



Im Mai 2014 veröffentlichte das IASB IFRS 15 *Erlöse aus Verträgen mit Kunden*; seitdem ist eine Vielzahl von Beiträgen in Fachzeitschriften und Kommentierungen zum neuen Standard erschienen. Zudem war IFRS 15 der erste Standard, für den eine sog. Transition Resource Group ins Leben gerufen wurde, in der in den Jahren vor Inkrafttreten des Standards diverse Implementierungsfragen diskutiert wurden, und der noch vor Inkrafttreten durch die im April 2016 veröffentlichten Klarstellungen geändert wurde.

Trotz all dieser Maßnahmen und für den Anwender verfügbaren Informationen wirft IFRS 15 auch im zweiten Jahr seiner Anwendung unverändert zahlreiche Anwendungsfragen in Bezug auf das 5-Schritte-Modell und die Regelungen für spezifische Sachverhalte wie Lizenzen oder Vertragskosten auf. Dies beruht vielfach darauf, dass nunmehr die Anwendung des Standards im täglichen Business erfolgt und somit IFRS 15 eine gewisse Breitenwirkung erreicht hat. Wir möchten Ihnen daher ab dieser Ausgabe in unregelmäßigen Abständen einige dieser Anwendungsfragen und unsere Sichtweise dazu darstellen.





# Aktuelle Fragestellungen zur Anwendung von IFRS 15

## Wichtige Fakten im Überblick

---

- ▶ Trotz der diversen Maßnahmen des IASB, Anwender bei der Implementierung von IFRS 15 zu unterstützen, wie beispielsweise die Treffen der Transition Resource Group, ergeben sich unverändert viele Auslegungsfragen.
- ▶ Mit der Darstellung einiger dieser Anwendungsfragen möchten wir zu einem besseren Verständnis der teilweise sehr komplexen Regelungen des Standards beitragen.



## Aktuelle Fragestellungen zur Anwendung von IFRS 15

### **Anwendungsbereich von IFRS 15: Wie ist der Abgang nichtfinanzieller Vermögenswerte, die nicht zum normalen Geschäftsbetrieb gehören, zu bilanzieren?**

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 von IFRS 15. Mit der Veröffentlichung von IFRS 15 wurden die Standards IAS 16, IAS 38 und IAS 40 jedoch dahin gehend geändert, dass Unternehmen bestimmte Anforderungen des IFRS 15 bei der Erfassung und Bewertung von Gewinnen oder Verlusten aus dem Verkauf oder dem Abgang nichtfinanzieller Vermögenswerte anwenden müssen.

Gemäß IAS 16, IAS 38 und IAS 40 ist der Gewinn oder Verlust aus dem Abgang eines nichtfinanziellen Vermögenswerts bei dessen Ausbuchung in der Gewinn- und Verlustrechnung zu erfassen, es sei denn IFRS 16 verlangt etwas anderes bei Veräußerungen im Rahmen einer Sale-and-Leaseback-Transaktion. IAS 16 und IAS 38 verbieten ausdrücklich den Ausweis eines solchen Gewinns als Umsatz.<sup>10</sup> IAS 16 enthält jedoch eine Ausnahmeregelung für Unternehmen, die im Rahmen ihrer üblichen Geschäftstätigkeit regelmäßig Vermögenswerte vermieten oder verkaufen. In diesem Fall vertritt das IASB die Auffassung, dass der Ausweis von Umsatzerlösen und nicht der Ausweis eines Nettogewinns oder -verlusts aus dem Verkauf der Vermögenswerte die gewöhnliche Geschäftstätigkeit dieser Unternehmen besser widerspiegelt.<sup>11</sup> IFRS 16 ist auf die Veräußerung im Rahmen einer Sale-and-Leaseback-Transaktion anzuwenden.<sup>12</sup>



<sup>10</sup> IAS 16.68, IAS 38.113, IAS 40.69

<sup>11</sup> IAS 16.68A, BC35C

<sup>12</sup> IAS 16.69, IAS 38.113, IAS 40.67





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.<sup>13</sup> Bei Anwendung des Neubewertungsmodells gemäß IAS 16 bedeutet dies, dass eine Neubewertungsrücklage, die sich auf eine veräußerte Sachanlage bezieht, mit Ausbuchung des Vermögenswerts innerhalb des Eigenkapitals in die Gewinnrücklagen umgebucht und nicht erfolgswirksam erfasst wird.<sup>14</sup>

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

- ▶ bestimmen Unternehmen den Zeitpunkt des Abgangs (und damit der Ausbuchung des Vermögenswerts) anhand der Anforderungen von IFRS 15 zur Bestimmung, wann eine Leistungsverpflichtung erfüllt ist;
- ▶ ermitteln Unternehmen die Gegenleistung, die in die Berechnung des Veräußerungsgewinns oder -verlusts einbezogen wird, gemäß den Anforderungen an die Bestimmung des Transaktionspreises. 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. Wenn beispielsweise die variable Vergütung zum Zeitpunkt der Veräußerung begrenzt ist, würde sie erst dann erfolgswirksam erfasst werden, 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.

IFRS 5 *Zur Veräußerung gehaltene langfristige Vermögenswerte und aufgegebene Geschäftsbereiche* enthält zusätzliche Regelungen für zur Veräußerung gehaltene Vermögenswerte. Dazu gehören Regelungen, die sich auf die Bewertung der Höhe des zu erfassenden Veräußerungsgewinns auswirken.

IFRS 10 regelt, wie ein Mutterunternehmen den vollständigen oder teilweisen Verkauf eines Tochterunternehmens bilanziert.<sup>15</sup> 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 Tochterunternehmens 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.

Ähnliche Überlegungen gelten für Veräußerungen von Vermögenswerten, die in einem sog. *corporate wrapper* im Rahmen der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit gehalten werden, da IFRS 15 Transaktionen, die im Anwendungsbereich von IFRS 10 liegen, ausschließt. Eine Beurteilung kann erforderlich sein, um festzustellen, ob eine Transaktion durch Veräußerung von Anteilen in den Anwendungsbereich von IFRS 10 fällt. Dies gilt insbesondere für Situationen, in denen ein Vermögenswert kurz zuvor und im Rahmen einer Reihe geplanter Transaktionen auf ein Unternehmen übertragen wird, da dies voraussetzen würde, dass das veräußerte Unternehmen vor der Veräußerung vom Verkäufer kontrolliert wird.

<sup>13</sup> IAS 16.71, IAS 38.113, IAS 40.69  
<sup>14</sup> IAS 16.41

<sup>15</sup> IFRS 10.25 ist anzuwenden, wenn ein Unternehmen die Kontrolle über ein Tochterunternehmen verliert. IFRS 10.23 ist anzuwenden, wenn sich die Beteiligung eines Mutterunternehmens an einem Tochterunternehmen ändert, ohne dass das Mutterunternehmen die Kontrolle über dieses Tochterunternehmen verliert.



## Aktuelle Fragestellungen zur Anwendung von IFRS 15

### **Identifizierung des Vertrags mit dem Kunden: Begründet ein Rahmenliefervertrag durchsetzbare Rechte und Pflichten und ist er daher als Vertrag im Rahmen des Modells von 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 Online-Genehmigung 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. Denn der Rahmenliefervertrag kann zwar die Preis- oder Zahlungsbedingungen angeben, in der Regel aber nicht die zu übertragenden spezifischen Güter oder Dienstleistungen oder die zu liefernden Mengen. Daher sind die Rechte jeder Partei und 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,

ben, kann er allein einen Vertrag gemäß IFRS 15 darstellen, da für diese Mindestmenge an Gütern oder Dienstleistungen Verpflichtungen bestehen.

### **Bestimmung des Transaktionspreises: Wie würde ein Unternehmen die in einem Vertrag mit einem Kunden enthaltenen Preisgarantie- oder Preisanpassungsbestimmungen berücksichtigen?**

Vertragsbestimmungen, die einer Preisgarantie- oder Preisanpassungsbestimmung unterliegen und die von einem Unternehmen verlangen, in bestimmten Situationen einen Teil der Gegenleistung an den Kunden zurückzuerstatten, sind gemäß IFRS 15 als variable Gegenleistung zu bilanzieren. Wir sind der Ansicht, dass in dem 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 des 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 das Unternehmen 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 bei einem Wettbewerber findet.





Verträge mit Kunden können auch Bestimmungen zum „meistbegünstigten Unternehmen“ oder zum „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 Bedingungen der Vertragsbestimmungen ab (also davon, ob der Preis-

schutz prospektiv oder rückwirkend angeboten wird). 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 erzielten Umsätze haben (d. h., die Gegenleistung würde nicht als variable Gegenleistung verbucht).







## Aktuelle Fragestellungen zur Anwendung von IFRS 15

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, zurückzuerstatten.

### **Aufteilung des Transaktionspreises auf die Leistungsverpflichtungen: Kann ein Unternehmen bei der Schätzung des Einzelveräußerungspreises eines Gutes 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 Gutes 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 das Unternehmen zu verwenden beabsichtigt, vernünftigerweise innerhalb dieser Bandbreite liegt. Das heißt, wir sind nicht der Ansicht, dass ein Unternehmen verpflichtet ist, für jeden zu schätzenden Einzelveräußerungspreis einen einzelnen Betrag zu bestimmen, wenn eine Bandbreite ein praktischeres Mittel zur Schätzung des Einzelveräußerungspreises für ein Gut oder eine Dienstleistung ist.

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 mit dem Ziel des Standards nicht unvereinbar. Die einzigen Anforderungen des Standards bestehen darin, dass ein Unternehmen so viele der beobachtbaren Inputfaktoren wie möglich nutzt und die Schätzmethode konsequent anwendet. Daher wäre die Verwendung einer Preisspanne mit diesen Prinzipien vereinbar.





Zu den Praktiken, die wir beobachtet haben, gehört, dass ein Unternehmen 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 einen Einzelveräußerungspreis schätzt und dann eine beliebige Bandbreite auf beiden Seiten dieser Schätzung hinzufügt; ebenfalls nicht angemessen wäre es, die historischen Preise zu nehmen 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.

Die Analyse der Marktbedingungen und unternehmensspezifischen Faktoren durch das Management kann ein Unternehmen bei der Ermittlung der bestmöglichen Schätzung in Bezug auf den Einzelveräußerungspreis unterstützen. Die historischen Preisdaten aus Transaktionen sind zwar nicht unbedingt ausschlaggebend, könnten aber als unterstützende Beweise für die Schlussfolgerung des Managements herangezogen werden. Dies liegt daran, dass es dem Prinzip des Standards entspricht, 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.

## Unsere Sichtweise

Obwohl IFRS 15 mittlerweile verpflichtend anzuwenden ist, können weiterhin Probleme bei der Umsetzung auftreten. Dementsprechend können sich die Ansichten, die wir in diesem Artikel vertreten, im Zeitablauf weiterentwickeln und zudem könnten weitere, zusätzliche Problemstellungen identifiziert werden.

Die Schlussfolgerungen, die wir in Bezug auf die dargestellten Anwendungsfragen beschreiben, können sich ebenfalls ändern, wenn sich die Ansichten weiterentwickeln, z. B. durch Diskussion eines Sachverhalts beim IFRS IC.

Schlussfolgerungen in scheinbar ähnlichen Situationen können aufgrund von Unterschieden in den zugrunde liegenden Tatsachen und Umständen von denen in den zuvor dargestellten Fällen abweichen.