigenen Verwendung und seinem eigenen Nutzen zur Verfügung gestellt wird. Wenn aufgrund der Aktivitäten des Lizenzgebers, die keine Übertragung zugesagter Güter oder Dienstleistungen auf den Kunden darstellen, zu erwarten ist, dass sich die Funktionalität des geistigen Eigentums wesentlich ändern wird, und wenn der Kunde vertraglich oder praktisch verpflichtet ist, die neueste Version des geistigen Eigentums zu verwenden, sind die Umsatzerlöse für die Lizenz über einen bestimmten Zeitraum zu erfassen. In seiner Grundlage für Schlussfolgerungen geht das FASB im Hinblick auf ASU 2016-10 davon aus, dass Unternehmen die Kriterien für die Erfassung von Lizenzen für funktionales geistiges Eigentum über einen bestimmten Zeitraum nur selten, falls überhaupt, erfüllen werden.
- (b) **Lizenzen für symbolisches geistiges Eigentum:** Dieses geistige Eigentum, z. B. Marken oder Team- und Handelsnamen, kann nicht in wesentlichem Maße eigenständig genutzt werden. Der Nutzen ist auf die früheren oder laufenden Aktivitäten des Lizenzgebers, z. B. Aktivitäten, die den Wert bestimmter Charaktere aus einem Animationsfilm unterstützen, zurückzuführen. Umsatzerlöse aus Lizenzen für symbolisches geistiges Eigentum sind daher über einen bestimmten Zeitraum, z. B. über die Laufzeit der Lizenz, zu erfassen, während dessen die Leistungsverpflichtung erfüllt wird.

IASB und FASB waren sich einig, dass ihre jeweiligen Ansätze grundsätzlich zu einheitlichen Schlussfolgerungen führen. Sie räumten jedoch ein, dass es durch die Anwendung der unterschiedlichen Ansätze zu abweichenden Ergebnissen kommen kann, wenn Unternehmen Lizenzen für Markennamen vergeben, die nicht mehr im Zusammenhang mit den laufenden Aktivitäten des Lizenzgebers stehen. Ein Beispiel hierfür wäre die Lizenzierung des Markennamens eines nicht mehr bestehenden Sportteams. Gemäß dem Ansatz des FASB wäre eine Lizenz für einen Markennamen als symbolisches geistiges Eigentum einzustufen und die Umsatzerlöse wären über einen bestimmten Zeitraum zu erfassen, unabhängig davon, ob dieses geistige Eigentum weiterhin mit den laufenden Aktivitäten des Lizenzgebers in Verbindung steht. Nach dem Ansatz des IASB werden die Umsatzerlöse zu einem bestimmten Zeitpunkt erfasst, wenn keine laufenden Aktivitäten mehr durchgeführt werden, die wesentliche Auswirkungen auf das geistige Eigentum haben.³⁵¹

³⁵¹ Siehe IFRS 15.BC414K, BC414N.



8.2.1 Anwendung der Anwendungsleitlinien für Lizenzen auf eine einzige (gebündelte) Leistungsverpflichtung, die eine Lizenz für geistiges Eigentum einschließt

IFRS 15 schreibt nicht explizit vor, dass ein Unternehmen die Art seiner im Rahmen der Lizenzerteilung für geistiges Eigentum abgegebenen Zusage berücksichtigen muss, wenn es das allgemeine Modell zur Umsatzrealisierung auf Leistungsverpflichtungen anwendet, die sowohl eine (nicht eigenständig abgrenzbare) Lizenz als auch andere Güter oder Dienstleistungen umfassen. Das Board stellt in der Grundlage für Schlussfolgerungen jedoch klar, dass ein Unternehmen die Anwendungsleitlinien für Lizenzen heranziehen muss, um die Art der Zusage gegenüber dem Kunden bestimmen zu können, wenn es eine Lizenz mit anderen zugesagten Gütern oder Dienstleistungen in einer einzigen Leistungsverpflichtung zusammenfassen muss und die Lizenz den Haupt- oder den vorrangigen Bestandteil (d. h. den Hauptgegenstand) dieser Leistungsverpflichtung bildet.³⁵²

Falls die Lizenz den Hauptgegenstand einer einzigen Leistungsverpflichtung darstellt, muss das Unternehmen in folgenden Fällen die Anwendungsleitlinien für Lizenzen beachten:

- (a) bei der Bestimmung, ob die Leistungsverpflichtung über einen bestimmten Zeitraum oder zu einem bestimmten Zeitpunkt zu erfüllen ist, und
- (b) bei der Auswahl einer geeigneten Methode für die Messung des Leistungsfortschritts der Leistungsverpflichtung, sofern diese über einen bestimmten Zeitraum zu erfüllen ist

Die Berücksichtigung der Art der Zusage, die ein Unternehmen im Rahmen der Erteilung einer Lizenz, die Teil einer einzigen zusammengefassten Leistungsverpflichtung ist, abgegeben hat, stellt keinen gesonderten Schritt bzw. keine separate Beurteilung gemäß dem Umsatzrealisierungsmodell dar. Sie geht vielmehr auf die allgemeinen Vorgaben in

Schritt 5 des Modells zurück und soll Unternehmen bei der Beurteilung, ob diese einzige Leistungsverpflichtung über einen bestimmten Zeitraum oder zu einem bestimmten Zeitpunkt zu erfüllen ist, sowie bei der Auswahl einer geeigneten Methode zur Bestimmung des Leistungsfortschritts (falls die Leistungsverpflichtung über einen bestimmten Zeitraum zu erfüllen ist) helfen.

Das IASB liefert keine Anwendungsleitlinien oder klaren Vorgaben für die Bestimmung, wann eine Lizenz den Haupt- oder den vorrangigen Bestandteil (d. h. den Hauptgegenstand) bildet. Es erklärt jedoch in seiner Grundlage für Schlussfolgerungen, dass die Nichtberücksichtigung der Art der Zusage, die ein Unternehmen im Rahmen der Erteilung einer mit anderen zugesagten Gütern oder Dienstleistungen zu einer einzigen Leistungsverpflichtung zusammengefassten Lizenz abgegeben hat, in manchen Fällen zu einer Bilanzierung führen würde, welche die Leistung des Unternehmens nicht bestmöglich abbildet. Als Beispiel sei angenommen, dass ein Unternehmen eine Lizenz mit einer Laufzeit von zehn Jahren vergibt und diese Lizenz nicht von einer Dienstleistungsvereinbarung mit einer Laufzeit von einem Jahr abgegrenzt werden kann. Laut Ansicht des IASB kann eine Leistungsverpflichtung aus einer eigenständig abgrenzbaren Lizenz, die einem Kunden während eines Zeitraums von zehn Jahren Zugang zum geistigen Eigentum des Unternehmens gewährt, erst am Ende des Zeitraums, in dem der Kunde das Zugangsrecht besitzt, als vollständig erfüllt betrachtet werden. Bezogen auf das vorgenannte Beispiel sei es daher nicht korrekt zu bestimmen, dass eine einzige Leistungsverpflichtung, die diese Lizenz einschließt, über die einjährige Laufzeit der Dienstleistungsvereinbarung erfüllt wird.³⁵³

Der Standard enthält Beispiele, die verdeutlichen, wie ein Unternehmen die Anwendungsleitlinien für Lizenzen anzuwenden hat, um die Art einer Leistungsverpflichtung zu bestimmen, die sowohl eine Lizenz für geistiges Eigentum als auch andere zugesagte Güter oder Dienstleistungen umfasst.

³⁵² Siehe IFRS 15.BC407.

³⁵³ Siehe IFRS 15.BC414X.

Lizenzen für geistiges Eigentum

In Beispiel 56, Fall A (siehe nachfolgend) lizenziert ein Unternehmen die Patentrechte an einem zugelassenen Arzneipräparat an seinen Kunden und verpflichtet sich außerdem zur Herstellung des Arzneimittels für seinen Kunden. Das Unternehmen zieht den Schluss, dass kein anderes Unternehmen die Produktionsleistungen erbringen kann, da der Produktionsprozess so hochgradig spezialisiert ist. Die Lizenz kann somit nicht getrennt von den Produktionsleistungen

erworben werden und der Kunde kann die Lizenz weder einzeln noch zusammen mit anderen jederzeit verfügbaren Ressourcen nutzen (d. h., die Lizenz und die Produktionsleistungen können nicht eigenständig abgegrenzt werden). Infolgedessen sind die Zusagen des Unternehmens, die Lizenz zu gewähren und das Arzneimittel zu produzieren, wie folgt als eine einzige Leistungsverpflichtung zu bilanzieren:

Auszug aus IFRS 15

Beispiel 56: Identifizierung einer abgrenzbaren Lizenz (IFRS 15.IE281-IE284)

Ein Pharmaunternehmen lizenziert an einen Kunden seine Patentrechte an einem zugelassenen Arzneipräparat für die Dauer von zehn Jahren und verpflichtet sich außerdem zur Herstellung des Arzneimittels für seinen Kunden. Das Medikament ist am Markt etabliert. Daher betreibt das Unternehmen entsprechend seinen Geschäftsgepflogenheiten keine Verkaufsförderungsaktivitäten.

Fall A: Die Lizenz ist nicht eigenständig abgrenzbar

In diesem Fall ist der Produktionsprozess so hochgradig spezialisiert, dass kein anderes Unternehmen das Arzneimittel herstellen kann. Die Lizenz kann somit nicht getrennt von den Produktionsleistungen erworben werden.

Das Unternehmen prüft die dem Kunden zugesagten Güter und Dienstleistungen, um zu bestimmen, welche davon in Übereinstimmung mit Paragraph 27 des IFRS 15 eigenständig abgrenzbar sind. Dabei kommt es zu dem Ergebnis, dass der Kunde die Lizenz nur in Verbindung mit den Produktionsleistungen nutzen kann. Das Kriterium in Paragraph 27(a) des IFRS 15 ist demnach nicht erfüllt. Folglich sind die Lizenz und die Produktionsleistungen nicht eigenständig abgrenzbar, und das Unternehmen behandelt die Lizenz und die Produktionsleistungen als eine einzige Leistungsverpflichtung.

Das Unternehmen wendet die Paragraphen 31-38 des IFRS 15 an, um zu bestimmen, ob die Leistungsverpflichtung (d. h. die Lizenz zusammen mit den Produktionsleistungen) zu einem bestimmten Zeitpunkt oder über einen bestimmten Zeitraum erfüllt wird.

Fall B: Die Lizenz ist eigenständig abgrenzbar

Siehe hierzu Beispiel 56 in Abschnitt 8.1.1.

Das vorstehende Beispiel macht deutlich, wie wichtig es ist, die Anwendungsleitlinien für Lizenzen heranzuziehen, um die Art der Zusage zu bestimmen, die ein Unternehmen im Rahmen der Erteilung einer mit anderen zugesagten Gütern oder Dienstleistungen zu einer einzigen Leistungsverpflichtung zusammengefassten Lizenz abgegeben hat. Denn die Schlussfolgerung, ob eine nicht eigenständig abgrenzbare Lizenz dem Kunden ein Recht auf Nutzung geistigen Eigentums oder ein Recht auf Zugang zu geistigem Eigentum gewährt, kann

den Zeitpunkt der Erfassung von Umsatzerlösen aus einer einzigen zusammengefassten Leistungsverpflichtung wesentlich beeinflussen. In Beispiel 56, Fall A muss das Unternehmen die Art seiner Zusage, die es mit der Erteilung einer Lizenz innerhalb der einzigen Leistungsverpflichtung (bestehend aus der Lizenz und den Produktionsleistungen) abgegeben hat, bestimmen, wenn (oder sobald) es seine Leistungsverpflichtung gegenüber dem Kunden erfüllt, um den allgemeinen Grundsatz für die Erfassung von Umsatzerlösen



korrekt anzuwenden. Wenn die Lizenz dem Kunden ein Recht auf Nutzung des geistigen Eigentums des Unternehmens einräumen würde, das für sich genommen zu dem Zeitpunkt erfasst würde, zu dem die Verfügungsgewalt über die Lizenz auf den Kunden übergeht, wäre die zusammengefasste Leistungsverpflichtung voraussichtlich erst mit Abschluss der Produktionsleistungen vollständig erfüllt. Würde die Lizenz dem Kunden hingegen ein Recht auf Zugang zum geistigen Eigentum des Unternehmens gewähren, wäre die zusammengefasste Leistungsverpflichtung bis zum Ende der zehnjährigen Laufzeit der Lizenz nicht vollständig erfüllt. Dadurch würde sich der Zeitraum der Umsatzrealisierung voraussichtlich über den Zeitpunkt hinaus verlängern, zu dem die Produktionsleistungen abgeschlossen sind.



Abweichende Vorgaben des FASB

ASC 606 legt ausdrücklich fest, dass ein Unternehmen die Art seiner mit der Lizenzerteilung abgegebenen Zusage zu berücksichtigen hat, wenn es das allgemeine Umsatzrealisierungsmodell auf eine einzige Leistungsverpflichtung anwendet, die neben einer Lizenz auch andere Güter oder Dienstleistungen einschließt (d. h. wenn es die mit den Leitlinien in IFRS 15.31-45 übereinstimmenden allgemeinen Vorschriften anwendet, um zu beurteilen, ob die Leistungsverpflichtungen zu einem bestimmten Zeitpunkt oder über einen bestimmten Zeitraum erfüllt werden). Wenn die Lizenz nicht den Hauptgegenstand einer einzigen Leistungsverpflichtung darstellt, kann dies folglich dazu führen, dass ein US-GAAP-Abschlussersteller die Art seiner mit der Lizenzerteilung abgegebenen Zusage häufiger bestimmen muss als ein IFRS-Abschlussersteller.³⁵⁴ Die Feststellung, ob eine Lizenz den Hauptgegenstand der Leistungsverpflichtung bildet, kann in manchen Situationen einfach sein, in anderen hingegen nicht. Daher kann es sein, dass Unternehmen wesentliche Ermessensentscheidungen treffen und sowohl qualitative als auch quantitative Faktoren einbeziehen müssen.

³⁵⁴ Siehe IFRS 15.BC414Y.

8.3. Übertragung der Verfügungsgewalt über lizenziertes geistiges Eigentum

Zur Bestimmung, ob die Übertragung einer Lizenz für geistiges Eigentum auf einen Kunden (und die Erfassung der dazugehörigen Umsatzerlöse) zu einem bestimmten Zeitpunkt oder über einen bestimmten Zeitraum erfolgt, ist gemäß dem Standard zu prüfen, welches der folgenden Rechte das Unternehmen dem Kunden einräumt:

- ▶ während der gesamten Lizenzdauer ein Recht auf Zugang zum geistigen Eigentum des Unternehmens, für das während der Lizenzdauer Umsatzerlöse erfasst werden, oder
- ▶ ein Recht auf Nutzung von geistigem Eigentum des Unternehmens in dem zum Zeitpunkt der Lizenzerteilung bestehenden Zustand, für das zu dem Zeitpunkt, zu dem der Kunde das lizenzierte geistige Eigentum erstmals verwenden und einen Nutzen daraus ziehen kann, Umsatzerlöse erfasst werden



Lizenzen für geistiges Eigentum

Der Standard enthält folgende Anwendungsleitlinien zum Zeitpunkt der Umsatzrealisierung für Lizenzen, die ein Zugangsrecht, und für solche, die ein Nutzungsrecht gewähren:

Auszug aus IFRS 15

B60. Sind die in Paragraph B58 genannten Bedingungen erfüllt, ist die Zusage zur Erteilung einer Lizenz als eine über einen bestimmten Zeitraum erfüllte Leistungsverpflichtung zu bilanzieren, da der Nutzen, der mit dem Zugang zum geistigen Eigentum des Unternehmens verbunden ist, dem Kunden zufließt und er gleichzeitig die Leistung nutzt, während diese erbracht wird (siehe Paragraph 35[a]). Zur Auswahl einer angemessenen Methode zur Messung des Leistungsfortschritts gegenüber der vollständigen Erfüllung der Verpflichtung, Zugang zum geistigen Eigentum zu gewähren, hat ein Unternehmen nach den Paragraphen 39-45 zu verfahren.

B61. Sind die in Paragraph B58 genannten Bedingungen nicht erfüllt, besteht die Zusage des Unternehmens darin, dem Kunden ein Recht auf Nutzung seines geistigen Eigentums – mit Stand (in Form und Funktion) zum Zeitpunkt der Lizenzerteilung – einzuräumen. Dies bedeutet, dass der Kunde zum Zeitpunkt der Lizenzerteilung bestimmen kann, wie er die Lizenz nutzt, und im Wesentlichen den verbleibenden Nutzen daraus ziehen kann. Sagt ein Unternehmen ein Recht auf Nutzung seines geistigen Eigentums zu, ist diese Zusage als eine zu einem bestimmten Zeitpunkt erfüllte Leistungsverpflichtung zu bilanzieren. Den Zeitpunkt, zu dem die Lizenz auf den Kunden übertragen wird, hat das Unternehmen nach Paragraph 38 zu bestimmen. Allerdings können Erlöse aus einer Lizenz, die zur Nutzung des geistigen Eigentums eines Unternehmens berechtigt, nicht vor Beginn des Zeitraums erfasst werden, in dem der Kunde die Lizenz verwenden und den Nutzen daraus ziehen kann. Beginnt z. B. ein Software-Lizenzzeitraum, bevor das Unternehmen dem Kunden den Code liefert (oder auf anderem Wege zur Verfügung stellt), der die sofortige Nutzung der Software ermöglicht, wird das Unternehmen die Erlöse nicht vor Lieferung (oder anderweitiger Bereitstellung) dieses Codes erfassen.

8.3.1 Zugangsrecht (im März 2020 aktualisiert)

Das Board ist zu dem Ergebnis gelangt, dass die Leistungsverpflichtung aus einer Lizenz, die einem Unternehmen das Recht auf Zugang zu geistigem Eigentum gewährt, über einen bestimmten Zeitraum erfüllt wird, da dem Kunden der Nutzen aus der Leistung des Unternehmens zufließt und er die Leistung nutzt, während sie erbracht wird. Dies schließt die damit im Zusammenhang stehenden Aktivitäten des Unternehmens ein.³⁵⁵ Die Schlussfolgerung der Boards beruht auf der Einschätzung, dass der Kunde bei einer Lizenz, die Änderungen unterliegt (und bei der der Kunde

von den positiven oder negativen Auswirkungen solcher Änderungen betroffen ist), die volle Verfügungsgewalt über die Lizenz für das geistige Eigentum nicht zu einem bestimmten Zeitpunkt erlangen kann, sondern diese vielmehr über die Lizenzdauer hinweg erlangt. Unternehmen müssen die allgemeinen Vorschriften in IFRS 15.39-45 anwenden, um zu ermitteln, welche Methode zur Messung des Leistungsfortschritts angemessen ist (siehe Abschnitt 7.1.4), sowie die in IFRS 15.B61 enthaltene Vorschrift zur Nutzung und Nutzenziehung, die in Abschnitt 8.3.3 erläutert wird.

³⁵⁵ Siehe IFRS 15.BC414.



Der Standard enthält folgendes Beispiel für eine Lizenz, die ein Zugangsrecht gewährt:

Auszug aus IFRS 15

Beispiel 58: Zugang zu geistigem Eigentum (IFRS 15.IE297-IE302)

Ein Unternehmen, das Comics verlegt, erteilt einem Kunden für die Dauer von vier Jahren eine Lizenz zur Nutzung des Erscheinungsbildes und der Namen von Charakteren aus drei der von ihm veröffentlichten Comics. Jeder der Comics enthält bestimmte Hauptcharaktere. Zusätzlich zu diesen werden jedoch regelmäßig neue Charaktere eingeführt, und das Erscheinungsbild der einzelnen Charaktere ändert sich im Laufe der Zeit. Der Kunde, ein Betreiber von Kreuzfahrtschiffen, darf unterschiedlichen Gebrauch von den Charakteren des Unternehmens machen, etwa in Shows oder Paraden, sofern dies innerhalb vernünftiger Grenzen erfolgt. Er ist vertraglich verpflichtet, das jeweils aktuelle Erscheinungsbild der Charaktere zu verwenden.

Im Gegenzug für die Erteilung der Lizenz erhält das Unternehmen in jedem Jahr der vierjährigen Laufzeit eine feste Zahlung von WE 1 Mio.

Das Unternehmen prüft die dem Kunden zugesagten Güter und Dienstleistungen gemäß Paragraph 27 des IFRS 15, um zu ermitteln, welche Güter und Dienstleistungen eigenständig abgrenzbar sind. Dabei kommt es zu dem Ergebnis, dass seine einzige Leistungsverpflichtung in der Zusage besteht, eine Lizenz zu erteilen. Das bedeutet, dass mit den zusätzlichen Aktivitäten, die in Verbindung mit der Lizenz durchgeführt werden, keine unmittelbare Übertragung eines Guts oder einer Dienstleistung auf den Kunden stattfindet. Diese Aktivitäten sind vielmehr Teil der Zusage des Unternehmens, eine Lizenz zu erteilen.

Das Unternehmen beurteilt die Art seiner Zusage zur Übertragung der Lizenz gemäß Paragraph B58 des IFRS 15. Bei der Prüfung der Kriterien berücksichtigt es folgende Anhaltspunkte:

- (a) Der Kunde erwartet nach vernünftigem Ermessen (auf der Grundlage der Geschäftsgepflogenheiten des Unternehmens), dass das Unternehmen Aktivitäten durchführen wird, die wesentliche Auswirkungen auf das geistige Eigentum haben werden, an dem der Kunde Rechte hält (d. h. die Charaktere). Schließlich ändert sich durch die Aktivitäten des Unternehmens (d. h. die Weiterentwicklung der Charaktere) die Form des geistigen Eigentums, an dem der Kunde Rechte hält. Außerdem ist die Fähigkeit des Kunden, aus diesem geistigen Eigentum einen Nutzen zu ziehen, in wesentlichem Maße auf die laufenden Aktivitäten des Unternehmens (d. h. die Veröffentlichung der Comics) zurückzuführen oder davon abhängig.
- (b) Durch die mit der Lizenz gewährten Rechte ist der Kunde unmittelbar von allen positiven oder negativen Auswirkungen der Aktivitäten des Unternehmens betroffen, da er vertraglich dazu verpflichtet ist, das jeweils aktuelle Erscheinungsbild der Charaktere zu verwenden.
- (c) Zwar kann dem Kunden aufgrund der ihm mit der Lizenz verliehenen Rechte ein Nutzen aus diesen Aktivitäten zufließen, doch wird mit der Durchführung solcher Aktivitäten weder ein Gut noch eine Dienstleistung auf den Kunden übertragen. ►

Lizenzen für geistiges Eigentum

Auszug aus IFRS 15 (Fortsetzung)

Daraus schließt das Unternehmen, dass die Kriterien des Paragraphen B58 erfüllt sind und dass die Zusage des Unternehmens, die Lizenz auf den Kunden zu übertragen, ein Zugangsrecht darstellt, mit dem der Kunde Zugang zu dem geistigen Eigentum des Unternehmens in dem während der Lizenzdauer bestehenden Zustand erhält. Folglich bilanziert das Unternehmen die zugesagte Lizenz als Leistungsverpflichtung, die über einen bestimmten Zeitraum erfüllt wird (d. h., die Voraussetzung in Paragraph 35[a] des IFRS 15 trifft zu).

Unter Anwendung der Paragraphen 39-45 des IFRS 15 bestimmt das Unternehmen die Methode, die seine Leistungserfüllung in Bezug auf die Lizenz am besten abbildet. Da der Vertrag dem Kunden gestattet, die lizenzierten Charaktere für einen festen Zeitraum unbeschränkt zu verwenden, ist das Unternehmen der Auffassung, dass sich eine zeitbasierte Methode am besten eignet, um den Leistungsfortschritt gegenüber der vollständigen Erfüllung der Leistungsverpflichtung zu bestimmen.

Häufig gestellte Fragen

Frage 8-2: Kann eine Lizenz, die ein Recht auf Zugang zu geistigem Eigentum gewährt, eine Reihe eigenständig abgrenzbarer Güter oder Dienstleistungen enthalten, die als eine einzige Leistungsverpflichtung zu bilanzieren wären?

Schritt 2 des Modells schreibt vor, dass ein Unternehmen die Leistungsverpflichtungen in einem Vertrag zu identifizieren hat. Dazu zählt auch die Beurteilung, ob mehrere eigenständig abgrenzbare Güter oder Dienstleistungen gemäß dem *series requirement* als eine einzige Leistungsverpflichtung zu bilanzieren wären (siehe Abschnitt 4.2.2). Es ist davon auszugehen, dass viele Lizenzen, die dem Kunden ein Recht auf Zugang zu geistigem Eigentum einräumen, eine Reihe eigenständig abgrenzbarer Güter oder Dienstleistungen beinhalten, die im Wesentlichen gleich sind und nach dem gleichen Muster auf den Kunden übertragen werden (z. B. eine Reihe von eigenständig abgrenzbaren Zugangsperioden zu geistigem Eigentum wie beispielsweise eine monatliche oder vierteljährliche Zugriffsmöglichkeit).

Ein TRG-Agendapapier enthielt ein Beispiel einer Lizenz, die ein Recht auf Zugang zu geistigem Eigentum gewährt, das als eine Reihe eigenständig abgrenzbarer Güter oder Dienstleistungen zu bilanzieren ist.³⁵⁶ In dem Beispiel erteilt ein Franchisegeber einem Franchisenehmer eine Lizenz für geistiges

Eigentum, die dem Franchisenehmer die Nutzung des Firmennamens und den Vertrieb seiner Produkte für den Zeitraum von zehn Jahren gestattet. Besteht die Zusage eines Unternehmens in der Erbringung einer einzigen Dienstleistung über einen bestimmten Zeitraum, wäre bei der Beurteilung, ob die Güter oder Dienstleistungen eigenständig abgrenzbar und im Wesentlichen gleich sind, zu prüfen, ob die einzelnen Zeiteinheiten des Zugangs zum geistigen Eigentum (z. B. Stunde oder Tag) einzeln abgrenzbar und im Wesentlichen gleich sind (siehe hierzu auch Frage 4-6 in Abschnitt 4.2.2). Im vorliegenden Beispiel ist die Art der Zusage des Franchisegebers so gestaltet, dass sie ein Recht auf Zugang zum geistigen Eigentum während der gesamten Lizenzdauer gewährt. Jede Zeiteinheit ist eigenständig abgrenzbar, da der Kunde sein Zugangsrecht an jedem einzelnen Tag nutzen kann (d. h., jede Zeiteinheit kann eigenständig abgegrenzt werden). Des Weiteren ist jeder Tag eigenständig abgrenzbar (d. h., jede Zeiteinheit ist im Vertragskontext einzeln abgrenzbar), da zwischen den gewährten Zugangstagen keine Integrationsleistungen erbracht werden, kein Tag durch einen anderen

³⁵⁶ Siehe TRG Agenda Paper 39 *Application of the Series Provision and Allocation of Variable Consideration*, 13. Juli 2015.



Häufig gestellte Fragen

modifiziert oder anpasst wird und die Zugangstage weder stark voneinander abhängig noch eng miteinander verbunden sind. Außerdem ist jede eigenständig abgrenzbare tägliche Dienstleistung im Wesentlichen gleich, da der Kunde täglich Zugang zum geistigen Eigentum erhält.

Wenn eine Lizenz die Voraussetzungen erfüllt, um als eine Reihe eigenständig abgrenzbarer Güter oder Dienstleistungen bilanziert zu werden, muss das Unternehmen prüfen,

ob eine ggf. im Vertrag enthaltene variable Gegenleistung (z. B. Lizenzgebühren, Meilensteinzahlungen) den eigenständig abgrenzbaren Zugangsperioden zuzuordnen ist, sofern bestimmte Allokationskriterien erfüllt sind. Siehe Abschnitt 6.3 für nähere Erläuterungen zur Ausnahmeregelung für die Zuordnung von variablen Gegenleistungen sowie Abschnitt 8.5 für eine Erläuterung der Bilanzierung umsatz- oder nutzungsabhängiger Lizenzgebühren.

8.3.2 Nutzungsrecht

Handelt es sich bei der Lizenz indes um ein Nutzungsrecht für das geistige Eigentum in dem Zustand, den es zu einem bestimmten Zeitpunkt aufweist, erlangt der Kunde die Verfügungsgewalt über das geistige Eigentum zu Beginn des Zeitraums, für den ihm ein Nutzungsrecht an dem geistigen Eigentum gewährt wurde. Dieser Zeitpunkt kann vom Erteilungszeitpunkt der Lizenz abweichen. So kann ein Unternehmen einem Kunden das Recht auf Nutzung von geistigem Eigentum gewähren, zugleich aber darauf hinweisen, dass dieses Nutzungsrecht erst 30 Tage nach der Vertragsunterzeichnung in Kraft tritt. Das Board stellt im Hinblick auf den Zeitpunkt der Übertragung der Verfügungsgewalt bei Lizenzen, die ein Nutzungsrecht gewähren, klar, dass dessen Bestimmung aus Sicht des Kunden (d. h., maßgeblich ist, ab wann der Kunde das lizenzierte geistige Eigentum nutzen kann) und nicht aus der Perspektive des Unternehmens (d. h., hier wäre der Zeitpunkt der Lizenzübertragung durch das Unternehmen maßgeblich) zu erfolgen hat. Unternehmen müssen die allgemeinen Vorschriften in IFRS 15.38 anwenden, um den Zeitpunkt der Übertragung der Verfügungsgewalt über eine Lizenz auf den Kunden zu ermitteln (siehe Abschnitt 7.2), sowie die in IFRS 15.B61 enthaltene Vorschrift zur Nutzung und Nutzenziehung, die in Abschnitt 8.3.3 erläutert wird.



Lizenzen für geistiges Eigentum

Der Standard enthält folgendes Beispiel für eine Lizenz, die ein Nutzungsrecht gewährt.

Auszug aus IFRS 15

Beispiel 59: Recht zur Nutzung geistigen Eigentums (IFRS 15.IE303-IE306)

Ein Musiklabel (nachfolgend als „Unternehmen“ bezeichnet) erteilt einem Kunden eine Lizenz für eine 1975 von einem renommierten Orchester eingespielte Aufnahme einer Sinfonie. Der Kunde, ein Hersteller von Konsumgütern, hat das Recht, die Aufnahme der Sinfonie für die Dauer von zwei Jahren in sämtlichen von ihm in Land A durchgeführten Werbekampagnen, einschließlich Fernseh-, Rundfunk- und Internetwerbung, zu verwenden. Im Gegenzug für die Erteilung der Lizenz erhält das Unternehmen eine feste monatliche Vergütung von WE 10.000. Es ist vertraglich nicht vorgesehen, dass weitere Güter oder Dienstleistungen von dem Unternehmen bereitgestellt werden. Der Vertrag ist nicht kündbar.

Das Unternehmen prüft die dem Kunden zugesagten Güter und Dienstleistungen, um zu bestimmen, welche Güter und Dienstleistungen in Übereinstimmung mit Paragraph 27 des IFRS 15 eigenständig abgrenzbar sind. Dabei kommt es zu dem Ergebnis, dass seine einzige Leistungsverpflichtung in der Erteilung der Lizenz besteht. Aus Sicht des Unternehmens sind die Laufzeit der Lizenz (zwei Jahre), ihr geografischer Geltungsbereich (das Recht des Kunden, die Aufnahme ausschließlich in Land A zu verwenden) sowie die Beschränkung hinsichtlich der Verwendung der Aufnahme (in Werbekampagnen) sämtlich Merkmale der vertraglich zugesagten Lizenz.

Das Unternehmen beurteilt die Art seiner Zusage zur Lizenzerteilung unter Zugrundelegung von Paragraph B58 des IFRS 15. Es hat weder eine vertraglich vereinbarte noch eine implizite Verpflichtung, Änderungen an der lizenzierten Aufnahme vorzunehmen. Die Aufnahme kann in wesentlichem Maße eigenständig genutzt (d. h. abgespielt) werden. Folglich ist die Fähigkeit des Kunden, einen Nutzen aus der Aufnahme zu ziehen, im Wesentlichen nicht auf die laufenden Aktivitäten des Unternehmens zurückzuführen. Es stellt somit Folgendes fest: Weder sieht der Vertrag vor, noch erwartet der Kunde nach vernünftigem Ermessen, dass das Unternehmen Tätigkeiten durchführt, die wesentliche Auswirkungen auf die lizenzierte Aufnahme haben (d. h., das Kriterium in Paragraph B58[a] ist nicht erfüllt). Das Unternehmen schließt daraus, dass die mit der Übertragung der Lizenz verbundene Zusage darin besteht, dem Kunden ein Recht auf Nutzung seines geistigen Eigentums – mit Stand zum Zeitpunkt der Lizenzerteilung – einzuräumen. Folglich stellt die Zusage, die Lizenz zu erteilen, eine Leistungsverpflichtung dar, die zu einem bestimmten Zeitpunkt erfüllt wird. Das Unternehmen erfasst sämtliche Umsatzerlöse zu dem Zeitpunkt, zu dem der Kunde bestimmen kann, wie er das lizenzierte geistige Eigentum nutzt, und im Wesentlichen den verbleibenden Nutzen aus dem lizenzierten geistigen Eigentum ziehen kann.

Aufgrund der zeitlichen Diskrepanz zwischen der Leistungserfüllung (zu Beginn der Lizenzdauer) und den vom Kunden über den (unkündbaren) Zeitraum von zwei Jahren geleisteten monatlichen Vergütungszahlungen ermittelt das Unternehmen gemäß den Paragraphen 60–65 des IFRS 15, ob eine signifikante Finanzierungskomponente besteht.



8.3.3 Vorschrift zur Nutzung und Nutzenziehung

Gemäß IFRS 15 dürfen Umsatzerlöse aus einer Lizenz, die ein Nutzungsrecht gewährt, nicht vor Beginn des Zeitraums erfasst werden, in dem der Kunde die Lizenz verwenden und den Nutzen daraus ziehen kann.³⁵⁷ Das IASB erklärt in seiner Grundlage für Schlussfolgerungen, dass der Kunde laut Definition keine Verfügungsgewalt über die Lizenz hat, wenn er das lizenzierte geistige Eigentum nicht verwenden und keinen Nutzen daraus ziehen kann.³⁵⁸ Siehe hierzu auch die Erläuterungen zu Lizenzerneuerungen in Abschnitt 8.4.

Als Beispiel sei ein Unternehmen angenommen, das einem Kunden ein Recht auf Nutzung seiner Software einräumt. Um die Software freizuschalten, benötigt der Kunde einen Code, den das Unternehmen ihm jedoch erst 30 Tage nach Vertragsunterzeichnung zur Verfügung stellt. In diesem Beispiel würde das Unternehmen wahrscheinlich die Schlussfolgerung ziehen, dass die Verfügungsgewalt über die Lizenz erst 30 Tage nach der Vertragsunterzeichnung übertragen wird, da dies der Zeitpunkt ist, zu dem der Kunde das Recht auf Nutzung der Software erlangt und den Nutzen aus der Software ziehen kann.

8.4 Lizenzerneuerungen

Wie in Abschnitt 8.3.3 erläutert, legt IFRS 15 fest, dass Erlöse aus einer Lizenz, die zur Nutzung des geistigen Eigentums des Unternehmens berechtigt, nicht vor Beginn des Zeitraums erfasst werden können, in dem der Kunde die Lizenz verwenden und den Nutzen daraus ziehen kann.³⁵⁹ Einige interessierte Parteien wollten wissen, ob IFRS 15.B61 auf die Erneuerung bestehender Lizenzen anzuwenden ist oder ob das Unternehmen die Erlöse aus der Erneuerung stattdessen zu dem Zeitpunkt erfassen kann, zu dem die Vertragsparteien der Lizenzerneuerung zustimmen. Die Anfrage wurde deshalb der TRG vorgelegt, um die Anwendung des IFRS 15.B61 im Zusammenhang mit der Erneuerung oder Verlängerung bestehender Lizenzen zu klären.³⁶⁰ Während der Beratungen der TRG wurde deutlich, dass es sich hier um einen Bereich handelt, der Ermessensausübung erfordert. Daher wurde der Sachverhalt zwecks weiterer Diskussion an das IASB zurückverwiesen.³⁶¹

³⁵⁷ Siehe IFRS 15.B61.

³⁵⁸ Siehe IFRS 15.BC414.

³⁵⁹ Siehe IFRS 15.B61.

³⁶⁰ Siehe IFRS 15.BC414S.

Das IASB befand eine Präzisierung hinsichtlich der Anwendung der Vorschriften für Vertragsänderungen speziell bei Lizenzerneuerungen für unnötig. Es merkte an, dass es in der Bilanzierungspraxis zwar zu Abweichungen kommen könne, machte jedoch auch deutlich, dass IFRS 15 einen größeren Spielraum für Ermessensentscheidungen einräume als IAS 18. Darüber hinaus zog das Board bei dieser Entscheidung die weiter gehenden Auswirkungen in Betracht, die eine Änderung des IFRS 15 vor dem Zeitpunkt des Inkrafttretens des Standards mit sich bringen würde.

Daher gilt: Schließt ein Unternehmen mit einem Kunden einen Vertrag über die Erneuerung (oder Verlängerung der Laufzeit) einer bestehenden Lizenz ab, muss es beurteilen, ob die Erneuerung oder Verlängerung als vollkommen neue Lizenz oder als Änderung des existierenden Vertrags zu bilanzieren ist. Eine Änderung wäre gemäß den Vorschriften für Vertragsänderungen in IFRS 15.18-21 zu erfassen (siehe Abschnitt 3.4).³⁶²



Abweichende Vorgaben des FASB

Nach ASC 606 dürfen Umsatzerlöse aus der Erneuerung einer Lizenz für geistiges Eigentum nicht vor dem Beginn der Erneuerungsperiode erfasst werden. Dies gilt auch dann, wenn das Unternehmen dem Kunden vorab ein Exemplar des geistigen Eigentums zur Verfügung stellt oder der Kunde bereits über ein solches Exemplar aus einer anderen Transaktion verfügt. Das FASB führt zur Veranschaulichung ein zusätzliches Beispiel an.

IFRS 15 enthält keine vergleichbaren Vorschriften. Daher weist das IASB in der Grundlage für Schlussfolgerungen darauf hin, dass IFRS-Abschlussersteller Umsatzerlöse aus Vertragserneuerungen oder -verlängerungen möglicherweise zu einem früheren Zeitpunkt erfassen könnten als Unternehmen, die nach US-GAAP bilanzieren.³⁶³

³⁶¹ Siehe TRG Agenda Paper 45 *Licences – Specific Application Issues About Restrictions and Renewals*, 9. November 2015.

³⁶² Siehe IFRS 15.BC414T.

³⁶³ Siehe IFRS 15.BC414U.

Lizenzen für geistiges Eigentum

8.5 Umsatz- oder nutzungsabhängige Lizenzgebühren bei Lizenzen für geistiges Eigentum

(im März 2020 aktualisiert)

Der Standard enthält Anwendungsleitlinien für die Erfassung von Umsatzerlösen aus umsatz- oder nutzungsabhängigen Lizenzgebühren bei Lizenzen für geistiges Eigentum, die von den Vorschriften für die Erfassung sonstiger Erlöse aus Lizenzen abweichen. Gemäß IFRS 15 sind Lizenzgebühren, die ein Lizenzgeber für die Vergabe von Lizenzen für geistiges Eigentum erhält, zum jeweils späteren der beiden nachfolgend genannten Zeitpunkte zu erfassen:

- (a) dem Zeitpunkt, zu dem der nachfolgende Verkauf getätigt wird oder die nachfolgende Nutzung eintritt, oder
- (b) dem Zeitpunkt, zu dem die Leistungsverpflichtung, der die umsatz- oder nutzungsabhängigen Lizenzgebühren ganz oder teilweise zugeordnet wurden, vollständig (oder teilweise) erfüllt wird

Das bedeutet: Ein Unternehmen erfasst die Lizenzgebühren als Umsatzerlöse aus solchen Vereinbarungen, wenn (oder sobald) der Kunde die entsprechenden Verkäufe tätigt oder das geistige Eigentum nutzt, es sei denn, diese Vorgehensweise hat zur Folge, dass die Umsatzerlöse erfasst werden, bevor das Unternehmen seine Leistungsverpflichtung, auf die sich die Lizenzgebühr ausschließlich oder teilweise bezieht, erfüllt. Dabei hat das Unternehmen eine geeignete Methode zur Ermittlung des Leistungsfortschritts anzuwenden (siehe Abschnitt 7.1.4).³⁶⁴

In der Grundlage für Schlussfolgerungen erläutert das Board, dass ein Unternehmen für eine Lizenz für geistiges Eigentum, deren Gegenleistung von den anschließenden Verkäufen bzw. der nachfolgenden Nutzung durch den *Kunden* abhängig ist, erst dann Umsatzerlöse aus den variablen Beträgen erfassen kann, wenn keine Unsicherheit hinsichtlich der Höhe der

Beträge mehr besteht (d. h., wenn der Kunde tatsächlich die entsprechenden Verkäufe tätigt oder das geistige Eigentum nutzt).³⁶⁵

Des Weiteren stellt das Board in der Grundlage für Schlussfolgerungen klar, dass die Anwendungsleitlinien in IFRS 15.B63-B63B die *Erfassung* von umsatz- oder nutzungsabhängigen Lizenzgebühren, die das Unternehmen im Austausch für eine Lizenz an geistigem Eigentum vereinbart, zum Inhalt haben und nicht etwa regeln, wann diese Beträge in den Transaktionspreis für den Vertrag einzubeziehen sind.³⁶⁶ Infolgedessen handelt es sich bei dieser Ausnahmeregelung um eine Begrenzungsvorschrift hinsichtlich der Erfassung, und die Begrenzungsvorschriften für variable Gegenleistungen (siehe Abschnitt 5.2.3) finden keine Anwendung.

Das Board hat die Begrenzungsvorschrift für die Erfassung von Lizenzgebühren in den Standard aufgenommen, weil sowohl Abschlussadressaten als auch Abschlussersteller kritisierten, dass es für ein Unternehmen nicht hilfreich sei, einen Mindestbetrag an Umsatzerlösen aus umsatz- oder nutzungsabhängigen Lizenzgebühren, die es für die Vergabe von Lizenzen für geistiges Eigentum vereinnahmt, (gemäß den im allgemeinen Modell enthaltenen Vorschriften für die Schätzung des Transaktionspreises) zu erfassen. Sie begründeten dies damit, dass ein Unternehmen bei Anwendung dieses Ansatzes in jedem Fall verpflichtet sei, wesentliche Anpassungen an den während der Vertragslaufzeit erfassten Umsatzerlösen infolge von Änderungen der Umstände, die in keinem Zusammenhang mit der vom Unternehmen erbrachten Leistung stehen, auszuweisen. Nach Auffassung des Boards würde dies insbesondere bei Verträgen, bei denen die umsatz- oder nutzungsabhängigen Lizenzgebühren über einen langen Zeitraum gezahlt werden, nicht zum Ausweis relevanter Informationen führen.³⁶⁷

In einigen Verträgen kann eine umsatz- oder nutzungsabhängige Lizenzgebühr sowohl mit einer Lizenz für geistiges Eigentum in Verbindung stehen als auch mit einem sonstigen

³⁶⁴ Siehe IFRS 15.BC421I.

³⁶⁵ Siehe IFRS 15.BC219.

³⁶⁶ Siehe IFRS 15.BC421I.

³⁶⁷ Siehe IFRS 15.BC415.



Gut bzw. einer sonstigen Dienstleistung, das bzw. die eigenständig abgrenzbar sein kann. Gemäß IFRS 15.B63A ist die Begrenzungsvorschrift für die Erfassung von Lizenzgebühren auf die gesamten Lizenzzahlungen anzuwenden, wenn sich die Lizenzgebühr ausschließlich oder hauptsächlich auf eine Lizenz für geistiges Eigentum bezieht (einschließlich Fällen, in denen sich die Lizenzgebühr nicht hauptsächlich auf eine einzige Lizenz für geistiges Eigentum, sondern auf zwei oder mehr in dem Vertrag enthaltene Lizenzen für geistiges Eigentum bezieht).³⁶⁸ Das heißt, diese Anwendungsleitlinien gelten für alle Lizenzen für geistiges Eigentum, wobei es keine Rolle spielt, ob eine Lizenz als eigenständig abgrenzbar eingestuft worden ist. Der Standard bietet keine klaren Vorgaben für die Bestimmung des Hauptgegenstands in einem Vertrag, der eine Lizenz für geistiges Eigentum enthält. Das Board räumt in seiner Grundlage für Schlussfolgerungen ein, dass möglicherweise in erheblichem Umfang Ermessensentscheidungen zu treffen sind, um zu beurteilen, ob eine Lizenz den Hauptgegenstand bildet, auf den sich eine Lizenzgebühr bezieht. Allerdings dürfte diese Bestimmung weniger Ermessensausübung erfordern als die Anwendung der allgemeinen Vorschriften für variable Gegenleistungen auf solche Verträge.³⁶⁹

Es sei darauf hingewiesen, dass die in IFRS 15.B63-B63B enthaltenen Anwendungsleitlinien ausschließlich in Bezug auf Lizenzen für geistiges Eigentum gelten, deren Gegenleistung ganz oder teilweise in einer umsatz- oder nutzungsabhängigen Lizenzgebühr besteht. Das Board wies in der Grundlage für Schlussfolgerungen darauf hin, dass die Begrenzungsvorschrift für die Erfassung von Lizenzgebühren so gestaltet wurde, dass sie nur auf eine bestimmte Transaktionsart (d. h. auf eine Lizenz für geistiges Eigentum) Anwendung findet. Somit wären sonstige wirtschaftlich vergleichbare Transaktionen anders zu bilanzieren.³⁷⁰ Daher können sich Unternehmen bei anderen Arten von Transaktionen nicht auf die Begrenzungsvorschrift für die Erfassung von Lizenzgebühren stützen. Diese Vorschrift ist beispielsweise nicht anwendbar, wenn die vertraglich vereinbarte Gegenleistung in einer umsatz- oder nutzungsabhängigen Lizenzgebühr besteht,

dabei aber entweder (a) keine Lizenz für geistiges Eigentum existiert oder (b) die Lizenz für geistiges Eigentum, auf die sich die umsatz- oder nutzungsabhängigen Lizenzgebühren beziehen, nicht den Hauptgegenstand des Vertrags darstellt (d. h. den Verkauf eines materiellen Vermögenswerts, der in erheblichem Umfang geistiges Eigentum einschließt). Für den Fall, dass die Begrenzungsvorschrift für die Erfassung von Lizenzgebühren nicht anwendbar ist, greift das Unternehmen auf die im allgemeinen Modell enthaltenen Vorschriften für die Schätzung variabler Gegenleistungen zurück und wendet die Begrenzungsvorschriften für variable Gegenleistungen an (siehe Abschnitt 5.2). In anderen Fällen hingegen mag es nicht so eindeutig feststellbar sein, ob es sich bei der Vereinbarung de facto um einen Verkauf von geistigem Eigentum (d. h. eine Zusage in Form einer Lizenz, die de facto jedoch die Merkmale eines Verkaufs aufweist) oder um eine Lizenz für geistiges Eigentum handelt. Hier müsste das Unternehmen Ermessen ausüben, um zu ermitteln, ob es die Verfügungsgewalt über das zugrunde liegende geistige Eigentum auf den Kunden übertragen und somit verkauft hat.



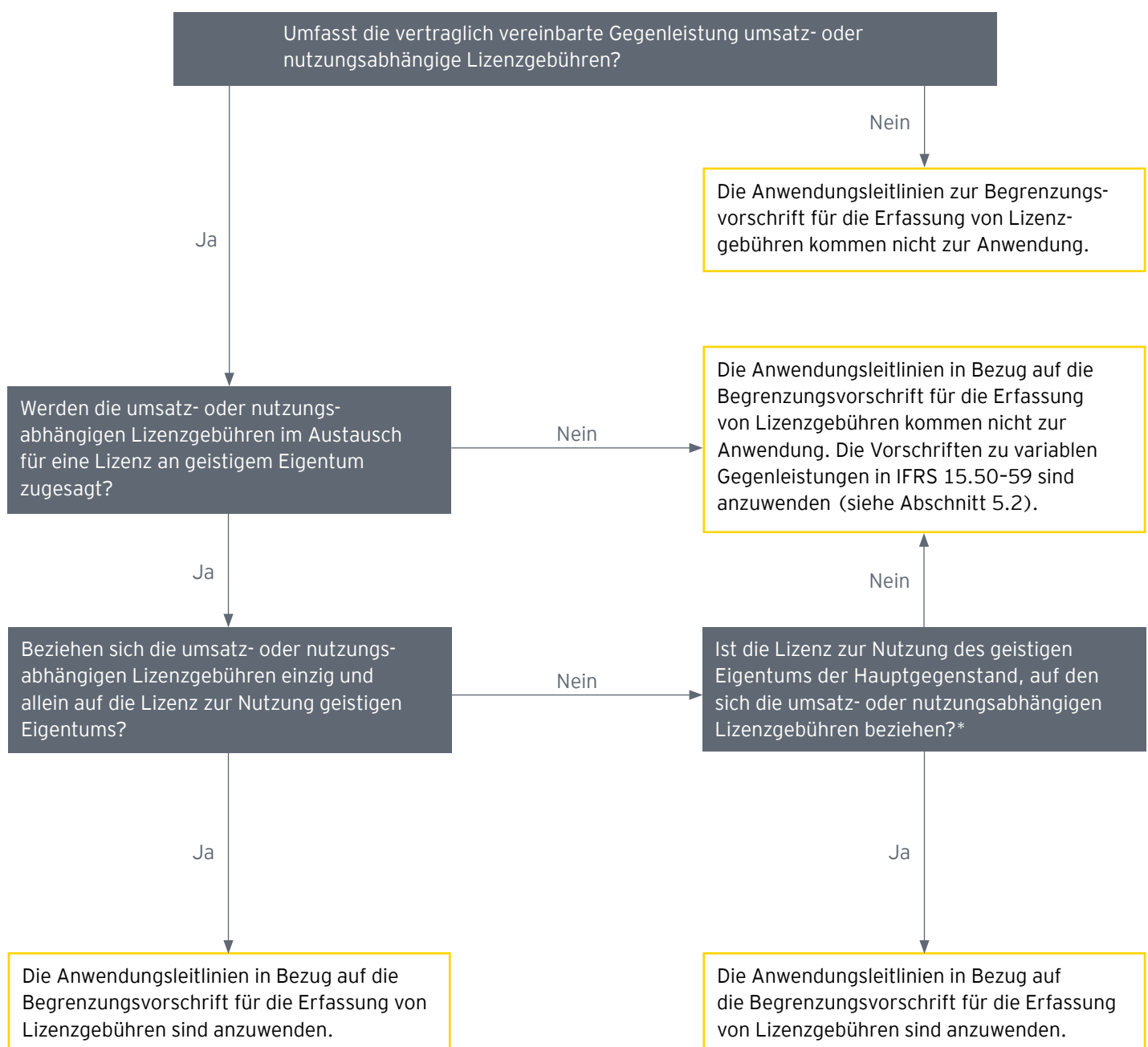
³⁶⁸ Siehe IFRS 15.BC421G.

³⁶⁹ Siehe IFRS 15.BC421E.

³⁷⁰ Siehe IFRS 15.BC416.

Lizenzen für geistiges Eigentum

Der folgende Entscheidungsbaum veranschaulicht, wie das Unternehmen bestimmt, ob die Begrenzungsvorschrift zur Erfassung von Lizenzgebühren auf Lizenzzahlungen anzuwenden ist:



* Dies schließt Fälle ein, in denen sich dieumsatz- oder nutzungsabhängige Lizenzgebühr nicht hauptsächlich auf eine einzige Lizenz für geistiges Eigentum, sondern auf zwei oder mehr in dem Vertrag enthaltene Lizenzen für geistiges Eigentum bezieht.



Der Standard nennt das folgende Beispiel für einen Vertrag, der zwei Leistungsverpflichtungen, einschließlich einer Lizenz, die dem Kunden ein Recht auf Nutzung des geistigen Eigentums des Unternehmens gewährt, sowie eine Gegen-

leistung in Form von umsatzabhängigen Lizenzgebühren enthält. In dem Beispiel bezieht sich die Lizenzgebühr hauptsächlich auf die Lizenz:

Auszug aus IFRS 15

Beispiel 60: Umsatzabhängige Lizenzgebühr für lizenziertes geistiges Eigentum (IFRS 15.IE307-IE308)

Ein Filmvertriebsunternehmen erteilt einem Kunden eine Lizenz für den Film XYZ. Der Kunde, ein Kinobetreiber, erhält damit das Recht, den Film sechs Wochen lang in seinen Kinos vorzuführen. Ferner hat das Unternehmen vereinbart, (a) dem Kunden Ausstellungsstücke von den Dreharbeiten auszuhändigen, die er vor dem sechswöchigen Vorführzeitraum in seinen Kinos präsentieren darf, und (b) während des sechswöchigen Vorführzeitraums Radiowerbung für den Film XYZ bei beliebten Radiosendern im Geschäftsgebiet des Kunden zu finanzieren. Im Gegenzug für die Erteilung der Lizenz und die Bereitstellung der zusätzlichen Promotionsgüter und -dienstleistungen erhält das Unternehmen einen Anteil an den Umsatzerlösen des Kinobetreibers aus dem Ticketverkauf für den Film XYZ (d. h. eine variable Gegenleistung in Form einer umsatzabhängigen Lizenzgebühr).

Da das Unternehmen nach vernünftiger Einschätzung erwartet, dass der Kunde der Lizenz einen deutlich höheren Wert beimisst als den zugehörigen Promotionsgütern oder -dienstleistungen, ist es der Auffassung, dass sich die umsatzabhängige Lizenzgebühr hauptsächlich auf die Lizenz zur Vorführung des Films XYZ bezieht.

Das Unternehmen erfasst Umsatzerlöse aus der umsatzabhängigen Lizenzgebühr (die einzige Gegenleistung, auf die es vertraglichen Anspruch hat) vollumfänglich in Übereinstimmung mit Paragraph B63. Sofern es sich bei der Lizenz, den Ausstellungsstücken und den Werbeaktivitäten um separate Leistungsverpflichtungen handelt, teilt das Unternehmen die umsatzabhängige Lizenzgebühr auf die einzelnen Leistungsverpflichtungen auf.

Wie im vorstehenden Auszug (Beispiel 60) erläutert, schreibt IFRS 15.B63B vor, dass bei Anwendung der Begrenzungsvorschrift zur Erfassung von Lizenzgebühren die gesamten Lizenzzahlungen vollständig gemäß dieser Begrenzungsvorschrift bilanziert werden müssen. Das heißt, ein Unternehmen würde eine einzige Lizenzgebühr nicht aufspalten und die Begrenzungsvorschrift zur Erfassung von Lizenzgebühren auf einen Teil der umsatzabhängigen Lizenzgebühr und die allgemeinen Begrenzungsvorschriften für variable Gegenleistungen auf den restlichen Teil anwenden (siehe Abschnitt 5.2.3). Das Board weist in der Grundlage für Schlussfolgerungen darauf hin, dass es schwieriger wäre,

einen Teil einer Lizenzgebühr nach der Begrenzungsvorschrift für die Erfassung von Lizenzgebühren zu bilanzieren und einen anderen Teil nach den allgemeinen Vorschriften für variable Gegenleistungen. Zudem würde dies den Abschlussadressaten keine zusätzlichen nützlichen Informationen liefern. Denn die Aufspaltung einer Lizenzgebühr würde dazu führen, dass das Unternehmen bei Vertragsabschluss einen Betrag erfasst, der weder dem Betrag, den es im Austausch für seine Leistung erwartet, noch demjenigen, auf den es während der Vertragslaufzeit einen rechtlichen Anspruch erworben hat, entspricht.³⁷¹

³⁷¹ Siehe IFRS 15.BC421J.

Lizenzen für geistiges Eigentum

Ein Unternehmen ist, unabhängig davon, ob es die Begrenzungsvorschrift für die Erfassung von Lizenzgebühren oder die allgemeinen Vorschriften für variable Gegenleistungen anwendet, weiterhin verpflichtet, umsatz- oder nutzungsabhängige Lizenzgebühren den im Vertrag enthaltenen separaten Leistungsverpflichtungen zuzuordnen (siehe Beispiel 60). Um eine solche Zuordnung durchzuführen, muss das Unternehmen möglicherweise bei seiner Schätzung des Einzelveräußerungspreises einer oder mehrerer der Leistungsverpflichtungen die erwarteten Lizenzgebühren einbeziehen. Beispiel 35 des Standards (für den vollständigen Wortlaut siehe Abschnitt 6.3) veranschaulicht außerdem die Aufteilung des Transaktionspreises (einschließlich umsatz- oder nutzungsabhängiger Lizenzgebühren) auf die Leistungsverpflichtungen innerhalb des Vertrags.

8.5.1 Erfassung von Lizenzgebühren für eine Lizenz, die ein Recht auf Zugang zu geistigem Eigentum gewährt

Das IASB erläutert in seiner Grundlage für Schlussfolgerungen, dass mit der Aufnahme der Begrenzungsvorschrift für die Erfassung von Lizenzgebühren in den Standard die Absicht verbunden war, die Erfassung von umsatz- oder nutzungsabhängigen Lizenzgebühren mit dem Grundprinzip des Standards, wonach Umsatzerlöse zu erfassen sind, wenn (oder sobald) ein Unternehmen eine Leistungsverpflichtung erfüllt, in Einklang zu bringen. Wie oben erläutert, sind gemäß IFRS 15 Lizenzgebühren, die ein Lizenzgeber im Austausch für die Erteilung von Lizenzen für geistiges Eigentum erhält, zum jeweils späteren der beiden nachfolgend genannten Zeitpunkte zu erfassen: (1) dem Zeitpunkt, zu dem der nachfolgende Verkauf getätigt wird oder die nachfolgende Nutzung eintritt, oder (2) dem Zeitpunkt, zu dem die Leistungsverpflichtung, auf die sich die umsatz- oder nutzungsabhängigen Lizenzgebühren beziehen, vollständig (oder teilweise) erfüllt wird. Das bedeutet: Ein Unternehmen erfasst die Lizenzgebühren als Umsatzerlöse, wenn (oder sobald) der Kunde die entsprechenden Verkäufe tätigt oder das geistige Eigentum nutzt, es sei denn, diese Vorgehensweise hat zur Folge, dass Umsatzerlöse erfasst werden, bevor das Unternehmen seine Leistungsverpflichtung, auf die sich die Lizenzgebühr ausschließlich oder teilweise bezieht, erfüllt. Dabei hat das Unternehmen eine geeignete

Methode zur Ermittlung des Leistungsfortschritts anzuwenden (siehe Abschnitt 7.1.4).³⁷²

Aus dem folgenden, vom FASB zur Verfügung gestellten Beispiel, in dem ein Unternehmen Umsatzerlöse aus einer Lizenz, die ein Zugangsrecht gewährt, in Übereinstimmung mit IFRS 15.B63(a) erfasst, wird deutlich, dass es passieren könnte, dass Umsatzerlöse zu früh erfasst werden, nämlich bevor das Unternehmen seine Leistungsverpflichtung erfüllt hat:³⁷³

Beispiel für einen Lizenzvertrag mit einer degressiv gestaffelten Lizenzgebühr

Einem Kunden wird ein vertragliches Recht auf Zugang zum geistigen Eigentum eines Unternehmens eingeräumt und das Unternehmen vereinnahmt Lizenzgebühren, die wie folgt gestaffelt sind: 8 Prozent vom Gesamtumsatz bis zu einem Betrag von WE 1 Mio., 4 Prozent für die nächsten WE 3 Mio. und 2 Prozent für alle Umsatzerlöse über WE 4 Mio. Die degressive Staffelung der Lizenzgebühr spiegelt keine Änderung des Wertes der Lizenz für den Kunden wider.

Das FASB weist darauf hin, dass in diesem Beispiel die Erfassung von Lizenzgebühren bei Fälligkeit (d. h. entsprechend der vertraglich festgelegten Staffelung) nicht mit dem Grundsatz in Einklang stünde, wonach Umsatzerlöse erst dann zu erfassen sind, wenn (oder sobald) das Unternehmen seine Leistungsverpflichtung erfüllt. Es begründet dies damit, dass das Recht auf Zugang zum geistigen Eigentum gleichmäßig über die Laufzeit der Lizenz gewährt wird, während die degressiv gestaffelte Lizenzgebühr in keinerlei Beziehung zum Wert der Lizenz für den Kunden steht. Im Hinblick darauf stellt das FASB jedoch klar, dass das Vorhandensein einer degressiv gestaffelten Lizenzgebühr in einem Vertrag nicht notwendigerweise bedeutet, dass die Erfassung von Umsatzerlösen für umsatz- oder nutzungsabhängige Lizenzgebühren zu dem Zeitpunkt, zu dem der Kunde die zugrunde liegenden Verkäufe tätigt oder die Lizenz nutzt, nicht zulässig ist. Sie wäre sehr wohl zulässig, wenn die degressive Lizenzgebühr die Wertänderung für den Kunden widerspiegelte.

³⁷² Siehe IFRS 15.BC421l.

³⁷³ Siehe FASB ASU 2016-10, *Revenue from Contracts with Customers (Topic 606): Identifying Performance Obligations and Licensing*, April 2016, Paragraph BC71.



Ungeachtet des vorstehenden Beispiels hat die Anwendung der Begrenzungsvorschrift für die Erfassung von Lizenzgebühren bei vielen Verträgen mit Lizenzen, die ein Recht auf Zugang zum geistigen Eigentum eines Unternehmens gewähren, zur Folge, dass das Unternehmen Umsatzerlöse aus umsatz- oder nutzungsabhängigen Lizenzgebühren erfasst, wenn (oder sobald) der Kunde gemäß IFRS 15.B63(a) die zugrunde liegenden Verkäufe tätigt oder die Lizenz nutzt. Die Verwendung einer outputbasierten Methode zur Ermittlung des Leistungsfortschritts, die dem praktischen Behelf in IFRS 15.B16 entspricht oder ähnelt (wenn also das Recht auf Gegenleistung in direktem Zusammenhang mit dem Wert der bisher vom Unternehmen erbrachten Leistungen für den Kunden steht), ist angemessen, da der Anspruch des Unternehmens auf eine Gegenleistung (d. h. auf die im Gegenzug zu erhaltenden umsatz- oder nutzungsabhängigen Lizenzgebühren) oftmals direkt von dem Wert abhängig ist, den die bis dato von ihm erbrachte Leistung für den Kunden hat. Auf den in IFRS 15.B16 beschriebenen praktischen Behelf wird in Abschnitt 7.1.4 näher eingegangen.

Darüber hinaus käme eine outputbasierte Methode auch für eine Lizenz infrage, die ein Recht auf Zugang zu geistigem Eigentum gewährt, dessen Gegenleistung aus einer festen Jahresgebühr und Lizenzgebühren besteht. Das folgende, dem Standard entnommene Beispiel verdeutlicht dies:



Auszug aus IFRS 15

Beispiel 61: Zugang zu geistigem Eigentum (IFRS 15.IE309-IE313)

Ein aus einem bekannten Sportteam bestehendes Unternehmen erteilt einem Kunden eine Lizenz zur Nutzung seines Namens und Logos. Der Kunde, ein Modedesigner, verfügt über das Recht, den Namen und das Logo des Sportteams ein Jahr lang auf verschiedenen Artikeln einschließlich T-Shirts, Mützen, Tassen und Handtüchern zu verwenden. Im Austausch für die Bereitstellung der Lizenz erhält das Unternehmen eine feste Gegenleistung in Höhe von WE 2 Mio. und eine Lizenzgebühr von 5 Prozent des Verkaufspreises der Artikel, auf denen der Kunde den Namen oder das Logo des Unternehmens verwendet. Der Kunde geht davon aus, dass das Unternehmen weiterhin an Sportwettbewerben teilnehmen und ein wettbewerbsfähiges Team aufstellen wird.

Das Unternehmen prüft die dem Kunden zugesagten Güter und Dienstleistungen, um zu bestimmen, welche davon in Übereinstimmung mit Paragraph 27 des IFRS 15 eigenständig abgrenzbar sind. Dabei kommt es zu dem Ergebnis, dass seine einzige Leistungsverpflichtung in der Übertragung der Lizenz besteht. Mit den zusätzlichen Aktivitäten, die in Verbindung mit der Lizenz durchgeführt werden (d. h. die fortgesetzte Teilnahme an Sportwettbewerben und die Bereitstellung eines wettbewerbsfähigen Teams), findet keine unmittelbare Übertragung eines Guts oder einer Dienstleistung auf den Kunden statt, da diese Aktivitäten Teil der Zusage des Unternehmens sind, eine Lizenz zu erteilen. ►

Lizenzen für geistiges Eigentum

Auszug aus IFRS 15 (Fortsetzung)

Das Unternehmen beurteilt die Art seiner Zusage zur Übertragung der Lizenz gemäß Paragraph B58 des IFRS 15. Bei der Prüfung der Kriterien berücksichtigt es folgende Anhaltspunkte:

- (a) Aus Sicht des Unternehmens erwartet der Kunde nach vernünftigem Ermessen, dass das Unternehmen Aktivitäten durchführen wird, die wesentliche Auswirkungen auf das geistige Eigentum (d. h. den Teamnamen und das Logo) haben werden, an dem der Kunde Rechte hält. Diese Unterstellung beruht auf den Geschäftsgepflogenheiten des Unternehmens, Maßnahmen zur Unterstützung und Erhaltung des Wertes des Namens und des Logos, wie z. B. die fortgesetzte Teilnahme an Turnieren und die Bereitstellung eines wettbewerbsfähigen Teams, durchzuführen. Das Unternehmen urteilt, dass die Fähigkeit des Kunden, einen Nutzen aus dem Namen und dem Logo zu ziehen, in wesentlichem Maße auf die erwarteten Aktivitäten des Unternehmens zurückzuführen oder davon abhängig ist. Das Unternehmen stellt außerdem fest, dass ein Teil der ihm zustehenden Gegenleistung (die umsatzabhängige Lizenzgebühr) vom Erfolg des Kunden abhängig ist. Damit liegt ein gemeinsames wirtschaftliches Interesse mit dem Kunden vor, das als Indikator dafür zu werten ist, dass der Kunde vom Unternehmen die Durchführung dieser Aktivitäten mit dem Ziel der Ertragsmaximierung erwartet.
- (b) Zweitens stellt das Unternehmen fest, dass der Kunde durch die mit der Lizenz gewährten Rechte (d. h. die Verwendung des Teamnamens und des Logos) unmittelbar von allen positiven oder negativen Auswirkungen der Aktivitäten des Unternehmens betroffen ist.
- (c) Drittens stellt das Unternehmen fest, dass dem Kunden aufgrund der ihm mit der Lizenz verliehenen Rechte zwar ein Nutzen aus diesen Aktivitäten zufließen kann, dass jedoch mit der Durchführung solcher Aktivitäten weder ein Gut noch eine Dienstleistung auf den Kunden übertragen wird.

Daraus schließt das Unternehmen, dass die Kriterien des Paragraphen B58 erfüllt sind und dass die Zusage des Unternehmens, die Lizenz zu gewähren, ein Zugangsrecht darstellt, mit dem der Kunde Zugang zu dem geistigen Eigentum des Unternehmens in dem während der Lizenzdauer bestehenden Zustand erhält. Folglich bilanziert das Unternehmen die zugesagte Lizenz als Leistungsverpflichtung, die über einen bestimmten Zeitraum erfüllt wird (d. h., die Voraussetzung in Paragraph 35[a] des IFRS 15 trifft zu).

Unter Anwendung der Paragraphen 39-45 des IFRS 15 bestimmt das Unternehmen anschließend die Methode zur Ermittlung des Leistungsfortschritts, die seine Leistungserfüllung am besten abbildet. Im Hinblick auf die Gegenleistung, die aus einer umsatzabhängigen Lizenzgebühr besteht, ist Paragraph B63 des IFRS 15 anzuwenden, da sich die umsatzabhängige Lizenzgebühr ausschließlich auf die Lizenz bezieht, welche die einzige Leistungsverpflichtung in dem Vertrag bildet. Aus Sicht des Unternehmens bilden die Erfassung von Umsatzerlösen für die feste Gegenleistung in Höhe von WE 2 Mio. zeitanteilig über die Laufzeit des Vertrags sowie die Erfassung von Umsatzerlösen für die Lizenzgebühr, wenn und sobald der Kunde die Verkäufe der mit dem Teamnamen oder dem Logo versehenen Artikel tätigt, den Fortschritt des Unternehmens bis zur vollständigen Erfüllung der Leistungsverpflichtung aus der Lizenz angemessen ab.



In Beispiel 61 stellt die feste Gegenleistung in Höhe von WE 2 Mio. in dem mit dem Kunden geschlossenen Vertrag eine explizite Vereinbarung dar. In manchen Verträgen kann die feste Gegenleistung impliziert sein, z. B. wenn ein garantierter Mindestbetrag von Lizenzgebühren in den Transaktionspreis einbezogen wird.

Darüber hinaus können, wie in Frage 8-2 aus Abschnitt 8.3.1 erläutert, viele Lizenzen, die ein Recht auf Zugang zu geistigem Eigentum gewähren, eine Reihe eigenständig abgrenzbarer Güter oder Dienstleistungen darstellen, die im Wesentlichen gleich sind und nach dem gleichen Muster auf den Kunden übertragen werden (z. B. eine Reihe von eigenständig abgrenzbaren Zugangsperioden zu geistigem Eigentum wie beispielsweise eine monatliche oder vierteljährliche Zugriffsmöglichkeit). In Situationen, in denen eine Leistungsverpflichtung die Kriterien erfüllt, um als eine Reihe eigenständig

abgrenzbarer Güter oder Dienstleistungen bilanziert zu werden, muss das Unternehmen prüfen, ob eine ggf. im Vertrag enthaltene variable Gegenleistung (z. B. umsatz- oder nutzungsabhängige Lizenzgebühren) direkt den eigenständig abgrenzbaren Zugangsperioden zuzuordnen ist, sofern die Kriterien für bestimmte Ausnahmen von der Zuordnung erfüllt sind. Diese Vorgehensweise zur Zuordnung von umsatz- oder nutzungsabhängigen Lizenzgebühren führt generell dazu, dass Lizenzgebühren als Umsatzerlöse erfasst werden, wenn (oder sobald) der Kunde die zugrunde liegenden Verkäufe tätigt oder die Lizenz nutzt.

Ein Unternehmen muss möglicherweise wesentliche Ermessensentscheidungen treffen, um zu bestimmen, welche Vorgehensweise zur Erfassung von Umsatzerlösen aus Lizenzgebühren, die es für eine Lizenz erhalten hat, die ein Recht auf Zugang zu geistigem Eigentum gewährt, angemessen ist.

Häufig gestellte Fragen

Frage 8-3: Kann die Begrenzungsvorschrift zur Erfassung von umsatz- oder nutzungsabhängigen Lizenzgebühren auf Lizenzgebühren angewendet werden, die als Gegenleistung für den Verkauf von geistigem Eigentum (und nicht nur für Lizenzen von geistigem Eigentum) gezahlt werden?

Nein. Wie in der Grundlage für Schlussfolgerungen angegeben, hat das IASB nach Erörterung des Sachverhalts beschlossen, den Anwendungsbereich der Begrenzungsvorschrift für die Erfassung von Lizenzgebühren nicht um Verkäufe von geistigem Eigentum zu erweitern. Das Board merkt darin ferner an, dass die Begrenzungsvorschrift für die Erfassung von Lizenzgebühren lediglich in ganz bestimmten Fällen gelten soll (nämlich wenn es um Lizenzen für geistiges Eigentum geht). Somit können Unternehmen diese Regelung nicht analog auf andere Arten von Transaktionen anwenden.³⁷⁴



³⁷⁴ Siehe IFRS 15.BC421, BC421F.

8

Lizenzen für geistiges Eigentum

Häufig gestellte Fragen

Frage 8-4: Muss die Begrenzungsvorschrift für die Erfassung von Lizenzgebühren angewendet werden, wenn ein Vertrag über eine Lizenz für geistiges Eigentum Zahlungen mit festen Beträgen (z. B. Meilensteinzahlungen) beinhaltet, die unter Bezugnahme auf umsatz- oder nutzungsabhängige Schwellenwerte festgelegt werden?

Ja. Wir sind grundsätzlich der Meinung, dass die Begrenzungsvorschrift für die Erfassung von Lizenzgebühren auf feste Beträge, die in einer variablen Gegenleistung enthalten sind (d. h. feste Bestandteile von Gegenleistungen, die vom Eintreten eines zukünftigen Ereignisses abhängig sind), wie z. B. Meilensteinzahlungen, anzuwenden ist. Voraussetzung hierfür ist, dass die Beträge unter Bezugnahme auf umsatz- oder nutzungsabhängige Schwellenwerte festgelegt werden. Das gilt auch dann, wenn diese Zahlungen im Vertrag nicht

als „Lizenzgebühren“ bezeichnet werden. Unternehmen müssen jedoch Ermessen ausüben und die ihren Verträgen über Lizenzen für geistiges Eigentum zugrunde liegenden Fakten und Umstände sorgfältig prüfen, um zu bestimmen, ob diese Arten von Zahlungen unter Anwendung der Begrenzungsvorschrift für die Erfassung von Lizenzgebühren zu bilanzieren sind.

Als Beispiel sei Folgendes angenommen:

Beispiel 8-1: Anwendung der Begrenzungsvorschrift zur Erfassung von Lizenzgebühren auf eine Meilensteinzahlung

Ein Unternehmen schließt mit einem Kunden einen Vertrag ab, der diesem ein Recht auf Nutzung des geistigen Eigentums des Unternehmens einräumt. Die Zahlungsbedingungen des Vertrags sehen u. a. eine Meilensteinzahlung in Höhe von WE 10 Mio. vor, die an das Unternehmen zu entrichten ist, sobald der Kunde Umsatzerlöse von mindestens WE 100 Mio. in Verbindung mit der Lizenz erwirtschaftet hat.

Das Unternehmen koppelt die Höhe der Meilensteinzahlung an die nachfolgenden Verkäufe durch den Kunden und stuft sie als variable Gegenleistung ein, da sie vom Erreichen eines Mindestumsatzes von WE 100 Mio. beim Kunden abhängig ist. Es bilanziert die Meilensteinzahlung in Höhe von WE 10 Mio. unter Anwendung der Begrenzungsvorschrift zur Erfassung von Lizenzgebühren und erfasst die Umsatzerlöse für die Meilensteinzahlung erst dann, wenn der Kunde einen Mindestumsatz von WE 100 Mio. erreicht hat.





Häufig gestellte Fragen

Frage 8-5: Kann ein Unternehmen Umsatzerlöse aus umsatz- oder nutzungsabhängigen Lizenzgebühren für lizenziertes geistiges Eigentum zu einem späteren Zeitpunkt erfassen, wenn die entsprechenden Verkaufs- oder Nutzungsdaten am Ende des betreffenden Berichtszeitraums noch nicht zur Verfügung stehen?

Gemäß dem Standard sind umsatz- oder nutzungsabhängige Lizenzgebühren, die im Gegenzug für die Erteilung von Lizenzen für geistiges Eigentum zugesagt wurden, zum jeweils späteren der beiden nachfolgend genannten Zeitpunkte als Umsatzerlöse zu erfassen: (1) dem Zeitpunkt, zu dem der nachfolgende Verkauf getätigt wird oder die nachfolgende Nutzung eintritt, oder (2) dem Zeitpunkt, zu dem die Leistungsverpflichtung, auf die sich die umsatz- oder nutzungsabhängigen Lizenzgebühren beziehen, vollständig (oder teilweise) erfüllt wird. Wenn die in den Anwendungsleitlinien zur Begrenzungsvorschrift für die Erfassung von Lizenzgebühren aufgeführten Voraussetzungen erfüllt sind (d. h., die zugrunde liegenden Verkäufe wurden getätigt oder die

zugrunde liegende Nutzung ist eingetreten und die Leistungsverpflichtung, auf die sich die Lizenzgebühren beziehen, wurde erfüllt oder teilweise erfüllt), müssen Lizenzgeber, die über keine entsprechenden Verkaufs- oder Nutzungsdaten des Lizenznehmers verfügen, daher aus unserer Sicht die in der laufenden Berichtsperiode vereinnahmten Lizenzgebühren schätzen. Dies kann bei Unternehmen, die Umsatzerlöse aus Lizenzgebühren nach den zuvor gültigen IFRS zu einem späteren Zeitpunkt erfasst haben (d. h. in einem Berichtszeitraum, nachdem die zugrunde liegenden Käufe getätigt wurden oder die zugrunde liegende Nutzung eingetreten ist), eine Änderung ihrer Bilanzierungspraxis zur Folge haben.

Frage 8-6: Welche Auswirkungen hat ein garantierter Mindestbetrag auf die Erfassung von umsatz- oder nutzungsabhängigen Lizenzgebühren, die im Austausch für eine zu einem bestimmten Zeitpunkt erfüllte Lizenz an geistigem Eigentum zugesagt werden? [Sitzung der FASB-TRG vom 7. November 2016, Agenda Paper 58]

Die Mitglieder der FASB-TRG stellten übereinstimmend fest, dass ein garantierter Mindestbetrag von umsatz- oder nutzungsabhängigen Lizenzgebühren, die im Austausch für eine zu einem bestimmten Zeitpunkt erfüllte Lizenz an geistigem Eigentum zugesagt werden (IFRS: Lizenz, die ein Nutzungsrecht gewährt; US-GAAP: Lizenz für funktionales geistiges Eigentum), zu dem Zeitpunkt als Umsatz zu erfassen wäre, zu dem das Unternehmen die Verfügungsgewalt über die

Lizenz auf den Kunden überträgt (siehe Abschnitt 8.3.2). Sämtliche Lizenzgebühren, die den festgelegten Mindestbetrag übersteigen, wären in Einklang mit der Begrenzungsvorschrift für die Erfassung von Lizenzgebühren zu bilanzieren (d. h. bei Eintritt des Verkaufs oder der Nutzung oder bei Erfüllung der Leistungsverpflichtung, der die Lizenzgebühren ganz oder teilweise zugeordnet worden sind, wobei das spätere der beiden Ereignisse maßgeblich ist).

Lizenzen für geistiges Eigentum

Häufig gestellte Fragen

Frage 8-7: Welche Auswirkungen hat ein garantierter Mindestbetrag auf die Erfassung von umsatz- oder nutzungsabhängigen Lizenzgebühren, die im Austausch für eine über einen bestimmten Zeitraum erfüllte Lizenz an geistigem Eigentum zugesagt werden? [Sitzung der FASB-TRG vom 7. November 2016, Agenda Paper 58]

Die Mitglieder der FASB-TRG stellten übereinstimmend fest, dass für garantierte Mindestbeträge, die im Austausch für eine über einen bestimmten Zeitraum erfüllte Lizenz an geistigem Eigentum zugesagt werden (IFRS: Lizenz, die ein Zugangsrecht gewährt; US-GAAP: Lizenz für symbolisches geistiges Eigentum; siehe Abschnitt 8.3.1), mehrere Bilanzierungsansätze möglich wären. Der Grund liegt, wie die Mitarbeiter des FASB im TRG-Agendapapier erklärten, darin, dass nicht festgelegt ist, welche Methode am besten geeignet ist, um den Leistungsfortschritt bei solchen Verträgen zu messen, und der Standard bei der Auswahl einer geeigneten Methode Ermessensspielräume zulässt. Da der Standard keinen einheitlichen Ansatz vorschreibt, der in allen Fällen zu verfolgen ist, in denen umsatz- oder nutzungsabhängige Lizenzgebühren im Austausch für eine Lizenz an geistigem Eigentum zugesagt werden, und da der Vertrag einen garantierten Mindestbetrag vorsieht, sollte ein Unternehmen die Art seiner Vereinbarungen prüfen und sicherstellen, dass die von ihm gewählte Methode zur Fortschrittsmessung nicht das Kernprinzip des Standards aufhebt, wonach „ein Unternehmen – um die Übertragung der zugesagten Güter oder Dienstleistungen auf den Kunden abzubilden – die Erlöse in Höhe der Gegenleistung erfassen muss, die es im Austausch für diese Güter oder Dienstleistungen voraussichtlich erhalten wird“.³⁷⁵ Ein Unternehmen müsste die von ihm gewählte Bilanzierungsmethode im Anhang angeben, da es wahrscheinlich ist, dass sich dies auf den Zeitpunkt der Erfassung von Erlösen auswirken würde.

In dem Agendapapier werden zwei Vorgehensweisen erläutert. Gemäß dem ersten Ansatz müsste ein Unternehmen die gesamte Gegenleistung schätzen (d. h. den festgelegten Mindestbetrag und die variable Gegenleistung aus künftigen Lizenzgebühren) und eine geeignete Methode zur Bestim-

mung des Leistungsfortschritts anwenden, um nach Maßgabe der Begrenzungsvorschrift für die Erfassung von Lizenzgebühren während der Erfüllung der Leistungsverpflichtung Umsatzerlöse zu erfassen. Alternativ könnte das Unternehmen gemäß dem zweiten Ansatz eine Methode zur Bestimmung des Leistungsfortschritts zunächst nur auf die feste Gegenleistung anwenden und mit der Erfassung des variablen Bestandteils beginnen, sobald der feste Betrag – auf kumulierter Basis ermittelt – überschritten ist.

Beim ersten Ansatz kann auf zwei verschiedene Arten vorgegangen werden:

- **Sichtweise A:** Wenn ein Unternehmen damit rechnet, dass die Lizenzgebühren den garantierten Mindestbetrag überschreiten, kann es entscheiden, dass eine outputbasierte Methode zur Bestimmung des Leistungsfortschritts geeignet ist, und den *Right-to-invoice*-Behelf anwenden (d. h. IFRS 15.B16, siehe Abschnitt 7.1.4.A), da die für die jeweilige Periode zu zahlenden Lizenzgebühren direkt dem Wert der Leistung entsprechen, die das Unternehmen für den Kunden in der betreffenden Periode erbringt. Bei Anwendung des praktischen Behelfs bei der Erfassung von Umsatzerlösen müsste das Unternehmen nicht die Höhe der erwarteten Lizenzgebühren schätzen, sondern lediglich bestimmen, ob es bei Vertragsbeginn erwartet, dass die Lizenzgebühren den garantierten Mindestbetrag übersteigen werden. Das Unternehmen müsste diese Einschätzung jedoch am Ende eines jeden Berichtszeitraums aktualisieren. Hierbei ist zu anmerken, dass diese Sichtweise wahrscheinlich geeignet ist, wenn das Unternehmen damit rechnet, dass die kumulierten Lizenzgebühren den garantierten Mindestbetrag überschreiten.

³⁷⁵ Siehe IFRS 15.2.



Häufig gestellte Fragen

- **Sichtweise B:** Ein Unternehmen schätzt den Transaktionspreis für die Leistungsverpflichtung (einschließlich der festen und der variablen Gegenleistung) und erfasst Umsatzerlöse anhand einer geeigneten Methode zur Bestimmung des Leistungsfortschritts nach Maßgabe der Begrenzungsvorschriften für die Erfassung von Lizenzgebühren. Wenn ein Unternehmen nicht damit rechnet, dass die kumulierten Lizenzgebühren den garantierten Mindestbetrag überschreiten, wird die Methode zur Bestimmung des Leistungsfortschritts auf den garantierten Mindestbetrag angewandt, da der Transaktionspreis mindestens dem festen Betrag entspricht.

Die zweite Herangehensweise lässt sich kurz gefasst wie folgt beschreiben:

- **Sichtweise C:** Ein Unternehmen erfasst den garantierten Mindestbetrag (d. h. die feste Gegenleistung) unter Anwendung einer geeigneten Methode zur Bestimmung

des Leistungsfortschritts und erfasst Lizenzgebühren nur, wenn die kumulierten Lizenzgebühren den garantierten Mindestbetrag übersteigen.

Die Mitarbeiter des FASB wiesen im TRG-Agendapapier darauf hin, dass Sichtweise C nur infrage kommt, wenn die über einen bestimmten Zeitraum gewährte Lizenz als eine Reihe eigenständig abgrenzbarer Güter oder Dienstleistungen betrachtet (d. h. als eine Reihe eigenständig abgrenzbarer Zeiträume) und die variable Gegenleistung (d. h. die den garantierten Mindestbetrag übersteigenden Lizenzgebühren) den jeweils zugehörigen abgrenzbaren Zeiträumen zugeordnet wird.

Um diese verschiedenen Herangehensweisen zu veranschaulichen, wurde das folgende Beispiel, das auf einem im TRG-Agendapapier des FASB enthaltenen Beispiel basiert, angepasst:

Beispiel für die Bilanzierung einer Lizenz für geistiges Eigentum, die über einen bestimmten Zeitraum erfüllt wird, im Austausch für einen garantierten Mindestbetrag und umsatzabhängige Lizenzgebühren

Ein Unternehmen schließt einen 5-Jahres-Vertrag über die Vergabe einer Lizenz für eine Marke ab. Diese Lizenz für die Marke wird als eine Lizenz zur Nutzung geistigen Eigentums eingestuft, die über einen bestimmten Zeitraum erfüllt wird (IFRS: Lizenz, die ein Zugangsrecht gewährt; US-GAAP: Lizenz für symbolisches geistiges Eigentum). Die Lizenz schreibt vor, dass der Kunde eine umsatzabhängige Lizenzgebühr von 5 Prozent seiner Bruttoerlöse in Verbindung mit der Markennutzung zu zahlen hat. Der Vertrag schließt jedoch die Garantie ein, dass das Unternehmen für den gesamten 5-Jahres-Zeitraum mindestens WE 5 Mio. erhält.

Die tatsächlichen Bruttoerlöse des Kunden in Verbindung mit der Marke und die zugehörigen Lizenzgebühren pro Jahr gestalten sich wie folgt (wobei diese Informationen zu Vertragsbeginn nicht bekannt sind):

Jahr 1:

WE 15 Mio. (Lizenzgebühren entsprechen WE 0,75 Mio.)

Jahr 2:

WE 30 Mio. (Lizenzgebühren entsprechen WE 1,50 Mio.)

Jahr 3:

WE 40 Mio. (Lizenzgebühren entsprechen WE 2,00 Mio.)

Jahr 4:

WE 20 Mio. (Lizenzgebühren entsprechen WE 1,00 Mio.)

Jahr 5:

WE 60 Mio. (Lizenzgebühren entsprechen WE 3,00 Mio.)

Die Summe der Lizenzgebühren beträgt WE 8,25 Mio. ►

Lizenzen für geistiges Eigentum

Häufig gestellte Fragen

- **Sichtweise A:** Das Unternehmen rechnet damit, dass die gesamten Lizenzgebühren den garantierten Mindestbetrag überschreiten werden. Daher entscheidet es, dass die Verwendung einer outputbasierten Methode zur Ermittlung des Leistungsfortschritts geeignet ist, und wendet den *Right-to-invoice*-Behelf an, da die für die jeweilige Periode zahlbaren Lizenzgebühren direkt dem Wert der Leistung

entsprechen, die das Unternehmen für den Kunden in der betreffenden Periode erbringt.

Das Unternehmen erfasst Umsatzerlöse für die umsatzabhängigen Lizenzgebühren, wenn der spätere Verkauf von Produkten, die aus der Nutzung der Lizenz resultieren, tatsächlich stattfindet.

(In Tausend WE)	Jahr 1	Jahr 2	Jahr 3	Jahr 4	Jahr 5
Erhaltene Lizenzgebühren	750	1.500	2.000	1.000	3.000
Jahresumsatz	750	1.500	2.000	1.000	3.000
Kumulierte Umsatzerlöse	750	2.250	4.250	5.250	8.250

- **Sichtweise B:** Das Unternehmen schätzt den Transaktionspreis (einschließlich der festen und der variablen Gegenleistung) im Zusammenhang mit dem Vertrag. Es stellt fest, dass die Methode des Zeitablaufs zur Ermittlung des Leistungsfortschritts geeignet ist, und erfasst die Umsatzerlöse anteilig über den 5-Jahres-Zeitraum des Vertrags

nach Maßgabe der Begrenzungsvorschrift für die Erfassung von Lizenzgebühren (d. h., sobald der garantierte Mindestbetrag erreicht ist, dürfen die erfassten kumulierten Umsatzerlöse die erhaltenen kumulierten Lizenzgebühren nicht überschreiten).

(In Tausend WE)	Jahr 1	Jahr 2	Jahr 3	Jahr 4	Jahr 5
Erhaltene Lizenzgebühren	750	1.500	2.000	1.000	3.000
Lizenzgebühren (kumuliert)	750	2.250	4.250	5.250	8.250
Fest und variabel (bewertbar)*	1.650	1.650	1.650	1.650	1.650
Jahresumsatz	1.650	1.650	1.650	300	3.000
Kumulierte Umsatzerlöse	1.650	3.300	4.950	5.250**	8.250

* Unter der Annahme, dass der geschätzte Transaktionspreis des Unternehmens (einschließlich der festen und variablen Gegenleistungen) WE 8,25 Mio. beträgt, liegt der erfassbare Jahresumsatz bei WE 1,65 Mio. (WE 8,25 Mio. geteilt durch die Vertragslaufzeit von fünf Jahren).

** Im vierten Jahr überschreiten die kumulierten Umsatzerlöse nach Anwendung der Methode des Zeitablaufs zur Ermittlung des Leistungsfortschritts in Höhe von WE 6,6 Mio. (WE 4,95 Mio. zuzüglich WE 1,65 Mio.) die erhaltenen kumulierten Lizenzgebühren (WE 5,25 Mio.). Somit werden die bis zum Ende des vierten Jahres erfassten gesamten kumulierten Umsatzerlöse auf die Höhe der gesamten erhaltenen Lizenzgebühren von WE 5,25 Mio. begrenzt.



Häufig gestellte Fragen

- **Sichtweise C:** Das Unternehmen bilanziert den garantierten Mindestbetrag (d. h. die feste Gegenleistung) unter Verwendung einer geeigneten Methode zur Bestimmung des Leistungsfortschritts und weist Lizenzgebühren nur dann aus, wenn die kumulierten Lizenzgebühren den garantierten Mindestbetrag überschreiten. Das Unternehmen bestimmt, dass die Methode des Zeitablaufs zur Ermittlung des Leistungsfortschritts geeignet ist.

Es wendet die Begrenzungsvorschrift für die Erfassung von Lizenzgebühren auf die umsatzabhängigen Lizenzgebühren an, die den garantierten Mindestbetrag überschreiten (d. h., es erfasst die Lizenzgebühren als Umsatzerlöse, wenn der garantierte Mindestbetrag auf kumulierter Basis überschritten ist). Die variablen Gegenleistungen (die den

garantierten Mindestbetrag überschreitenden Lizenzgebühren) werden den eigenständig abgrenzbaren Zeiträumen entsprechend der Ausnahmeregelung für die Zuordnung der variablen Gegenleistung (d. h. nach IFRS 15.85, siehe Abschnitt 6.3) zugeordnet.

Wie bereits an früherer Stelle erörtert, wiesen die Mitarbeiter des FASB im TRG-Agendapapier darauf hin, dass Sichtweise C nur dann infrage kommt, wenn die über einen bestimmten Zeitraum gewährte Lizenz als eine Reihe eigenständig abgrenzbarer Güter oder Dienstleistungen betrachtet (d. h. als eine Reihe eigenständig abgrenzbarer Zeiträume) und die variable Gegenleistung (d. h. die den garantierten Mindestbetrag übersteigenden Lizenzgebühren) den jeweils zugehörigen abgrenzbaren Zeiträumen zugeordnet wird. ►

(In Tausend WE)	Jahr 1	Jahr 2	Jahr 3	Jahr 4	Jahr 5
Erhaltene Lizenzgebühren	750	1.500	2.000	1.000	3.000
Lizenzgebühren (kumuliert)	750	2.250	4.250	5.250	8.250
Fest (bewertbar)*	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000
Jahresumsatz	1.000	1.000	1.000	1.250**	4.000***
Kumulierte Umsatzerlöse	1.000	2.000	3.000	4.250	8.250

* Da der garantierte Mindestbetrag für die gesamte Vertragslaufzeit WE 5 Mio. beträgt, beläuft sich der Jahresumsatz (ohne die den garantierten Mindestbetrag überschreitenden Lizenzgebühren) auf WE 1 Mio. (WE 5 Mio. geteilt durch die Vertragslaufzeit von fünf Jahren).

** Im vierten Jahr überschreiten die erhaltenen kumulierten Lizenzgebühren (WE 5,25 Mio.) den garantierten Mindestbetrag (WE 5 Mio.) um WE 250.000. Daher beläuft sich der im vierten Jahr erfasste Jahresumsatz auf WE 1,25 Mio. (Jahresumsatz von WE 1 Mio. zuzüglich WE 250.000 an Lizenzgebühren, die den Mindestbetrag überschreiten).

*** Im fünften Jahr errechnet sich der erfasste Jahresumsatz (WE 4 Mio.) als der Jahresumsatz von WE 1 Mio. zuzüglich der Lizenzgebühren für dieses Jahr (WE 3 Mio.), da die Lizenzgebühren im vierten Jahr den Mindestbetrag überschritten.

Lizenzen für geistiges Eigentum

Häufig gestellte Fragen

Die Mitarbeiter des FASB wiesen im TRG-Agendapapier darauf hin, dass auch andere Methoden zur Fortschrittsmessung (zusätzlich zu den oben beschriebenen) geeignet sein könnten, da der Standard gestattet, dass Unternehmen bei der Auswahl einer geeigneten Methode zur Bestimmung des Leistungsfortschritts Ermessensentscheidungen treffen, und dass der Ermessensspielraum nicht auf die im TRG-Agendapapier dargestellten Sichtweisen beschränkt ist. Die Mitarbeiter betonten jedoch, dass Unternehmen nicht in jeder Situation jede beliebige Methode zur Fortschrittsmessung anwenden dürfen. So erklärten sie beispielsweise, dass es nicht vertretbar sei, verschiedene Methoden zur Bestimmung des Leistungsfortschritts auf eine einzige Leistungsverpflichtung anzuwenden, beispielsweise eine Methode für die feste und eine andere für die variable Gegenleistung. Auch hielten die Mitarbeiter es für nicht angebracht, dass ein Unternehmen die Anwendungsleitlinie in IFRS 15.B46 zu nicht geltend

gemachten Beträgen (siehe Abschnitt 7.9) heranzieht, da es unwahrscheinlich ist, dass ein Kunde sein Recht im Rahmen einer Lizenzvereinbarung, bei der das Unternehmen dem Kunden für die gesamte Vertragslaufzeit Zugang zu seinem geistigen Eigentum gewährt, nicht ausübt. Nicht vertretbar wäre es laut den Mitarbeitern des FASB außerdem, die Anwendungsleitlinien des IFRS 15.B63 zur Begrenzungsvorschrift für die Erfassung von Lizenzgebühren nicht zu berücksichtigen, wonach Umsatzerlöse nur dann zu erfassen sind, wenn (oder sobald) das spätere der beiden folgenden Ereignisse eintritt: (1) Der nachfolgende Verkauf wird getätigt oder die nachfolgende Nutzung tritt ein oder (2) die Leistungsverpflichtung, der die umsatz- oder nutzungsabhängigen Lizenzgebühren ganz oder teilweise zugeordnet wurden, wurde vollständig oder teilweise erfüllt (siehe oben in diesem Abschnitt).

Frage 8-8: Können Unternehmen die Begrenzungsvorschrift für die Erfassung von Lizenzgebühren auf umsatz- oder nutzungsabhängige Lizenzgebühren anwenden, wenn sie nicht Eigentümer des geistigen Eigentums sind bzw. nicht die volle Verfügungsgewalt über das geistige Eigentum besitzen (d. h. nicht als Prinzipal agieren)?

Ja. Wir sind generell der Ansicht, dass Unternehmen die Begrenzungsvorschrift für die Erfassung von Lizenzgebühren anwenden können, wenn ihre Umsatzerlöse aus einer umsatz- oder nutzungsabhängigen Lizenzgebühr aufgrund

einer erteilten Lizenz für geistiges Eigentum entstehen, sie jedoch nicht als Prinzipal agieren, also nicht Eigentümer des geistigen Eigentums sind oder nicht die volle Verfügungsgewalt über das geistige Eigentum besitzen.



Häufig gestellte Fragen

Als Beispiel sei Folgendes angenommen:

Beispiel 8-2: Anwendung der Begrenzungsvorschrift zur Erfassung von Lizenzgebühren im Falle von Unternehmen, die als Agent handeln

Universität U besitzt die Rechte am geistigen Eigentum für ihr Logo. Gesellschaft Z, die als Agent für Universität U handelt, findet ein Bekleidungsunternehmen, das eine Lizenz für das Logo von Universität U erwerben möchte, um das Logo an ihren Waren anzubringen. Universität U erhält Lizenzzahlungen auf der Basis der Umsatzerlöse und der Nutzung ihres geistigen Eigentums (des Logos) durch den Lizenznehmer (das Bekleidungsunternehmen). Gesellschaft Z erhält einen Teil der von Universität U erwirtschafteten Lizenzgebühren. Sie hat zu keinem Zeitpunkt während der Vertragslaufzeit die

vollständige Verfügungsgewalt über das geistige Eigentum, und ihre Fähigkeit, eine Gegenleistung von Universität U zu erhalten, hängt von der Lizenzvergabe für das geistige Eigentum von Universität U ab. Wir sind der Ansicht, dass die Anwendung der Begrenzungsvorschrift für die Erfassung von Lizenzgebühren bei diesem Beispiel angemessen sein könnte, da die von Universität U erwirtschafteten Lizenzgebühren und auch der Betrag, der Gesellschaft Z voraussichtlich zusteht, direkt an die Nutzung des geistigen Eigentums gekoppelt sind.

Es sei darauf hingewiesen, dass diese Sichtweise ausschließlich in Bezug auf Lizenzen für geistiges Eigentum gilt, deren Gegenleistung für den Lizenzgeber und den Agenten ganz oder teilweise in einer umsatz- oder nutzungsabhängigen Lizenzgebühr besteht. Unternehmen können diese Sichtweise nicht

analog auf andere Situationen anwenden. Sie sollten ihre Anwendung der Begrenzungsvorschrift für die Erfassung von Lizenzgebühren offenlegen, da es wahrscheinlich ist, dass sich dies auf die Höhe und den Zeitpunkt der Umsatzrealisierung auswirkt.

Frage 8-9: Können Unternehmen umsatz- oder nutzungsabhängige Lizenzgebühren erfassen, bevor der Verkauf oder die Nutzung des geistigen Eigentums tatsächlich stattfindet, wenn sie über historische Informationen verfügen, mit denen zukünftige Lizenzgebühren zuverlässig geschätzt werden können?

Nein. In Einklang mit IFRS 15.B63-B63B sind Umsatzerlöse aus umsatz- oder nutzungsabhängigen Lizenzgebühren, die im Austausch für eine Lizenz an geistigem Eigentum zugesagt wurden, nur dann zu erfassen, wenn (oder sobald) das spätere der beiden folgenden Ereignisse eintritt: (1) Der nachfolgende Verkauf wird getätigt oder die nachfolgende Nutzung tritt ein oder (2) die Leistungsverpflichtung, der die umsatz- oder nutzungsabhängigen Lizenzgebühren ganz oder teil-

weise zugeordnet wurden, wurde vollständig (oder teilweise) erfüllt. Die Umsatzrealisierung kann nicht beschleunigt werden – auch dann nicht, wenn ein Unternehmen über historische Informationen verfügt, mit denen zukünftige Lizenzgebühren zuverlässig geschätzt werden können. Somit kann die Begrenzungsvorschrift zur Erfassung von Lizenzgebühren in diesem Fall nicht wahlweise angewendet werden.

9

Sonstige Ansatz- und
Bewertungsfragen



9.1 Garantien und Gewährleistungen

Vereinbarungen über den Verkauf von Gütern oder Dienstleistungen umfassen oft auch Garantien oder Gewährleistungen. Sie können entweder explizit in den Vertrag mit dem Kunden aufgenommen werden oder durch Gesetze oder regulatorische Bestimmungen vorgeschrieben sein. Darüber hinaus kann es sein, dass ein Unternehmen über eine implizite Richtlinie verfügt, die die Erbringung von Gewährleistungen vorsieht, um den gewünschten Grad an Kundenzufriedenheit zu sichern. Durch eine Gewährleistungsverpflichtung werden die Verpflichtungen des Unternehmens über die Übertragung der Verfügungsgewalt über ein Gut oder eine Dienstleistung auf den Kunden hinaus erweitert. Dies bedeutet, dass das Unternehmen zur Leistungserbringung im Rahmen der Gewährleistung bereitstehen muss. Dabei ist es unerheblich, ob es sich um explizite oder implizite Gewährleistungsverpflichtungen handelt.

Eine Garantie oder Gewährleistung kann dabei bereits im Gesamtpreis berücksichtigt sein oder aber als gesonderte Leistung separat berechnet werden. Im Standard wird angemerkt, dass die in verschiedenen Branchen und Verträgen gegebenen Arten von Garantien oder Gewährleistungen stark voneinander abweichen können; dabei werden zwei Arten von Garantien bzw. Gewährleistungen identifiziert:

- ▶ Garantie- bzw. Gewährleistungsverpflichtungen, die dem Kunden zusichern, dass das gelieferte Gut den vertraglich vereinbarten Spezifikationen entspricht (*assurance-type warranties*)
- ▶ Garantie- bzw. Gewährleistungsverpflichtungen, die eine Leistung für den Kunden darstellen, die über die Zusicherung hinausgeht, dass das gelieferte Gut den vertraglich vereinbarten Spezifikationen entspricht (*service-type warranties*)



Sonstige Ansatz- und Bewertungsfragen

9.1.1 Feststellung, ob es sich um eine *assurance-type warranty* oder um eine *service-type warranty* handelt (im März 2020 aktualisiert)

Nach IFRS 15.B29 liegt eine *service-type warranty* vor, wenn der Kunde wählen kann, ob er die Gewährleistungsverpflichtung separat erwerben möchte, oder wenn die Gewährleistungsverpflichtung die Behebung von Mängeln einschließt, die erst nach dem Übergang der Verfügungsgewalt auftreten. Andernfalls handelt es sich um eine *assurance-type warranty*,

die dem Kunden zusichert, dass das gelieferte Gut den vertraglich vereinbarten Spezifikationen entspricht. In bestimmten Fällen kann es schwierig sein zu beurteilen, ob eine Gewährleistungs- oder Garantieverpflichtung für einen Kunden eine zusätzliche Leistung darstellt, die über die Zusicherung hinausgeht, dass das gelieferte Produkt den vertraglich vereinbarten Spezifikationen entspricht. Um Unternehmen diese Beurteilung zu erleichtern, enthält der Standard folgende Anwendungsleitlinien:

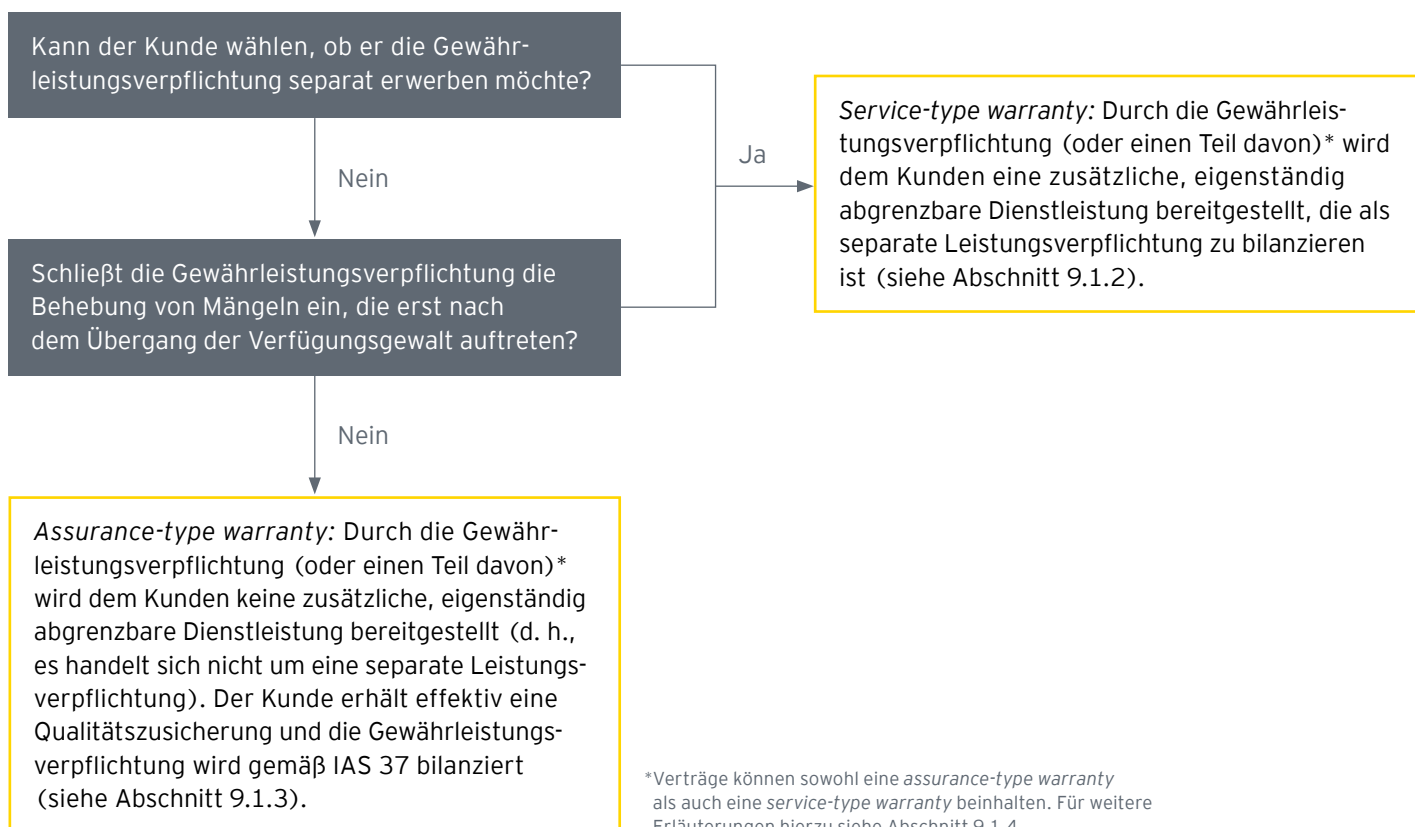
Auszug aus IFRS 15

B31. Bei der Beurteilung, ob eine Gewährleistungs- oder Garantieverpflichtung für einen Kunden eine zusätzliche Leistung darstellt, die über die Zusicherung, dass das gelieferte Produkt den vertraglich vereinbarten Spezifikationen entspricht, hinausgeht, hat ein Unternehmen folgende Faktoren zu berücksichtigen:

- (a) ob die Gewährleistungs-/Garantieverpflichtung gesetzlich vorgeschrieben ist. – Wenn das Unternehmen gesetzlich verpflichtet ist, seinen Kunden eine Gewährleistung/Garantie einzuräumen, deutet das Vorhandensein des entsprechenden Gesetzes darauf hin, dass es sich nicht um eine Leistungsverpflichtung handelt, da derartige Vorschriften in der Regel dazu dienen, Kunden vor dem mit dem Kauf schadhafter Produkte verbundenen Risiko zu schützen.
- (b) die Dauer der Gewährleistungs-/Garantiefrist. – Je länger die Gewährleistungs-/Garantiefrist, desto größer die Wahrscheinlichkeit, dass es sich um eine Leistungsverpflichtung handelt, da die Gewährleistungs-/Garantieusage mit höherer Wahrscheinlichkeit eine über die Zusicherung, dass das gelieferte Produkt den vertraglich vereinbarten Spezifikationen entspricht, hinausgehende Leistung darstellt.
- (c) die Art der Leistungen, die das Unternehmen zusagt. – Wenn ein Unternehmen besondere Leistungen (z. B. einen Retourentransport für ein schadhaftes Produkt) erbringen muss, um zusichern zu können, dass ein Produkt die vereinbarten Spezifikationen erfüllt, ist es unwahrscheinlich, dass dadurch eine Leistungsverpflichtung begründet wird.

B33. Wenn ein Unternehmen laut Gesetz für Schäden, die von seinen Produkten verursacht werden, finanziell haftet, handelt es sich dabei nicht um eine Leistungsverpflichtung. Beispielsweise kann ein Hersteller seine Produkte in einer Jurisdiktion verkaufen, in der der Hersteller laut Gesetz für jegliche Schäden (beispielsweise an persönlichem Eigentum), die bei bestimmungsgemäßer Nutzung des Produkts vom Verbraucher verursacht werden, haftet. Ebenso sind Zusagen eines Unternehmens, den Kunden für etwaige Schäden und Ansprüche aus Patent-, Urheber-, Marken- oder sonstigen Rechtsverletzungen seiner Produkte zu entschädigen, keine Leistungsverpflichtung. Das Unternehmen hat derartige Verpflichtungen gemäß IAS 37 zu bilanzieren.

Der folgende Entscheidungsbaum veranschaulicht die vorgeschriebene Vorgehensweise:



Unsere Sichtweise

Die Beurteilung, ob es sich bei einer Garantie- bzw. Gewährleistungsverpflichtung um eine *assurance-type warranty* oder um eine *service-type warranty* handelt, kann ein beträchtliches Maß an Ermessensausübung durch das Unternehmen erfordern. Verschiedene Faktoren können in die Einschätzung einfließen, etwa welche Gepflogenheiten in der Branche des Unternehmens herrschen und wie das Unternehmen im Hinblick auf Gewährleistungen/Garantien üblicherweise verfährt. Beispielsweise könnte ein Automobilhersteller eine Fünfjahresgarantie für ein Luxusmodell und eine Dreijahresgarantie für ein Standardmodell anbieten. Der Hersteller könnte einerseits den Standpunkt vertreten, dass die längere Garantiedauer keine zusätzliche Dienstleistung darstellt, da für das Luxusmodell höherwertige Materialien verarbeitet werden und er deshalb davon ausgeht, dass verdeckte Mängel erst nach einem längeren Zeitraum zutage treten. Andererseits könnte der Hersteller die Dauer der von ihm angebotenen Garantiefrist und die Art der im Rahmen der Gewährleistung erbrachten Leistungen berücksichtigen und zu dem Ergebnis kommen, dass die fünfjährige Garantiefrist (oder ein Teil davon) eine zusätzliche Dienstleistung darstellt, die als *service-type warranty* zu bilanzieren ist. *Assurance-type warranties* sind vom Anwendungsbereich dieses Standards ausgeschlossen. Sie werden stattdessen nach IAS 37 bilanziert.

Sonstige Ansatz- und Bewertungsfragen

Häufig gestellte Fragen

Frage 9-1: Wie kann ein Unternehmen beurteilen, ob es sich bei einer Gewährleistungsverpflichtung um eine *service-type warranty* (d. h. eine Leistungsverpflichtung) handelt, wenn der Preis dafür nicht separat festgesetzt wird?
[TRG-Sitzung vom 30. März 2015, Agenda Paper 29]

Die TRG-Mitglieder stellten übereinstimmend fest, dass die Beurteilung, ob eine Garantie- oder Gewährleistungsverpflichtung für einen Kunden eine zusätzliche Leistung darstellt, die über die bloße Qualitätszusicherung hinausgeht, Ermessensentscheidungen erfordert und von den jeweiligen Fakten und Umständen abhängt. Der Standard enthält, abgesehen von der separaten Preisfestsetzung, keine klaren Vorgaben für die Identifizierung von *service-type warranties*.

IFRS 15.B31 führt jedoch drei Faktoren auf, die bei jeder Beurteilung heranzuziehen sind: (1) ob die Garantie oder Gewährleistung gesetzlich vorgeschrieben ist, (2) deren Dauer und (3) die Art der Leistung, die das Unternehmen zugesagt hat. Das TRG-Agendapapier enthält folgendes Beispiel, das zeigt, welche Faktoren ein Unternehmen zu berücksichtigen hat, wenn es beurteilt, ob es sich bei einer Produktgarantie um eine *service-type warranty* handelt:

Beispiel für die Berücksichtigung von Faktoren für die Identifizierung einer *service-type warranty*

Ein Hersteller von Reisegepäck bietet eine lebenslange Garantie, schadhafte oder beschädigte Gepäckstücke kostenfrei zu reparieren.

Er analysiert die drei in IFRS 15.B31 genannten Faktoren und bestimmt, dass es sich bei der Garantie um eine Leistungsverpflichtung handelt, die über die bloße Qualitätszusicherung hinausgeht, da (1) gesetzlich nicht vorgeschrieben ist, dass

das Reisegepäckunternehmen eine Zusage über die gesamte Lebensdauer des Produkts abgibt, (2) die Gültigkeit der Garantie der Lebensdauer des Gepäckstücks entspricht und (3) die zugesagten Leistungen sowohl Reparaturen an Gepäckstücken, welche die zugesagten Eigenschaften nicht erfüllen, als auch Reparaturen von schadhafte oder beschädigten Gepäckstücken einschließen.

Des Weiteren wird in dem Agendapapier der TRG betont, dass Unternehmen nicht davon ausgehen können, dass ihre vorherigen Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden nach der Einführung des IFRS 15 unverändert bleiben.

Unternehmen müssen alle Garantien und Gewährleistungen überprüfen, um die angemessene Bilanzierungsmethode zu bestimmen.

Frage 9-2: Wie hat ein Unternehmen außerhalb der Garantiefrist erbrachte Reparaturen zu bilanzieren?

Unternehmen müssen alle Fakten und Umstände einschließlich der in IFRS 15.B31 beschriebenen Faktoren (z. B. die Art der erbrachten Leistungen, die Dauer der impliziten Garantiefrist) analysieren, um zu bestimmen, ob die außerhalb der Garantiefrist erbrachten Reparaturen als *assurance-type warranty* oder als *service-type warranty* zu bilanzieren sind.

Manchmal erbringen Unternehmen diese Leistungen im Rahmen ihrer Geschäftsgepflogenheiten während eines festgelegten Zeitraums zusätzlich zur Gewährung von *assurance-type warranties*. Beispiel: Ein Gerätehersteller gewährt seinen Kunden für ein Jahr ab dem Kaufdatum eine Standard-Produktgarantie, die ihnen zusichert, dass das Produkt den

Häufig gestellte Fragen

vereinbarten Spezifikationen entspricht. Das Unternehmen kann jedoch zusätzlich eine implizite Garantie gewähren, indem es häufig nach Ablauf der einjährigen Garantiefrist Produkte unentgeltlich repariert. Siehe Abschnitt 4.1 für eine Erläuterung der in einem Vertrag mit Kunden enthaltenen impliziten Zusagen.

Falls das Unternehmen feststellt, dass die während der impliziten Garantiefrist vorgenommenen Reparaturen im Allgemeinen Mängel betreffen, die zum Zeitpunkt des Produktverkaufs bestanden, und die Reparaturen kurz nach der *assurance-type*-Garantiefrist getätigt werden, könnte das Unternehmen schlussfolgern, dass die Reparaturen von der *assurance-type*

warranty abgedeckt werden. Dies bedeutet, dass die Laufzeit der *assurance-type warranty* länger als die im Vertrag angegebene Frist betragen kann. Um eine Schlussfolgerung zu ziehen, müssen jedoch alle Tatsachen berücksichtigt werden.

Falls das Unternehmen feststellt, dass die außerhalb der Garantiefrist vorgenommenen Reparaturen durch eine *service-type warranty* abgedeckt sind (da die Gewährleistungsverpflichtung die Behebung von Mängeln einschließt, die erst nach dem Übergang der Verfügungsgewalt auftreten), muss es außerdem prüfen, ob die Laufzeit der *service-type warranty* länger als die im Vertrag angegebene Frist ist.

Frage 9-3: Hat ein Unternehmen die Rückgabe eines schadhafte Produkts gegen Erstattung der Gegenleistung (d. h. nicht gegen Umtausch) durch einen Kunden als Rückgaberecht oder als *assurance-type warranty* zu bilanzieren?

Nach unserer Ansicht hat ein Unternehmen das Recht auf Rückgabe eines schadhafte Produkts gegen Erstattung der Gegenleistung (anstelle eines Umtauschs) gemäß den Anwendungsleitlinien für Rückgaberechte in IFRS 15.B20-B27 und nicht als *assurance-type warranty* zu bilanzieren. Laut der Grundlage für Schlussfolgerungen haben die Boards entschieden, dass ein Unternehmen eine *assurance-type warranty* als eine separate Verpflichtung zum Ersatz oder zur Nachbesserung eines schadhafte Produkts zu bilanzieren hat.³⁷⁶ Diese Beschreibung einer *assurance-type warranty* bezieht schadhafte Produkte, deren Rückgabe gegen Rück-erstattung erfolgt, nicht ein. Es werden nur schadhafte Produkte berücksichtigt, die ersetzt oder repariert werden.

Siehe Abschnitt 5.4 für weitere Erläuterungen zu Rückgaberechten. Es könnte jedoch unter bestimmten Umständen erforderlich sein, die Erstattung, die für ein schadhafte Produkt an einen Kunden gezahlt wurde, in Einklang mit den Anwendungsleitlinien zu Garantien und Gewährleistungen und nicht als Rückgaberecht zu bilanzieren. Beispiel: Ein Unternehmen könnte einem Kunden die Drittkosten, die bei der Reparatur eines schadhafte Produkts entstanden sind, erstatten. In diesem Fall erfolgt die Erstattung an den Kunden in Erfüllung der Gewährleistungsverpflichtung des Unternehmens. Diese Einschätzung erfordert Ermessensentscheidungen und ist von den jeweiligen Fakten und Umständen abhängig.

Frage 9-4: Sind Schadensersatzzahlungen, Vertragsstrafen oder andere Entgelte, die gemäß vergleichbaren vertraglichen Regelungen zu entrichten sind, nach dem Standard als variable Gegenleistung oder als Gewährleistungsrückstellung zu bilanzieren?

Siehe hierzu die Antwort auf Frage 5-4 in Abschnitt 5.2.1.

³⁷⁶ Siehe IFRS 15.BC376.

Sonstige Ansatz- und Bewertungsfragen

9.1.2 Service-type warranties (im März 2020 aktualisiert)

Die Boards haben festgelegt, dass eine *service-type warranty* eine eigenständig abgrenzbare Dienstleistung und damit eine separate Leistungsverpflichtung darstellt.³⁷⁷ Daher ordnet das Unternehmen einen Teil des Transaktionspreises der *service-type warranty* zu (siehe Abschnitt 6), wobei es deren relativen Einzelveräußerungspreis als Grundlage heranzieht. Anschließend werden die so zugewiesenen Umsatzerlöse über den Zeitraum erfasst, in dem die Gewährleistung in Übereinstimmung mit der *service-type warranty* erbracht wird. Dies liegt daran, dass es wahrscheinlich ist, dass dem Kunden der Nutzen aus der Leistung des Unternehmens zufließt und er gleichzeitig die Leistung nutzt, während diese erbracht wird (d. h., die Gewährleistungsverpflichtung wird nach IFRS 15.35[a] voraussichtlich über einen bestimmten Zeitraum erfüllt; siehe hierzu Abschnitt 7.1.1).

Die Bestimmung, welche Methode zur Realisierung von Umsatzerlösen aus *service-type warranties* letztendlich die geeignetste ist, liegt ggf. im Ermessen des Unternehmens. Beispielsweise kann das Unternehmen festlegen, dass die Gewährleistung kontinuierlich während der Garantiefrist erbracht wird (d. h., das Unternehmen muss während dieses Zeitraums jederzeit bereit sein, die Leistungsverpflichtung zu erfüllen). In diesem Fall steht zu erwarten, dass die Umsatzerlöse anteilig über den Gewährleistungszeitraum realisiert werden. Kann das Unternehmen hingegen auf der Basis gesammelter Daten bestimmen, zu welchen Zeitpunkten diese Leistungen erbracht werden, kann es auch zu dem Schluss gelangen, dass eine andere Vorgehensweise zur Erfassung der Umsatzerlöse angemessener ist. So kann es sein, dass ein Unternehmen, das einem Kunden eine *service-type warranty* mit dreijähriger Laufzeit eingeräumt hat, im ersten Jahr nur geringe oder gar keine Umsatzerlöse erfasst, wenn seine Erfahrungswerte darauf hindeuten, dass Leistungen im Rahmen solcher Garantievereinbarungen erst im zweiten und dritten Jahr der Laufzeit von den Kunden in Anspruch genommen werden.

Der AICPA Audit and Accounting Guide *Revenue Recognition* enthält nichtverbindliche Leitlinien zur Ermittlung einer geeigneten Methode für die Realisierung von Umsatzerlösen

aus *service-type warranties*. Danach hat ein Unternehmen, das bestimmt hat, dass es bereitsteht, um für die Dauer der Gewährleistungs-/Garantiefrist Schutz gegen das Risiko von Beschädigungen, Verlusten oder Defekten eines Produkts zu bieten (d. h., es gibt für das betreffende Produkt für die Dauer der Gewährleistungs-/Garantiefrist eine Nutzungszusicherung ab, die einen bestimmten Beteiligungsgrad des Unternehmens bei der Reparatur oder beim Ersatz des Produkts vorsieht), die entsprechenden Umsatzerlöse über die Dauer der Gewährleistungs-/Garantiefrist zu erfassen hat. Hat das Unternehmen hingegen bestimmt, dass es eine Zusage gegeben hat, das Produkt zu reparieren, seine Reparatur zu veranlassen oder es zu ersetzen, hat es die Umsatzerlöse über den Zeitraum zu erfassen, in dem es die Reparatur oder den Ersatz voraussichtlich durchführen wird. Dieser Zeitraum könnte sich über die Gewährleistungs-/Garantiefrist hinaus erstrecken, falls erwartet wird, dass die Leistungen, die notwendig sind, um das Produkt zu reparieren oder zu ersetzen, nach Ablauf dieser Frist erbracht werden.

Beispielsweise kann es sein, dass ein Anspruch, der am Ende einer einjährigen Frist geltend gemacht wird, erst nach dem Ende der Gewährleistungs-/Garantiefrist erfüllt wird. Zwar sind die Leistungen in beiden Fällen vergleichbar, doch richtet sich die Länge des Erfassungszeitraums nach der Art der Zusage an den Kunden.³⁷⁸ In Abschnitt 7.1.4 werden die Überlegungen bezüglich der Bestimmung der geeigneten Vorgehensweise zur Erfassung der Umsatzerlöse u. a. für Bereitschaftsverpflichtungen beschrieben. Wird die Zahlung für die *service-type warranty* im Voraus geleistet, sollte ein Unternehmen auch prüfen, ob eine signifikante Finanzierungs-komponente besteht (siehe Abschnitt 5.5).

In einigen Fällen werden Unternehmen, die *service-type warranties* anbieten, eine Versicherung abschließen müssen, um sich selbst gegen die potenziellen Kosten für die Erbringung von Leistungen im Rahmen solcher Garantien und Gewährleistungen zu schützen. Zwar könnten die voraussichtlichen Versicherungsleistungen die dem Unternehmen anfallenden Kosten abdecken, doch ist es nicht zulässig, die Umsatzerlöse aus der *service-type warranty* direkt zu erfassen. Das Unternehmen wurde nicht von seiner Verpflichtung entbunden, die gemäß den Bedingungen der Gewährleistungs-/Garantie-

³⁷⁷ Siehe IFRS 15.BC371.

³⁷⁸ Siehe AICPA Guide, *Revenue Recognition*, Kapitel 1, *General Accounting Considerations*, Paragraphen 1.63-1.75.

vereinbarung festgelegten Leistungen zu erbringen. Somit besteht nach wie vor eine Verbindlichkeit. Dementsprechend sind die Garantie-/Gewährleistungsverpflichtung sowie jegliche Erlöse aus der abgeschlossenen Versicherung separat zu bilanzieren (es sei denn, das Versicherungsunternehmen hat die Garantie-/Gewährleistungsverpflichtung rechtlich übernommen und der Kunde hat dem zugestimmt).

Wie in Abschnitt 6.1 erläutert, wird der Einzelveräußerungspreis bei Vertragsbeginn bestimmt und nicht um Änderungen angepasst, die im Zeitraum zwischen Vertragsbeginn und Leistungsende eintreten. Daher würde ein Unternehmen den Teilbetrag des Transaktionspreises, den es bei Vertragsbeginn ursprünglich der *service-type warranty* zugeordnet hat, nicht ändern. Dies wäre beispielsweise auch dann der Fall, wenn ein Unternehmen zwei Monate nach Auslieferung eines bestimmten Produkts feststellt, dass sich die Kosten für ein Ersatzteil, das es von einem anderen Hersteller bezieht, inzwischen verdreifacht haben. Bei Geltendmachung des Gewährleistungsanspruchs durch den Kunden hätte dies zur Folge, dass sich der Austausch des reklamierten Teils für das Unternehmen erheblich verteuert. Bei künftigen Vereinbarungen über die gleiche Garantie-/Gewährleistungsverpflichtung müsste das Unternehmen jedoch entscheiden, ob der Einzelveräußerungspreis anzupassen ist, da sich die Kosten für die Erfüllung der Garantie-/Gewährleistungsverpflichtung erhöht haben. Falls es eine solche Anpassung vornimmt, hätte es den korrigierten Einzelveräußerungspreis auch für die Aufteilungen bei künftigen Verträgen zu verwenden (siehe Abschnitt 6.1.3).

9.1.3 Assurance-type warranties (im März 2020 aktualisiert)

Die Boards kamen zu dem Ergebnis, dass *assurance-type warranties* kein zusätzliches Gut bzw. keine zusätzliche Leistung für den Kunden und somit keine separate Leistungsverpflichtung darstellen. Mit einer solchen Gewährleistungsverpflichtung hat das Unternehmen effektiv eine bloße Qualitätszusicherung abgegeben. Gemäß IFRS 15.B30 sind diese Arten von Gewährleistungen als Gewährleistungsverpflichtungen und die geschätzten Kosten ihrer Erfüllung gemäß den einschlägigen Bestimmungen in IAS 37 als abgegrenzte Schulden auszuweisen.³⁷⁹ Diese Gewährleistungs-

verbindlichkeit wird nach ihrem erstmaligen Ausweis in Übereinstimmung mit IAS 37 laufend überprüft.

Ein Unternehmen kann die Umsatzerlöse für den Verkauf von Gütern oder Dienstleistungen, einschließlich *assurance-type warranties*, erfassen, wenn die Verfügungsgewalt über die Güter oder Dienstleistungen auf den Kunden übertragen wird. Dem liegt die Annahme zugrunde, dass die Vereinbarung die Kriterien erfüllt, um als Vertrag im Sinne des IFRS 15 zu gelten (siehe Abschnitt 3.1), und dass die Kosten des Unternehmens für die Erfüllung seiner Gewährleistungsverpflichtungen verlässlich geschätzt werden können.

Die Bilanzierung von *assurance-type warranties* fällt nicht in den Anwendungsbereich des IFRS 15. Wenn ein Unternehmen beschließt, Umsatzerlöse aus dem betreffenden Gut oder der betreffenden Dienstleistung, die über einen bestimmten Zeitraum zu erfassen sind, nach einer Methode zur Messung des Leistungsfortschritts, die auf den angefallenen Kosten basiert, zu bilanzieren, hat es die Kosten für die Erfüllung einer *assurance-type warranty* daher bei der Berechnung des Leistungsfortschritts sowohl vom Zähler als auch vom Nenner auszunehmen (siehe Abschnitt 7.1.4 für weitere Erläuterungen zur Messung des Leistungsfortschritts über einen bestimmten Zeitraum).

9.1.4 Verträge, die sowohl assurance-type warranties als auch service-type warranties beinhalten

Verträge können sowohl eine *assurance-type warranty* als auch eine *service-type warranty* beinhalten. Bietet ein Unternehmen jedoch innerhalb ein und desselben Vertrags eine *assurance-type warranty* und eine *service-type warranty* an, bei denen eine getrennte Bilanzierung schwierig ist, sind beide zusammen als eine einzige Leistungsverpflichtung zu bilanzieren (d. h., die Umsatzerlöse wären der kombinierten Gewährleistung/Garantie zuzuordnen und über den Zeitraum zu realisieren, in dem die entsprechenden Leistungen erbracht werden).

Enthält ein Vertrag mit einem Kunden sowohl eine *assurance-type warranty* als auch eine *service-type warranty*, sind die erwarteten Kosten für die *assurance-type warranty* als abgegrenzte Schulden auszuweisen und die Umsatzerlöse aus der *service-type warranty* über den Zeitraum der Leistungserbringung zu verteilen (siehe nachfolgendes Beispiel).

³⁷⁹ Siehe IFRS 15.BC376.

Sonstige Ansatz- und Bewertungsfragen

Die gleichzeitige Bilanzierung von *assurance-type warranties* und *service-type warranties* bei derselben Transaktion kann ein komplexes Unterfangen sein. Unternehmen sollten für solche Fälle Verfahren zur Zuordnung einzelner Garantie- und Gewährleistungsansprüche zur jeweiligen Form der *warranty* konzipieren, mit denen die Ansprüche zur Ermittlung der

sachgerechten Bilanzierung analysiert werden können. Diese Einzelbeurteilung der Garantie-/Gewährleistungsansprüche ist notwendig, da die Kosten für *assurance-type warranties* vorab abgegrenzt werden, während die im Hinblick auf *service-type warranties* entstandenen Kosten zum Entstehungszeitpunkt als Aufwand erfasst werden (siehe nachfolgendes Beispiel).

Beispiel 9-1: *Service-type warranties* und *assurance-type warranties*

Ein Unternehmen produziert und verkauft Computer, die mit einer *assurance-type warranty* für die ersten 90 Tage versehen sind. Es bietet eine optionale „verlängerte Garantiefrist“ an, in deren Rahmen es schadhafte Teile innerhalb eines Zeitraums von drei Jahren nach Ablauf der *assurance-type warranty* nachbessert oder ersetzt. Da diese optionale Garantie gesondert angeboten wird, bestimmt das Unternehmen, dass die dreijährige Fristverlängerung eine *service-type warranty* und damit eine separate Leistungsverpflichtung darstellt. Der gesamte Transaktionspreis für den Verkauf eines Computers einschließlich der verlängerten Garantiefrist beträgt WE 3.600. Das Unternehmen hat die jeweiligen Einzelverkaufspreise auf WE 3.200 für den Computer und WE 400 für die verlängerte Garantiefrist festgelegt. Der Buchwert des Computers im Vorratsvermögen beläuft sich auf WE 1.440. Darüber hinaus schätzt das Unternehmen auf der Grundlage von Erfahrungswerten, dass für die Behebung von Mängeln, die innerhalb der 90-Tage-Frist auftreten und die unter die *assurance-type warranty* fallen, Kosten in Höhe von WE 200 anfallen werden. Es würde folgende Buchungen vornehmen:

Zahlungsmittel/Forderung	WE 3.600
Gewährleistungs-/Garantieaufwand	WE 200
Abgegrenzter Gewährleistungs- bzw. Garantieaufwand (<i>assurance-type warranty</i>)	WE 200
Vertragsverbindlichkeit (<i>service-type warranty</i>)	WE 400
Umsatzerlöse	WE 3.200

Erfassung von Umsatzerlösen und Vertragsverbindlichkeiten aus Gewährleistungs-/Garantieverpflichtungen

Umsatzkosten	WE 1.440
Vorräte	WE 1.440

Ausbuchung von Vorräten und Erfassung von Umsatzkosten

Das Unternehmen bucht die mit der *assurance-type warranty* verbundene abgegrenzte Gewährleistungsverbindlichkeit aus, da der tatsächliche Gewährleistungsaufwand in den ersten 90 Tagen nach Übergang der Verfügungsgewalt am Computer auf den Kunden anfällt. Anschließend erfasst es die Vertragsverbindlichkeit aus der *service-type warranty* als während der vertraglich vereinbarten Garantiefrist angefallene Umsatzerlöse und erfasst die Kosten für die Erfüllung der *service-type warranty* zu deren Entstehungszeitpunkt. Hierzu müsste das Unternehmen vorab klären, ob die ihm entstandenen Reparaturkosten mit einer bestehenden Gewährleistungsrückstellung, die es bereits für in den ersten 90 Tagen entstehende Ansprüche gebildet hat, verrechnet oder bei ihrer Entstehung aufwandswirksam erfasst werden.

Beispiel 9-2: Kosten für *service-type warranties* und *assurance-type warranties*

Es gelten dieselben Annahmen wie in Beispiel 9-1. Zusätzlich sei jedoch angenommen, dass das Unternehmen im Geschäftsjahr 500 Computer verkauft hat. Im Januar des folgenden Jahres werden von den Kunden Gewährleistungs- und Garantieansprüche in Höhe von WE 10.000 geltend gemacht. Das Unternehmen analysiert jeden Anspruch und ordnet ihn dem jeweils zugrunde liegenden Verkaufsgeschäft zu. Dies ist erforderlich, um zu ermitteln, ob die Ansprüche gerechtfertigt sind, und um die geeignete Bilanzierungsmethode zu wählen.

Dabei stellt das Unternehmen fest, dass ein Teil der Ansprüche von den *assurance-type warranties* abgedeckt wird. Die damit verbundenen Kosten für Reparaturen und Ersatzteile werden vom Unternehmen auf WE 2.500 veranschlagt. Wie Beispiel 9-1 zeigt, wurden die erwarteten Kosten für jede *assurance-type warranty* zum Verkaufszeitpunkt abgegrenzt. Das Unternehmen nimmt die folgende Buchung vor, um einen Teil der Gewährleistungsverbindlichkeit auszubuchen:

Abgegrenzter Gewährleistungs- bzw. Garantieaufwand (<i>assurance-type warranty</i>)	WE 2.500
Zahlungsmittel	WE 2.500

Ausbuchung der Gewährleistungsverbindlichkeit zum Entstehungszeitpunkt der Kosten

Änderungen gegenüber den zuvor gültigen IFRS

Die in Abschnitt 9.1.3 erläuterten Vorschriften für *assurance-type warranties* decken sich im Wesentlichen mit der vorherigen Bilanzierungspraxis nach IFRS. Die Bestimmungen für *service-type warranties* unterscheiden sich indes in mancher Hinsicht von der vorherigen Praxis. Dies gilt vor allem für die in Abschnitt 9.1.2 beschriebene Zuordnung eines Teilbetrags des Transaktionspreises zur Garantie- bzw. Gewährleistungs-

Das Unternehmen gelangt zu dem Ergebnis, dass ein weiterer Teil der Ansprüche unter die „verlängerte Garantiefrist“ fällt (also der *service-type warranty* zuzuordnen ist). Die damit verbundenen Kosten für Reparaturen und Ersatzteile werden vom Unternehmen auf WE 7.000 geschätzt. Das Unternehmen führt die folgende Buchung durch, um die Kosten für die *service-type warranty* zu erfassen:

Gewährleistungs- bzw. Garantieaufwand	WE 7.000
Zahlungsmittel	WE 7.000

Erfassung der mit der service-type warranty verbundenen Kosten zum Entstehungszeitpunkt

Ferner stellt das Unternehmen fest, dass Ansprüche in Höhe von WE 500 unter keine der von ihm gewährten Gewährleistungs- oder Garantieverpflichtungen fallen. Sie beziehen sich auf Gewährleistungsfälle, die nach Ablauf des 90-tägigen Deckungszeitraums der *assurance-type warranty* eingetreten sind, wobei die Kunden dieser Verkaufsgeschäfte keine Garantie über den Gewährleistungszeitraum hinaus erworben haben. Solche Kundenansprüche werden vom Unternehmen nicht anerkannt.

verpflichtung. Bisher grenzten Unternehmen, die separate Garantien anbieten, häufig einen Betrag in Höhe des für die Garantie berechneten Preises ab und erfassten diesen gleichmäßig über die Garantiefrist als Umsatzerlös. Nach IFRS 15 ist der auf die Garantie entfallende Betrag auf der Basis relativer Einzelveräußerungspreise abzugrenzen, was ein höheres Maß an Ermessensentscheidungen und Komplexität mit sich bringen könnte.

Sonstige Ansatz- und Bewertungsfragen

9.2 Belastende Verträge (*onerous contracts*)

(im März 2020 aktualisiert)

Während der Entwicklung des IFRS 15 beschloss das IASB, keine Vorschrift in den Standard mit aufzunehmen, wonach ein Unternehmen zu prüfen hat, ob ein Vertrag belastend ist. Stattdessen müssen Unternehmen zur Identifizierung und

Bewertung von belastenden Verträgen die bestehenden Regelungen in IAS 37 anwenden.³⁸⁰ IAS 37 enthält im Hinblick auf belastende Verträge folgende Grundsätze:

Auszug aus IAS 37

66. Hat ein Unternehmen einen belastenden Vertrag, ist die gegenwärtige vertragliche Verpflichtung als Rückstellung anzusetzen und zu bewerten.

67. Zahlreiche Verträge (beispielsweise einige Standard-Kaufaufträge) können ohne Zahlung einer Entschädigung an eine andere Partei storniert werden. Daher besteht in diesen Fällen keine Verpflichtung. Andere Verträge begründen sowohl Rechte als auch Verpflichtungen für jede Vertragspartei. Wenn die Umstände dazu führen, dass ein solcher Vertrag belastend wird, fällt der Vertrag unter den Anwendungsbereich dieses Standards und es besteht eine anzusetzende Schuld. Noch zu erfüllende Verträge, die nicht belastend sind, fallen nicht in den Anwendungsbereich dieses Standards.

68. Dieser Standard definiert einen belastenden Vertrag als einen Vertrag, bei dem die unvermeidbaren Kosten zur Erfüllung der vertraglichen Verpflichtungen höher als der erwartete wirtschaftliche Nutzen sind. Die unvermeidbaren Kosten unter einem Vertrag spiegeln den Mindestbetrag der bei Ausstieg aus dem Vertrag anfallenden Nettokosten wider; diese stellen den niedrigeren Betrag von Erfüllungskosten und etwaigen aus der Nichterfüllung resultierenden Entschädigungszahlungen oder Strafgeldern dar.

69. Bevor eine separate Rückstellung für einen belastenden Vertrag erfasst wird, erfasst ein Unternehmen den Wertminderungsaufwand für Vermögenswerte, die mit dem Vertrag verbunden sind (siehe IAS 36).

2017 wurde das IFRS IC in einer Anfrage um Klärung gebeten, welche Kosten ein Unternehmen zu berücksichtigen hat, wenn es beurteilt, ob ein Vertrag mit einem Kunden gemäß IAS 37 belastend ist. Die Anfrage betraf insbesondere die Anwendung auf Verträge, die zuvor in den Geltungsbereich des IAS 11 fielen. Das IFRS IC kam zu dem Schluss, dass die Vorschrift in IAS 37.68 im Hinblick auf die „unvermeidbaren Kosten“ zur Erfüllung des Vertrags die Berücksichtigung zweier Arten von Kosten gestattet: der zusätzlichen Kosten der Vertragserfüllung sowie aller Kosten, die direkt mit dem

Vertrag zusammenhängen (d. h. zusätzliche und zugeordnete Kosten).³⁸¹ Damit es durch die Anwendung des IFRS 15 in der Bilanzierungspraxis jedoch nicht zu Abweichungen kommt, riet das IFRS IC dem IASB, ein inhaltlich begrenztes Projekt auf seine aktive Agenda zu nehmen, um die Bedeutung des Begriffs „unvermeidbare Kosten“ in der in IAS 37 enthaltenen Definition eines belastenden Vertrags klarzustellen.³⁸²

Im Dezember 2018 hat das IASB einen Exposure Draft veröffentlicht, in dem es vorschlägt, dass bei der Beurteilung, ob

³⁸⁰ Siehe IFRS 15.BC296.

³⁸¹ Siehe *IFRIC Update*, Juni 2017, verfügbar auf der [Website des IASB](#).

³⁸² Siehe *IFRIC Update*, März 2018, verfügbar auf der [Website des IASB](#).

ein Vertrag im Sinne des IAS 37.68 belastend ist, die „Kosten für die Erfüllung“ eines Vertrags alle „Kosten umfassen sollten, die unmittelbar mit dem Vertrag zusammenhängen“ (d. h. die zusätzlichen Kosten für die Erfüllung des Vertrags

sowie die zugerechneten sonstigen Kosten, die unmittelbar mit dem Vertrag zusammenhängen). Zum Zeitpunkt der Veröffentlichung dieser Publikation hat das IASB die Veröffentlichung der finalen Änderung für das zweite Quartal 2020 geplant.

Häufig gestellte Fragen

Frage 9-5: Wie hat ein Unternehmen einen belastenden Vertrag mit einem Kunden zu bilanzieren, wenn der Vertrag mehrere Leistungsverpflichtungen enthält, die nacheinander über einen bestimmten Zeitraum erfüllt werden?

Da belastende Verträge nicht in den Anwendungsbereich des IFRS 15 fallen, hat die Bilanzierung solcher Verträge keine Auswirkungen auf die Bilanzierung von Erlösen aus Verträgen mit Kunden gemäß IFRS 15.

Aus unserer Sicht sollten Unternehmen daher einen *Overlay*-Ansatz anwenden, der sich aus den folgenden zwei Schritten zusammensetzt:

1. Anwendung der Vorschriften des IFRS 15, um den Leistungsfortschritt hinsichtlich der Erfüllung der einzelnen Leistungsverpflichtungen über einen bestimmten Zeitraum zu bestimmen und die damit verbundenen Kosten gemäß den anwendbaren Standards zum Zeitpunkt ihres Entstehens zu erfassen.
2. Am Ende jeder Berichtsperiode Beurteilung unter Anwendung des IAS 37, ob der verbleibende Vertrag insgesamt als belastend zu betrachten ist (d. h. Prüfung, ob die noch zu erfassenden Umsatzerlöse niedriger sind als die noch anfallenden Kosten). Gelangt das Unternehmen zu dem Schluss, dass der verbleibende Vertrag insgesamt belastend ist, hat es eine Rückstellung in Höhe des Betrags zu erfassen, um den die unvermeidbaren Kosten zur Erfüllung des Vertrags den aus dem Vertrag zu erzielenden wirtschaftlichen Nutzen übersteigen.

Der Effekt der Rückstellung ist als Aufwand, nicht als Erlösanpassung zu erfassen. Änderungen der Rückstellung sind gemäß IAS 37.59 ergebniswirksam zu erfassen.

Da sich die Definition eines belastenden Vertrags in IAS 37.10 auf einen Vertrag bezieht, ist dieser bei der Beurteilung, ob es sich um einen belastenden Vertrag handelt, als Bilanzierungseinheit heranzuziehen und nicht die in Übereinstimmung mit IFRS 15 identifizierten Leistungsverpflichtungen. Infolgedessen muss das Unternehmen den gesamten verbleibenden Vertrag überprüfen, einschließlich der Umsatzerlöse, die für noch nicht erfüllte oder teilweise nicht erfüllte Leistungsverpflichtungen zu erfassen sind, und der verbleibenden Kosten zur Erfüllung dieser Leistungsverpflichtungen.



Abweichende Vorgaben des FASB

Die US-GAAP enthalten derzeit zwar Regelungen für einzelne Branchen oder bestimmte Arten von Geschäftsvorfällen, aber keinen Standard, der allgemeingültig regelt, wann Verluste aus belastenden Verträgen zu erfassen sind und wie ein zu erfassender Verlust zu bewerten ist. Daher sind in der Praxis unterschiedliche Bilanzierungsmethoden bei solchen Verträgen vorzufinden, die nicht in den Regelungsbereich der geltenden Verlautbarungen fallen. Das FASB hat die bestehenden Vorschriften für Konstellationen, in denen ein Unternehmen voraussichtlich einen Verlust aus einem Vertrag erleiden wird, beibehalten (mit bestimmten Folgeänderungen, um ggf. die Terminologie von bzw. Querverweise auf ASC 606 widerzuspiegeln). Das FASB hat des Weiteren klargestellt, dass die Beurteilung zwar auf Vertragsebene vorzunehmen ist, im Rahmen eines Bilanzierungswahlrechts jedoch auch auf Leistungsverpflichtungsebene durchgeführt werden kann. Die für belastende Verträge geltenden Bestimmungen des FASB sind nicht mit denen in IAS 37 identisch; die bilanzielle Behandlung wurde in diesem Bereich nicht harmonisiert.

9.3 Vertragskosten (*contract costs*)

(im März 2020 aktualisiert)

IFRS 15 regelt die Bilanzierung von Kosten, die einem Unternehmen im Zusammenhang mit der Anbahnung und der Erfüllung von Verträgen über die Lieferung von Gütern oder Dienstleistungen entstehen. Ein Unternehmen hat diese Vorschriften nur auf Kosten anzuwenden, die im Zusammenhang mit einem Vertrag mit einem Kunden anfallen, der in den Anwendungsbereich des IFRS 15 fällt (siehe Kapitel 2). Von einem Unternehmen gemäß IFRS 15 als Vermögenswert aktivierte Vertragskosten sind – sofern sie wesentlich sind – in

der Bilanz getrennt von den vertraglichen Vermögenswerten und Verbindlichkeiten oder im Anhang gesondert auszuweisen (siehe Abschnitt 10.1). Des Weiteren haben Unternehmen bei der Beurteilung, ob ihre aktivierten Vertragskosten als kurzfristiger oder langfristiger Vermögenswert darzustellen sind, die Vorschriften in IAS 1 zur Klassifizierung kurzfristiger Vermögenswerte zu beachten (siehe Abschnitt 10.1 für nähere Erläuterungen zur Klassifizierung als kurzfristiger oder langfristiger Vermögenswert).

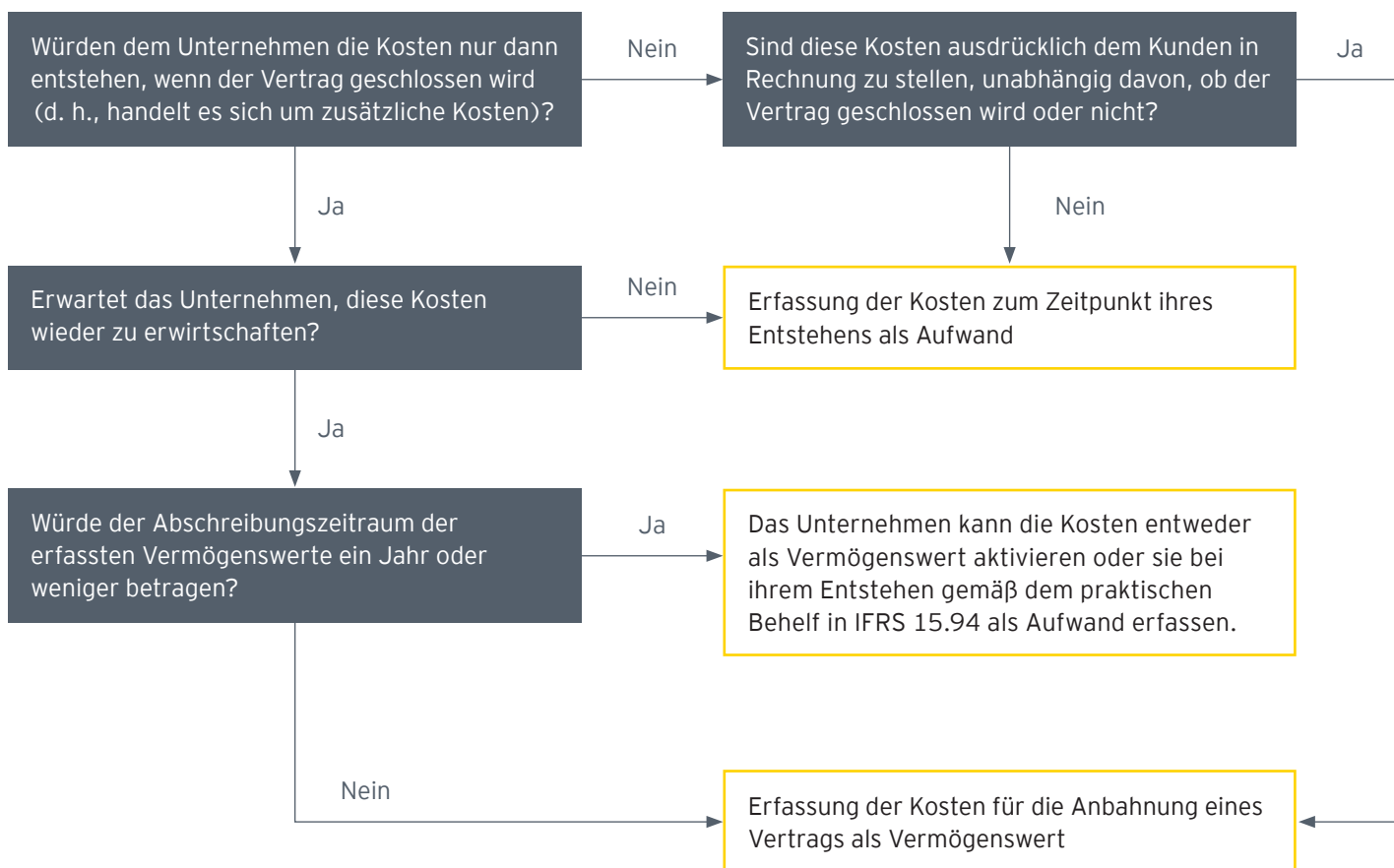
9.3.1 Kosten für die Anbahnung eines Vertrags (im März 2020 aktualisiert)

Vor Anwendung der Vorschriften in IFRS 15 hat ein Unternehmen die Regelungen zur Abgrenzung des Anwendungsbereichs zu berücksichtigen. So muss es insbesondere zunächst prüfen, ob die Vorschriften aus IFRS 15 bezüglich an einen Kunden zu zahlender Gegenleistungen auf diese Kosten anzuwenden sind (siehe Abschnitt 5.7 für nähere Erläuterungen zur Bilanzierung der an einen Kunden gezahlten oder zahlbaren Gegenleistung).

Im Hinblick auf Kosten, die in den Anwendungsbereich der Regelungen im Zusammenhang mit Kosten für die Anbahnung eines Vertrags in IFRS 15 fallen, schreibt der Standard vor, dass die zusätzlichen Kosten für die Anbahnung eines Vertrags mit einem Kunden als Vermögenswert zu aktivieren sind, wenn das Unternehmen erwartet, diese Kosten wieder zu erwirtschaften. Ein Unternehmen kann damit rechnen, Kosten der Vertragsanbahnung auf direktem Weg (d. h. im Rahmen der vertragsgemäßen Erstattung) oder auf indirektem Weg (d. h. durch eine vertraglich festgelegte Marge) wiederzuerlangen. Bei zusätzlichen Kosten handelt es sich um Kosten, die nicht entstanden wären, wenn der Vertrag nicht abgeschlossen worden wäre.

Bei der Vertragsanbahnung entstandene Kosten, die keine zusätzlichen Kosten darstellen, müssen (ungeachtet dessen, ob der Vertrag abgeschlossen wurde) bei ihrer Entstehung aufwandswirksam erfasst werden, sofern sie nicht ausdrücklich dem Kunden in Rechnung zu stellen sind.

Der folgende Entscheidungsbaum veranschaulicht die gemäß IFRS 15 vorgeschriebene Vorgehensweise:



In einem TRG-Agendapapier haben die Mitarbeiter des FASB vorgeschlagen, dass ein Unternehmen bei der Bestimmung, ob es sich um zusätzliche Kosten handelt, berücksichtigen sollte, ob ihm diese Kosten auch dann entstünden, wenn der Kunde (oder das Unternehmen) kurz vor Unterzeichnung des Vertrags entscheidet, dass er (es) den Vertrag nicht schließen will. Wenn die Kosten auch bei Nichtausführung des Vertrags angefallen wären, handelt es sich nicht um zusätzliche Kosten für die Anbahnung dieses Vertrags. Das FASB wies außerdem darauf hin, dass das Ziel dieser Vorschrift nicht in

der Zuordnung von Kosten besteht, die auf bestimmte Weise mit den Marketing- und Vertriebsaktivitäten eines Unternehmens in Verbindung stehen, sondern lediglich darin, jene Kosten zu identifizieren, die dem Unternehmen nicht entstanden wären, wenn es den Vertrag nicht abgeschlossen hätte. Gehälter und sonstige Leistungen von Vertriebsmitarbeitern, die unabhängig davon, ob ein Vertragsabschluss erzielt wird, angefallen sind (d. h. gezahlt wurden), stellen keine zusätzlichen Kosten dar.³⁸³

³⁸³ Siehe FASB TRG Agenda Paper 57 *Capitalization and Amortization of Incremental Costs of Obtaining a Contract*, 7. November 2016.

Sonstige Ansatz- und Bewertungsfragen

Das FASB-TRG-Agendapapier enthält folgendes Beispiel:³⁸⁴

Beispiel für feste Mitarbeitergehälter

Ein Unternehmen zahlt einem Mitarbeiter ein jährliches Gehalt von WE 100.000. Die Höhe des Gehalts bemisst sich nach der Zahl der Verträge, die der Mitarbeiter im vorangegangenen Jahr geschlossen hat und die er voraussichtlich im laufenden Jahr schließen wird. Das für das laufende Jahr festgelegte Gehalt des Mitarbeiters wird sich nicht ändern, wenn die Zahl der Verträge, die er tatsächlich abschließt, von der geplanten Zahl von Vertragsabschlüssen abweicht. Allerdings würde sich eine solche Abweichung auf die Höhe des Gehalts für das folgende Jahr auswirken.

Die FASB-TRG-Mitglieder stimmten grundsätzlich darin überein, dass kein Bestandteil des Gehalts aktiviert werden darf, da es sich nicht um zusätzliche Kosten für die Anbahnung eines Vertrags handelt. Das Gehalt des Mitarbeiters wäre unabhängig von der Zahl der von ihm im laufenden Jahr geschlossenen Verträge angefallen.

Der Standard führt Verkaufsprovisionen als eine Form zusätzlicher Kosten der Anbahnung eines Vertrags an, die gegebenenfalls zu aktivieren sind. So können beispielsweise Verkaufsprovisionen, die direkt an die innerhalb eines bestimmten Zeitraums erreichten Verkaufszahlen gekoppelt sind, direkt zurechenbare zusätzliche Kosten darstellen, für die eine Aktivierungspflicht besteht. Der Standard geht nicht explizit auf die für verschiedene Arten von Provisionsprogrammen anfallenden Gegenleistungen ein. Daher werden Unternehmen Ermessensentscheidungen treffen müssen, ob gezahlte Verkaufsprovisionen zu den aktivierungspflichtigen zusätzlichen Kosten gehören, und falls ja, den Zeitpunkt, zu dem diese Kosten zu aktivieren sind, bestimmen. Die FASB-TRG-Mitglieder waren sich jedoch generell einig, dass der Titel oder Rang eines Mitarbeiters im Unternehmen oder die Frage, inwieweit der Mitarbeiter tatsächlich an der Vertrags-

anbahnung beteiligt ist, bei der Beurteilung, ob Verkaufsprovisionen zusätzliche Kosten darstellen, keine Rolle spielen. Ein FASB-TRG-Papier enthält folgendes Beispiel:³⁸⁵

Beispiel für Provisionen, die an Mitarbeiter unterschiedlichen Rangs gezahlt werden

Der Vertriebsmitarbeiter eines Unternehmens erhält für jeden Vertrag, den er schließt, eine Verkaufsprovision in Höhe von 10 Prozent. Darüber hinaus erhalten folgende Mitarbeiter des Unternehmens für jeden geschlossenen Vertrag, der von dem Vertriebsmitarbeiter ausgehandelt wurde, eine Verkaufsprovision: Manager 5 Prozent und Regional Manager 3 Prozent.

Die FASB-TRG-Mitglieder kamen grundsätzlich darin überein, dass alle Verkaufsprovisionen das Kriterium zusätzlicher Kosten erfüllen, da sie nicht angefallen wären, wenn der Vertrag nicht geschlossen worden wäre. IFRS 15 unterscheidet nicht zwischen Verkaufsprovisionen, die Mitarbeitern auf der Grundlage ihrer Funktion oder ihres Titels gezahlt werden. Allein das Unternehmen entscheidet, welche Mitarbeiter aufgrund des Abschlusses eines Vertrags Anspruch auf eine Provision haben.

Aus unserer Sicht können Verkaufsprovisionen, die an Dritte gezahlt werden und direkt an die innerhalb eines bestimmten Zeitraums erreichten Verkaufszahlen gekoppelt sind, ebenfalls direkt zurechenbare zusätzliche Kosten darstellen, für die eine Aktivierungspflicht besteht. Das bedeutet, dass Provisionen, die an Dritte gezahlt werden, auf die gleiche Weise zu beurteilen sind wie solche, die an Mitarbeiter gezahlt werden, um zu bestimmen, ob sie aktiviert werden müssen.

Siehe die Fragen 9-6 und 9-7 für weitere Beispiele aus dem FASB-TRG-Agendapapier vom November 2016 in Bezug auf die Anwendung der Vorschriften für zusätzliche Kosten. Darüber hinaus müssen Unternehmen alle Vergütungspläne,

³⁸⁴ Siehe FASB TRG Agenda Paper 57 *Capitalization and Amortization of Incremental Costs of Obtaining a Contract*, 7. November 2016.

³⁸⁵ Siehe FASB TRG Agenda Paper 57 *Capitalization and Amortization of Incremental Costs of Obtaining a Contract*, 7. November 2016.

d. h. nicht nur die Pläne für Verkaufsprovisionen, sorgfältig prüfen, um zu bestimmen, ob einige der Pläne zusätzliche Kosten beinhalten, die aktiviert werden müssen. Beispielsweise dürfen Zahlungen im Rahmen eines Bonusplans ausschließlich an bereits geschlossene Verträge gekoppelt werden. Diese Kosten sind unabhängig davon, unter welcher Bezeichnung der Plan geführt wird, zu aktivieren, wenn es sich um zusätzliche Kosten für die Anbahnung eines Vertrags handelt.

Beispiel 9-3: In einen Pool eingezahlte Verkaufsprovisionen

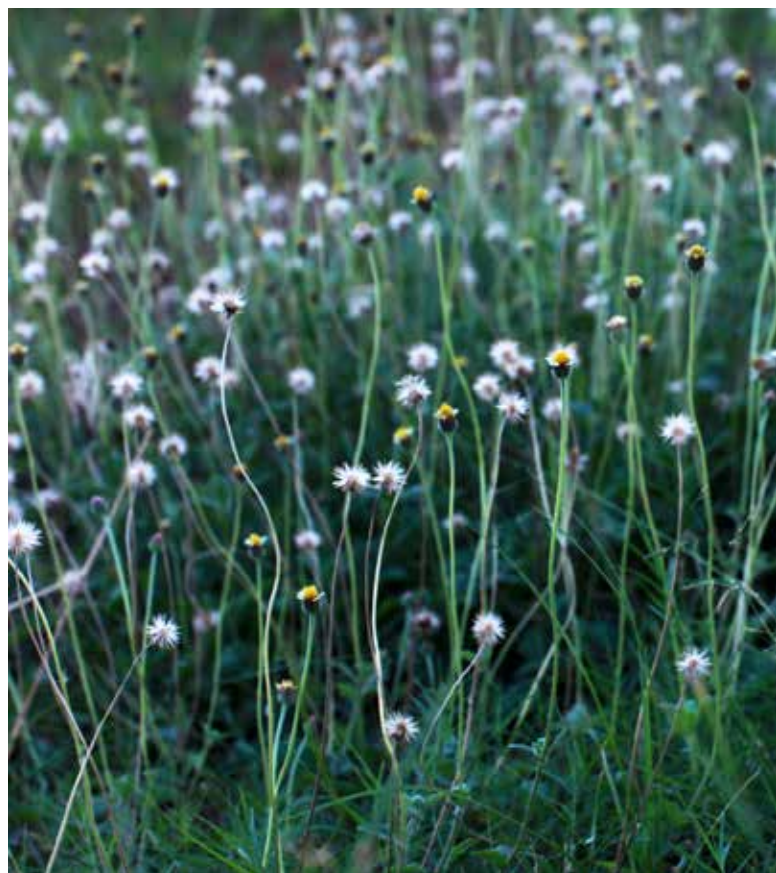
Angenommen, ein Unternehmen hat für die Support-Mitarbeiter in seiner Vertriebsabteilung einen Vergütungsplan aufgelegt. Als Gruppe haben die Mitarbeiter Anspruch auf Zahlungen aus einem Pool, in den für alle neuen Verträge, die in einem Monat geschlossen wurden, Verkaufsprovisionen in Höhe von 2 Prozent einfließen. Sobald die Summe des Pools bekannt ist, wird die Höhe der Zuteilungen an die einzelnen Mitarbeiter auf der Grundlage ihrer jeweiligen Beurteilung ermittelt.

Zwar ist der an jeden Mitarbeiter gezahlte Betrag ermessensabhängig (d. h. abhängig von der individuellen Beurteilung des Mitarbeiters), doch wird die Gesamtsumme des Pools als zusätzliche Kosten für die Anbahnung eines Vertrags betrachtet, da das Unternehmen diese Summe den Mitarbeitern (als Gruppe) nur deshalb schuldet, weil ein Vertrag geschlossen wurde.

Die TRG-Mitglieder erörterten das Grundprinzip für die Aktivierung von Kosten gemäß dem Standard und stimmten darin überein, dass Unternehmen zunächst die geltenden Standards zur Bilanzierung von Verbindlichkeiten (z. B. IAS 37, IFRS 9) anwenden müssen, um festzustellen, wann für bestimmte Kosten eine abgegrenzte Schuld zu erfassen ist. Danach sind die Regelungen in IFRS 15 heranzuziehen, um zu bestimmen, ob die betreffenden Kosten zu aktivieren sind.

Die TRG-Mitglieder bestätigten, dass bestimmte Aspekte der Regelungen zu den Vertragskosten von Unternehmen signifikante Ermessensentscheidungen erfordern, um die jeweiligen Fakten und Umstände zu analysieren und die angemessene Bilanzierungsmethode festzulegen.³⁸⁶

Darüber hinaus wiesen die Mitarbeiter des IASB in einem TRG-Agendapapier darauf hin, dass die zusätzlichen Kosten für die Anbahnung des Vertrags nicht auf die anfänglichen zusätzlichen Kosten beschränkt sind. Provisionen, die erst nach Vertragsabschluss erfasst werden (z. B. Provisionen, die aufgrund einer Vertragsänderung gezahlt werden, oder



³⁸⁶ Siehe TRG Agenda Paper 23 *Incremental costs of obtaining a contract*, 26. Januar 2015.

Sonstige Ansatz- und Bewertungsfragen

solche, die von Ereignissen abhängen oder Rückforderungen unterliegen) und bei Vertragsbeginn die Kriterien für den Ansatz einer Verbindlichkeit nicht erfüllt haben, sind dennoch zu dem Zeitpunkt, zu dem die Verpflichtung erfasst wird, als Kosten der Vertragsanbahnung zu aktivieren. Darunter fallen auch Kosten für Vertragsverlängerungen, da, wie in dem TRG-Agendapapier ausgeführt, eine Vertragsverlängerung ebenfalls einen Vertrag darstellt und in den Bestimmungen zu den Kosten zur Anbahnung eines Vertrags nichts darauf hindeutet, dass Verträge, die Verlängerungen bestehender Verträge darstellen, bilanziell anders zu behandeln seien. Damit wäre der einzige Unterschied zwischen den beiden Kostenarten der Zeitpunkt ihres Ansatzes, der sich danach richtet, wann eine Verbindlichkeit entstanden ist.³⁸⁷ Siehe Frage 9-8 für weitere Erläuterungen zur Aktivierung von Provisionen, die für Vertragsänderungen gezahlt werden.

Bestimmte Anreizzahlungen wie Boni und sonstige Vergütungen, die an andere quantitative oder qualitative Messgrößen (z. B. den Gewinn, das Ergebnis pro Aktie, Leistungsbeurteilungen) geknüpft sind, erfüllen die Voraussetzungen für eine Aktivierung hingegen oft nicht, da sie keine zusätzlichen Kosten der Anbahnung von Verträgen darstellen. Ein weiteres Beispiel für zusätzliche Kosten können erfolgsabhängige Anwaltskosten sein, die an den erfolgreichen Abschluss einer Verhandlung gebunden sind. Die Beurteilung, welche Kosten gemäß dem Standard zu aktivieren sind, kann eine Ermessensentscheidung darstellen, und es ist möglich, dass einige Kosten der Vertragsanbahnung als zusätzliche Kosten eingestuft werden, andere hingegen nicht. Ein FASB-TRG-Agendapapier enthält folgendes Beispiel:³⁸⁸

Beispiel für zusätzliche und nicht zusätzliche Kosten, die für denselben Vertrag anfallen

Ein Unternehmen zahlt an seine Mitarbeiter eine Verkaufsprovision von 5 Prozent, wenn diese einen Vertrag mit einem Kunden schließen. Ein Mitarbeiter beginnt Vertragsverhandlungen mit einem zukünftigen Kunden, und dem Unternehmen entstehen Rechts- und Reisekosten in Höhe von WE 5.000 in dem Bestreben, den Vertrag abzuschließen. Der Kunde schließt letztendlich einen Vertrag über WE 500.000 ab und der Mitarbeiter erhält dafür eine Verkaufsprovision in Höhe von WE 25.000.

Die FASB-TRG-Mitglieder waren sich grundsätzlich einig, dass das Unternehmen lediglich die an den Mitarbeiter gezahlte Provision in Höhe von WE 25.000 aktivieren muss, da dies die einzigen Kosten sind, die zusätzlich für die Anbahnung des Vertrags angefallen sind. Zwar entstehen dem Unternehmen weitere Kosten, die notwendig sind, um den Verkauf herbeizuführen (z. B. Rechts- und Reisekosten), doch wären diese Kosten auch dann angefallen, wenn der Vertrag nicht geschlossen worden wäre.

³⁸⁷ Siehe TRG Agenda Paper 23 *Incremental costs of obtaining a contract*, 26. Januar 2015.

³⁸⁸ Siehe FASB TRG Agenda Paper 57 *Capitalization and Amortization of Incremental Costs of Obtaining a Contract*, 7. November 2016.

Der Standard enthält folgendes Beispiel in Bezug auf zusätzliche Kosten, die einer Vertragsanbahnung direkt zuzurechnen sind:

Auszug aus IFRS 15

Beispiel 36: Zusätzliche Kosten für die Anbahnung eines Vertrags (IFRS 15.IE189-IE191)

Ein Unternehmen, das Beratungsdienstleistungen anbietet, erhält nach einer Ausschreibung von einem neuen Kunden den Zuschlag, Beratungsleistungen zu erbringen. Dem Unternehmen sind bei der Anbahnung dieses Vertrags die folgenden Kosten entstanden:

Externe Rechtskosten für eine Due Diligence	WE 15.000
Reisekosten in Zusammenhang mit der Angebotsübergabe	WE 25.000
Provisionen an Vertriebspersonal	WE 10.000
Gesamtkosten	WE 50.000

Gemäß Paragraph 91 des IFRS 15 aktiviert das Unternehmen die zusätzlichen Kosten für die Vertragsanbahnung in Höhe von WE 10.000, die auf Verkaufsprovisionen an Vertriebsmitarbeiter entfallen, als Vermögenswert, da es damit rechnet, diese Kosten durch künftige Honorare für die Beratungsleistungen zurückzuerlangen. Es zahlt außerdem ermessensabhängige Jahresprämien an Vertriebsmanager, die an jährliche Vertriebsziele, den Gesamterfolg des Unternehmens und individuelle Leistungsbeurteilungen gekoppelt sind. In Einklang mit Paragraph 91 werden die an die Vertriebsmanager entrichteten Boni nicht aktiviert, da es sich dabei nicht um zusätzliche Kosten für die Vertragsanbahnung handelt. Die Höhe dieser Erfolgsprämien liegt im Ermessen des Unternehmens und bemisst sich nach anderen Faktoren, wie dem Unternehmensgewinn und der Mitarbeiterleistung. Die Boni sind nicht unmittelbar an einzeln identifizierbare Verträge geknüpft.

Nach Einschätzung des Unternehmens wären die externen Rechtskosten und die Reisekosten auch dann angefallen, wenn der Vertrag nicht zustande gekommen wäre. Folglich werden diese Kosten gemäß Paragraph 93 des IFRS 15 zu ihrem Entstehungszeitpunkt als Aufwand erfasst, es sei denn, sie fallen in den Anwendungsbereich eines anderen Standards. In diesem Fall gelten die diesbezüglichen Bestimmungen des betreffenden Standards.

Als Erleichterung gestattet der Standard, die Kosten für die Anbahnung von Verträgen sofort aufwandswirksam zu erfassen, wenn der Vermögenswert aus der Aktivierung der Kosten innerhalb eines Jahres abgeschrieben wäre. Der Abschreibungszeitraum für zusätzliche Kosten muss dabei nicht notwendigerweise der ursprünglichen Vertragslaufzeit entsprechen. Siehe Abschnitt 9.3.3 für eine Erläuterung der Abschreibung aktivierter Vertragskosten.

Änderungen gegenüber den zuvor gültigen IFRS

Die Vorschriften des IFRS 15 stellen für solche Unternehmen, die die Kosten für die Vertragsanbahnung vorher als Aufwand erfasst haben und sie nach dem neuen Standard aktivieren müssen, eine erhebliche Änderung ihrer vorherigen Bilanzierungspraxis dar. Unternehmen müssen alle Verkaufsprovisionen, die an Mitarbeiter gezahlt wurden, beurteilen und jegliche zusätzlichen Kosten unabhängig davon,

Sonstige Ansatz- und Bewertungsfragen

inwieweit der Mitarbeiter tatsächlich an dem Verkaufsprozess beteiligt war, wie auch unabhängig vom Rang oder Titel des Mitarbeiters aktivieren.

Zudem kann es sein, dass Unternehmen, die die Kosten für die Anbahnung eines Vertrags vorher aktiviert haben, ihre Bilanzierungspraxis beim Übergang auf IFRS 15 ändern

mussten, insbesondere wenn es sich bei den zuvor aktivierten Beträgen nicht um zusätzliche Kosten gehandelt hat und diese somit nicht gemäß IFRS 15 aktivierbar waren (es sei denn, sie waren ungeachtet dessen, ob der Vertrag abgeschlossen wurde oder nicht, ausdrücklich dem Kunden in Rechnung zu stellen).

Häufig gestellte Fragen

Frage 9-6: Hat der Zeitpunkt der Provisionszahlungen einen Einfluss darauf, ob diese als zusätzliche Kosten einzustufen sind? [FASB-TRG-Sitzung vom 7. November 2016, Agenda Paper 57]

Es kommt darauf an. Die FASB-TRG-Mitglieder kamen grundsätzlich darin überein, dass der Zeitpunkt der Provisionszahlungen keinen Einfluss darauf hat, ob diese Kosten angefallen wären, wenn der Vertrag nicht geschlossen worden wäre. Allerdings könnte es sein, dass in Abhängigkeit vom Provisions-

plan weitere Faktoren oder Bedingungen zu berücksichtigen sind, welche die Bestimmung, ob alle (oder ein Teil der) Kosten zusätzliche Kosten darstellen, beeinflussen könnten. Ein FASB-TRG-Agendapapier enthält folgendes Beispiel:

Beispiel für den Zeitpunkt von Provisionszahlungen

Ein Unternehmen zahlt einem Mitarbeiter bei Abschluss eines Vertrags mit einem Kunden über WE 50.000 eine Verkaufsprovision von 4 Prozent. Für die Zwecke des Cashflow-Managements zahlt das Unternehmen dem Mitarbeiter die Hälfte der Provision (d. h. 2 Prozent des Gesamtvertragswerts) bei Abschluss des Verkaufs und den Rest nach sechs Monaten. Der Mitarbeiter hat auch dann einen Anspruch auf Erhalt der noch nicht gezahlten Provision, wenn er bei Fälligkeit der

Zahlung nicht mehr in dem Unternehmen beschäftigt ist. Die FASB-TRG-Mitglieder waren sich grundsätzlich einig, dass das Unternehmen die gesamte Verkaufsprovision im vorliegenden Beispiel zu aktivieren hat (wobei der Zeitpunkt der Provisionszahlung mit der Erfassung der dazugehörigen Verbindlichkeit zusammenfiel). Das heißt, das Unternehmen würde nicht nur den bereits gezahlten Teil der Provision aktivieren und den Rest als Aufwand erfassen.

In diesem Beispiel ist die Zahlung der zweiten Hälfte der Provision durch das Unternehmen lediglich an den Zeitablauf geknüpft. Einige Provisionspläne sehen beispielsweise vor, dass der Mitarbeiter nur dann einen Anspruch auf die zweite Hälfte der Provisionszahlung hat, wenn er bei Fälligkeit der Provisionszahlung noch in dem Unternehmen beschäftigt ist. Bei solchen Plänen hat das Unternehmen sorgfältig zu prüfen, ob die Voraussetzung, weiterhin in dem Unternehmen

beschäftigt zu sein, um Anspruch auf die Provision zu haben (d. h. die Dienstzeitbedingung), wesentlich ist. Aus unserer Sicht würde die zweite Hälfte der Verkaufsprovision keine zusätzlichen Kosten darstellen, wenn die Dienstzeitbedingung wesentlich ist, da weitere Voraussetzungen erfüllt sein müssen, die über die reine Vertragsanbahnung hinausgehen, damit die Kosten bei dem Unternehmen anfallen.

Häufig gestellte Fragen

Wenn die Zahlung einer Verkaufsprovision durch das Unternehmen ausschließlich davon abhängt, dass der Kunde den vertraglich vereinbarten Betrag zahlt, würde dies unserer Meinung nach die Bestimmung, ob die Provision zusätzliche Kosten darstellt, nicht beeinflussen. Dies gilt allerdings unter der Voraussetzung, dass der Vertrag die Kriterien der Stufe 1 des fünfstufigen Modells zur Umsatzrealisierung erfüllt, um

als solcher bilanziert zu werden. Gilt jedoch ein verlängerter Zahlungszeitraum (liegt also zwischen dem Abschluss des Vertrags und dem Fälligkeitsdatum der vertraglich vereinbarten Gegenleistung eine erhebliche Zeitspanne), hat das Unternehmen zu berücksichtigen, ob in diesem Fall, wie oben beschrieben, eine Dienstzeit- oder eine andere Bedingung vorliegt.

Frage 9-7: Sind Provisionszahlungen, die an das Erreichen eines bestimmten Schwellenwerts geknüpft sind, als zusätzliche Kosten zu betrachten? [FASB-TRG-Sitzung vom 7. November 2016, Agenda Paper 57]

Ja. Die FASB-TRG-Mitglieder stimmten generell darin überein, dass die Festlegung einer Provision auf der Grundlage eines Pools von Verträgen anstelle der Zahlung eines festen Prozentsatzes für jeden Vertrag die Bestimmung, ob die

Provisionen auch dann angefallen wären, wenn das Unternehmen die Verträge mit den betreffenden Kunden nicht geschlossen hätte, nicht beeinflussen würde. Ein TRG-Agenda-papier enthält folgendes Beispiel:

Beispiel für Provisionszahlungen, die an das Erreichen eines bestimmten Schwellenwerts geknüpft sind

Ein Unternehmen hat einen Provisionsplan aufgelegt, bei dem sich die Verkaufsprovision, die ein Vertriebsmitarbeiter basierend auf der Zahl der innerhalb eines Jahres geschlossenen Verträge erhält, wie folgt erhöht:

0-9 Verträge	Verkaufsprovision 0 %
10-19 Verträge	2 % des Wertes aller abgeschlossenen Verträge
20 und mehr Verträge	5 % des Wertes aller abgeschlossenen Verträge

Die FASB-TRG-Mitglieder waren sich einig, dass diese Kosten zusätzliche Kosten für die Anbahnung eines Vertrags mit einem Kunden darstellen. Daher sind die Kosten zu aktivieren, wenn das Unternehmen eine Verbindlichkeit zur Zahlung dieser Provisionen eingeht. Es handelt sich um zusätzliche Kosten, da das Unternehmen die Provision gemäß den Bedingungen des Provisionsplans auf der Grundlage der abgeschlossenen Verträge zahlen wird. Siehe Frage 9-21 für weitere Erläuterungen zu dem Zeitraum, über den ein Unternehmen eine Verkaufsprovision abzuschreiben hat, die an das Erreichen eines bestimmten Schwellenwerts geknüpft ist und als zusätzliche Kosten für die Anbahnung eines Vertrags betrachtet wird.

Sonstige Ansatz- und Bewertungsfragen

Häufig gestellte Fragen

Frage 9-8: Muss ein Unternehmen Provisionen, die für Vertragsänderungen gezahlt werden, aktivieren?
[TRG-Sitzung vom 26. Januar 2015, Agenda Paper 23]

Ja, wenn es sich dabei um zusätzliche Kosten handelt (d. h. um Kosten, die ohne die Vertragsänderung nicht entstanden wären) und das Unternehmen diese wieder erwirtschaften kann. Vertragsänderungen werden auf eine der folgenden drei Arten erfasst: (1) als separater Vertrag, (2) als Beendigung des bestehenden und Begründung eines neuen Vertrags oder (3) als Bestandteil des bestehenden Vertrags (auf die Vorschriften zu Vertragsänderungen wird in Abschnitt 3.4 ausführlicher eingegangen). In allen drei Fällen handelt es sich bei den für Vertragsänderungen gezahlten Provisionen um

zusätzliche Kosten der Vertragsanbahnung, die zu aktivieren sind, wenn sie zurückerlangt werden können. In den ersten beiden Fällen wird ein neuer Vertrag aufgesetzt, sodass die Kosten der Vertragsanbahnung zusätzliche Kosten darstellen würden.

Gemäß dem Agendapapier der TRG stellen aufgrund einer Vertragsänderung gezahlte Provisionen, die als Teil des bestehenden Vertrags bilanziert werden, zusätzliche Kosten dar, auch wenn sie bei Vertragsbeginn nicht angefallen sind.

Frage 9-9: Sind Nebenleistungen zu Provisionszahlungen in den aktivierten Beträgen zu berücksichtigen?
[TRG-Sitzung vom 26. Januar 2015, Agenda Paper 23]

Nebenleistungen sind als Teil der zusätzlichen Kosten der Vertragsanbahnung zu aktivieren, wenn die zusätzlichen Kosten auf dem Betrag der gezahlten Provisionen basieren und die Provisionen als Kosten der Vertragsanbahnung eingestuft werden. Sind jedoch die Kosten der Nebenleistungen unabhängig davon entstanden, ob der Vertrag tatsächlich abge-

schlossen wurde (z. B. Krankenversicherungsbeiträge), wären die Nebenleistungen nicht zu aktivieren. Ein Unternehmen kann den Provisionen keine Nebenleistungen zuordnen und demnach auch keinen Teil der Kosten der Leistungen aktivieren, die unabhängig davon anfallen, ob die Provisionen gezahlt werden oder nicht.

Frage 9-10: Muss ein Unternehmen den praktischen Behelf für die aufwandswirksame Erfassung der Kosten für die Anbahnung von Verträgen auf alle infrage kommenden Verträge des Unternehmens oder kann es sie auf einzelne Verträge anwenden?

Wir sind der Auffassung, dass der praktische Behelf für die aufwandswirksame Erfassung der Kosten für die Anbahnung von Verträgen (die andernfalls über den Zeitraum von maxi-

mal einem Jahr abgeschrieben würden) auf ähnlich ausgestaltete Verträge und in vergleichbaren Umständen einheitlich anzuwenden ist.

Häufig gestellte Fragen

Frage 9-11: Wie hat ein Unternehmen aktivierte Provisionen im Fall einer Vertragsänderung, die als Beendigung des bestehenden und Begründung eines neuen Vertrags betrachtet wird, zu bilanzieren?

Unserer Ansicht nach ist ein für zusätzliche Kosten der Vertragsanbahnung erfasster Vermögenswert, der vorliegt, wenn der zugrunde liegende Vertrag geändert wird, in den neuen Vertrag zu übernehmen, wenn die Änderung als Beendigung des bestehenden und Begründung eines neuen Vertrags bilanziert wird und die Güter oder Dienstleistungen, auf die sich die ursprünglich aktivierten Vertragskosten beziehen, Bestandteil des neuen Vertrags sind. Denn die aktivierten Vertragskosten beziehen sich auf Güter oder Dienstleistungen, die noch nicht auf den Kunden übertragen wurden, und die Bilanzierung der Änderung erfolgt prospektiv. Diese Schlussfolgerung ähnelt

derjenigen, die die Mitglieder der FASB-TRG in Bezug auf die Bilanzierung von Vertragsvermögenswerten nach einer Vertragsänderung gezogen haben (siehe hierzu die Erläuterungen in Frage 10-5, Abschnitt 10.1).

Aktivierte Vertragskosten, die nach der Vertragsänderung weiterhin in der Bilanz erfasst werden, würden weiterhin einer Werthaltigkeitsprüfung gemäß IFRS 15 unterzogen (siehe Abschnitt 9.3.4). Des Weiteren hat das Unternehmen für die aktivierten Vertragskosten einen angemessenen Abschreibungszeitraum festzulegen (siehe Abschnitt 9.3.3).

9.3.2 Vertragserfüllungskosten (im März 2020 aktualisiert)

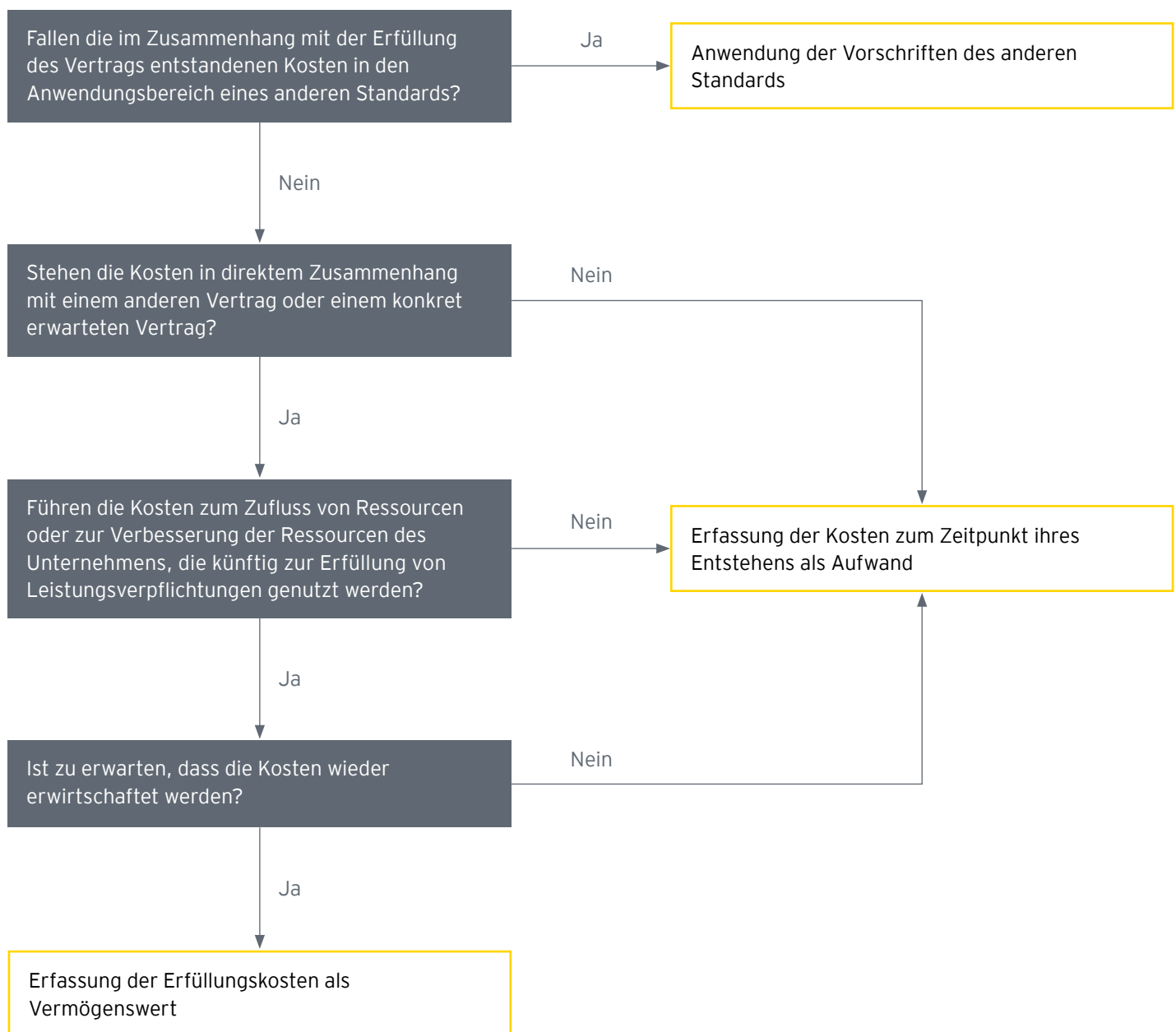
Der Standard unterteilt die Kosten für die Erfüllung eines Vertrags in zwei Kategorien: (1) Kosten, die zum Ansatz eines Vermögenswerts führen, und (2) Kosten, die zum Zeitpunkt ihres Entstehens als Aufwand zu erfassen sind. IFRS 15 stellt klar, dass bei der Wahl der geeigneten Bilanzierungsmethode für solche Kosten zuerst die Vorschriften anderer anwendbarer Standards heranzuziehen sind. Wenn diese anderen Standards die Aktivierung einer bestimmten Kostenart ausschließen, kann kein Vermögenswert nach IFRS 15 erfasst werden. Sofern die Erfassung von Vertragserfüllungskosten nicht durch andere Standards abgedeckt wird, nennt IFRS 15 die folgenden Kriterien für die Aktivierung:

- ▶ Die Kosten stehen in direktem Zusammenhang mit einem bestehenden Vertrag oder einem konkret identifizierbaren erwarteten Vertrag (z. B. Kosten in Verbindung mit Leistungen, die bei Verlängerung eines bestehenden Vertrags erbracht werden, oder Kosten für die Entwicklung eines Vermögenswerts, der im Rahmen eines bestimmten, gegenwärtig noch nicht genehmigten Vertrags übertragen werden soll).
- ▶ Die Kosten führen zum Zufluss von Ressourcen oder zur Verbesserung der Ressourcen des Unternehmens, die künftig zur (fortgesetzten) Erfüllung von Leistungsverpflichtungen genutzt werden.
- ▶ Es ist zu erwarten, dass die Kosten wieder erwirtschaftet werden.³⁸⁹

³⁸⁹ Siehe IFRS 15.95.

Sonstige Ansatz- und Bewertungsfragen

Sind sämtliche Kriterien erfüllt, muss das Unternehmen die Kosten aktivieren. Der folgende Entscheidungsbaum veranschaulicht die vorgeschriebene Vorgehensweise:



Unternehmen sollten prüfen, wie solche Kosten nach den vorherigen IFRS-Regelungen erfasst wurden. Falls bestimmte Kosten in den Anwendungsbereich eines anderen Standards fielen, der nicht ersetzt wurde, gehen wir davon aus, dass die betreffenden Kosten weiterhin nach diesem Standard und nicht nach IFRS 15 zu bilanzieren sind. Unternehmen, die vorher für eine bestimmte Transaktion eine Rechnungslegungsmethode in Übereinstimmung mit IAS 8 entwickelt und angewendet haben, da kein Standard explizit auf diesen Geschäftsvorfall zutraf, müssen jedoch prüfen, ob die Kosten in den Anwendungsbereich des IFRS 15 fallen.

Zu den Kosten zur Erfüllung eines Vertrags mit einem Kunden, auf die andere Standards angewendet werden können, zählen u. a.:

- ▶ Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Vorräten im Anwendungsbereich des IAS 2, mit Ausnahme der Herstellungskosten der Vorräte eines Dienstleistungsunternehmens, die infolge der Veröffentlichung des IFRS 15 aus IAS 2 gestrichen wurden
- ▶ Kosten für den Erwerb von immateriellen Vermögenswerten im Anwendungsbereich des IAS 38
- ▶ Kosten, die dem Erwerb oder der Herstellung von Sachanlagen im Anwendungsbereich des IAS 16 oder als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien im Anwendungsbereich des IAS 40 zuzuordnen sind
- ▶ Kosten, die biologischen Vermögenswerten oder landwirtschaftlichen Erzeugnissen und Produkten im Anwendungsbereich des IAS 41 *Landwirtschaft* oder fruchttragenden Pflanzen im Anwendungsbereich des IAS 16 zuzuordnen sind

Beispiel 37 des Standards (siehe unten) zeigt einige Kosten, die nach anderen Standards bilanziert werden.

In die Beurteilung, ob die angefallenen Kosten die Aktivierungskriterien in IFRS 15 erfüllen, sind immer die jeweiligen Fakten und Umstände im Einzelfall einzubeziehen.

Im Hinblick auf das erste Kriterium können Kosten nach IFRS 15 auch dann aktiviert werden, wenn der Vertrag mit dem Kunden noch nicht endgültig unterzeichnet ist. Allerdings genügt es nicht, wenn sich die Kosten auf einen künftig möglichen Vertrag beziehen; sie müssen direkt einem konkret erwarteten Vertrag zugeordnet werden können.



Sonstige Ansatz- und Bewertungsfragen

Der Standard enthält Beispiele derjenigen Kosten, die das erste Aktivierungskriterium (d. h., sie stehen in direktem Zusammenhang mit dem Vertrag) häufig erfüllen:

Auszug aus IFRS 15³⁹⁰

97. Als Kosten, die unmittelbar mit einem Vertrag (oder einem bestimmten erwarteten Vertrag) zusammenhängen, sind alle folgenden zu betrachten:

- (a) Lohneinzelkosten (wie Löhne und Gehälter von Mitarbeitern, die die zugesagten Dienstleistungen direkt für den Kunden erbringen);
- (b) Materialeinzelkosten (z. B. Vorräte, die zur Erbringung der zugesagten Dienstleistungen für einen Kunden verwendet werden);
- (c) zugerechnete Gemeinkosten, die unmittelbar mit dem Vertrag oder vertraglichen Tätigkeiten zusammenhängen (wie Kosten für die Organisation und Überwachung der Vertragserfüllung, Versicherungskosten und die planmäßige Abschreibung von Werkzeugen, Gegenständen der Betriebs- und Geschäftsausstattung und Nutzungsrechten, die im Rahmen der Vertragserfüllung verwendet werden);
- (d) Kosten, deren Weiterbelastung an den Kunden der Vertrag ausdrücklich vorsieht; und
- (e) sonstige Kosten, die nur angefallen sind, weil das Unternehmen den Vertrag geschlossen hat (wie Zahlungen an Unterauftragnehmer).

Möglicherweise sind beträchtliche Ermessensentscheidungen zu treffen, um zu bestimmen, ob die Kosten das zweite Aktivierungskriterium (d. h., ob sie zur Erzeugung oder Verbesserung der Ressourcen des Unternehmens führen, die künftig zur Erfüllung von Leistungsverpflichtungen genutzt werden sollen) erfüllen. In der Grundlage für Schlussfolgerungen erläutert das IASB, dass gemäß dem Standard nur solche Kosten aktiviert werden dürfen, die der Definition eines Vermögenswerts entsprechen, und es Unternehmen nicht gestattet ist, Kosten nur deshalb abzugrenzen, um die Gewinnmargen während des Vertragsverlaufs zu normalisieren (indem Umsatzerlöse und Kosten gleichmäßig über die Vertragslaufzeit verteilt werden).³⁹¹

Damit Vertragserfüllungskosten das dritte Kriterium (es ist zu erwarten, dass die Kosten wieder erwirtschaftet werden) erfüllen, muss entweder im Vertrag eine explizite diesbezügliche Rückerstattungspflicht vereinbart sein oder aber diese Kosten sind im vertraglich vereinbarten Preis berücksichtigt und werden letztlich durch die Marge kompensiert.

Sind die vorgenannten Kriterien nicht erfüllt, können die im Rahmen der Erfüllung eines Vertrags anfallenden Kosten nicht als separate Vermögenswerte angesetzt werden und sind zum Zeitpunkt ihres Entstehens aufwandswirksam zu erfassen. Der Standard enthält die folgenden typischen Beispiele für Kosten, die zum Entstehungszeitpunkt aufwandswirksam zu erfassen sind:

³⁹⁰ Hinweis: IFRS 16 *Leasingverhältnisse* hat nach seinem Inkrafttreten zu einer Folgeänderung an IFRS 15.97(c) geführt, mit der das „Nutzungsrecht am Leasinggegenstand“ als ein weiteres Beispiel in den Standard aufgenommen wurde.

³⁹¹ Siehe IFRS 15.BC308.

Auszug aus IFRS 15

98. Folgende Kosten sind zum Zeitpunkt ihres Entstehens als Aufwand zu erfassen:

- (a) allgemeine Verwaltungskosten (ausgenommen Kosten, deren Weiterbelastung an den Kunden vertraglich ausdrücklich vorgesehen ist; in diesem Fall sind die Kosten anhand von Paragraph 97 zu prüfen);
- (b) Kosten für Materialabfälle, Löhne oder andere zur Vertragserfüllung eingesetzte Ressourcen, die nicht im vertraglich vereinbarten Preis berücksichtigt sind;
- (c) Kosten im Zusammenhang mit bereits erfüllten (oder teilweise erfüllten) Leistungsverpflichtungen aus dem Vertrag (d. h. Kosten, die sich auf in der Vergangenheit erbrachte Leistungen beziehen); und
- (d) Kosten, bei denen ein Unternehmen nicht unterscheiden kann, ob sie sich auf noch nicht erfüllte oder bereits erfüllte (oder teilweise erfüllte) Leistungsverpflichtungen beziehen.

Wurde eine Leistungsverpflichtung (oder ein Teil einer Leistungsverpflichtung, die über einen bestimmten Zeitraum erfüllt wird) erfüllt, sind die auf diese Leistungsverpflichtung (oder den entsprechenden Anteil) bezogenen Erfüllungskosten gemäß IFRS 15.98(c) nicht mehr aktivierungsfähig. Dies gilt auch dann, wenn die damit verbundenen Umsatzerlöse noch nicht erfasst wurden (z. B. wenn die vertraglich vereinbarte Gegenleistung variabel ist und ganz oder teilweise Begrenzungsvorschriften unterliegt). Sobald ein Unternehmen mit der Erfüllung einer Leistungsverpflichtung, die über einen bestimmten Zeitraum zu erfüllen ist, begonnen hat, kann es nur Kosten aktivieren, die sich auf in der Zukunft zu erbringende Leistungen beziehen. Daher kann es für ein Unternehmen schwierig sein, Kosten zu aktivieren, die sich auf eine Leistungsverpflichtung beziehen, mit deren Erfül-

lung es bereits begonnen hat. Kann ein Unternehmen nicht ermitteln, ob bestimmte Kosten Leistungen in der Vergangenheit oder in der Zukunft betreffen, und sind diese Kosten nicht nach anderen Standards aktivierungsfähig, so werden sie gemäß IFRS 15.98(d) zum Zeitpunkt ihres Entstehens aufwandswirksam erfasst.

Das IFRS IC erhielt eine Anfrage zur Erfassung von Vertragserfüllungskosten im Zusammenhang mit einer Leistungsverpflichtung, die über einen bestimmten Zeitraum erfüllt wird. Im Juni 2019 gelangte das IFRS IC zu der Schlussfolgerung, dass IFRS 15 Unternehmen eine hinreichende Grundlage bietet, um zu bestimmen, wie die Kosten in dem beschriebenen Sachverhalt zu erfassen sind, und beschloss, diese Fragestellung nicht auf seine Agenda zu nehmen.³⁹²

³⁹² Siehe *IFRIC Update*, Juni 2019, verfügbar auf der [Website des IASB](#).

Sonstige Ansatz- und Bewertungsfragen

Das IFRS IC erörterte diesen Sachverhalt auf der Grundlage des folgenden Beispiels.³⁹³

Beispiel für Vertragserfüllungskosten, die sich auf in der Vergangenheit erbrachte Leistungen beziehen

Ein Unternehmen schließt mit einem Kunden einen Vertrag über die Errichtung eines Gebäudes. Es identifiziert eine einzige Leistungsverpflichtung, die in der Zusage besteht, das Gebäude auf den Kunden zu übertragen. Das Unternehmen geht davon aus, dass dies in drei Jahren der Fall sein wird. Es erfüllt diese Leistungsverpflichtung (und erfasst Erlöse) über einen bestimmten Zeitraum gemäß IFRS 15.35(c), da durch seine Leistung ein Vermögenswert erstellt wird, der keine alternativen Nutzungsmöglichkeiten für das Unternehmen aufweist, und das Unternehmen einen Rechtsanspruch auf Bezahlung hat (siehe Abschnitt 7.1.3).

Das IFRS IC wies darauf hin, dass die Kosten für das Fundament in Verbindung mit den Bauarbeiten für das teilweise errichtete Gebäude, das auf den Kunden übertragen wurde, angefallen sind. Daher beziehen sich die Kosten auf in der Vergangenheit erbrachte Leistungen des Unternehmens bei der teilweisen Erfüllung seiner Leistungsverpflichtung und sind gemäß IFRS 15.98(c) zum Zeitpunkt ihres Entstehens als Aufwand zu erfassen. Das heißt, die Kosten erfüllen nicht die Voraussetzungen in IFRS 15.95 für eine Aktivierung als Vermögenswert.

Am Ende der Berichtsperiode hat das Unternehmen mit dem Bau des Gebäudes begonnen. Dabei sind ihm Kosten für die Errichtung des Fundaments entstanden.

Der Standard enthält das folgende Beispiel für Kosten, die nach anderen Standards aktivierungsfähig sind, für solche, welche die Aktivierungskriterien erfüllen, und für solche, die sie nicht erfüllen:

Auszug aus IFRS 15

Beispiel 37: Kosten, die zu einem Vermögenswert führen (IFRS 15.IE192-IE196)

Ein Unternehmen schließt einen Dienstleistungsvertrag, mit dem ihm der Betrieb des Rechenzentrums eines Kunden für die Dauer von fünf Jahren überlassen wird. Der Vertrag kann jeweils um ein Jahr verlängert werden. Die durchschnittliche Laufzeit eines solchen Vertrags beträgt sieben Jahre. Das Unternehmen zahlt bei Vertragsabschluss mit dem Kunden eine Verkaufsprovision von WE 10.000 an einen Mitarbeiter. Vor Erbringung der vertraglich vereinbarten Dienstleistungen plant und installiert das Unternehmen eine Technologieplattform für seinen eigenen Gebrauch, die als Schnittstelle zu den Systemen des Kunden dient. Diese Plattform wird nicht dem Kunden überlassen, sondern vom Unternehmen im Rahmen der Dienstleistungserbringung selbst genutzt.

³⁹³ Siehe IFRS IC Agenda Paper 2 *Costs to Fulfil a Contract (IFRS 15)*, März 2019, verfügbar auf der [Website des IASB](#), und *IFRIC Update*, Juni 2019, verfügbar auf der [Website des IASB](#).

Auszug aus IFRS 15

Zusätzliche Kosten bei der Anbahnung eines Vertrags

Gemäß Paragraph 91 des IFRS 15 aktiviert das Unternehmen die an den Mitarbeiter gezahlte Verkaufsprovision in Höhe von WE 10.000, da es sich um direkt zurechenbare zusätzliche Kosten für die Vertragsanbahnung handelt und es damit rechnet, diese Kosten durch künftige Entgelte für die von ihm erbrachten Dienstleistungen wieder hereinzuholen. In Einklang mit Paragraph 99 des IFRS 15 schreibt das Unternehmen den Vermögenswert über einen Zeitraum von sieben Jahren ab, da er mit den Dienstleistungen in Zusammenhang steht, die das Unternehmen während der fünfjährigen Vertragslaufzeit auf den Kunden überträgt, und das Unternehmen erwartet, dass der Vertrag zweimal um je ein Jahr verlängert wird.

Vertragserfüllungskosten

Die Ersteinrichtungskosten (Set-up-Kosten) der Technologieplattform setzen sich wie folgt zusammen:

Planungsleistungen	WE 40.000
Hardware	WE 120.000
Software	WE 90.000
Migration und Testbetrieb des Rechenzentrums	WE 100.000

Gesamtkosten	WE 350.000

Die Set-up-Kosten entfallen überwiegend auf Tätigkeiten, die der Vertragserfüllung dienen, aber nicht die Übertragung von Gütern oder Dienstleistungen auf den Kunden umfassen. Das Unternehmen bilanziert die Set-up-Kosten wie folgt:

- (a) Kosten für Hardware: Bilanzierung gemäß IAS 16 *Sachanlagen*
- (b) Kosten für Software: Bilanzierung gemäß IAS 38 *Immaterielle Vermögenswerte*
- (c) Kosten für die Planung, die Migration und den Testbetrieb des Rechenzentrums: Feststellung gemäß Paragraph 95 des IFRS 15, ob es sich um aktivierungsfähige Kosten für die Vertragserfüllung handelt. Ein sich hieraus ergebender Vermögenswert würde planmäßig über den Zeitraum von sieben Jahren (bestehend aus der fünfjährigen Vertragslaufzeit und den beiden Verlängerungszeiträumen von je einem Jahr) abgeschrieben, in dem das Unternehmen voraussichtlich Dienstleistungen im Hinblick auf das Rechenzentrum erbringen wird.

Zusätzlich zu den Set-up-Kosten für die Technologieplattform stellt das Unternehmen zwei Mitarbeiter für die Erbringung der Dienstleistung an den Kunden ab. Obgleich die Kosten für diese beiden Mitarbeiter im Rahmen der Dienstleistungserbringung an den Kunden anfallen, ist das Unternehmen der Auffassung, dass sie nicht zum Zufluss von Ressourcen oder zur Verbesserung der Ressourcen des Unternehmens führen (siehe Paragraph 95[b] des IFRS 15). Somit erfüllen die Kosten nicht die in Paragraph 95 festgelegten Kriterien und können nicht in Anwendung von IFRS 15 aktiviert werden. Gemäß Paragraph 98 erfasst das Unternehmen die Gehaltskosten für die beiden Mitarbeiter zum Zeitpunkt ihres Entstehens.

Sonstige Ansatz- und Bewertungsfragen

Im September 2019 ging beim IFRS IC eine Anfrage zur Behandlung von Kosten für Aus- und Weiterbildung, die im Zuge der Vertragserfüllung mit einem Kunden angefallen sind, ein.³⁹⁴ Die Anfrage ging der Frage nach, ob ein Unternehmen die Kosten für Aus- und Weiterbildung als Vermögenswert ansetzt oder als Aufwand erfasst, sobald sie auftreten. Der Anfrage lag der folgende Sachverhalt zugrunde:

- a. Ein Unternehmen schließt einen Vertrag mit einem Kunden ab, der in den Anwendungsbereich des IFRS 15 fällt. Der Vertrag umfasst die Erbringung von ausgelagerten Dienstleistungen.
- b. Um diese Dienstleistung gegenüber dem Kunden erbringen zu können, fallen beim Unternehmen Kosten durch die Aus- und Weiterbildung seiner Mitarbeiter an, damit diese das Equipment und die Prozesse beim Kunden verstehen. Die Kosten für die Aus- und Weiterbildung stellen gem. Paragraph 15 des IAS 38 *Immaterielle Vermögenswerte* immaterielle Vermögenswerte dar: Ein Unternehmen hat keine hinreichende Verfügungsgewalt über den voraussichtlichen künftigen wirtschaftlichen Nutzen, der ihm durch die Aus- und Weiterbildungen erwächst (um der Definition eines immateriellen Vermögenswerts zu entsprechen), da die Mitarbeiter das Unternehmen verlassen können. Unter Anwendung der Regelungen des IFRS 15 identifiziert ein Unternehmen die Aus- und Weiterbildungsmaßnahmen nicht als Leistungsverpflichtung.
- c. Der Vertrag erlaubt es dem Unternehmen dem Kunden die Kosten für Aus- und Weiterbildung (i) der Mitarbeiter des Unternehmens zu Beginn des Vertrags, und (ii) der neuen Mitarbeiter, die während einer Ausweitung des kunden-seitigen Geschäftsbetriebs vom Unternehmen angestellt werden, in Rechnung zu stellen.

In seiner Agenda-Entscheidung vom März 2020 führte das IFRS IC aus, dass ein Unternehmen – basierend auf den diskutierten Sachverhalt – IAS 38 auf die Bilanzierung der

Kosten für Aus- und Weiterbildung, die im Zuge der Vertragserfüllung mit einem Kunden angefallen sind, anzuwenden hat.³⁹⁵ IFRS 15.95 erfordert von Unternehmen zunächst zu prüfen, ob Kosten, die im Zuge der Vertragserfüllung mit einem Kunden angefallen sind, nicht unter den Anwendungsbereich eines anderen IFRS Standards fallen, bevor es die Kriterien in Paragraph 95 evaluiert. Ausgaben für die Aus- und Weiterbildung fallen in den Anwendungsbereich des IAS 38, da der Standard sich „u. a. auf Ausgaben für Werbung, Aus- und Weiterbildung, Gründung und Anlauf eines Geschäftsbetriebs sowie Forschungs- und Entwicklungsaktivitäten“ bezieht. IAS 38.69(b) umfasst Ausgaben für Aus- und Weiterbildungsmaßnahmen als Beispiel für angefallene Ausgaben, „mit denen für ein Unternehmen ein künftiger wirtschaftlicher Nutzen erzielt werden soll, ohne dass ein immaterieller Vermögenswert oder sonstiger Vermögenswert erworben oder geschaffen wird, der angesetzt werden kann“. Demnach legt Paragraph 69 fest, dass solche Ausgaben für Aus- und Weiterbildungsmaßnahmen als Aufwand zu erfassen sind, sobald sie entstehen. IAS 38.15 stellt klar, dass ein Unternehmen „für gewöhnlich [...] jedoch keine hinreichende Verfügungsgewalt über den voraussichtlichen künftigen wirtschaftlichen Nutzen [hat], der ihm durch ein Team von Fachkräften und die Weiterbildung erwächst, damit diese Werte die Definition eines immateriellen Vermögenswerts erfüllen“. Zusätzlich stellt Paragraph BC307 des IFRS 15 klar, dass, falls andere Standards den Ansatz von Vermögenswerten, die durch bestimmte Kosten entstehen, ausschließen, ein Vermögenswert folglich nicht unter IFRS 15 bilanziert werden kann.

Demnach folgerte das IFRS IC, dass Unternehmen Kosten für Aus- und Weiterbildung, die im Zuge der Vertragserfüllung mit einem Kunden angefallen sind, als Aufwand zu erfassen haben, sobald diese entstehen. Es merkte an, dass die Fähigkeit des Unternehmens, die Kosten für Aus- und Weiterbildung dem Kunden in Rechnung stellen zu können, diese Schlussfolgerung nicht beeinflusst.

³⁹⁴ Siehe IFRS IC Agenda Paper 2 Training Costs to Fulfil a Contract (IFRS 15), September 2019, verfügbar auf der [Website des IASB](#).

³⁹⁵ Siehe IFRS IC Agenda Paper 5 Training Costs to Fulfil a Contract (IFRS 15), März 2020, verfügbar auf der [Website des IASB](#).



Sonstige Ansatz- und Bewertungsfragen

Häufig gestellte Fragen

Frage 9-12: Kann ein Unternehmen die Kosten für ein übertragenes Gut oder eine übertragene Dienstleistung abgrenzen, wenn es ansonsten zunächst einen Verlust erwirtschaften würde, da die variable Gegenleistung ganz oder teilweise den Begrenzungsvorschriften unterliegt?

Ein Unternehmen sollte die Kosten für ein übertragenes Gut bzw. eine übertragene Dienstleistung nicht abgrenzen, wenn die Anwendung der Begrenzungsvorschriften für variable Gegenleistungen zu einem Vorabverlust führt, auch wenn es damit rechnet, letztendlich einen Gewinn aus diesem Gut bzw. dieser Dienstleistung zu erzielen. Dies gilt nur, sofern nicht andere spezielle Vorschriften die Abgrenzung dieser Kosten ermöglichen oder erfordern. Um Vertragserfüllungskosten aktivieren zu können, müssen die Vorschriften des IFRS 15 erfüllt sein, darunter die Vorschrift, dass die Kosten zur Schaffung von Ressourcen oder zur Verbesserung der Ressourcen des Unternehmens führen müssen, die künftig zur Erfüllung von Leistungsverpflichtungen genutzt werden sollen. Diese Kosten sind zu erfassen, sobald die Verfügungsgewalt über ein vereinbartes Gut oder eine vereinbarte Dienstleistung auf den Kunden übertragen wird. Daher würden die Kosten für diese Verkäufe nicht zur Schaffung von Ressourcen oder zur Verbesserung der Ressourcen des Unternehmens führen, die künftig zur Erfüllung von Leistungsverpflichtungen genutzt werden sollen.

Beispiel: Ein Unternehmen verkauft Güter, für die Kosten von WE 500.000 angefallen sind, für eine Gegenleistung von WE 600.000. Die Güter sind einem hohen Alterungsrisiko ausgesetzt, was dazu führen könnte, dass das Unternehmen in der Zukunft Preisnachlässe gewähren muss, die eine variable Gegenleistung darstellen (siehe Abschnitt 5.2.1.A). Das Unternehmen begrenzt den Transaktionspreis und schlussfolgert, dass es in hohem Maße wahrscheinlich ist, dass es bei einem Verkaufspreis von WE 470.000 nicht zu einer signifikanten Umsatzstornierung kommen wird, obgleich es nach vernünftigem Ermessen erwartet, dass mit dem Vertrag letztendlich ein Gewinn erzielt wird. Zum Zeitpunkt der Übertragung der Verfügungsgewalt setzt das Unternehmen Umsatzerlöse von WE 470.000 und Kosten von WE 500.000 an. Es würde den Verlust von WE 30.000 nicht aktivieren, da dieser nicht zur Schaffung von Ressourcen oder zur Verbesserung der Ressourcen des Unternehmens führt, die in der Zukunft zur Erfüllung von Leistungsverpflichtungen genutzt werden.

Frage 9-13: Wie hat ein Unternehmen vor dem Zeitpunkt der Vertragserrichtung angefallene Erfüllungskosten, die nicht in den Anwendungsbereich eines anderen Standards (z. B. IAS 2 *Vorräte*) fallen, zu erfassen?
[TRG-Sitzung vom 30. März 2015, Agenda Paper 33]

Unternehmen beginnen bisweilen mit der Erbringung von Leistungen im Rahmen von konkret erwarteten Verträgen vor dem Zeitpunkt der Vertragserrichtung (z. B. bevor der Vertrag mit dem Kunden unterzeichnet ist oder die in IFRS 15 festgelegten Voraussetzungen für die Bilanzierung kumulativ erfüllt). Nach Auffassung der TRG können Kosten für Aktivitäten, die vor dem Zeitpunkt der Vertragserrichtung durchgeführt wurden und die sich auf ein Gut oder eine Dienstleistung beziehen, das bzw. die zum oder nach dem Zeitpunkt der Vertragserrichtung auf den Kunden übertragen wird, als Kosten für die Erfüllung eines konkret erwarteten Vertrags

aktiviert werden. Die Mitglieder der TRG wiesen jedoch darauf hin, dass solche Kosten zusätzlich auch die anderen in dem Standard vorgegebenen Kriterien erfüllen müssen, um aktiviert werden zu können. Dazu zählt beispielsweise die Erwartung, dass diese Kosten im Rahmen des erwarteten Vertrags wieder erwirtschaftet werden. Nach der Aktivierung sind Kosten für Güter oder Dienstleistungen, die zum Zeitpunkt der Vertragserrichtung auf den Kunden übertragen werden, sofort aufwandswirksam zu erfassen. Die übrigen aktivierten Vertragskosten sind planmäßig über den Zeitraum abzuschreiben, in dem die entsprechenden Güter oder

Häufig gestellte Fragen

Dienstleistungen auf den Kunden übertragen werden. Auf die Vorschriften zur Erfassung von Umsatzerlösen für eine über einen bestimmten Zeitraum erfüllte Leistungsverpflichtung,

wenn die entsprechenden Aktivitäten vor dem Zeitpunkt der Vertragserrichtung abgeschlossen sind, wird in Frage 7-19 in Abschnitt 7.1.4.C näher eingegangen.

Frage 9-14: Wie werden die Auswirkungen von Kosten für Lernkurven in IFRS 15 berücksichtigt?

Wie in der Grundlage für Schlussfolgerungen des IFRS 15 erläutert, ist eine „Lernkurve“ der Effekt von Effizienzen, die über einen bestimmten Zeitraum realisiert werden, wenn sich die Kosten eines Unternehmens für die Ausführung einer Aufgabe (oder die Herstellung einer Einheit) im Verhältnis zur Häufigkeit, mit der es diese Aufgabe ausführt (oder diese Einheit herstellt) verringern.³⁹⁶ Kosten für Lernkurven setzen sich gewöhnlich aus Material-, Lohn-, Gemein-, Überarbeitungs- oder anderen Kosten, die zwangsläufig bei der Erfüllung des Vertrags anfallen, zusammen. Ausgenommen hiervon sind Forschungs- und Entwicklungskosten. Diese Arten von Effizienzen sind in der Regel bei Vertragsbeginn vorhersehbar und werden häufig bei den Preisverhandlungen für den Vertrag zwischen dem Unternehmen und dem Kunden berücksichtigt.

Das IASB hat darauf hingewiesen, dass IFRS 15 in Situationen, in denen Kosten für Lernkurven im Zusammenhang mit Kundenverträgen anfallen, die als eine einzige, über einen bestimmten Zeitraum zu erfüllende Leistungsverpflichtung bilanziert werden und die Lieferung einer festgelegten Anzahl von Einheiten vorsehen, die Wahl einer Methode zur Bestimmung des Leistungsfortschritts vorschreibt, welche die Übertragung des Guts oder der Dienstleistung auf einen Kunden über einen bestimmten Zeitraum abbildet (siehe Abschnitt 7.1.4).³⁹⁷ Es machte ferner deutlich, dass ein Unternehmen für diese Arten von Verträgen wahrscheinlich eine Methode (beispielsweise eine Methode zur Messung des Leistungsfortschritts, die auf den angefallenen Kosten basiert) wählen würde, die dazu führen würde, dass das Unternehmen bei Vertragsbeginn höhere Erlöse und Aufwendungen erfasst

als bei Vertragsende. Nach Ansicht des Boards wäre dies angemessen, da ein Unternehmen einem Kunden, der lediglich eine Einheit (anstelle einer größeren Zahl von Einheiten) erwirbt, einen höheren Preis in Rechnung stellen würde, um seine Kosten für die Lernkurve wieder zu erwirtschaften.

Umgekehrt muss ein Unternehmen, dem in Verbindung mit einer zu einem bestimmten Zeitpunkt (und nicht über einen bestimmten Zeitraum) zu erfüllenden Leistungsverpflichtung Kosten für eine Lernkurve entstehen, prüfen, ob diese Kosten in den Anwendungsbereich eines anderen Standards fallen. Das IASB hat darauf hingewiesen, dass ein Unternehmen in Situationen, in denen ihm Vertragserfüllungskosten entstehen, ohne dass es gleichzeitig eine Leistungsverpflichtung über einen bestimmten Zeitraum erfüllt, wahrscheinlich einen Vermögenswert erstellt, der in den Anwendungsbereich eines anderen Standards (z. B. IAS 2) fällt.³⁹⁸ Fallen beispielsweise Kosten für die Herstellung der Komponenten in den Anwendungsbereich des IAS 2, wären sie gemäß diesem Standard als Vorräte zu erfassen. Das Unternehmen würde die Erlöse erfassen, wenn die Verfügungsgewalt über die Vorräte auf den Kunden übertragen wird. In diesem Fall würden keine Kosten für eine Lernkurve gemäß IFRS 15 aktiviert, da sie in den Anwendungsbereich eines anderen Standards fallen würden.

Wenn die Kosten für eine Lernkurve nicht in den Anwendungsbereich eines anderen Standards fallen, sind sie aus unserer Sicht grundsätzlich nicht gemäß IFRS 15 aktivierbar (z. B. da sie sich auf in der Vergangenheit erbrachte – und nicht auf zukünftige – Leistungen beziehen).

³⁹⁶ Siehe IFRS 15.BC312.

³⁹⁷ Siehe IFRS 15.BC313.

³⁹⁸ Siehe IFRS 15.BC315.

Sonstige Ansatz- und Bewertungsfragen

Häufig gestellte Fragen

Frage 9-15: Wie hat ein Unternehmen Vorvertragskosten oder Einrichtungskosten zu bilanzieren?

Vorvertragskosten fallen häufig in Erwartung eines Vertragsabschlusses an und haben keinen zukünftigen Nutzen zur Folge, sofern der Vertrag nicht geschlossen wird. Beispiele hierfür sind (1) Ingenieur-, Entwicklungs- oder andere Leistungen, die auf der Grundlage von Zusagen oder anderen Interessensbekundungen eines Kunden erbracht werden, (2) Kosten für Produktionsausrüstung und -materialien in Verbindung mit konkret erwarteten Verträgen (z. B. Kosten für den Erwerb von Produktionsausrüstung und -materialien oder Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen) und (3) Kosten für Güter, die in Erwartung von Folgeaufträgen für dasselbe Produkt über die vertraglichen Anforderungen hinaus erworben oder hergestellt werden.

Bei Vorvertragskosten, die in Erwartung eines spezifischen Vertrags anfallen, ist zunächst zu prüfen, ob sie gemäß anderen Standards (z. B. IAS 2, IAS 16, IAS 38) aktiviert werden

können. So wären angefallene Vorvertragskosten für Güter, die in Erwartung von Folgeaufträgen für das gleiche Produkt über die Anforderungen eines bestehenden Vertrags hinaus erworben oder hergestellt werden, beispielsweise gemäß IAS 2 zu prüfen. Weitere Beispiele sind Kosten, die entstehen, um neu erworbene Ausrüstungsgegenstände an ihren beabsichtigten Standort zu bringen, und die nach IAS 16 aktivierungspflichtig sein könnten (siehe Frage 9-16), sowie Schulungskosten für Mitarbeiter, die nach IAS 38 als Aufwand zu erfassen sind.³⁹⁹

Vorvertragskosten, die in Erwartung eines spezifischen Vertrags entstehen und nicht durch andere Standards abgedeckt sind, können nur dann gemäß IFRS 15 aktiviert werden, wenn sie alle Kriterien für Vertragserfüllungskosten erfüllen. Sind diese Kriterien nicht erfüllt, sind die Kosten zum Zeitpunkt ihres Entstehens aufwandswirksam zu erfassen.

Frage 9-16: Können Mobilisierungskosten als Kosten für die Erfüllung eines Vertrags mit einem Kunden gemäß IFRS 15 aktiviert werden?

Unternehmen entstehen Mobilisierungskosten, wenn sie vor, bei oder nach Vertragsabschluss mit einem Kunden Personal, Ausrüstung sowie Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe an einen Projektstandort bringen. Das Unternehmen wendet die Kosten auf, um sicherzustellen, dass es in der Lage ist, seine in einem Vertrag (oder einem konkret erwarteten Vertrag) mit einem Kunden gegebene(n) Zusage(n) zu erfüllen, und nicht, um ein Gut oder eine Dienstleistung auf einen Kunden zu übertragen (d. h., es handelt sich nicht um ein zugesagtes Gut oder eine zugesagte Dienstleistung).

Die Feststellung, ob Mobilisierungskosten aktivierungsfähig sind, hängt von den spezifischen Fakten und Umständen ab und kann ein beträchtliches Maß an Ermessensausübung

erfordern. Unternehmen müssen sicherstellen, dass die Kosten (1) im Anwendungsbereich des IFRS 15 liegen und (2) alle in IFRS 15.95 aufgeführten Kriterien erfüllen, um aktiviert werden zu können.

Fallen die Kosten in den Anwendungsbereich des IFRS 15?

Wenn der zu verbringende Vermögenswert (z. B. Ausrüstung im Sinne des IAS 16, Vorräte im Sinne des IAS 2) in den Anwendungsbereich eines anderen Standards fällt, hat das Unternehmen festzustellen, ob die Mobilisierungskosten ausdrücklich durch diesen abgedeckt sind. Falls ja, fallen die Kosten nicht in den Anwendungsbereich des IFRS 15. Werden die Mobilisierungskosten nicht ausdrücklich durch einen anderen Standard geregelt oder ist nicht klar, ob sie in den

³⁹⁹ Siehe IFRS IC Agenda Paper 2 *Training Costs to Fulfill a Contract (IFRS 15)*, September 2019, verfügbar auf der [Website des IASB](#), und IFRS IC Agenda Paper 5 *Training Costs to Fulfill a Contract (IFRS 15)*, März 2020, verfügbar auf der [Website des IASB](#).

Häufig gestellte Fragen

Anwendungsbereich eines anderen Standards fallen, muss das Unternehmen prüfen, ob die Kosten

- ▶ für den zu verbringenden Vermögenswert spezifisch sind oder mehr als einem Kunden aus voneinander unabhängigen Verträgen zugeordnet werden können. Im letzteren Fall ist es wahrscheinlich, dass die Kosten nicht in den Anwendungsbereich des IFRS 15 fallen. Ein Beispiel hierfür ist die Verlegung eines Vermögenswerts zwischen unterschiedlichen Standorten des Unternehmens, um diesen in Vorbereitung zukünftiger Verträge mit zahlreichen Kunden besser zu nutzen; oder
- ▶ für den Vertrag mit dem Kunden spezifisch sind. In diesem Fall fielen die Kosten in den Anwendungsbereich des IFRS 15. Hierzu zählt beispielsweise die Verbringung eines Vermögenswerts an einen entfernten Standort auf Wunsch des Kunden, wodurch sichergestellt wird, dass das Unternehmen seiner bzw. seinen vertraglichen Verpflichtungen gegenüber dem Kunden nachkommen kann, darüber hinaus jedoch kein weiterer Nutzen für das Unternehmen entsteht.

Erfüllen die Kosten die Kriterien in IFRS 15.95 für eine Aktivierung?

Wie oben erläutert, enthält IFRS 15 drei Kriterien, die erfüllt sein müssen, damit Vertragserfüllungskosten, die in den Anwendungsbereich des Standards fallen, aktiviert werden können:

- (a) Unternehmen müssen möglicherweise Ermessen ausüben, um zu bestimmen, ob Kosten in Übereinstimmung mit IFRS 15.95(a) in direktem Zusammenhang mit einem bestehenden Vertrag (oder einem konkret erwarteten Vertrag) stehen. Folgende Indikatoren deuten u. a. darauf hin, dass Kosten unmittelbar mit einem Vertrag zusammenhängen (maßgeblich ist dabei weniger die Art als vielmehr die Funktion der Kosten):
 - ▶ Der Vertrag sieht ausdrücklich vor, dass die Kosten an den Kunden weiterbelastet werden.

- ▶ Die Kosten sind nur deshalb angefallen, weil das Unternehmen den Vertrag geschlossen hat.
- ▶ Der Vertrag bezieht sich explizit oder implizit auf Mobilisierungsaktivitäten (wenn z. B. das Unternehmen Ausrüstung an einen bestimmten Standort bringen muss).
- ▶ Der Standort, an dem das Unternehmen seine Leistung zu erfüllen hat, ist explizit oder implizit im Vertrag festgelegt und das Unternehmen wendet die Mobilisierungskosten auf, damit es seine Zusage(n) gegenüber dem Kunden erfüllen kann.

- (b) Möglicherweise sind darüber hinaus beträchtliche Ermessensentscheidungen zu treffen, um gemäß IFRS 15.95(b) zu bestimmen, ob die Kosten zur Erzeugung oder Verbesserung der Ressourcen des Unternehmens führen, die künftig zur Erfüllung von Leistungsverpflichtungen genutzt werden sollen. Diese Bestimmung schließt u. a. Folgendes ein:
 - ▶ Die Kosten werden aufgewendet, damit das Unternehmen den Vertrag erfüllen kann, und
 - ▶ der Standort ist implizit oder explizit ein Merkmal des Vertrags.

Wurde eine Leistungsverpflichtung (oder ein Teil einer Leistungsverpflichtung, die über einen bestimmten Zeitraum erfüllt wird) erfüllt, sind die auf diese Leistungsverpflichtung (oder den entsprechenden Anteil) bezogenen Erfüllungskosten nicht mehr aktivierungsfähig (siehe oben in diesem Abschnitt für weitere Erläuterungen).

- (c) Damit Vertragserfüllungskosten das dritte Kriterium in IFRS 15.95(c) (es ist zu erwarten, dass sie wieder erwirtschaftet werden) erfüllen, muss entweder im Vertrag eine explizite diesbezügliche Rückerstattungspflicht vereinbart sein oder aber diese Kosten sind im vertraglich vereinbarten Preis berücksichtigt und werden letztlich durch die Marge kompensiert.

Sonstige Ansatz- und Bewertungsfragen

Häufig gestellte Fragen

Frage 9-17: Kann ein Unternehmen im Rahmen eines Vertrags angefallene Verluste abgrenzen, indem es die entsprechenden Erfüllungskosten aktiviert, wenn es erwartet, zukünftige Gewinne aus dem Verkauf von optionalen Gütern oder Dienstleistungen zu erzielen (Lockvogelangebote)?

Nein. Es kann sein, dass bestimmte Verträge im Rahmen einer Lockvogelstrategie abgeschlossen werden, bei der ein Gut mit einem Verlust in der Erwartung verkauft wird, dass zukünftige Verträge zu höheren Umsatzerlösen und/oder Gewinnen führen werden. Bei der Bestimmung, ob diese erwarteten Verträge zusammen mit dem bestehenden Lockvertrag zu bilanzieren sind, müssen Unternehmen die Definition eines Vertrags gem. IFRS 15 heranziehen, die sich darauf stützt, dass ein Vertrag durchsetzbare Rechte und Pflichten begründet (siehe Abschnitt 3.1). Auch wenn die Wahrscheinlichkeit besteht, dass der Kunde in der Zukunft einen Vertrag abschließen wird, oder er sogar aus wirtschaftlichen Gründen bzw. aufgrund einer vertraglichen Regelung dazu gezwungen sein wird, so wäre es nicht sachgerecht, einen solchen erwarteten Vertrag zu bilanzieren, wenn keine durchsetzbaren Rechte und Pflichten bestehen.

Darüber hinaus gilt: Wenn die Kosten, die für die Erfüllung des ursprünglichen Vertrags angefallen sind, in den Anwendungsbereich eines anderen Rechnungslegungsstandards (z. B. IAS 2) fallen, muss das Unternehmen sie nach diesem Standard bilanzieren. Selbst wenn die Kosten nicht durch einen anderen Standard abgedeckt werden, bezögen sie sich auf eine erfüllte oder teilweise erfüllte Leistungsverpflichtung (d. h. den mit einem Verlust bewerteten ursprünglichen Vertrag) und müssten demzufolge zum Zeitpunkt ihres Entstehens aufwandswirksam erfasst werden. Gemäß IFRS 15 ist es nicht zulässig, Erfüllungskosten oder Verluste abzugrenzen, die in Erwartung von Gewinnen aus einem zukünftigen Vertrag angefallen sind.



9.3.3 Abschreibung aktivierter Vertragskosten (im März 2020 aktualisiert)

Alle aktivierten Vertragskosten werden vollständig abgeschrieben. Der Abschreibungsaufwand wird erfasst, sobald das Unternehmen die Verfügungsgewalt über die Güter oder Dienstleistungen auf den Kunden überträgt. Dabei wird der Abschreibungsaufwand systematisch nach einer Methode erfasst, die sich nach der Übertragung der Verfügungsgewalt über die Güter oder Dienstleistungen auf den Kunden richtet.

Gemäß IFRS 15.99 sind aktivierte Vertragskosten planmäßig in Abhängigkeit davon abzuschreiben, wie die Güter oder Dienstleistungen, auf die sich die Kosten beziehen, auf den Kunden übertragen werden. Wenn der Zeitpunkt bzw. Zeitraum der Erlöserfassung mit dem der Übertragung der Güter oder Dienstleistungen auf den Kunden übereinstimmt, wird die Abschreibung der aktivierten Vertragskosten innerhalb einer Berichtsperiode der Erlöserfassung in dieser Berichtsperiode entsprechen. Erlöserfassung und Übertragung der Güter oder Dienstleistungen auf den Kunden müssen jedoch nicht notwendigerweise immer zeitlich übereinstimmen (z. B. wenn die variable Gegenleistung zum Zeitpunkt der Erfüllung der Leistungsverpflichtung begrenzt ist). In diesem Fall steht die Abschreibung der aktivierten Vertragskosten nicht in Einklang mit der Erlöserfassung innerhalb der Berichtsperiode.

Als Beispiel sei ein Unternehmen angenommen, das mit einem Kunden einen Vertrag schließt, der zwei Leistungsverpflichtungen beinhaltet: (a) eine Lizenz, die ein Nutzungsrecht gewährt, und (b) die Erbringung einer dazugehörigen Dienstleistung über drei Jahre. Des Weiteren sei angenommen, dass die Zahlung des Kunden von seiner Nutzung des geistigen Eigentums abhängig ist (es handelt sich also um eine nutzungsabhängige Lizenzgebühr). Erlöse aus der Lizenz zur Nutzung geistigen Eigentums würden zu einem bestimmten Zeitpunkt (siehe Abschnitt 8.3.2) und Erlöse aus der dazugehörigen Dienstleistung über einen bestimmten Zeitraum erfasst. Der der Leistungsverpflichtung in Bezug auf die Gewährung der Lizenz zur Nutzung geistigen Eigentums zugeordnete Transaktionspreis kann nicht zu dem Zeitpunkt erfasst werden, zu dem die Verfügungsgewalt über die Lizenz auf den Kunden übertragen wird. Grund

hierfür ist die Begrenzungsvorschrift für die Erfassung von Lizenzgebühren (siehe Abschnitt 8.5). Infolgedessen müssen alle aktivierten Vertragskosten, die sich auf die Lizenz beziehen, bei Übertragung der Verfügungsgewalt über diese Lizenz (d. h. zu einem bestimmten Zeitpunkt) in voller Höhe abgeschrieben werden, und zwar unabhängig davon, wann die dazugehörigen Umsatzerlöse erfasst werden. Alle aktivierten Vertragskosten, die sich auf die Dienstleistungen beziehen, sind über den Zeitraum abzuschreiben, der dem Zeitraum entspricht, in dem die Verfügungsgewalt über die Dienstleistung übertragen wird.

Dabei ist zu beachten, dass sich aktivierte Vertragskosten auf mehrere Güter oder Dienstleistungen in einem einzigen Vertrag beziehen können (z. B. Entwicklungskosten für die Herstellung mehrerer eigenständig abgrenzbarer Güter, wenn die Entwicklungsleistungen keine gesonderte Leistungsverpflichtung darstellen). In solchen Fällen könnte der Abschreibungszeitraum unter Umständen die gesamte Vertragslaufzeit umfassen. Er könnte auch länger als die Laufzeit eines einzigen Vertrags sein, wenn sich die aktivierten Vertragskosten auf Güter oder Dienstleistungen beziehen, die im Rahmen mehrerer Verträge übertragen werden, oder mit einem bestimmten erwarteten Vertrag im Zusammenhang stehen (z. B. bestimmte Vertragsverlängerungen).

Die aktivierten Vertragskosten würden in diesem Fall über einen Zeitraum abgeschrieben, der mit der Übertragung der Güter oder Dienstleistungen, auf die sich die Kosten beziehen, auf einen Kunden in Einklang steht. Das kann auch der Zeitraum des erwarteten Nutzens des aktivierten Vermögenswerts sein. Dieser kann der erwarteten Dauer der Kundenbeziehung entsprechen, was jedoch nicht immer der Fall ist. Um den angemessenen Abschreibungszeitraum ermitteln zu können, hat ein Unternehmen zu bestimmen, welcher Art die aktivierten Vertragskosten sind, worauf sie sich beziehen und was die sonstigen Fakten und Umstände der spezifischen Vereinbarung sind. Bevor es geschätzte Verlängerungszeiträume in den Zeitraum des erwarteten Nutzens einbezieht, muss es zudem seine in der Vergangenheit geschlossenen Vertragsverlängerungen beurteilen, um festzustellen, ob diese Schätzung belastbar ist.

Sonstige Ansatz- und Bewertungsfragen

Ein Unternehmen hat den Abschreibungszeitraum zu aktualisieren, wenn sich die erwartete zeitliche Abfolge der Übertragung von Gütern oder Dienstleistungen auf den Kunden, auf die sich die Kosten beziehen, ändert (und diese Änderung in Einklang mit IAS 8 als Änderung von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen zu bilanzieren ist). Das folgende Beispiel veranschaulicht dieses Vorgehen:

Beispiel 9-4: Abschreibungszeitraum

Unternehmen A schließt mit einem Neukunden einen Vertrag über Leistungen zur Transaktionsverarbeitung mit einer Laufzeit von drei Jahren. Im Zusammenhang mit der Erfüllung des Vertrags sind Unternehmen A Set-up-Kosten in Höhe von WE 60.000 entstanden, die es nach IFRS 15.95-98 aktiviert hat und über die Vertragslaufzeit abschreiben wird.

Zu Beginn des dritten Jahres verlängert der Kunde den Vertrag um weitere zwei Jahre. Dem Unternehmen wird während der zweijährigen Verlängerungsperiode aus den Set-up-Kosten des Erstvertrags ein Nutzen zufließen. Infolgedessen verlängert es den verbleibenden Abschreibungszeitraum von einem Jahr auf drei Jahre und passt den Abschreibungsaufwand für den Zeitraum der Änderung und künftige Zeiträume entsprechend den Bestimmungen des IAS 8 zu Änderungen von Schätzungen in der Rechnungslegung an. Die in IAS 8 enthaltenen Offenlegungsvorschriften zu Änderungen von Schätzungen sind ebenfalls anwendbar.

Hätte Unternehmen A jedoch bereits bei Vertragsabschluss absehen können, dass der Kunde den Vertrag verlängern wird, hätte es gemäß IFRS 15 die Set-up-Kosten über die voraussichtliche Vertragslaufzeit einschließlich des erwarteten Verlängerungszeitraums (also über fünf Jahre) abgeschrieben.

Die Bestimmung des Abschreibungszeitraums der zusätzlichen Kosten für die Anbahnung eines Vertrags mit einem Kunden kann schwierig sein, insbesondere wenn Vertragsverlängerungen zu erwarten und die Provisionssätze während der gesamten Vertragslaufzeit nicht konstant sind.

Bei der Bestimmung, ob sich der Abschreibungszeitraum einer Verkaufsprovision über die ursprüngliche Vertragslaufzeit hinaus erstreckt, muss das Unternehmen auch feststellen, ob für anschließende Vertragsverlängerungen weitere Provisionen gezahlt werden. Ist dies der Fall, hat es zu



beurteilen, ob die für die Vertragsverlängerung gezahlte Provision im Vergleich zu derjenigen für den ursprünglichen Vertrag „angemessen“ (*commensurate*) ist. Siehe Frage 9-18 für weitere Erläuterungen zur Bestimmung, ob eine Provision angemessen ist. Das IASB erläutert in seiner Grundlage für Schlussfolgerungen, dass der Vermögenswert nicht über einen längeren Zeitraum als die ursprüngliche Vertragslaufzeit abgeschrieben werden darf, wenn ein Unternehmen für eine Vertragsverlängerung eine Provision zahlt, die in einem angemessenen Verhältnis zu der für den Erstvertrag gezahl-

ten Provision steht. In diesem Fall beziehen sich die Kosten der Vertragsanbahnung auf den Erstvertrag und nicht auf den Folgevertrag.⁴⁰⁰ Das Unternehmen muss außerdem den angemessenen Abschreibungszeitraum für etwaige auf Vertragsverlängerungen gezahlte Provisionen überprüfen, die gemäß IFRS 15 auf ähnliche Weise zu aktivieren sind. Siehe Frage 9-19 zu den Beratungen der FASB-TRG, wie ein Unternehmen den Abschreibungszeitraum eines Vermögenswerts zu bestimmen hat, den es für die zusätzlichen Kosten der Anbahnung eines Vertrags mit einem Kunden erfasst hat.

Unsere Sichtweise

Der Standard zur Umsatzrealisierung bedeutet für Unternehmen, die Verkaufsprovisionen vorher über die nicht kündbare Laufzeit des ursprünglichen Vertrags abgeschrieben haben, eine erhebliche Änderung ihrer vorherigen Bilanzierungspraxis. Gemäß IFRS 15 müssen sie beurteilen, ob der Zeitraum des erwarteten Nutzens länger ist als die Laufzeit des ursprünglichen Vertrags. Wie oben erläutert, muss das Unternehmen die aktivierten Kosten für die Verkaufsprovisionen wahrscheinlich über einen Zeitraum abschreiben, der länger ist als der ursprüngliche Vertrag, wenn für Vertragsverlängerungen keine Provisionen gezahlt werden oder wenn die für solche Verlängerungen gezahlten Provisionen nicht in einem angemessenen Verhältnis zu den ursprünglichen Provisionen stehen.

Bei der Bestimmung des angemessenen Abschreibungszeitraums oder des Zeitraums des erwarteten Nutzens der aktivierten Vertragskosten hat ein Unternehmen die jeweiligen Fakten und Umstände mit einzubeziehen und, ähnlich wie bei der Schätzung des Abschreibungszeitraums für immaterielle Vermögenswerte (z. B. im Rahmen von Unternehmenszusammenschlüssen erworbene Kundenbeziehungen), Ermessen auszuüben. Dies könnte die Berücksichtigung von Faktoren wie Kundenbindung und Lebenszyklus der jeweiligen Güter oder Dienstleistungen einschließen.

Es ist wichtig, dass Unternehmen ihre Ermessensentscheidungen, die sie bei der Bestimmung des angemessenen Abschreibungszeitraums getroffen haben, dokumentieren und in ihrem Abschluss offenlegen. Gemäß IFRS 15 haben Unternehmen Angaben zu den bei der Bestimmung der zu aktivierenden Kosten und der Wahl der Abschreibungsmethode getroffenen Ermessensentscheidungen sowie weitere quantitative Angaben zu machen (siehe Abschnitt 10.5.3).

⁴⁰⁰ IFRS 15. BC309.

Häufig gestellte Fragen

Frage 9-18: Wie hat ein Unternehmen zu bestimmen, ob für eine Vertragsverlängerung gezahlte Provisionen in einem angemessenen Verhältnis zu den im Erstvertrag vereinbarten Provisionen stehen?
[FASB-TRG-Sitzung vom 7. November 2016, Agenda Paper 57]

Die FASB-TRG-Mitglieder waren übereinstimmend der Meinung, dass die Provisionen in einem vernünftigen Verhältnis zum Vertragswert (z. B. 5 Prozent sowohl des Wertes des Erstvertrags als auch der Vertragsverlängerung) stehen müssen, um als *commensurate* betrachtet zu werden. Sie waren sich auch generell darüber einig, dass es für ein Unternehmen nicht sachdienlich wäre, anhand einer Aufwandsanalyse (*level of effort analysis*) zu bestimmen, ob eine Provision als *commensurate* einzustufen ist. Beispielsweise wäre eine Provision in Höhe von 6 Prozent für den ursprünglichen Vertrag und von 2 Prozent für eine Vertragsverlängerung nicht angemessen, auch wenn der niedrigere Provisionssatz für die Verlängerung dem für die Anbahnung der Verträge erforderlichen Aufwand entspricht.

Wie in Abschnitt 9.3.3 erläutert, ist es nicht zulässig, einen Vermögenswert für die ursprüngliche Provision über einen längeren Zeitraum als die ursprüngliche Vertragslaufzeit abzuschreiben, wenn die Provision für die Vertragsverlängerung in einem angemessenen Verhältnis zu der für den Erstvertrag gezahlten Provision steht. Demgegenüber wäre es wahrscheinlich gestattet, den Vermögenswert über einen längeren Zeitraum als die ursprüngliche Vertragslaufzeit abzuschreiben, wenn die Provisionen (wie im obigen Beispiel) kein angemessenes Verhältnis zueinander aufweisen. Siehe Frage 9-19 für eine Erläuterung, wie ein Unternehmen diesen längeren Abschreibungszeitraum zu bestimmen hat.

Zwar wurde dieser Sachverhalt von der TRG nicht betrachtet, doch müssen Unternehmen auch überprüfen, ob Provisionen für erwartete anschließende Vertragsverlängerungen den Provisionen früherer Verlängerungen entsprechen, um den angemessenen Abschreibungszeitraum für Provisionen auf Vertragsverlängerungen ermitteln zu können, die gemäß IFRS 15 zu aktivieren sind. In Fortführung des obigen Beispiels sei angenommen, dass der ursprüngliche Vertrag (für den eine Provision in Höhe von 6 Prozent gezahlt wird) eine Laufzeit von drei Jahren hat und jede anschließende Vertragsverlängerung (für die eine Provision in Höhe von 2 Prozent gezahlt wird) eine Laufzeit von einem Jahr hat.

Wenn das Unternehmen damit rechnet, den Vertrag zwischen dem zweiten und dem vierten Jahr zu verlängern und unverändert eine Provision in Höhe von 2 Prozent auf jede Verlängerung zu zahlen, so wäre jede Provision auf eine Vertragsverlängerung als angemessen zu betrachten. Infolgedessen ist es wahrscheinlich, dass der angemessene Abschreibungszeitraum für jede zu aktivierende Provision für eine Vertragsverlängerung ein Jahr beträgt. Siehe Frage 9-22 für eine Erläuterung, wann ein Unternehmen mit der Abschreibung eines Vermögenswerts, den es für die zusätzlichen Kosten der Anbahnung eines Folgevertrags erfasst hat, beginnen muss.

Häufig gestellte Fragen

Frage 9-19: Wie hat ein Unternehmen den Abschreibungszeitraum für einen Vermögenswert für zusätzliche Kosten der Anbahnung eines Vertrags mit einem Kunden zu bestimmen? [FASB-TRG-Sitzung vom 7. November 2016, Agenda Paper 57 und TRG-Sitzung vom 26. Januar 2015, Agenda Paper 23]

Die Mitglieder der FASB-TRG waren im Allgemeinen der Auffassung, dass ein Unternehmen einen Abschreibungszeitraum zu bestimmen hat, der mit der Übertragung der Güter oder Dienstleistungen, auf die sich die Kosten beziehen, auf den Kunden in Einklang steht. Es muss daher beurteilen, ob die aktivierten Kosten nur mit Gütern oder Dienstleistungen zusammenhängen, die in Übereinstimmung mit dem ursprünglichen Vertrag übertragen werden, oder ob sie sich auch auf Güter oder Dienstleistungen beziehen, die im Rahmen eines spezifischen erwarteten Vertrags übertragen werden. Wenn ein Unternehmen beispielsweise nur für den Abschluss des ursprünglichen Vertrags eine Provision zahlt und nicht erwartet, dass der Kunde den Vertrag verlängert (basierend auf den bisherigen Erfahrungen mit dem Kunden oder anderen Informationen), dann wäre es angemessen, wenn der Vermögenswert über die Laufzeit des ursprünglichen Vertrags abgeschrieben würde.

Wenn die bisherigen Erfahrungen des Unternehmens allerdings darauf hindeuten, dass der Kunde den Vertrag wahrscheinlich verlängern wird, wäre der Vermögenswert über einen längeren Zeitraum abzuschreiben, sofern die Provision für die Vertragsverlängerung im Vergleich zu derjenigen für den ursprünglichen Vertrag nicht *commensurate* ist. Siehe Frage 9-18 für eine Erläuterung des Begriffs „*commensurate*“.

Die Mitglieder der FASB-TRG haben die Auffassung vertreten, dass ein Unternehmen alle zur Verfügungen stehenden Tatsachen und Umstände berücksichtigen muss, um den angemessenen Abschreibungszeitraum zu bestimmen, wenn die Provision für die Vertragsverlängerung als nicht *commensurate* einzustufen ist und der Vermögenswert daher über einen

längeren Zeitraum als die Laufzeit des ursprünglichen Vertrags abzuschreiben ist. Es könnte bestimmen, dass eine Abschreibung über die durchschnittliche Vertragslaufzeit mit dem Kunden angemessen wäre und in Einklang mit der Art und Weise steht, mit der die Güter oder Dienstleistungen, auf die sich die Kosten beziehen, übertragen werden. Dies könnte beispielsweise bei Gütern oder Dienstleistungen, die sich im Zeitablauf nicht verändern, angemessen sein (z. B. Mitgliedsbeiträge für ein Fitnessstudio). Die FASB-TRG war aber der Meinung, dass die Vorgehensweise nicht verpflichtend ist und von den Unternehmen nicht als Standardvorgehensweise interpretiert werden sollte. Unternehmen werden in diesem Zusammenhang Ermessensentscheidungen treffen müssen, vergleichbar mit jenen, die bereits zur Bestimmung der Abschreibungsdauern für immaterielle Vermögenswerte (z. B. im Rahmen von Unternehmenszusammenschlüssen erworbene Kundenbeziehungen) getroffen werden müssen. Bei der Beurteilung sind Faktoren wie Kundentreue oder Lebenszyklus der jeweiligen Güter oder Dienstleistungen zu berücksichtigen.

Es sei angenommen, dass ein Technologieunternehmen eine mit dem Verkauf von Software verdiente Provision aktiviert. Das Unternehmen geht davon aus, dass es Wartungs- und Supportleistungen lediglich für fünf Jahre erbringen wird, während die geschätzte Laufzeit der Kundenbeziehung sieben Jahre beträgt. Bei der Ermittlung des Zeitraums des erwarteten Nutzens könnte das Unternehmen bestimmen, dass die aktivierte Provision über die fünfjährige Nutzungsdauer der Software, die der Provision zugrunde liegt, abzuschreiben ist. ►

Sonstige Ansatz- und Bewertungsfragen

Häufig gestellte Fragen

In einem TRG-Agendapapier haben die Mitglieder jedoch zwei zulässige Alternativen für die Abschreibung aktivierter Vertragskosten erörtert, die sowohl mit dem ursprünglichen Vertrag als auch mit der Vertragsverlängerung im Zusammenhang stehen, und zwar in Fällen, in denen die für die Verlängerung gezahlte Provision nicht in einem angemessenen Verhältnis zu der für den ursprünglichen Vertrag gezahlten Provision steht:⁴⁰¹

- Der ursprünglich aktivierte Betrag wird über den Zeitraum des erwarteten Nutzens abgeschrieben, der die erwarteten Vertragsverlängerungen berücksichtigt, während aktivierte Beträge, die sich auf Vertragsverlängerungen beziehen, über den Verlängerungszeitraum abgeschrieben werden.
- Der Teil des ursprünglich aktivierten Betrags, der *commensurate* ist, wird über die ursprüngliche Vertragslaufzeit abgeschrieben, und der zusätzliche Betrag, der nicht *commensurate* ist, wird über den Zeitraum des erwarteten

Nutzens abgeschrieben, in dem die erwarteten Vertragsverlängerungen berücksichtigt sind. Aktivierte Beträge, die im Zusammenhang mit Vertragsverlängerungen anfallen, werden über den Verlängerungszeitraum abgeschrieben.

Beide Alternativen sind akzeptabel, da sie das Ziel erfüllen, die Kosten planmäßig in Abhängigkeit davon abzuschreiben, wie die Güter oder Dienstleistungen, auf die sich die Kosten beziehen, auf den Kunden übertragen werden. Ein Unternehmen muss sich jedoch für eine Alternative entscheiden und diese auf vergleichbare Umstände einheitlich anwenden. Daneben können auch andere Alternativen zulässig sein, sofern sie mit der Art und Weise in Einklang stehen, wie die Güter oder Dienstleistungen, auf die sich die Kosten beziehen, auf den Kunden übertragen werden.

Das folgende Beispiel veranschaulicht die beiden im TRG-Agendapapier beschriebenen Alternativen:

Beispiel 9-5: Alternativen für die Abschreibung aktivierter Vertragskosten

Ein Unternehmen verfügt über einen Provisionsplan, der vorsieht, dass ein Handelsvertreter für jeden mit einem Kunden neu abgeschlossenen Vertrag eine Provision in Höhe von 6 Prozent erhält. Darüber hinaus erhält der Handelsvertreter jedes Mal, wenn der Kunde seinen Vertrag mit dem Unternehmen verlängert, eine Provision von 2 Prozent. Basierend auf der Beurteilung der Vorschriften des IFRS 15 in Bezug auf Vertragskosten hat das Unternehmen bestimmt, dass es sich bei den im Rahmen des Plans gezahlten Provisionen um zusätzliche Kosten für die Anbahnung eines Vertrags handelt, die aktivierungspflichtig sind. Des Weiteren hat das Unter-

nehmen bestimmt, dass die für Vertragsverlängerungen gezahlte Provision von 2 Prozent nicht in einem angemessenen Verhältnis zu der für Erstverträge gezahlten Provision von 6 Prozent steht. Daher ist der Zeitraum des erwarteten Nutzens für aktivierte Provisionen länger als die ursprüngliche Vertragslaufzeit.

Das Unternehmen beurteilt die durchschnittliche Vertragslaufzeit, den Technologieumsatz sowie die Wettbewerbsfaktoren und legt den Zeitraum des erwarteten Nutzens für aktivierte Provisionen auf fünf Jahre fest.

401 Siehe TRG Agenda Paper 23 *Incremental costs of obtaining a contract*, 26. Januar 2015.

Häufig gestellte Fragen

Es schließt mit einem Kunden einen Dienstleistungsvertrag über WE 600.000 mit einer Laufzeit von drei Jahren ab und zahlt dem Handelsvertreter eine Provision von 6 Prozent. Nach Ablauf der dreijährigen Laufzeit verlängert der Kunde den Vertrag um zwei weitere Jahre. Der Folgevertrag hat einen Wert von WE 400.000 und das Unternehmen zahlt dem Handelsvertreter eine Provision von 2 Prozent.

Im Folgenden werden zwei zulässige Alternativen für die Abschreibung aktivierter Vertragskosten erläutert, die mit der auf den Erstvertrag gezahlten Provision in Höhe von

WE 36.000 und der auf den Folgevertrag gezahlten Provision in Höhe von WE 8.000 zusammenhängen:

Alternative 1

Die aktivierte Provision in Höhe von WE 36.000, die sich auf den Erstvertrag bezieht, wird über den fünfjährigen Zeitraum des erwarteten Nutzens abgeschrieben. Wenn der Vertrag verlängert wird, wird die aktivierte Provision in Höhe von WE 8.000, die sich auf den Folgevertrag bezieht, über den zweijährigen Verlängerungszeitraum abgeschrieben. Die Provision ist wie folgt abzuschreiben:

WE	Jahr 1	Jahr 2	Jahr 3	Jahr 4	Jahr 5
Provision für den Erstvertrag	7.200	7.200	7.200	7.200	7.200
Provision für den Folgevertrag	–	–	–	4.000	4.000
Abschreibungsaufwand, gesamt	7.200	7.200	7.200	11.200	11.200

Alternative 2

Die aktivierte Provision in Höhe von WE 36.000, die sich auf den Erstvertrag bezieht, wird in zwei Komponenten aufgeteilt: eine Komponente in Höhe von WE 12.000, die in einem angemessenen Verhältnis zu der für die Vertragsverlängerung gezahlten Provision steht (d. h. der Betrag, der sich aus der Zahlung einer Provision in Höhe von 2 Prozent auf den Wert des Erstvertrags von WE 600.000 ergibt) und eine Komponente in Höhe von WE 24.000, die im Vergleich zu der für

die Vertragsverlängerung gezahlten Provision nicht *commensurate* ist. Das Unternehmen schreibt die Komponente in Höhe von WE 12.000 über die dreijährige Laufzeit des Erstvertrags und die Komponente in Höhe von WE 24.000 über den fünfjährigen Zeitraum des erwarteten Nutzens ab. Wenn der Vertrag verlängert wird, wird die aktivierte Provision in Höhe von WE 8.000, die sich auf den Folgevertrag bezieht, über den zweijährigen Verlängerungszeitraum abgeschrieben. Die Provision ist wie folgt abzuschreiben:

WE	Jahr 1	Jahr 2	Jahr 3	Jahr 4	Jahr 5
Provision für den Erstvertrag (nicht <i>commensurate</i>)	4.800	4.800	4.800	4.800	4.800
Provision für den Erstvertrag (<i>commensurate</i>)	4.000	4.000	4.000	–	–
Provision für den Folgevertrag	–	–	–	4.000	4.000
Abschreibungsaufwand, gesamt	8.800	8.800	8.800	8.800	8.800

Sonstige Ansatz- und Bewertungsfragen

Häufig gestellte Fragen

Frage 9-20: Kann ein Unternehmen die aktivierten Vertragskosten den einzelnen im Vertrag enthaltenen Leistungsverpflichtungen zuordnen, um den angemessenen Abschreibungszeitraum zu bestimmen?

Ja. Aus unserer Sicht kann ein Unternehmen die aktivierten Vertragskosten einzelnen im Vertrag enthaltenen Leistungsverpflichtungen zuordnen, um den angemessenen Abschreibungszeitraum zu bestimmen, ist jedoch nicht dazu verpflichtet. Gemäß IFRS 15.99 sind aktivierte Kosten „planmäßig in Abhängigkeit davon abzuschreiben, wie die Güter oder Dienstleistungen, auf die sich die Kosten beziehen, auf den Kunden übertragen werden“. Ein Unternehmen kann dieses Ziel erreichen, indem es die aktivierten Vertragskosten den Leistungsverpflichtungen auf relativer Basis zuordnet (d. h. in dem Verhältnis, in dem der Transaktionspreis auf die einzelnen Leistungsverpflichtungen verteilt wird), um den Abschreibungszeitraum zu bestimmen.⁴⁰²

Beispiel 9-6: Zuordnung aktivierter Vertragskosten

Ein Technologieanbieter schließt einen Vertrag über eine unbefristete Softwarelizenz und ein Jahr Softwarepflege („Post-Contract Customer Support – PCS“) für WE 600.000. Auf der Basis der relativen Einzelveräußerungspreise ordnet das Unternehmen WE 500.000 (83 Prozent) des gesamten Transaktionspreises der Lizenz und WE 100.000 (17 Prozent) der Softwarepflege zu. Das Unternehmen zahlt dem Handelsvertreter eine Provision von 4 Prozent und bestimmt, dass diese nach IFRS 15 zu aktivieren ist, da es sich um zusätzliche Kosten für die Vertragsanbahnung handelt. Das Unternehmen stellt des Weiteren fest, dass die Verkaufsprovision von insgesamt WE 24.000 auf die Lizenz und die Softwarepflege verteilt und über den Zeitraum des für jede dieser Leistungsverpflichtungen erwarteten Nutzens abgeschrieben werden muss. Entsprechend dem Verhältnis zwischen Leistungsverpflichtungen und Transaktionspreis ordnet es WE 20.000 (83 Prozent) der Lizenz und WE 4.000 (17 Prozent) der Softwarepflege zu.

Daneben können auch andere Alternativen für die Zuordnung aktivierter Vertragskosten geeignet sein. Die o. g. Zielsetzung kann auch erfüllt werden, indem beispielsweise bestimmte aktivierte Vertragskosten einzelnen Leistungsverpflichtungen zugeordnet werden, wenn sich die Kosten explizit auf bestimmte Güter oder Dienstleistungen beziehen. Ein Unternehmen sollte über objektive Nachweise verfügen, um seine Schlussfolgerung, dass sich ein bestimmter Teil der Kosten auf eine konkrete Leistungsverpflichtung bezieht, zu untermauern, und die gewählten Alternativen für die Zuordnung von aktivierten Vertragskosten auf Leistungsverpflichtungen konsistent anwenden.

Wie in diesem Abschnitt bereits erläutert, muss ein Unternehmen, das die aktivierten Vertragskosten den einzelnen Leistungsverpflichtungen zuordnet, darüber hinaus prüfen, ob der Abschreibungszeitraum für einige oder alle Leistungsverpflichtungen über die ursprüngliche Vertragslaufzeit hinausgehen muss.



⁴⁰² Siehe TRG Agenda Paper 23 *Incremental costs of obtaining a contract*, 26. Januar 2015.

Häufig gestellte Fragen

Frage 9-21: Über welchen Zeitraum hat ein Unternehmen eine Verkaufsprovision (die nur bei Erreichen eines bestimmten Schwellenwerts gezahlt wird) abzuschreiben, wenn die Provision als zusätzliche Kosten der Vertragsanbahnung eingestuft wird? [TRG-Sitzung vom 26. Januar 2015, Agenda Paper 23]

Gemäß dem Agendapapier der TRG könnten zwei der erörterten Alternativen das Ziel erfüllen, wonach die Kosten planmäßig in Abhängigkeit davon abzuschreiben sind, wie die Güter oder Dienstleistungen, auf die sich die Kosten beziehen, auf den Kunden übertragen werden. Jede der Alternativen muss jedoch auf vergleichbare Umstände einheitlich angewendet werden. Bei der ersten Alternative ordnet das Unternehmen die aktivierten Kosten allen Verträgen zu, die kumulativ zum Erreichen des Schwellenwerts führten, und schreibt sie über die erwartete Dauer der Kundenbeziehung der betreffenden Verträge ab. Bei der zweiten Alternative ordnet es die aktivierten Kosten dem Vertrag zu, der zur Folge hatte, dass der Schwellenwert erreicht wurde, und schreibt sie über die erwartete Dauer der Kundenbeziehung dieses Vertrags ab. Laut

dem TRG-Agendapapier kann die zweite Vorgehensweise jedoch zu einem nicht nachvollziehbaren Bilanzierungsergebnis führen, wenn die Provision, die für die Anbahnung des Vertrags, mit dem der Schwellenwert erreicht wurde, gezahlt wurde, im Verhältnis zum Transaktionspreis für diesen konkreten Vertrag sehr hoch war. Nach Auffassung der TRG sind beide Vorgehensweisen zulässig, wenngleich die erste Alternative in bestimmten Situationen einfacher anzuwenden sein und zu einem besser nachvollziehbaren Bilanzierungsergebnis führen dürfte. In dem TRG-Agendapapier wurden nicht alle möglichen Alternativen berücksichtigt.

Das TRG-Agendapapier enthält folgendes Beispiel:

Beispiel für die Abschreibung von aktivierten Provisionszahlungen, die an das Erreichen eines bestimmten Schwellenwerts geknüpft sind

Ein Unternehmen hat einen Provisionsplan aufgelegt, nach dem sich die Verkaufsprovision, die ein Vertriebsmitarbeiter basierend auf der Zahl der innerhalb eines Jahres geschlossenen Verträge erhält, systematisch erhöht. Im vorliegenden Beispiel wird die erste Provision gezahlt, wenn der Erstvertrag unterzeichnet wird. Sobald ein kumulativer Schwellenwert an geschlossenen Verträgen erreicht ist, erhält der Vertriebsmitarbeiter eine Provision auf den betreffenden Vertrag, mit dem dieser Schwellenwert erreicht wurde. Die Provision erhöht sich mit Erreichen der nächsten Schwellenwerte jeweils um einen festgelegten Prozentsatz. Dabei werden bereits gezahlte Provisionen wie folgt berücksichtigt:

1 Vertrag	Provision WE 3.000
10 Verträge	kumulative Provision WE 5.000 (einschl. WE 3.000, die bereits gezahlt wurden)
15 Verträge	kumulative Provision WE 10.000 (einschl. WE 5.000, die bereits gezahlt wurden)

Es sei angenommen, dass in dem betreffenden Zeitraum elf neue Verträge von einem bestimmten Mitarbeiter abgeschlossen werden.

Wie unter Frage 9-7 bereits erläutert, waren die Mitglieder der FASB-TRG übereinstimmend der Meinung, dass es sich bei Provisionszahlungen, die an das Erreichen eines bestimmten Schwellenwerts geknüpft sind, um zusätzliche Kosten für die Anbahnung eines Vertrags mit einem Kunden handelt. Daher sind die Kosten zu aktivieren, wenn das Unternehmen eine Verbindlichkeit einget, um diese Provisionen zu zahlen.

In einem Beispielsfall für eine zulässige Vorgehensweise schätzt ein Unternehmen den Gesamtbetrag der Provisionen, den es für den betreffenden Zeitraum voraussichtlich zu zahlen hat, und aktiviert bei Abschluss jedes einzelnen Vertrags einen entsprechenden Betrag. ►

Sonstige Ansatz- und Bewertungsfragen

Häufig gestellte Fragen

Das Unternehmen schätzt, dass der Mitarbeiter in dem festgelegten Zeitraum elf neue Verträge schließen und die gesamte zu zahlende Provision folglich WE 5.000 betragen wird. Das Unternehmen muss somit bei jedem Vertragsabschluss WE 455 aktivieren (d. h. WE 5.000 für die kumulative Provision dividiert durch 11 Verträge). Der aktivierte Betrag ist über die erwartete Dauer der Kundenbeziehung jedes einzelnen Vertrags abzuschreiben. Das heißt, die für den ersten Vertragsabschluss aktivierte Provision von WE 455 würde über die erwartete Dauer der Kundenbeziehung dieses Vertrags abgeschrieben und die für den zweiten Vertragsabschluss aktivierte Provision in gleicher Höhe über die erwartete Dauer der Kundenbeziehung des zweiten Vertrags.

In einem anderen Fall aktiviert ein Unternehmen unter Anwendung einer ebenfalls zulässigen Alternative Provisionskosten in Höhe von WE 3.000 bei Abschluss des ersten Vertrags. Dieser Betrag ist über die erwartete Dauer der Kundenbeziehung dieses (ersten) Vertrags abzuschreiben. Das Unternehmen muss bei Abschluss des zweiten bis neunten Vertrags keine zusätzlichen Kosten aktivieren, da der nächste Schwellenwert nicht erreicht wurde. Sobald der zehnte Vertrag geschlossen wird, aktiviert das Unternehmen weitere WE 2.000 an Provisionskosten. Dieser Betrag ist über die erwartete Dauer der Kundenbeziehung dieses (zehnten) Vertrags abzuschreiben.

Frage 9-22: Wann muss ein Unternehmen mit der Abschreibung eines Vermögenswerts, den es für die zusätzlichen Kosten der Anbahnung einer Vertragsverlängerung erfasst hat, beginnen?

Wie in Frage 9-18 ausgeführt, werden Vermögenswerte, die für gezahlte Provisionen erfasst werden, die *commensurate* sind, über die Dauer der Vertragsverlängerung abgeschrieben. Der Abschreibungsaufwand wird erfasst, sobald das Unternehmen die Verfügungsgewalt über die entsprechenden Güter

oder Dienstleistungen auf den Kunden überträgt. Aus unserer Sicht sollte mit der Abschreibung der Provision für die Vertragsverlängerung nicht vor dem Beginn des Verlängerungszeitraums begonnen werden. Als Beispiel sei Folgendes angenommen:

Beispiel 9-7: Abschreibung aktivierter Vertragskosten

Am 1. Januar 2018 schließt ein Unternehmen mit einem Kunden einen Dienstleistungsvertrag mit einer dreijährigen Laufzeit ab, die am 31. Dezember 2020 endet. Bei Unterzeichnung des Vertrags durch den Kunden zahlt das Unternehmen dem Vertriebsmitarbeiter eine Verkaufsprovision in Höhe von WE 50.000 für die Anbahnung des Vertrags. Am 30. September 2020 vereinbart das Unternehmen eine Vertragsverlängerung von weiteren drei Jahren, die am

1. Januar 2021 beginnt, und zahlt dem Vertriebsmitarbeiter dafür eine Provision, die in einem angemessenen Verhältnis zu der für den Erstvertrag gezahlten Provision steht. Da das Unternehmen erst am 1. Januar 2021 mit der Übertragung der gemäß der Vertragsverlängerung vereinbarten Leistungen beginnt, würde es mit der Abschreibung des für die Provision auf die Vertragsverlängerung erfassten Vermögenswerts ebenfalls erst zu diesem Zeitpunkt beginnen.

Häufig gestellte Fragen

Frage 9-23: Wie hat ein Unternehmen aktivierte Vertragskosten und deren Abschreibung in der Bilanz, in der Gewinn- und Verlustrechnung und im sonstigen Ergebnis darzustellen?

Wie in den Abschnitten 9.3.1–9.3.3 erläutert, sind nach IFRS 15 die zusätzlichen Kosten für die Anbahnung eines Vertrags und bestimmte Vertragserfüllungskosten als Vermögenswert anzusetzen und planmäßig abzuschreiben. Nach IFRS 15.128 sind die Schlussalden sowie die in der Berichtsperiode erfassten Abschreibungsbeträge und Wertminderungsaufwendungen getrennt offenzulegen (siehe Abschnitt 10.5.3). Der Standard behandelt indessen nicht die Klassifizierung und Abschreibung solcher Vermögenswerte.

Der zuvor gültige IAS 2 enthielt den Begriff eines unfertigen Erzeugnisses (oder von „Vorräten“) für ein Dienstleistungsunternehmen. Diese Regelungen wurden jedoch aus IAS 2 entfernt und durch die relevanten Vorschriften des IFRS 15 ersetzt. Zudem stellen aktivierte Vertragskosten ihrer Art nach immaterielle Vermögenswerte dar. Derartige Vermögenswerte aus Verträgen mit Kunden, die gemäß IFRS 15 erfasst werden, sind jedoch explizit vom Anwendungsbereich des IAS 38 ausgenommen.⁴⁰³ Somit muss das Management in Ermangelung eines Standards, der insbesondere die Klassifizierung und Darstellung von Vertragskosten regelt, die Vorschriften des IAS 8 anwenden, um eine geeignete Rechnungslegungsmethode auszuwählen.⁴⁰⁴

Aus unserer Sicht müssen bei der Entwicklung einer solchen Rechnungslegungsmethode Kosten der Vertragsanbahnung und Vertragserfüllungskosten für die Zwecke der Darstellung im Jahresabschluss gesondert betrachtet werden:

- In Anbetracht der Art der *Kosten der Vertragsanbahnung* und fehlender Leitlinien in den IFRS kann ein Unternehmen diese Kosten unserer Meinung nach wahlweise wie folgt darstellen:

- Ausweis als eine separate Gruppe von Vermögenswerten (ähnlich den unfertigen Erzeugnissen oder „Vorräten“) in der Bilanz und deren Abschreibung in den Umsatzkosten, den Änderungen der Vertragskosten oder in einem ähnlichen Posten oder
- Ausweis als eine separate Gruppe immaterieller Vermögenswerte in der Bilanz und deren Abschreibung im selben Posten wie diejenige der immateriellen Vermögenswerte, die in den Anwendungsbereich des IAS 38 fallen; diese Art der Bilanzierung würde der gemäß den vorherigen IFRS-Regelungen angewendeten Bilanzierungsmethode im Hinblick auf bestimmte Kosten für die Akquisition von Neukunden in der Telekommunikationsbranche ähneln.

Darüber hinaus muss das Unternehmen die Vorschriften des IAS 7 *Kapitalflussrechnungen*, insbesondere IAS 7.16(a), heranziehen, wenn es die Klassifizierung von Zahlungsströmen aus Kosten im Zusammenhang mit der Anbahnung eines Vertrags (d. h. entweder als Zahlungsströme aus der betrieblichen Tätigkeit oder aus der Investitionstätigkeit) bestimmt.

- Dagegen wirken sich *Vertragserfüllungskosten* ihrer Art nach direkt auf die Leistung des Unternehmens im Rahmen des Vertrags aus. Folglich sind diese in der Bilanz als separate Gruppe von Vermögenswerten und ihre Abschreibung in den Umsatzkosten, den Änderungen der Vertragskosten oder in einem ähnlichen Posten darzustellen.

Wir halten es nicht für sachgerecht, die Vorschriften für immaterielle Vermögenswerte in IAS 38 heranzuziehen. ►

⁴⁰³ Siehe IAS 38.3(i).

⁴⁰⁴ Siehe IAS 8.10–12.

Sonstige Ansatz- und Bewertungsfragen

Häufig gestellte Fragen

Solche Kosten entsprechen ihrer Art nach vielmehr den beim Herstellungsprozess anfallenden Kosten, die von IAS 2 abgedeckt werden. Das heißt, sie sind im Wesentlichen wie die unfertigen Erzeugnisse oder „Vorräte“ eines Dienstleistungsunternehmens zu behandeln. Daher sind wir, ungeachtet dessen, ob die Vertragserfüllungskosten die Kriterien für die Aktivierung nach IFRS 15.95 erfüllen oder ob sie zum Entstehungszeitpunkt aufwandswirksam erfasst werden, der Auffassung, dass die Darstellung solcher Kosten in der Gewinn- und Verlustrechnung und diejenige im sonstigen Ergebnis mit der Darstellung der entsprechenden Cashflows in der Kapitalflussrechnung übereinstimmen müssen.

Aktiviert Vertragskosten sind auf eine Wertminderung hin zu überprüfen (siehe Abschnitt 9.3.4). Wertminderungsaufwendungen sind in der Gewinn- und Verlustrechnung zu erfassen. Der Standard gibt jedoch keinen Hinweis darauf, an welcher Stelle diese Beträge innerhalb der primären Abschlussbestandteile darzustellen sind. Unserer Ansicht nach wäre es angemessen, Wertminderungsaufwendungen auf die gleiche Weise darzustellen wie Abschreibungsaufwendungen.

9.3.4 Wertminderung aktivierter Vertragskosten (im März 2020 aktualisiert)

Aktiviert Vertragskosten sind auf eine Wertminderung hin zu überprüfen, da die Aktivierungskriterien nur dann erfüllt sind, wenn die als Vermögenswert aktivierten Kosten über die gesamte Vertragslaufzeit (oder, sofern länger, über den Zeitraum, über den ein Nutzen zu erwarten ist) hinweg wieder erwirtschaftet werden können.

Eine Wertminderung liegt vor, wenn der Buchwert des erfassten Vermögenswerts die erwartete Gegenleistung übersteigt, die das Unternehmen im Gegenzug für die Übertragung der betreffenden Güter oder Dienstleistungen voraussichtlich erhalten wird, abzüglich der verbleibenden Kosten, die sich direkt auf die Bereitstellung dieser Güter oder Dienstleistungen beziehen. Wertminderungsaufwendungen werden erfolgswirksam erfasst. Siehe Frage 9-23 für weitere Erläuterungen zur Darstellung von Wertminderungsaufwendungen in der Gewinn- und Verlustrechnung.

Die Mitglieder der TRG waren sich generell einig, dass eine Werthaltigkeitsprüfung der aktivierten Vertragskosten die künftigen Zahlungsströme, die mit Vertragsverlängerungen oder -erneuerungen zusammenhängen, einbeziehen sollte, wenn der Nutzenzeitraum der bewerteten Kosten den Erwartungen zufolge den aktuellen Vertragszeitraum überschreiten wird.⁴⁰⁵ Anders ausgedrückt: Ein Unternehmen sollte sowohl bei der Bestimmung des Abschreibungszeitraums als auch bei der Schätzung der Zahlungsströme, die in die Werthaltigkeitsprüfung einfließen, den gesamten Zeitraum berücksichtigen, während dessen ihm erwartungsgemäß der wirtschaftliche Nutzen aus dem Vermögenswert zufließen wird. Die Frage war aufgeworfen worden, weil innerhalb des IFRS 15 Inkongruenzen bestehen. Aktiviert Kosten im Sinne des IFRS 15 können sich auch auf Güter oder Dienstleistungen beziehen, die im Rahmen „eines bestimmten erwarteten Vertrags“ übertragen werden sollen (z. B. Güter oder Dienstleistungen, die gemäß einem erneuerten und/oder verlängerten Vertrag bereitzustellen sind).⁴⁰⁶ Der Standard besagt ferner, dass ein Wertminderungsaufwand zu erfassen ist, wenn der Buchwert des Vermögenswerts den Betrag der restlichen Gegenleistung übersteigt, die dem Unternehmen voraussicht-

⁴⁰⁵ Siehe TRG Agenda Paper 4 *Impairment testing of capitalised contract costs*, 18. Juli 2014.

⁴⁰⁶ Siehe IFRS 15.99.

lich zusteht und die unter Anwendung der in IFRS 15 enthaltenen Grundsätze für die Bestimmung des Transaktionspreises ermittelt wurde (siehe Abschnitt 5).⁴⁰⁷ Gemäß den Vorschriften des IFRS 15 zur Ermittlung des Transaktionspreises hat ein Unternehmen bei der Bestimmung des Transaktionspreises jedoch davon auszugehen, dass der Vertrag nicht „gekündigt, verlängert oder geändert“ wird.⁴⁰⁸ Die Nichtberücksichtigung von Vertragsverlängerungen oder -erneuerungen würde in einigen Fällen zur sofortigen Erfassung eines Wertminderungsaufwands für einen Vertragsvermögenswert führen, da die Gegenleistung, mit deren Erhalt das Unternehmen rechnet, keine erwarteten Cashflows aus Vertragserneuerungen oder Verlängerungszeiträumen enthielte. Das Unternehmen hätte jedoch Vertragskosten auf der Basis aktiviert, dass diese während des Zeitraums der Vertragserneuerung bzw. -verlängerung wiedererlangt würden.

Wenn ein Unternehmen den Betrag, den es voraussichtlich erhalten wird, festlegt (siehe Kapitel 5), kommen die Bestimmungen zur Begrenzung der geschätzten variablen Gegenleistung nicht zur Anwendung. Das bedeutet: Wenn das Unternehmen den geschätzten Transaktionspreis aufgrund der Begrenzungsvorschriften für variable Gegenleistungen nach unten korrigieren müsste, würde es für den Werthaltigkeitstest den Transaktionspreis ohne diese Begrenzung berücksichtigen. Allerdings muss der nicht um die Begrenzung angepasste Transaktionspreis um das Kundenausfallrisiko reduziert werden, bevor er in der Werthaltigkeitsprüfung verwendet werden kann.

Vor der Erfassung eines Wertminderungsaufwands für aktivierte Kosten der Vertragsanbahnung oder -erfüllung müssen Unternehmen jedoch prüfen, ob sie Wertminderungsaufwendungen nach anderen Standards (z. B. IAS 36 *Wertminderung von Vermögenswerten*) ausgewiesen haben. Nach Durchführung der Werthaltigkeitsprüfung für die aktivierten Vertragskosten haben sie die sich daraus ergebenden Buchwerte in Anwendung des IAS 36 in den Buchwert einer zahlungsmittelgenerierenden Einheit aufzunehmen.

IAS 36 verpflichtet Unternehmen zur Umkehrung aller oder eines Teils der in früheren Perioden für Vermögenswerte (außer Geschäfts- oder Firmenwerten) oder zahlungsmittelgenerierende Einheiten erfassten Wertminderungsaufwendungen, wenn sich die Schätzungen, die zur Bestimmung des erzielbaren Betrags der Vermögenswerte verwendet wurden, seitdem geändert haben.⁴⁰⁹ In Übereinstimmung mit IAS 36 sind Wertaufholungen nach IFRS 15 zulässig, wenn die Gründe für die Wertminderung nicht mehr oder nur noch teilweise bestehen. Jedoch darf der höhere Buchwert des Vermögenswerts den Betrag nicht übersteigen, der (abzüglich Abschreibung) ermittelt worden wäre, wenn zuvor kein Wertminderungsaufwand erfasst worden wäre.⁴¹⁰



Abweichende Vorgaben des FASB

Nach US-GAAP ist die Aufholung zuvor erfasster Wertminderungen nicht zulässig.

Häufig gestellte Fragen

Frage 9-24: Wie oft sind aktivierte Vertragskosten einer Werthaltigkeitsprüfung gemäß IFRS 15 zu unterziehen?

IFRS 15 schreibt nicht explizit vor, wie oft ein Unternehmen aktivierte Vertragskosten einer Werthaltigkeitsprüfung zu unterziehen hat. Aus unserer Sicht hat ein Unternehmen am Ende jeder Berichtsperiode zu prüfen, ob es Anhaltspunkte für eine Wertminderung der aktivierten Vertragskosten gibt. Dies steht in Einklang mit der Vorschrift in IAS 36.9, wonach ein Unternehmen einzuschätzen hat, ob ein Anhaltspunkt dafür vorliegt, dass ein Vermögenswert, der in den Anwendungsbereich dieses Standards fällt, wertgemindert sein könnte.

⁴⁰⁷ Siehe IFRS 15.101(a), 102.

⁴⁰⁸ Siehe IFRS 15.49.

⁴⁰⁹ Siehe IAS 36.109-125.

⁴¹⁰ Siehe IFRS 15.104.

10

Darstellung und Angaben

IFRS 15 enthält spezifische Darstellungs- und Angabevorschriften, die detaillierter sind als die in den vorherigen IFRS enthaltenen Vorschriften und deutlich mehr Angaben bei der Erstellung von Zwischenberichten und Konzern- bzw. Jahresabschlüssen verlangen. Viele der neuen Regelungen des IFRS 15 sehen Informationen vor, die Unternehmen vorher nicht offengelegt haben.

In der Praxis hingen Art und Umfang der Änderungen im Konzern- bzw. Jahresabschluss von verschiedenen Faktoren ab. Dazu zählten u. a. die Art der Geschäftstätigkeit, mit der Umsatzerlöse erwirtschaftet wurden, und der Umfang der bislang offengelegten Informationen.

Im Zuge der erstmaligen Anwendung des IFRS 15 mussten Unternehmen ihre Angaben zu den wesentlichen Rechnungslegungsmethoden in Einklang mit IAS 1 überprüfen.⁴¹¹ Gemäß den zuvor gültigen IFRS hatten Unternehmen kurz gefasste und mitunter standardmäßige Angaben zu den auf die Umsatzrealisierung angewandten Rechnungslegungsmethoden gemacht. Die Kürze der Angaben lag teilweise darin begründet, dass die zuvor gültigen Vorschriften zur Umsatzrealisierung nur in begrenztem Umfang entsprechende Anwendungsleitlinien enthielten. Angesichts der Komplexität der in IFRS 15 enthaltenen Vorschriften gestaltet sich die Erläuterung der Rechnungslegungsmethoden, die auf die in den Anwendungsbereich des Standards fallenden Umsatzerlöse und Kosten anzuwenden sind, deutlich schwieriger. Aus diesem Grund müssen Unternehmen gezieltere und detailliertere Angaben machen.

Die nachfolgend erläuterten Angabevorschriften sind durchgängig zu erfüllen. Die im Rahmen der Umstellung auf IFRS 15 zu erfüllenden Angabevorschriften sind in Abschnitt 1.3 näher erläutert.

Eine weiterführende Erörterung der Darstellungs- und Angabevorschriften des IFRS 15 sind unserer Publikation *Im Fokus: Die Darstellungs- und Angabepflichten des IFRS 15* zu entnehmen. Darin werden mittels Praxisbeispielen und/oder erläuterten Beispielen auch verschiedene Formate dargelegt, die Unternehmen verwenden können, um die nach IFRS 15 geforderten Informationen offenzulegen.⁴¹²

Unsere Sichtweise

Wie im Folgenden ausführlicher beschrieben, erweitert IFRS 15 den Umfang der geforderten Angaben in Abschlüssen von Unternehmen, vor allem in Jahresabschlüssen, erheblich.

Den Unternehmen entstand ein zusätzlicher Arbeitsaufwand bei der erstmaligen Angabe der erforderlichen Informationen in ihren Zwischen- und Jahresabschlüssen. Schwierig gestaltete sich die Beschaffung der für die Angaben benötigten Daten beispielsweise für diejenigen Unternehmen, die mehrere Segmente bedienen und über viele verschiedene Produktlinien verfügen. Daher ist es wichtig, dass Unternehmen über geeignete Systeme, interne Kontrollen sowie Richtlinien und Verfahren verfügen, um die erforderlichen Informationen erfassen und ausweisen zu können.



Abweichende Vorgaben des FASB

Für US-GAAP-Anwender enthält der Standard Darstellungs- und Angabevorschriften, die sowohl für börsennotierte als auch für nicht börsennotierte Unternehmen gelten, sowie einige Ausnahmeregelungen für nicht börsennotierte Unternehmen. Der FASB-Standard definiert börsennotierte Unternehmen wie folgt:

- (i) ein börsennotiertes Unternehmen gemäß Definition
- (ii) eine Einrichtung ohne Erwerbszweck, die Wertpapiere ausgegeben hat oder als *conduit bond obligor* für Wertpapiere fungiert, die an einer Börse oder im Freiverkehr gehandelt oder notiert werden
- (iii) ein Arbeitnehmerversorgungsplan, dessen Jahresabschlüsse bei der SEC hinterlegt wurden

Ein Unternehmen, das nicht in eine dieser drei Kategorien fällt, gilt gemäß dem FASB-Standard nicht als börsennotiertes Unternehmen.

IFRS 15 unterscheidet nicht zwischen börsennotierten und nicht börsennotierten Unternehmen. Daher muss ein Unternehmen, das gemäß IFRS 15 bilanziert, ohne Ausnahme alle Vorschriften anwenden.

⁴¹¹ Siehe IAS 1.117.

⁴¹² Die aktuelle Version dieser Publikation ist unter de.ey.com/ifrs abrufbar.

10.1 Darstellung von Vertragsvermögenswerten und Vertragsverbindlichkeiten

(im März 2020 aktualisiert)

Das Modell zur Umsatzrealisierung basiert auf dem Konzept, dass ein Vertragsvermögenswert oder eine Vertragsverbindlichkeit entsteht, wenn eine der Vertragsparteien ihrer Verpflichtung aus dem Vertrag nachkommt. Hierfür ist ausschlaggebend, ob das Unternehmen seine Leistung erfüllt

oder der Kunde eine Zahlung geleistet hat. Gemäß dem Standard hat ein Unternehmen diese Vertragsvermögenswerte oder Vertragsverbindlichkeiten wie im folgenden Auszug dargestellt in der Bilanz auszuweisen.

Auszug aus IFRS 15

105. Hat eine der Parteien ihre vertraglichen Verpflichtungen erfüllt, so hat das Unternehmen den Vertrag in der Bilanz als Vertragsvermögenswert oder Vertragsverbindlichkeit auszuweisen, je nachdem, ob das Unternehmen seine Leistung erbracht oder der Kunde die Zahlung geleistet hat. Jeder unbedingte Anspruch auf Erhalt einer Gegenleistung ist von einem Unternehmen gesondert als Forderung auszuweisen.

106. Zahlt ein Kunde eine Gegenleistung oder hat ein Unternehmen vor Übertragung eines Guts oder einer Dienstleistung auf den Kunden einen unbedingten Anspruch auf eine bestimmte Gegenleistung (d. h. eine Forderung), so hat das Unternehmen den Vertrag als Vertragsverbindlichkeit auszuweisen, wenn die Zahlung geleistet oder fällig wird (je nachdem, welches von beidem früher eintritt). Eine Vertragsverbindlichkeit ist die Verpflichtung eines Unternehmens, Güter oder Dienstleistungen auf einen Kunden zu übertragen, für die es von diesem eine Gegenleistung erhalten (bzw. noch zu erhalten) hat.

107. Kommt ein Unternehmen seinen vertraglichen Verpflichtungen durch Übertragung von Gütern oder Dienstleistungen auf einen Kunden nach, bevor dieser eine Gegenleistung zahlt oder diese fällig gestellt wird, hat das Unternehmen den Vertrag abzüglich aller als Forderung ausgewiesenen Beträge als Vertragsvermögenswert anzusetzen. Ein Vertragsvermögenswert ist der Anspruch eines Unternehmens auf Gegenleistung im Austausch für Güter oder Dienstleistungen, die es auf einen Kunden übertragen hat. Ob ein Vertragsvermögenswert wertgemindert ist, ist gemäß IFRS 9 zu überprüfen. Bei einem Vertragsvermögenswert ist Wertminderung auf die gleiche Weise zu bewerten, darzustellen und anzugeben wie bei einem in den Anwendungsbereich des IFRS 9 fallenden finanziellen Vermögenswert (siehe hierzu ebenfalls Paragraph 113 [b]).

108. Eine Forderung ist der unbedingte Anspruch eines Unternehmens auf Gegenleistung. Ein unbedingter Anspruch auf Gegenleistung liegt vor, wenn die Fälligkeit automatisch durch Zeitablauf eintritt. So würde ein Unternehmen beispielsweise selbst dann eine Forderung ansetzen, wenn es aktuell einen Anspruch auf Bezahlung hat, der Betrag zu einem künftigen Zeitpunkt aber rückerstattet werden muss. Forderungen sind gemäß IFRS 9 zu bilanzieren. Beim erstmaligen Ansatz einer Forderung aus einem Vertrag mit einem Kunden sind alle etwaigen Unterschiede zwischen der Bewertung der Forderung gemäß IFRS 9 und dem entsprechenden Erlös als Aufwand (z. B. als Wertminderungsaufwand) zu erfassen.



Hat ein Unternehmen durch Übertragung der zugesagten Güter oder Dienstleistungen eine Leistungsverpflichtung erfüllt, dann hat es einen Anspruch auf Erhalt einer Gegenleistung vom Kunden erworben und verfügt somit über einen Vertragsvermögenswert. Wird zuerst eine Leistung durch den Kunden erbracht, indem dieser beispielsweise eine Vorauszahlung auf die von ihm zugesagte Gegenleistung entrichtet, entsteht beim Unternehmen eine Vertragsverbindlichkeit.

Es ist möglich, dass ein Unternehmen im Zusammenhang mit Verträgen mit Kunden auch andere Vermögenswerte (z. B. zusätzliche Kosten für die Vertragsanbahnung sowie sonstige Kosten, welche die Voraussetzungen für eine Aktivierung erfüllen) erfasst hat. Der Standard schreibt vor, dass derartige Vermögenswerte – sofern sie wesentlich sind – in der Bilanz getrennt von den Vertragsvermögenswerten und Vertragsverbindlichkeiten oder gesondert im Anhang auszuweisen sind. Auch werden diese Beträge separat auf Wertminderung überprüft (siehe Abschnitt 9.3.3).

Unterscheidung zwischen Vertragsvermögenswerten und Forderungen

Vertragsvermögenswerte können aus einem bedingten oder einem unbedingten Anspruch auf den Erhalt einer Gegenleistung resultieren. Ein bedingter Anspruch entsteht beispielsweise, wenn das Unternehmen zuerst eine weitere Leistungsverpflichtung aus dem Vertrag erfüllen muss, bevor es einen Zahlungsanspruch gegenüber dem Kunden hat. Liegt ein unbedingter Anspruch auf Erhalt der Gegenleistung vom Kunden vor, wird der Vertragsvermögenswert als Forderung erfasst und somit getrennt von den sonstigen Vertragsvermögenswerten ausgewiesen.⁴¹³ Ein unbedingter Anspruch liegt vor, wenn die Fälligkeit der Gegenleistung automatisch durch Zeitablauf eintritt.

In der Grundlage für Schlussfolgerungen zu IFRS 15 erläutert das Board, dass ein unbedingter Anspruch auf Gegenleistung (d. h. eine Forderung) entsteht, sobald ein Unternehmen eine Leistungsverpflichtung erfüllt. Dieser Zeitpunkt kann vor

Rechnungstellung an den Kunden eintreten (im Falle einer nicht in Rechnung gestellten Forderung), wenn die Gegenleistung automatisch durch Zeitablauf fällig wird. Außerdem kann ein Unternehmen bereits vor Erfüllung einer Leistungsverpflichtung einen unbedingten Anspruch auf Erhalt einer Gegenleistung haben.⁴¹⁴ In einigen Branchen ist es üblich, dass Unternehmen vor der Leistungserbringung (und vor der Erfüllung der Leistungsverpflichtung) Rechnungen an ihre Kunden ausstellen. Wenn ein Unternehmen beispielsweise einen unkündbaren Vertrag schließt, bei dem die Zahlung einen Monat vor Lieferung der Güter oder Dienstleistungen fällig ist, würde es zu dem Zeitpunkt, zu dem es einen unbedingten Anspruch auf die Gegenleistung erhält (siehe Frage 10-6 für Faktoren, die bei der Beurteilung, ob ein unbedingter Anspruch vorliegt, zu berücksichtigen sind), eine Forderung und eine entsprechende Vertragsverbindlichkeit ansetzen. Umsatzerlöse werden erst dann erfasst, wenn die Güter oder Dienstleistungen auf den Kunden übertragen worden sind.

Im Dezember 2015 erörterte das IASB die Anwendung des IFRS 15 auf Verträge, bei denen das Unternehmen die Verfügungsgewalt über ein Gut zu einem bestimmten Zeitpunkt auf den Kunden übertragen hat, während die Gegenleistung, auf die das Unternehmen Anspruch hat, jedoch von einem Marktpreis (beispielsweise einem Rohstoffpreis) abhängig ist, der erst zu einem Zeitpunkt in der Zukunft festgelegt wird. Bei diesem Beispiel wurde unterstellt, dass keine abtrennbaren eingebetteten derivativen Finanzinstrumente bestanden (d. h., der gesamte Vertrag lag im Anwendungsbereich des IFRS 15). Bei seiner Erörterung dieses Sachverhalts präzisierte das Board die Art der Bedingungen, die den Ansatz einer Forderung möglicherweise verhindern. Das Board kam insbesondere darin überein, dass die Variabilität, die nur aus Änderungen des Marktpreises entsteht, keine Bedingung ist, die ein Unternehmen von der Erfassung einer Forderung abhalten würde. Das heißt, da das Unternehmen seine Verpflichtung erfüllt hat, „[...] muss ansonsten nichts weiter (d. h. kein künftiges Ereignis) geschehen, damit die Gegenleistung zur Zahlung fällig wird.

⁴¹³ Siehe IFRS 15.BC323-BC324.

⁴¹⁴ Siehe IFRS 15.BC325.

Darstellung und Angaben

Das Vorliegen eines Preises in der Zukunft ist nicht durch das Eintreten eines weiteren Ereignisses bedingt und ausschließlich vom Zeitablauf abhängig. Änderungen des Rohstoffpreises beeinträchtigen das Recht des Unternehmens auf die Gegenleistung nicht, auch wenn der Betrag, den das Unternehmen erhält, erst am Zahlungsdatum bekannt ist. Anders ausgedrückt, besteht keine Unsicherheit in Bezug auf den Anspruch des Unternehmens auf die Gegenleistung. Das Unternehmen hätte daher in Einklang mit IFRS 15 einen unbedingten Anspruch auf Erhalt einer Gegenleistung [...]“. Wenn das Unternehmen seine Verpflichtung erfüllt, indem es die Verfügungsgewalt über das Gut auf den Kunden überträgt, erfasst es daher in Übereinstimmung mit IFRS 9 eine Forderung (und ist nicht mehr den in IFRS 15 enthaltenen Begrenzungsvorschriften für variable Gegenleistungen unterworfen).⁴¹⁵

In der Grundlage für Schlussfolgerungen weist das Board auf die Bedeutung der Unterscheidung zwischen Vertragsvermögenswert und Forderung hin, da dies den Abschlussadressaten relevante Informationen über die den vertraglichen Rechten eines Unternehmens innewohnenden Risiken liefert. Zwar unterliegen beide Posten einem Ausfallrisiko, aber im Hinblick auf den Vertragsvermögenswert bestehen auch andere Risiken (z. B. ein Nichterfüllungsrisiko).⁴¹⁶

Gemäß IFRS 15 sind Unternehmen nicht verpflichtet, die Begriffe „Vertragsvermögenswert“ oder „Vertragsverbindlichkeit“ zu verwenden. Sie müssen jedoch ausreichende Informationen veröffentlichen, damit Abschlussadressaten klar zwischen einem unbedingten Anspruch auf Erhalt einer Gegenleistung (Forderungen) und einem bedingten Anspruch auf Erhalt einer Gegenleistung (Vertragsvermögenswerte) unterscheiden können.⁴¹⁷

Der Standard enthält das folgende Beispiel zur Darstellung der Vertragssalden:

Auszug aus IFRS 15

Beispiel 38: Vertragsverbindlichkeit und Forderung (IFRS 15.IE198-IE200)

Fall A: Kündbarer Vertrag

Am 1. Januar 20X9 schließt ein Unternehmen einen kündbaren Vertrag über die Übertragung eines Produkts auf einen Kunden am 31. März 20X9. Gemäß Vertrag muss der Kunde vorab am 31. Januar 20X9 eine Gegenleistung in Höhe von WE 1.000 zahlen. Der Kunde zahlt die Gegenleistung am 1. März 20X9. Das Unternehmen überträgt das Produkt am 31. März 20X9. Die folgenden Buchungen verdeutlichen, wie das Unternehmen diesen Vertrag bilanziert:

(a) Das Unternehmen erhält am 1. März 20X9 Zahlungsmittel in Höhe von WE 1.000 (Erhalt der Zahlungsmittel vor der Leistungserbringung):

Zahlungsmittel	WE 1.000	
Vertragsverbindlichkeit		WE 1.000

415 Sitzung des IASB, Agenda Paper 7H *Constraining estimates of variable consideration when the consideration varies based on a future market price*, Dezember 2015, und IASB Update, Dezember 2015, abrufbar auf der [Website des IASB](#).

416 Siehe IFRS 15.BC323.

417 Siehe IFRS 15.109.



Auszug aus IFRS 15

(b) Das Unternehmen erfüllt am 31. März 20X9 seine Leistungsverpflichtung:

Vertragsverbindlichkeit	WE 1.000	
Umsatzerlöse		WE 1.000

Fall B: Unkündbarer Vertrag

Für Fall B gelten die gleichen Fakten wie für Fall A, mit der Ausnahme, dass der Vertrag unkündbar ist. Die folgenden Buchungen verdeutlichen, wie das Unternehmen diesen Vertrag bilanziert:

(a) Der Betrag der Gegenleistung ist am 31. Januar 20X9 fällig (zu diesem Zeitpunkt erfasst das Unternehmen eine Forderung, weil es einen unbedingten Anspruch auf den Erhalt der Gegenleistung hat):

Forderung	WE 1.000	
Vertragsverbindlichkeit		WE 1.000

(b) Das Unternehmen erhält die Zahlungsmittel am 1. März 20X9:

Zahlungsmittel	WE 1.000	
Forderung		WE 1.000

(c) Das Unternehmen erfüllt am 31. März 20X9 seine Leistungsverpflichtung:

Vertragsverbindlichkeit	WE 1.000	
Umsatzerlöse		WE 1.000

Würde das Unternehmen die Rechnung vor dem 31. Januar 20X9 (Fälligkeitsdatum der Gegenleistung) erstellen, würde es die Forderung und die Vertragsverbindlichkeit in der Bilanz nicht auf Bruttobasis ausweisen, da das Unternehmen zu dem Zeitpunkt noch keinen unbedingten Anspruch auf den Erhalt der Gegenleistung hat.

Darstellung und Angaben

Der Standard enthält ein weiteres Beispiel für die Darstellung von Vertragssalden, das den Fall verdeutlicht, dass ein Unternehmen eine Leistungsverpflichtung zwar erfüllt hat, aber noch keinen unbedingten Anspruch auf den Erhalt einer Zahlung hat und deshalb einen Vertragsvermögenswert erfasst:

Auszug aus IFRS 15

Beispiel 39: Vertragsvermögenswert, der für die Leistung des Unternehmens erfasst wird (IFRS 15.IE201-IE204)

Am 1. Januar 20X8 schließt ein Unternehmen einen Vertrag über die Übertragung der Produkte A und B auf den Kunden gegen Zahlung von WE 1.000. Laut Vertrag ist das Produkt A als Erstes zu liefern. Die Zahlung für die Lieferung von Produkt A ist von der Lieferung von Produkt B abhängig. Anders ausgedrückt: Die Gegenleistung in Höhe von WE 1.000 ist erst fällig, wenn das Unternehmen Produkt A und Produkt B auf den Kunden übertragen hat. Dementsprechend hat das Unternehmen keinen unbedingten Anspruch auf den Erhalt einer Gegenleistung (d. h., es besteht keine Forderung), bis es sowohl Produkt A als auch Produkt B auf den Kunden übertragen hat.

Das Unternehmen identifiziert die Zusagen zur Übertragung der Produkte A und B als Leistungsverpflichtungen und ordnet auf Grundlage der jeweiligen Einzelveräußerungspreise der Leistungsverpflichtung zur Übertragung von Produkt A WE 400 und der Verpflichtung zur Übertragung von Produkt B WE 600 zu. Das Unternehmen erfasst für die jeweilige Leistungsverpflichtung Umsatzerlöse, sobald die Verfügungsgewalt über das Produkt auf den Kunden übergeht.

Das Unternehmen erfüllt seine Leistungsverpflichtung zur Übertragung von Produkt A:

Vertragsvermögenswert	WE 400	
Umsatzerlöse		WE 400

Das Unternehmen erfüllt seine Leistungsverpflichtung zur Übertragung von Produkt B und erfasst einen unbedingten Anspruch auf Erhalt der Gegenleistung:

Forderung	WE 1.000	
Vertragsvermögenswert		WE 400
Umsatzerlöse		WE 600



Klassifizierung in kurzfristig und langfristig

Sofern ein Unternehmen seine Bilanz nicht auf Liquiditätsbasis darstellt, muss es Vertragsvermögenswerte bzw. Vertragsverbindlichkeiten in seiner Bilanz als kurz- oder langfristig einstufen. Da in IFRS 15 nicht auf diese Klassifizierung eingegangen wird, müssen Unternehmen sich an den Vorschriften des IAS 1 orientieren.

Die Unterscheidung zwischen kurz- und langfristigen Posten hängt von der Länge des Geschäftszyklus des Unternehmens ab. Gemäß IAS 1 ist der Geschäftszyklus eines Unternehmens der Zeitraum zwischen dem Erwerb von Vermögenswerten, die in einen Prozess eingehen, und deren Umwandlung in Zahlungsmittel oder Zahlungsmitteläquivalente. Ist der Geschäftszyklus des Unternehmens nicht eindeutig identifizierbar, wird von einem Zeitraum von zwölf Monaten ausgegangen.⁴¹⁸ IAS 1 enthält keine Regelungen zur Bestimmung, ob der Geschäftszyklus eines Unternehmens „eindeutig identifizierbar“ ist. Bei einigen Unternehmen kann die Zeit, die für die Herstellung von Gütern oder die Erbringung von Dienstleistungen benötigt wird, zwischen den einzelnen Verträgen mit Kunden erheblich variieren. In solchen Fällen kann es schwierig sein zu bestimmen, wie lang der normale Geschäftszyklus tatsächlich ist. Daher müssen Unternehmen alle Fakten und Umstände heranziehen und nach Ermessen entscheiden, ob der Geschäftszyklus eindeutig identifizierbar ist oder ob der Zwölfmonatszeitraum zugrunde gelegt werden soll. Diese Einschätzung ist auch für andere Vermögenswerte und Verbindlichkeiten relevant, die aus Verträgen mit Kunden im Anwendungsbereich des IFRS 15 entstehen (z. B. aktivierte Kosten für die Anbahnung und Erfüllung eines Vertrags).

Ein Unternehmen beurteilt daher auf der Basis der Vertragsbedingungen, Fakten und Umstände, ob ein Vertragsvermögenswert oder eine Vertragsverbindlichkeit als kurz- oder langfristig einzustufen ist. Dabei berücksichtigt es

- ▶ im Fall von Vertragsvermögenswerten den Fälligkeitstermin der Zahlung (z. B. auf der Basis des mit dem Kunden vereinbarten Zahlungszeitplans) und

- ▶ im Fall von Vertragsverbindlichkeiten den Zeitpunkt, zu dem das Unternehmen mit der Erfüllung seiner Leistungsverpflichtung(en) rechnet.

Diese Beurteilung könnte dazu führen, dass der Vertragsvermögenswert bzw. die Vertragsverbindlichkeit in einen kurz- und einen langfristigen Teil aufgeteilt wird.

Wertminderung von Vertragsvermögenswerten

Nach dem erstmaligen Ansatz werden Vertragsvermögenswerte ähnlich wie Forderungen gemäß IFRS 9 auf Wertminderung überprüft. In der Grundlage für Schlussfolgerungen zu IFRS 9.BC5.154 wird klargestellt, dass Wertminderungen von Vertragsvermögenswerten im Anwendungsbereich des IFRS 9 liegen, da das IASB der Ansicht ist, dass „das Ausfallrisiko von Vertragsvermögenswerten mit dem von Forderungen aus Lieferungen und Leistungen vergleichbar ist“.⁴¹⁹ Das in IFRS 9 dargestellte Modell der erwarteten Kreditausfälle konzentriert sich auf den Unterschied zwischen den vertraglich vereinbarten und den erwarteten Cashflows.⁴²⁰ Das Recht auf den Erhalt von nicht zahlungswirksamen Gegenleistungen berechtigt jedoch nicht zum Erhalt von Zahlungsmittelzuflüssen. Daher können Ermessensentscheidungen erforderlich sein, wenn die Gegenleistung, auf die das Unternehmen Anspruch hat, nicht zahlungswirksam ist. Da das Unternehmen in einem solchen Fall die nicht zahlungswirksame Gegenleistung noch nicht vereinnahmt hat, sind beispielsweise die Vorschriften des IAS 36 bezüglich Wertminderungen nicht direkt anwendbar.

Bei Anwendung der Wertminderungsvorschriften des IFRS 9 auf den Vertragsvermögenswert prüft das Unternehmen die Wahrscheinlichkeit, dass es die nicht zahlungswirksame Gegenleistung nicht erhält (d. h. das Nichterfüllungsrisiko). Dabei bliebe jedoch eine potenzielle Wertminderung des zugrunde liegenden Vermögenswerts, auf den das Unternehmen Anspruch hat, unberücksichtigt. Daher kann es sein, dass ein Unternehmen bei Anwendung der Wertminderungsvorschriften des IFRS 9 den Wert der zugrunde liegenden nicht zahlungswirksamen Gegenleistung, auf die es Anspruch hat, als Indikator für den Zahlungsmittelzufluss berücksichtigen muss.

⁴¹⁸ Siehe IAS 1.68, 70.

⁴¹⁹ Siehe IFRS 9.BC5.154.

⁴²⁰ Siehe IFRS 9.B5.5.29.

Darstellung und Angaben

Wie bereits in Abschnitt 5.5.2 erörtert, werden Wertminderungsaufwendungen im Zusammenhang mit Forderungen in Einklang mit den Vorschriften des IAS 1 dargestellt und es sind die Angabevorschriften des IFRS 7 maßgeblich.⁴²¹ Wie jedoch in Abschnitt 10.2 erläutert, schreibt IFRS 15 außerdem vor, dass solche Beträge getrennt von Wertminderungsaufwendungen aus anderen Verträgen auszuweisen sind.⁴²² Diese Vorschriften sind auch auf Wertminderungsaufwendungen aus Vertragsvermögenswerten anzuwenden.



Erstmalige Bewertung von Forderungen

IFRS 9 sieht verschiedene Vorschriften für die erstmalige Bewertung von Forderungen aus Verträgen, die in den Anwendungsbereich des IFRS 15 fallen, vor. Die Bewertung richtet sich danach, ob der betreffende Vertrag eine signifikante Finanzierungskomponente enthält.

- Liegt diese vor, so wird die Forderung bei ihrer erstmaligen Erfassung zum beizulegenden Zeitwert bewertet.⁴²³
- Besteht keine signifikante Finanzierungskomponente (oder hat das Unternehmen den praktischen Behelf gemäß IFRS 15.63 angewendet), wird die Forderung bei ihrer erstmaligen Erfassung mit dem Transaktionspreis angesetzt, der in Einklang mit IFRS 15 bestimmt wird.⁴²⁴

Ergibt sich beim erstmaligen Ansatz ein Unterschied zwischen der Bewertung der Forderung nach IFRS 9 und dem entsprechenden Betrag der Umsatzerlöse, wird der Unterschied sofort ergebniswirksam erfasst (d. h. als Wertminderungsaufwand).

Da der erstmalige Ansatz einer Forderung zum beizulegenden Zeitwert erfolgt, gibt es zahlreiche Gründe, warum sich Unterschiede zu dem nach IFRS 15 ermittelten Transaktionspreis ergeben können (z. B. Änderungen des beizulegenden Zeitwerts einer noch nicht erhaltenen, nicht zahlungswirksamen Gegenleistung). Dies ist dann der Fall, wenn der Unterschied aus dem Ausfallrisiko des Kunden und nicht aus einem impliziten Preisnachlass resultiert. Implizite Preisnachlässe werden vom vertraglich vereinbarten Preis abgezogen, um den Transaktionspreis zu ermitteln, in dessen Höhe die Umsatzerlöse erfasst werden. Die Differenzierung zwischen impliziten Preisnachlässen und Aufwand aus dem Kunden ausfallrisiko erfordert Ermessensentscheidungen (siehe Abschnitt 5.2.1.A). Wertminderungsaufwendungen, die sich aus Verträgen mit Kunden ergeben, sind getrennt von anderen Wertminderungsaufwendungen auszuweisen.⁴²⁵

⁴²¹ Siehe IFRS 7.35A(a).

⁴²² Siehe IFRS 15.113(b).

⁴²³ Siehe IFRS 9.5.1.1.

⁴²⁴ Siehe IFRS 9.5.1.3.

⁴²⁵ Siehe IFRS 15.113(b).



Häufig gestellte Fragen

Frage 10-1: Wie entscheidet ein Unternehmen, wie Vertragsvermögenswerte und -verbindlichkeiten bei Verträgen, die mehrere Leistungsverpflichtungen enthalten, darzustellen sind? [TRG-Sitzung vom 31. Oktober 2014, Agenda Paper 7]

Die TRG-Mitglieder sind der Ansicht, dass die Vertragsvermögenswerte und -verbindlichkeiten auf der Ebene des Vertrags und nicht auf der Ebene der Leistungsverpflichtung zu bestimmen sind. Das heißt, dass ein Unternehmen nicht für jede in einem Vertrag enthaltene Leistungsverpflichtung separat einen Vermögenswert oder eine Verbindlichkeit ansetzt, sondern diese in einem einzigen Vertragsvermögenswert oder einer einzigen Vertragsverbindlichkeit zusammenfasst.

Die Frage ergab sich u. a. daraus, dass gemäß dem Standard der Betrag und der Erfassungszeitpunkt der Umsatzerlöse auf der Grundlage des Leistungsfortschritts gegenüber der vollständigen Erfüllung jeder einzelnen Leistungsverpflichtung zu bestimmen sind. Einige interessierte Parteien haben deshalb die Frage aufgeworfen, ob ein Unternehmen für einen einzelnen Vertrag einen Vertragsvermögenswert und eine Vertragsverbindlichkeit ansetzen kann. Ein Beispiel hierfür ist, wenn ein Unternehmen eine Leistungsverpflichtung aus einem Vertrag ganz (oder teilweise) erfüllt hat, die Gegenleistung dafür aber noch nicht fällig ist und es bereits eine Anzahlung für eine andere noch nicht erfüllte Leistungs-

verpflichtung aus dem Vertrag erhalten hat. Nach Ansicht der TRG-Mitglieder ist in der Grundlage für Schlussfolgerungen eindeutig festgelegt, dass Vertragsvermögenswerte und Vertragsverbindlichkeiten für jeden einzelnen Vertrag auf Nettobasis zu ermitteln sind. Dies trägt der Tatsache Rechnung, dass sich die Rechte und Pflichten aus einem Vertrag mit einem Kunden gegenseitig bedingen – der Anspruch auf Erhalt der Gegenleistung vom Kunden hängt von der Leistungserbringung des Unternehmens ab, während das Unternehmen seine Leistung nur so lange erbringt, wie der Kunde auch dafür zahlt. Das Board ist zu dem Schluss gekommen, dass dieses Abhängigkeitsverhältnis durch den Nettoausweis der Vertragsvermögenswerte und -verbindlichkeiten am besten wiedergegeben wird.⁴²⁶

Nachdem die Vertragsvermögenswerte bzw. -verbindlichkeiten für jeden Vertrag auf Nettobasis ermittelt worden sind, stuft ein Unternehmen diese in der Bilanz gemäß den Vorschriften des IAS 1 als kurz- oder langfristig ein, es sei denn, es stellt seine Bilanz auf Liquiditätsbasis dar (siehe die Beschreibung eingangs in diesem Abschnitt).

Frage 10-2: Wie entscheidet ein Unternehmen, wie zwei oder mehr Verträge, die gemäß dem Standard zusammengefasst werden müssen, darzustellen sind? [TRG-Sitzung vom 31. Oktober 2014, Agenda Paper 7]

Die Mitglieder der TRG vertreten die Ansicht, dass ein Unternehmen den Vertragsvermögenswert bzw. die Vertragsverbindlichkeit für mehrere Verträge mit demselben Kunden (oder mit dem Kunden nahestehenden Unternehmen bzw. Personen) zusammenfassen, d. h. auf Nettobasis darstellen sollte, sofern es nach dem Standard dazu verpflichtet ist, diese Verträge zu einem Paket zu bündeln (siehe die Erörterung der Kriterien für die Zusammenfassung von Verträgen in Abschnitt 3.3). Wenn zwei oder mehr Verträge gemäß dem Standard zusammengefasst werden müssen, stehen die

Rechte und Pflichten aus den einzelnen Verträgen in einem gegenseitigen Abhängigkeitsverhältnis. Wie unter Frage 10-1 bereits erläutert, wird dieses Abhängigkeitsverhältnis am besten dargestellt, indem die einzelnen Verträge so zusammengefasst werden, als handle es sich um einen einzigen Vertrag. Die Mitglieder räumen ein, dass diese Analyse für einige Unternehmen mit Schwierigkeiten verbunden sein könnte, da ihre Systeme die für die Erfassungs- und Bewertungsanforderungen des Standards relevanten Daten möglicherweise auf der Ebene der Leistungsverpflichtung erfassen.

⁴²⁶ Siehe IFRS 15.BC317.

Häufig gestellte Fragen

Frage 10-3: Wann würde ein Unternehmen Vertragsvermögenswerte und -verbindlichkeiten mit anderen Bilanzposten (z. B. Forderungen) saldieren? [TRG-Sitzung vom 31. Oktober 2014, Agenda Paper 7]

Die TRG-Mitglieder sind der Meinung, dass das Unternehmen in diesem Fall angesichts fehlender Regelungen im Standard die Vorschriften anderer IFRS, z. B. IAS 1 *Darstellung des Abschlusses* oder IAS 32 *Finanzinstrumente: Darstellung*, anzuwenden hat, um festzustellen, ob eine Saldierung möglich ist. Hat das Unternehmen beispielsweise einen Vertragsvermögenswert (oder eine Forderung) und eine Vertragsver-

bindlichkeit (oder eine Rückerstattungsverbindlichkeit) aus unterschiedlichen Verträgen mit demselben Kunden (die gemäß dem Standard nicht zusammengefasst werden müssen) erfasst, so hat es neben IFRS 15 auch andere Standards heranzuziehen, um festzustellen, ob eine Saldierung angemessen ist.

Frage 10-4: Ist eine Rückerstattungsverbindlichkeit eine Vertragsverbindlichkeit (und fällt sie demnach unter die Darstellungs- und Angabevorschriften für Vertragsverbindlichkeiten)?

Ein Unternehmen hat zu bestimmen, ob eine Rückerstattungsverbindlichkeit auf der Grundlage der spezifischen Gegebenheiten und Umstände der Vereinbarung als Vertragsverbindlichkeit einzustufen ist. Wir sind der Ansicht, dass eine Rückerstattungsverbindlichkeit in der Regel nicht der Definition einer Vertragsverbindlichkeit entspricht. Wenn ein Unternehmen entscheidet, dass eine Rückerstattungsverbindlichkeit keine Vertragsverbindlichkeit ist, so weist es die Rückerstattungsverbindlichkeit getrennt von allen etwaigen Vertragsverbindlichkeiten (oder Vertragsvermögenswerten) aus. Infolgedessen unterliegt die Rückerstattungsverbindlichkeit nicht den Angabevorschriften gemäß IFRS 15.116-118, die in Abschnitt 10.5.1 erläutert werden.

Wenn ein Kunde die Gegenleistung zahlt (oder die Gegenleistung unbedingt fällig wird) und das Unternehmen zur Übertragung von Gütern oder Dienstleistungen auf den Kunden verpflichtet ist, so erfasst das Unternehmen eine Vertragsverbindlichkeit. Wenn das Unternehmen erwartet, die vom Kunden erhaltene (oder noch zu erhaltende) Gegenleistung ganz oder teilweise erstatten zu müssen, so erfasst es eine Rückerstattungsverbindlichkeit. Eine Rückerstattungsverbindlichkeit stellt keine Verpflichtung zur Übertragung von Gütern oder Dienstleistungen in der Zukunft dar. Ähnlich

wie Forderungen (die als Untergruppe der Vertragsvermögenswerte gelten) könnten auch Rückerstattungsverbindlichkeiten als Untergruppe der Vertragsverbindlichkeiten angesehen werden. Wir sind der Ansicht, dass Rückerstattungsverbindlichkeiten Forderungen auch darin ähnlich sind, dass sie aus der Nettovertragsposition herauszulösen und (sofern wesentlich) getrennt auszuweisen sind. Diese Schlussfolgerung entspricht auch der expliziten Anforderung des Standards, den entsprechenden Vermögenswert für erwartete Retouren gesondert auszuweisen (siehe Abschnitt 5.4).⁴²⁷

Wenn ein Unternehmen aufgrund seiner spezifischen Gegebenheiten und Umstände entscheidet, dass eine Rückerstattungsverbindlichkeit eine Verpflichtung zur Übertragung von Gütern oder Dienstleistungen in der Zukunft darstellt, so entspricht die Rückerstattungsverbindlichkeit einer Vertragsverbindlichkeit und unterliegt als solche den Angabevorschriften in IFRS 15.116-118. Darüber hinaus weist das Unternehmen in diesem Fall eine einzige Vertragsverbindlichkeit oder einen einzigen Vertragsvermögenswert aus (d. h. die Rückerstattungsverbindlichkeit ist eingeschlossen), die bzw. der – wie in Frage 10-1 oben erörtert – auf der Ebene des Vertrags bestimmt wird.

⁴²⁷ Siehe IFRS 15.B25.



Häufig gestellte Fragen

Frage 10-5: Wie würde ein Unternehmen einen Vertragsvermögenswert erfassen, der bei einer Vertragsänderung bereits vorhanden ist, wenn die Änderung als Beendigung des bestehenden Vertrags und Begründung eines neuen Vertrags bilanziert wird? [Sitzung der FASB-TRG vom 18. April 2016, Agenda Paper 51]

Nach einhelliger Auffassung der vom FASB benannten Mitglieder der TRG sollte ein Vertragsvermögenswert, der bei einer Vertragsänderung bereits vorhanden ist, in den neuen Vertrag übernommen werden, wenn die Änderung als Beendigung des bestehenden und Begründung eines neuen Vertrags bilanziert wird (siehe Abschnitt 3.4.1).

Einige interessierte Parteien fragten nach der anzuwendenden Bilanzierungsmethode im Falle einer solchen Vertragsänderung, da die Beendigung des alten Vertrags darauf hindeuten könnte, dass eventuelle Restbeträge in Verbindung mit dem alten Vertrag ausgebucht werden müssen. Die Mitglieder der FASB-TRG sind hier übereinstimmend der Meinung, dass es angemessen ist, bei solchen Vertragsänderungen den entsprechenden Vertragsvermögenswert zu übernehmen, da der Vermögenswert mit einem Anspruch auf den Erhalt einer Gegenleistung für die bereits übertragenen Güter oder Dienstleistungen verbunden und daher von den

noch zu übertragenden Gütern und Dienstleistungen abgrenzbar ist. Daher werden die bisher erfassten Umsatzerlöse nicht storniert und der Vertragsvermögenswert besteht so lange weiter, wie die vom Kunden zu zahlenden Beträge fällig und als Forderungen ausgewiesen werden. Vertragsvermögenswerte, die nach der Vertragsänderung weiterhin in der Bilanz erfasst werden, unterliegen nach wie vor der Werthaltigkeitsprüfung.

Obgleich die Mitglieder der FASB-TRG diesen Punkt nicht erörtert haben, sind wir der Ansicht, dass bei der Bilanzierung eines durch die Anwendung des IFRS 15 entstandenen Vermögenswerts (wie z. B. einer aktivierten Provision), der unmittelbar vor einer Vertragsänderung, die als Beendigung des bestehenden und Begründung eines neuen Vertrags angesehen wird, existierte, eine vergleichbare Schlussfolgerung möglich ist. Siehe Frage 9-11 in Abschnitt 9.3.1 für eine weiter gehende Erörterung.

Frage 10-6: Wann hat ein Unternehmen, das keine Güter oder Dienstleistungen übertragen hat, einen unbedingten Anspruch auf Erhalt einer Zahlung?

In IFRS 15.108 wird ausgeführt, dass eine Forderung den unbedingten Anspruch eines Unternehmens auf den Erhalt einer Gegenleistung darstellt. Wir sind im Allgemeinen der Ansicht, dass es für ein Unternehmen schwierig sein könnte nachzuweisen, dass es einen unbedingten Anspruch auf den Erhalt einer Zahlung hat, wenn es keine Güter oder Dienstleistungen übertragen hat.

Jedoch kann ein Unternehmen einen unkündbaren Vertrag schließen, der ihm einen unkündbaren Anspruch auf Erhalt einer Zahlung vom Kunden für Dienstleistungen verleiht, die es noch nicht vollständig erbracht hat oder in naher Zukunft erbringen wird (z. B. vorab im Rahmen eines Dienstleistungs- oder Wartungsvertrags in Rechnung gestellte Beträge). ►

Häufig gestellte Fragen

Um festzustellen, ob es möglich (oder notwendig) ist, eine Forderung und eine entsprechende Vertragsverbindlichkeit zu erfassen, sind die Vertragsbedingungen sowie die spezifischen Fakten und Umstände, die einen unbedingten Anspruch auf den Erhalt einer Zahlung stützen, heranzuziehen. Zu den zu berücksichtigenden Faktoren zählen die folgenden:

- (a) Hat das Unternehmen einen vertraglichen (oder rechtlichen) Anspruch auf Inrechnungstellung und Erhalt einer Zahlung vom Kunden für Dienstleistungen, die es gerade erbringt (und noch nicht abgeschlossen hat) oder in der nahen Zukunft erbringen wird (z. B. vorab im Rahmen eines Dienstleistungs- oder Wartungsvertrags in Rechnung gestellte Beträge)?
- (b) Entspricht die Vorabrechnung den üblichen Abrechnungsmodalitäten des Unternehmens?
- (c) Beginnt das Unternehmen innerhalb relativ kurzer Zeit nach dem Rechnungsdatum mit der Leistungserbringung?
- (d) Liegt maximal ein Jahr zwischen der Vorabrechnung und der Leistungserbringung?

10.2 Darstellungspflichten bei Erlösen aus Verträgen mit Kunden

(im März 2020 aktualisiert)

Das Board hat entschieden, dass Unternehmen die Höhe der Umsatzerlöse aus Verträgen mit Kunden wie folgt getrennt darzustellen bzw. auszuweisen haben:⁴²⁸

- Gemäß IFRS 15.113(a) hat ein Unternehmen erfasste Erlöse aus Verträgen mit Kunden, die in den Anwendungsbereich des IFRS 15 fallen, getrennt von seinen sonstigen Erlösquellen anzugeben (oder gesondert in seiner Gesamtergebnisrechnung darzustellen). So hat beispielsweise ein großer Anlagenhersteller, der seine Anlagen sowohl verkauft als auch vermietet, die auf diese beiden unterschiedlichen Arten von Geschäftstransaktionen entfallenden Umsatzerlöse separat darzustellen (oder auszuweisen).

- Gemäß IFRS 15.113(b) muss ein Unternehmen auch seine erfassten Wertminderungsaufwendungen aus Verträgen mit Kunden getrennt von anderen Wertminderungsaufwendungen ausweisen, sofern diese nicht separat in der Gesamtergebnisrechnung dargestellt sind. Wie in der Grundlage für Schlussfolgerungen ausgeführt, ist das Board der Ansicht, dass der getrennte Ausweis der Wertminderungsaufwendungen aus Verträgen mit Kunden den Abschlussadressaten besonders relevante Informationen liefert.⁴²⁹

Sofern nicht nach einem anderen Standard vorgeschrieben oder gestattet, dürfen Erträge und Aufwendungen gemäß IAS 1 grundsätzlich nicht innerhalb der Gewinn- und Verlustrechnung oder der Gesamtergebnisrechnung miteinander saldiert werden.⁴³⁰

⁴²⁸ Siehe IFRS 15.BC332.

⁴²⁹ Siehe IFRS 15.BC334.

⁴³⁰ Siehe IAS 1.32.



Nach Anwendung der Vorschriften zur Bestimmung des Transaktionspreises in IFRS 15 dürfen von einem Unternehmen erfasste Umsatzerlöse Saldierungen enthalten, z. B. für Preisnachlässe und Mengenrabatte, die das Unternehmen seinen Kunden einräumt. Gleichmaßen kann ein Unternehmen im Verlauf seiner gewöhnlichen Geschäftstätigkeit auch solche Geschäftsvorfälle abwickeln, die selbst zu keinen Umsatzerlösen führen, aber zusammen mit den Hauptumsatzaktivitäten anfallen. „Die Saldierung aller Erträge mit den

dazugehörigen Aufwendungen, die durch denselben Geschäftsvorfall entstehen“, ist laut IAS 1 dann gestattet, „wenn diese Darstellung den Gehalt des Geschäftsvorfalles oder des sonstigen Ereignisses widerspiegelt“. ⁴³¹ In einem in IAS 1 angeführten Beispiel werden die Gewinne und Verluste aus der Veräußerung langfristiger Vermögenswerte dargestellt, indem vom Betrag der Veräußerungsgegenleistung der Buchwert der Vermögenswerte und die damit in Zusammenhang stehenden Veräußerungskosten abgezogen werden. ⁴³²

Häufig gestellte Fragen

Frage 10-7: Können Erträge, die nicht in den Anwendungsbereich des IFRS 15 fallen, in der Gewinn- und Verlustrechnung als Umsatzerlöse ausgewiesen werden?

Das hängt vom Einzelfall ab. Unternehmen müssen die Definition von Umsatzerlösen prüfen. IFRS 15 definiert Umsatzerlöse als „Erträge aus der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit eines Unternehmens“. Allerdings fallen einige Umsatzverträge nicht in den Anwendungsbereich des Standards (z. B. Leasingverträge). Gemäß dem Rahmenkonzept für die Finanzberichterstattung (*Conceptual Framework for Financial Reporting*) 2010, das zum Zeitpunkt der Veröffentlichung des IFRS 15 maßgeblich war, werden Umsatzerlöse im Rahmen der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit eines Unternehmens erwirtschaftet und können die unterschiedlichsten Bezeichnungen haben, z. B. „Verkaufserlöse“, „Gebühren“, „Zinsen“, „Dividenden“, „Lizenzgebühren“ oder „Mieteinnahmen“. ⁴³³

Wenn ein Unternehmen im Verlauf seiner gewöhnlichen Geschäftstätigkeit, die nicht in den Anwendungsbereich des IFRS 15 fällt, eine Gegenleistung erhält, kann es diese Erträge in der Gewinn- und Verlustrechnung als Umsatz-

erlöse ausweisen. Es muss sie jedoch getrennt von den Umsatzerlösen aus Verträgen mit Kunden in der Gewinn- und Verlustrechnung oder aber gesondert im Anhang ausweisen. Wie eingangs bereits erläutert, liegt der Grund dafür darin, dass Unternehmen die Umsatzerlöse aus Verträgen mit Kunden getrennt von sonstigen Erlösquellen in ihrer Gesamtergebnisrechnung darstellen oder im Anhang offenlegen müssen.

IFRS 15 schreibt nicht explizit vor, dass ein Unternehmen den Begriff „Umsatzerlöse aus Verträgen mit Kunden“ verwenden muss. Daher ist es Unternehmen erlaubt, in ihren Abschlüssen abweichende Bezeichnungen zu verwenden, um Umsatzerlöse zu beschreiben, die aus Geschäftsvorfällen resultieren, die in den Anwendungsbereich des IFRS 15 fallen. Dabei sollten sie jedoch sicherstellen, dass die verwendeten Begriffe nicht irreführend sind und Abschlussadressaten in die Lage versetzen, zwischen Umsatzerlösen aus Verträgen mit Kunden und anderen Erlösquellen zu unterscheiden.

⁴³¹ Siehe IAS 1.34.

⁴³² Siehe IAS 1.34(a).

⁴³³ Siehe Paragraph 4.29 des Rahmenkonzepts für die Finanzberichterstattung 2010 und Paragraph BC4.96 des Rahmenkonzepts für die Finanzberichterstattung 2018; das neue Rahmenkonzept 2018 (gültig für Geschäftsjahre ab dem 1. Januar 2020) enthält keine Erläuterungen mehr zu Umsatzerlösen sowie zu Gewinnen und Verlusten. Die in IFRS 15 enthaltene Definition von Umsatzerlösen bleibt jedoch unverändert. Das IASB rechnet nicht damit, dass die Streichung der Erläuterungen zu Änderungen in der Bilanzierungspraxis führen wird.

10.3 Sonstige Überlegungen zur Darstellung

Der Standard ändert auch die Darstellungspflichten für Produkte, deren Rückgabe erwartet wird, sowie für solche, die eine signifikante Finanzierungskomponente enthalten. Die Darstellungspflichten in Bezug auf Rückgaberechte und signifikante Finanzierungskomponenten sind in den Abschnit-

ten 5.4 bzw. 5.5.2 beschrieben. Darstellungspflichten in Bezug auf aktivierte Vertragskosten, die im Zusammenhang mit der Vertragsanbahnung und -erfüllung entstehen, sind in Abschnitt 9.3.3 erläutert.

Häufig gestellte Fragen

Frage 10-8: Wie haben Unternehmen Versand- und Bearbeitungskosten in der Gewinn- und Verlustrechnung zu klassifizieren?

Gemäß IFRS 15 muss ein Unternehmen bestimmen, ob Versand- und Bearbeitungstätigkeiten eine getrennte Leistungszusage gegenüber dem Kunden darstellen oder ob es sich dabei um Aktivitäten zur Erfüllung der Zusage in Bezug auf die Übertragung des Guts handelt (siehe Abschnitt 4.1). Versand- und Bearbeitungstätigkeiten, die ausgeführt werden, bevor der Kunde die Verfügungsgewalt über das betreffende Gut erlangt, gelten als Aktivitäten zur Erfüllung der vom Unternehmen gemachten Zusage, die Verfügungsgewalt über das Gut zu übertragen. Werden die Versand- und Bearbeitungstätigkeiten durchgeführt, nachdem ein Kunde die Verfügungsgewalt über ein Gut erhalten hat, bilden Versand und Bearbeitung eine Leistungszusage gegenüber dem Kunden und ein Unternehmen muss feststellen, ob es beim Erbringen dieser Dienstleistungen als Prinzipal oder als Agent handelt.

Wenn ein Unternehmen bestimmt, dass die Versand- und Bearbeitungstätigkeiten mit einem dem Kunden zugesagten Gut bzw. einer zugesagten Dienstleistung zusammenhängen (entweder mit der Zusage zur Übertragung der Verfügungsgewalt über das Gut oder der Zusage zur Erbringung von Versand- und Bearbeitungsleistungen), und wenn das Unter-

nehmen als Prinzipal (und nicht als Agent) handelt, so sind nach unserer Ansicht die zugehörigen Kosten als Umsatzkosten zu klassifizieren, da die Kosten bei der Erfüllung einer Leistungsverpflichtung entstehen. Wenn das Unternehmen jedoch bestimmt, dass die Versand- und Bearbeitungstätigkeiten eine getrennte Leistungszusage gegenüber dem Kunden darstellen, und wenn das Unternehmen bei der Erbringung dieser Dienstleistungen als Agent handelt, wären die Umsatzerlöse aus den Versand- und Bearbeitungstätigkeiten abzüglich der damit verbundenen Kosten zu erfassen.

Wir sind der Auffassung, dass Unternehmen Ermessensentscheidungen treffen müssen, um zu bestimmen, wie Versand- und Bearbeitungskosten einzustufen sind, wenn sie nicht mit einem zugesagten Gut oder einer zugesagten Dienstleistung zusammenhängen. Der Grund hierfür ist, dass im Standard nicht speziell erläutert wird, wie Unternehmen diese Kosten zu klassifizieren haben. Wir legen den Unternehmen nahe, die Höhe dieser Kosten und die Position(en) in der Gewinn- und Verlustrechnung, die diese enthalten, offenzulegen, sofern sie wesentlich sind, auch wenn dies nach IFRS 15 nicht vorgeschrieben ist.

Frage 10-9: Wie hat ein Unternehmen aktivierte Vertragskosten und deren Abschreibung in der Bilanz, in der Gewinn- und Verlustrechnung und im sonstigen Ergebnis darzustellen?

Siehe hierzu die Antwort auf Frage 9-23 in Abschnitt 9.3.3.



10.4 Ziel der Angabepflichten und allgemeine Vorschriften

Als Reaktion auf die Kritik, die zuvor gültigen Angabevorschriften zur Umsatzrealisierung seien unzureichend, hatte sich das Board zum Ziel gesetzt, umfangreiche und kohärente Angabepflichten zu erarbeiten. Daher beschreibt

IFRS 15 die grundsätzliche Zielsetzung der Angabevorschriften, die mit anderen kürzlich veröffentlichten Standards in Einklang steht, wie folgt:

Auszug aus IFRS 15

110. Ziel der Angabevorschriften ist es, dass die Unternehmen ausreichend Informationen vorlegen, sodass die Abschlussadressaten sich ein Bild von Art, Höhe, Zeitpunkt und Unsicherheit von Erlösen und Zahlungsströmen aus Verträgen mit Kunden machen können. Zur Erreichung dieses Ziels hat ein Unternehmen qualitative und quantitative Angaben zu allen folgenden Punkten vorzulegen:

- (a) zu seinen Verträgen mit Kunden (siehe Paragraphen 113-122);
- (b) zu allen signifikanten Ermessensentscheidungen (einschließlich aller etwaigen Änderungen dieser Ermessensentscheidungen), die es bei der Anwendung dieses Standards auf diese Verträge getroffen hat (siehe Paragraphen 123-126); und
- (c) zu sämtlichen gemäß Paragraph 91 oder 95 aktivierten Kosten, die im Rahmen der Vertragsanbahnung oder im Zusammenhang mit der Erfüllung eines Vertrags mit einem Kunden entstanden sind (siehe Paragraphen 127-128).



Darstellung und Angaben

Diese Anforderungen an die Angaben von Unternehmen werden im Folgenden näher erläutert. Damit Unternehmen die erforderlichen Angaben leichter ermitteln können, enthält Anhang A einen Auszug aus der IFRS-Checkliste für angabepflichtige Informationen von EY.

Gemäß dem Standard hat ein Unternehmen zu prüfen, welcher Detaillierungsgrad zur Erreichung des mit den Angabepflichten verfolgten Ziels erforderlich und welcher Stellenwert den einzelnen Anforderungen beizumessen ist. Dabei liegt die Entscheidung, in welchem Umfang Posten zusammenzufassen oder aufzugliedern sind, im Ermessen des Unternehmens. Unternehmen müssen darauf achten, dass nützliche Informationen nicht verschleiert werden (z. B. durch eine zu große Fülle unwesentlicher Informationen oder durch eine Zusammenfassung von Posten mit substantiell unterschiedlichen Merkmalen). Es müssen keine Informationen gemäß IFRS 15 bereitgestellt werden, die bereits gemäß einem anderen Standard offengelegt werden.

Wie in der Grundlage für Schlussfolgerungen erläutert, haben viele Abschlussersteller an den Entwürfen zu den Standards kritisiert, dass sie umfangreiche Angaben vorlegen müssten und die damit verbundenen Kosten den möglichen Nutzen übersteigen könnten.⁴³⁴ Wie vorstehend ausgeführt hat das Board das Ziel der Angabevorschriften präzisiert und darauf hingewiesen, dass die im Standard aufgeführten Angaben nicht als Checkliste der Mindestanforderungen zu verstehen sind. Das bedeutet: Unternehmen müssen keine Angaben vorlegen, die für sie nicht relevant oder nicht wesentlich sind. Darüber hinaus hat das Board beschlossen, für bestimmte Angaben qualitative Informationen anstelle von tabellarischen Überleitungsrechnungen vorzuschreiben.

Unsere Sichtweise

Unternehmen sollten in jeder Berichtsperiode ihre Angaben dahin gehend überprüfen, ob sie das im Standard festgelegte Ziel der Angabevorschriften erfüllen und es Abschlussadressaten ermöglichen, sich ein Bild von Art, Höhe, Zeitpunkt und Unsicherheit von Umsatzerlösen und Zahlungsströmen aus Verträgen mit Kunden zu machen. Beispielsweise leisten Unternehmen möglicherweise große Zahlungen an Kunden, die keine Gegenleistung für ein eigenständig abgrenzbares Gut oder eine eigenständig abgrenzbare Dienstleistung darstellen und daher den Transaktionspreis mindern und den Betrag und Zeitpunkt der erfassten Umsatzerlöse beeinflussen. Obwohl der Standard keine gesonderten Vorschriften für die Angabe von Salden in Bezug auf gezahlte oder zu zahlende Gegenleistungen an Kunden enthält, müssen Unternehmen möglicherweise qualitative und/oder quantitative Angaben zu solchen Vereinbarungen machen, um dem Ziel der im Standard enthaltenen Angabevorschriften gerecht zu werden, wenn die entsprechenden Beträge wesentlich sind.

Die Angaben sind für jeden Zwölfmonatszeitraum, für den eine Gesamtergebnisrechnung und eine Bilanz erstellt werden, jeweils zu dessen Ende vorzulegen.

⁴³⁴ Siehe IFRS 15.BC327, BC331.



10.5 Spezifische Angabevorschriften

Die folgende Übersicht enthält die Angabevorschriften, die jeweils nach Kategorien aufgegliedert näher erläutert werden.

Unterkategorie/Art der Angaben	Vorgeschriebene Angaben*
Kategorie: Verträge mit Kunden	
Verträge mit Kunden <i>Quantitative Angaben</i>	Sofern kein gesonderter Ausweis in der Gesamtergebnisrechnung erfolgt: ▶ die Höhe der erfassten Erlöse aus Verträgen mit Kunden (d. h. gemäß IFRS 15) getrennt von sonstigen Erlösquellen ▶ Wertminderungsaufwendungen aus Verträgen mit Kunden getrennt von sonstigen Wertminderungsaufwendungen
Aufgliederung von Erlösen <i>Quantitative und qualitative Angaben</i>	▶ Aufgliederung der Erlöse aus Verträgen mit Kunden in Kategorien, die den Einfluss wirtschaftlicher Faktoren auf Art, Höhe, Zeitpunkt und Unsicherheit von Erlösen und Zahlungsströmen widerspiegeln ▶ ausreichende Informationen darüber, in welcher Beziehung die gegliederten Angaben zu den Erlösangaben stehen, die das Unternehmen, wenn es IFRS 8 <i>Geschäftssegmente</i> anwendet, für jedes berichtspflichtige Segment bereitstellt
Vertragssalden <i>Quantitative und qualitative Angaben</i>	▶ Eröffnungs- und Schlussalden von Forderungen, Vertragsvermögenswerten und Vertragsverbindlichkeiten ▶ in der Berichtsperiode erfasste Erlöse, die zu Beginn der Periode im Saldo der Vertragsverbindlichkeiten enthalten waren ▶ Erläuterung, wie sich der Zeitpunkt der Erfüllung der Leistungsverpflichtungen zum üblichen Zahlungszeitraum verhält und wie sich diese Faktoren auf die Vertragsvermögenswerte und -verbindlichkeiten auswirken ▶ Erläuterung der signifikanten Änderungen in den Salden von Vertragsvermögenswerten und Vertragsverbindlichkeiten in der Berichtsperiode

* Wie bereits in Abschnitt 10.4 erörtert, hat das IASB entschieden, die Angabevorschriften aus IFRS 15 aufzunehmen, um Unternehmen dabei zu unterstützen, die Angabeziele gemäß dem Standard zu erfüllen. Diese Angaben sollten jedoch nicht als eine Checkliste der Mindestanforderungen verstanden werden. Informationen zu den Angabevorschriften für Zwischenabschlüsse sind in Abschnitt 10.7 enthalten.

10

Darstellung und Angaben

Unterkategorie/Art der Angaben	Vorgeschriebene Angaben*
Kategorie: Verträge mit Kunden	
Leistungsverpflichtungen <i>Quantitative und qualitative Angaben</i>	▶ anschaulich aufbereitete Informationen über die Leistungsverpflichtungen eines Unternehmens (d. h. Zeitpunkt, zu dem das Unternehmen diese normalerweise erfüllt, wesentliche Zahlungsbedingungen, Art der Güter und Dienstleistungen, Rücknahme-, Erstattungs- und ähnliche Verpflichtungen sowie Arten von Garantien und damit verbundene Verpflichtungen) ▶ in der Berichtsperiode erfasste Erlöse aus Leistungsverpflichtungen, die bereits in früheren Perioden erfüllt (oder teilweise erfüllt) worden sind ▶ Gesamtbetrag des Transaktionspreises, der den zum Ende der Berichtsperiode nicht (oder teilweise nicht) erfüllten Leistungsverpflichtungen zugeordnet wird, sowie eine Erläuterung, wann das Unternehmen mit der Erfassung des Betrags als Erlös rechnet (vorbehaltlich bestimmter optionaler Ausnahmen)
Kategorie: Wesentliche Ermessensentscheidungen	
<i>Qualitative Angaben</i>	Ermessensentscheidungen (und Änderungen von Ermessensentscheidungen), die bei der Bestimmung des Zeitpunkts der Erfüllung der Leistungsverpflichtungen, des Transaktionspreises und der den Leistungsverpflichtungen zugeordneten Beträge getroffen werden, u. a.: ▶ bei Leistungsverpflichtungen, die über einen bestimmten Zeitraum erfüllt werden: nach welchen Methoden Erlöse erfasst werden und warum die verwendeten Methoden ein getreues Bild der Übertragung der Güter oder Dienstleistungen vermitteln ▶ bei Leistungsverpflichtungen, die zu einem bestimmten Zeitpunkt erfüllt werden: die signifikanten Ermessensentscheidungen bei der Beurteilung des Zeitpunkts, zu dem der Kunde die Verfügungsgewalt erlangt hat ▶ die zur Schätzung der variablen Gegenleistung, zur Anpassung der Gegenleistung um den Zeitwert des Geldes, zur Bewertung nicht zahlungswirksamer Gegenleistungen sowie zur Anwendung der Begrenzungsvorschriften verwendeten Methoden, Inputs und Annahmen ▶ die zur Schätzung der Einzelveräußerungspreise sowie zur Inanspruchnahme von Ausnahmeregelungen bei der Zuordnung verwendeten Methoden, Inputs und Annahmen ▶ die zur Bewertung der Rücknahme-, Erstattungs- und ähnlichen Verpflichtungen verwendeten Methoden, Inputs und Annahmen

* Wie bereits in Abschnitt 10.4 erörtert, hat das IASB entschieden, die Angabevorschriften aus IFRS 15 aufzunehmen, um Unternehmen dabei zu unterstützen, die Angebeziele gemäß dem Standard zu erfüllen. Diese Angaben sollten jedoch nicht als eine Checkliste der Mindestanforderungen verstanden werden. Informationen zu den Angabevorschriften für Zwischenabschlüsse sind in Abschnitt 10.7 enthalten.



Unterkategorie/Art der Angaben	Vorgeschriebene Angaben*

Kategorie: Kosten für die Anbahnung oder Erfüllung eines Vertrags

Quantitative und qualitative Angaben

- ▶ Ermessensentscheidungen, die getroffen wurden, um die Höhe der Kosten zu ermitteln, die bei der Anbahnung oder Erfüllung eines Vertrags entstanden sind
- ▶ die Methode, nach der das Unternehmen verfährt, um für jede Berichtsperiode den Abschreibungsbetrag zu bestimmen
- ▶ Schlussalden der aktivierten Vertragskosten
- ▶ Höhe der Abschreibungsbeträge sowie alle etwaigen in der Berichtsperiode erfassten Wertminderungsaufwendungen

Kategorie: Praktische Behelfe

Qualitative Angaben

Verwendung der folgenden praktischen Behelfe:

- ▶ praktischer Behelf in Bezug auf das Bestehen einer signifikanten Finanzierungskomponente
- ▶ praktischer Behelf in Bezug auf die aufwandswirksame Erfassung zusätzlicher Kosten einer Vertragsanbahnung

* Wie bereits in Abschnitt 10.4 erörtert, hat das IASB entschieden, die Angabevorschriften aus IFRS 15 aufzunehmen, um Unternehmen dabei zu unterstützen, die Angabeziele gemäß dem Standard zu erfüllen. Diese Angaben sollten jedoch nicht als eine Checkliste der Mindestanforderungen verstanden werden. Informationen zu den Angabevorschriften für Zwischenabschlüsse sind in Abschnitt 10.7 enthalten.



Darstellung und Angaben

10.5.1 Verträge mit Kunden (im März 2020 aktualisiert)

Die meisten im Standard geforderten Angaben beziehen sich auf die Verträge eines Unternehmens mit seinen Kunden. Diese Angaben umfassen die Aufgliederung der Umsatzerlöse nach Kategorien, Informationen über die Salden der Vertragsvermögenswerte und Vertragsverbindlichkeiten sowie Informationen zu den Leistungsverpflichtungen eines Unternehmens.

Aufgliederung von Erlösen

Unternehmen müssen ihre Umsatzerlöse nach Kategorien aufgliedern, die den Einfluss wirtschaftlicher Faktoren auf Art, Höhe, Zeitpunkt und Unsicherheit von Umsatzerlösen und Zahlungsströmen widerspiegeln. Dies ist die einzige Angabevorschrift in Bezug auf Umsatzerlöse, die sowohl in Zwischen- als auch in den Jahresabschlüssen eines Unternehmens zu erfüllen ist.

Wie vorstehend erläutert, hat ein Unternehmen alle gemäß IFRS 9 erfassten Wertminderungsaufwendungen auf For-

derungen oder Vertragsvermögenswerte aus Verträgen mit Kunden getrennt auszuweisen. IFRS 15 schreibt jedoch nicht vor, dass Unternehmen Wertminderungsaufwendungen für uneinbringliche Beträge weiter aufgliedern.

Der Standard enthält keine genaueren Vorgaben zur Aufgliederung der Umsatzerlöse. In den Anwendungsleitlinien werden den Unternehmen jedoch Kategorien vorgeschlagen. Die für ein bestimmtes Unternehmen geeignetsten Kategorien hängen demnach von den jeweiligen Fakten und Umständen im Einzelfall ab. Bei der Festlegung der relevantesten und nützlichsten Kategorien hat ein Unternehmen jedoch zu berücksichtigen, welche Kategorien es in anderen Veröffentlichungen (z. B. Pressemeldungen, vom Hauptentscheidungssträger regelmäßig überprüfte Informationen) gewählt hat.

Der Standard enthält die folgenden Anwendungsleitlinien zu der geforderten Aufgliederung der Umsatzerlöse:

Auszug aus IFRS 15

B88. Wenn ein Unternehmen den Typ von Kategorie (oder Kategorien) wählt, den es für die Aufgliederung seiner Erlöse verwenden will, berücksichtigt es dabei, wie es seine Erlöse für andere Zwecke darstellt. Dazu zählt alles Folgende:

- (a) Angaben außerhalb des Abschlusses (beispielsweise in Gewinnmeldungen, Jahresberichten oder Präsentationen für Anleger);
- (b) Angaben, die zur Beurteilung der Finanz- und Ertragslage von Geschäftssegmenten regelmäßig von demjenigen überprüft werden, der im Unternehmen die maßgeblichen betrieblichen Entscheidungen trifft; und
- (c) andere Angaben, die mit den unter den Buchstaben a und b genannten Informationen vergleichbar sind und von dem Unternehmen oder den Abschlussadressaten dazu verwendet werden, die Finanz- und Ertragslage des Unternehmens zu beurteilen oder Beschlüsse über die Ressourcenallokation zu fassen.



Auszug aus IFRS 15 (Fortsetzung)

B89. Beispiele für mögliche geeignete Kategorien sind u. a.:

- (a) Art der Güter oder Dienstleistungen (z. B. die wichtigsten Produktlinien);
- (b) geografische Region (z. B. Land oder Region);
- (c) Markt oder Art des Kunden (z. B. staatliche oder nichtstaatliche Kunden);
- (d) Art des Vertrags (z. B. Festpreis oder Vergütung auf Zeit- und Materialbasis);
- (e) Vertragslaufzeit (z. B. kurz- oder langfristige Verträge);
- (f) Zeitpunkt der Übertragung der Güter oder Dienstleistungen (z. B. Übertragung zu einem bestimmten Zeitpunkt oder Übertragung über einen bestimmten Zeitraum); und
- (g) Vertriebskanäle (z. B. direkter Verkauf an Verbraucher oder Vertrieb über Zwischenhändler).

Wie in der Grundlage für Schlussfolgerungen erläutert, schreibt das Board kein bestimmtes Umsatzmerkmal als Grundlage für die Aufgliederung vor, da Unternehmen diese anhand von aussagekräftigen unternehmens- und/oder branchenspezifischen Faktoren vornehmen sollen. Das Board weist darauf hin, dass Unternehmen möglicherweise mehr als einen Kategorietyp für die Aufgliederung ihrer Erlöse benötigen.⁴³⁵

Wir sind der Auffassung, dass Unternehmen bei der Bestimmung der Kategorien für die Aufgliederung der Umsatzerlöse die für jeden einzelnen Umsatzstrom spezifischen Risikofaktoren analysieren müssen, um den geeigneten Grad der Aufgliederung zu ermitteln, der für Abschlussadressaten von Nutzen ist. Wenn bestimmte Risikofaktoren Art, Betrag, Zeitpunkt und Unsicherheit der Erfassung von Umsatzerlösen und von Zahlungsflüssen verändern könnten, müssen diese Faktoren in die Beurteilung einbezogen werden.

IFRS 15.112 präzisiert zudem, dass bereits von einem anderen Standard geforderte Informationen nicht ein zweites Mal gemäß IFRS 15 offengelegt werden müssen. Ein Unternehmen, das im Rahmen seiner Segmentinformationen aufgegliederte Angaben zu den Umsatzerlösen gemäß IFRS 8 *Geschäftssegmente* bereitstellt, muss beispielsweise keine zusätzlichen aufgegliederten Angaben zu den Umsatzerlösen offenlegen, wenn die segmentbezogenen Angaben bereits hinreichend verdeutlichen, wie Art, Höhe, Zeitpunkt und Unsicherheit von Umsatzerlösen und Zahlungsströmen von wirtschaftlichen Faktoren beeinflusst werden, und die Informationen in Einklang mit den IFRS dargestellt werden.

Diese Segmentinformationen sind jedoch möglicherweise nicht hinreichend aufgegliedert, um den Angebezielen in IFRS 15 gerecht zu werden.

⁴³⁵ Siehe IFRS 15.B87, BC336.

Darstellung und Angaben

In der Grundlage für Schlussfolgerungen erläutert das IASB, dass Segmentinformationen zu den Umsatzerlösen Abschlussadressaten möglicherweise nicht immer ausreichende Informationen liefern, um die Zusammensetzung der in der Periode erfassten Umsatzerlöse zu verstehen.⁴³⁶ Wenn ein Unternehmen IFRS 8 anwendet, muss es gemäß IFRS 15.115 erläutern, in welcher Beziehung die aufgegliederten Angaben zu den Umsatzerlösen zu den Erlösangaben stehen, die es für jedes berichtspflichtige Segment bereitstellt. Abschlussadressaten halten diese Informationen für bedeutend, um nicht nur die Zusammensetzung der Umsatzerlöse, sondern auch den Zusammenhang zwischen den Umsatzerlösen und anderen Informationen der Segmentberichterstattung zu verstehen. Unternehmen können diese Informationen tabellarisch oder in beschreibender Form offenlegen.

Unsere Sichtweise

Regulierungsbehörden können öffentlich zugängliche Informationen (z. B. Präsentationen für Anleger, Pressemitteilungen) prüfen, um zu beurteilen, ob Unternehmen die Zielsetzungen dieser Angabepflichten erfüllt haben. Ein Unternehmen hat in Übereinstimmung mit IFRS 15.B88 zu berücksichtigen, wie es Informationen über seine Erlöse für sonstige Zwecke darstellt. Dazu zählen auch Angaben außerhalb des Abschlusses, etwa Angaben, die regelmäßig von demjenigen überprüft werden, der im Unternehmen die maßgeblichen betrieblichen Entscheidungen trifft, und andere ähnliche Angaben, die das Unternehmen oder die Abschlussadressaten dazu verwenden, die Finanz- und Ertragslage des Unternehmens zu beurteilen oder Beschlüsse über die Ressourcenallokation zu fassen. Wie oben beschrieben, sollten Unternehmen die für jeden einzelnen Umsatzstrom spezifischen Risikofaktoren analysieren, um so den geeigneten Grad der Erlösaufgliederung zu ermitteln, der für Abschlussadressaten von Nutzen ist. Ein Anzeichen dafür, dass eine Aufgliederung erforderlich ist, sind unterschiedliche Risikofaktoren für die einzelnen Umsatzströme.

Dabei ist zu beachten, dass IFRS 15 und IFRS 8 verschiedene Zielsetzungen verfolgen. Die Zielsetzung der Vorschriften zur Segmentberichterstattung des IFRS 8 besteht darin, dass ein Unternehmen Informationen anzugeben hat, „anhand derer Abschlussadressaten die Art und finanziellen Auswirkungen der von ihm ausgeübten Geschäftstätigkeiten sowie das wirtschaftliche Umfeld, in dem es tätig ist, beurteilen können“.⁴³⁷ Diese Angabepflichten basieren weitgehend auf der Art und Weise, wie die verantwortliche Unternehmensinstanz (z. B. der Chief Executive Officer oder der Chief Operating Officer) die Allokation von Ressourcen zu den Geschäftssegmenten vornimmt und deren Ertragskraft bewertet.⁴³⁸ In bestimmten Fällen gestatten sie auch die Zusammenfassung von Posten. Dagegen richten sich die Angabepflichten gemäß IFRS 15 darauf aus, auf welche Weise die Erlöse und Zahlungsströme von wirtschaftlichen Faktoren beeinflusst werden. Sie enthalten keine vergleichbaren Kriterien für eine Zusammenfassung. Kommt ein Unternehmen zu dem Schluss, dass es zusätzlich zu den gemäß IFRS 8 geforderten Segmentangaben auch aufgegliederte Erlösangaben bereitstellen muss, hat es gemäß IFRS 15 offenzulegen, in welcher Beziehung diese Angaben zueinander stehen.



⁴³⁶ Siehe IFRS 15.BC340.

⁴³⁷ Siehe IFRS 8.20.

⁴³⁸ Siehe IFRS 8.5(b).



Das Board hat das folgende Beispiel für die Aufgliederung von Umsatzerlösen ausgearbeitet:

Auszug aus IFRS 15

Beispiel 41: Aufgliederung von Umsatzerlösen nach Kategorien – quantitative Angaben (IFRS 15.IE210-IE211)

Ein Unternehmen hat in Übereinstimmung mit IFRS 8 *Geschäftssegmente* die berichtspflichtigen Segmente Verbraucherprodukte, Transport und Energie. In seinen Präsentationen für Anleger unterteilt das Unternehmen seine Umsatzerlöse in die folgenden Kategorien: geografische Hauptmärkte, wichtigste Produkt- und Servicelinien und Zeitpunkt der Umsatzrealisierung (d. h., Güter werden zu einem bestimmten Zeitpunkt und Dienstleistungen über einen bestimmten Zeitraum übertragen).

Das Unternehmen entscheidet, die in den Anlegerpräsentationen verwendeten Kategorien heranzuziehen, um die Zielsetzung der in Paragraph 114 des IFRS 15 enthaltenen Vorschrift zur Disaggregation der Angaben zu erfüllen. Danach sind Umsatzerlöse aus Verträgen mit Kunden in Kategorien aufzugliedern, die den Einfluss wirtschaftlicher Faktoren auf Art, Höhe, Zeitpunkt und Unsicherheit von Erlösen und Zahlungsströmen widerspiegeln. Die folgende Tabelle zeigt die Aufgliederung nach geografischen Hauptmärkten, wichtigsten Produkt- und Servicelinien und dem Zeitpunkt der Umsatzrealisierung, einschließlich einer Überleitungsrechnung, die den Zusammenhang zwischen den untergliederten Umsatzerlösen und den Segmenten Verbraucherprodukte, Transport und Energie verdeutlicht (gemäß Paragraph 115 des IFRS 15).

Segmente	Verbraucherprodukte	Transport	Energie	Summe
Geografische Hauptmärkte				
Nordamerika	WE 990	WE 2.250	WE 5.250	WE 8.490
Europa	WE 300	WE 750	WE 1.000	WE 2.050
Asien	WE 700	WE 260	–	WE 960
	WE 1.990	WE 3.260	WE 6.250	WE 11.500
Wichtigste Produkt-/Servicelinien				
Betriebsbedarf	WE 600	–	–	WE 600
Geräte	WE 990	–	–	WE 990
Bekleidung	WE 400	–	–	WE 400
Motorräder	–	WE 500	–	WE 500
Automobile	–	WE 2.760	–	WE 2.760
Solarpaneele	–	–	WE 1.000	WE 1.000
Kraftwerk	–	–	WE 5.250	WE 5.250
	WE 1.990	WE 3.260	WE 6.250	WE 11.500
Zeitpunkt der Umsatzrealisierung				
Zu einem bestimmten Zeitpunkt übertragene Güter	WE 1.990	WE 3.260	WE 1.000	WE 6.250
Über einen bestimmten Zeitraum übertragene Dienstleistungen	–	–	WE 5.250	WE 5.250
	WE 1.990	WE 3.260	WE 6.250	WE 11.500

Darstellung und Angaben

Vertragssalden

Nach Auffassung des Boards müssen Abschlussadressaten in der Lage sein, die Beziehung zwischen den erfassten Umsatzerlösen und den Änderungen der Gesamtsalden aller Vertragsvermögenswerte und Vertragsverbindlichkeiten des Unternehmens in einer bestimmten Berichtsperiode zu

verstehen.⁴³⁹ Daher hat das Board die folgenden Angabevorschriften für die Vertragssalden und Änderungen der Vertragssalden eines Unternehmens in den Standard aufgenommen:

Auszug aus IFRS 15

116. Ein Unternehmen hat alle folgenden Angaben zu machen:

- (a) Eröffnungs- und Schlussalden von Forderungen, Vertragsvermögenswerten und Vertragsverbindlichkeiten aus Verträgen mit Kunden, sofern diese nicht anderweitig separat ausgewiesen werden;
- (b) in der Berichtsperiode erfasste Erlöse, die zu Beginn der Periode im Saldo der Vertragsverbindlichkeiten enthalten waren; und
- (c) in der Berichtsperiode erfasste Erlöse aus Leistungsverpflichtungen, die in früheren Perioden erfüllt (oder teilweise erfüllt) worden sind (wie Änderungen des Transaktionspreises).

117. Ein Unternehmen hat darzulegen, wie sich der Zeitpunkt der Erfüllung seiner Leistungsverpflichtungen (siehe Paragraph 119[a]) zum üblichen Zahlungszeitraum verhält und wie diese Faktoren sich auf die Salden von Vertragsvermögenswerten und -verbindlichkeiten auswirken. Dabei kann das Unternehmen qualitative Daten heranziehen.

118. Signifikante Änderungen bei den Salden von Vertragsvermögenswerten und Vertragsverbindlichkeiten in der Berichtsperiode sind vom Unternehmen zu erläutern. Diese Erläuterung muss qualitative und quantitative Angaben umfassen. Beispiele für Änderungen der Salden von Vertragsvermögenswerten und Vertragsverbindlichkeiten eines Unternehmens sind:

- (a) durch Unternehmenszusammenschlüsse bedingte Änderungen;
- (b) kumulative Anpassungen der Erlöse, die sich auf den entsprechenden Vertragsvermögenswert oder die entsprechende Vertragsverbindlichkeit auswirken, einschließlich Anpassungen, die sich aus einer Änderung der Bestimmung des Leistungsfortschritts, einer Änderung der Schätzung des Transaktionspreises (sowie etwaiger Änderungen bei der Beurteilung, ob eine Schätzung der variablen Gegenleistung begrenzt ist) oder einer Vertragsänderung ergeben;
- (c) Wertminderung eines Vertragsvermögenswerts;
- (d) Änderung des Zeitrahmens, bis ein Anspruch auf Erhalt einer Gegenleistung unbedingt wird (d. h., bis ein Vertragsvermögenswert in die Forderungen umgegliedert wird); und
- (e) Änderung des Zeitrahmens, bis eine Leistungsverpflichtung erfüllt wird (d. h., bis Erlöse aus einer Vertragsverbindlichkeit erfasst werden).

⁴³⁹ Siehe IFRS 15.BC341.



Unternehmen dürfen die Angaben zu ihren Vertragssalden und Änderungen der Salden so offenlegen, wie sie es für angemessen halten, d. h. auch als Kombination aus Tabellen und Beschreibungen. In der Grundlage für Schlussfolgerungen erläutert das IASB, dass diese Angaben die von den Abschlussadressaten gewünschten Informationen darüber liefern sollen, wann Vertragsvermögenswerte üblicherweise in die Forderungen umgegliedert oder als Zahlungseingänge erfasst und wann Vertragsverbindlichkeiten als Umsatzerlöse erfasst werden.⁴⁴⁰

Der Standard schreibt vor, dass Unternehmen neben den Vertragssalden und deren Änderungen auch den Betrag der in der Berichtsperiode erfassten Umsatzerlöse anzugeben haben, die Leistungsverpflichtungen zuzuordnen sind, die in früheren Perioden erfüllt (oder teilweise erfüllt) worden sind (z. B. aufgrund einer Änderung des Transaktionspreises oder von Schätzungen in Bezug auf Begrenzungsvorschriften für erfasste Umsatzerlöse). Diese Angabevorschrift bezieht sich auf umsatz- oder nutzungsabhängige Lizenzgebühren, die ein Kunde im Austausch für eine Lizenz für geistiges Eigentum erhält und die in einer Berichtsperiode als Erlöse erfasst werden, sich aber auf in Vorperioden erfüllte (oder teilweise erfüllte) Leistungsverpflichtungen beziehen (z. B. in der aktuellen Berichtsperiode erfasste umsatzabhängige Lizenzgebühren, die sich auf eine Lizenz für ein Nutzungsrecht beziehen, die in einer Vorperiode auf den Kunden übertragen wurde). Wie in der Grundlage für Schlussfolgerungen erläutert, stellte das Board fest, dass diese Angaben an keiner anderen Stelle im Jahresabschluss gefordert werden und relevante Informationen über den Erfassungszeitpunkt von Umsatzerlösen, die nicht aus einer Leistungserbringung in der aktuellen Berichtsperiode resultieren, zur Verfügung stellen.⁴⁴¹



⁴⁴⁰ Siehe IFRS 15.BC346.

⁴⁴¹ Siehe IFRS 15.BC347.

10

Darstellung und Angaben

Das nachfolgende Beispiel verdeutlicht, wie ein Unternehmen diese Vorschriften erfüllen kann:

Beispiel 10-1: Angaben zu Vertragsvermögenswerten und -verbindlichkeiten

Unternehmen A weist Forderungen aus Verträgen mit Kunden separat in der Bilanz aus. Um die übrigen Angabepflichten für Vertragsvermögenswerte und -verbindlichkeiten zu erfüllen, nimmt es die folgenden Informationen in den Anhang auf:

	20X0	20X9	20X8
Vertragsvermögenswert	WE 1.500	WE 2.250	WE 1.800
Vertragsverbindlichkeit	WE (200)	WE (850)	WE (500)

In der Periode erfasste Umsatzerlöse:

	20X0	20X9	20X8
Zu Beginn der Periode in der Vertragsverbindlichkeit erfasste Beträge	WE 650	WE 200	WE 100
In früheren Perioden erfüllte Leistungsverpflichtungen	WE 200	WE 125	WE 200

Wir erhalten Zahlungen von Kunden auf der Grundlage eines Abrechnungsplans, der Bestandteil unserer Verträge ist. Der Vertragsvermögenswert bezieht sich auf unseren bedingten Anspruch auf Erhalt einer Gegenleistung für die vollständige Erfüllung unserer vertraglichen Leistungen. Forderungen werden erfasst, wenn der Anspruch auf Erhalt einer Gegenleistung unbedingt wird. Die Vertragsverbindlichkeit bezieht sich auf Zahlungen, die vorzeitig, also vor der Erfüllung der

vertraglichen Leistungen, erhalten wurden. Vertragsverbindlichkeiten werden als Umsatzerlöse erfasst, sobald (oder wenn) wir die vertraglichen Leistungen erbringen. Außerdem ist der Betrag des Vertragsvermögenswerts 20X9 aufgrund einer Wertminderung des Vertragsvermögenswerts um WE 400 gesunken. Die Wertminderung ergibt sich aufgrund der vorzeitigen Kündigung eines Vertrags mit einem Kunden.

Unsere Sichtweise

Die Angaben zu Vertragsvermögenswerten und -verbindlichkeiten sowie zu Umsatzerlösen, die im Zusammenhang mit Änderungen der Vertragsverbindlichkeiten und in Vorperioden erfüllten Leistungsverpflichtungen erfasst worden sind, führte bei den meisten Unternehmen zu einer Änderung ihrer vorherigen Bilanzierungspraxis. IFRS 15.116(a) schreibt vor, dass Unternehmen Salden aus Verträgen mit Kunden separat auszuweisen haben. Daher müssen Unternehmen wesentliche Forderungen aus Verträgen, die nicht in den Anwendungsbereich des IFRS 15 fallen, von diesen Salden gesondert darstellen. So kann ein Unternehmen beispielsweise Forderungen aus Leasingverträgen ausweisen, die getrennt von den Forderungen aus Verträgen mit Kunden darzustellen sind.

Die Unternehmen müssen dafür sorgen, dass sie über die geeigneten Systeme, Richtlinien, Verfahren und internen Kontrollen verfügen, um die erforderlichen Informationen erfassen und offenlegen zu können.



Leistungsverpflichtungen

Um Abschlussadressaten die Analyse von Art, Höhe, Zeitpunkt und Unsicherheit von Umsatzerlösen und Zahlungsströmen aus Verträgen mit Kunden zu ermöglichen, fordert das Board Angaben zu den Leistungsverpflichtungen eines Unternehmens. Wie in der Grundlage für Schlussfolgerungen erläutert, mussten Unternehmen nach dem zuvor gültigen Standard ihre Rechnungslegungsmethoden für die Umsatzrealisierung offenlegen. Abschlussadressaten hatten jedoch bemängelt, dass viele Unternehmen lediglich schablonenartige Beschreibungen lieferten, die nicht erläuterten, in

welcher Beziehung die Methoden zu ihren Verträgen mit Kunden stehen.⁴⁴² Als Reaktion auf diese Kritik erfordert IFRS 15, dass Unternehmen ihre Leistungsverpflichtungen detaillierter beschreiben.

Des Weiteren müssen Angaben zu verbleibenden Leistungsverpflichtungen und zur Höhe des Transaktionspreises, der diesen Leistungsverpflichtungen zugeordnet wird, vorgelegt werden. Dies schließt auch eine Erläuterung des Zeitpunkts ein, zu dem das Unternehmen den Betrag bzw. die Beträge voraussichtlich in seinem Abschluss erfassen wird.

Wie im Folgenden ausgeführt, sind dabei sowohl quantitative als auch qualitative Angaben zu machen:

Auszug aus IFRS 15

Leistungsverpflichtungen

119. Ein Unternehmen hat Angaben über seine Leistungsverpflichtungen aus Verträgen mit Kunden zur Verfügung zu stellen, wozu auch eine Beschreibung alles Folgenden zählt:

- (a) Zeitpunkt, zu dem das Unternehmen seine Leistungsverpflichtungen normalerweise erfüllt (z. B. bei Versand, bei Lieferung, bei Erbringung der Dienstleistungen oder bei Abschluss der Dienstleistungen), einschließlich des Zeitpunkts, zu dem das Unternehmen seine Leistungsverpflichtungen im Rahmen einer *Bill-and-hold*-Vereinbarung erfüllt;
- (b) die wesentlichen Zahlungsbedingungen (z. B., wann die Zahlung normalerweise fällig ist, ob der Vertrag eine signifikante Finanzierungskomponente enthält, ob die Höhe der Gegenleistung variabel ist und ob die Schätzung der variablen Gegenleistung gemäß den Paragraphen 56–58 normalerweise begrenzt ist);
- (c) die Art der Güter oder Dienstleistungen, deren Übertragung das Unternehmen zugesagt hat, wobei auf Leistungsverpflichtungen, bei denen ein Dritter mit der Übertragung der Güter oder Dienstleistungen beauftragt wird (d. h., wenn das Unternehmen als Agent handelt), gesondert hinzuweisen ist;
- (d) Rücknahme-, Erstattungs- und ähnliche Verpflichtungen; und
- (e) Arten von Garantien und damit verbundene Verpflichtungen. ►

⁴⁴² Siehe IFRS 15.BC354.

Auszug aus IFRS 15 (Fortsetzung)**Den verbleibenden Leistungsverpflichtungen zugeordneter Transaktionspreis**

120. Ein Unternehmen hat zu seinen verbleibenden Leistungsverpflichtungen Folgendes anzugeben:

- (a) die Gesamthöhe des Transaktionspreises, der den zum Ende der Berichtsperiode nicht (oder teilweise nicht) erfüllten Leistungsverpflichtungen zugeordnet wird; und
- (b) eine Erläuterung, wann das Unternehmen mit der Erfassung des gemäß Buchstabe a angegebenen Betrags als Erlös rechnet, wobei die Erläuterung in einer der folgenden Formen zu erfolgen hat:
 - (i) auf quantitativer Basis unter Verwendung der Zeitbänder, die für die Laufzeit der verbleibenden Leistungsverpflichtungen am besten geeignet sind; oder
 - (ii) durch Verwendung qualitativer Informationen.

121. Ein Unternehmen kann bei einer Leistungsverpflichtung von den in Paragraph 120 geforderten Angaben absehen, wenn eine der folgenden Bedingungen erfüllt ist:

- (a) die Leistungsverpflichtung ist Teil eines Vertrags mit einer erwarteten ursprünglichen Laufzeit von maximal einem Jahr; oder
- (b) die Erlöse aus einer erfüllten Leistungsverpflichtung werden von dem Unternehmen gemäß Paragraph B16 erfasst.

122. Ein Unternehmen hat qualitativ darzulegen, ob es von dem praktischen Behelf des Paragraphen 121 Gebrauch macht und eine etwaige Gegenleistung aus Verträgen mit Kunden nicht im Transaktionspreis und somit auch nicht in den gemäß Paragraph 120 gelieferten Angaben enthalten ist. So würde beispielsweise eine Schätzung des Transaktionspreises keine geschätzten Beträge variabler Gegenleistungen enthalten, die begrenzt sind (siehe Paragraphen 56–58).



Während der Ausarbeitung des Standards haben viele Abschlussadressaten betont, wie nützlich Informationen über Höhe und Zeitpunkt der Umsatzerlöse, die ein Unternehmen mit seinen bestehenden Verträgen voraussichtlich erzielt, für ihre Analysen der Umsatzerlöse seien, insbesondere bei langfristigen Verträgen mit signifikanten, bisher noch nicht erfassten Umsatzerlösen.⁴⁴³ Das Board hat außerdem festgestellt, dass zahlreiche Unternehmen derartige Informationen, die am Bilanzstichtag (noch) nicht erfüllte Leistungsverpflichtungen und somit den unerledigten Auftragsbestand (*backlog*) betreffen, freiwillig angeben. Normalerweise werden solche Informationen aber außerhalb des Abschlusses offengelegt und sind häufig nicht mit denen anderer Unternehmen vergleichbar, da es keine allgemeingültige Definition von *backlog* gibt.

Wie in der Grundlage für Schlussfolgerungen erläutert, verfolgt das Board mit der Aufnahme der neuen Angabepflichten in IFRS 15 die Absicht, den Abschlussadressaten zusätzliche Informationen über die folgenden Sachverhalte zur Verfügung zu stellen:

- (a) Höhe und voraussichtlicher Zeitpunkt der Umsatzerlöse, die im Zusammenhang mit den verbleibenden Leistungsverpflichtungen aus bestehenden Verträgen zu erfassen sind
- (b) Entwicklungen in Bezug auf die Höhe und den voraussichtlichen Zeitpunkt der Umsatzerlöse, die im Zusammenhang mit den verbleibenden Leistungsverpflichtungen aus bestehenden Verträgen zu erfassen sind
- (c) Risiken im Zusammenhang mit erwarteten künftigen Umsatzerlösen (so wurde z. B. darauf hingewiesen, dass Umsatzerlöse unsicherer sind, wenn ein Unternehmen erst zu einem wesentlich späteren Zeitpunkt mit der Erfüllung einer Leistungsverpflichtung rechnet)
- (d) Auswirkungen von Änderungen von Ermessensentscheidungen oder Umständen auf die Umsatzerlöse eines Unternehmens⁴⁴⁴

Diese Angaben können entweder auf quantitativer Basis (d. h. innerhalb bestimmter Zeitbänder wie zwischen einem und zwei Jahren oder zwischen zwei und drei Jahren) oder durch eine Kombination aus quantitativen und qualitativen Informationen erfolgen. Sie beziehen sich außerdem nur auf Beträge, die mit Leistungsverpflichtungen im aktuellen Vertrag im Zusammenhang stehen. Erwartete Vertragsverlängerungen, die noch nicht abgeschlossen sind und keine wesentlichen Rechte einräumen, stellen beispielsweise im aktuellen Vertrag keine Leistungsverpflichtungen dar. Entsprechend weist ein Unternehmen im Zusammenhang mit solchen Vertragsverlängerungen auch keine Beträge aus. Kommt ein Unternehmen hingegen zu dem Schluss, dass eine erwartete Vertragsverlängerung ein wesentliches Recht zum künftigen Erwerb von Gütern oder Dienstleistungen darstellt (und somit eine separate Leistungsverpflichtung begründet, siehe Abschnitt 4.6), so gibt es die dem wesentlichen Recht zurechenbare Gegenleistung für die noch nicht ausgeübten Optionen (d. h. die noch nicht erfüllte[n] Leistungsverpflichtung[en]) an.

Nicht im Transaktionspreis enthaltene Gegenleistungen sind im Wertansatz des Transaktionspreises, der den verbleibenden Leistungsverpflichtungen zugeordnet worden ist, nicht zu berücksichtigen. Der Standard schreibt allerdings qualitative Angaben dazu vor, ob Gegenleistungen nicht im Transaktionspreis und somit auch nicht in den Angaben zu den verbleibenden Leistungsverpflichtungen enthalten sind (z. B. variable Gegenleistungen, die begrenzt und somit nicht im Transaktionspreis berücksichtigt sind).

Das Board hat außerdem einen praktischen Behelf eingeräumt, wonach ein Unternehmen davon absehen kann, den Betrag der verbleibenden Leistungsverpflichtungen für Verträge mit einer erwarteten ursprünglichen Laufzeit von weniger als einem Jahr oder für Verträge, aus denen nach IFRS 15.B16 Umsatzerlöse in Höhe des Betrags erfasst werden können, den das Unternehmen in Rechnung stellen darf, offenzulegen (siehe hierzu IFRS 15.121).

⁴⁴³ Siehe IFRS 15.BC348-349.

⁴⁴⁴ Siehe IFRS 15.BC350.

10

Darstellung und Angaben



Wie in Abschnitt 7.1.4 erläutert, ermöglicht die Ausnahmenvorschrift in IFRS 15.B16 es einem Unternehmen, das Umsatzerlöse über einen bestimmten Zeitraum erfasst, den in Rechnung gestellten Betrag als Erlös zu erfassen, wenn es einen Anspruch auf Gegenleistung in einer Höhe hat, die direkt dem Wert der vom Unternehmen bereits erbrachten Leistungen für den Kunden entspricht.⁴⁴⁵ Unter diese Regelung fiel beispielsweise ein Dienstleistungsvertrag mit einer dreijährigen Laufzeit, bei dem das Unternehmen dem Kunden einen festen Betrag für jede geleistete Stunde in Rechnung stellen darf. Wendet ein Unternehmen diesen praktischen Behelf an, muss es jedoch qualitative Angaben zu dieser Tatsache machen.⁴⁴⁶

Unsere Sichtweise

Die Offenlegung erfasster Erlöse aus Leistungsverpflichtungen, die in früheren Perioden erfüllt worden sind, bedeutet für die meisten Unternehmen eine Änderung ihrer vorherigen Bilanzierungspraxis. Unternehmen müssen dafür sorgen, dass sie über die geeigneten Systeme, Richtlinien, Verfahren und internen Kontrollen verfügen, um die erforderlichen Informationen erfassen und offenlegen zu können.



Abweichende Vorgaben des FASB

In ASC 606 sind optionale Ausnahmen enthalten, die mit den in IFRS 15.121 enthaltenen optionalen praktischen Behelfen übereinstimmen. ASC 606 enthält jedoch zusätzliche optionale Ausnahmen (die IFRS 15 nicht vorsieht). Diese räumen Unternehmen die Möglichkeit ein, in bestimmten Fällen keine quantitativen Angaben über noch nicht erfüllte Leistungsverpflichtungen zu machen, schreiben aber vor, dass Unternehmen, die die neuen oder bestehenden optionalen Ausnahmen (zuvor als praktische Behelfe [*practical expedients*] bezeichnet) anwenden, den Umfang ihrer qualitativen Angaben ausweiten.

⁴⁴⁵ Siehe IFRS 15.121.

⁴⁴⁶ Siehe IFRS 15.122.



Zur Veranschaulichung der erforderlichen Angaben zitiert der Standard die folgenden Beispiele:

Auszug aus IFRS 15

Beispiel 42: Angabe des Transaktionspreises, der den verbleibenden Leistungsverpflichtungen zugeordnet wird (IFRS 15.IE212-IE219)

Am 30. Juni 20X7 schließt ein Unternehmen mit unterschiedlichen Kunden drei Verträge (Verträge A, B und C) über die Erbringung von Dienstleistungen. Jeder Vertrag hat eine nicht kündbare Laufzeit von zwei Jahren. Das Unternehmen zieht die Vorschriften der Paragraphen 120-122 des IFRS 15 heran, um zu beurteilen, ob die in jedem der Verträge enthaltenen Informationen bei der Angabe des Transaktionspreises, der den verbleibenden Leistungsverpflichtungen zum 31. Dezember 20X7 zugeordnet wird, zu berücksichtigen sind.

Vertrag A

Reinigungsleistungen müssen in den nächsten zwei Jahren üblicherweise mindestens einmal pro Monat erbracht werden. Für die erbrachten Leistungen zahlt der Kunde einen Stundenpreis von WE 25.

Da das Unternehmen für jede Stunde der Leistungserbringung einen Festbetrag berechnet, hat es gemäß Paragraph B16 des IFRS 15 das Recht, dem Kunden den Betrag in Rechnung zu stellen, der unmittelbar dem Wert der vom Unternehmen bislang erbrachten Leistungen entspricht. Demzufolge ist keine Angabe erforderlich, sofern sich das Unternehmen für die Anwendung des praktischen Behelfs in Paragraph 121(b) des IFRS 15 entscheidet.

Vertrag B

Reinigungs- und Rasenpflegeleistungen müssen in den nächsten zwei Jahren bei Bedarf an maximal vier Terminen pro Monat erbracht werden. Der Kunde zahlt einen Festpreis von WE 400 pro Monat für beide Leistungen. Das Unternehmen misst seinen Fortschritt im Hinblick auf die vollständige Erfüllung der Leistungsverpflichtung mithilfe einer zeitbasierten Methode.

Es gibt den Betrag des Transaktionspreises an, der noch nicht als Umsatzerlös erfasst wurde. Die Angabe erfolgt in einer Tabelle mit quantitativen Zeitbändern, aus der hervorgeht, wann das Unternehmen mit der Erfassung des Betrags als Umsatzerlös rechnet. Die in den Angaben offengelegten Informationen für Vertrag B lauten wie folgt:

	20X8	20X9	Summe
Aus diesem Vertrag voraussichtlich zu erfassende Umsatzerlöse zum 31. Dezember 20X7	WE 4.800*	WE 2.400**	WE 7.200

* WE 4.800 = WE 400 × 12 Monate

** WE 2.400 = WE 400 × 6 Monate



Auszug aus IFRS 15 (Fortsetzung)**Vertrag C**

Reinigungsleistungen müssen in den nächsten zwei Jahren bei Bedarf erbracht werden. Der Kunde zahlt einen Festbetrag von WE 100 pro Monat zuzüglich einer einmaligen variablen Gegenleistung in einer Bandbreite zwischen WE 0 und WE 1.000, die von einer einmaligen rechtlich vorgeschriebenen Überprüfung und Abnahme der Anlagen durch den Kunden abhängt (d. h. eines Leistungsbonus). Das Unternehmen schätzt, dass es einen Anspruch auf eine variable Gegenleistung in Höhe von WE 750 haben wird. Ausgehend von seiner Beurteilung der in Paragraph 57 des IFRS 15 aufgeführten Faktoren bezieht es seine Schätzung der variablen Gegenleistung von WE 750 in den Transaktionspreis ein, da es bei den erfassten kumulierten Umsatzerlösen höchstwahrscheinlich nicht zu einer wesentlichen Stornierung kommt. Das Unternehmen misst seinen Fortschritt im Hinblick auf die vollständige Erfüllung der Leistungsverpflichtung mithilfe einer zeitbasierten Methode.

Es gibt den Betrag des Transaktionspreises an, der noch nicht als Umsatzerlös erfasst wurde. Die Angabe erfolgt in einer Tabelle mit quantitativen Zeitbändern, aus der hervorgeht, wann das Unternehmen mit der Erfassung des Betrags als Umsatzerlös rechnet. Das Unternehmen fügt außerdem eine qualitative Analyse aller wesentlichen variablen Gegenleistungen an, die nicht in der Angabe enthalten sind. Die in den gesamten Angaben enthaltenen Informationen für Vertrag C lauten wie folgt:

	20X8	20X9	Summe
Aus diesem Vertrag voraussichtlich zu erfassende Umsatzerlöse zum 31. Dezember 20X7	WE 1.575*	WE 788**	WE 2.363

* Transaktionspreis = WE 3.150 (WE 100 × 24 Monate + WE 750 variable Gegenleistung) gleichmäßig über 24 Monate mit WE 1.575 pro Jahr erfasst

** $WE 1.575 \div 2 = WE 788$ (d. h. für 6 Monate des Jahres)

Außerdem macht das Unternehmen gemäß Paragraph 122 des IFRS 15 qualitative Angaben dazu, dass ein Teil des Leistungsbonus von der Angabe ausgenommen wurde, weil er nicht in den Transaktionspreis einbezogen war. Dieser Teil des Leistungsbonus wurde aufgrund der Vorschriften zur Begrenzung der Schätzung variabler Gegenleistungen nicht einbezogen.



Der Standard enthält außerdem ein Beispiel, wie ein Unternehmen seinen Angabepflichten gemäß IFRS 15.120(b) mithilfe qualitativer Informationen nachkommen kann (statt der quantitativen Angaben auf der Grundlage von Zeitbändern).

Auszug aus IFRS 15

Beispiel 43: Angabe des Transaktionspreises, der den verbleibenden Leistungsverpflichtungen zugeordnet wird – qualitative Angaben (IFRS 15.IE220-IE221)

Am 1. Januar 20X2 schließt ein Unternehmen mit einem Kunden einen Vertrag über den Bau eines Geschäftsgebäudes für eine feste Vergütung von WE 10 Mio. Der Bau des Gebäudes stellt eine einzige Leistungsverpflichtung dar, die von dem Unternehmen über einen bestimmten Zeitraum erfüllt wird. Zum 31. Dezember 20X2 hat das Unternehmen Umsatzerlöse in Höhe von WE 3,2 Mio. erfasst. Das Unternehmen geht davon aus, dass der Bau im Jahr 20X3, spätestens jedoch im ersten Halbjahr 20X4 abgeschlossen sein wird.

Zum 31. Dezember 20X2 gibt das Unternehmen den Betrag des Transaktionspreises an, der in seiner Angabe des den verbleibenden Leistungsverpflichtungen zugeordneten Transaktionspreises noch nicht als Umsatzerlös erfasst wurde. Außerdem gibt es eine Erklärung darüber ab, wann es mit der Erfassung dieses Betrags als Umsatzerlös rechnet. Diese Erklärung kann entweder auf quantitativer Basis unter Verwendung von Zeitbändern, die für die Laufzeit der verbleibenden Leistungsverpflichtung am besten geeignet sind, oder in Form einer qualitativen Erklärung erfolgen. Da beim Unternehmen Unsicherheit über den Zeitpunkt der Umsatzrealisierung herrscht, legt es diese Informationen qualitativ wie folgt offen:

„Zum 31. Dezember 20X2 beläuft sich der Gesamtbetrag des der verbleibenden Leistungsverpflichtung zugeordneten Transaktionspreises auf WE 6,8 Mio.; das Unternehmen wird diesen Umsatz realisieren, sobald das Gebäude fertiggestellt ist. Dies dürfte in den kommenden 12 bis 18 Monaten der Fall sein.“

Häufig gestellte Fragen

Frage 10-10: Erfüllt ein Unternehmen nicht die Kriterien für die Anwendung des praktischen Behelfs des *right to invoice* in IFRS 15.B16, kann es dann trotzdem den praktischen Behelf zur Offenlegung in Anspruch nehmen, wonach ein Unternehmen den Teil des Transaktionspreises, der der verbleibenden Leistungsverpflichtung zugeordnet wurde, nicht offenlegen muss? [TRG-Sitzung vom 13. Juli 2015, Agenda Paper 40]

Laut Ansicht der TRG-Mitglieder besagt der Standard eindeutig, dass ein Unternehmen den praktischen Behelf zur Vermeidung der Offenlegung des Teils des Transaktionspreises, der den verbleibenden Leistungsverpflichtungen zugeordnet wurde, nur bei Verträgen anwenden darf, (a) deren erwartete ursprüngliche Laufzeit maximal ein Jahr beträgt oder (b) welche die Kriterien für die Anwendung des praktischen Behelfs in IFRS 15.B16 erfüllen. Wenn ein Vertrag nicht wenigstens eines dieser Kriterien erfüllt, so ist das Unternehmen verpflichtet, die nach IFRS 15.120 geforderten Angaben zu den verbleibenden Leistungsverpflichtungen zu

machen. Allerdings kann es nach diesen Vorschriften qualitative Angaben zu den Gegenleistungen machen, die nicht im Transaktionspreis enthalten sind, z. B. zum geschätzten Betrag der begrenzten variablen Gegenleistung.

Interessierte Parteien haben gefragt, ob ein Unternehmen auch dann diesen praktischen Behelf in Anspruch nehmen kann, wenn es feststellt, dass es die Kriterien für die Anwendung des Behelfs in IFRS 15.B16 nicht erfüllt, z. B. weil im Vertrag eine substantielle Mindestzahlung oder ein Mengenrabatt vereinbart wurde.

10.5.2 Wesentliche Ermessensentscheidungen

Der Standard schreibt insbesondere vor, dass Unternehmen im Anhang die wesentlichen rechnungslegungsbezogenen Schätzungen und Ermessensentscheidungen (einschließlich aller Änderungen dieser Ermessensentscheidungen) anzugeben haben, die bei der Ermittlung des Transaktionspreises, der Zuordnung des Transaktionspreises zu den Leistungsverpflichtungen und der Feststellung, wann Leistungsverpflichtungen erfüllt sind, erstellt bzw. getroffen wurden.

Die IFRS enthalten allgemeine Angabepflichten für die wesentlichen rechnungslegungsbezogenen Schätzungen und Ermessensentscheidungen von Unternehmen. Wie in der Grundlage für Schlussfolgerungen zu IFRS 15 ausgeführt, hat sich das Board entschlossen, in Bezug auf Schätzungen und Ermessensentscheidungen zur Bestimmung des Betrags und Erfassungszeitpunkts von Umsatzerlösen zusätzliche Angabepflichten festzulegen, da die Abschlussadressaten den Umsatzerlösen eine große Bedeutung beimessen.⁴⁴⁷ Diese im Folgenden näher erläuterten Angabepflichten gehen über die in IAS 1 enthaltenen allgemeinen Anforderungen für wesentliche Ermessensentscheidungen und rechnungslegungsbezogene Schätzungen hinaus.⁴⁴⁸

Bestimmung des Zeitpunkts der Erfüllung der Leistungsverpflichtungen

IFRS 15 schreibt vor, dass Unternehmen Angaben zu wesentlichen Ermessensentscheidungen machen müssen, die sie bei der Ermittlung des Zeitpunkts der Erfüllung der Leistungsverpflichtungen getroffen haben. Die Angaben zu Leistungsverpflichtungen, die über einen bestimmten Zeitraum erfüllt werden, unterscheiden sich von denen zu Leistungsverpflichtungen, die zu einem bestimmten Zeitpunkt erfüllt werden. Die Zielsetzung ist jedoch vergleichbar: die

Offenlegung der Ermessensentscheidungen, die zur Ermittlung des Zeitpunkts der Erlöserfassung getroffen wurden. Dazu haben Unternehmen die folgenden Angaben zu machen:

Auszug aus IFRS 15

124. Bei Leistungsverpflichtungen, die ein Unternehmen über einen bestimmten Zeitraum erfüllt, ist Folgendes anzugeben:

- (a) nach welchen Methoden Erlöse erfasst werden (beispielsweise eine Beschreibung der verwendeten Output- oder Input-Methoden samt der Art und Weise ihrer Anwendung); und
- (b) warum die verwendeten Methoden ein getreues Bild der Übertragung der Güter oder Dienstleistungen vermitteln.

125. Bei Leistungsverpflichtungen, die zu einem bestimmten Zeitpunkt erfüllt werden, hat das Unternehmen anzugeben, welche signifikanten Ermessensentscheidungen es bei der Beurteilung des Zeitpunkts, zu dem der Kunde die Verfügungsgewalt über das Gut oder die Dienstleistung erlangt hat, getroffen hat.

Gelangt ein Unternehmen zu dem Schluss, dass eine Leistungsverpflichtung über einen bestimmten Zeitraum erfüllt wird, so hat es gemäß IFRS 15 für die betreffende Leistungsverpflichtung die Methode zur Erlöserfassung auszuwählen, welche die Übertragung der Güter oder Dienstleistungen durch das Unternehmen am besten widerspiegelt. Diese Methode hat es offenzulegen.

Es sei angenommen, dass ein Unternehmen mit einem Kunden einen Vertrag über die Renovierung eines mehrstöckigen Gebäudes abschließt. Die Arbeiten werden voraussichtlich zwei Jahre in Anspruch nehmen. Das Unternehmen kommt zu dem Schluss, dass die zugesagte Renovierung eine einzige Leistungsverpflichtung darstellt, die über einen bestimmten

⁴⁴⁷ Siehe IFRS 15.BC355.

⁴⁴⁸ Siehe IAS 1.122-133.



Zeitraum erfüllt wird, und beschließt, den Leistungsfortschritt unter Anwendung einer Methode auf der Basis der angefallenen Kosten zu ermitteln. Es legt offen, welche Methode es anwendet, wie diese auf den Vertrag angewendet wird und weshalb sie ein getreues Bild der Übertragung der Güter oder Dienstleistungen vermittelt.

Gelangt das Unternehmen zu dem Schluss, dass eine Leistungsverpflichtung zu einem bestimmten Zeitpunkt erfüllt wird, so hat es gemäß dem Standard die wesentlichen Ermessensentscheidungen offenzulegen, die bei der Beurteilung des Zeitpunkts, zu dem der Kunde die Verfügungsgewalt über das Gut oder die Dienstleistung erlangt hat, getroffen wurden. So muss es beispielsweise zur Bestimmung des Zeitpunkts des Übergangs der Verfügungsgewalt die in IFRS 15.38 aufgeführten Indikatoren für die Übertragung der Verfügungsgewalt berücksichtigen und die wesentlichen im Rahmen dieser Ermittlung getroffenen Ermessensentscheidungen offenlegen.

Bestimmung des Transaktionspreises und der Beträge, die auf die Leistungsverpflichtungen aufgeteilt werden

Bei der Schätzung der Transaktionspreise für ihre Verträge müssen Unternehmen häufig wesentliche Ermessensentscheidungen treffen, insbesondere wenn diese Schätzungen variable Gegenleistungen enthalten.

Darüber hinaus können für die Aufteilung des Transaktionspreises, einschließlich der Schätzung der Einzelveräußerungspreise, wesentliche Ermessensentscheidungen erforderlich sein. So müssen Unternehmen bei der Beurteilung, ob sich aus einer Option eines Kunden ein wesentliches Recht ergibt (siehe Abschnitt 4.6), und bei der Schätzung der Einzelveräußerungspreise für diese wesentlichen Rechte wahrscheinlich Ermessensentscheidungen treffen.

Angesichts des hohen Stellenwerts, den die Abschlussadressaten den Umsatzerlösen beimessen, schreibt der Standard die folgenden qualitativen Angaben zu den Methoden, Inputs und Annahmen vor, die bei der Erstellung des Jahresabschlusses verwendet wurden:⁴⁴⁹

Auszug aus IFRS 15

126. Ein Unternehmen hat Angaben zu den Methoden, Inputs und Annahmen zu machen, die herangezogen werden, um

- (a) den Transaktionspreis zu bestimmen; dies umfasst u. a. die Schätzung der variablen Gegenleistung, die Anpassung der Gegenleistung um den Zeitwert des Geldes und die Bewertung nicht zahlungswirksamer Gegenleistungen;
- (b) zu beurteilen, ob eine Schätzung der variablen Gegenleistung begrenzt ist;
- (c) den Transaktionspreis zuzuordnen; dies umfasst die Schätzung der Einzelveräußerungspreise zugesagter Güter oder Dienstleistungen und gegebenenfalls die Zuordnung von Preisnachlässen und variablen Gegenleistungen zu einem spezifischen Teil des Vertrags; und
- (d) Rücknahme-, Erstattungs- und ähnliche Verpflichtungen zu bewerten.

Unsere Sichtweise

Die Offenlegung von Angaben zu den Methoden, Inputs und Annahmen, die Unternehmen zur Bestimmung und Aufteilung des Transaktionspreises verwenden, bedeutete für einige von ihnen eine Änderung ihrer Bilanzierungspraxis. Unternehmen mit sehr unterschiedlichen Verträgen müssen sicherstellen, dass sie über die notwendigen Prozesse und Verfahren verfügen, um alle verwendeten Methoden, Inputs und Annahmen zu berücksichtigen, die bei der Bestimmung des Transaktionspreises und dessen Aufteilung auf die entsprechenden Leistungsverpflichtungen zum Tragen kamen.

⁴⁴⁹ Siehe IFRS 15.BC355.

Darstellung und Angaben

10.5.3 Aktivierte Kosten, die im Rahmen der Vertragsanbahnung oder der Vertragserfüllung entstehen

Wie in Abschnitt 9.3 erläutert, enthält der Standard Bilanzierungsvorschriften für Kosten, die einem Unternehmen im Rahmen der Anbahnung und Erfüllung eines Vertrags über die Lieferung von Gütern oder die Erbringung von Dienstleistungen an einen Kunden entstehen. Gemäß IFRS 15 müssen Unternehmen Informationen über diese Vermögenswerte offenlegen, damit die Abschlussadressaten die Arten der aktivierten Kosten und die Methoden, mit denen diese anschließend abgeschrieben oder wertgemindert werden, nachvollziehen können. Daraus ergeben sich die folgenden Angabepflichten:

Auszug aus IFRS 15

127. Ein Unternehmen hat darzulegen,

- (a) welche Ermessensentscheidungen es getroffen hat, um die Höhe der Kosten zu bestimmen, die (gemäß Paragraph 91 oder 95) bei der Anbahnung oder Erfüllung eines Vertrags mit einem Kunden entstanden sind; und
- (b) nach welcher Methode es verfährt, um für jede Berichtsperiode den Abschreibungsbetrag zu bestimmen.

128. Ein Unternehmen hat alles Folgende anzugeben:

- (a) die Schlussalden der bei Anbahnung oder Erfüllung eines Vertrags mit einem Kunden (gemäß Paragraph 91 oder 95) aktivierten Kosten, aufgeschlüsselt nach den wichtigsten Vermögenswertkategorien (z. B. Kosten für die Vertragsanbahnung, Vorvertragskosten und Einrichtungskosten); und
- (b) die Höhe der Abschreibungsbeträge sowie alle etwaigen in der Berichtsperiode erfassten Wertminderungsaufwendungen.

Unternehmen müssen die Ermessensentscheidungen offenlegen, die sie getroffen haben, um die Höhe der Kosten zu ermitteln, die bei der Anbahnung oder Erfüllung von Ver-

trägen mit Kunden entstanden sind und die Voraussetzungen für eine Aktivierung erfüllen. Außerdem haben sie anzugeben, welche Abschreibungsmethode sie auf die erfassten Vermögenswerte angewandt haben. In Bezug auf Vertragsanbahnungskosten muss beispielsweise ein Unternehmen, das bei jeder Vertragsunterzeichnung Provisionskosten aktiviert, die Ermessensentscheidungen erläutern, die es bei der Feststellung getroffen hat, inwieweit die Provisionskosten als Vertragsanbahnungskosten anzusehen sind. Außerdem hat es zu beschreiben, wie es bei der Ermittlung der Abschreibungsperiode vorgegangen ist.

Häufig gestellte Fragen

Frage 10-11: Wie hat ein Unternehmen aktivierte Vertragskosten und deren Abschreibung in der Bilanz, in der Gewinn- und Verlustrechnung und im sonstigen Ergebnis darzustellen?

Siehe hierzu die Antwort auf Frage 9-23 in Abschnitt 9.3.3.

10.5.4 Praktische Behelfe

Der Standard erlaubt Unternehmen die Anwendung mehrerer praktischer Behelfe. In Bezug auf die folgenden beiden praktischen Behelfe enthält IFRS 15.129 Angabepflichten: (a) den praktischen Behelf in IFRS 15.63 im Zusammenhang mit der Beurteilung, ob eine wesentliche Finanzierungskomponente vorliegt (siehe Abschnitt 5.5), und (b) den praktischen Behelf in IFRS 15.94, nach dem bestimmte zusätzliche Kosten, die bei Anbahnung eines Vertrags mit einem Kunden entstanden sind, bei ihrem Entstehen als Aufwand erfasst werden können (siehe Abschnitt 9.3.1).

Des Weiteren müssen Unternehmen die Anwendung des praktischen Behelfs zur Offenlegung gemäß IFRS 15.121 angeben (dieser gestattet es einem Unternehmen, Informationen über noch nicht erfüllte Leistungsverpflichtungen nicht anzugeben, wenn eine der Bedingungen dieses Paragraphen erfüllt ist; siehe Abschnitt 10.5.1). IFRS 15 sieht weitere praktische Behelfe vor. Unternehmen müssen die Angabevorschriften aller sonstigen von ihnen angewendeten praktischen Behelfe sorgfältig prüfen.



10.6 Übergangsvorschriften im Hinblick auf die Angabepflichten

IFRS 15 ist rückwirkend anzuwenden. Allerdings gestattet das Board entweder einen vollständigen rückwirkenden Ansatz, bei dem der Standard auf alle dargestellten Perioden anzuwenden ist, oder einen modifizierten rückwirkenden Ansatz. Die Übergangsvorschriften zu den Angabepflichten unterscheiden sich in Abhängigkeit von der gewählten Übergangsmethode. In Abschnitt 1.3 werden die Übergangsregelungen auch im Hinblick auf die Angabepflichten detailliert erläutert.

10.7 Angaben in Zwischenberichten

IAS 34 schreibt Angaben zur Aufgliederung von Umsatzerlösen vor, die mit den Vorschriften des IFRS 15 für Jahresabschlüsse in Einklang stehen.⁴⁵⁰ Siehe Abschnitt 10.5.1 für weitere Erläuterungen zu dieser Angabevorschrift und Abschnitt 1.3.3 hinsichtlich der Offenlegungspflichten in Zwischenberichtsperioden im Jahr der erstmaligen Anwendung.

Zwar findet keine der übrigen für Jahresabschlüsse geltenden Angabepflichten des IFRS 15 auf verkürzte Zwischenabschlüsse Anwendung, Unternehmen müssen jedoch die allgemeinen Vorschriften des IAS 34 anwenden. So hat ein Unternehmen beispielsweise ausreichende Informationen darzustellen, um die Ereignisse und Geschäftsvorfälle zu erläutern, die für das Verständnis der Veränderungen erheblich sind, die seit Ende des letzten Geschäftsjahres bei der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens eingetreten sind.⁴⁵¹ Mit den Informationen über diese Ereignisse und Geschäftsvorfälle sind die im letzten Geschäftsbericht enthaltenen einschlägigen Informationen zu aktualisieren. In IAS 34 wird eine nicht abschließende Liste von Ereignissen und Geschäftsvorfällen aufgeführt, die angegeben werden müssen, wenn sie von erheblicher Bedeutung sind. Diese Aufzählung enthält die Erfassung eines Aufwands aus der Wertminderung von Vermögenswerten aus Verträgen mit Kunden sowie die Aufhebung solcher Wertminderungsaufwendungen.⁴⁵²



Abweichende Vorgaben des FASB

Es gibt bezüglich der für die Zwischenberichterstattung erforderlichen Angaben Unterschiede zwischen IFRS und US-GAAP.

Während das IASB für die Zwischenberichterstattung lediglich eine Aufgliederung der Umsatzerlöse verlangt, schreibt das FASB für Zwischenabschlüsse quantitative Angaben zu den Umsatzerlösen vor, die denen in Abschlüssen für die ganze Jahresperiode entsprechen.



⁴⁵⁰ Siehe IAS 34.16A(I).

⁴⁵¹ Siehe IAS 34.15.

⁴⁵² Siehe IAS 34.15B.



Anhang A: Auszug aus der IFRS-Checkliste für angabepflichtige Informationen von EY

Angabe erfolgt
Ja Nein N/A

IFRS 15 Erlöse aus Verträgen mit Kunden

IFRS 15 *Erlöse aus Verträgen mit Kunden* ist mit wenigen Ausnahmen auf alle Verträge mit Kunden anwendbar und auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2018 beginnen.

Übergang auf IFRS 15

IFRS 15.C3

IFRS 15 ist unter Heranziehung einer der beiden folgenden Methoden anzuwenden:
a. rückwirkende Anwendung auf jede in Übereinstimmung mit IAS 8 *Rechnungslegungsmethoden, Änderungen von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen und Fehler* dargestellte frühere Berichtsperiode, vorbehaltlich der in IFRS 15.C5 genannten praktischen Behelfe
oder
b. rückwirkende Anwendung mit einer Erfassung der kumulierten Anpassungsbeträge aus der erstmaligen Anwendung zum Zeitpunkt der Erstanwendung gemäß IFRS 15.C7-C8

IFRS 15.C2

Für Zwecke der Übergangsvorschriften des IFRS 15
a. ist der Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung der Beginn der Berichtsperiode, in der ein Unternehmen IFRS 15 zum ersten Mal anwendet;
b. ist ein erfüllter Vertrag ein Vertrag, in Bezug auf den das Unternehmen alle Güter oder Dienstleistungen übertragen hat, die in Übereinstimmung mit IAS 11 *Fertigungsaufträge*, IAS 18 *Umsatzerlöse* und den dazugehörigen Interpretationen identifiziert worden sind.

IFRS 15.C1

Wendet ein Unternehmen IFRS 15 in seinem IFRS-Abschluss für eine vor dem 1. Januar 2018 beginnende Periode an, so gibt es dies an.

■ ■ ■

Vollständiger rückwirkender Ansatz

IFRS 15.C3(a)
IAS 8.22

Falls das Unternehmen IFRS 15 rückwirkend gemäß IFRS 15.C3(a) anwendet, stellt es die Anpassung des Eröffnungsbilanzwerts eines jeden Eigenkapitalbestandteils für die früheste dargestellte Periode sowie die sonstigen vergleichenden Beträge für jede frühere dargestellte Periode so dar, als ob es die neue Rechnungslegungsmethode stets angewandt hätte.

■ ■ ■

IAS 8.28

Falls die erstmalige Anwendung des IFRS 15 Auswirkungen auf die Berichtsperiode oder eine frühere dargestellte Periode hat oder derartige Auswirkungen haben könnte, es sei denn, die Ermittlung des Korrekturbetrags wäre undurchführbar, oder falls die erstmalige Anwendung Auswirkungen auf künftige Perioden haben könnte, gibt das Unternehmen Folgendes an:

- a. den Titel des IFRS
- b. falls zutreffend, dass die Rechnungslegungsmethode in Übereinstimmung mit den Übergangsvorschriften geändert wird
- c. die Art der Änderung der Rechnungslegungsmethode
- d. falls zutreffend, eine Beschreibung der Übergangsvorschriften
- e. falls zutreffend, die Übergangsvorschriften, die eventuell eine Auswirkung auf künftige Perioden haben könnten
- f. den Korrekturbetrag für die Berichtsperiode sowie deren unmittelbar vorangehende Berichtsperiode für jeden einzelnen betroffenen Posten des Abschlusses und, sofern IAS 33 Anwendung findet, für das unverwässerte und verwässerte Ergebnis je Aktie, soweit durchführbar

■ ■ ■
■ ■ ■

■ ■ ■
■ ■ ■
■ ■ ■

■ ■ ■

IAS 33.2

IFRS 15.C4
IAS 8.28(f)

Ungeachtet der Vorschriften in IAS 8.28 muss ein Unternehmen, das IFRS 15 erstmals anwendet, nur die gemäß IAS 8.28(f) geforderten quantitativen Informationen für die Periode, die der Erstanwendung des IFRS 15 unmittelbar vorangeht (die „unmittelbar vorangehende Periode“), angeben und nur dann, wenn es IFRS 15 in Übereinstimmung mit IFRS 15.C3(a) rückwirkend anwendet. Einem Unternehmen steht es frei, diese Angaben auch für die aktuelle Berichtsperiode oder für jede frühere Vergleichsperiode im Abschluss zu machen.

- g. den Korrekturbetrag, sofern durchführbar, im Hinblick auf Perioden vor denjenigen, die ausgewiesen werden
- h. sofern eine rückwirkende Anwendung für eine bestimmte frühere Periode oder aber für Perioden, die vor den ausgewiesenen Perioden liegen, undurchführbar ist, Darstellung der Umstände, die zu jenem Zustand geführt haben, unter Angabe, wie und ab wann die Änderung der Rechnungslegungsmethode angewandt wurde

☐ ☐ ☐

☐ ☐ ☐

In den Abschlüssen späterer Perioden müssen diese Angaben nicht wiederholt werden.

IFRS 15.C6

Das Unternehmen macht die beiden folgenden Angaben zu den von ihm gemäß IFRS 15.C5 in Anspruch genommenen praktischen Behelfen:

- a. die in Anspruch genommenen praktischen Behelfe
- b. eine qualitative Beurteilung der erwarteten Auswirkungen, die sich aus der Inanspruchnahme der einzelnen praktischen Behelfe ergeben, soweit dies nach vernünftigem Ermessen möglich ist

☐ ☐ ☐

☐ ☐ ☐

IFRS 15.C5

Ein Unternehmen kann bei rückwirkender Anwendung des IFRS 15 gemäß IFRS 15.C3(a) eine oder mehrere der folgenden praktischen Behelfe in Anspruch nehmen:

- a. Bei erfüllten Verträgen muss das Unternehmen Verträge, die entweder (i) innerhalb desselben Geschäftsjahres beginnen und enden oder (ii) zu Beginn der frühesten dargestellten Periode erfüllt sind, nicht neu bewerten.
- b. Bei erfüllten Verträgen, die eine variable Gegenleistung beinhalten, kann das Unternehmen den Transaktionspreis zum Zeitpunkt der Vertragserfüllung ansetzen und muss nicht die Beträge der variablen Gegenleistung in den Vergleichszeiträumen schätzen.
- c. Wenn ein Unternehmen die Änderungen an IFRS 15 vorzeitig anwendet, muss es Verträge, die vor dem Beginn der frühesten dargestellten Periode geändert wurden, im Hinblick auf diese Vertragsänderungen gemäß IFRS 15.20-21 nicht rückwirkend neu beurteilen. Stattdessen hat es die Gesamtauswirkung aller Änderungen, die vor dem Beginn der frühesten dargestellten Periode eingetreten sind, zu berücksichtigen, wenn es (i) die erfüllten und nicht erfüllten Leistungsverpflichtungen ermittelt, (ii) den Transaktionspreis bestimmt und (iii) den Transaktionspreis auf die erfüllten und nicht erfüllten Leistungsverpflichtungen verteilt.
- d. Das Unternehmen ist nicht verpflichtet, für alle vor dem Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung dargestellten Berichtszeiträume den Betrag des Transaktionspreises, der den verbleibenden Leistungsverpflichtungen zugeordnet wurde, offenzulegen oder eine Erklärung abzugeben, wann es mit der Erfassung dieses Betrags als Umsatzerlös rechnet (siehe IFRS 15.120).

Modifizierter rückwirkender Ansatz

IFRS 15.C8
IFRS 15.C3(b)

Wenn IFRS 15 in Übereinstimmung mit IFRS 15.C3(b) rückwirkend angewendet wird, macht das Unternehmen die beiden folgenden Angaben in Berichtsperioden der erstmaligen Anwendung:

- a. für jeden einzelnen betroffenen Abschlussposten den aus der Anwendung dieses Standards resultierenden Anpassungsbetrag, der sich im Vergleich zu den vor der Änderung geltenden Bestimmungen in IAS 11, IAS 18 und den dazugehörigen Interpretationen ergibt
- b. eine Erläuterung der Gründe für die in IFRS 15.C8(a) identifizierten signifikanten Änderungen

■ ■ ■

■ ■ ■

IFRS 15.C7

Beschließt ein Unternehmen, IFRS 15 in Übereinstimmung mit IFRS 15.C3(b) rückwirkend anzuwenden, muss es den kumulierten Effekt der erstmaligen Anwendung des IFRS 15 zum Zeitpunkt der Erstanwendung als Anpassung des Eröffnungsbilanzwerts der Gewinnrücklage (oder anderer angemessener Eigenkapitalbestandteile) erfassen. Nach dieser Übergangsmethode muss ein Unternehmen IFRS 15 rückwirkend nur auf solche Verträge anwenden, die zum Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung (z. B. 1. Januar 2018 für ein Unternehmen, dessen Geschäftsjahr am 31. Dezember endet) noch nicht erfüllt sind. Ein Unternehmen, das die Änderungen zu IFRS 15 vorzeitig anwendet, kann sich dafür entscheiden, IFRS 15 nur auf solche Verträge rückwirkend anzuwenden, die zum Zeitpunkt der Erstanwendung nicht erfüllt sind, ist dazu jedoch nicht verpflichtet.

IFRS 15.C7A

Wenn das Unternehmen die Änderungen zu IFRS 15 vorzeitig anwendet und den praktischen Behelf gemäß IFRS 15.C7A in Anspruch nimmt, macht es die nach IFRS 15.C6 erforderlichen folgenden Angaben:

- a. die in Anspruch genommenen praktischen Behelfe
- b. eine qualitative Beurteilung der erwarteten Auswirkungen, die sich aus der Inanspruchnahme der einzelnen praktischen Behelfe ergeben, soweit dies nach vernünftigem Ermessen möglich ist

■ ■ ■

■ ■ ■

IFRS 15.C7A

Ein Unternehmen, das IFRS 15 gemäß IFRS 15.C3(b) rückwirkend anwendet, kann auch auf den folgenden praktischen Behelf zurückgreifen:

Bei Verträgen, die vor Beginn der frühesten dargestellten Periode geändert wurden, muss das Unternehmen keine rückwirkende Neubewertung gemäß IFRS 15.20-21 vornehmen, um den Vertragsänderungen Rechnung zu tragen. Stattdessen hat es in den nachstehend genannten Fällen die aggregierte Auswirkung sämtlicher vor Beginn der frühesten dargestellten Periode vorgenommenen Änderungen zu berücksichtigen, wenn es (i) ermittelt, welche Leistungsverpflichtungen erfüllt und welche nicht erfüllt sind, (ii) den Transaktionspreis bestimmt und (iii) den Transaktionspreis den erfüllten und nicht erfüllten Leistungsverpflichtungen zuordnet. Unternehmen können den genannten praktischen Behelf in Anspruch nehmen, und zwar

- a. entweder für alle Vertragsänderungen, die vor dem Beginn der frühesten dargestellten Periode eingetreten sind, oder
- b. für alle Vertragsänderungen, die vor dem Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung eingetreten sind.

Nimmt ein Unternehmen diesen praktischen Behelf in Anspruch, hat es diesen einheitlich auf alle Verträge anzuwenden.

IFRS-Erstanwender

IFRS 1.D34
IFRS 15.C6

Wenn ein Unternehmen den IFRS 15 in der Übergangsphase zu IFRS anwendet, macht es die folgenden, zu sämtlichen vom Unternehmen angewendeten praktischen Behelfen des IFRS 15.C5 erforderlichen Angaben:

- die in Anspruch genommenen praktischen Behelfe
- eine qualitative Beurteilung der erwarteten Auswirkungen, die sich aus der Inanspruchnahme der einzelnen praktischen Behelfe ergeben, soweit dies nach vernünftigem Ermessen möglich ist



IFRS 1.D34-35

Ein erstmaliger Anwender kann die Übergangsvorschriften des IFRS 15.C5 anwenden. In diesem Fall ist unter dem Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung der Beginn der Berichtsperiode zu verstehen, in der das Unternehmen die IFRS erstmals anwendet. Beschließt ein erstmaliger Anwender, diese Übergangsvorschriften anzuwenden, muss er auch IFRS 15.C6 anwenden.

Ein erstmaliger Anwender ist nicht verpflichtet, Verträge, die vor der frühesten dargestellten Periode erfüllt wurden, neu zu bewerten. Ein erfüllter Vertrag ist ein Vertrag, in Bezug auf den das Unternehmen alle Güter oder Dienstleistungen übertragen hat, die in Übereinstimmung mit den vorher geltenden Rechnungslegungsgrundsätzen identifiziert wurden.

Darstellung

IFRS 15.105

Das Unternehmen weist jeden unbedingten Anspruch auf den Erhalt einer Gegenleistung gesondert von Vertragsvermögenswerten als Forderung aus.



IFRS 15.108

Eine Forderung ist der unbedingte Anspruch eines Unternehmens auf den Erhalt einer Gegenleistung. Ein unbedingter Anspruch auf Erhalt einer Gegenleistung liegt vor, wenn die Fälligkeit automatisch durch Zeitablauf eintritt. So würde ein Unternehmen beispielsweise selbst dann eine Forderung ansetzen, wenn es derzeit keinen Anspruch auf Bezahlung hat, der Betrag zu einem künftigen Zeitpunkt aber rückerstattet werden muss. Die Forderung muss nach IFRS 9 bilanziert werden.

IFRS 15.108

Das Unternehmen weist beim erstmaligen Ansatz einer Forderung aus einem Vertrag mit einem Kunden alle etwaigen Unterschiede zwischen der Bewertung der Forderung gemäß IFRS 9 und dem entsprechenden Erlös als Aufwand (beispielsweise als Wertminderungsaufwand) aus.



IFRS 15.107

Falls das Unternehmen seinen vertraglichen Verpflichtungen durch Übertragung von Gütern oder Dienstleistungen auf einen Kunden nachkommt, bevor dieser eine Gegenleistung zahlt oder diese fällig gestellt wird, weist es den Vertrag abzüglich aller als Forderung ausgewiesenen Beträge als Vertragsvermögenswert aus.



IFRS 15.107

Ein Vertragsvermögenswert ist der Anspruch eines Unternehmens auf den Erhalt einer Gegenleistung im Austausch für Güter oder Dienstleistungen, die es auf einen Kunden übertragen hat. Der Vertragsvermögenswert muss nach IFRS 9 auf eine Wertminderung hin überprüft werden. Bei einem Vertragsvermögenswert ist die Wertminderung auf die gleiche Weise zu bewerten, darzustellen und anzugeben wie bei einem in den Anwendungsbereich des IFRS 9 fallenden finanziellen Vermögenswert; siehe auch IFRS 15.113(b).

IFRS 15.106 Falls ein Kunde eine Gegenleistung entrichtet oder das Unternehmen einen unbedingten Anspruch auf Erhalt einer Gegenleistung (d. h. eine Forderung) hat, bevor das Unternehmen Güter oder Dienstleistungen auf den Kunden überträgt, weist es den Vertrag als Vertragsverbindlichkeit aus, wenn die Zahlung geleistet oder fällig wird (je nachdem, was zuerst eintritt). ■ ■ ■

IFRS 15.106 Eine Vertragsverbindlichkeit ist die Verpflichtung eines Unternehmens, Güter oder Dienstleistungen auf einen Kunden zu übertragen, für die es von diesem eine Gegenleistung erhalten (bzw. noch zu erhalten) hat.

IFRS 15.109 Falls das Unternehmen eine andere Bezeichnung für einen Vertragsvermögenswert verwendet, veröffentlicht es ausreichende Informationen, damit Abschlussadressaten zwischen Forderungen und Vertragsvermögenswerten unterscheiden können. ■ ■ ■

IFRS 15.109 Nach IFRS 15 sind Unternehmen nicht verpflichtet, die in diesem Standard verwendeten Begriffe „Vertragsvermögenswert“ oder „Vertragsverbindlichkeit“ in der Bilanz für diese Posten zu verwenden.

Das Vorhandensein einer signifikanten Finanzierungskomponente im Vertrag

IFRS 15.65 Das Unternehmen weist die Effekte aus der Finanzierung (Zinserträge oder -aufwendungen) getrennt von den Erlösen aus Verträgen mit Kunden in der Gesamtergebnisrechnung aus. ■ ■ ■

IFRS 15.65 Zinserträge und -aufwendungen werden nur erfasst, wenn ein Vertragsvermögenswert (oder eine Forderung) oder eine Vertragsverbindlichkeit bei der Bilanzierung eines Vertrags mit einem Kunden erfasst wird.

Verkauf mit Rückgaberecht

IFRS 15.B25 Das Unternehmen weist einen Vermögenswert für sein Recht, Produkte bei Begleichung der Rückerstattungsverbindlichkeit vom Kunden zurückzuerhalten, gesondert von der Rückerstattungsverbindlichkeit aus. ■ ■ ■

IFRS 15.B25 Ein Vermögenswert, der für das Recht eines Unternehmens, Produkte bei Begleichung der Rückerstattungsverbindlichkeit vom Kunden zurückzuerhalten, ausgewiesen wird, wird bei seinem erstmaligen Ansatz unter Bezugnahme auf den vorherigen Buchwert des Produkts (z. B. Vorräte) abzüglich der erwarteten Kosten für die Zurückerhaltung der Produkte bewertet (einschließlich potenzieller Wertminderungen der zurückerhaltenen Produkte). Am Ende jeder Berichtsperiode muss das Unternehmen die Bewertung des Vermögenswerts unter Berücksichtigung der geänderten Erwartungen im Hinblick auf die zurückzugebenden Produkte korrigieren.

Angabepflichten

IFRS 15.110

Das Ziel der Angabevorschriften in IFRS 15 ist, dass ein Unternehmen ausreichende Informationen vorlegt, sodass sich die Abschlussadressaten ein Bild von Art, Höhe, Zeitpunkt und Unsicherheit von Erlösen und Zahlungsströmen aus Verträgen mit Kunden machen können.

IFRS 15.111

Das Unternehmen hat den zur Erfüllung der Angabepflichten notwendigen Detaillierungsgrad und den Stellenwert, der den jeweiligen Angabevorschriften beizumessen ist, zu berücksichtigen. Es hat seine Angaben in aggregierter oder disaggregierter Form vorzulegen, sodass nützliche Informationen weder durch eine zu große Fülle unwesentlicher Informationen noch durch eine Zusammenfassung von Posten mit substantiell unterschiedlichen Merkmalen verschleiert werden.

IFRS 15.112

Ein Unternehmen muss keine Informationen gemäß IFRS 15 veröffentlichen, wenn es diese bereits gemäß einem anderen Standard offengelegt hat.

IFRS 15.110

Das Unternehmen macht qualitative und quantitative Angaben zu den folgenden Sachverhalten, um das in IFRS 15.110 angegebene Ziel zu erreichen:

- a. zu seinen Verträgen mit Kunden (siehe IFRS 15.113-122)
- b. zu allen wesentlichen Ermessensentscheidungen (einschließlich aller etwaigen Änderungen dieser Ermessensentscheidungen), die es bei der Anwendung des IFRS 15 auf diese Verträge getroffen hat (siehe IFRS 15.123-126)
- c. zu sämtlichen gemäß IFRS 15.91 oder IFRS 15.95 aktivierten Kosten, die im Rahmen der Vertragsanbahnung oder im Zusammenhang mit der Erfüllung eines Vertrags mit einem Kunden entstanden sind (siehe IFRS 15.127-128)



Verträge mit Kunden

IFRS 15.113

Das Unternehmen gibt die folgenden Beträge für die Berichtsperiode an, es sei denn, sie werden in Übereinstimmung mit anderen Standards in der Gesamtergebnisrechnung gesondert dargestellt:

- a. Erlöse aus Verträgen mit Kunden, die das Unternehmen getrennt von anderen Erlösquellen ausweisen muss
- b. alle (gemäß IFRS 9) erfassten Wertminderungsaufwendungen auf alle Forderungen oder Vertragsvermögenswerte aus den Verträgen des Unternehmens mit Kunden, die das Unternehmen getrennt von den Wertminderungsaufwendungen aus anderen Verträgen erfassen muss



Aufgliederung von Erlösen

IFRS 15.114

Das Unternehmen untergliedert Erlöse aus Verträgen mit Kunden nach Kategorien, die zeigen, wie Art, Betrag, Zeitpunkt und Unsicherheit von Erlösen und Zahlungsflüssen von wirtschaftlichen Faktoren beeinflusst werden.



IFRS 15.B87

IFRS 15.114 schreibt vor, dass Unternehmen Erlöse aus Verträgen mit Kunden nach Kategorien untergliedern müssen, die den Einfluss wirtschaftlicher Faktoren auf Art, Höhe, Zeitpunkt und Unsicherheit von Erlösen und Zahlungsströmen widerspiegeln. Inwieweit Erlöse eines Unternehmens für Zwecke dieser Angabevorschrift untergliedert werden, hängt folglich von den Tatsachen und Umständen der Verträge des Unternehmens mit Kunden ab. Um das in IFRS 15.114 vorgeschriebene Ziel der Aufgliederung von Erlösen zu erfüllen, müssen Unternehmen unter Umständen mehr als einen Kategorientyp verwenden, für andere Unternehmen reicht hier möglicherweise einer.

IFRS 15.B88

Wenn ein Unternehmen den Typ der Kategorie (oder der Kategorien) wählt, den es für die Aufgliederung seiner Erlöse verwenden will, muss es berücksichtigen, wie es seine Erlöse für andere Zwecke darstellt. Dazu zählen die folgenden Punkte:

- a. Angaben außerhalb des Abschlusses (beispielsweise in Gewinnmeldungen, Jahresberichten oder Präsentationen für Anleger)
- b. Angaben, die zur Beurteilung der Finanz- und Ertragslage von Geschäftssegmenten regelmäßig von demjenigen überprüft werden, der im Unternehmen die maßgeblichen Entscheidungen trifft
- c. andere Angaben, die mit den in IFRS 15.B88(a) und (b) genannten Informationen vergleichbar sind und vom Unternehmen oder den Abschlussadressaten dazu verwendet werden, die Finanz- und Ertragslage des Unternehmens zu beurteilen oder Beschlüsse über die Ressourcenallokation zu fassen

IFRS.15.B89

Beispiele für mögliche geeignete Kategorien sind u. a. die folgenden:

- ▶ Art der Güter oder Dienstleistungen (z. B. die wichtigsten Produktlinien)
- ▶ geografische Region (z. B. Land oder Region)
- ▶ Markt oder Art des Kunden (z. B. staatliche oder nichtstaatliche Kunden)
- ▶ Art des Vertrags (z. B. Festpreis oder Vergütung auf Zeit- und Materialbasis)
- ▶ Vertragslaufzeit (z. B. kurz- oder langfristige Verträge)
- ▶ Zeitpunkt der Übertragung der Güter oder Dienstleistungen (z. B. Übertragung zu einem bestimmten Zeitpunkt oder Übertragung über einen bestimmten Zeitraum)
- ▶ Vertriebskanäle (z. B. Direktverkauf an Verbraucher oder Vertrieb über Zwischenhändler)

IFRS 15.115

Wenn das Unternehmen IFRS 8 anwendet, stellt es ausreichende Informationen zur Verfügung, um es den Abschlussadressaten zu ermöglichen, die Beziehung zwischen den (in Übereinstimmung mit IFRS 15.114) untergliederten Angaben zu Erlösen und den für jedes berichtspflichtige Segment veröffentlichten Informationen zu den Erlösen nachzuvollziehen.

■ ■ ■

Vertragssalden

IFRS 15.116

Das Unternehmen macht die folgenden Angaben:

- a. Eröffnungs- und Schlussalden von Forderungen, Vertragsvermögenswerten und Vertragsverbindlichkeiten aus Verträgen mit Kunden, sofern diese nicht anderweitig separat ausgewiesen werden
- b. in der Berichtsperiode erfasste Erlöse, die zu Beginn der Periode im Saldo der Vertragsverbindlichkeiten enthalten waren
- c. in der Berichtsperiode erfasste Erlöse aus Leistungsverpflichtungen, die in früheren Perioden erfüllt (oder teilweise erfüllt) wurden (z. B. Änderungen des Transaktionspreises)

■ ■ ■

■ ■ ■

■ ■ ■

IFRS 15.117

IFRS 15.119

Das Unternehmen erläutert, wie sich der Zeitpunkt der Erfüllung der Leistungsverpflichtungen (siehe IFRS 15.119[a]) zum üblichen Zahlungszeitpunkt (siehe IFRS 15.119[b]) verhält und welche Auswirkungen diese Faktoren auf die Salden von Vertragsvermögenswerten und Vertragsverbindlichkeiten haben; die Erläuterung kann unter Heranziehung qualitativer Informationen erfolgen.

■ ■ ■

IFRS 15.118	Das Unternehmen erläutert die signifikanten Änderungen der Salden von Vertragsvermögenswerten und Vertragsverbindlichkeiten während der Berichtsperiode (unter Verwendung von qualitativen und quantitativen Informationen).	☐	☐	☐

IFRS 15.118	Beispiele für Änderungen der Salden von Vertragsvermögenswerten und Vertragsverbindlichkeiten eines Unternehmens sind die folgenden: a. durch Unternehmenszusammenschlüsse bedingte Änderungen b. kumulative Anpassungen der Erlöse, die sich auf den entsprechenden Vertragsvermögenswert oder die entsprechende Vertragsverbindlichkeit auswirken, einschließlich Anpassungen, die sich aus einer Änderung des Leistungsfortschritts, einer Änderung der Schätzung des Transaktionspreises (sowie etwaiger Änderungen bei der Beurteilung, ob eine Schätzung der variablen Gegenleistung begrenzt ist) oder einer Vertragsänderung ergeben c. Wertminderung eines Vertragsvermögenswerts d. Änderung des Zeitrahmens, bis ein Anspruch auf Erhalt einer Gegenleistung unbedingt wird (d. h. bis ein Vertragsvermögenswert in die Forderungen umgegliedert wird) e. Änderung des Zeitrahmens, bis eine Leistungsverpflichtung erfüllt wird (d. h. bis Erlöse aus einer Vertragsverbindlichkeit erfasst werden)			

Leistungsverpflichtungen

IFRS 15.119	Das Unternehmen gibt Informationen über seine Leistungsverpflichtungen aus Verträgen mit Kunden an. Dazu gehört u. a. eine Beschreibung der folgenden Sachverhalte:			
	a. Zeitpunkt, zu dem das Unternehmen seine Leistungsverpflichtungen normalerweise erfüllt (z. B. bei Versand, bei Lieferung, bei Erbringung der Dienstleistungen oder bei Abschluss der Dienstleistungen), einschließlich des Zeitpunkts, zu dem das Unternehmen seine Leistungsverpflichtungen im Rahmen einer <i>Bill-and-hold</i> -Vereinbarung erfüllt	☐	☐	☐
	b. wesentliche Zahlungsbedingungen	☐	☐	☐

IFRS 15.119	Beispiele für wesentliche Zahlungsbedingungen: wann die Zahlung normalerweise fällig ist, ob der Vertrag eine signifikante Finanzierungskomponente enthält, ob die Höhe der Gegenleistung variabel ist und ob die Schätzung der variablen Gegenleistung gemäß IFRS 15.56-58 üblicherweise begrenzt ist			

	c. Art der Güter oder Dienstleistungen, deren Übertragung das Unternehmen zugesagt hat, wobei auf Leistungsverpflichtungen, bei denen ein Dritter mit der Übertragung von Gütern oder Dienstleistungen beauftragt wird (wenn das Unternehmen also als Agent handelt), gesondert hinzuweisen ist	☐	☐	☐
	d. Rücknahme- oder Erstattungs- und sonstige ähnliche Verpflichtungen	☐	☐	☐
	e. Arten von Garantien und damit verbundene Verpflichtungen	☐	☐	☐

Den verbleibenden Leistungsverpflichtungen zugeordneter Transaktionspreis

IFRS 15.120	Das Unternehmen gibt die folgenden Informationen über seine verbleibenden Leistungsverpflichtungen an:			
	a. Gesamtbetrag des Transaktionspreises, der den zum Ende der Berichtsperiode nicht (oder teilweise nicht) erfüllten Leistungsverpflichtungen zugeordnet wird	☐	☐	☐
	b. Erläuterung, wann das Unternehmen mit der Erfassung des gemäß IFRS 15.120(a) angegebenen Betrags als Umsatzerlös rechnet, wobei die Erläuterung in einer der folgenden Formen zu erfolgen hat:			
	▶ auf quantitativer Basis unter Verwendung der Zeitbänder, die für die Laufzeit der verbleibenden Leistungsverpflichtungen am besten geeignet sind	☐	☐	☐
	▶ durch Verwendung qualitativer Informationen	☐	☐	☐

IFRS 15.121

Ein Unternehmen kann bei einer Leistungsverpflichtung von den in IFRS 15.120 geforderten Angaben absehen, wenn eine der folgenden Bedingungen erfüllt ist:

- a. Die Leistungsverpflichtung ist Bestandteil eines Vertrags mit einer ursprünglich erwarteten Laufzeit von maximal einem Jahr.
- b. Die Erlöse aus einer Leistungsverpflichtung werden vom Unternehmen gemäß IFRS 15.B16 vereinnahmt.

IFRS 15.B16

Ein Unternehmen, das Anspruch auf eine Gegenleistung von einem Kunden in einer Höhe hat, die direkt dem Wert der vom Unternehmen bereits erbrachten Leistung für den Kunden entspricht (z. B. ein Dienstleistungsvertrag, in dem es einen festen Betrag für jede geleistete Stunde in Rechnung stellt), kann aus Vereinfachungsgründen Erlöse in Höhe des Betrags erfassen, den es in Rechnung stellen darf.

IFRS 15.122

Das Unternehmen macht qualitative Angaben dazu, ob es den praktischen Behelf in IFRS 15.121 anwendet und eine etwaige Gegenleistung aus Verträgen mit Kunden nicht in den Transaktionspreis einbezogen wurde und somit nicht in den in Übereinstimmung mit IFRS 15.120 veröffentlichten Informationen enthalten ist.

■ ■ ■

Wesentliche Ermessensentscheidungen bei der Anwendung des IFRS 15

IFRS 15.123

Das Unternehmen macht Angaben zu den bei der Anwendung des IFRS 15 getroffenen Ermessensentscheidungen sowie zu Änderungen seiner Ermessensentscheidungen, die sich wesentlich auf die Ermittlung der Höhe und des Zeitpunkts der Erfassung von Erlösen aus Verträgen mit Kunden auswirken. Es erläutert insbesondere die Ermessensentscheidungen und etwaige Änderungen der Ermessensentscheidungen, die es bei der Ermittlung der beiden folgenden Sachverhalte getroffen hat:

- a. Zeitpunkt der Erfüllung von Leistungsverpflichtungen (siehe IFRS 15.124-125)
- b. Transaktionspreis und Beträge, die auf die Leistungsverpflichtungen verteilt werden (siehe IFRS 15.126)

■ ■ ■
■ ■ ■

Ermittlung des Zeitpunkts der Erfüllung der Leistungsverpflichtungen

IFRS 15.124

Das Unternehmen legt die folgenden beiden Informationen zu Leistungsverpflichtungen, die über einen bestimmten Zeitraum erfüllt werden, offen:

- a. nach welchen Methoden Erlöse erfasst wurden (z. B. eine Beschreibung der verwendeten Output- oder Inputmethoden sowie der Art und Weise ihrer Anwendung)
- b. eine Erläuterung, warum die verwendeten Methoden die Übertragung der Güter oder Dienstleistungen verlässlich darstellen

■ ■ ■
■ ■ ■

IFRS 15.125

Das Unternehmen legt zu Leistungsverpflichtungen, die zu einem bestimmten Zeitpunkt erfüllt werden, die wesentlichen Ermessensentscheidungen offen, die bei der Beurteilung des Zeitpunkts, zu dem der Kunde die Verfügungsgewalt über das Gut oder die Dienstleistung erlangt hat, getroffen wurden.

■ ■ ■

Ermittlung des Transaktionspreises und der Beträge, die auf die Leistungs- verpflichtungen verteilt werden

IFRS 15.126	Stellt das Unternehmen Erträge und Aufwendungen getrennt und saldiert dar, sofern nicht die Saldierung von einem anderen IFRS vorgeschrieben oder gestattet wird.			
	a. Ermittlung des Transaktionspreises, u. a. Schätzung der variablen Gegenleistung, Anpassung der Gegenleistung um den Zeitwert des Geldes und Bewertung nicht zahlungswirksamer Gegenleistungen	☐	☐	☐
	b. Beurteilung, ob eine Schätzung der variablen Gegenleistung begrenzt ist	☐	☐	☐
	c. Aufteilung des Transaktionspreises, einschließlich			
	▶ Schätzung der Einzelveräußerungspreise der zugesagten Güter oder Dienstleistungen	☐	☐	☐
	▶ ggf. Zuordnung von Preisnachlässen zu einem spezifischen Teil des Vertrags	☐	☐	☐
	▶ ggf. Zuordnung der variablen Gegenleistung zu einem spezifischen Teil des Vertrags	☐	☐	☐
	d. Bewertung der Rücknahme- oder Erstattungs- und ähnlicher Verpflichtungen	☐	☐	☐

Aktiverte Kosten, die im Rahmen der Anbahnung oder Erfüllung eines Vertrags mit einem Kunden entstehen

IFRS 15.127	Das Unternehmen macht die beiden folgenden Angaben:			
	a. die Ermessensentscheidungen, die getroffen wurden, um die Höhe der Kosten zu ermitteln, die im Rahmen der Vertragsanbahnung oder im Zusammenhang mit der Erfüllung eines Vertrags entstanden sind	☐	☐	☐
	b. die Methode, die es für die Bestimmung des Abschreibungsbetrags in jeder Berichtsperiode verwendet	☐	☐	☐
IFRS 15.128	Das Unternehmen macht die folgenden Angaben:			
	a. Schlussalden der aktivierten Kosten, die im Rahmen der Vertragsanbahnung oder im Zusammenhang mit der Erfüllung eines Vertrags mit einem Kunden (gemäß IFRS 15.91 oder IFRS 15.95) entstehen, und zwar aufgeschlüsselt nach den wichtigsten Vermögenswertkategorien (z. B. Kosten für die Vertragsanbahnung, Vorvertragskosten und Set-up-Kosten)	☐	☐	☐
	b. Höhe der Abschreibungsbeträge, die in der Berichtsperiode erfasst wurden	☐	☐	☐
	c. Höhe der Wertminderungsaufwendungen, die in der Berichtsperiode erfasst wurden	☐	☐	☐

Praktische Behelfe bzw. vereinfachte Verfahren

IFRS 15.129	Falls sich das Unternehmen entschieden hat, bei der Beurteilung, ob eine signifikante Finanzierungskomponente besteht, das vereinfachte Verfahren gemäß IFRS 15.63 anzuwenden, gibt es diesen Umstand an.	☐	☐	☐
IFRS 15.63	Aus Vereinfachungsgründen kann ein Unternehmen darauf verzichten, die zugesagte Gegenleistung um die Auswirkungen aus einer signifikanten Finanzierungskomponente anzupassen, wenn es bei Vertragsbeginn erwartet, dass der Zeitraum zwischen der Übertragung eines zugesagten Guts oder einer zugesagten Dienstleistung auf den Kunden und der Bezahlung dieses Guts oder dieser Dienstleistung durch den Kunden maximal ein Jahr beträgt.			
IFRS 15.129	Falls sich das Unternehmen entschieden hat, in Bezug auf zusätzliche Kosten für die Anbahnung eines Vertrags das vereinfachte Verfahren gemäß IFRS 15.94 anzuwenden, gibt es diesen Umstand an.	☐	☐	☐
IFRS 15.94	Ein Unternehmen kann die zusätzlichen Kosten für die Anbahnung eines Vertrags zum Zeitpunkt ihres Entstehens aufwandswirksam erfassen, wenn der Abschreibungszeitraum für diesen Vermögenswert, den es sonst erfasst hätte, maximal ein Jahr beträgt.			

Gewinn- und Verlustrechnung und Gesamtergebnisrechnung

IAS 1.32 Stellt das Unternehmen Erträge und Aufwendungen getrennt und saldiert dar, sofern nicht die Saldierung von einem anderen IFRS vorgeschrieben oder gestattet wird. ☐ ☐ ☐

IAS 1.34 Beispiele für Posten, die in der Gesamtergebnisrechnung saldiert dargestellt werden (können):

- IAS 1.35
- a. Gewinne und Verluste aus der Veräußerung von langfristigen Vermögenswerten, einschließlich Finanzinvestitionen und betrieblicher Vermögenswerte, werden erfasst, indem von den Veräußerungserlösen (oder vom Betrag der Gegenleistung, wenn ein Unternehmen IFRS 15 vorzeitig anwendet) der Buchwert der Vermögenswerte und die damit in Zusammenhang stehenden Veräußerungskosten abgezogen werden.
 - b. Ausgaben in Verbindung mit einer Rückstellung, die gemäß IAS 37 *Rückstellungen, Eventualverbindlichkeiten und Eventualforderungen* angesetzt und gemäß einer vertraglichen Vereinbarung mit einem Dritten (z. B. Lieferantengewährleistung) erstattet wird, dürfen mit der entsprechenden Rückerstattung saldiert werden.
 - c. Gewinne und Verluste, die aus einer Gruppe von ähnlichen Geschäftsvorfällen entstehen, werden saldiert dargestellt, z. B. Gewinne und Verluste aus der Währungsumrechnung oder solche, die aus zu Handelszwecken gehaltenen Finanzinstrumenten entstehen. Ein Unternehmen hat solche Gewinne und Verluste jedoch, sofern sie wesentlich sind, gesondert auszuweisen.

Verkürzte Zwischenberichterstattung – erläuternde Anhangangaben

IAS 34.16A Das Unternehmen macht im Anhang oder an einer anderen Stelle des Zwischenberichts folgende Angaben zum Zwischenabschluss (die Informationen werden in der Regel vom Geschäftsjahresbeginn bis zum Zwischenberichtsstichtag kumuliert dargestellt): ☐ ☐ ☐

Die folgenden Angaben sind entweder im Zwischenbericht zu machen oder mittels eines Querverweises vom Zwischenbericht zu einer anderen Aufstellung (wie beispielsweise einem Lage- oder Risikobericht), die den Abschlussadressaten zu denselben Bedingungen und zur selben Zeit wie der Zwischenbericht zugänglich ist, in den Zwischenbericht einzubeziehen. Wenn die Abschlussadressaten nicht zu denselben Bedingungen und zur selben Zeit Zugang zu den mittels Querverweis einbezogenen Informationen haben, ist der Zwischenabschluss unvollständig.

[...]

I. die gemäß IFRS 15.114-115 erforderliche Unterteilung der Erlöse aus Verträgen mit Kunden ☐ ☐ ☐

Anhang B: Im Standard enthaltene erläuternde Beispiele und Verweise in dieser Publikation

Identifizierung des Vertrags		
Beispiel 1	Einbringlichkeit der Gegenleistung	Abschnitt 3.1.5
Beispiel 2	Gegenleistung entspricht nicht dem vertraglich vereinbarten Preis - impliziter Preisnachlass	Abschnitt 5.2.1.A
Beispiel 3	Impliziter Preisnachlass	Nicht enthalten
Beispiel 4	Neubeurteilung der Kriterien für die Identifizierung eines Vertrags	Nicht enthalten
Vertragsänderungen		
Beispiel 5	Änderung eines Vertrags über die Lieferung von Gütern	
	<i>Fall A: Der Preis der zusätzlichen Produkte entspricht dem Einzelveräußerungspreis</i> <i>Fall B: Der Preis der zusätzlichen Produkte entspricht nicht dem Einzelveräußerungspreis</i>	Abschnitt 3.4.1 Abschnitt 3.4.2
Beispiel 6	Änderung des Transaktionspreises nach einer Vertragsmodifikation	Nicht enthalten
Beispiel 7	Änderung eines Dienstleistungsvertrags	Nicht enthalten
Beispiel 8	Änderung führt zu kumulierter Anpassung der Umsatzerlöse	Abschnitt 3.4.2
Beispiel 9	Nicht genehmigte Änderung des Umfangs und des Preises	Abschnitt 3.4
Identifizierung von Leistungsverpflichtungen		
Beispiel 10	Nicht eigenständig abgrenzbare Güter und Dienstleistungen	
	<i>Fall A: Signifikante Integrationsleistungen</i> <i>Fall B: Signifikante Integrationsleistungen</i>	Abschnitt 4.2.3 Abschnitt 4.2.3
Beispiel 11	Prüfung, ob Güter oder Dienstleistungen eigenständig abgrenzbar sind	
	<i>Fall A: Eigenständig abgrenzbare Güter oder Dienstleistungen</i>	Abschnitt 4.2.3
	<i>Fall B: Signifikante Anpassungen</i>	Abschnitt 4.2.3
	<i>Fall C: Zusagen sind voneinander trennbar (Installation)</i>	Abschnitt 4.2.3
	<i>Fall D: Zusagen sind voneinander trennbar (vertragliche Beschränkungen)</i> <i>Fall E: Zusagen sind voneinander trennbar (Verbrauchsartikel)</i>	Abschnitt 4.2.3 Abschnitt 4.2.3
Beispiel 12	Explizite und implizite Zusagen in einem Vertrag	
	<i>Fall A: Explizite Zusage einer Dienstleistung</i> <i>Fall B: Implizite Zusage einer Dienstleistung</i>	Abschnitt 4.1 Abschnitt 4.1
	<i>Fall C: Dienstleistungen sind nicht vertraglich zugesagt</i>	Abschnitt 4.1
Leistungsverpflichtungen, die über einen bestimmten Zeitraum erfüllt werden		
Beispiel 13	Dem Kunden fließt der Nutzen aus der Leistung zu und er nutzt gleichzeitig die Leistung, während diese erbracht wird	Abschnitt 7.1.1
Beispiel 14	Beurteilung des alternativen Nutzens und des Zahlungsanspruchs	Abschnitt 7.1.3
Beispiel 15	Der Vermögenswert hat keinen alternativen Nutzen für das Unternehmen	Abschnitt 7.1.3
Beispiel 16	Rechtsanspruch auf Bezahlung der bereits erbrachten Leistungen	Abschnitt 7.1.3
Beispiel 17	Beurteilung, ob eine Leistungsverpflichtung zu einem bestimmten Zeitpunkt oder über einen bestimmten Zeitraum erfüllt wird	
	<i>Fall A: Das Unternehmen hat keinen Rechtsanspruch auf Bezahlung der bereits erbrachten Leistungen</i>	Abschnitt 7.1.3
	<i>Fall B: Das Unternehmen hat einen Rechtsanspruch auf Bezahlung der bereits erbrachten Leistungen</i>	Abschnitt 7.1.3
	<i>Fall C: Das Unternehmen hat einen Rechtsanspruch auf Bezahlung der bereits erbrachten Leistungen</i>	Abschnitt 7.1.3

Bestimmung des Leistungsfortschritts gegenüber der vollständigen Erfüllung einer Leistungsverpflichtung		
Beispiel 18	Bestimmung des Leistungsfortschritts bei der Bereitstellung von Gütern oder Dienstleistungen	Abschnitt 7.1.4.C
Beispiel 19	Nicht installierte Materialien	Abschnitt 7.1.4.B
Variable Gegenleistung		
Beispiel 20	Strafzahlung führt zu variabler Gegenleistung	Nicht enthalten
Beispiel 21	Schätzung der variablen Gegenleistung	Nicht enthalten
Begrenzung der Schätzung variabler Gegenleistungen		
Beispiel 22	Rückgaberecht	Abschnitt 5.4
Beispiel 23	Preisnachlässe	
	<i>Fall A: Die Schätzung der variablen Gegenleistung unterliegt keiner Begrenzung</i> <i>Fall B: Die Schätzung der variablen Gegenleistung unterliegt einer Begrenzung</i>	Abschnitt 5.2.3 Abschnitt 5.2.3
Beispiel 24	Kaufanreiz in Form eines Mengenrabatts	Abschnitt 5.2.1
Beispiel 25	Der Begrenzungsvorschrift unterliegende Verwaltungsgebühren	Nicht enthalten
Vorliegen einer signifikanten Finanzierungskomponente		
Beispiel 26	Signifikante Finanzierungskomponente und Rückgaberecht	Abschnitt 5.5.1
Beispiel 27	Zahlungseinbehalte bei langfristigen Verträgen	Abschnitt 5.5.1
Beispiel 28	Ermittlung des Abzinsungssatzes	
	<i>Fall A: Der vertraglich festgelegte Abzinsungssatz entspricht dem einem gesonderten Finanzierungsgeschäft zugrunde liegenden Zinssatz</i> <i>Fall B: Der vertraglich festgelegte Abzinsungssatz entspricht nicht dem einem gesonderten Finanzierungsgeschäft zugrunde liegenden Zinssatz</i>	Abschnitt 5.5.1 Abschnitt 5.5.1
Beispiel 29	Vorauszahlung und Beurteilung des Abzinsungssatzes	Abschnitt 5.5.1
Beispiel 30	Vorauszahlung	Abschnitt 5.5.1
Nicht zahlungswirksame Gegenleistungen		
Beispiel 31	Anspruch auf nicht zahlungswirksame Gegenleistungen	Abschnitt 5.6
An einen Kunden gezahlte oder zu zahlende Gegenleistungen		
Beispiel 32	An einen Kunden zu zahlende Gegenleistungen	Abschnitt 5.7.3
Aufteilung des Transaktionspreises auf die Leistungsverpflichtungen		
Beispiel 33	Zuordnungsmethode	Abschnitt 6.1.2
Beispiel 34	Zuordnung von Preisnachlässen	
	<i>Fall A: Zuordnung eines Preisnachlasses zu einer oder mehreren Leistungsverpflichtungen</i> <i>Fall B: Residualwertansatz ist angemessen</i> <i>Fall C: Residualwertansatz ist unangemessen</i>	Abschnitt 6.4 Abschnitt 6.4 Abschnitt 6.4
Beispiel 35	Zuordnung variabler Gegenleistungen	
	<i>Fall A: Vollständige Zuordnung der variablen Gegenleistung zu einer Leistungsverpflichtung</i> <i>Fall B: Zuordnung der variablen Gegenleistung auf Basis der Einzelveräußerungspreise</i>	Abschnitt 6.3 Abschnitt 6.3

Vertragskosten		
Beispiel 36	Zusätzliche Kosten für die Anbahnung eines Vertrags	Abschnitt 9.3.1
Beispiel 37	Kosten, die zu einem Vermögenswert führen	Abschnitt 9.3.2
Darstellung		
Beispiel 38	Vertragsverbindlichkeit und Forderung <i>Fall A: Kündbarer Vertrag</i> <i>Fall B: Unkündbarer Vertrag</i>	Abschnitt 10.1 Abschnitt 10.1
Beispiel 39	Vertragsvermögenswert, der für die Leistung des Unternehmens erfasst wird	Abschnitt 10.1
Beispiel 40	Forderung, die für die Leistung des Unternehmens erfasst wird	Nicht enthalten
Angaben		
Beispiel 41	Aufgliederung von Erlösen nach Kategorien - quantitative Angaben	Abschnitt 10.5.1
Beispiel 42	Angabe des Transaktionspreises, der den verbleibenden Leistungsverpflichtungen zugeordnet wird	Abschnitt 10.5.1
Beispiel 43	Angabe des Transaktionspreises, der den verbleibenden Leistungsverpflichtungen zugeordnet wird - qualitative Angaben	Abschnitt 10.5.1
Garantien und Gewährleistungen		
Beispiel 44	Garantien und Gewährleistungen	Nicht enthalten
Überlegungen zur Frage „Prinzipal oder Agent?“		
Beispiel 45	Beauftragung einer anderen Partei mit der Lieferung von Gütern oder Dienstleistungen (Unternehmen als Agent)	Nicht enthalten
Beispiel 46	Zusage der Lieferung von Gütern oder Dienstleistungen (Unternehmen als Prinzipal)	Nicht enthalten
Beispiel 46A	Zusage der Lieferung von Gütern oder Dienstleistungen (Unternehmen als Prinzipal)	Abschnitt 4.4.4
Beispiel 47	Zusage der Lieferung von Gütern oder Dienstleistungen (Unternehmen als Prinzipal)	Abschnitt 4.4.4
Beispiel 48	Beauftragung einer anderen Partei mit der Bereitstellung von Gütern oder Dienstleistungen (Unternehmen als Agent)	Abschnitt 4.4.4
Beispiel 48A	Das Unternehmen handelt in einem Vertrag als Prinzipal und als Agent	Nicht enthalten
Optionen des Kunden zum Erwerb zusätzlicher Güter oder Dienstleistungen		
Beispiel 49	Option gewährt dem Kunden ein wesentliches Recht (Rabattgutschein)	Abschnitt 4.6
Beispiel 50	Option räumt dem Kunden kein wesentliches Recht ein (zusätzliche Güter oder Dienstleistungen)	Nicht enthalten
Beispiel 51	Option räumt dem Kunden ein wesentliches Recht ein (Verlängerungsoption)	Nicht enthalten
Beispiel 52	Kundenbindungsprogramme	Abschnitt 7.9
Nicht erstattungsfähige, im Voraus zahlbare Entgelte		
Beispiel 53	Nicht erstattungsfähiges, im Voraus zahlbares Entgelt	Nicht enthalten

Lizenzerteilung		
Beispiel 54	Recht zur Nutzung geistigen Eigentums	Nicht enthalten
Beispiel 55	Lizenz für geistiges Eigentum	Nicht enthalten
Beispiel 56	Identifizierung einer eigenständig abgrenzbaren Lizenz <i>Fall A: Die Lizenz ist nicht eigenständig abgrenzbar</i> <i>Fall B: Die Lizenz ist eigenständig abgrenzbar</i>	Abschnitt 8.2.1 Abschnitt 8.1.1
Beispiel 57	Franchiserechte	Nicht enthalten
Beispiel 58	Zugang zu geistigem Eigentum	Abschnitt 8.3.1
Beispiel 59	Recht zur Nutzung geistigen Eigentums	Abschnitt 8.3.2
Beispiel 60	Umsatzbasierte Lizenzgebühr für lizenziertes geistiges Eigentum	Abschnitt 8.5
Beispiel 61	Zugang zu geistigem Eigentum	Abschnitt 8.5.1
Rückkaufvereinbarungen		
Beispiel 62	Rückkaufvereinbarungen <i>Fall A – Kaufoption: Finanzierung</i> <i>Fall B – Verkaufsoption: Leasingverhältnis</i>	Abschnitt 7.3.1 Abschnitt 7.3.2
Bill-and-hold-Vereinbarungen		
Beispiel 63	Bill-and-hold-Vereinbarung	Abschnitt 7.5



Anhang C: TRG-Beratungen und Verweise in dieser Publikation

Datum der TRG-Sitzung	Agenda Paper Nr.	Thema	Abschnitt in dieser Publikation
18. Juli 2014	1	Erlöserfassung: brutto vs. netto	Die TRG-Beratungen führten zu Änderungen an IFRS 15, die in Abschnitt 4.4 erörtert werden.
	2	Erlöserfassung auf Brutto- oder Nettobasis: Kunden in Rechnung gestellte Beträge	Abschnitt 4.4.4
	3	Umsatz- und nutzungsabhängige Lizenzgebühren in Verträgen mit Lizenzen und anderen Gütern oder Dienstleistungen als Lizenzen	Die TRG-Beratungen führten zu Änderungen an IFRS 15, die in Abschnitt 8.5 erörtert werden.
	4	Überprüfung aktivierter Vertragskosten auf Wertminderung	Abschnitt 9.3.4
31. Oktober 2014	5	Sitzung vom Juli 2014: Zusammenfassung erörterter Themen und nächste Schritte	N/A
	6	Optionen des Kunden zum Erwerb zusätzlicher Güter oder Dienstleistungen und nicht erstattungsfähige, im Voraus zahlbare Entgelte	Abschnitt 4.6
	7	Darstellung eines Vertrags als Vertragsvermögenswert oder -verbindlichkeit	Abschnitt 10.1
	8	Bestimmung der Art der Zusage einer Lizenz über geistiges Eigentum	Die TRG-Beratungen führten zu Änderungen an IFRS 15, die in Abschnitt 8 erörtert werden.
	9	Eigenständige Abgrenzbarkeit im Vertragskontext	Die TRG-Beratungen führten zu Änderungen an IFRS 15, die in Abschnitt 4.2.1.B erörtert werden.
	10	Durchsetzbarkeit von Verträgen und Vertragskündigungs Klauseln	Abschnitt 3.2
26. Januar 2015	11	Sitzung vom Oktober 2014; Zusammenfassung erörterter Themen und nächste Schritte	N/A
	12	Identifizierung zugesagter Güter oder Dienstleistungen	Die TRG-Beratungen führten zu Änderungen an IFRS 15, die in Abschnitt 4.1 erörtert werden.
	13	Einbringlichkeit	Abschnitt 3.1.5
	14	Variable Gegenleistungen	Abschnitt 5.2.3
	15	Nicht zahlungswirksame Gegenleistungen	Abschnitt 5.6.1
	16	Bereitschaftsverpflichtungen	Abschnitte 4.1.1 und 7.1.4.C
	17	Finanztransaktionen nach islamischem Recht	Abschnitt 2.5
	18	Wesentliche Rechte	Die Fragen in diesem Papier wurden in das Agenda Paper 32 zur Besprechung in der TRG eingebracht.
	19	An einen Kunden zu zahlende Gegenleistungen	Die Fragen in diesem Papier wurden in das Agenda Paper 28 zur Besprechung in der TRG eingebracht.
	20	Signifikante Finanzierungskomponenten	Die Fragen in diesem Papier wurden in das Agenda Paper 30 zur Besprechung in der TRG eingebracht.

Datum der TRG-Sitzung	Agenda Paper Nr.	Thema	Abschnitt in dieser Publikation
26. Januar 2015 <i>Fortsetzung</i>	21	Update zu den Untersuchungen zur Bilanzierung von Lizenzen	Keine Besprechung in der TRG, nur Update
	22	Update zu den Untersuchungen zur Bilanzierung von Leistungsverpflichtungen	Keine Besprechung in der TRG, nur Update
	23	Kosten für die Anbahnung eines Vertrags	Abschnitte 9.3.1 und 9.3.3
	24	Vertragsänderungen	Die TRG-Beratungen führten zu Änderungen an IFRS 15, die in Abschnitt 3.4 erörtert werden.
30. März 2015	25	Sitzung vom Januar 2015; Zusammenfassung erörterter Themen und nächste Schritte	N/A
	26	<i>Contributions</i> (Einzahlungen)	Abschnitt 2.5
	27	Reihe eigenständig abgrenzbarer Güter oder Dienstleistungen (<i>series requirement</i>)	Abschnitt 4.2.2
	28	An einen Kunden zu zahlende Gegenleistungen	Abschnitte 5.7 und 5.7.2
	29	Garantien und Gewährleistungen	Abschnitt 9.1.1
	30	Signifikante Finanzierungskomponenten	Abschnitte 5.5 und 5.5.1
	31	Variable Preisnachlässe	Abschnitt 6.4
	32	Ausübung wesentlicher Rechte	Abschnitte 4.6 und 5.8
	33	Teilweise erfüllte Leistungsverpflichtungen	Abschnitte 3.5, 7.1.4.C und 9.3.2
13. Juli 2015	34	Sitzung vom März 2015; Zusammenfassung erörterter Themen und nächste Schritte	N/A
	35	Bilanzierung von Gebühren für die Rücknahme von Gütern und der damit verbundenen Kosten	Abschnitt 5.4
	36	Kreditkarten	Abschnitt 2.5
	37	An einen Kunden zu zahlende Gegenleistungen	Abschnitte 5.7, 5.7.2 und 5.7.3
	38	Portfolioansatz und Anwendung der Begrenzungsvorschriften für variable Gegenleistungen	Abschnitte 5.2.2, 5.2.3 und 5.4
	39	Anwendung der Bilanzierungsvorschriften im Fall einer Reihe eigenständig abgrenzbarer Güter oder Dienstleistungen nach Paragraph 22(b) und Zuordnung variabler Gegenleistungen	Abschnitte 4.2.2, 5.2.1, 6.3 und 8.3.1
	40	Praktischer Behelf für die Bestimmung des Leistungsfortschritts gegenüber der vollständigen Erfüllung einer Leistungsverpflichtung	Abschnitte 7.1.4.A, 7.1.4.C und 10.5.1
	41	Bestimmung des Leistungsfortschritts, wenn verschiedene Güter oder Dienstleistungen zu einer einzigen Leistungsverpflichtung zusammengefasst werden	Abschnitt 7.1.4.C

Datum der TRG-Sitzung	Agenda Paper Nr.	Thema	Abschnitt in dieser Publikation
13. Juli 2015 <i>Fortsetzung</i>	42	Erfüllte Verträge zum Zeitpunkt des Übergangs auf den neuen Standard	Die TRG-Beratungen führten zu Änderungen an IFRS 15, die unter 1.3 erörtert werden.
	43	Bestimmung des Zeitpunkts, zu dem die Verfügungsgewalt über ein Gut übertragen wird	Abschnitt 7.1.1
9. November 2015	44	Sitzung vom Juli 2015; Zusammenfassung erörterter Themen und nächste Schritte	Abschnitte 5.7.3 und 7.1.4.A
	45	Lizenzen - spezifische Anwendungsfragen zu Beschränkungen und Verlängerungen	Die TRG-Beratungen führten zu Änderungen an IFRS 15, die unter 8.1.3 und 8.4 erörtert werden.
	46	Vorproduktionstätigkeiten	Abschnitt 4.1
	47	Fallen Spielverträge mit festen Gewinnquoten in den Anwendungsbereich des neuen Standards?	Abschnitt 2.5
	48	Optionen des Kunden zum Erwerb zusätzlicher Güter oder Dienstleistungen	Abschnitte 3.2, 4.1.1 und 4.6
18. April 2016 <i>(nur Sitzung der FASB-TRG)</i>	49	Sitzung vom November 2015; Zusammenfassung erörterter Themen und nächste Schritte	N/A
	50	Anwendungsbereichsüberlegungen zu anreizbasierten Kapitalallokationen	Nicht enthalten
	51	Behandlung von Vertragsvermögenswerten in Vertragsänderungen	Abschnitt 10.1
	52	Anwendungsbereichsüberlegungen für Finanzinstitute	Abschnitt 2.5
	53	Beurteilung der Übertragung der Verfügungsgewalt über einen bestimmten Zeitraum	Abschnitt 7.1.4.C
	54	Kundenkategorien	Abschnitt 4.6
7. November 2016	55	Sitzung vom April 2016; Zusammenfassung erörterter Themen und nächste Schritte	N/A
	56	Umsatzrealisierung über einen bestimmten Zeitraum	Abschnitte 7.1 und 7.1.3
	57	Aktivierung und Abschreibung von zusätzlichen Kosten bei der Vertragsanbahnung	Abschnitte 9.3.1 und 9.3.3
	58	Umsatz- oder nutzungsabhängige Lizenzgebühren mit garantiertem Mindestbetrag	Abschnitt 8.5.1
	59	An einen Kunden zu zahlende Gegenleistungen	Abschnitt 5.7.3

Anhang D: Beratungen des IFRS IC und Verweise in dieser Publikation

im März 2020 aktualisiert

Dieser Anhang enthält Themen aus den Beratungen des IFRS IC, die in dieser Publikation erörtert werden. Verweise auf geltende Standards beziehen sich nicht auf Standards, die zum Zeitpunkt der Erstellung der Broschüre bereits ersetzt worden sind.

Thema (und geltende Standards)	Datum der Beratungen des IFRS IC	Agenda Paper Nr.	Status zum Zeitpunkt der Erstellung dieser Broschüre	IFRIC Update	Abschnitt in dieser Publikation
Verkauf eines Single-Asset-Unternehmens, das Immobilien hält (IFRS 10 und IFRS 15)	11.-12. Jun. 2019	6	Thema auf der aktuellen Agenda	Jun. 2019	Frage 2-12 in Abschnitt 2.5
Berücksichtigte Kosten bei der Beurteilung, ob ein Vertrag belastend ist (IAS 37)	12. Jun. 2018 13. Mär. 2018 20. Nov. 2017 12. Sept. 2017 13. Jun. 2017	6 5 5 5D 4	Im Mai 2019 diskutierte das IASB über die in zusammengefasster Form vorliegenden Stellungnahmen zu seinem Standardentwurf. In der zweiten Jahreshälfte 2019 befasste es sich mit den Stellungnahmen im Detail.	N/A	Abschnitt 9.2
Bei der Erfüllung eines Vertrags entstehende Schulungskosten (IAS 38, IFRS 15)	3. Mär. 2020 17. Sept. 2019	2 5	Endgültige Agenda-Entscheidung	Mär. 2020	Abschnitt 9.3.2
Erstattung bei Verzögerungen oder Stornierungen (IFRS 15)	17. Sept. 2019 11.-12. Jun. 2019	5 8	Endgültige Agenda-Entscheidung	Sept. 2019	Frage 5-4 in Abschnitt 5.2.1
Bei der Erfüllung eines Vertrags entstehende Kosten (IFRS 15)	11.-12. Jun. 2019 5.-6. Mär. 2019	10 2	Endgültige Agenda-Entscheidung	Jun. 2019	Abschnitt 9.3.2
Verkauf von Produktionsergebnissen durch einen gemeinschaftlich Tätigen (IFRS 11 und IFRS 15)	5.-6. Mär. 2019 27. Nov. 2018	8 2	Endgültige Agenda-Entscheidung	Mär. 2019	Frage 2-11 in Abschnitt 2.5
Übertragung einer errichteten Immobilie über einen bestimmten Zeitraum (IAS 23 und IFRS 15)	5.-6. Mär. 2019 27. Nov. 2018	3 4	Endgültige Agenda-Entscheidung	Mär. 2019	Frage 5-25 in Abschnitt 5.5.1
Beurteilung zugesagter Güter oder Dienstleistungen (IFRS 15)	16. Jan. 2019 11.-12. Sept. 2018	3 2	Endgültige Agenda-Entscheidung	Jan. 2019	Abschnitt 4.1
Umsatzrealisierung in einem Immobilienvertrag (IFRS 15)	13. Mär. 2018 12. Sept. 2017	2C 2	Endgültige Agenda-Entscheidung	Mär. 2018	Frage 7-4 in Abschnitt 7.1.2 und Frage 7-11 in Abschnitt 7.1.3
Umsatzrealisierung in einem Immobilienvertrag, der die Übertragung von Grundstücken beinhaltet (IFRS 15)	13. Mär. 2018 20. Nov. 2017	2D 2A	Endgültige Agenda-Entscheidung	Mär. 2018	Abschnitt 4.2.1.B und Frage 7-11 in Abschnitt 7.1.3
Rechtsanspruch auf Bezahlung der bereits erbrachten Leistungen (IFRS 15)	13. Mär. 2018 20. Nov. 2017	2E 2B	Endgültige Agenda-Entscheidung	Mär. 2018	Fragen 7-11 und 7-12 in Abschnitt 7.1.3
Einstufung der Verbindlichkeit für eine Prepaid-Geschenkkarte im Abschluss des ausgebenden Unternehmens (IAS 32 und IFRS 9)	22. Mär. 2016 12. Jan. 2016 8.-9. Sept. 2015 27. Jan. 2015 11. Nov. 2014	4 5 4 6 13	Endgültige Agenda-Entscheidung	Mär. 2016	Frage 2-9 in Abschnitt 2.5
Transaktionen in Zusammenhang mit der Teilnahme an Glücksspielen (IAS 32)	12. Jul. 2007 3.-4. Mai 2007	7B 11(i)	Endgültige Agenda-Entscheidung	Jul. 2007	Frage 2-6 in Abschnitt 2.5

Anhang E: Definitionen

Auszug aus IFRS 15

Anhang A: Definitionen (Dieser Anhang ist integraler Bestandteil des Standards.)

Vertrag	Eine Vereinbarung zwischen zwei oder mehr Parteien, die durchsetzbare Rechte und Pflichten begründet.
Vertragsvermögenswert	Der Rechtsanspruch eines Unternehmens auf eine Gegenleistung für von ihm an einen Kunden übertragene Güter oder Dienstleistungen, sofern dieser Anspruch nicht allein an den Zeitablauf geknüpft ist (beispielsweise das künftige Ergebnis des Unternehmens).
Vertragsverbindlichkeit	Die Verpflichtung eines Unternehmens, einem Kunden Güter oder Dienstleistungen zu übertragen, für die es von diesem eine Gegenleistung empfangen (bzw. noch zu empfangen) hat.
Kunde	Eine Partei, die mit einem Unternehmen einen Vertrag über den Erhalt von Gütern und Dienstleistungen aus der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit des Unternehmens im Austausch für eine Gegenleistung geschlossen hat.
Ertrag	Zunahme des wirtschaftlichen Nutzens während der Bilanzierungsperiode in Form von Zuflüssen oder Wertsteigerungen von Vermögenswerten oder einer Verringerung von Schulden, durch die sich das Eigenkapital unabhängig von Einlagen der Eigentümer erhöht.
Leistungsverpflichtung	Die in einem Vertrag mit einem Kunden enthaltene Zusage, auf den Kunden Folgendes zu übertragen: (a) ein eigenständig abgrenzbares Gut bzw. eine eigenständig abgrenzbare Dienstleistung oder ein eigenständig abgrenzbares Bündel aus Gütern oder Dienstleistungen; oder (b) eine Reihe eigenständig abgrenzbarer Güter oder Dienstleistungen, die im Wesentlichen gleich sind und nach dem gleichen Muster auf den Kunden übertragen werden.
Erlöse	Ertrag aus der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit eines Unternehmens.
Einzelveräußerungspreis (eines Guts oder einer Dienstleistung)	Preis, zu dem ein Unternehmen einem Kunden ein zugesagtes Gut oder eine zugesagte Dienstleistung separat verkaufen würde.
Transaktionspreis (im Rahmen eines Vertrags mit einem Kunden)	Gegenleistung, die ein Unternehmen im Austausch für die Übertragung zugesagter Güter oder Dienstleistungen auf einen Kunden voraussichtlich erhalten wird. Hiervon ausgenommen sind Beträge, die im Namen Dritter eingezogen werden.

Anhang F: Änderungen des Standards seit seiner Veröffentlichung

Seit der Veröffentlichung der Standards haben die Boards diverse Änderungen an ihrem jeweiligen Standard veröffentlicht (siehe die nachfolgende Zusammenfassung). Die Boards gelangten nicht bei allen Änderungen an ihrem jeweiligen Standard zur Umsatzrealisierung zu einer Einigung hinsichtlich der Art und des Umfangs. Sie gingen jedoch davon aus, dass die Änderungen in vielen Fällen zu ähnlichen Ergebnissen führen werden. Zurzeit werden keine weiteren Änderungen des Standards erwartet.

Im September 2015 verschob das IASB den Zeitpunkt des Inkrafttretens des IFRS 15 um ein Jahr. Damit sollte den Unternehmen mehr Zeit für die Umsetzung eingeräumt werden.⁴⁵³ Außerdem veröffentlichte das IASB im April 2016 seine Änderungen am neuen Standard unter dem Titel *Clarifications to IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers*, um mehrere Umsetzungsfragen (von denen viele von der TRG diskutiert wurden) zu wesentlichen Aspekten des Standards zu klären.

Die Änderungen des IASB umfassen folgende Aspekte:

- ▶ Präzisierung, wann ein zugesagtes Gut oder eine zugesagte Dienstleistung von anderen Zusagen aus einem Vertrag trennbar (d. h. im Vertragskontext eigenständig abgrenzbar) ist; diese Einschätzung erfolgt im Rahmen der Beurteilung, ob es sich bei einem zugesagten Gut oder einer zugesagten Dienstleistung um eine Leistungsverpflichtung handelt (siehe Abschnitt 4.2)
- ▶ Präzisierung der Anwendung der Prinzipal-Agent-Anwendungsleitlinien bei der Beurteilung, ob die Zusage eines Unternehmens darin besteht, die zugesagten Güter selbst zu liefern bzw. die zugesagten Dienstleistungen selbst zu erbringen (d. h., das Unternehmen agiert als Prinzipal) oder einen Dritten mit der Lieferung bzw. Erbringung zu beauftragen (d. h., das Unternehmen agiert als Agent) (siehe Abschnitt 4.4)
- ▶ Klarstellung in Bezug auf Lizenzen für geistiges Eigentum, wann ein Unternehmen Aktivitäten durchführt, die wesentliche Auswirkungen auf das geistige Eigentum haben, an dem der Kunde Rechte hält; dies ist einer der Faktoren, die darüber entscheiden, ob das Unternehmen seine Umsatzerlöse über einen bestimmten Zeitraum oder zu einem bestimmten Zeitpunkt erfassen muss (siehe Abschnitt 8)

- ▶ Präzisierung des Anwendungsbereichs der Ausnahmeregelung für umsatz- oder nutzungsabhängige Lizenzgebühren im Zusammenhang mit lizenziertem geistigen Eigentum (Begrenzungsvorschriften für die Erfassung von Lizenzgebühren), wenn der Vertrag weitere zugesagte Güter oder Dienstleistungen umfasst (siehe Abschnitt 8.5)
- ▶ Ergänzung der Bestimmungen zum Übergang auf IFRS 15 um zwei praktische Behelfe: (a) für erfüllte Verträge unter Anwendung des vollständigen rückwirkenden Ansatzes und (b) für Vertragsänderungen zum Übergangszeitpunkt (siehe Abschnitt 1.3)

Das FASB hat ebenfalls den Zeitpunkt des Inkrafttretens seines Standards für nach US-GAAP bilanzierende börsennotierte und nicht börsennotierte Unternehmen (gemäß Definition) um ein Jahr verschoben. Damit hatten der IFRS und der US-GAAP-Standard weiterhin identische Zeitpunkte des Inkrafttretens.

Wie das IASB hat auch das FASB Änderungen an seinem Standard zur Umsatzrealisierung vollzogen, um Überlegungen zur Prinzipal-oder-Agent-Frage sowie Fragen zur Identifikation von Leistungsverpflichtungen, zu Lizenzen für geistiges Eigentum und zu bestimmten praktischen Behelfen beim Übergang auf den neuen Standard zu berücksichtigen. Die Änderungen des FASB in Bezug auf Überlegungen zur Prinzipal-oder-Agent-Frage und die Präzisierung, wann ein zugesagtes Gut oder eine zugesagte Dienstleistung bei der Identifizierung von Leistungsverpflichtungen trennbar ist, stimmen mit den vorstehend erläuterten Änderungen des IASB überein. Bei den anderen Änderungen des FASB ist dies jedoch nicht der Fall. Das FASB hat zudem Änderungen in Verbindung mit unwesentlichen Gütern oder Dienstleistungen in einem Vertrag, mit der Bilanzierung von Versand- und Bearbeitungsaktivitäten, mit der Einbringlichkeit, mit nicht zahlungswirksamen Gegenleistungen, mit an einen Kunden zu zahlenden Gegenleistungen, mit dem Ausweis von Umsatzsteuern und sonstigen vergleichbaren Steuern sowie mit der Bewertung und der Erfassung von Gewinnen und Verlusten aus dem Verkauf nichtfinanzieller Vermögenswerte (z. B. Sachanlagen) und sonstige technische Korrekturen veröffentlicht. In diesen Bereichen hat das IASB keine Änderungen vorgenommen.⁴⁵⁴ Die wesentlichen Unterschiede zwischen dem finalen Standard des IASB und demjenigen des FASB werden in dieser Publikation beschrieben.

⁴⁵³ Siehe *Effective Date of IFRS 15*, im September 2015 vom IASB veröffentlicht.

⁴⁵⁴ Die Änderungen des FASB an seinem Standard wurden durch die folgenden Verlautbarungen umgesetzt: ASU 2015-14, *Revenue from Contracts with Customers* (Topic 606): *Deferral of the Effective Date*; ASU 2016-08, *Revenue from Contracts with Customers* (Topic 606): *Principal versus Agent Considerations* (Reporting Revenue Gross versus Net); ASU 2016-10, *Revenue from Contracts with Customers* (Topic 606): *Identifying Performance Obligations and Licensing* (April 2016); ASU 2016-12, *Revenue from Contracts with Customers* (Topic 606): *Narrow-Scope Improvements and Practical Expedients* (Mai 2016); ASU 2016-20, *Technical Corrections and Improvements to Topic 606, Revenue From Contracts With Customers* (Dezember 2016) und ASU 2017-05, *Other Income - Gains and Losses from the Derecognition of Nonfinancial Assets* (Subtopic 610-20): *Clarifying the Scope of Asset Derecognition Guidance and Accounting for Partial Sales of Nonfinancial Assets* (Februar 2017).

Anhang G: Überblick über die wichtigsten Änderungen an dieser Publikation

Wir haben wesentliche Änderungen an dieser Publikation gegenüber der letzten Ausgabe vom Januar 2017 vorgenommen, um auf spezifische Implementierungsfragen einzugehen und bestimmte Themen tiefergründiger zu erörtern.

Die nachfolgende Liste gibt einen Überblick über die wichtigsten Änderungen, die wir in unserer Aktualisierung vom März 2020 vorgenommen haben. Nachfolgend werden die wichtigsten Änderungen gegenüber der Ausgabe vom Januar 2017 aufgeführt.

Kapitel 1

Zielsetzung, Zeitpunkt des Inkrafttretens und Übergangsvorschriften

- ▶ Erweiterung um Abschnitt 1.3.1, einschließlich der Fragen 1-1 bis 1-7 und der Beispiele 1-1 bis 1-4, u. a. zur Bestimmung, ob ein Vertrag der Definition eines erfüllten Vertrags entspricht und um eine Erläuterung zur Auswirkung des praktischen Behelfs für erfüllte Verträge beim Übergang auf nachfolgende Berichtsperioden
- ▶ Erweiterung von Abschnitt 1.3.2 um die Fragen 1-8 und 1-9 zur vollständigen rückwirkenden Übergangsmethode
- ▶ Erweiterung von Abschnitt 1.3.3 um die Fragen 1-10 bis 1-12 zur modifizierten rückwirkenden Übergangsmethode
- ▶ Erweiterung der Ausführungen in Abschnitt 1.3.4 zu den Übergangsangaben in Zwischenabschlüssen im Jahr der Umstellung und Aktualisierung um die Diskussion in Bezug auf die US-SEC-Anforderungen für ausländische private Emittenten, die nach IFRS berichten und verpflichtet sind, Zwischenabschlüsse zu erstellen
- ▶ Streichen des Abschnitts 1.3.5 über die Angaben vor der Anwendung des IFRS 15 und Ersetzen des Abschnitts durch „sonstige Überlegungen zum Übergang auf den neuen Standard“
- ▶ Erweiterung um Abschnitt 1.3.6 zu Übergangsüberlegungen für Erstanwender von IFRS 15

Kapitel 2

Anwendungsbereich

- ▶ Erweiterung von Abschnitt 2.1. um Erläuterungen zur Veröffentlichung des IFRS 17
- ▶ Erweiterung um Abschnitt 2.1.1 über den Abgang von nicht-finanziellen Vermögenswerten, die nicht zum normalen Geschäftsbetrieb gehören, und Beispiele 2-1 und 2-2 zur Abgrenzung des Anwendungsbereichs für nichtmonetäre Tauschgeschäfte
- ▶ Erweiterung von Abschnitt 2.5 um ein Flussdiagramm, um die Anforderungen an Vereinbarungen, die teilweise im Anwendungsbereich des IFRS 15 und teilweise im Anwendungsbereich anderer Normen liegen, zu veranschaulichen, sowie Aktualisierung der Fragen 2-5 bis 2-7 und Ergänzung der Fragen 2-8 bis 2-10 zu Überlegungen zum Anwendungsbereich
- ▶ Erweiterung von Abschnitt 2.5 um Frage 2-11 zu Überlegungen zum Anwendungsbereich in Bezug auf den Verkauf von *corporate wrappers* an Kunden
- ▶ Erweiterung um Frage 2-12 in Abschnitt 2.5 zu den Beratungen des IFRS IC zum Zusammenwirken von IFRS 11 und IFRS 15 bei der Erfassung von Erlösen in Verbindung mit einer Beteiligung an einer gemeinschaftlichen Tätigkeit

Kapitel 3

Identifizierung des Vertrags mit dem Kunden

- ▶ Erweiterung von Abschnitt 3.1 um die Fragen 3-1 bis 3-3 zu den Merkmalen eines Vertrags
- ▶ Erweiterung von Abschnitt 3.2 um eine Diskussion zur Vertragslaufzeit, Hinzufügen von Beispiel 3-2 in Frage 3-6 und Aktualisierung der Frage 3-7 zur weiteren Diskussion des TRG-Agendpapiers Nr. 48 über die Beurteilung der Vertragslaufzeit
- ▶ Erweiterung von Abschnitt 3.2 um Frage 3-10 zur Bilanzierung von Dienstleistungen, die innerhalb eines Zeitraums nach Vertragsablauf erbracht wurden, in dem keine durchsetzbaren Rechte und Pflichten bestehen, bis der Vertrag verlängert worden ist
- ▶ Erweiterung von Abschnitt 3.3 um die Diskussion über das dritte Kriterium („Die in den Verträgen zugesagten Güter oder Dienstleistungen stellen eine einzige Leistungsverpflichtung dar“) für die Zusammenführung von Verträgen
- ▶ Erweiterung von Abschnitt 3.4 um Frage 3-12 zu Vertragsänderungen
- ▶ Aktualisierung des Abschnitts 3.4.1 zur Diskussion hochvariaabler Preise in einem modifizierten Vertrag und Erweiterung um Beispiel 3-6 zur Bestimmung, ob die Höhe der im Rahmen einer Vertragsänderung vereinbarten Gegenleistung dem Einzelveräußerungspreis für zusätzliche Güter oder Dienstleistungen entspricht
- ▶ Aktualisierung des Abschnitts 3.4.2 durch die Diskussion von Beispiel 5, Fall B und Erweiterung um Frage 3-17 und Beispiel 3-7 zur Bilanzierung einer Vertragsänderung, die zu einer Verringerung des Umfangs eines Vertrags führt
- ▶ Erweiterung von Abschnitt 3.5 um ein Flussdiagramm, um die Anforderungen an Vereinbarungen zu veranschaulichen, die nicht der Definition eines Vertrags nach dem Standard entsprechen, und Erweiterung um eine Diskussion über die Erlösrechnung, wenn die Kriterien in IFRS 15.9 später erfüllt sind

Kapitel 4

Identifizierung der separaten Leistungsverpflichtungen innerhalb des Vertrags (ggf. der Verträge)

- ▶ Aktualisierung des Abschnitts 4.1 durch Ausführungen zu den Beratungen des IFRS IC vom Januar 2019 zur Identifizierung der im Rahmen eines Vertrags zugesagten Güter oder Dienstleistungen und Erweiterung um eine Diskussion zu IFRS 15.25
- ▶ Aktualisierung der Frage 4-1 in Abschnitt 4.1.1 zur Einordnung von Aktivitäten vor der Produktion
- ▶ Erweiterung von Abschnitt 4.2 um ein Flussdiagramm, um die Anforderungen zur Bestimmung der Leistungsverpflichtungen zu veranschaulichen

- ▶ Aktualisierung des Abschnitts 4.2.1.B durch eine zusätzliche Diskussion über die IFRS-IC-Agenda-Entscheidung vom März 2018 und durch das Schaubild 4-1 zur Identifizierung von Leistungsverpflichtungen sowie Erweiterung um Ausführungen zu zwei Berichten von SEC-Mitarbeitern zur Bestimmung, ob Zusagen im Vertragskontext eigenständig abgrenzbar sind
- ▶ Erweiterung von Abschnitt 4.2.2 um eine Illustration zu Leistungsverpflichtungen, um ein Flussdiagramm zur Bestimmung der Art der Zusage, um die Frage 4-7 zur Anwendung des *series requirement* sowie um ein Beispiel (unter Frage 4-6) zur Feststellung, ob zugesagte Güter oder Dienstleistungen eine Reihe darstellen
- ▶ Erweiterung von Abschnitt 4.4 um ein Flussdiagramm zur Beurteilung, ob das Unternehmen als Prinzipal oder Agent agiert
- ▶ Aktualisierung des Abschnitts 4.4.2 durch einen Auszug aus IFRS 15.33 und Erläuterung der Überlegungen zur Frage „Prinzipal oder Agent?“
- ▶ Erweiterung von Abschnitt 4.4.2.A um Beispiele 4-2 und 4-3 zu den Indikatoren, ob ein Unternehmen als Prinzipal oder als Agent handelt
- ▶ Erweiterung von Abschnitt 4.4.4 um die Fragen 4-8 und 4-9 zu Beispielen für Überlegungen zur Frage „Prinzipal oder Agent?“
- ▶ Erweiterung von Abschnitt 4.6 um Beispiel 4-4 zur Beurteilung einer Kundenoption, wenn der Einzelveräußerungspreis in hohem Maße schwankt, sowie um eine Diskussion über Kundenoptionen zum Erwerb zusätzlicher Güter oder Dienstleistungen, Aufnahme eines zusätzlichen Beispiels in Frage 4-13 samt Diskussion über vertragliche Mindestanforderungen von Kundenoptionen und Ergänzung der Fragen 4-14 und 4-19 zum selben Themenbereich
- ▶ Ergänzung von Abschnitt 5.2.3 um Frage 5-12 zur Anwendung der Begrenzungsvorschrift für variable Gegenleistungen bei Meilensteinzahlungen sowie um die Diskussion und Beispiel 5-3 zu Faktoren, die die Wahrscheinlichkeit oder das Ausmaß einer Umsatzstornierung erhöhen könnten
- ▶ Aktualisierung der Erläuterungen in Abschnitt 5.4 zum Wertminderungsmodell für Vermögenswerte aus dem Rückhaltsanspruch und zu deren Darstellung
- ▶ Aktualisierung der Erläuterungen in Abschnitt 5.5 zur Zulässigkeit der Verwendung eines impliziten Vertragszinssatzes bei der Ermittlung des Abzinsungssatzes, wenn eine signifikante Finanzierungskomponente vorhanden ist, sowie Erweiterung um die Diskussion über die praktische Eignung für signifikante Finanzierungskomponenten
- ▶ Ergänzung von Abschnitt 5.5.1 um die Frage 5-24 zu wesentlichen Finanzierungskomponenten und um Frage 5-25 durch Ausführungen zu den Beratungen des IFRS IC zur Aktivierung von Fremdkapitalkosten in Verbindung mit Vermögenswerten, die für einen späteren Verkauf entwickelt werden und deren Umsatzerlöse über einen bestimmten Zeitraum erfasst werden, da der Kunde die Verfügungsgewalt über den Vermögenswert erlangt, während dieser erstellt wird
- ▶ Erweiterung von Abschnitt 5.5.2 um die Diskussion über die Erfassung von Zinserträgen und -aufwendungen sowie um die Darstellung der damit verbundenen Cashflows
- ▶ Erweiterung von Abschnitt 5.7 um ein Flussdiagramm, um die Anforderungen an die an einen Kunden gezahlte oder zu zahlende Gegenleistung zu veranschaulichen
- ▶ Erweiterung von Abschnitt 5.7.1 um Beispiel 5-5 zur Bilanzierung von an Kunden im Austausch für eigenständig abgrenzbare Güter oder Dienstleistungen gezahlte Gegenleistungen
- ▶ Erweiterung von Abschnitt 5.7.2 um eine Textbox „Abweichende Vorgaben des FASB“ zur Bilanzierung von Eigenkapitalinstrumenten, die Kunden in Verbindung mit dem Verkauf von Gütern oder Dienstleistungen gewährt werden
- ▶ Erweiterung von Abschnitt 5.7.3 um die Frage 5-28 zum Erfassungszeitpunkt von an einen Kunden gezahlte oder zu zahlende Gegenleistungen aufgrund der FASB-TRG-Sitzung vom November 2016 und Aktualisierung des Abschnitts zur Diskussion über die Anerkennung von Verkaufsanreizen
- ▶ Erweiterung von Abschnitt 5.8 um die Fragen 5-30 und 5-31 zu nicht rückerstattungsfähigen, im Voraus zahlbaren Entgelten

Kapitel 5

Bestimmung des Transaktionspreises

- ▶ Aktualisierung des Abschnitts 5 zur Erörterung des IFRS 15.BC187 und Erweiterung durch ein Flussdiagramm zur Veranschaulichung der Bestimmung des Transaktionspreises für fixe und variable Vergütungen
- ▶ Aktualisierung des Abschnitts 5.1 durch eine Diskussion über Verkaufs- und Verbrauchsteuern
- ▶ Erweiterung von Abschnitt 5.2.1 um eine „Unsere Sichtweise“-Textbox zu den Angaben zur Schätzung der variablen Gegenleistung und um die Fragen 5-7 und 5-8 zu Arten der variablen Vergütung sowie Aktualisierung durch die Frage 5-6 zur Veröffentlichung von IFRIC 22
- ▶ Aktualisierung der Frage 5-4 in Abschnitt 5.2.1 durch eine Erläuterung der Beratungen des IFRS IC zur Bilanzierung von an Kunden gezahlten Entschädigungen für verspätete oder gestrichene Flüge
- ▶ Erweiterung von Abschnitt 5.2.2 um Beispiel 5-1 und Beispiel 5-2 zur Schätzung des Transaktionspreises unter Verwendung der Erwartungswertmethode bzw. der Methode des wahrscheinlichsten Betrags und um Frage 5-9 zur Schätzung der variablen Gegenleistung

Kapitel 6

Aufteilung des Transaktionspreises auf die Leistungsverpflichtungen

- ▶ Erweiterung von Abschnitt 6 um die Diskussion über Änderungen des Transaktionspreises nach Vertragsabschluss
- ▶ Erweiterung von Abschnitt 6.1 um ein Flussdiagramm zur Veranschaulichung, wie ein Unternehmen den eigenständigen Verkaufspreis eines Guts oder einer Dienstleistung, der auch Schätzungen enthalten kann, bestimmen könnte

- ▶ Aktualisierung des Abschnitts 6.1.2 durch zusätzliche Überlegungen zur Verwendung des Residualwertansatzes
- ▶ Erweiterung von Abschnitt 6.1.4 um die Fragen 6-3 und 6-4 zu den zusätzlichen Überlegungen zur Ermittlung des Einzelveräußerungspreises
- ▶ Erweiterung von Abschnitt 6.1.5 um Beispiel 6-1 zur Schätzung des Einzelveräußerungspreises von Kundenoptionen, die separate Leistungsverpflichtungen darstellen
- ▶ Aktualisierung des Abschnitts 6.1.5 durch die Erörterung des IFRS 15.BC395 und durch Klarstellung, dass Szenario B in Beispiel 6-2 eine akzeptable Möglichkeit darstellt, das vereinfachte Vorgehen zur Schätzung des Einzelveräußerungspreises der Option unter Anwendung des Verlängerungsoptionsansatzes zu nutzen, sowie Erweiterung um Frage 6-6 zur Anwendung des vereinfachten Vorgehens
- ▶ Erweiterung von Abschnitt 6.2 um Frage 6-7 zur Anwendung der Methode des relativen Einzelveräußerungspreises
- ▶ Erweiterung von Abschnitt 6.3 um eine Diskussion über die Ausnahme für die Zuordnung von variablen Gegenleistungen
- ▶ Erweiterung von Abschnitt 6.5 um Beispiel 6-5 und um die Diskussion zu Änderungen des Transaktionspreises nach Vertragsbeginn
- ▶ Aktualisierung des Abschnitts 6.6 durch das Beispiel 6-6 über Vereinbarungen mit Komponenten, die nicht in den Anwendungsbereich des Standards fallen
- ▶ Erweiterung von Abschnitt 7.1.3 um die Fragen 7-11 bis 7-12 zur Beurteilung der Leistungserbringung über einen bestimmten Zeitraum beim Verkauf einer Immobilie und zur Berücksichtigung der Gegenleistung durch den potenziellen Weiterverkauf des Vermögenswerts bei der Feststellung, ob ein Rechtsanspruch auf Bezahlung der bereits erbrachten Leistungen besteht
- ▶ Aktualisierung der Ausführungen in Abschnitt 7.1.4.B zur Bilanzierung nicht installierter Materialien, wenn diese zu einem späteren Zeitpunkt installiert werden
- ▶ Aktualisierung der Erläuterungen in Abschnitt 7.2 zur Bewertung des Rechts des Kunden, seinen Anspruch auf den Erhalt eines Vermögenswerts zu verkaufen (oder zu verpfänden) bei der Bestimmung, ob die Verfügungsgewalt zu einem bestimmten Zeitpunkt übertragen wird, und Erweiterung um Beispiel 7-2 zur Anwendung der Indikatoren für die Übertragung der Verfügungsgewalt auf eine Leistungsverpflichtung, die zu einem bestimmten Zeitpunkt erfüllt wird
- ▶ Aktualisierung des Abschnitts 7.2 durch Erläuterung und Indikatoren des *Channel Stuffing* sowie Erweiterung um die Frage 7-21 zu den Auswirkungen der Versandbedingungen bei Übertragung der Verfügungsgewalt
- ▶ Erweiterung von Abschnitt 7.3.1 um Ausführungen und um Frage 7-22 zu bedingten Kaufoptionen für den Rückkauf eines Vermögenswerts
- ▶ Erweiterung von Abschnitt 7.4 um die Diskussion zu Kommissionsvereinbarungen
- ▶ Erweiterung von Abschnitt 7.5 um die Diskussion zu *Bill-and-hold*-Vereinbarungen
- ▶ Erweiterung von Abschnitt 7.9 um die Diskussion zur Nichtinanspruchnahme von Guthaben und Vorauszahlungen für künftige Güter oder Dienstleistungen

Kapitel 7

Erfüllung der Leistungsverpflichtungen

- ▶ Erweiterung von Abschnitt 7.1 um eine „Unsere Sichtweise“-Textbox zu den Angaben zum Zeitpunkt der Erfüllung von Leistungsverpflichtungen und um ein Flussdiagramm zur Veranschaulichung der Beurteilung, ob die Verfügungsgewalt über einen bestimmten Zeitraum übertragen wird
- ▶ Aktualisierung des Abschnitts 7.1.1 durch Ausführungen zu den Beratungen des IFRS IC vom März 2018 zur Beurteilung, ob dem Kunden der Nutzen aus der Leistung des Unternehmens zufließt und er gleichzeitig die Leistung nutzt, während diese erbracht wird
- ▶ Erweiterung von Abschnitt 7.1.2 um ein Beispiel aus IFRS 15.BC129, in dem der Kunde den Vermögenswert kontrolliert, während er erstellt oder verbessert wird
- ▶ Erweiterung von Abschnitt 7.1.2 um Frage 7-4 zur Erörterung, wie das Recht eines Kunden, seinen Anspruch auf Erhalt eines Vermögenswerts zu verkaufen (oder zu verpfänden), bei der Bestimmung, ob der Kunde die Verfügungsgewalt über den Vermögenswert besitzt, während dieser erstellt oder verbessert wird, zu bewerten ist
- ▶ Erweiterung von Abschnitt 7.1.3 um die Fragen 7-5 bis 7-7 zu den Erörterungen in der FASB-TRG-Sitzung zu Vermögenswerten ohne alternativen Nutzen vom November 2016 und um die Frage 7-10 zu den IFRS-IC-Diskussionen im September 2017 in Bezug auf einen durchsetzbaren Anspruch auf Bezahlung für die bisher erbrachte Leistung

Kapitel 8

Lizenzen für geistiges Eigentum

- ▶ Erweiterung der Erläuterungen in Abschnitt 8.1 zur Bestimmung, ob ein Gut oder eine Dienstleistung eigenständig abgrenzbar ist
- ▶ Erweiterungen der Diskussion in Abschnitt 8.1.4 um Erläuterungen zur Einordnung von Zusicherungen, ein Patent zu verteidigen oder aufrechtzuerhalten, und zum Vergleich mit *assurance-type warranties* aus Abschnitt 9.1
- ▶ Erweiterung von Abschnitt 8.3.1 um Frage 8-2 zur Bestimmung der Bilanzierung von Lizenzen, die ein Recht auf Zugang zu geistigem Eigentum gewähren
- ▶ Aktualisierung der Erläuterung des Abschnitts 8.5 zu umsatz- oder nutzungsabhängigen Lizenzgebühren bei Lizenzen für geistiges Eigentum und Erweiterung um einen illustrativen Entscheidungsbaum zur Bestimmung, ob die Begrenzungsvorschrift zur Erfassung von Lizenzgebühren auf Lizenzzahlungen anzuwenden ist

- ▶ Aktualisierung des Abschnitts 8.5.1 durch einen Auszug aus IFRS 15 (Beispiel 61) und Erweiterung um Frage 8-3 und Frage 8-4 zur Anwendung der Begrenzungsvorschrift zur Erfassung von umsatz- oder nutzungsabhängigen Lizenzgebühren auf Lizenzgebühren
- ▶ Erweiterung von Abschnitt 8.5.1 um Beispiel 8-1 zur Anwendung der Begrenzungsvorschrift zur Erfassung von Lizenzgebühren auf eine Meilensteinzahlung
- ▶ Erweiterung von Abschnitt 8.5.1 um Frage 8-5 zum Zeitpunkt der Erfassung der Umsatzerlöse aus umsatz- oder nutzungsabhängigen Lizenzgebühren für lizenziertes geistiges Eigentum
- ▶ Erweiterung von Abschnitt 8.5.1 um Frage 8-6 und Frage 8-7 zu den Auswirkungen eines garantierten Mindestbetrags auf die Erfassung von umsatz- oder nutzungsabhängigen Lizenzgebühren sowie Ergänzung eines integrierten Beispiels für die Bilanzierung einer Lizenz für geistiges Eigentum
- ▶ Erweiterung von Abschnitt 8.5.1 um Frage 8-8 und um Beispiel 8-2 zur Anwendung der Begrenzungsvorschrift zur Erfassung von Lizenzgebühren im Falle von Unternehmen, die als Agent handeln
- ▶ Erweiterung von Abschnitt 8.5.1 um Frage 8-9 zur Erfassung umsatz- oder nutzungsabhängiger Lizenzgebühren, bevor der Verkauf oder die Nutzung des geistigen Eigentums tatsächlich stattfindet
- ▶ Erweiterung von Abschnitt 9.3.2 um die Ausführungen zu den Kosten für die Vertragserfüllung, einschließlich Erweiterung um ein Flussdiagramm zur Veranschaulichung der Erfassung dieser Kosten sowie um Erläuterungen der vorherigen IFRS, die für die Bilanzierung von Vertragskosten weiterhin anwendbar sind
- ▶ Erweiterung von Abschnitt 9.3.2 um die Fragen 9-13 bis 9-17 zur Bilanzierung von im Zusammenhang mit der Vertragserfüllung entstehenden diversen Kosten sowie Aktualisierung durch Erläuterungen zu den Beratungen des IFRS IC über Vertragserfüllungskosten, die sich auf in der Vergangenheit erbrachte Leistungen beziehen und als Aufwand zu erfassen sind
- ▶ Erweiterung von Abschnitt 9.3.3 um die Frage 9-22 zum Zeitpunkt der Abschreibung von Vermögenswerten, die für die zusätzlichen Kosten der Anbahnung einer Vertragsverlängerung erfasst wurden, und Erweiterung um die Diskussion zur Abschreibung aktivierter Vertragskosten
- ▶ Aktualisierung der Fragen 9-18 bis 9-21 und 9-23 in Abschnitt 9.3.3 sowie Aktualisierung der Frage 9-19 durch zwei zulässige Methoden für die Abschreibung aktivierter Vertragskosten, die sowohl mit dem ursprünglichen Vertrag als auch mit der Vertragsverlängerung im Zusammenhang stehen
- ▶ Erweiterung von Abschnitt 9.3.4 um die Frage 9-24 zur Werthaltigkeitsprüfung aktivierter Vertragskosten gemäß IFRS 15

Kapitel 9

Sonstige Ansatz- und Bewertungsfragen

- ▶ Erweiterung von Abschnitt 9.1.1 um ein Flussdiagramm zur Veranschaulichung, ob es sich um eine *assurance-type warranty* oder um eine *service-type warranty* handelt
- ▶ Erweiterung von Abschnitt 9.1.2 um Erläuterungen und eine Diskussion zur Bestimmung des Leistungsfortschritts für *service-type warranties* auf der Grundlage von Aktualisierungen der Rechnungslegungs- und Prüfungsleitlinien der AICPA
- ▶ Erweiterung von Abschnitt 9.1.3 um eine Diskussion zu *assurance-type warranties*
- ▶ Aktualisierung des Abschnitts 9.2 durch Erläuterungen zu den jüngsten Diskussionen des IASB zu belastenden Verträgen und Erweiterung um die Frage 9-5 zur Bilanzierung eines belastenden Vertrags, wenn dieser mehrere Leistungsverpflichtungen enthält, die nacheinander über einen bestimmten Zeitraum erfüllt werden
- ▶ Aktualisierung des Abschnitts 9.3 zur Erläuterung der Darstellung der aktivierten Vertragskosten
- ▶ Erweiterung von Abschnitt 9.3.1 um die Diskussion über die Kosten für die Anbahnung eines Vertrags sowie um ein Flussdiagramm zur Veranschaulichung der Erfassung dieser Kosten
- ▶ Erweiterung von Abschnitt 9.3.1 um Beispiel 9-3 zu in einen Pool eingezahlte Verkaufsprovisionen sowie um die Fragen 9-6 und 9-7 aufgrund der FASB-TRG-Sitzung im November 2016 zur Einstufung von Provisionszahlungen als zusätzliche Kosten

Kapitel 10

Darstellung und Angaben

- ▶ Erweiterung von Abschnitt 10 um die Diskussion zu den Angaben zu Rechnungslegungsmethoden
- ▶ Erweiterung von Abschnitt 10.1 um die Ausführungen zur Einstufung von Vertragsvermögenswerten oder -verbindlichkeiten als kurz- oder langfristig sowie Aktualisierung durch Erläuterungen zur Unterscheidung zwischen Forderungen und Vertragsvermögenswerten und zur Wertminderung von Vertragsvermögenswerten, die den Rechtsanspruch des Unternehmens auf den Erhalt von nicht zahlungswirksamen Gegenleistungen darstellen
- ▶ Erweiterung von Abschnitt 10.2 um die Darstellungspflichten bei Erlösen aus Verträgen mit Kunden
- ▶ Erweiterung von Abschnitt 10.2 um Frage 10-7 zur Erläuterung, ob Erträge, die nicht in den Anwendungsbereich des IFRS 15 fallen, in der Gewinn- und Verlustrechnung als Umsatzerlöse ausgewiesen werden können
- ▶ Erweiterung von Abschnitt 10.5 um eine Tabelle zu den Angabevorschriften
- ▶ Erweiterung von Abschnitt 10.5.1 um eine Diskussion über die Angabevorschriften für disaggregierte Umsätze und Aktualisierung der Erläuterungen zur Klarstellung, dass umsatz- oder nutzungsabhängige Lizenzgebühren den Angabevorschriften gemäß IFRS 15.116 unterliegen
- ▶ Erweiterung von Abschnitt 10.5.4 um eine Diskussion zu den Anforderungen an die Angabevorschriften der angewendeten praktischen Behelfe
- ▶ Erweiterung von Abschnitt 10.7 um die Angaben in Zwischenberichten

Anhang D

Beratungen des IFRS IC und Verweise in dieser Publikation

- ▶ Erweiterung dieses Anhangs um eine Übersicht über die Beratungen des IFRS IC zu IFRS-15-bezogenen Sachfragen mit Angabe der entsprechenden Textstellen in dieser Publikation, in denen diese behandelt werden

Anhang F

Änderungen des Standards seit seiner Veröffentlichung

- ▶ Erweiterung um diese Informationen und Bereitstellung im Anhang

Anhang H

Zusammenfassung der Unterschiede zu den US-GAAP

- ▶ Erweiterung um diesen Anhang, der einen Vergleich der vom IASB als Anhang zur Basis für Schlussfolgerungen zu IFRS 15 aufgenommenen IFRS und US-GAAP-Standards bietet

Aktualisierung Januar 2017

In unserer Aktualisierung vom Januar 2017 haben wir wesentliche Änderungen gegenüber der Ausgabe vom Oktober 2015 vorgenommen, die sich vor allem mit den Änderungen vom April 2016, den *Klarstellungen zu IFRS 15*, dem IASB zu den Standard- und TRG-Umsetzungsgesprächen (siehe Anhang C) sowie der Erweiterung unserer Diskussionen zu bestimmten Themen befassen. Darüber hinaus haben wir FAQ und ausgewählte Auszüge aus dem Standard aufgenommen, darunter einige, aber nicht alle der in dem Standard enthaltenen Beispiele (siehe Anhang B). Die folgende Liste fasst die wichtigsten Änderungen zusammen, die wir in unserer Ausgabe vom Januar 2017 vorgenommen haben:

Abschnitt 1

Zielsetzung, Zeitpunkt des Inkrafttretens und Übergangsvorschriften

- ▶ Erweiterung von Abschnitt 1.1.2 um Änderungen des Standards seit der Veröffentlichung der Ausgabe
- ▶ Aktualisierung des Abschnitts 1.2 Zeitpunkt des Inkrafttretens
- ▶ Aktualisierung der Abschnitte 1.3, 1.3.1 und 1.3.2 durch die Änderungen vom April 2016 für den Übergang
- ▶ Aktualisierung des Abschnitts 1.3 durch die Definition des abgeschlossenen Vertrags vom April 2016
- ▶ Aktualisierung des Abschnitts 1.3.4 durch die Aussagen der Regulierungsbehörden in Bezug auf Offenlegungen vor der Verabschiedung

Abschnitt 2

Anwendungsbereich

- ▶ Aktualisierung der Diskussion über den Umfang der Veröffentlichung des IFRS 16
- ▶ Erweiterung um sechs Fragen zum Scoping

Abschnitt 3

Identifizierung des Vertrags mit dem Kunden

- ▶ Aktualisierung des Abschnitts 3.1.5 und der Klarstellung der Einbringlichkeitsanforderungen
- ▶ Erweiterung von Abschnitt 3.2 um die Durchsetzbarkeit und Kündigungsklauseln von Verträgen
- ▶ Erweiterung von Abschnitt 3.4 um ein Flussdiagramm zu den Anforderungen an Vertragsänderungen

- ▶ Aktualisierung des Abschnitts 3.5 durch Klarstellungen zu den Anforderungen an die Anerkennung der erhaltenen, nicht rückerstattungsfähigen Gegenleistung für Vereinbarungen, die der Definition eines Vertrags entsprechen

Abschnitt 4

Identifizierung der separaten Leistungsverpflichtungen innerhalb des Vertrags (ggf. der Verträge)

- ▶ Aktualisierung der Abschnitte 4.1 und 4.2 durch Änderungen vom April 2016 zur Identifizierung von Leistungsverpflichtungen
- ▶ Aktualisierung des Abschnitts 4.4 durch Änderungen vom April 2016 zur Frage „Prinzipal oder Agent?“
- ▶ Erweiterung von Abschnitt 4.6 um sechs Fragen zu Kundenoptionen

Abschnitt 5

Bestimmung des Transaktionspreises

- ▶ Erweiterung von Abschnitt 5.2 um acht Fragen zur variablen Vergütung
- ▶ Streichen von Abbildung 5-1 in Abschnitt 5.2.3 (früher Abschnitt 5.1.3) und Erweiterung durch ein Beispiel aus dem TRG Agenda Paper 38 zur Schätzung der variablen Vergütung unter Verwendung der Erwartungswertmethode
- ▶ Erweiterung um Abschnitt 5.3 zu den Rückerstattungsverbindlichkeiten
- ▶ Erweiterung von Abschnitt 5.5 um sieben Fragen zu den wesentlichen Finanzierungskomponenten
- ▶ Aktualisierung des Abschnitts 5.6 zur Sachleistung

- ▶ Erweiterung von Abschnitt 5.7 um die an einen Kunden gezahlte oder zu zahlende Gegenleistung und mehrerer weiterer Unterabschnitte
- ▶ Erweiterung um Abschnitt 5.9 zu Änderungen des Transaktionspreises

Abschnitt 6

Aufteilung des Transaktionspreises auf die Leistungsverpflichtungen

- ▶ Erweiterung von Abschnitt 6.1.4 um zwei Fragen und von Abschnitt 6.1.5 um eine Frage zur Bestimmung des eigenständigen Verkaufspreises
- ▶ Erweiterung von Abschnitt 6.3 zur Ausnahme für die Zuteilung der variablen Vergütung
- ▶ Aktualisierung des Abschnitts 6.6 durch eine Abbildung zur Darstellung einer Vereinbarung mit Elementen innerhalb und außerhalb des Anwendungsbereichs des IFRS 15

Abschnitt 7

Erfüllung der Leistungsverpflichtungen

- ▶ Erweiterung von Abschnitt 7.1 und 7.2 um die Diskussion über die Anwendung des Begriffs „Kontrolle“ auf die im Laufe der Zeit und zu einem bestimmten Zeitpunkt erfüllten Leistungsverpflichtungen
- ▶ Erweiterung von Abschnitt 7.1 um neun Fragen zu den im Laufe der Zeit erfüllten Leistungsverpflichtungen

Abschnitt 8

Lizenzen für geistiges Eigentum

- ▶ Erweiterung um einen Abschnitt über Lizenzen für geistiges Eigentum (einige der Inhalte waren zuvor in Abschnitt 8.4 enthalten)
- ▶ Aktualisierung durch Änderungen an den Lizenzen für geistiges Eigentum vom April 2016

Abschnitt 9

Sonstige Ansatz- und Bewertungsfragen

- ▶ Erweiterung von Abschnitt 9.1 um vier Fragen zu Garantien
- ▶ Erweiterung von Abschnitt 9.3.1 um vier Fragen zu den Kosten für den Abschluss eines Vertrags und um eine Abbildung zu den Verkaufsprovisionen
- ▶ Erweiterung von Abschnitt 9.3.2 um zwei Fragen zu den Kosten für die Erfüllung eines Vertrags
- ▶ Erweiterung von Abschnitt 9.3.3 um drei Fragen zur Abschreibung von aktivierten Auftragskosten
- ▶ Erweiterung um Abschnitt 9.3.4 zu Wertminderungen von aktivierten Auftragskosten

Abschnitt 10

Darstellung und Angaben

- ▶ Erweiterung von Abschnitt 10.1 um sechs Fragen zu Präsentationsüberlegungen
- ▶ Erweiterung um Abschnitt 10.5 zu den Offenlegungspflichten bei der Umstellung



Anhang H: Zusammenfassung der Unterschiede zu den US-GAAP

Der folgende Vergleich zwischen den IFRS und den US-GAAP wurde vom IASB veröffentlicht und ist in der Grundlage für Schlussfolgerungen zu IFRS 15 als Anhang enthalten. Er wird nachfolgend vollständig wiedergeben. Das FASB hat nachträglich Änderungen an seinem Standard zur Umsatzrealisierung vorgenommen (vor allem durch ASU 2016-20). Das IASB hat keine entsprechenden Änderungen vorgenommen und diese Zusammenfassung nicht aktualisiert. Daher berücksichtigt diese Zusammenfassung keine Änderungen an ASC 606, die nach der Veröffentlichung von ASU 2016-12 erfolgt sind.

Auszug aus IFRS 15

Vergleich zwischen IFRS 15 und Topic 606

- A1. IFRS 15 und Topic 606 des FASB sind das Ergebnis der Zusammenarbeit des IASB und des FASB mit dem Ziel, die Finanzberichterstattung durch die Erstellung eines gemeinsamen Standards zur Umsatzrealisierung für IFRS und US-GAAP, der einheitlich auf verschiedene Transaktionen, Branchen und Kapitalmärkte anwendbar ist, zu verbessern. Mit IFRS 15 und Topic 606 erreichten die Boards ihr Ziel, in Bezug auf die Bilanzierungsvorschriften für Umsatzerlöse aus Verträgen mit Kunden zu denselben Schlussfolgerungen zu gelangen. Dennoch gibt es einige geringfügige Abweichungen zwischen den Standards in der Fassung vom Mai 2014, die im Folgenden dargestellt werden:
- (a) **Einbringlichkeitsschwelle** – Die Boards nahmen eine explizite Einbringlichkeitsschwelle als eines der Kriterien auf, die ein Vertrag erfüllen muss, bevor ein Unternehmen Umsatzerlöse erfassen kann. Damit ein Vertrag dieses Kriterium erfüllt, muss ein Unternehmen zu dem Schluss kommen, dass der Erhalt der Gegenleistung, auf die es im Austausch für die auf den Kunden zu übertragenden Güter oder Dienstleistungen Anspruch hat, wahrscheinlich ist. Im Zuge der Festlegung der Schwelle räumten die Boards ein, dass der Begriff „wahrscheinlich“ (*probable*) in den IFRS und den US-GAAP verschiedene Bedeutungen hat. Die Boards beschlossen jedoch, die Höhe der Einbringlichkeitsschwelle so anzusetzen, dass sie mit den vorherigen Methoden und Vorschriften zur Umsatzrealisierung gemäß IFRS bzw. US-GAAP in Einklang stehen. (Siehe BC42-BC46.)
 - (b) **Angabevorschriften für Zwischenabschlüsse** – Die Boards stellten fest, dass die allgemeinen Grundsätze in ihren jeweiligen Vorschriften zur Zwischenberichterstattung (IAS 34 *Zwischenberichterstattung* bzw. Topic 270 *Interim Reporting*) auf Erlöse aus Verträgen mit Kunden anwendbar wären. Das IASB fasste jedoch den Beschluss, auch Änderungen an IAS 34 vorzunehmen, um gegliederte Angaben zu Umsatzerlösen aus Verträgen mit Kunden in der Zwischenberichterstattung vorzuschreiben. Das FASB entschied ebenso, Änderungen an Topic 270 vorzunehmen, und zwar mit dem Ziel, gegliederte Angaben zu Umsatzerlösen für die Geschäftsjahre börsennotierter Unternehmen, die nach dem 15. Dezember 2016 beginnen, in Kraft tritt. (Siehe BC358-BC361.)
 - (c) **Frühere Anwendung und Zeitpunkt des Inkrafttretens** – Gemäß Paragraph C1 des IFRS 15 ist eine frühere Anwendung der Vorschriften zulässig, während Topic 606 börsennotierten Unternehmen eine Anwendung der Vorschriften vor dem Zeitpunkt des Inkrafttretens untersagt. Des Weiteren ist IFRS 15 auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2017 beginnen, während Topic 606 für die Geschäftsjahre börsennotierter Unternehmen, die nach dem 15. Dezember 2016 beginnen, in Kraft tritt. (Siehe BC452-BC453.)
 - (d) **Aufholung von Wertminderungsaufwendungen** – Gemäß Paragraph 104 des IFRS 15 müssen Unternehmen Wertminderungsaufwendungen rückgängig machen, was mit den Vorschriften zur Wertminderung von Vermögenswerten gemäß IAS 36 *Wertminderung von Vermögenswerten* einhergeht. Nach Topic 606 ist es hingegen in Einklang mit anderen Bereichen der US-GAAP nicht zulässig, dass Unternehmen Wertminderungsaufwendungen für einen Vermögenswert, der gemäß der Leitlinie zu Vertragsanbahnungs- oder Vertragserfüllungskosten erfasst wurde, rückgängig machen. (Siehe BC309-BC311.)
 - (e) **Vorschriften für nicht börsennotierte Unternehmen** – IFRS 15 enthält keine speziellen Vorschriften für nicht börsennotierte Unternehmen. Unternehmen ohne öffentliche Rechenschaftspflicht können die IFRS für kleine und mittlere Unternehmen anwenden. Topic 606 ist für nicht börsennotierte Unternehmen gültig, enthält jedoch einige Erleichterungen für nicht börsennotierte Unternehmen bei den Angabe- und Übergangsvorschriften sowie dem Zeitpunkt des Inkrafttretens.

Auszug aus IFRS 15

A1A. Wie in Paragraph BC1A erwähnt, hat das IASB im April 2016 Klarstellungen zu IFRS 15 (*Clarifications to IFRS*) veröffentlicht, die sich teilweise von den bis März 2016 vom FASB veröffentlichten Änderungen an Topic 606 und den aufgrund der vom FASB getroffenen Entscheidungen zu erwartenden Änderungen unterscheiden. Die Unterschiede lauten wie folgt:

- (a) **Kriterium der Einbringlichkeit** – Das FASB entschied, Änderungen an dem Paragraphen 606-10-25-1(e) in Topic 606 vorzunehmen (entspricht Paragraph 9[e] in IFRS 15) und Anwendungsleitlinien und Beispiele hinzuzufügen, um klarzustellen, dass ein Unternehmen die Einbringlichkeit der vertraglich zugesagten Gegenleistung für die auf den Kunden zu übertragenden Güter oder Dienstleistungen beurteilen muss und nicht die Einbringlichkeit der vertraglich zugesagten Gegenleistung für alle zugesagten Güter oder Dienstleistungen. Das IASB nahm keine vergleichbaren Änderungen an IFRS 15 vor. (Siehe BC46B-BC46E.)
- (b) **Umsatzrealisierung bei Verträgen mit Kunden, die die Kriterien der Stufe 1 nicht erfüllen** – Das FASB beschloss, in Paragraph 606-10-25-7 in Topic 606 (entspricht Paragraph 15 in IFRS 15) ein weiteres Ereignis aufzunehmen, bei dessen Eintreten ein Unternehmen eine erhaltene Gegenleistung als Umsatzerlös erfasst, wenn (a) das Unternehmen die Verfügungsgewalt über die Güter oder Dienstleistungen, auf die sich die erhaltene Gegenleistung bezieht, übertragen hat, (b) das Unternehmen die Übertragung weiterer Güter oder Dienstleistungen eingestellt hat und keine Verpflichtung zur Übertragung weiterer Güter oder Dienstleistungen besteht und (c) die vom Kunden erhaltene Gegenleistung nicht rück-erstattungsfähig ist. Das IASB nahm keine vergleichbaren Änderungen an IFRS 15 vor. (Siehe BC46F-BC46H.)
- (c) **Zugesagte Güter oder Dienstleistungen, die im Vertragskontext unwesentlich sind** – Das FASB entschied, Änderungen an Topic 606 vorzunehmen, nach denen ein Unternehmen nicht beurteilen muss, ob zugesagte Güter oder Dienstleistungen Leistungsverpflichtungen sind, wenn diese im Kontext des Vertrags mit dem Kunden unwesentlich sind. Das IASB nahm keine vergleichbaren Änderungen an IFRS 15 vor. (Siehe BC116A-BC116E.)
- (d) **Versand und die Bearbeitung** – Das FASB beschloss, Topic 606 dahin gehend abzuändern, dass Unternehmen im Rahmen eines Bilanzierungswahlrechts Versand- und Bearbeitungstätigkeiten, die durchgeführt werden, nachdem die Verfügungsgewalt über das Gut auf den Kunden übertragen wurde, als der Vertragserfüllung dienende Tätigkeiten erfassen können. Das IASB entschied, keine vergleichbaren Änderung an IFRS 15 vorzunehmen. (Siehe BC116R-BC116U.)
- (e) **Ausweis von Umsatzsteuern** – Das FASB beschloss, ein Bilanzierungswahlrecht in Topic 606 aufzunehmen, das es Unternehmen gestattet, alle von einer Behörde veranlagten Steuern, die für eine bestimmte umsatzgenerierende Transaktion erhoben werden und in Verbindung mit dieser anfallen und von Kunden eingezogen werden (z. B. Umsatzsteuern, Nutzungssteuern und bestimmte Verbrauchsteuern), von der Bewertung des Transaktionspreises auszunehmen. Das IASB entschied, in IFRS 15 auf ein vergleichbares Bilanzierungswahlrecht zu verzichten. (Siehe BC188A-BC188D.)
- (f) **Nicht zahlungswirksame Gegenleistungen** – Das FASB beschloss, Topic 606 dahin gehend zu ändern, dass der beizulegende Zeitwert nicht zahlungswirksamer Gegenleistungen bei Vertragsbeginn zu ermitteln ist. Das FASB entschied außerdem, dass die Begrenzungsvorschrift für variable Gegenleistungen lediglich auf die Variabilität des beizulegenden Zeitwerts der Gegenleistung anzuwenden ist, der sich aus anderen Gründen als der Art der Gegenleistung ergibt. Das IASB nahm keine vergleichbaren Änderungen an IFRS 15 vor. (Siehe BC254A-BC254H.)

(g) **Lizenzerteilung**

- (i) Bestimmung der Art der vom Unternehmen mit der Lizenzerteilung für geistiges Eigentum abgegebenen Zusage – Gemäß IFRS 15 und Topic 606 müssen Unternehmen bestimmen, ob die Art der vom Unternehmen mit der Lizenzerteilung abgegebenen Zusage ein Recht auf Nutzung von geistigem Eigentum des Unternehmens oder ein Recht auf Zugang zu geistigem Eigentum des Unternehmens darstellt. Das IASB änderte die Kriterien des IFRS 15 zur Bestimmung der Art der Lizenz nicht, stellte aber klar, dass die Beurteilung, ob die Aktivitäten des Unternehmens wesentliche Auswirkungen auf das geistige Eigentum haben, an dem der Kunde Rechte hält, darauf basiert, ob diese Aktivitäten einen Einfluss auf die Fähigkeit des geistigen Eigentums, Nutzen für den Kunden zu schaffen, haben. Das FASB beschloss, Änderungen an den Kriterien vorzunehmen, nach denen die Art der Lizenz bestimmt wird. Unternehmen sind danach verpflichtet, das der Lizenz zugrunde liegende geistige Eigentum auf Grundlage einer Beurteilung, ob das geistige Eigentum eine wesentliche eigenständige Funktion aufweist, als funktional oder als symbolisch einzustufen. Eine Lizenz für funktionales geistiges Eigentum wird als Recht auf Nutzung betrachtet, während eine Lizenz für symbolisches geistiges Eigentum als Recht auf Zugang zu dem geistigen Eigentum gilt. (Siehe BC414C-BC414N.)
- (ii) Vertragliche Beschränkungen bei Lizenzen und Identifizierung von Leistungsverpflichtungen – Das FASB beschloss, Änderungen an Topic 606 vorzunehmen, um zu präzisieren, dass die Vorschriften für vertragliche Beschränkungen der in Paragraph B62 beschriebenen Art nicht die Verpflichtung von Unternehmen, die Anzahl der vertraglich zugesagten Lizenzen zu identifizieren, ersetzen. Das IASB nahm keine vergleichbaren Änderungen an IFRS 15 vor. (Siehe BC414O-BC414R.)
- (iii) Erneuerung einer Lizenz für geistiges Eigentum – Das FASB entschied, Topic 606 um ein weiteres Beispiel zu ergänzen. Damit sollte präzisiert werden, dass Unternehmen Umsatzerlöse aus der Erneuerung einer Lizenz grundsätzlich nicht vor dem Beginn der Erneuerungsperiode erfassen dürfen. Das IASB nahm keine vergleichbaren Änderungen an IFRS 15 vor. (Siehe BC414S-BC414U.)
- (iv) Berücksichtigung der Art der vom Unternehmen mit der Lizenzerteilung abgegebenen Zusage – Das FASB beschloss, Änderungen vorzunehmen, die explizit festlegen, dass ein Unternehmen die Art seiner mit der Lizenzerteilung abgegebenen Zusage berücksichtigen muss, wenn es das allgemeine Modell zur Umsatzrealisierung auf eine einzige Leistungsverpflichtung anwendet, die sowohl eine Lizenz als auch andere Güter oder Dienstleistungen umfasst. Das IASB nahm keine vergleichbaren Änderungen an IFRS 15 vor. (Siehe BC414V-BC414Y.)

- (h) **Erfüllte Verträge** – Nach der vom FASB beschlossenen Änderung wird ein erfüllter Vertrag als ein Vertrag definiert, bei dem alle (oder im Wesentlichen alle) Umsatzerlöse gemäß den zuvor gültigen Umsatzrealisierungsstandards erfasst wurden. Das IASB nahm keine vergleichbare Änderung an IFRS 15 vor. (Siehe BC445C-BC445I.) Des Weiteren nahm das IASB einen praktischen Behelf auf, wonach Unternehmen, die IFRS 15 gemäß Paragraph C3(a) anwenden, auf die Neubewertung von Verträgen, die zu Beginn der frühesten dargestellten Periode erfüllt sind, verzichten können. Das FASB entschied sich gegen diesen praktischen Behelf. (Siehe BC445M-BC445N.)
- (i) **Zeitpunkt der Erstanwendung des praktischen Behelfs für Vertragsänderungen** – Das FASB beschloss, dass Unternehmen, die Topic 606 gemäß Paragraph 606-10-65-1(d)(2) anwenden (entspricht Paragraph C3[b] in IFRS 15), den praktischen Behelf zum Zeitpunkt der Erstanwendung in Anspruch nehmen müssen. Das IASB legte hingegen fest, dass Unternehmen, die IFRS 15 in Übereinstimmung mit Paragraph C3(b) anwenden, den praktischen Behelf entweder (a) zu Beginn der frühesten dargestellten Periode oder (b) zum Zeitpunkt der Erstanwendung in Anspruch nehmen können. (Siehe BC445O-BC445R.)

Auszug aus IFRS 15

A2. Die Struktur von IFRS 15 und Topic 606 entspricht dem Aufbau von anderen IFRS bzw. US-GAAP-Standards. Aus diesem Grund sind die Paragraphen von IFRS 15 und Topic 606 unterschiedlich nummeriert. Der Wortlaut ist in den meisten Paragraphen einheitlich, da IFRS 15 und Topic 606 im Mai 2014 als ein gemeinsamer Standard zur Umsatzrealisierung für IFRS und US-GAAP veröffentlicht wurden. Der Wortlaut unterscheidet sich jedoch in einigen Paragraphen aufgrund der verschiedenen Änderungen an IFRS 15 und Topic 606 (vgl. Paragraph A1A). Die folgende Tabelle zeigt, welche Paragraphen von IFRS 15 und Topic 606 (einschließlich Beispielen) übereinstimmen. Paragraphen, bei denen sich der Wortlaut unterscheidet, sind mit „*“ gekennzeichnet. Die Tabelle enthält die bis März 2016 vom FASB veröffentlichten Änderungen des FASB und die aufgrund der Entscheidungen des FASB zu erwartenden Änderungen.

IASB	FASB	IASB	FASB
HAUPTPUNKTE		ERFASSUNG	
ÜBERBLICK UND HINTERGRUNDINFORMATIONEN		Vertragsänderungen	
N/A	606-10-05-1	18	606-10-25-10
IN7	606-10-05-2	19	606-10-25-11
IN8	606-10-05-3	20	606-10-25-12
IN8	606-10-05-4	21	606-10-25-13
IN9	606-10-05-5	Identifizierung der Leistungsverpflichtungen	
N/A	606-10-05-6	22	606-10-25-14
ZIELSETZUNG		23	606-10-25-15
1	606-10-10-1	In Verträgen mit Kunden enthaltene Zusagen	
Erreichung der Zielsetzung		24	606-10-25-16*
2	606-10-10-2	N/A	606-10-25-16A bis 25-16B*
3	606-10-10-3	25	606-10-25-17*
4	606-10-10-4	Eigenständig abgrenzbare Güter oder Dienstleistungen	
ANWENDUNGSBEREICH		26	606-10-25-18
Unternehmen		N/A	606-10-25-18A bis 25-18B*
N/A	606-10-15-1	27	606-10-25-19
Transaktionen		28	606-10-25-20
5	606-10-15-2	29	606-10-25-21
6	606-10-15-3	30	606-10-25-22
7	606-10-15-4	Erfüllung der Leistungsverpflichtungen	
8	606-10-15-5	31	606-10-25-23
ERFASSUNG		32	606-10-25-24
Identifizierung des Vertrags		33	606-10-25-25
9	606-10-25-1*	34	606-10-25-26
10	606-10-25-2	Leistungsverpflichtungen, die über einen bestimmten Zeitraum erfüllt werden	
11	606-10-25-3*	35	606-10-25-27
12	606-10-25-4	36	606-10-25-28
13	606-10-25-5	37	606-10-25-29
14	606-10-25-6	Leistungsverpflichtungen, die zu einem bestimmten Zeitpunkt erfüllt werden	
15	606-10-25-7*	38	606-10-25-30
16	606-10-25-8	Bestimmung des Leistungsfortschritts gegenüber der vollständigen Erfüllung einer Leistungsverpflichtung	
Zusammenfassung von Verträgen		39	606-10-25-31
17	606-10-25-9	40	606-10-25-32

Auszug aus IFRS 15

IASB	FASB
<i>Methoden zur Messung des Leistungsfortschritts</i>	
41	606-10-25-33
42	606-10-25-34
43	606-10-25-35
<i>Angemessene Fortschrittsmaße</i>	
44	606-10-25-36
45	606-10-25-37
BEWERTUNG	
46	606-10-32-1
Bestimmung des Transaktionspreises	
47	606-10-32-2
N/A	606-10-32-2A*
48	606-10-32-3
49	606-10-32-4
<i>Variable Gegenleistung</i>	
50	606-10-32-5
51	606-10-32-6
52	606-10-32-7
53	606-10-32-8
54	606-10-32-9
<i>Rückerstattungsverbindlichkeiten</i>	
55	606-10-32-10
<i>Begrenzung der Schätzung variabler Gegenleistungen</i>	
56	606-10-32-11
57	606-10-32-12
58	606-10-32-13
<i>Neubewertung variabler Gegenleistungen</i>	
59	606-10-32-14
<i>Vorliegen einer signifikanten Finanzierungskomponente</i>	
60	606-10-32-15
61	606-10-32-16
62	606-10-32-17
63	606-10-32-18
64	606-10-32-19
65	606-10-32-20
<i>Nicht zahlungswirksame Gegenleistungen</i>	
66	606-10-32-21*
67	606-10-32-22
68	606-10-32-23*
69	606-10-32-24
<i>An einen Kunden zu zahlende Gegenleistungen</i>	
70	606-10-32-25
71	606-10-32-26
72	606-10-32-27

IASB	FASB
Aufteilung des Transaktionspreises auf die Leistungsverpflichtungen	
73	606-10-32-28
74	606-10-32-29
75	606-10-32-30
<i>Aufteilung auf Basis der Einzelveräußerungspreise</i>	
76	606-10-32-31
77	606-10-32-32
78	606-10-32-33
79	606-10-32-34
80	606-10-32-35
<i>Zuordnung von Preisnachlässen</i>	
81	606-10-32-36
82	606-10-32-37
83	606-10-32-38
<i>Zuordnung variabler Gegenleistungen</i>	
84	606-10-32-39
85	606-10-32-40
86	606-10-32-41
Änderungen des Transaktionspreises	
87	606-10-32-42
88	606-10-32-43
89	606-10-32-44
90	606-10-32-45
VERTRAGSKOSTEN	
Überblick und Hintergrundinformationen	
N/A	340-40-05-1
N/A	340-40-05-2
Anwendungsbereich und Ausnahmeregelungen	
N/A	340-40-15-1
N/A	340-40-15-2
N/A	340-40-15-3
Zusätzliche Kosten bei der Anbahnung eines Vertrags	
91	340-40-25-1
92	340-40-25-2
93	340-40-25-3
94	340-40-25-4
Vertragserfüllungskosten	
95	340-40-25-5
96	340-40-25-6
97	340-40-25-7
98	340-40-25-8
Abschreibung und Wertminderung	
99	340-40-35-1
100	340-40-35-2
101	340-40-35-3

Auszug aus IFRS 15

IASB	FASB
102	340-40-35-4
103	340-40-35-5
104	340-40-35-6
DARSTELLUNG	
105	606-10-45-1
106	606-10-45-2
107	606-10-45-3
108	606-10-45-4
109	606-10-45-5
ANGABEN	
110	606-10-50-1
111	606-10-50-2
112	606-10-50-3
Verträge mit Kunden	
113	606-10-50-4
Aufgliederung von Erlösen	
114	606-10-50-5
115	606-10-50-6
N/A	606-10-50-7
Vertragssalden	
116	606-10-50-8
117	606-10-50-9
118	606-10-50-10
N/A	606-10-50-11
Leistungsverpflichtungen	
119	606-10-50-12
Den verbleibenden Leistungsverpflichtungen zugeordneter Transaktionspreis	
120	606-10-50-13
121	606-10-50-14
122	606-10-50-15
N/A	606-10-50-16
Signifikante Ermessensentscheidungen bei der Anwendung dieses Standards	
123	606-10-50-17
Bestimmung des Zeitpunkts der Erfüllung der Leistungsverpflichtungen	
124	606-10-50-18
125	606-10-50-19
Bestimmung des Transaktionspreises und der Beträge, die auf die Leistungsverpflichtungen aufgeteilt werden	
126	606-10-50-20
N/A	606-10-50-21

IASB	FASB
Bei Erfüllung oder Anbahnung eines Vertrags mit einem Kunden aktivierte Kosten	
N/A	340-40-50-1
127	340-40-50-2
128	340-40-50-3
N/A	340-40-50-4
N/A	340-40-50-5
N/A	340-40-50-6
Praktische Behelfe	
129	606-10-50-22
N/A	606-10-50-23
ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS UND ÜBERGANGSVORSCHRIFTEN	
Anhang C	606-10-65-1*
LEITLINIEN FÜR DIE ANWENDUNG	
B1	606-10-55-3*
Beurteilung der Einbringlichkeit	
N/A	606-10-55-3A bis 55-3C*
Leistungsverpflichtungen, die über einen bestimmten Zeitraum erfüllt werden	
B2	606-10-55-4
Dem Kunden fließt der Nutzen aus der Leistung des Unternehmens zu und er nutzt gleichzeitig die Leistung, während diese erbracht wird	
B3	606-10-55-5
B4	606-10-55-6
Der Kunde besitzt die Verfügungsgewalt über einen Vermögenswert, während dieser erstellt oder verbessert wird	
B5	606-10-55-7
Durch die Leistung des Unternehmens wird ein Vermögenswert erstellt, der keine alternativen Nutzungsmöglichkeiten für das Unternehmen aufweist	
B6	606-10-55-8
B7	606-10-55-9
B8	606-10-55-10
Anspruch auf Bezahlung der bereits erbrachten Leistungen	
B9	606-10-55-11
B10	606-10-55-12
B11	606-10-55-13
B12	606-10-55-14
B13	606-10-55-15
Methoden zur Bestimmung des Leistungsfortschritts gegenüber der vollständigen Erfüllung einer Leistungsverpflichtung	
B14	606-10-55-16

Auszug aus IFRS 15

IASB	FASB
Outputbasierte Methoden	
B15	606-10-55-17
B16	606-10-55-18
B17	606-10-55-19
Inputbasierte Methoden	
B18	606-10-55-20
B19	606-10-55-21
Verkauf mit Rückgaberecht	
B20	606-10-55-22
B21	606-10-55-23
B22	606-10-55-24
B23	606-10-55-25
B24	606-10-55-26
B25	606-10-55-27
B26	606-10-55-28
B27	606-10-55-29
Garantien und Gewährleistungen	
B28	606-10-55-30
B29	606-10-55-31
B30	606-10-55-32
B31	606-10-55-33
B32	606-10-55-34
B33	606-10-55-35
Überlegungen zur Abgrenzung zwischen Prinzipal und Agent	
B34	606-10-55-36
B34A	606-10-55-36A
B35	606-10-55-37
B35A	606-10-55-37A
B35B	606-10-55-37B
B36	606-10-55-38
B37	606-10-55-39
B37A	606-10-55-39A
B38	606-10-55-40
Optionen des Kunden zum Erwerb zusätzlicher Güter oder Dienstleistungen	
B39	606-10-55-41
B40	606-10-55-42
B41	606-10-55-43
B42	606-10-55-44
B43	606-10-55-45
Nicht geltend gemachte Ansprüche des Kunden	
B44	606-10-55-46
B45	606-10-55-47

IASB	FASB
B46	606-10-55-48
B47	606-10-55-49
Nicht erstattungsfähige, im Voraus zahlbare Entgelte (sowie einige damit zusammenhängende Kosten)	
B48	606-10-55-50
B49	606-10-55-51
B50	606-10-55-52
B51	606-10-55-53
Lizenzerteilung	
B52	606-10-55-54*
B53	606-10-55-55
B54	606-10-55-56
B55	606-10-55-57*
B56	606-10-55-58*
Bestimmung der Art der Zusage	
B57 [gestrichen]	N/A*
N/A	606-10-55-59*
B58 und B59A	606-10-55-60, 55-62 bis 55-63A*
B59	606-10-55-61 [ersetzt]*
B60	606-10-55-58A*
B61	606-10-55-58B bis 55-58C*
B62	606-10-55-64 bis 55-64A*
Umsatz- oder nutzungsabhängige Lizenzgebühren	
B63	606-10-55-65
B63A bis B63B	606-10-55-65A bis 55-65B
Rückkaufvereinbarungen	
B64	606-10-55-66
B65	606-10-55-67
Termingeschäfte oder Kaufoptionen	
B66	606-10-55-68
B67	606-10-55-69
B68	606-10-55-70
B69	606-10-55-71
Verkaufsoptionen	
B70	606-10-55-72
B71	606-10-55-73
B72	606-10-55-74
B73	606-10-55-75
B74	606-10-55-76
B75	606-10-55-77
B76	606-10-55-78
Kommissionsvereinbarungen	
B77	606-10-55-79
B78	606-10-55-80

Auszug aus IFRS 15

IASB	FASB	IASB	FASB
Bill-and-hold-Vereinbarungen		Beispiel 5: Änderung eines Vertrags über die Lieferung von Gütern	
B79	606-10-55-81	IE19	606-10-55-111
B80	606-10-55-82	IE20	606-10-55-112
B81	606-10-55-83	IE21	606-10-55-113
B82	606-10-55-84	IE22	606-10-55-114
Abnahme durch den Kunden		IE23	606-10-55-115
B83	606-10-55-85	IE24	606-10-55-116
B84	606-10-55-86	Beispiel 6: Änderung des Transaktionspreises nach einer Vertragsmodifikation	
B85	606-10-55-87	IE25	606-10-55-117
B86	606-10-55-88	IE26	606-10-55-118
Aufgliederung der Erlöse		IE27	606-10-55-119
B87	606-10-55-89	IE28	606-10-55-120
B88	606-10-55-90	IE29	606-10-55-121
B89	606-10-55-91	IE30	606-10-55-122
BEISPIELE		IE31	606-10-55-123
IE1	606-10-55-92	IE32	606-10-55-124
N/A	606-10-55-93	Beispiel 7: Änderung eines Dienstleistungsvertrags	
IDENTIFIZIERUNG DES VERTRAGS		IE33	606-10-55-125
IE2	606-10-55-94*	IE34	606-10-55-126
Beispiel 1: Einbringlichkeit der Gegenleistung		IE35	606-10-55-127
IE3	606-10-55-95	IE36	606-10-55-128
IE4	606-10-55-96*	Beispiel 8: Änderung führt zu kumulierter Anpassung der Umsatzerlöse	
IE5	606-10-55-97*	IE37	606-10-55-129
IE6	606-10-55-98*	IE38	606-10-55-130
N/A	606-10-55-98A bis 55-98L*	IE39	606-10-55-131
Beispiel 2: Gegenleistung entspricht nicht dem vertraglich vereinbarten Preis – impliziter Preisnachlass		IE40	606-10-55-132
IE7	606-10-55-99	IE41	606-10-55-133
IE8	606-10-55-100	Beispiel 9: Nicht genehmigte Änderung des Umfangs und des Preises	
IE9	606-10-55-101	IE42	606-10-55-134
Beispiel 3: Impliziter Preisnachlass		IE43	606-10-55-135
IE10	606-10-55-102	IDENTIFIZIERUNG VON LEISTUNGSVERPFLICHTUNGEN	
IE11	606-10-55-103	IE44	606-10-55-136*
IE12	606-10-55-104	Beispiel 10: Nicht eigenständig abgrenzbare Güter oder Dienstleistungen	
IE13	606-10-55-105	IE45	606-10-55-137
Beispiel 4: Neubeurteilung der Kriterien für die Identifizierung eines Vertrags		IE46	606-10-55-138
IE14	606-10-55-106	IE47	606-10-55-139
IE15	606-10-55-107	IE48	606-10-55-140
IE16	606-10-55-108	IE48A bis IE48C	606-10-55-140A bis 55-140C
IE17	606-10-55-109	N/A	606-10-55-140D bis 55-140F*
VERTRAGSÄNDERUNGEN		Beispiel 11: Prüfung, ob Güter oder Dienstleistungen eigenständig abgrenzbar sind	
IE18	606-10-55-110	IE49	606-10-55-141

Auszug aus IFRS 15

IASB	FASB	IASB	FASB
IE50	606-10-55-142	IE79	606-10-55-171
IE51	606-10-55-143*	IE80	606-10-55-172
IE52	606-10-55-144	Beispiel 17: Beurteilung, ob eine Leistungsverpflichtung zu einem bestimmten Zeitpunkt oder über einen bestimmten Zeitraum erfüllt wird	
IE53	606-10-55-145	IE81	606-10-55-173
IE54	606-10-55-146	IE82	606-10-55-174
IE55	606-10-55-147	IE83	606-10-55-175
IE56	606-10-55-148	IE84	606-10-55-176
IE57	606-10-55-149	IE85	606-10-55-177
IE58	606-10-55-150*	IE86	606-10-55-178
IE58A bis IE58K	606-10-55-150A bis 55-150K	IE87	606-10-55-179
Beispiel 12: Explizite und implizite Zusagen in einem Vertrag		IE88	606-10-55-180
IE59	606-10-55-151	IE89	606-10-55-181
IE60	606-10-55-152	IE90	606-10-55-182
IE61	606-10-55-153	BESTIMMUNG DES LEISTUNGSFortschritts GEGENÜBER DER VOLLSTÄNDIGEN ERFÜLLUNG EINER LEISTUNGSVERPFLICHTUNG	
IE61A	606-10-55-153A	IE91	606-10-55-183
IE62	606-10-55-154	Beispiel 18: Bestimmung des Leistungsfortschritts bei der Bereitstellung von Gütern oder Dienstleistungen	
IE63	606-10-55-155*	IE92	606-10-55-184
IE65	606-10-55-157	IE93	606-10-55-185
IE65A	606-10-55-157A	IE94	606-10-55-186
Beispiel 12A: Reihe von abgrenzbaren Gütern oder Dienstleistungen		Beispiel 19: Nicht installierte Materialien	
N/A	606-10-55-157B bis 55-157E*	IE95	606-10-55-187
LEISTUNGSVERPFLICHTUNGEN, DIE ÜBER EINEN BESTIMMTEN ZEITRAUM ERFÜLLT WERDEN		IE96	606-10-55-188
IE66	606-10-55-158	IE97	606-10-55-189
Beispiel 13: Dem Kunden fließt der Nutzen aus der Leistung zu und er nutzt gleichzeitig die Leistung, während diese erbracht wird		IE98	606-10-55-190
IE67	606-10-55-159	IE99	606-10-55-191
IE68	606-10-55-160	IE100	606-10-55-192
Beispiel 14: Beurteilung des alternativen Nutzens und des Zahlungsanspruchs		VARIABLE GEGENLEISTUNG	
IE69	606-10-55-161	IE101	606-10-55-193
IE70	606-10-55-162	Beispiel 20: Strafzahlung führt zu variabler Gegenleistung	
IE71	606-10-55-163	IE102	606-10-55-194
IE72	606-10-55-164	IE103	606-10-55-195
Beispiel 15: Der Vermögenswert hat keinen alternativen Nutzen für das Unternehmen		IE104	606-10-55-196
IE73	606-10-55-165	Beispiel 21: Schätzung der variablen Gegenleistung	
IE74	606-10-55-166	IE105	606-10-55-197
IE75	606-10-55-167	IE106	606-10-55-198
IE76	606-10-55-168	IE107	606-10-55-199
Beispiel 16: Rechtsanspruch auf Bezahlung der bereits erbrachten Leistungen		IE108	606-10-55-200
IE77	606-10-55-169	BEGRENZUNG DER SCHÄTZUNG VARIABLER GEGENLEISTUNGEN	
IE78	606-10-55-170	IE109	606-10-55-201

Auszug aus IFRS 15

IASB	FASB	IASB	FASB
Beispiel 22: Rückgaberecht		IE145	606-10-55-237
IE110	606-10-55-202	IE146	606-10-55-238
IE111	606-10-55-203	IE147	606-10-55-239
IE112	606-10-55-204	Beispiel 29: Vorauszahlung und Beurteilung des Abzinsungssatzes	
IE113	606-10-55-205	IE148	606-10-55-240
IE114	606-10-55-206	IE149	606-10-55-241
IE115	606-10-55-207	IE150	606-10-55-242
Beispiel 23: Preisnachlässe		IE151	606-10-55-243
IE116	606-10-55-208	Beispiel 30: Vorauszahlung	
IE117	606-10-55-209	IE152	606-10-55-244
IE118	606-10-55-210	IE153	606-10-55-245
IE119	606-10-55-211	IE154	606-10-55-246
IE120	606-10-55-212	NICHT ZAHLUNGSWIRKSAME GEGENLEISTUNGEN	
IE121	606-10-55-213	IE155	606-10-55-247
IE122	606-10-55-214	Beispiel 31: Anspruch auf nicht zahlungswirksame Gegenleistungen	
IE123	606-10-55-215	IE156	606-10-55-248
Beispiel 24: Kaufanreiz in Form eines Mengenrabatts		IE157	606-10-55-249
IE124	606-10-55-216	IE158	606-10-55-250*
IE125	606-10-55-217	AN EINEN KUNDEN ZU ZAHLENDE GEGENLEISTUNGEN	
IE126	606-10-55-218	IE159	606-10-55-251
IE127	606-10-55-219	Beispiel 32: An einen Kunden zu zahlende Gegenleistungen	
IE128	606-10-55-220	IE160	606-10-55-252
Beispiel 25: Der Begrenzungsvorschrift unterliegende Verwaltungsgebühren		IE161	606-10-55-253
IE129	606-10-55-221	IE162	606-10-55-254
IE130	606-10-55-222	AUFTEILUNG DES TRANSAKTIONSPREISES AUF DIE LEISTUNGSVERPFLICHTUNGEN	
IE131	606-10-55-223	IE163	606-10-55-255
IE132	606-10-55-224	Beispiel 33: Zuordnungsmethode	
IE133	606-10-55-225	IE164	606-10-55-256
VORLIEGEN EINER SIGNIFIKANTEN FINANZIERUNGSKOMPONENTE		IE165	606-10-55-257
IE134	606-10-55-226	IE166	606-10-55-258
Beispiel 26: Signifikante Finanzierungskomponente und Rückgaberecht		Beispiel 34: Zuordnung von Preisnachlässen	
IE135	606-10-55-227	IE167	606-10-55-259
IE136	606-10-55-228	IE168	606-10-55-260
IE137	606-10-55-229	IE169	606-10-55-261
IE138	606-10-55-230	IE170	606-10-55-262
IE139	606-10-55-231	IE171	606-10-55-263
IE140	606-10-55-232	IE172	606-10-55-264
Beispiel 27: Zahlungseinbehalte bei langfristigen Verträgen		IE173	606-10-55-265
IE141	606-10-55-233	IE174	606-10-55-266
IE142	606-10-55-234	IE175	606-10-55-267
Beispiel 28: Ermittlung des Abzinsungssatzes		IE176	606-10-55-268
IE143	606-10-55-235	IE177	606-10-55-269
IE144	606-10-55-236		

Auszug aus IFRS 15

IASB	FASB
Beispiel 35: Zuordnung variabler Gegenleistungen	
IE178	606-10-55-270
IE179	606-10-55-271
IE180	606-10-55-272
IE181	606-10-55-273
IE182	606-10-55-274
IE183	606-10-55-275
IE184	606-10-55-276
IE185	606-10-55-277
IE186	606-10-55-278
IE187	606-10-55-279
VERTRAGSKOSTEN	
IE188	340-40-55-1
Beispiel 36: Zusätzliche Kosten für die Anbahnung eines Vertrags	
IE189	340-40-55-2
IE190	340-40-55-3
IE191	340-40-55-4
Beispiel 37: Kosten, die als Vermögenswert zu aktivieren sind	
IE192	340-40-55-5
IE193	340-40-55-6
IE194	340-40-55-7
IE195	340-40-55-8
IE196	340-40-55-9
DARSTELLUNG	
IE197	606-10-55-283
Beispiel 38: Vertragsverbindlichkeit und Forderung	
IE198	606-10-55-284
IE199	606-10-55-285
IE200	606-10-55-286
Beispiel 39: Vertragsvermögenswert, der für die Leistung des Unternehmens erfasst wird	
IE201	606-10-55-287
IE202	606-10-55-288
IE203	606-10-55-289
IE204	606-10-55-290
Beispiel 40: Forderung, die für die Leistung des Unternehmens erfasst wird	
IE205	606-10-55-291
IE206	606-10-55-292
IE207	606-10-55-293
IE208	606-10-55-294
ANGABEN	
IE209	606-10-55-295

IASB	FASB
Beispiel 41: Aufgliederung von Erlösen nach Kategorien – quantitative Angaben	
IE210	606-10-55-296
IE211	606-10-55-297
Beispiel 42: Angabe des Transaktionspreises, der den verbleibenden Leistungsverpflichtungen zugeordnet wird	
IE212	606-10-55-298
IE213	606-10-55-299
IE214	606-10-55-300
IE215	606-10-55-301
IE216	606-10-55-302
IE217	606-10-55-303
IE218	606-10-55-304
IE219	606-10-55-305
Beispiel 43: Angabe des Transaktionspreises, der den verbleibenden Leistungsverpflichtungen zugeordnet wird – qualitative Angaben	
IE220	606-10-55-306
IE221	606-10-55-307
GARANTIE UND GEWÄHRLEISTUNGEN	
IE222	606-10-55-308
Beispiel 44: Garantien und Gewährleistungen	
IE223	606-10-55-309*
IE224	606-10-55-310
IE225	606-10-55-311
IE226	606-10-55-312
IE227	606-10-55-313
IE228	606-10-55-314
IE229	606-10-55-315
ÜBERLEGUNGEN ZUR FRAGE "PRINZIPAL ODER AGENT?"	
IE230	606-10-55-316
Beispiel 45: Beauftragung einer anderen Partei mit der Lieferung von Gütern oder Dienstleistungen (Unternehmen als Agent)	
IE231	606-10-55-317
IE232	606-10-55-318
IE232A bis IE232C	606-10-55-318A bis 55-318C
IE233	606-10-55-319
Beispiel 46: Zusage der Lieferung von Gütern oder Dienstleistungen (Unternehmen als Prinzipal)	
IE234	606-10-55-320
IE235	606-10-55-321
IE236	606-10-55-322
IE237	606-10-55-323
IE237A bis IE237B	606-10-55-323A bis 55-323B
IE238	606-10-55-324

Auszug aus IFRS 15

IASB	FASB	IASB	FASB
Beispiel 46A: Zusage der Lieferung von Gütern oder Dienstleistungen (Unternehmen als Prinzipal)		IE260	606-10-55-346
IE238A bis IE238G	606-10-55-324A bis 55-324G	IE261	606-10-55-347
Beispiel 47: Zusage der Lieferung von Gütern oder Dienstleistungen (Unternehmen als Prinzipal)		IE262	606-10-55-348
IE239	606-10-55-325	IE263	606-10-55-349
IE240	606-10-55-326	IE264	606-10-55-350
IE241	606-10-55-327	IE265	606-10-55-351
IE242	606-10-55-328	IE266	606-10-55-352
IE242A bis IE242C	606-10-55-328A bis 55-328C	Beispiel 52: Kundenbindungsprogramme	
IE243	606-10-55-329	IE267	606-10-55-353
Beispiel 48: Beauftragung einer anderen Partei mit der Lieferung von Gütern oder Dienstleistungen (Unternehmen als Agent)		IE268	606-10-55-354
IE244	606-10-55-330	IE269	606-10-55-355
IE245	606-10-55-331	IE270	606-10-55-356
IE246	606-10-55-332	NICHT ERSTATTUNGSFÄHIGE, IM VORAUS ZAHLBARE ENTGELTE	
IE247	606-10-55-333	IE271	606-10-55-357
IE247A bis IE247B	606-10-55-333A bis 55-333B	Beispiel 53: Nicht erstattungsfähiges, im Voraus zahlbares Entgelt	
IE248	606-10-55-334	IE272	606-10-55-358
Beispiel 48A: Das Unternehmen handelt in einem Vertrag als Prinzipal und als Agent		IE273	606-10-55-359
IE248A bis IE248F	606-10-55-334A bis 55-334F	IE274	606-10-55-360
OPTIONEN DES KUNDEN ZUM ERWERB ZUSÄTZLICHER GÜTER ODER DIENSTLEISTUNGEN		LIZENZERTEILUNG	
IE249	606-10-55-335	IE275	606-10-55-361*
Beispiel 49: Option räumt dem Kunden ein wesentliches Recht ein (Rabattgutschein)		Beispiel 54: Recht zur Nutzung geistigen Eigentums	
IE250	606-10-55-336	IE276	606-10-55-362
IE251	606-10-55-337	IE277	606-10-55-363 bis 55-363B*
IE252	606-10-55-338	Beispiel 55: Lizenz für geistiges Eigentum	
IE253	606-10-55-339	IE278	606-10-55-364
Beispiel 50: Option räumt dem Kunden kein wesentliches Recht ein (zusätzliche Güter oder Dienstleistungen)		IE279	606-10-55-365
IE254	606-10-55-340	IE279A	606-10-55-365A
IE255	606-10-55-341	IE280	606-10-55-366*
IE256	606-10-55-342	Beispiel 56: Identifizierung einer eigenständig abgrenzbaren Lizenz	
Beispiel 51: Option räumt dem Kunden ein wesentliches Recht ein (Verlängerungsoption)		IE281	606-10-55-367*
IE257	606-10-55-343	IE282	606-10-55-368*
IE258	606-10-55-344	IE283	606-10-55-369
IE259	606-10-55-345	IE284	606-10-55-370*
		IE285	606-10-55-371
		IE286	606-10-55-372
		IE286A	606-10-55-372A
		IE287	606-10-55-373*
		IE288	606-10-55-374*
		Beispiel 57: Franchiserechte	
		IE289	606-10-55-375*
		IE290	606-10-55-376*
		IE291	606-10-55-377
		IE292	606-10-55-378*
		IE293	606-10-55-379*

Auszug aus IFRS 15

IASB	FASB	IASB	FASB
IE294	606-10-55-380*	BILL-AND-HOLD-VEREINBARUNGEN	
IE295	606-10-55-381*	IE322	606-10-55-408
IE296	606-10-55-382*	Beispiel 63: Bill-and-hold-Vereinbarung	
Beispiel 58: Zugang zu geistigem Eigentum		IE323	606-10-55-409
IE297	606-10-55-383*	IE324	606-10-55-410
IE298	606-10-55-384	IE325	606-10-55-411
IE299	606-10-55-385*	IE326	606-10-55-412
IE300	606-10-55-386*	IE327	606-10-55-413
IE301	606-10-55-387*		
IE302	606-10-55-388*		
Beispiel 59: Recht zur Nutzung geistigen Eigentums			
IE303	606-10-55-389		
IE304	606-10-55-390		
IE305	606-10-55-391*		
IE306	606-10-55-392*		
N/A	606-10-55-392A bis 55-392D*		
Beispiel 60: Zugang zu geistigem Eigentum			
IE307	606-10-55-393		
IE308	606-10-55-394		
Beispiel 61: Zugang zu geistigem Eigentum			
IE309	606-10-55-395		
IE310	606-10-55-396*		
IE311	606-10-55-397*		
IE312	606-10-55-398*		
IE313	606-10-55-399*		
Beispiel 61A: Recht zur Nutzung geistigen Eigentums			
N/A	606-10-55-399A bis 55-399J*		
Beispiel 61B: Unterscheidung mehrerer Lizenzen von den Merkmalen einer einzigen Lizenz			
N/A	606-10-55-399K bis 55-399O*		
RÜCKKAUFVEREINBARUNGEN			
IE314	606-10-55-400		
Beispiel 62: Rückkaufvereinbarungen			
IE315	606-10-55-401		
IE316	606-10-55-402		
IE317	606-10-55-403		
IE318	606-10-55-404		
IE319	606-10-55-405		
IE320	606-10-55-406		
IE321	606-10-55-407		

Ihre Kontakte in Deutschland, Österreich, Schweiz und Luxemburg

Deutschland

Nord/Ost

Olaf Boelsems

Telefon +49 40 36132 17715
olaf.boelsems@de.ey.com

Martin Beyersdorff

Telefon +49 40 36132 20093
martin.beyersdorff@de.ey.com

Prof. Dr. Sven Hayn

Telefon +49 40 36132 12277
sven.hayn@de.ey.com

Dr. Robert Link

Telefon +49 30 25471 19604
robert.link@de.ey.com

Stefania Mandler

Telefon +49 341 2526 23583
stefania.mandler@de.ey.com

Christoph Piesbergen

Telefon +49 40 36132 12343
christoph.piesbergen@de.ey.com

Arne Weber

Telefon +49 40 36132 12353
arne.e.weber@de.ey.com

West

Andreas Muzzu

Telefon +49 231 55011 22126
andreas.muzzu@de.ey.com

Stefan Pfeiffer

Telefon +49 201 2421 21849
stefan.pfeiffer@de.ey.com

Henrik Pferdehirt

Telefon +49 211 9354 12070
henrik.pferdehirt@de.ey.com

Südwest

Dr. Stefan Bischof

Telefon +49 711 9881 15417
stefan.bischof@de.ey.com

Ulf Blaum

Telefon +49 711 98811 9294
ulf.blaum@de.ey.com

Helge-Thomas Grathwol

Telefon +49 621 4208 10132
helge-thomas.grathwol@de.ey.com

Prof. Dr. Steffen Kuhn

Telefon +49 711 9881 14063
steffen.kuhn@de.ey.com

Mitte

Jörg Bösser

Telefon +49 6196 996 26944
joerg.boesser@de.ey.com

Ralf Geisler

Telefon +49 6196 996 27304
ralf.geisler@de.ey.com

Andreas Grote

Telefon +49 6196 996 26123
andreas.grote@de.ey.com

Jochen Kirch

Telefon +49 6196 996 24240
jochen.kirch@de.ey.com

Gerd Winterling

Telefon +49 6196 996 24271
gerd.winterling@de.ey.com

Bayern

Dr. Christine Burger-Disselkamp

Telefon +49 89 14331 13737
christine.burger-disselkamp@de.ey.com

Christiane Hold

Telefon +49 89 14331 12368
christiane.hold@de.ey.com

Financial Services Organisation

Dr. Silke Blaschke

Telefon +49 6196 996 29244
silke.blaschke@de.ey.com

Österreich

Stefan Uher

Telefon +43 732 790 790
stefan.uher@at.ey.com

Impressum

Redaktion:
Christiane Hold, Solvy Weigert

Design und Layout:
Sabine Reissner
Lektorat:
Jutta Cram
Fotos:
Gettyimages

Ihre Subject Matter Experts – Revenue Recognition

Christiane Hold

Telefon +49 89 14331 12368
christiane.hold@de.ey.com

Gerd Winterling

Telefon +49 6196 996 24271
gerd.winterling@de.ey.com

Schweiz

Jolanda Dolente

Telefon +41 58 286 8331
jolanda.dolente@ch.ey.com

Roland Ruprecht

Telefon +41 58 286 6187
roland.ruprecht@ch.ey.com

Dr. Frederik Schmachtenberg

Telefon +41 58 286 3490
frederik.schmachtenberg@ch.ey.com

Luxemburg

Dr. Christoph Haas

Telefon +352 42 124 8305
christoph.haas@lu.ey.com

Petra Karpen

Telefon +352 42 124 8112
petra.karpen@lu.ey.com

Adresse der Redaktion:
Ernst & Young GmbH
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Elena Walton
Rothenbaumchaussee 78
20148 Hamburg, Deutschland
Telefon +49 40 36132 16187
Telefax +49 181 3943 16187
elena.walton@de.ey.com

About EY

EY is a global leader in assurance, tax, transaction and advisory services. The insights and quality services we deliver help build trust and confidence in the capital markets and in economies the world over. We develop outstanding leaders who team to deliver on our promises to all of our stakeholders. In so doing, we play a critical role in *building a better working world* for our people, for our clients and for our communities.

EY refers to the global organization, and may refer to one or more, of the member firms of Ernst & Young Global Limited, each of which is a separate legal entity. Ernst & Young Global Limited, a UK company limited by guarantee, does not provide services to clients. Information about how EY collects and uses personal data and a description of the rights individuals have under data protection legislation are available via ey.com/privacy. For more information about our organization, please visit ey.com.

© 2020 EYGM Limited.

All Rights Reserved.

GSA Agency

SRE 2011-067

ED None

This material has been prepared for general informational purposes only and is not intended to be relied upon as accounting, tax, or other professional advice. Please refer to your advisors for specific advice.

ey.com