Juli 2020

AUSTRIAN FINANCIAL REPORTING AND AUDITING COMMITTEE

AFRAC-Stellungnahme 32

Umsatzrealisierung

Stellungnahme

Umsatzrealisierung: Vereinbarkeit der Bestimmungen des IFRS 15 mit den Grundsätzen des UGB

AFRAC
AUSTRIAN FINANCIAL REPORTING AND AUDITING COMMITTEE

Das Austrian Financial Reporting and Auditing Committee (AFRAC, Beirat für Rechnungslegung und Abschlussprüfung) ist der privat organisierte und von zuständigen Behörden unterstützte österreichische Standardsetter auf dem Gebiet der Finanzberichterstattung und Abschlussprüfung. Die Mitglieder des Vereins "Österreichisches Rechnungslegungskomitee", dessen operatives Organ das AFRAC ist, setzen sich aus österreichischen Bundesministerien und offiziellen fachspezifischen Organisationen zusammen. Die Mitglieder des AFRAC sind Abschlussersteller, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Wissenschaftler, Investoren, Analysten und Mitarbeiter von Aufsichtsbehörden.

Austrian Financial Reporting and Auditing Committee – AFRAC
c/o Kammer der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer
Schönbrunner Straße 222 - 228/1/6
1120 Wien
Österreich

Tel: +43 1 811 73 – 228
Fax: +43 1 811 73 – 100
Email: office@afrac.at
Web: http://www.afrac.at

Copyright © Austrian Financial Reporting and Auditing Committee
All rights reserved

Zitiervorschlag:

Kurzzitat: AFRAC 32 (Juli 2020), Rz ...

Langzitat: AFRAC-Stellungnahme 32: Umsatzrealisierung: Vereinbarkeit der Bestimmungen des IFRS 15 mit den Grundsätzen des UGB (Juli 2020), Rz ...

AFRAC
AUSTRIAN FINANCIAL REPORTING AND AUDITING COMMITTEE

Historie der vorliegenden Stellungnahme

erstmalige Veröffentlichung	Juni 2018	
Überarbeitung	Juli 2020	Redaktionelle Anpassung in Form der Aufnahme einer Inkrafttretens Bestimmung (Rz 113)

AFRAC
AUSTRIAN FINANCIAL REPORTING AND AUDITING COMMITTEE

Inhaltsverzeichnis

1. Zielsetzung der Stellungnahme 3

2. Definition Umsatzerlöse 3

3. Grundsätze der Umsatzrealisierung nach dem UGB 5

4. Grundsätze der Umsatzrealisierung nach dem IFRS 15 5

5. Vertrag 6

5.1. Identifizierung des Vertrages 6

5.2. Zusammenfassung von Verträgen 8

6. Leistungsverpflichtung als Rechnungseinheit 9

7. Umsatzrealisierung bei Erfüllung der Leistungsverpflichtung 11

7.1. Zeitpunktbezogene Umsatzrealisierung 11

7.2. Zeitraumbezogene Umsatzrealisierung 12

8. Bestimmung des Transaktionspreises 15

8.1. Allgemeines 15

8.2. Variable Gegenleistungen 16

8.3. Vorliegen einer signifikanten Finanzierungskomponente 18

8.4. Nicht zahlungswirksame Gegenleistungen 20

8.5. An den Kunden zu zahlende Gegenleistungen 22

9. Aufteilung des Transaktionspreises auf die Leistungsverpflichtungen 23

9.1. Allgemeines 23

9.2. Zuordnung von Preisnachlässen 25

9.3. Zuordnung variabler Gegenleistungen 25

10. Vertragsänderungen 26

10.1. Allgemeines 26

10.2. Änderung des Leistungsumfanges 26

10.3. Änderung des Transaktionspreises 27

© Copyright AFRAC

11. Vertragskosten 28
11.1. Grundsatz 28
11.2. Zusätzliche Kosten bei der Anbahnung eines Vertrages 28
11.3. Vertragserfüllungskosten 29
12. Spezifische Vertragsgestaltungen 30
12.1. Verkauf mit Rückgaberecht 30
12.2. Gewährleistungen und Garantien 32
12.3. Konstellation Prinzipal oder Agent 34
12.4. Optionen des Kunden zum Erwerb zusätzlicher Güter oder Dienstleistungen 36
12.5. Nicht geltend gemachte Ansprüche des Kunden 37
12.6. Nicht erstattungsfähige, im Voraus zahlbare Entgelte 38
12.7. Lizenzerteilung 39
12.8. Rückkaufvereinbarungen 41
12.9. Kommissionsvereinbarungen 43
12.10. Bill-and-hold-Vereinbarungen 44
13. Erstmalige Anwendung 45
Erläuterungen 46

© Copyright AFRAC

1. Zielsetzung der Stellungnahme

(1) Diese Stellungnahme befasst sich mit den Grundsätzen der unternehmensrechtlichen Umsatzrealisierung und behandelt Fragen, die bei Unternehmen, welche ihren Konzernabschluss nach den IFRS aufstellen oder in einen nach den IFRS aufgestellten Konzernabschluss einbezogen werden und ihren Jahresabschluss nach dem Unternehmensgesetzbuch (UGB) aufstellen, auftreten können.

(2) Ziel der Stellungnahme ist zu beurteilen, inwieweit die Bestimmungen des UGB und die allgemein anzuwendenden Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) im Vergleich zu den Bestimmungen des IFRS 15 Gemeinsamkeiten und Unterschiede aufweisen, inwieweit daher für Unternehmen, die auch nach IFRS bilanzieren, eine Umsatzrealisierung nach IFRS 15 mit dem UGB vereinbar ist.

(3) Die Stellungnahme richtet sich vorrangig nicht an Unternehmen, die ihren Jahres- und Konzernabschluss ausschließlich nach dem UGB aufstellen. Aus dieser Stellungnahme lässt sich daher keine verpflichtende Anwendung des IFRS 15, oder einzelner Bestimmungen daraus, für die Bilanzierung nach dem UGB ableiten.

(4) Durch die vorliegende Stellungnahme wird ferner keine Interpretation der Bestimmungen des IFRS 15 vorgenommen. Die direkt und indirekt zitierten Bestimmungen (die nachfolgend jeweils kursiv dargestellt werden) sind Auszüge aus der Endorsement-Verordnung zum IFRS 15 (VO EU 2016/1905, geändert durch VO EU 2017/1986 und 2017/1987) und dienen der besseren Lesbarkeit der Stellungnahme.

2. Definition Umsatzerlöse

(5) Der Begriff „Umsatzerlöse“ des UGB gem. § 189a Z 5 UGB umfasst Erlöse aus dem Verkauf von Produkten sowie der Erbringung von Dienstleistungen. Eine Veräußerung bzw. Erbringung im Rahmen der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit ist keine Voraussetzung für das Vorliegen von Umsatzerlösen. Erlöse aus der Veräußerung von Vermögensgegenständen des Anlagevermögens, Versiche-

© Copyright AFRAC

rungsentschädigungen, Subventionen sowie private Zuschüsse ohne Gegenleistungsverpflichtung, die nicht wegen ihrer gesellschaftsrechtlichen Veranlassung in die Kapitalrücklage eigestellt werden müssen, stellen regelmäßig keine Umsatzerlöse, sondern sonstige betriebliche Erträge dar.

(6) Nach den Bestimmungen der IFRS sind in der Gewinn- und Verlustrechnung im Posten „Umsatzerlöse“ (IAS 1.82) jene Erlöse zu erfassen, die aus der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit des Unternehmens entstehen. Umfasst sind also nur Erlöse, die dem Kerngeschäft des Unternehmens zuzurechnen sind. Weisen Erlöskomponenten keinen Bezug zum Kerngeschäft auf, liegen keine Erlöse i. S. d. IAS 1.82 vor. Diese Klassifizierung ist von den Verhältnissen im Unternehmen abhängig. Der Anwendungsbereich des IFRS 15 ist ebenfalls auf die gewöhnliche Geschäftstätigkeit des leistenden Unternehmens beschränkt (IFRS 15.6). Überdies sind die Bestimmungen des IFRS 15 ausschließlich auf Erlöse aus Verträgen mit Kunden, nicht aber auf Erlöse aus anderen Erlösquellen, die in der Gewinn- und Verlustrechnung ebenfalls als Umsatzerlöse zu erfassen sind (z.B. auf Erlöse aus Leasingverhältnissen), anwendbar. Gem. IFRS 15.6 ist ein Kunde eine Partei, die mit einem Unternehmen vertraglich vereinbart hat, im Austausch für eine Gegenleistung Güter oder Dienstleistungen aus der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit des Unternehmens zu erhalten.

(7) Durch die Anknüpfung an die gewöhnliche Geschäftstätigkeit des leistenden Unternehmens sind sowohl der Begriff „Umsatzerlöse“ gem. IAS 1.82 als auch der Anwendungsbereich des IFRS 15 enger gefasst als der Begriff „Umsatzerlöse“ nach dem UGB. Einzelne Erlöskomponenten, die nach dem UGB als Umsatzerlöse zu klassifizieren sind, fallen mangels Zugehörigkeit zur gewöhnlichen Geschäftstätigkeit nicht in den Anwendungsbereich des IFRS 15. Dieser Unterschied betrifft die Rechtsfolgen des IFRS 15, welche ausschließlich für den engeren Erlösbegriff nach dem IFRS 15 gelten, sowie den Ausweis von Erlöskomponenten in der Gewinn- und Verlustrechnung.

© Copyright AFRAC

3. Grundsätze der Umsatzrealisierung nach dem UGB

(8) Die Realisierung von Umsatzerlösen nach dem UGB erfolgt nach Maßgabe der GoB. Aufgrund des Realisationsprinzips sind im Jahresabschluss nur am Abschlussstichtag verwirklichte Gewinne auszuweisen (§ 201 Abs. 2 Z 4 lit. a UGB). Der Zeitpunkt der Realisation von Erlösen und die damit einhergehende Gewinnrealisierung sind gesetzlich nicht normiert, sondern aus den GoB abzuleiten.

(9) Umsatzerlöse sind zu realisieren, wenn ein Produkt geliefert bzw. eine Dienstleistung erbracht wird. Ein Produkt gilt als geliefert bzw. eine Dienstleistung als erbracht, sobald das leistende Unternehmen alle für eine ordnungsgemäße Vertragserfüllung erforderlichen Handlungen gesetzt hat. Maßgeblich ist der Übergang der mit dem Produkt oder der Dienstleistung verbundenen Chancen und Risiken (Preisgefahr) vom leistenden Unternehmen auf den Kunden.

(10) Ab dem Zeitpunkt des Übergangs der Preisgefahr trifft die Gefahr des zufälligen Unterganges des Produktes oder der Dienstleistung nicht mehr das leistende Unternehmen, sondern den Kunden. Dadurch entsteht beim leistenden Unternehmen ein schuldrechtlich durchsetzbarer Anspruch auf die Gegenleistung.

(11) Dieser Anspruch auf die Gegenleistung muss, unter Berücksichtigung bestehender Rücktritts- und Kündigungsrechte, dem Grunde nach so gut wie sicher sein, während Unsicherheit hinsichtlich der Einbringlichkeit der Gegenleistung die Realisierung von Umsatzerlösen nicht beeinflusst. Durch diese Abgrenzung werden Umsatzerlöse unabhängig von möglichen Delkredere-, Verzugs-, Gewährleistungs- und Haftungsrisiken realisiert. Diese Risiken sind im Rahmen der Forderungsbewertung sowie der Rückstellungsbildung zu berücksichtigen.

4. Grundsätze der Umsatzrealisierung nach dem IFRS 15

(12) Kerninhalt des IFRS 15 ist ein 5-Schritte-Modell zur Erlösrealisierung. Dieses Modell ist dem UGB fremd. Der IFRS 15 sieht keine geschäftsfallspezifische, sondern eine allgemeine Anwendung des 5-Schritte-Modells auf sämtliche Kundenverträge vor. Die Schritte zur Erlösrealisierung sind (IFRS 15.IN7):

© Copyright AFRAC

1) *Identifizierung von Verträgen mit Kunden*
2) *Identifizierung der Leistungsverpflichtungen eines Vertrages*
3) *Bestimmung des Transaktionspreises*
4) *Aufteilung des Transaktionspreises auf die Leistungsverpflichtungen eines Vertrages*
5) *Erlösrealisierung bei Erfüllung einer Leistungsverpflichtung*

(13) Nachfolgend wird geprüft, wie Einzelbestimmungen dieses Modells aus Sicht des UGB zu beurteilen sind.

5. Vertrag

5.1. Identifizierung des Vertrages

(14) Ein Umsatzvorgang nach dem UGB setzt den Verkauf von Produkten oder die Erbringung von Dienstleistungen voraus. Aus Sicht des leistenden Unternehmens muss der Anspruch auf die Gegenleistung des Kunden dem Grunde nach so gut wie sicher sein. Eine Unsicherheit hinsichtlich der Einbringlichkeit der Gegenleistung hat keinen Einfluss auf das Vorliegen eines Umsatzvorganges (siehe Rz (8) ff.).

(15) *Ein Erlösvorgang nach dem IFRS 15 setzt das Vorliegen eines Vertrages mit einem Kunden voraus. Dazu müssen die Kriterien des IFRS 15.9 erfüllt sein:*

a) *die Vertragsparteien haben dem Vertrag (schriftlich, mündlich oder gemäß anderer Geschäftsgepflogenheiten) zugestimmt und zugesagt, ihre vertraglichen Pflichten zu erfüllen;*

b) *das Unternehmen kann für jede Vertragspartei feststellen, welche Rechte diese hinsichtlich der zu übertragenden Güter oder Dienstleistungen besitzt;*

c) *das Unternehmen kann die Zahlungsbedingungen für die zu übertragenden Güter oder Dienstleistungen feststellen;*

© Copyright AFRAC

d) *der Vertrag hat wirtschaftliche Substanz (d. h. das Risiko, der Zeitpunkt oder die Höhe der künftigen Zahlungsströme des Unternehmens wird sich infolge des Vertrags voraussichtlich ändern); und*

e) *das Unternehmen wird die Gegenleistung, auf die es im Austausch für die auf den Kunden zu übertragenden Güter oder Dienstleistungen Anspruch hat, wahrscheinlich erhalten. Bei der Bewertung, ob der Erhalt einer Gegenleistung wahrscheinlich ist, trägt das Unternehmen ausschließlich der Fähigkeit und der Absicht des Kunden zur Zahlung des entsprechenden Betrags bei Fälligkeit Rechnung.*

(16) Die Erfüllung dieser Kriterien ist einmalig bei Vertragsabschluss zu prüfen (IFRS 15.13). Eine nachträgliche Beurteilung ist nur vorgesehen, wenn es beim Unternehmen einen Hinweis für eine signifikante Änderung der Fakten und Umstände gibt (z. B. signifikante Verschlechterung der Fähigkeit eines Kunden zur Zahlung der Gegenleistung).

(17) Während das Vorliegen eines Vertrages für einen Umsatzvorgang nach dem UGB nicht explizit erforderlich ist, setzt die Begründung eines Anspruchs auf die Gegenleistung des Kunden implizit eine entsprechende vertragliche Vereinbarung voraus. Die kumulative Erfüllung der Kriterien des IFRS 15.9 ist demnach mit einem Umsatzvorgang nach dem UGB gleichzusetzen. Die Erfüllung des Kriteriums gem. IFRS 15.9 e) ist für das Vorliegen eines Vertrages und damit eines Umsatzvorganges nach dem UGB allerdings nicht erforderlich. Daraus können sich Situationen ergeben, in denen Umsatzerlöse nach dem UGB vorliegen, während dies nach dem IFRS 15 nicht der Fall ist. Eine allfällige Unsicherheit hinsichtlich der Einbringlichkeit der Gegenleistung führt nach dem UGB nicht zur Verneinung von Umsatzerlösen, sondern ist im Rahmen der Forderungsbewertung zu berücksichtigen.

© Copyright AFRAC

5.2. Zusammenfassung von Verträgen

(18) Nach dem UGB erscheint die Zusammenfassung mehrerer Verträge zu einem Vertrag geboten, wenn zwischen den Verträgen ein enger wirtschaftlicher Zusammenhang besteht und somit wirtschaftlich ein zusammengehöriges Geschäft vorliegt (Mehrkomponentengeschäft). Entscheidend ist dabei, dass erst durch die Erfüllung dieser Verträge insgesamt beim leistenden Unternehmen ein Anspruch auf Gegenleistung begründet wird (siehe Rz (8) ff.). Die Zusammenfassung mehrerer Verträge, die mit einem Kunden und diesem nahestehenden Vertragsparteien geschlossen wurden, ist nach dem UGB unzulässig, da der Anspruch auf Gegenleistungen gegenüber den einzelnen Vertragsparteien besteht.

(19) *IFRS 15.17 sieht vor, dass ein Unternehmen zwei oder mehr Verträge, die gleichzeitig oder in geringem Zeitabstand mit ein und demselben Kunden (oder diesem nahestehenden Unternehmen und Personen) geschlossen werden, zusammenzufassen und als einen einzigen Vertrag zu bilanzieren hat, wenn mindestens eines der folgenden Kriterien erfüllt ist:*

a) die Verträge werden als Paket mit einem einzigen wirtschaftlichen Zweck ausgehandelt;

b) die Höhe der in einem Vertrag zugesagten Gegenleistung hängt vom Preis oder von der Erfüllung des anderen Vertrags ab; oder

c) die in den Verträgen zugesagten Güter oder Dienstleistungen stellen eine einzige Leistungsverpflichtung dar.

(20) Die Bestimmungen zur Zusammenfassung von Verträgen nach dem IFRS 15 sind weiter gefasst als die Regelungen nach dem UGB. Im Sinne einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise ist die Vorgehensweise nach dem IFRS 15 jedoch in der Regel mit den Grundsätzen des UGB vereinbar, sofern die Leistungsverpflichtung gegenüber einem einzelnen Kunden besteht.

© Copyright AFRAC

6. Leistungsverpflichtung als Rechnungseinheit

(21) Nach dem UGB ist die Erfassung von Umsatzerlösen an die ordnungsgemäße Erfüllung eines Vertrages geknüpft, wodurch beim leistenden Unternehmen ein Anspruch auf die Gegenleistung begründet wird. Dieser Anspruch hat unabhängig von weiteren Teilleistungen desselben oder eines anderen Vertrages zu bestehen, damit eine Rechnungseinheit für die Umsatzrealisierung vorliegt. Die vertraglich vereinbarte (Teil-)Leistung muss hierzu eine gewisse Selbständigkeit sowie Abgrenzbarkeit zu anderen Leistungen aufweisen, und die Gegenleistung muss hinreichend bestimmbar sein. Darüber hinaus hat eine verbindliche Abnahme der Teilleistung durch den Kunden zu erfolgen, wodurch das Gesamtrisiko des Vertrages, unter Berücksichtigung allenfalls bestehender Rücktritts- und Kündigungsrechte, entsprechend verringert wird.

(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 („Unit of Account“) zu identifizieren (IFRS 15.22):*

a) *ein eigenständig abgrenzbares Gut oder eine eigenständig abgrenzbare Dienstleistung; oder*

b) *eine Reihe eigenständig abgrenzbarer Güter oder Dienstleistungen, die im Wesentlichen gleich sind und nach dem gleichen Muster auf den Kunden übertragen werden.*

Zentrales Merkmal einer separaten Leistungsverpflichtung ist deren eigenständige Abgrenzbarkeit. IFRS 15.27 sieht in diesem Zusammenhang zwei kumulative Kriterien vor:

a) *der Kunde kann aus dem Gut oder der Dienstleistung entweder gesondert oder zusammen mit anderen, für ihn jederzeit verfügbaren Ressourcen einen Nutzen ziehen (d. h., das Gut oder die Dienstleistung kann eigenständig abgegrenzt werden); und*

© Copyright AFRAC

b) *die Zusage des Unternehmens, das Gut oder die Dienstleistung auf den Kunden zu übertragen, ist von anderen Zusagen aus dem Vertrag trennbar (d. h., die Zusage zur Übertragung des Guts oder der Dienstleistung ist im Vertragskontext eigenständig abgrenzbar).*

U. a. weisen gem. IFRS 15.29 folgende Faktoren auf die Trennbarkeit hin:

a) *Das Unternehmen erbringt keine signifikante Integrationsleistung, um das Gut oder die Dienstleitung mit anderen vertraglich zugesagten Gütern oder Dienstleistungen zu einem Bündel aus Gütern oder Dienstleistungen zusammenzufassen, damit das mit dem Kunden vertraglich vereinbarte kombinierte Endergebnis erzielt wird.*

b) *Das Gut oder die Dienstleistung führt zu keiner signifikanten Änderung oder Anpassung einer anderen vertraglich zugesagten Ware oder Dienstleistung.*

c) *Das Gut oder die Dienstleistung ist weder in hohem Maße von anderen vertraglich zugesagten Gütern oder Dienstleistungen abhängig noch mit diesen eng verbunden.*

(23) In Bezug auf die für die Umsatzrealisierung maßgebliche Rechnungseinheit bestehen zwar konzeptionelle Unterschiede zwischen den Bestimmungen des IFRS 15 und jenen des UGB, im Sinne einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise ist die Vorgehensweise nach dem IFRS 15 jedoch in der Regel mit den Grundsätzen des UGB vereinbar. Nach dem UGB muss bei Erfüllung einer Teilleistung jedoch ein Übergang der Preisgefahr stattfinden und dadurch ein rechtlich durchsetzbarer Anspruch auf eine Gegenleistung entstehen. Abhängig von deren konkreter Ausgestaltung kann eine separate Leistungsverpflichtung nach dem IFRS 15 aufgrund des gemeinsamen Kriteriums der Abgrenzbarkeit demnach eine Teilleistung nach dem UGB darstellen.

© Copyright AFRAC

7. Umsatzrealisierung bei Erfüllung der Leistungsverpflichtung

7.1. Zeitpunktbezogene Umsatzrealisierung

(24) Wie in den Rz (8) ff. dargestellt, erfolgt die Umsatzrealisierung nach dem UGB im Zeitpunkt des Übergangs der mit dem Produkt oder der Dienstleistung verbundenen Chancen und Risiken (Preisgefahr) vom leistenden Unternehmen auf den Kunden.

(25) *Ein Unternehmen hat Erlöse i. S. d. IFRS 15 zeitpunktbezogen zu erfassen, sobald (oder während; zeitraumbezogene Umsatzrealisierung, siehe Rz (31)) es durch Übertragung eines zugesagten Guts oder einer zugesagten Dienstleistung (d. h. eines Vermögenswerts) auf einen Kunden eine Leistungsverpflichtung erfüllt. Als übertragen gilt ein Vermögenswert dann, wenn der Kunde die Verfügungsgewalt über diesen Vermögenswert erlangt (Control-Ansatz, IFRS 15.31). Der Kunde hat die Verfügungsgewalt über einen Vermögenswert, wenn er über dessen Nutzung bestimmen und im Wesentlichen den verbleibenden Nutzen aus ihm ziehen kann. 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, die ein Unternehmen auf verschiedenste Weise direkt oder indirekt erhalten kann (IFRS 15.33). Bei der Bewertung, ob ein Kunde die Verfügungsgewalt über einen Vermögenswert erhält, hat ein Unternehmen jede etwaige Rückkaufvereinbarung zu berücksichtigen (IFRS 15.34).*

(26) *Die Erfüllung der Leistungsverpflichtung und somit die Umsatzrealisierung erfolgt zeitpunktbezogen, wenn die Leistungsverpflichtung nicht über einen bestimmten Zeitraum erfüllt wird (siehe Rz (31)). Zur Bestimmung des Zeitpunkts, zu dem ein Unternehmen eine Leistungsverpflichtung erfüllt, sind neben den allgemeinen Bestimmungen zur Verfügungsgewalt u. a. folgende Indikatoren für die Übertragung der Verfügungsgewalt zu berücksichtigen (IFRS 15.38):*

a) Das Unternehmen hat gegenwärtig einen Anspruch auf Erhalt einer Zahlung für den Vermögenswert.

© Copyright AFRAC

b) *Der Kunde hat ein Eigentumsrecht an dem Vermögenswert. 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.*

c) *Das Unternehmen hat den physischen Besitz des Vermögenswerts übertragen. Physischer Besitz ist nicht immer gleichbedeutend mit Verfügungsgewalt über den Vermögenswert (z. B. bei einigen Rückkaufvereinbarungen und Kommissionsgeschäften).*

d) *Die mit dem Eigentum an dem Vermögenswert verbundenen signifikanten Risiken und Chancen liegen beim Kunden. Risiken, die eine separate Leistungsverpflichtung begründen, sind außer Acht zu lassen.*

e) *Der Kunde hat den Vermögenswert abgenommen.*

(27) Hinsichtlich der Umsatzrealisierung bestehen konzeptionelle Unterschiede zwischen den Bestimmungen des IFRS 15 und jenen des UGB. Der IFRS 15 stellt auf den Übergang der Verfügungsgewalt ab (*Control*-Ansatz), während nach dem UGB die mit dem Produkt oder der Dienstleistung verbundenen Chancen und Risiken (Preisgefahr) auf den Kunden übergehen müssen (*Risk/Reward*-Ansatz). Wie aus der Aufzählung in IFRS 15.38 ersichtlich, ist der *Risk/Reward*-Ansatz in IFRS 15.38 d) nur ein möglicher Indikator für den Übergang der Verfügungsgewalt. Im Ergebnis führt der Übergang der Verfügungsgewalt nach den Bestimmungen des IFRS 15.38 nur dann auch zu einer Umsatzrealisierung nach dem UGB, wenn gleichzeitig ein Übergang der Chancen und Risiken stattfindet.

7.2. Zeitraumbezogene Umsatzrealisierung

(28) Die in den Rz (8) ff. und (24) dargestellten Grundsätze der Umsatzrealisierung nach dem UGB sind unabhängig davon anzuwenden, ob beim Erwerber ein Anschaffungs- oder ein Herstellungsvorgang vorliegt.

© Copyright AFRAC

(29) Bei Dauerschuldverhältnissen (z. B. bei langfristigen Miet- oder Pachtverträgen) wird die zu erbringende Gesamtleistung in separate Teilleistungen zerlegt, und die Umsatzerlöse sind nach dem UGB zeitanteilig zu realisieren.

(30) Die in den Rz (8) ff. und (24) dargestellten Grundsätze der Umsatzrealisierung nach dem UGB sind auch auf langfristige Fertigungsaufträge anzuwenden. Die Umsatzerlöse sind zeitpunktbezogen zu realisieren, sobald durch die Erbringung einer selbständigen und abgrenzbaren Teilleistung beim leistenden Unternehmen ein rechtlich durchsetzbarer Anspruch auf eine Gegenleistung begründet wird (siehe Rz (21)). Eine zeitraumbezogene Umsatzrealisierung ist in diesen Fällen nicht zulässig. Die Aktivierung von allgemeinen Kosten der Verwaltung und des Vertriebs ist nach dem UGB allenfalls im engen Rahmen des § 206 Abs. 3 UGB zulässig.

(31) *Ein Unternehmen überträgt die Verfügungsgewalt über ein Gut oder eine Dienstleistung über einen bestimmten Zeitraum, erfüllt somit eine Leistungsverpflichtung und erfasst den Erlös über einen bestimmten Zeitraum, wenn eines der folgenden Kriterien erfüllt ist (IFRS 15.35):*

a) dem Kunden fließt der Nutzen aus der Leistung des Unternehmens zu und er nutzt gleichzeitig die Leistung, während diese erbracht wird;

b) durch die Leistung des Unternehmens wird ein Vermögenswert erstellt oder verbessert (z. B. unfertige Leistung) und der Kunde erlangt die Verfügungsgewalt über den Vermögenswert, während dieser erstellt oder verbessert wird; oder

c) 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.

Bei jeder Leistungsverpflichtung, die über einen bestimmten Zeitraum erfüllt wird, hat ein Unternehmen den über einen bestimmten Zeitraum erzielten Erlös zu erfassen, indem es den Leistungsfortschritt gegenüber der vollständigen Erfüllung

© Copyright AFRAC

dieser Leistungsverpflichtung ermittelt. Bei der Bestimmung des Leistungsfortschritts wird das Ziel verfolgt, die Leistung des Unternehmens bei der Übertragung der Verfügungsgewalt über die einem Kunden zugesagten Güter oder Dienstleistungen darzustellen (IFRS 15.39). Gem. IFRS 15.41 kann das Unternehmen zur Messung des Leistungsfortschrittes u. a. output- und inputorientierte Methoden verwenden. 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.

(32) Im Bereich der zeitraumbezogenen Umsatzrealisierung bestehen konzeptionelle Unterschiede zwischen den Bestimmungen des IFRS 15 und jenen des UGB. Während IFRS 15.35 drei Tatbestände für eine zeitraumbezogene Umsatzrealisierung enthält, sind Umsatzerlöse nach dem UGB in der Regel zeitpunktbezogen zu realisieren. Bei Vorliegen eines Dauerschuldverhältnisses entspricht die zeitraumbezogene Umsatzrealisierung gem. IFRS 15.35 a) einer zeitanteiligen Umsatzrealisierung nach dem UGB. Die Höhe der erfassten Umsatzerlöse ist dabei von den Methoden zur Messung des Leistungsfortschrittes abhängig, wobei die nach IFRS 15.B16 vorgesehene vereinfachte Vorgehensweise einer zeitanteiligen Umsatzrealisierung derjenigen nach dem UGB entspricht (siehe Rz (29)). Bei einer zeitraumbezogenen Umsatzrealisierung nach IFRS 15.35 b) oder c) sind Umsatzerlöse nach dem UGB nur bei Erbringung einer selbständigen und abgrenzbaren Teilleistung zu realisieren.

(33) Da eine zeitraumbezogene Umsatzrealisierung nach dem UGB nur für Dauerschuldverhältnisse in Betracht kommt, sind die in IFRS 15.39 ff. vorgesehenen Methoden zur Messung des Leistungsfortschrittes (z. B. *Percentage-of-Completion-Methode*) nach dem UGB nicht anwendbar.

© Copyright AFRAC

8. Bestimmung des Transaktionspreises

8.1. Allgemeines

(34) Die Höhe der Umsatzerlöse nach dem UGB richtet sich nach dem vereinbarten Preis, den das leistende Unternehmen vom Kunden als Gegenleistung für die ordnungsgemäße Vertragserfüllung fordern kann. Erlösschmälerungen, die Umsatzsteuer sowie sonstige direkt mit dem Umsatz verbundene Steuern sind gem. § 189a Z 5 UGB von den Umsatzerlösen abzuziehen, sodass im Ergebnis das Entgelt der unmittelbaren betrieblichen Leistung als Umsatzerlös ausgewiesen wird.

(35) Erlösschmälerungen sind nach dem UGB Aufwendungen, die in unmittelbarem Zusammenhang mit einem Umsatzvorgang stehen und die Höhe der Gegenleistung reduzieren. Als Erlösschmälerungen zu klassifizieren sind Rabatte, Skonti, Preisnachlässe sowie Entgeltminderungen oder -berichtigungen aufgrund einer mangelhaften Lieferung oder Leistung. Freimengen oder Treueprämien, die das leistende Unternehmen unabhängig von einem Umsatzvorgang gewährt, Provisionen an Dritte sowie Gewährleistungsaufwendungen zur Nachbesserung stellen keine Erlösschmälerungen dar.

(36) Die Grundsätze in Rz (35) sind analog auf direkt mit dem Umsatz verbundene Steuern anwendbar. Nach dem UGB sind Steuern, bei denen die Steuerschuld im Zusammenhang mit dem Umsatzakt steht (z. B. Umsatzsteuer, Vergnügungssteuer), von den Umsatzerlösen abzuziehen. Nicht abzuziehen sind Verbrauchsteuern, die keine direkte Verbindung zum Umsatzvorgang aufweisen und bei denen die Steuerschuld bei Herstellung des Produktes oder dessen Überführung in das Steuergebiet entsteht (z. B. Schaumweinsteuer, Alkoholsteuer).

(37) *Ist eine Leistungsverpflichtung erfüllt, hat das Unternehmen als Erlöse den dieser Leistungsverpflichtung zugeordneten Transaktionspreis zu erfassen (IFRS 15.46). Gem. IFRS 15.47 hat das Unternehmen bei der Bestimmung des Transaktionspreises die Vertragsbedingungen und seine Geschäftsgepflogenheiten zu berücksichtigen. Der Transaktionspreis ist die Gegenleistung, die ein*

© Copyright AFRAC

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.

(38) Die Regelungen zur Bestimmung des Transaktionspreises i. S. d. IFRS 15 sind in der Regel mit den Grundsätzen des UGB vereinbar. Erlösschmälerungen sowie bestimmte vom leistenden Unternehmen eingezogene Steuern sind sowohl nach IFRS 15.47 als auch nach dem UGB nicht Teil der Umsatzerlöse. Bei spezifischen Gegenleistungselementen können Unterschiede zwischen dem IFRS 15 und dem UGB auftreten (siehe Rz (39) ff.).

8.2. Variable Gegenleistungen

(39) Nach dem UGB richtet sich die Erfassung einer variablen Gegenleistung (z. B. Rabatte, Rückerstattungen, Gutschriften, Preisnachlässe, Anreize, Leistungsprämien, Strafzuschläge) nach den allgemeinen Kriterien zur Umsatzrealisierung (siehe Rz (8) ff.). Entsteht der Anspruch auf die Gegenleistung bspw. durch Eintritt oder Nichteintritt eines künftigen Ereignisses (z. B. bei Verkauf eines Produktes mit Rückgaberecht oder bei Zusage einer Leistungsprämie bei Erreichen eines bestimmten Leistungsziels), ist er also aufschiebend bedingt, sind eine vorzeitige Berücksichtigung der Gegenleistung und damit eine frühere Umsatzrealisierung nach dem UGB nicht zulässig (zur Behandlung von am Abschlussstichtag bestehenden Rücktrittsrechten siehe Rz (81)).

(40) Für eine mögliche Verringerung der Gegenleistung (z. B. durch Umsatzboni oder Treuegutscheine), die am Abschlussstichtag noch nicht eingetreten, mit deren Eintritt in naher Zukunft aber aufgrund einer vertraglichen Verpflichtung oder gewohnheitsmäßig zu rechnen ist, hat nach Maßgabe des Vorsichtsprinzips eine Rückstellungsbildung zu Lasten der ausgewiesenen Umsatzerlöse zu erfolgen. Die Höhe der Rückstellung hängt von der zu erwartenden Verringerung der Gegenleistung sowie der Wahrscheinlichkeit ihres Eintritts ab.

© Copyright AFRAC

(41) *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 (IFRS 15.50).*

Die Höhe einer variablen Gegenleistung ist vom Unternehmen entweder nach der Erwartungswertmethode oder der Methode des wahrscheinlichsten Betrages zu schätzen, je nachdem, welche von beiden das Unternehmen zu diesem Zweck für die beste hält (IFRS 15.53). Das Unternehmen darf eine 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 (IFRS 15.56). Die Wahrscheinlichkeit oder das Ausmaß der Umsatzstornierung kann sich gem. IFRS 15.57 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 begrenzt sind oder diese Erfahrungen 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.

© Copyright AFRAC

(42) Bei der Behandlung variabler Gegenleistungen bestehen konzeptionelle Unterschiede zwischen den Bestimmungen des IFRS 15 und des UGB, sowohl hinsichtlich der Umsatzrealisierung dem Grunde als auch hinsichtlich der Umsatzrealisierung der Höhe nach. Die Umsatzrealisierung dem Grunde nach ist nach dem UGB nicht möglich, wenn der Anspruch auf die Gegenleistung von einem künftigen Ereignis abhängt. Nach dem IFRS 15 hingegen kommt, wenn dieses Ereignis hochwahrscheinlich ist, eine Umsatzrealisierung in Betracht.

(43) Die Umsatzrealisierung der Höhe nach kann sich nach dem IFRS 15 und dem UGB im Einzelfall unterscheiden. Dies ergibt sich daraus, dass Umsätze nach den IFRS 15 in jener Höhe anzusetzen sind, die hochwahrscheinlich zu keiner signifikanten Umsatzstornierung führen, während nach dem UGB der Anspruch auf die Gegenleistung so gut wie sicher sein muss.

8.3. Vorliegen einer signifikanten Finanzierungskomponente

(44) Nach dem UGB ist eine Finanzierungskomponente, wenn also der zwischen den Vertragsparteien vereinbarte Zahlungszeitpunkt für den Kunden oder das Unternehmen einen signifikanten Nutzen aus einer Finanzierung darstellt, aufgrund des Realisationsprinzips vom zugrunde liegenden Leistungsgeschäft zu trennen. Davon betroffen sind unverzinsliche sowie niedrig verzinsliche Forderungen, bei denen der vereinbarte oder effektiv zur Anwendung gelangende Zinssatz nicht nur geringfügig unter dem fremdüblichen Zinssatz liegt. Eine Abzinsung ist ab einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr vorzunehmen, wobei der Abzinsungssatz aus vergleichbaren Bargeschäften oder einem landes- und marktüblichen fristenkongruenten Zinssatz abzuleiten ist. Im Ergebnis werden die Umsatzerlöse um den auf die Finanzierungskomponente entfallenden Zinsertrag reduziert.

(45) Vorauszahlungen des Kunden sind nach dem UGB als erhaltene Anzahlungen zu klassifizieren und mit dem zugeflossenen Betrag zu passivieren. Sofern bei langfristigen Anzahlungen eine signifikante verdeckte Finanzierungskomponente

© Copyright AFRAC

enthalten ist, kommt eine Aufzinsung der Anzahlung und eine entsprechende Erhöhung der Umsatzerlöse um den akkumulierten Betrag im Realisationszeitpunkt in Betracht.

(46) *Bei der Bestimmung des Transaktionspreises hat ein Unternehmen die zugesagte Gegenleistung um den Zeitwert des Geldes anzupassen, wenn der zwischen den Vertragsparteien vereinbarte Zahlungszeitpunkt für den Kunden oder das Unternehmen einen signifikanten Nutzen aus einer Finanzierung darstellt (IFRS 15.60). Eine derartige Finanzierungskomponente bedarf keiner expliziten vertraglichen Vereinbarung. Durch die Anpassung der Gegenleistung um eine signifikante Finanzierungskomponente soll der Erlös jenen Preis widerspiegeln, den der Kunde bei Barzahlung gezahlt hätte. Relevant für die Bestimmung einer signifikanten Finanzierungskomponente sind gem. IFRS 15.61 auch:*

a) die etwaige Differenz zwischen der Höhe der zugesagten Gegenleistung und dem Barverkaufspreis und

b) der kombinierte Effekt aus:

i) der erwarteten Zeitspanne zwischen der Übertragung der zugesagten Güter oder Dienstleistungen und der Bezahlung dieser Güter und Dienstleitungen durch den Kunden; und

ii) den marktüblichen Zinssätzen.

Das Unternehmen kann gem. IFRS 15.63 aus praktischen Gründen auf die Berücksichtigung einer signifikanten Finanzierungskomponente verzichten, wenn es bei Vertragsbeginn erwartet, dass die Zeitspanne zwischen der Übertragung eines zugesagten Guts oder einer zugesagten Dienstleistung auf den Kunden und der Bezahlung durch den Kunden maximal ein Jahr beträgt. Das Unternehmen hat einen Abzinsungssatz zu verwenden, den es bei einem gesonderten Finanzierungsgeschäft mit dem Kunden bei Vertragsbeginn zu Grunde legen würde. Dabei sind die Kreditwürdigkeit des Kunden sowie die beigebrachten Sicherheiten zu berücksichtigen (IFRS 15.64).

© Copyright AFRAC

(47) Eine signifikante Finanzierungskomponente in Zusammenhang mit einer Kundenforderung ist ab einer Zeitspanne von mehr als einem Jahr sowohl nach dem IFRS 15 als auch nach dem UGB anhand eines fremdüblichen Zinssatzes zu bestimmen. Das leistende Unternehmen hat die Umsatzerlöse dabei entsprechend zu reduzieren. Die Vorgehensweise nach dem IFRS 15 ist in der Regel mit den Grundsätzen des UGB vereinbar. Die Berücksichtigung einer signifikanten Finanzierungskomponente nach dem IFRS 15 bei erhaltenen Anzahlungen ist in der Regel ebenfalls mit den Grundsätzen des UGB vereinbar.

8.4. Nicht zahlungswirksame Gegenleistungen

(48) Nach dem UGB werden nicht zahlungswirksame Gegenleistungen auf Basis des Tauschgrundsatzes behandelt. Demnach liegen beim leistenden Unternehmen sowohl ein Veräußerungs- als auch ein Anschaffungsgeschäft vor. Die für das Veräußerungsgeschäft auszuweisenden Umsatzerlöse entsprechen dem auf dem Markt erzielbaren Wert (Zeitwert) des hingegebenen Vermögensgegenstandes. Die Umsatzerlöse sind dabei aufgrund des Realisationsprinzips (siehe Rz (8) ff.) mit dem Zeitwert des hereingenommenen Vermögensgegenstandes (zuzüglich einer etwaigen Aufzahlung) begrenzt. Der Zeitwert ist im Zeitpunkt der Umsatzrealisierung zu bestimmen und entspricht dem Einzelveräußerungspreis des hingegebenen Vermögensgegenstandes.

(49) *Um bei Verträgen, bei denen ein Kunde eine nicht zahlungswirksame Gegenleistung zusagt, den Transaktionspreis zu bestimmen, hat ein Unternehmen gem. IFRS 15.66 die nicht zahlungswirksamen Gegenleistungen (oder deren Zusagen) zum beizulegenden Zeitwert zu bewerten. Kann ein Unternehmen den beizulegenden Zeitwert der nicht zahlungswirksamen Gegenleistung nicht hinreichend verlässlich schätzen, so hat es die Gegenleistung indirekt unter Bezugnahme auf den Einzelveräußerungspreis der dem Kunden im Austausch für die Gegenleistung zugesagten Güter oder Dienstleistungen zu bemessen (IFRS 15.67). Der beizulegende Zeitwert der nicht zahlungswirksamen Gegenleistung kann je nach*

© Copyright AFRAC

Art der Gegenleistung schwanken. Ist eine Schwankung des beizulegenden Zeitwerts der von einem Kunden zugesagten nicht zahlungswirksamen Gegenleistung nicht durch die Art der Gegenleistung bedingt, hat das Unternehmen die Anforderungen gem. IFRS 15.56-58 einzuhalten (siehe Rz (41), IFRS 15.68).

Bringt ein Kunde eigene Güter oder Dienstleistungen (wie Material, Ausrüstung oder Arbeitskräfte) ein, um einem Unternehmen die Vertragserfüllung zu erleichtern, hat das Unternehmen zu beurteilen, ob es die Verfügungsgewalt über die eingebrachten Güter oder Dienstleistungen erhält. Ist dies der Fall, hat das Unternehmen die eingebrachten Güter oder Dienstleistungen gem. IFRS 15.69 als nicht zahlungswirksame Gegenleistung des Kunden zu bilanzieren.

(50) Bei der Behandlung nicht zahlungswirksamer Gegenleistungen bestehen konzeptionelle Unterschiede zwischen den Bestimmungen des IFRS 15 und des UGB. Während die Wertmaßstäbe des IFRS 15 (beizulegender Zeitwert) und des UGB (Zeitwert) einander grundsätzlich entsprechen, knüpft IFRS 15.66 für die Bestimmung des Transaktionspreises an die vom Kunden erhaltene nicht zahlungswirksame Gegenleistung an. Nach dem UGB ist hingegen der hingegebene Vermögensgegenstand des leistenden Unternehmens maßgebend.

(51) Übersteigt der beizulegende Zeitwert der nicht zahlungswirksamen Gegenleistung (zuzüglich einer etwaigen Aufzahlung) den Zeitwert des hingegebenen Vermögensgegenstandes nicht, stimmen die Umsatzerlöse nach dem IFRS 15 im Ergebnis mit jenen nach dem UGB überein. Liegt der beizulegende Zeitwert der nicht zahlungswirksamen Gegenleistung (zuzüglich einer etwaigen Aufzahlung) über dem Zeitwert des hingegebenen Vermögensgegenstandes, führt dies nach dem IFRS 15 zu höheren Umsatzerlösen, da die nach dem UGB zu erfassenden Umsatzerlöse in diesem Fall mit dem Zeitwert des hingegebenen Vermögensgegenstandes begrenzt sind.

(52) Auf variable nicht zahlungswirksame Gegenleistungen sind Rz (39) ff. anwendbar.

© Copyright AFRAC

8.5. An den Kunden zu zahlende Gegenleistungen

(53) An den Kunden zu zahlende Gegenleistungen umfassen gem. IFRS 15.70 Barbeträge, die ein Unternehmen an einen Kunden zahlt oder zu zahlen erwartet. Sie umfassen darüber hinaus auch Gutschriften oder andere Posten (z. B. Gutscheine), die mit Beträgen verrechnet werden können, die dem Unternehmen geschuldet werden.

(54) Nach dem UGB sind an den Kunden zu zahlende Gegenleistungen dahingehend zu beurteilen, ob dadurch eine Leistungspflicht des Kunden entsteht. Stehen Gegenleistungen in unmittelbarem Zusammenhang mit einem Umsatzvorgang und führen sie daher zu keiner Leistungspflicht des Kunden, liegt aus wirtschaftlicher Sicht eine Erlösschmälerung vor, die gem. Rz (34) f. von den Umsatzerlösen abzuziehen ist. Führen an den Kunden zu zahlende Gegenleistungen zu einer Leistungspflicht des Kunden, liegt keine Erlösschmälerung, sondern ein entsprechender Aufwand vor. Auf am Abschlussstichtag noch nicht eingetretene Erlösschmälerungen ist Rz (40) anzuwenden.

(55) *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 Dienstleistung (IFRS 15.70).*

Wird die an einen Kunden zu zahlende Gegenleistung als Verringerung des Transaktionspreises erfasst, hat das Unternehmen gem. IFRS 15.72 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

© Copyright AFRAC

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.*

(56) Der Begriff der an den Kunden zu zahlenden Gegenleistungen nach IFRS 15.70 ist weiter gefasst als jener nach dem UGB. An den Kunden zu zahlende Gegenleistungen i. S. d. IFRS 15.70 sind nach dem UGB nur dann von den Umsatzerlösen abzuziehen, wenn dadurch keine Leistungspflicht des Kunden entsteht.

9. Aufteilung des Transaktionspreises auf die Leistungsverpflichtungen

9.1. Allgemeines

(57) Nach dem UGB ist der Gesamttransaktionspreis bei Verträgen, die aus mehreren Teilleistungen bestehen (Mehrkomponentengeschäfte), auf die jeweiligen Teilleistungen aufzuteilen. Die Aufteilung erfolgt auf Basis der bei Vertragsabschluss vereinbarten Einzelveräußerungspreise der Teilleistungen. Bei nicht separat vereinbarten Einzelveräußerungspreisen wird die Aufteilung in wirtschaftlicher Betrachtungsweise anhand der Marktwerte vergleichbarer Produkte oder Dienstleistungen bzw. nach der Residualmethode durchgeführt. Weichen die separat vereinbarten Einzelveräußerungspreise wesentlich von den Marktwerten der Teilleistungen ab, wird eine den Marktwertrelationen folgende Aufteilung vorgenommen. Dabei ist zur Wahrung des Vorsichtsprinzips zu prüfen, ob dem auf Basis von Marktwerten aufgeteilten Gesamttransaktionspreis und der daraus resultierenden aufschiebend bedingten Forderung beim leistenden Unternehmen ein dem Grunde nach so gut wie sicherer Anspruch auf Gegenleistungen in selber Höhe gegenübersteht (vgl. für die Telekommunikationsbranche Protokoll zur 240. Sitzung des Hauptfachausschusses des IDW). Sind diese Voraussetzungen nicht erfüllt, wird der Gesamttransaktionspreis anhand der separat vereinbarten Einzelveräußerungspreise aufgeteilt.

© Copyright AFRAC

(58) *Gem. IFRS 15.73 besteht bei der Aufteilung des Transaktionspreises das Ziel für das Unternehmen darin, den Transaktionspreis in einer Höhe auf die einzelnen Leistungsverpflichtungen aufzuteilen, die der Gegenleistung entspricht, die ein Unternehmen im Austausch für die Übertragung der zugesagten Güter oder Dienstleistungen auf einen Kunden voraussichtlich erhalten wird. Um dieses Ziel zu erreichen, hat das Unternehmen den Transaktionspreis auf Basis der relativen Einzelveräußerungspreise auf die einzelnen im Vertrag identifizierten Leistungsverpflichtungen aufzuteilen (IFRS 15.74).*

Um den Transaktionspreis auf Basis der relativen Einzelveräußerungspreise auf die einzelnen Leistungsverpflichtungen aufzuteilen, hat ein Unternehmen bei Vertragsbeginn den Einzelveräußerungspreis des jeder Leistungsverpflichtung zugrunde liegenden eigenständig abgrenzbaren Guts oder Dienstleistung zu bestimmen und den Transaktionspreis proportional zu diesen Einzelveräußerungspreisen aufzuteilen (IFRS 15.76). Ist ein Einzelveräußerungspreis nicht direkt beobachtbar, hat das Unternehmen einen Preis zu schätzen, der sich ergäbe, wenn die Aufteilung des Transaktionspreises das in IFRS 15.73 genannte Ziel der Aufteilung erfüllen würde (IFRS 15.78).

(59) Besteht ein Vertrag aus mehreren separaten Leistungsverpflichtungen i. S. d. IFRS 15, die nach dem UGB jeweils als Teilleistungen zu klassifizieren sind (siehe Rz (21) und (23)), ist eine Aufteilung des Gesamttransaktionspreises nach IFRS 15.76 f. im Sinne einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise in der Regel mit den Grundsätzen des UGB vereinbar. Bei einer Aufteilung des Gesamttransaktionspreises auf Basis von Marktwerten ist im Hinblick auf das Vorsichtsprinzip zu beachten, ob ein so gut wie sicherer Anspruch auf die Gegenleistung besteht (siehe Rz (57)). Andernfalls ist nach dem UGB eine vom IFRS 15 abweichende Aufteilung anhand der separat vereinbarten Einzelveräußerungspreise der Teilleistungen vorzunehmen.

© Copyright AFRAC

9.2. Zuordnung von Preisnachlässen

(60) Preisnachlässe sind nach dem UGB anhand der entsprechenden vertraglichen Vereinbarungen zuzuordnen. Betreffen Preisnachlässe den gesamten Vertrag, sind sie analog zum Gesamttransaktionspreis auf die Teilleistungen aufzuteilen. Preisnachlässe, die eine oder mehrere, aber nicht alle Teilleistungen eines Vertrages betreffen, sind den jeweiligen Teilleistungen zuzuordnen.

(61) *Ein Unternehmen hat nach IFRS 15.81 einen Preisnachlass grundsätzlich anteilig auf alle Leistungsverpflichtungen innerhalb eines Vertrags aufzuteilen. Gem. IFRS 15.82 ist der Preisnachlass in bestimmten Fällen (z. B. wenn jedes vertraglich vereinbarte eigenständig abgrenzbare Gut oder jede vertraglich vereinbarte eigenständig abgrenzbare Dienstleistung regelmäßig separat veräußert wird) vollständig einer oder mehreren, aber nicht allen Leistungsverpflichtungen zuzuordnen.*

(62) Die Zuordnung von Preisnachlässen nach IFRS 15.81 f. ist im Sinne einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise in der Regel mit den Grundsätzen des UGB vereinbar.

9.3. Zuordnung variabler Gegenleistungen

(63) Variable Gegenleistungen sind nach dem UGB analog zu den Preisnachlässen zuzuordnen (siehe Rz (60)).

(64) *Eine vertraglich zugesagte variable Gegenleistung kann gem. IFRS 15.84 dem gesamten Vertrag zuzuordnen sein oder einem bestimmten Vertragsbestandteil (z. B. einer oder mehreren, aber nicht allen Leistungsverpflichtungen innerhalb eines Vertrages; siehe IFRS 15.85).*

(65) Die Zuordnung variabler Gegenleistungen nach IFRS 15.84 f. ist in der Regel mit den Grundsätzen des UGB vereinbar. Zugeordnete variable Gegenleistungen sind gem. Rz (42) f. zu behandeln.

© Copyright AFRAC

10. Vertragsänderungen

10.1. Allgemeines

(66) Vertragsänderungen sind nach dem UGB nicht explizit geregelt und nach den allgemeinen Grundsätzen zur Bestimmung von Teilleistungen (siehe Rz (21)) sowie zur Aufteilung des Gesamttransaktionspreises zu beurteilen (siehe Rz (57)).

(67) Gem. IFRS 15.18 liegt eine Vertragsänderung vor, wenn alle Vertragsparteien einer Änderung zustimmen, mit der neue durchsetzbare Rechte und Verpflichtungen der Vertragsparteien begründet oder die bestehenden abgeändert werden. Daran knüpfen bestimmte Regelungen zur Umsatzerlösrealisierung an, welche in der Folge hinsichtlich ihrer Vereinbarkeit mit den GoB nach dem UGB analysiert werden.

10.2. Änderung des Leistungsumfanges

(68) Nach dem UGB ist eine Änderung des Leistungsumfanges eines Vertrages anhand der Grundsätze zur Bestimmung von Teilleistungen (siehe Rz (21)) zu behandeln. Abhängig vom Ausmaß der Vertragsänderung führt dies zur Begründung einer Teilleistung oder zur Erweiterung bisher vereinbarter Teilleistungen. Der Gesamttransaktionspreis eines Vertrages ist nach den in Rz (57) dargestellten Grundsätzen auf die Teilleistungen aufzuteilen.

(69) *Gem. IFRS 15.20 hat ein Unternehmen eine Vertragsänderung als separaten Vertrag zu bilanzieren, wenn der Vertragsumfang zunimmt, da die vertraglichen Zusagen um eigenständig abgrenzbare Güter oder Dienstleistungen erweitert werden, und der vertraglich vereinbarte Preis sich um die Gegenleistung für die zusätzlichen Güter oder Dienstleistungen erhöht (unter Berücksichtigung von etwaigen Preisnachlässen). Wird eine Vertragsänderung nicht als separater Vertrag bilanziert, führt dies entweder zur Beendigung des bestehenden und Begründung eines neuen Vertrages oder zur Erfassung der Vertragsänderung im Rahmen des bestehenden Vertrages.*

© Copyright AFRAC

(70) Die Berücksichtigung einer Änderung des Leistungsumfanges eines Vertrages nach IFRS 15.18 ff. ist im Sinne einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise in der Regel mit den Grundsätzen des UGB vereinbar, sofern dabei die Grundsätze zur Bestimmung von Teilleistungen sowie zur Aufteilung des Gesamttransaktionspreises gewahrt werden.

10.3. Änderung des Transaktionspreises

(71) Nach dem UGB sind eine nachträgliche Änderung des Gesamttransaktionspreises sowie eine Anpassung aufgrund eines veränderten Leistungsumfanges (siehe Rz (68)) nach den Grundsätzen zur Aufteilung des Gesamttransaktionspreises zu behandeln (siehe Rz (57)). Ändern sich nach Vertragsabschluss die Einzelveräußerungspreise der vereinbarten Teilleistungen, hat das leistende Unternehmen keine Neuaufteilung des Gesamttransaktionspreises vorzunehmen. Betrifft die Änderung des Transaktionspreises Teilleistungen, für die aufgrund des Realisationsprinzips bereits Umsatzerlöse erfasst wurden, hat eine entsprechende Berichtigung der ausgewiesenen Umsatzerlöse zu erfolgen.

(72) *Änderungen des Transaktionspreises (z. B. durch den Eintritt unsicherer Ereignisse) sind den vertraglichen Leistungsverpflichtungen auf der gleichen Basis zuzuordnen wie bei Vertragsbeginn (IFRS 15.88). Ein Unternehmen darf den Transaktionspreis nicht neu zuordnen, wenn sich die Einzelveräußerungspreise nach Vertragsbeginn geändert haben. Die einer erfüllten Leistungsverpflichtung zugeordneten Beträge sind in der Periode, in der sich der Transaktionspreis ändert, als Erlöse bzw. Erlösminderung zu erfassen. Die Änderung des Transaktionspreises ist auf eine oder mehrere Leistungsverpflichtungen zuzuordnen. Eine aus einer Vertragsänderung resultierende Änderung des Transaktionspreises ist nach IFRS 15.18 ff. zu bilanzieren (IFRS 15.90).*

(73) Sofern die Grundsätze zur Aufteilung des Gesamttransaktionspreises gewahrt werden, ist die Behandlung von Änderungen des Transaktionspreises nach IFRS 15.87 ff. im Sinne einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise in der Regel mit den Grundsätzen des UGB vereinbar.

© Copyright AFRAC

11. Vertragskosten

11.1. Grundsatz

(74) Unter bestimmten Voraussetzungen sind zusätzliche Kosten bei der Anbahnung eines Vertrages sowie Vertragserfüllungskosten gem. IFRS 15.91 ff. als Vermögenswert zu aktivieren. Der aktivierte Vermögenswert ist in Abhängigkeit davon abzuschreiben, wie die Güter oder Dienstleistungen, auf die sich die Kosten beziehen, auf den Kunden übertragen werden (IFRS 15.99). Bei einer signifikanten Änderung des vom Unternehmen erwarteten zeitlichen Ablaufs der Übertragung solcher Güter oder Dienstleistungen auf den Kunden hat das Unternehmen eine Anpassung der Abschreibung vorzunehmen (IFRS 15.100). IFRS 15.101 sieht in bestimmten Fällen die Erfassung eines Wertminderungsaufwandes vor.

11.2. Zusätzliche Kosten bei der Anbahnung eines Vertrages

(75) Nach dem UGB sind zusätzliche Kosten bei der Anbahnung eines Vertrages (Kosten der Auftragserlangung, z. B. Verkaufsprovision) entweder als Vertriebs- oder als Herstellungskosten zu klassifizieren. Das leistende Unternehmen hat zu prüfen, ob derartige Kosten dem Vertriebs- oder dem Fertigungsvorgang zuzuordnen sind. Sind Kosten der Auftragserlangung als Herstellungskosten zu klassifizieren, ist eine Aktivierung nach Maßgabe des § 203 Abs. 3 UGB vorzunehmen. Vertriebskosten können ausschließlich im engen Rahmen des § 206 Abs. 3 UGB aktiviert werden. Eine Aktivierung von Kosten der Auftragserlangung als separater Vermögensgegenstand ist nach dem UGB nicht zulässig.

(76) *Die bei der Anbahnung eines Vertrags mit einem Kunden anfallenden zusätzlichen Kosten sind gem. IFRS 15.91 als Vermögenswert zu aktivieren, wenn das Unternehmen davon ausgeht, dass es diese Kosten zurückerlangen wird. Davon umfasst sind Kosten, die dem Unternehmen ohne den Abschluss des Vertrags nicht entstanden wären (bspw. eine Verkaufsprovision; IFRS 15.92). Kosten, die auch ohne Vertragsabschluss entstanden wären, sind grundsätzlich als Aufwand*

© Copyright AFRAC

zu erfassen (IFRS 15.93). Gem. IFRS 15.94 kann die Aktivierung eines Vermögenswertes aus praktischen Gründen unterbleiben, wenn der Abschreibungszeitraum nicht mehr als ein Jahr beträgt.

(77) Im Bereich der zusätzlichen Kosten bei der Anbahnung eines Vertrages bestehen konzeptionelle Unterschiede zwischen den Regelungen des IFRS 15 und jenen des UGB. Während diese Kosten nach IFRS 15.91 ff. allenfalls als Vermögenswert zu aktivieren und abzuschreiben sind, sieht das UGB eine Erfassung als Aufwand im Zeitpunkt der wirtschaftlichen Verursachung bzw. ggf. eine Aktivierung als Herstellungskosten vor.

11.3. Vertragserfüllungskosten

(78) Vertragserfüllungskosten sind nach dem UGB nur nach Maßgabe des § 203 Abs. 3 UGB als Teil der Herstellungskosten zu aktivieren. Sofern es sich um Kosten der allgemeinen Verwaltung oder des Vertriebes handelt, besteht im engen Rahmen des § 206 Abs. 3 UGB ein Aktivierungswahlrecht.

(79) *Kosten der Vertragserfüllung, die nicht in den Anwendungsbereich eines anderen Standards fallen, sind nur dann als Vermögenswert zu aktivieren, wenn die Kosten unmittelbar mit einem bestehenden oder einem erwarteten Vertrag zusammenhängen, die Kosten zur Schaffung oder zur Verbesserung von Ressourcen des Unternehmens führen, und ein Ausgleich der Kosten erwartet wird (IFRS 15.95). Gem. IFRS 15.97 gelten u. a. als Kosten, die unmittelbar mit einem Vertrag zusammenhängen:*

a) Lohneinzelkosten;

b) Materialeinzelkosten;

c) zugerechnete Gemeinkosten, die unmittelbar mit dem Vertrag zusammenhängen (wie Kosten für die Organisation und Überwachung der Vertragserfüllung);

d) Kosten, deren Weiterbelastung an den Kunden der Vertrag ausdrücklich vorsieht; und

© Copyright AFRAC

e) *sonstige Kosten, die nur angefallen sind, weil das Unternehmen den Vertrag geschlossen hat (wie Zahlungen an Unterauftragnehmer).*

Folgende Kosten sind gem. IFRS 15.98 als Aufwand zu erfassen:

a) *allgemeine Verwaltungskosten;*

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 Leistungsverpflichtungen aus dem Vertrag; und*

d) *Kosten, bei denen ein Unternehmen nicht unterscheiden kann, ob sie sich auf noch nicht erfüllte oder bereits erfüllte Leistungsverpflichtungen beziehen.*

(80) Die in Rz (77) dargestellten konzeptionellen Unterschiede zwischen den Regelungen des IFRS 15 und jenen des UGB bestehen analog für Vertragserfüllungskosten.

12. Spezifische Vertragsgestaltungen

12.1. Verkauf mit Rückgaberecht

(81) Nach dem UGB ist ein Verkauf mit Rückgaberecht anhand der in Rz (8) ff. sowie in Rz (39) dargestellten Grundsätze zu behandeln. Demnach sind Umsatzerlöse vollständig zu erfassen und der Veräußerungsgewinn zu realisieren, sofern der Anspruch auf die Gegenleistung dem Grunde nach so gut wie sicher ist. Ist dieser Anspruch aufgrund von Rückgaberechten nicht so gut wie sicher, sind die zu erfassenden Umsatzerlöse sowie die damit verbundene auflösend bedingte Forderung des leistenden Unternehmens bis zum Erlöschen des Rückgaberechts mit den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten der erbrachten Leistung begrenzt. Aufgrund des Vorsichtsprinzips sind voraussichtlich anfallende Rücknahmekosten, Wertminderungen infolge eines Mangels der zurückzunehmenden Ware

© Copyright AFRAC

oder Leistung sowie ein allfälliger Veräußerungsverlust bei der Umsatzrealisierung bzw. Forderungsbewertung zu berücksichtigen. Wurde die Gegenleistung durch den Kunden bereits erbracht, hat das leistende Unternehmen eine Rückstellung in Höhe des Unterschiedsbetrages zwischen Gegenleistung und Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten der erbrachten Leistung, inklusive voraussichtlicher Rücknahmekosten, Wertminderungen sowie Veräußerungsverluste, zu bilden.

(82) Erlaubt die Anzahl der Geschäftsabschlüsse eine Schätzung der voraussichtlichen Rückgabequote, hat das leistende Unternehmen für jene Verkäufe, mit deren Rückgabe gewohnheitsmäßig zu rechnen ist, eine Rückstellung ebenfalls in Höhe des Unterschiedsbetrages zwischen Gegenleistung und Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten der erbrachten Leistung, inklusive voraussichtlicher Rücknahmekosten, Wertminderungen sowie Veräußerungsverluste, zu bilden. Für die übrigen Verkäufe hat das leistende Unternehmen die Umsatzerlöse in voller Höhe zu realisieren.

(83) *In bestimmten Verträgen überträgt ein Unternehmen die Verfügungsgewalt für ein Produkt auf einen Kunden und räumt diesem gleichzeitig das Recht ein, das Produkt aus verschiedenen Gründen gegen jede Kombination der folgenden Leistungen zurückzugeben (IFRS 15.B20):*

a) *vollständige oder teilweise Erstattung der gezahlten Gegenleistung;*

b) *Gutschrift auf dem Unternehmen bereits geschuldete oder künftig zustehende Beträge; und*

c) *Umtausch gegen ein anderes Produkt.*

Bei einer Übertragung von Produkten mit Rückgaberecht erfasst das Unternehmen gem. IFRS 15.B21 folgende Elemente:

a) *Umsätze für die übertragenen Produkte in Höhe der Gegenleistung, die dem Unternehmen nach seinen Erwartungen zustehen (für Produkte, mit deren Rückgabe gerechnet wird, werden folglich keine Umsätze erfasst);*

© Copyright AFRAC

b) eine Rückerstattungsverbindlichkeit; und

c) einen Vermögenswert für sein Recht, Produkte bei Begleichung der Rückerstattungsverbindlichkeit vom Kunden zurückzuholen.

(84) Bei Verkäufen mit Rückgaberecht bestehen konzeptionelle Unterschiede zwischen den Bestimmungen des IFRS 15 und jenen des UGB. Während das leistende Unternehmen für Verkäufe, bei denen nicht mit einer Rückgabe zu rechnen ist, gem. IFRS 15.B20 ff. Umsatzerlöse zu erfassen hat, sind nach dem UGB die Umsatzerlöse zu realisieren, sofern der Anspruch auf die Gegenleistung dem Grunde nach so gut wie sicher ist. Andernfalls sind die zu erfassenden Umsatzerlöse mit den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten des gelieferten Produktes oder der erbrachten Dienstleistung begrenzt. Voraussichtlich anfallende Rücknahmekosten, Wertminderungen sowie Veräußerungsverluste sind nach dem UGB bei der Umsatzrealisierung bzw. Forderungsbewertung zu berücksichtigen. Vom Kunden bereits erbrachte Gegenleistungen, die eine Rückerstattungsverbindlichkeit i. S. d. IFRS 15.B21 darstellen, führen nach dem UGB zu einer Rückstellungsbildung. Der Ansatz eines zusätzlichen separaten Vermögenswertes i. S. d. IFRS 15.B21 ist nach dem UGB unzulässig, da bereits eine Forderung in Höhe der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten des gelieferten Produktes oder der erbrachten Dienstleistung besteht.

12.2. Gewährleistungen und Garantien

(85) Nach dem UGB sind Gewährleistungs- sowie Garantieverpflichtungen anhand der in Rz (21) dargestellten Grundsätze zur Bestimmung von Teilleistungen zu beurteilen. Geht der Anspruch des Kunden über den gesetzlichen Garantie- oder Gewährleistungsumfang hinaus und kann er diesen Anspruch separat erwerben, liegt nach dem UGB in der Regel eine Teilleistung vor. Da derartige Verpflichtungen ein Dauerschuldverhältnis darstellen, hat das leistende Unternehmen die auf die Gewährleistungs- oder Garantieverpflichtung entfallenden Umsatzerlöse zeitanteilig zu erfassen (siehe Rz (29)).

© Copyright AFRAC

(86) *In Verbindung mit dem Verkauf von Gütern oder Dienstleistungen gewähren Unternehmen häufig auch Gewährleistungen oder Garantien, wobei der vereinbarte Leistungsumfang variieren kann (IFRS 15.B28). Kann der Kunde wählen, ob er den Gewährleistungs- oder Garantieanspruch separat erwerben möchte, stellt dieser gem. IFRS 15.B29 eine eigenständig abgrenzbare Dienstleistung und damit eine separate Leistungsverpflichtung i. S. d. IFRS 15.22 ff. dar (siehe Rz (22)). Gewährleistungs- oder Garantieansprüche, bei denen der Kunde nicht über einen separaten Erwerb entscheiden kann, sind als separate Leistungsverpflichtungen i. S. d. IFRS 15.22 ff. zu klassifizieren, wenn der Anspruch eine Leistung für den Kunden darstellt, die über die Zusage, dass das Produkt den vereinbarten Spezifikationen entspricht, hinausgeht (IFRS 15.B30). Gem. IFRS 15.B31 sind dabei folgende Faktoren zu berücksichtigen:*

a) *ob die Gewährleistungs-/Garantieverpflichtung gesetzlich vorgeschrieben ist. Gesetzliche Garantie-/Gewährleistungsverpflichtungen deuten üblicherweise darauf hin, dass keine separate Leistungsverpflichtung vorliegt.*

b) *die Dauer der Gewährleistungs-/Garantiefrist. Je länger die Gewährleistungs-/Garantieverpflichtung andauert, desto wahrscheinlicher stellt sie eine separate Leistungsverpflichtung dar.*

c) *die Art der Leistungen, die das Unternehmen zusagt. Wenn ein Unternehmen besondere Leistungen erbringen muss, um zusichern zu können, dass ein Produkt die vereinbarten Spezifikationen erfüllt (z. B. Retourentransport für ein schadhaftes Produkt), ist es unwahrscheinlich, dass dadurch eine separate Leistungsverpflichtung begründet wird.*

(87) Die Behandlung von Gewährleistungs- und Garantieverpflichtungen nach IFRS 15.B28 ff. ist in der Regel mit den Grundsätzen des UGB vereinbar. Bei Gewährleistungs- oder Garantieverpflichtungen, die eine separate Leistungsver-

© Copyright AFRAC

pflichtung i. S. d. IFRS 15 darstellen und nach dem UGB als Teilleistung zu klassifizieren sind, kann einer Behandlung gem. IFRS 15.B28 ff. auch für Zwecke des UGB gefolgt werden.

12.3. Konstellation Prinzipal oder Agent

(88) Nach dem UGB sind Prinzipal-Agenten-Konstellationen i. S. d. IFRS 15.B34 ff. (siehe Rz (89)) anhand der in Rz (8) ff. dargestellten Grundsätze zu beurteilen. Erbringt das leistende Unternehmen ausschließlich eine Vermittlungsleistung, d. h. sind die mit der vermittelten Leistung verbundenen Chancen und Risiken (Preisgefahr) zuvor nicht auf das leistende Unternehmen übergegangen, entsprechen die bei Leistungserbringung zu erfassenden Umsatzerlöse der vereinbarten Provision (Marge) aus dem Vertrag. Erbringt das leistende Unternehmen Leistungen, für welche es die Preisgefahr trägt, hat es Umsatzerlöse in Höhe der Gegenleistung für das zu übertragende Produkt oder die zu erbringende Dienstleistung zu erfassen.

(89) *Ist eine andere Partei an der Lieferung von Gütern oder an der Erbringung von Dienstleistungen beteiligt, hat das Unternehmen festzustellen, ob es sich bei seiner Zusage um eine Leistungsverpflichtung handelt, das Gut selbst zu liefern bzw. die Dienstleistung selbst zu erbringen, oder um eine Leistungsverpflichtung, eine andere Partei mit der Lieferung des Guts bzw. der Erbringung der Dienstleistung zu beauftragen (IFRS 15.B34). Dabei hat das Unternehmen gem. IFRS 15.B34A:*

a) das zu liefernde Gut bzw. die zu erbringende Dienstleistung zu identifizieren; und

b) festzustellen, ob es die Verfügungsgewalt über das Gut bzw. die Dienstleistung besitzt.

Ein Unternehmen ist Prinzipal, wenn es vor der Übertragung eines zugesagten Guts oder einer zugesagten Dienstleistung auf einen Kunden die Verfügungsgewalt über das Gut bzw. die Dienstleistung besitzt. Eine vorübergehende Erlangung der Verfügungsgewalt ist üblicherweise nicht ausreichend (IFRS 15.B35).

© Copyright AFRAC

Die zu erfassenden Umsatzerlöse entsprechen dabei der Gegenleistung für die Übertragung der betreffenden Güter oder Dienstleistungen (IFRS 15.B35B). Ist ein Unternehmen Prinzipal, erhält es gem. IFRS 15.B35A die Verfügungsgewalt über:

a) *ein Gut oder eine Dienstleistung, das bzw. die es von einer anderen Partei erhält und danach auf einen Kunden übertragt;*

b) *ein Recht auf eine Leistung einer anderen Partei, wodurch das Unternehmen die andere Partei beauftragen kann, die Leistung an einen Kunden zu erbringen; oder*

c) *ein Gut oder eine Dienstleistung einer anderen Partei, das bzw. die das Unternehmen gemeinsam mit anderen Gütern oder Dienstleistungen an einen Kunden überträgt. Dabei erlangt das Unternehmen die Verfügungsgewalt über das erhaltene Gut bzw. die erhaltene Dienstleistung, sofern es über deren Verwendung bestimmen kann.*

Ein Unternehmen ist Agent, wenn seine Leistungsverpflichtung darin besteht, eine andere Partei mit der Lieferung von Gütern oder der Erbringung von Dienstleistungen zu beauftragen. Ein Agent erfasst Umsatzerlöse für die Gebühr oder die Provision, die er für die Beauftragung der anderen Partei erwartet (IFRS 15.B36).

Folgende Indikatoren weisen gem. IFRS 15.B37 darauf hin, dass ein Unternehmen als Prinzipal agiert:

a) *das Unternehmen ist primär für die Erfüllung des Vertrags verantwortlich;*

b) *das Unternehmen trägt während der Lieferung oder bei einem Recht auf Rückgabe des Produkts das Bestandsrisiko;*

c) *das Unternehmen kann die Preisgestaltung für die Güter oder Dienstleistungen beeinflussen.*

© Copyright AFRAC

(90) Die in Rz (27) dargestellten konzeptionellen Unterschiede zwischen den Bestimmungen des IFRS 15 und jenen des UGB bestehen gleichermaßen für Prinzipal-Agenten-Konstellationen. Während nach dem IFRS 15 der Übergang der Verfügungsgewalt maßgebend ist, müssen nach dem UGB die mit dem Produkt oder der Dienstleistung verbundenen Chancen und Risiken übergehen.

12.4. Optionen des Kunden zum Erwerb zusätzlicher Güter oder Dienstleistungen

(91) Nach dem UGB führen Optionen zum kostenlosen oder vergünstigten Erwerb zusätzlicher Güter oder Dienstleistungen zu wirtschaftlich vorbelasteten Umsatzerlösen, die anhand der in Rz (40) dargestellten Grundsätze zu behandeln sind. Das leistende Unternehmen hat demnach eine Rückstellung für die erwarteten Kosten der zusätzlichen Güter oder Dienstleistungen zu bilden und die erfassten Umsatzerlöse entsprechend zu reduzieren. Bei der Ermittlung der Rückstellungshöhe ist die Wahrscheinlichkeit der Optionsausübung zu berücksichtigen.

(92) *Optionen des Kunden zum kostenlosen oder vergünstigten Erwerb zusätzlicher Güter oder Dienstleistungen umfassen z. B. Kaufanreize, Treueprämien, Vertragsverlängerungsoptionen oder sonstige Preisnachlässe auf zukünftig erworbene Güter oder Dienstleistungen (IFRS 15.B39). Wird dem Kunden eine derartige Option eingeräumt, so ergibt sich daraus gem. IFRS 15.B40 eine vertragliche Leistungsverpflichtung, wenn die Option dem Kunden ein wesentliches Recht gewährt, das dieser ohne den Abschluss dieses Vertrags nicht erhalten würde (z. B. ein Preisnachlass, der über den Rabatten liegt, die üblicherweise gewährt werden). Eine Option zum Erwerb zusätzlicher Güter oder Dienstleistungen zu einem Preis, der dem Einzelveräußerungspreis für diese Güter oder Dienstleistungen entspricht, ist kein wesentliches Recht, sondern als Werbeangebot anzusehen (IFRS 15.B41). Bei Vorliegen einer Option ist der Transaktionspreis nach Maßgabe von IFRS 15.74 ff. auf die Leistungsverpflichtungen aufzuteilen. Bei der Ermittlung des Einzelveräußerungspreises der Option sind neben dem geschätzten Preisnachlass bei Ausübung der Option auch Preisnachlässe, die der Kunde*

© Copyright AFRAC

ohne Optionsausübung erhalten könnte, sowie die Wahrscheinlichkeit der Ausübung der Option zu beachten (IFRS 15.B42).

(93) Während eine Option gem. IFRS 15.B39 ff. eine separate Leistungsverpflichtung darstellt, deren Umsatzerlöse bei Erfüllung zu realisieren sind, hat das leistende Unternehmen nach dem UGB eine Rückstellung zu bilden und die erfassten Umsatzerlöse entsprechend zu reduzieren. Bei Optionen zum kostenlosen oder vergünstigten Erwerb zusätzlicher Güter oder Dienstleistungen bestehen daher Unterschiede zwischen den Regelungen des IFRS 15 und jenen des UGB; die am Abschlussstichtag nach dem IFRS 15 ausgewiesenen Umsatzerlöse stimmen im Ergebnis jedoch grundsätzlich mit jenen nach dem UGB überein.

12.5. Nicht geltend gemachte Ansprüche des Kunden

(94) Nach dem UGB sind Vorauszahlungen des Kunden für zukünftige Leistungen als Verbindlichkeit zu erfassen. Ist die Nichtgeltendmachung solcher Ansprüche durch den Kunden dem Grunde nach so gut wie sicher (siehe Rz (39)), hat das leistende Unternehmen die Verbindlichkeit erfolgswirksam auszubuchen. Die Ausbuchung führt nur dann zu Umsatzerlösen, wenn das Unternehmen im Zusammenhang mit den nicht geltend gemachten Ansprüchen des Kunden eine Leistung erbringt bzw. erbracht hat. Der Verfall von Gutscheinen (*„breakage“* i. S. d. IFRS 15) führt hingegen zu sonstigen betrieblichen Erträgen, da das Unternehmen keine Leistung an den Kunden erbringt.

(95) *Gem. IFRS 15.106 sind Vorauszahlungen des Kunden für die künftige Übertragung von Gütern oder Dienstleistungen als Vertragsverbindlichkeit zu erfassen. Bei Übertragung der Güter oder Dienstleistungen hat das Unternehmen diese Verbindlichkeit auszubuchen und Umsatzerlöse zu realisieren (IFRS 15.B44). Eine nicht rückerstattungsfähige Vorauszahlung räumt dem Kunden einen Anspruch für den künftigen Erhalt eines Guts oder einer Dienstleistung ein (IFRS 15.B45). Geht ein Unternehmen bei einer Vertragsverbindlichkeit davon aus, dass ein Kunde seine Ansprüche nicht vollständig geltend macht („breakage“), hat es den entsprechenden Betrag proportional zum Muster der*

© Copyright AFRAC

vom Kunden geltend gemachten Ansprüche als Erlös zu erfassen. Ist dies nicht der Fall, hat es den erwarteten Betrag aus einer Nichtinanspruchnahme dann als Erlös zu erfassen, wenn die Wahrscheinlichkeit, dass der Kunde seine verbleibenden Ansprüche geltend macht, als gering einzustufen ist (IFRS 15.B46).

(96) Die in Rz (42) dargestellten konzeptionellen Unterschiede zwischen den Bestimmungen des IFRS 15 und jenen des UGB bestehen gleichermaßen für nicht geltend gemachte Ansprüche des Kunden. Während das leistende Unternehmen Vorauszahlungen des Kunden gem. IFRS 15.B45 bei geringer Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme zukünftiger Leistungen als Umsatzerlöse zu erfassen hat, ist die Verbindlichkeit nach dem UGB auszubuchen, wenn die Nichtgeltendmachung der Ansprüche dem Grunde nach so gut wie sicher ist. Während nicht geltend gemachte Ansprüche nach dem IFRS 15 zu Umsatzerlösen führen, setzt die Erfassung von Umsatzerlösen nach dem UGB eine Leistung durch das Unternehmen voraus. Erbringt das Unternehmen keine Leistung an den Kunden, sind nach dem UGB sonstige betriebliche Erträge zu erfassen.

12.6. Nicht erstattungsfähige, im Voraus zahlbare Entgelte

(97) Bei einigen Verträgen stellt das Unternehmen dem Kunden bei oder in zeitlicher Nähe zum Vertragsbeginn ein nicht erstattungsfähiges, im Voraus zahlbares Entgelt in Rechnung (z. B. Aufnahmegebühren in Fitnessclubs, Aktivierungsgebühren bei Telekommunikationsverträgen). Nach dem UGB ist bei nicht erstattungsfähigen, im Voraus zahlbaren Entgelten zu prüfen, ob diese im Zusammenhang mit einem Dauerschuldverhältnis stehen. Das leistende Unternehmen hat in diesem Fall einen passiven Rechnungsabgrenzungsposten zu bilden und die Umsatzerlöse aus dem Entgelt zeitanteilig zu realisieren (siehe Rz (29)). Weisen Entgelte keinen Bezug zu einem Dauerschuldverhältnis auf oder betreffen sie eine separate Teilleistung, sind die Umsatzerlöse entsprechend den in Rz (8) ff. dargestellten Grundsätzen zu erfassen.

(98) *Hat das Entgelt keine Übertragung eines zugesagten Guts oder einer zugesagten Dienstleistung zur Folge, ist dieses Entgelt gem. IFRS 15.B49 als Vorauszahlung*

© Copyright AFRAC

für künftige Güter oder Dienstleistungen zu betrachten. Bezieht sich das Entgelt auf ein Gut oder eine Dienstleistung, hat das Unternehmen zu beurteilen, ob dadurch eine separate Leistungsverpflichtung vorliegt (IFRS 15.B50).

(99) Bei der Behandlung nicht erstattungsfähiger, im Voraus zahlbarer Entgelte bestehen konzeptionelle Unterschiede zwischen den Bestimmungen des IFRS 15 und jenen des UGB. Entgelte, die im Zusammenhang mit einer über einen bestimmten Zeitraum zu erbringenden Leistung stehen (*Dauerschuldverhältnis*) und keine separate Teilleistung betreffen, sind gem. IFRS 15.B48 ff. als Vorauszahlungen zu behandeln; nach dem UGB ist grundsätzlich ein passiver Rechnungsabgrenzungsposten zu bilden. Die am Abschlussstichtag nach dem IFRS 15 ausgewiesenen Umsatzerlöse stimmen im Ergebnis jedoch grundsätzlich mit jenen nach dem UGB überein. Umsatzerlöse aus Entgelten, die keinen Bezug zu einem Dauerschuldverhältnis aufweisen oder eine separate Teilleistung betreffen, sind nach dem UGB anhand der in Rz (21) bzw. Rz (8) ff. dargestellten Grundsätze zu realisieren. Dabei können, in Abhängigkeit von der Behandlung nach dem IFRS 15, Unterschiede in den erfassten Umsatzerlösen auftreten.

12.7. Lizenzerteilung

(100) Bei bestimmten Transaktionen wird einem Kunden neben der Übertragung von Gütern oder Dienstleistungen eine Lizenz erteilt. Nach dem UGB sind Lizenzen anhand der in Rz (21) dargestellten Grundsätze zur Bestimmung von Teilleistungen zu beurteilen. Liegt eine separate Teilleistung vor, hat das leistende Unternehmen zu prüfen, ob die Lizenz im Rahmen eines Dauerschuldverhältnisses gewährt wird. In diesem Fall sind die Umsatzerlöse zeitanteilig zu realisieren (siehe Rz (29)). Liegt kein Dauerschuldverhältnis vor und sind die Voraussetzungen für eine Umsatzrealisierung erfüllt (siehe Rz (8) ff.), hat das leistende Unternehmen die Umsatzerlöse aus der Lizenzerteilung, unter Berücksichtigung bestehender Rücktritts- und Kündigungsrechte, zeitpunktbezogen zu realisieren. Ist

© Copyright AFRAC

eine Lizenz nicht als separate Teilleistung zu klassifizieren, erfolgt die Umsatzrealisierung für die gesamte Transaktion anhand der in Rz (8) ff. dargestellten Grundsätze.

(101) *Wird einem Kunden neben der Übertragung von Gütern oder Dienstleistungen eine Lizenz erteilt, sind die separaten Leistungsverpflichtungen eines Vertrages nach IFRS 15.22 ff. zu identifizieren (siehe Rz (22)). Ist die Lizenzerteilung nicht abgrenzbar, hat das Unternehmen sie mit den anderen zugesagten Gütern oder Dienstleistungen als eine Leistungsverpflichtung zu bilanzieren. Davon umfasst sind Lizenzen, die fester Bestandteil eines materiellen Guts und für dessen Funktion unverzichtbar sind, sowie Lizenzen, die der Kunde nur in Verbindung mit einer dazugehörigen Dienstleistung nutzen kann (IFRS 15.B54).*

Liegt eine separate Leistungsverpflichtung vor, hat das Unternehmen zu beurteilen, ob a) ein Recht auf Zugriff auf sein geistiges Eigentum oder b) ein Recht auf Nutzung seines geistigen Eigentums vorliegt (IFRS 15.B56).

Eine Lizenz, die Zugriff auf geistiges Eigentum des Unternehmens gewährt, stellt eine über einen bestimmten Zeitraum zu erfüllende Leistungsverpflichtung dar (IFRS 15.B58 ff.). Eine Lizenz zur Nutzung geistigen Eigentums ist hingegen als Leistungsverpflichtung, die zu einem bestimmten Zeitpunkt erfüllt wird, zu klassifizieren. Der Zeitpunkt der Erfüllung der Leistungsverpflichtung ist gem. IFRS 15.38 zu bestimmen. Die Erfassung von Umsatzerlösen vor Nutzung der Lizenz ist nicht möglich (IFRS 15.B61).

Für umsatz- oder nutzungsabhängige Lizenzgebühren dürfen Erlöse nur erfasst werden, wenn das spätere der beiden folgenden Ereignisse eintritt (IFRS 15.B63):

- *a) der nachfolgende Verkauf wird getätigt oder die nachfolgende Nutzung tritt ein; und*
- *b) die Leistungsverpflichtung, der die umsatz- oder nutzungsabhängigen Lizenzgebühren ganz oder teilweise zugeordnet wurden, wurde erfüllt.*

© Copyright AFRAC

(102) Bei Umsatzerlösen aus Lizenzen bestehen konzeptionelle Unterschiede zwischen den Bestimmungen des IFRS 15 und jenen des UGB. Nach dem IFRS 15 hat das leistende Unternehmen zu prüfen, ob die Gewährung eines Rechts auf Zugriff auf geistiges Eigentum oder eines Rechts auf Nutzung geistigen Eigentums vorliegt, während nach dem UGB das Vorliegen eines Dauerschuldverhältnisses maßgebend ist. Umsatzerlöse aus Lizenzen, die ein Recht auf Zugriff auf geistiges Eigentum vermitteln, sind gem. IFRS 15.B60 zeitraumbezogen zu realisieren; vermitteln Lizenzen ein Recht auf Nutzung geistigen Eigentums, sind Umsatzerlöse zeitpunktbezogen zu erfassen. Nach dem UGB ist im Falle eines Dauerschuldverhältnisses eine zeitanteilige Umsatzrealisierung vorgesehen. Liegt kein Dauerschuldverhältnis vor, hat das leistende Unternehmen bei ordnungsgemäßer Erfüllung des Vertrages (d. h. der Anspruch auf Gegenleistung ist dem Grunde nach so gut wie sicher) eine zeitpunktbezogene Umsatzrealisierung vorzunehmen. Diese Vorgehensweise ist auch bei einer zeitlich begrenzten Nutzung der Lizenz geboten. In Abhängigkeit von der Klassifizierung des Lizenzvertrages nach dem IFRS 15 sowie dem UGB können die beschriebenen Unterschiede zu einer zeitlich abweichenden Umsatzrealisierung führen.

12.8. Rückkaufvereinbarungen

(103) Bei einer Rückkaufvereinbarung verkauft ein Unternehmen einen Vermögenswert und sagt zu oder verfügt über die Option, den Vermögenswert zurückzuerwerben. Dies erfolgt z. B. durch eine Verpflichtung des Unternehmens zum Rückkauf des Vermögenswertes (Termingeschäft), durch ein Recht des Unternehmens auf Rückkauf des Vermögenswertes (eine Kaufoption) oder durch eine Verpflichtung des Unternehmens, den Vermögenswert auf Anfrage des Kunden zurückzuerwerben (eine Verkaufsoption). Nach dem UGB sind Termingeschäfte sowie Kaufoptionen des leistenden Unternehmens anhand der in Rz (8) ff. dargestellten Grundsätze zu beurteilen. Gehen die mit einer Leistung verbundenen Chancen und Risiken (Preisgefahr) nicht auf den Kunden über, ist beim leistenden Unternehmen keine Umsatzrealisierung vorzunehmen. Liegt der Rückkauf-

© Copyright AFRAC

preis in diesem Fall unter dem ursprünglichen Verkaufspreis, stellt die Rückkaufvereinbarung ein Miet- bzw. ein Leasingverhältnis dar, während bei einem höheren Rückkaufpreis eine Finanzierungskomponente vorliegt. Geht die Preisgefahr auf den Kunden über, sind die Umsatzerlöse aus der Rückkaufvereinbarung zu realisieren, und das leistende Unternehmen hat ggf. eine Drohverlustrückstellung zu bilden.

(104) Verkaufsoptionen sind nach dem UGB anhand der in Rz (81) dargestellten Grundsätze zu behandeln. Das leistende Unternehmen hat Umsatzerlöse zu erfassen, wenn die Verkaufsoption des Kunden erlischt und der Anspruch auf Gegenleistung dem Grunde nach so gut wie sicher ist. Die Behandlung betragsmäßiger Unterschiede zwischen dem Rückkaufpreis und dem ursprünglichen Verkaufspreis erfolgt gem. Rz (103). Bei Übergang der Preisgefahr auf den Kunden ist Rz (103) analog anzuwenden.

(105) *Nach dem IFRS 15 ist zu prüfen, ob ein Leasingverhältnis vorliegt. Ist das Unternehmen zum Rückkauf des Vermögenswerts verpflichtet oder berechtigt (Termingeschäft oder Kaufoption), erlangt der Kunde nicht die Verfügungsgewalt über den Vermögenswert, da er nur eingeschränkt in der Lage ist, die Nutzung des Vermögenswerts zu bestimmen (IFRS 15.B66). Ist der Rückkaufpreis geringer als der ursprüngliche Verkaufspreis, liegt ein Leasingverhältnis vor. Bei einem gleichen oder höheren Rückkaufpreis ist von einer Finanzierungsvereinbarung auszugehen. Ist das Unternehmen verpflichtet, den Vermögenswert auf Anfrage des Kunden zu einem Preis unter dem ursprünglichen Verkaufspreis zurückzuerwerben, hat es bei Vertragsbeginn zu beurteilen, ob es für den Kunden einen signifikanten wirtschaftlichen Anreiz zur Ausübung dieses Rechts gibt. Übt der Kunde dieses Recht aus, hat dies zur Folge, dass er dem Unternehmen effektiv eine Gegenleistung für das Recht zahlt, einen spezifizierten Vermögenswert für einen bestimmten Zeitraum zu nutzen. Liegt ein signifikanter wirtschaftlicher Anreiz vor, hat das Unternehmen die Vereinbarung als Leasingverhältnis zu bilanzieren (IFRS 15.B70). Andernfalls hat das Unternehmen die Vereinbarung wie einen Verkauf eines Produkts mit Rückgaberecht zu bilanzieren (IFRS 15.B72).*

© Copyright AFRAC

Ist der Rückkaufpreis des Vermögenswerts gleich dem ursprünglichen Verkaufspreis oder höher als dieser, so handelt es sich bei dem Vertrag effektiv um eine Finanzierungsvereinbarung (IFRS 15.B73). Verfällt die Option oder wird diese nicht ausgeübt, hat das Unternehmen die Verbindlichkeit auszubuchen und den entsprechenden Erlös zu erfassen (IFRS 15.B76).

(106) Bei der Behandlung von Rückkaufvereinbarungen bestehen konzeptionelle Unterschiede zwischen den Bestimmungen des IFRS 15 und jenen des UGB. Bei Termingeschäften und Kaufoptionen des leistenden Unternehmens stimmt die Vorgehensweise gem. IFRS 15.B66 dann mit der Behandlung nach dem UGB überein, wenn kein Übergang der Chancen und Risiken auf den Kunden erfolgt. Für Verkaufsoptionen bestehen die in Rz (84) dargestellten konzeptionellen Unterschiede; hat der Kunde bei Vertragsabschluss einen signifikanten wirtschaftlichen Anreiz zur Ausübung der Option, ist die Behandlung der Transaktion analog zu IFRS 15.B70 ff. als Leasingverhältnis aufgrund einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise in der Regel mit den Grundsätzen des UGB vereinbar.

12.9. Kommissionsvereinbarungen

(107) Nach dem UGB sind Kommissionsvereinbarungen anhand der in Rz (8) ff. dargestellten Grundsätze zu beurteilen. Gehen die mit einer Leistung verbundenen Chancen und Risiken (Preisgefahr) auf den Kommissionär über, sind die Umsatzerlöse beim leistenden Unternehmen im Zeitpunkt des Übergangs zu realisieren. Die Umsatzerlöse des Kommissionärs entsprechen der Gegenleistung. Geht die Preisgefahr nicht auf den Kommissionär über, sind die Umsatzerlöse beim leistenden Unternehmen erst bei Übergang der Preisgefahr auf den Endkunden zu realisieren. Die beim Kommissionär zu erfassenden Umsatzerlöse entsprechen der Provision (Marge) aus der Kommissionsvereinbarung.

(108) *Liefert ein Unternehmen einem Dritten (z. B. einem Händler) ein Produkt zum Verkauf an die Endkunden, hat das Unternehmen zu beurteilen, ob dieser Dritte zu diesem Zeitpunkt die Verfügungsgewalt über das Produkt erlangt hat. Hat der Dritte nicht die Verfügungsgewalt über das Produkt erlangt, kann es auch*

© Copyright AFRAC

im Rahmen einer Kommissionsvereinbarung an den Dritten geliefert worden sein. Wenn das gelieferte Produkt im Rahmen einer Kommissionsvereinbarung bei dem Dritten verbleibt, darf ein Unternehmen bei Lieferung des Produkts an den Dritten gem. IFRS 15.B77 keine Erlöse erfassen. Folgende Indikatoren deuten auf das Vorliegen einer Kommissionsvereinbarung hin (IFRS 15.B78):

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 (eine Anzahlung kann verlangt werden).

(109) Die in Rz (27) dargestellten konzeptionellen Unterschiede zwischen den Bestimmungen des IFRS 15 und jenen des UGB bestehen gleichermaßen für Kommissionsvereinbarungen. Die Beurteilung eines möglichen Überganges der Verfügungsgewalt gem. IFRS 15.B77 f. stimmt nur dann mit der Vorgehensweise nach dem UGB überein, wenn mit dem Übergang der Verfügungsgewalt auch die Chancen und Risiken übergehen.

12.10. Bill-and-hold-Vereinbarungen

(110) Bei einer Bill-and-hold-Vereinbarung stellt ein Unternehmen einem Kunden ein Produkt in Rechnung; dieses verbleibt jedoch im physischen Besitz des Unternehmens. Nach dem UGB sind Bill-and-hold-Vereinbarungen anhand der in Rz (8) ff. dargestellten Grundsätze zu beurteilen. Demnach sind Umsatzerlöse aus Bill-and-hold-Vereinbarungen zu realisieren, sobald die mit einer Leistung verbundenen Chancen und Risiken (Preisgefahr) auf den Kunden übergehen.

(111) *Gem. IFRS 15.B81 kann ein Kunde bei Bill-and-hold-Vereinbarungen die Verfügungsgewalt über ein Produkt erlangen (d. h. die Leistungsverpflichtung eines*

© Copyright AFRAC

Vertrages wird erfüllt), wenn zusätzlich zu IFRS 15.38 folgende Voraussetzungen erfüllt sind:

a) der Grund für die Bill-and-hold-Vereinbarung muss materiell sein (z. B. der Kunde hat darum 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.

(112) Die in Rz (27) dargestellten konzeptionellen Unterschiede zwischen den Bestimmungen des IFRS 15 und jenen des UGB bestehen gleichermaßen für Bill-and-hold-Vereinbarungen. Während für den Übergang der Verfügungsgewalt im Rahmen einer Bill-and-hold-Vereinbarung zusätzlich zu den Vorschriften des IFRS 15.38 auch die Kriterien gem. IFRS 15.B81 erfüllt sein müssen, ist für eine Umsatzrealisierung nach dem UGB nur der Übergang der Chancen und Risiken maßgeblich.

13. Erstmalige Anwendung

~~(112)~~(113) Die vorliegende Stellungnahme ist auf Geschäftsjahre anzuwenden, die nach dem 31.12.2018 beginnen. Eine frühere Anwendung wird empfohlen.

© Copyright AFRAC

Erläuterungen

Die Realisierung von Umsatzerlösen nach dem Unternehmensgesetzbuch (UGB) erfolgt, mangels expliziter gesetzlicher Vorschriften, nach Maßgabe der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB). Bei den in dieser Stellungnahme dargestellten Bestimmungen des UGB handelt es sich demnach um GoB. Bei deren Auslegung wurde in den jeweiligen Randziffern insbesondere auf die nachstehend angeführte Literatur zurückgegriffen.

Zu Rz (8):

Urnik/Urtz/Rohn in Straube/Ratka/Rauter (Hrsg), Unternehmensgesetzbuch II/RLG[3] (2016) § 201 Rz 56

Zu Rz (10):

Hebenstreit/Neugschwandtner/Maresch/Dieter/Hohensinner in Zib/Dellinger (Hrsg), Unternehmensgesetzbuch III/1 (2013) § 201 Rz 100; *Hirschler/Christian/Fraberger/Neugschwandtner/Petritz/Schiebel* in Hirschler (Hrsg), Bilanzrecht – Einzelabschluss (2010) § 201 Rz 140; *Mayr*, Gewinnrealisierung und Anschaffungszeitpunkt, RdW 2000, 381; *Urtz/Urnik/Rohn* in Straube/Ratka/Rauter (Hrsg), Unternehmensgesetzbuch II/RLG[3] (2016) § 201 Rz 58

Zu Rz (11):

Ballwieser in Münchener Kommentar zum Handelsgesetzbuch[3] IV (2013) § 252 Rz 57; *Bertl/Fraberger*, Realisationsprinzip, RWZ 1994, 187; *Bertl/Hirschler*, Umsatzerlösrealisation bei Rückgaberecht des Käufers, RWZ 2015, 319; *Bertl/Hirschler*, Realisationsprinzip und Verbindlichkeitsrückstellung, RWZ 1996, 334; *Fraberger/Petritz* in Hirschler (Hrsg), Bilanzrecht – Einzelabschluss (2010) § 201 Rz 140; *Hebenstreit/Neugschwandtner/Maresch/Dieter/Hohensinner* in Zib/Dellinger (Hrsg), Unternehmensgesetzbuch III/1 (2013) § 201 Rz 100; *Merkt* in Baumbach/Hopt (Hrsg), Handelsgesetzbuch[38] (2018) § 252 Rz 19; *Urtz/Urnik/Rohn* in Straube/Ratka/Rauter (Hrsg), Unternehmensgesetzbuch II/RLG[3] (2016) § 201 Rz 58; *Tumpel*, Zum Ausweis „noch nicht abrechenbarer Leistungen“, SWK 1990, 34 f; *Wörner,* Die Gewinnrealisierung bei schwebenden Geschäften, BB 1988, 773

Zu Rz (14):

Fraberger/Petritz in Hirschler (Hrsg), Bilanzrecht – Einzelabschluss (2010) § 201 Rz 140; *Hebenstreit/Neugschwandtner/Maresch/Dieter/Hohensinner* in Zib/Dellinger (Hrsg), Unternehmensgesetzbuch III/1 (2013) § 201 Rz 100; *Urtz/Urnik/Rohn* in Straube/Ratka/Rauter (Hrsg), Unternehmensgesetzbuch II/RLG[3] (2016) § 201 Rz 58

Zu Rz (18):

Konezny in Hirschler (Hrsg), Bilanzrecht – Einzelabschluss (2010) § 198 Rz 148; *Nowotny* in Straube/Ratka/Rauter (Hrsg), Unternehmensgesetzbuch II/RLG[3] (2017) § 198 Rz 145

© Copyright AFRAC

Zu Rz (21):

Denk/Heitzinger, Die handels- und steuerrechtliche Behandlung von langfristigen Fertigungsaufträgen unter Einbezug internationaler Aspekte, ÖStZ 2000, 244; *Dieter/Hohensinner* in Zib/Dellinger (Hrsg), Unternehmensgesetzbuch III/1 (2013) § 206 Rz 49 f mwN; *Fattinger/Patloch-Kofler* in Bertl/Mandl (Hrsg), Handbuch zum Rechnungslegungsgesetz (2017) § 206 Rz 24

Zu Rz (23):

Wirth, Die Bilanzierung von Mehrkomponentengeschäften nach HGB, IFRS und US-GAAP (2009) 81 f

Zu Rz (29):

BFH 20.5.1992, BStBl II, 904

Zu Rz (30):

Fraberger/Petritz in Hirschler (Hrsg), Bilanzrecht – Einzelabschluss (2010) § 201 Rz 143; *Hebenstreit/Neugschwandtner/Maresch/Dieter/Hohensinner* in Zib/Dellinger (Hrsg), Unternehmensgesetzbuch III/1 (2013) § 201 Rz 101

Zu Rz (35):

Vanas in Zib/Dellinger (Hrsg), Unternehmensgesetzbuch III/2 (2015) § 232 Rz 20 und 25; *Schmidt/Peun* in Beck'scher Bilanzkommentar[11] (2018) § 275 Rz 62 ff

Zu Rz (36):

Stückler, Umsatzerlöse nach dem RÄG 2014, SWK 2016, 487; *Schmidt/Peun* in Beck'scher Bilanzkommentar[11] (2018) § 275 Rz 67

Zu Rz (38):

Bertl/Deutsch-Goldoni/Hirschler, Buchhaltungs- und Bilanzierungshandbuch[10] (2017) 85

Zu Rz (39):

Bert/Hirschler, Umsatzerlösrealisation bei Rückgaberecht des Käufers, RWZ 2015, 319; *Bertl/Fraberger*, Bilanzierung von Boni, RWZ 2000, 375; BFH 9.2.1978, BStBl II, 320 ff

Zu Rz (40):

Bergmann in Straube/Ratka/Rauter, Unternehmensgesetzbuch II/RLG[3] (2011) § 232 Rz 10; *Bertl/Hirschler*, Bilanzielle Behandlung von Treuegutscheinen, RWZ 2010, 359; *Bertl/Fraberger*, Bilanzierung von Boni, RWZ 2000, 375; *Konezny* in Hirschler (Hrsg), Bilanzrecht – Einzelabschluss (2010) § 232 Rz 9; *Schmidt/Peun* in Beck'scher Bilanzkommentar[11] (2018) § 275 Rz 62; *Vanas* in Zib/Dellinger (Hrsg), Unternehmensgesetzbuch III/2 (2015) § 232 Rz 21 f

© Copyright AFRAC

Zu Rz (44):

Walter in Hirschler (Hrsg), Bilanzrecht – Einzelabschluss (2010) § 207 Rz 18 mwN; *Fellinger/Urnik/Urtz* in Straube/Ratka/Rauter (Hrsg), Unternehmensgesetzbuch II/RLG[3] (2017) § 207 Rz 17

Zu Rz (45):

Dieter/Hohensinner in Zib/Dellinger (Hrsg), Unternehmensgesetzbuch III/1 (2013) § 211 Rz 71; *Schubert* in Beck'scher Bilanzkommentar[11] (2018) § 253 Rz 95

Zu Rz (48):

Bertl/Deutsch-Goldoni/Hirschler, Buchhaltungs- und Bilanzierungshandbuch[10] (2017) 91 ff; *Janschek/Jung* in Hirschler (Hrsg), Bilanzrecht – Einzelabschluss (2010) § 203 Rz 47; *Lang* in Zib/Dellinger (Hrsg), Unternehmensgesetzbuch III/1 (2013) § 203 Rz 36; *Urnik/Urtz* in Straube/Ratka/Rauter (Hrsg), Unternehmensgesetzbuch II/RLG[3] (2016) § 203 Rz 34

Zu Rz (54):

Schmidt/Peun in Beck'scher Bilanzkommentar[11] (2018) § 275 Rz 64; *Vanas* in Zib/Dellinger (Hrsg), Unternehmensgesetzbuch III/2 (2015) § 232 Rz 22

Zu Rz (56):

Grote/Hold/Pilhofer, IFRS 15: Die neuen Vorschriften zur Umsatz- und Gewinnrealisierung – Was sich (nicht) ändert!, IRZ 2014, 339

Zu Rz (57):

Oser/Bellert/König, Bilanzielle Behandlung von Mehrkomponentengeschäften am Beispiel der verbilligten Abgabe von Mobilfunktelefonen, IRZ 2017, 49; *Winkeljohann/Büssow* in Beck'scher Bilanzkommentar[11] (2018) § 252 Rz 44; aA *Wirth*, Die Bilanzierung von Mehrkomponentengeschäften nach HGB, IFRS und US-GAAP (2009) 112

Zu Rz (71):

Winkeljohann/Büssow in Beck'scher Bilanzkommentar[11] (2018) § 252 Rz 44

Zu Rz (75):

Fattinger/Patloch-Kofler in Bertl/Mandl (Hrsg), Handbuch zum Rechnungslegungsetz (2017) § 203 Rz 71; bzgl Vertriebskosten: *Janschek/Jung* in Hirschler (Hrsg), Bilanzrecht – Einzelabschluss (2010) § 203 Rz 120; *Wohlgemuth* in v. Wysocki/Schulze-Osterloh/Hennrichs/Kuhner (Hrsg), Handbuch des Jahresabschlusses I/10 (2012) Rz 61; bzgl Vertriebskosten bei Provisionen und Schmiergeldern: *Adler/Düring/Schmaltz*, Rechungslegung und Prüfung[6] (2016) § 255 Rz 213; *Schubert/Gadek* in Beck'scher Bilanzkommentar[11] (2018) § 255 Rz 456; bzgl einer Zuordnung zum Fertigungsbereich nur bei langfristiger

© Copyright AFRAC

Auftragsfertigung: *Kofler* in Kofler (Hrsg), Handbuch Bilanz und Abschlussprüfung[3] (2001) § 231 Abs 3 Z 5 Rz 8 f; für eine einzelfallbezogene Betrachtung: *Oestreicher* in Böcking/Castan/Heymann/Pfitzer/Scheffler (Hrsg), Beck'sches Handbuch der Rechnungslegung (2017) B 163 Rz 226 f

Zu Rz (78):

Fattinger/Patloch-Kofler in Bertl/Mandl (Hrsg), Handbuch zum Rechnungslegungsgesetz (2017) § 203 Rz 71; *Janschek/Jung* in Hirschler (Hrsg), Bilanzrecht – Einzelabschluss (2010) § 203 Rz 74

Zu Rz (81):

Bertl/Hirschler, Umsatzerlösrealisation bei Rückgaberecht des Käufers, RWZ 2015, 319; *Schuber/Huber* in Beck'scher Bilanzkommentar[11] (2018) § 247 Rz 80 bzw 90; *Bertl/Hirschler*, Realisationsprinzip und Verbindlichkeitsrückstellung, RWZ 1996, 334; *Weninger*, Der bedingte Kauf und konfliktäre Bilanzgrundsätze, GesRZ 2004, 189

Zu Rz (85):

Winkeljohann/Büssow in Beck'scher Bilanzkommentar[11] (2018) § 252 Rz 44

Zu Rz (88):

Lüdenbach/Christian in Hirschler (Hrsg), Bilanzrecht – Einzelabschluss (2010) § 196 Rz 26 bzw 125 f

Zu Rz (94):

Bergmann in Straube/Ratka/Rauter (Hrsg), Unternehmensgesetzbuch II/RLG[3] (2011) § 232 Rz 6; *Schmidt/Peun* in Beck'scher Bilanz-Kommentar[11] (2018) § 275 Rz 52; *Sopp/Grünberger* in Zib/Dellinger (Hrsg), Unternehmensgesetzbuch III/1 (2013) § 224 Rz 266 ff; *Vanas* in Zib/Dellinger (Hrsg), Unternehmensgesetzbuch III/2 (2015) § 231 Rz 50; *Wunsch*, Gutscheine - Verbuchung und Umsatzsteuer, RWP 2008, 154

Zu Rz (97):

Hirschler/Christian/Hohensinner/Konezny/Petutschnig/Schiebel/Six in Hirschler (Hrsg), Bilanzrecht – Einzelabschluss (2010) § 198 Rz 84

Zu Rz (100):

Hirschler/Sulz/Schaffer in Hirschler (Hrsg), Bilanzrecht – Einzelabschluss (2010) § 224 Rz 100

Zu Rz (103):

Bertl/Hirschler, Drohverlustrückstellung für betraglich fixe Rückkaufvereinbarung von Kfz, RWZ 2001, 39

Zu Rz (107):

© Copyright AFRAC

Hoffmann/Lüdenbach, Umsatzrealisierung bei strukturierten Geschäftsmodellen – Dargestellt am Beispiel des Autoverkaufes mit Rückkaufverpflichtung, DStR 2005, 1331 ff; *Lüdenbach/Christian* in Hirschler (Hrsg), Bilanzrecht – Einzelabschluss (2010) § 196 Rz 125; *Rohatschek/Leitner-Hanetseder* in Zib/Dellinger (Hrsg), Unternehmensgesetzbuch III/1 (2013) § 196 Rz 33 f

© Copyright AFRAC