

# ***IFRS direkt*** Update zu den aktuellen Entwicklungen der IFRS

***Februar 2019***



## **Enthält Ihre Auftragsfertigungsvereinbarung ein eingebettetes Leasingverhältnis?**

### **Auf einen Blick**

IFRS 16 „Leasingverhältnisse“ wird sich in vielen Bereichen auf die Rechnungslegung und Finanzberichterstattung von Unternehmen der Pharma- und Life Science-Branche auswirken. In der vorliegenden Publikation werden wesentliche Aspekte zur Einschätzung von Auftragsfertigungsvereinbarungen in Bezug auf möglicherweise eingebettete Leasingverhältnisse beleuchtet. Der neue Standard zu Leasingverhältnissen erfordert von den Leasingnehmern die Bilanzierung eines Vermögenswerts und einer Verbindlichkeit für nahezu alle Leasingverhältnisse. Diese Anforderung gilt auch für jegliche Leasingverhältnisse, die in anderen Vereinbarungen eingebettet sind. Zur Identifizierung eingebetteter Leasingverhältnisse müssen die Unternehmen auch Vereinbarungen berücksichtigen, bei denen man typischerweise nicht an ein Leasingverhältnis denkt, wie z. B. Lieferverträge, Rechenzentrumsverträge, Outsourcing-Verträge und Auftragsfertigungsvereinbarungen. Die vorliegende Publikation konzentriert sich dabei auf Letztere als ein Beispiel für Vereinbarungen, die eingebettete Leasingverhältnisse enthalten könnten. Zur Feststellung, ob eine Vereinbarung ein eingebettetes Leasingverhältnis enthält, ist häufig eine genaue Analyse erforderlich, die wesentliche Ermessensentscheidungen beinhalten kann.

## Sachverhalt

Auftragsfertigungsvereinbarungen gibt es in den unterschiedlichsten Formen. Im Allgemeinen sind diese Vereinbarungen so gestaltet, dass ein pharmazeutisches Unternehmen (das Pharmaunternehmen) als Kunde die Herstellung eines Produkts an einen Auftragsproduzenten (die CMO – Contract Manufacturing Organisation) als Lieferanten auslagert. Nach der allgemeinen Regelung des IFRS 16 beinhaltet eine Vereinbarung ein Leasingverhältnis, wenn der Vertrag (1) zur Nutzung eines explizit oder implizit identifizierten Vermögenswerts berechtigt und (2) der Kunde die Nutzung dieses Vermögenswerts über den Verwendungszeitraum kontrolliert.

### **1. Identifizierter Vermögenswert**

Gewöhnlich wird ein Vermögenswert dadurch identifiziert, dass er in einem Vertrag explizit spezifiziert wird. So können Auftragsfertigungsvereinbarungen vertragliche Bestimmungen über explizit spezifizierte materielle Vermögenswerte, wie z. B. Maschinen, Produktionslinien und/oder bestimmte Räumlichkeiten in einem Werk, enthalten. Selbst wenn in dem Vertrag kein Vermögenswert explizit spezifiziert wird, kann ein materieller Vermögenswert als identifiziert gelten, wenn er dem Kunden zu einem bestimmten Zeitpunkt zur Nutzung zur Verfügung gestellt und somit implizit spezifiziert wird.

Selbst wenn ein Vermögenswert explizit oder implizit spezifiziert ist, gilt es für die Frage, ob der Kunde zur Nutzung eines identifizierten Vermögenswerts berechtigt ist, zu untersuchen, ob für den Lieferanten Austauschrechte bestehen. Liegt ein substantielles Austauschrecht vor, mangelt es an einem identifizierten Vermögenswert und es besteht somit auch kein Leasingverhältnis. Das Recht eines Lieferanten auf Austausch eines Vermögenswerts gilt nur dann als substantiell, wenn die beiden folgenden Bedingungen erfüllt sind: (1) der Lieferant kann während der gesamten Verwendungszeitraums einen Vermögenswert tatsächlich durch alternative Vermögenswerte ersetzen und (2) der Lieferant zieht aus der Ausübung seines Rechts auf Austausch des Vermögenswerts einen wirtschaftlichen Nutzen. Diese Beurteilung ist bei Vertragsabschluss anhand der zu diesem Datum bestehenden Fakten und Umstände durchzuführen.

Die folgenden Faktoren könnten beispielsweise darauf hinweisen, dass eine Vereinbarung kein substantielles Austauschrecht und somit die Verwendung eines identifizierten Vermögenswerts beinhaltet:

- Durch die vertragliche Vereinbarung wird der CMO der Austausch des identifizierten Vermögenswerts untersagt.
- Durch die vertragliche Vereinbarung wird der CMO zwar der Austausch des identifizierten Vermögenswerts gestattet, das Pharmaunternehmen hat jedoch Merkmale der Produktionslinie gestaltet, die in hohem Maße auf das Produkt des Pharmaunternehmens zugeschnitten ist.
- Alternative Maschinen bzw. Produktionslinien sind für den Lieferanten nicht jederzeit verfügbar bzw. können nicht in einem angemessenen Zeitraum bzw. nicht ohne die Entstehung von Kosten, die den entsprechenden Nutzen aus dem Austausch übersteigen würden, von einem anderen Unternehmen bezogen werden.
- Die Kosten für die Verlagerung des Herstellungsprozesses auf eine andere Produktionslinie bzw. -maschine übersteigen den entsprechenden Nutzen. Dies kann insbesondere z. B. dann der Fall sein, wenn der Herstellungsprozess hochspezialisiert, kompliziert oder temperaturgesteuert ist. Das Pharmaunternehmen sollte jede Auftragsfertigungsvereinbarung hinsichtlich dieser oder ähnlicher Vertragsbedingungen genau untersuchen. Das Recht oder die Verpflichtung eines Lieferanten, während der Reparatur bzw. Modernisierung einer Produktionslinie zeitweise alternative Vermögenswerte zu verwenden, stellt kein substantielles Austauschrecht dar.

Sollte das Pharmaunternehmen nicht ohne Weiteres feststellen können, ob ein substantielles Austauschrecht besteht, ist davon auszugehen, dass ein solches nicht existiert.

## **2. *Recht zur Kontrolle der Verwendung eines identifizierten Vermögenswerts während des Verwendungszeitraums***

Sollte das Pharmaunternehmen zu dem Schluss kommen, dass die Vereinbarung zur Nutzung eines identifizierten Vermögenswerts berechtigt, muss es abschätzen, ob es während des entsprechenden Verwendungszeitraums auch die Kontrolle über die Verwendung dieses Vermögenswerts besitzt. Das Pharmaunternehmen muss einschätzen, ob es während dieses Zeitraums berechtigt ist (1) im Wesentlichen alle wirtschaftlichen Vorteile aus der Verwendung des identifizierten Vermögenswerts zu ziehen und (2) die Verwendung des identifizierten Vermögenswerts zu bestimmen. Beide Kriterien müssen erfüllt sein, damit die Vereinbarung ein Leasingverhältnis beinhaltet. Im Folgenden werden einige der Faktoren genannt, die bei der Festlegung, ob das Pharmaunternehmen die Kontrolle über die Nutzung des Vermögenswerts besitzt, zu berücksichtigen sind:

- Häufigkeit und Zeitpunkt generierter Bestellungen: Wenn dadurch im Wesentlichen bestimmt wird, ob und wann die betreffende Maschine bzw. Produktionslinie Erzeugnisse produziert und damit zeitlich gesehen eine Produktion für andere Unternehmen als das Pharmaunternehmen faktisch annähernd verhindert wird, könnte das ein Hinweis darauf sein, dass der Kunde (d. h. das Pharmaunternehmen) tatsächlich berechtigt ist, über die Verwendung des betreffenden identifizierten Vermögenswerts zu bestimmen.
- Rolle des Pharmaunternehmens bei operativen Entscheidungen: Wenn das Pharmaunternehmen spezifische betriebliche Anweisungen vorgeben kann oder betriebliche Entscheidungen genehmigen muss, könnte dies ein Hinweis darauf sein, dass es als Kunde berechtigt ist, über die Verwendung des Vermögenswerts zu bestimmen.
- Hat die CMO das vertragliche Recht und z. B. aufgrund der Produktspezifika auch die Fähigkeit, das Produkt an einen anderen Kunden zu verkaufen? Falls die CMO das Produkt an einen anderen als das Pharmaunternehmen verkaufen kann (beispielsweise an einen Kooperationspartner), könnte das ein Hinweis darauf sein, dass die CMO (und nicht das Pharmaunternehmen) berechtigt ist, über die Verwendung des Vermögenswerts zu bestimmen.

**Beispiel 1**

**Sachverhalt:** Kunde A schließt mit einer CMO eine Vereinbarung über die Produktion medizinischer Geräte und Einwegartikel („die Produkte“) ab, wobei Kunde A diese dann an außenstehende Kunden verkauft. Die CMO verfügt über mehrere Produktionslinien, die sie für die Erfüllung von Aufträgen zahlreicher Kunden einsetzt. Im Rahmen der Vereinbarung darf die CMO zur Erfüllung der Aufträge des Kunden A die Produktionslinie auswählen. Selbst wenn die Herstellung der Produkte auf einer Produktionslinie anläuft, kann die CMO ohne Weiteres, mit minimalen Überführungskosten, auf eine andere Linie wechseln, da andere Produktionslinien zur Verfügung stehen.

Kunde A gibt bei der CMO quartalsweise rechtlich bindende Bestellungen auf, wobei im Rahmen des Vertrags die Vorlage einer jährlichen, nicht bindenden Produktionsprognose erforderlich ist. Bei den Produkten handelt es sich um Generika, die problemlos zu lagern sind, wobei der betriebliche Ablauf, einschließlich der Auswahl der bei der Produktion zu verwendenden Materialien vollständig im Ermessen der CMO liegt.

**Frage: Beinhaltet diese Vereinbarung ein Leasingverhältnis?**

**Diskussion:** Es ist unwahrscheinlich, dass diese Vereinbarung ein Leasingverhältnis gemäß IFRS 16 beinhaltet. Obwohl der Einsatz eines Vermögenswerts (d. h. der Produktionslinie) stillschweigend im Vertrag enthalten ist, gibt es wahrscheinlich keinen identifizierten Vermögenswert, da substantielle Austauschrechte bestehen (vorausgesetzt, die CMO zieht aus einem Austausch Nutzen). Selbst wenn kein substantielles Austauschrecht vorläge, besteht wahrscheinlich kein Leasingverhältnis, da die CMO berechtigt ist, den betrieblichen Ablauf zu ändern und zu entscheiden, wann die Produkte hergestellt werden.

**Beispiel 2**

**Sachverhalt:** Gleiche Fakten wie in Beispiel Nr. 1, außer dass es nun nur eine bestimmte Produktionslinie für die Produkte gibt, da die CMO vertraglich verpflichtet ist, keine andere Produktionslinie einzusetzen, die Produkte sehr spezifisch sind und die Bestellungen in schneller Folge eingehen und dadurch faktisch bestimmt wird, ob, wann und in welcher Höhe die Produktionsleistung erfolgt. Darüber hinaus liegt eine Standardisierung wesentlicher betrieblicher Entscheidungen vor und jegliche Änderung der Arbeitsabläufe unterliegt der Zustimmung des Kunden A.

**Frage: Beinhaltet diese Vereinbarung ein Leasingverhältnis?**

**Diskussion:** Diese Vereinbarung beinhaltet wahrscheinlich ein Leasingverhältnis gemäß IFRS 16. Im Vertrag ist ausdrücklich ein identifizierter Vermögenswert enthalten (nämlich die Produktionslinie) und es bestehen keine Austauschrechte. Es gibt eine bestimmte Produktionslinie, und Kunde A kontrolliert faktisch die Entscheidungsrechte über die Verwendung der Produktionslinie, da anhand seiner Bestellungen faktisch bestimmt wird, ob, wann und in welcher Höhe Produktionsleistungen von der bestimmten Produktionslinie erbracht werden. Die CMO ist nicht berechtigt, ohne vorherige Zustimmung des Kunden A die betrieblichen Anweisungen, einschließlich der Arten von Materialien/Bauteilen, des allgemeinen Produktionsprozesses und sonstiger die Produktionsmenge betreffender Entscheidungen, zu ändern. Kunde A zieht auch im Wesentlichen sämtlichen wirtschaftlichen Nutzen aus der Verwendung der Produktionslinie.

## Leasingvereinbarungen mit variabler Zahlung

Wurde ein Leasingverhältnis identifiziert (einschließlich eingebetteter Leasingverhältnisse), wird die Rechnungslegung dadurch beeinflusst, ob die Zahlungen fest oder variabel sind. Feste Zahlungen im Rahmen des Leasingverhältnisses können in vielen Formen auftreten, wie z. B. jährliche bzw. monatliche Festzahlungen zur Kapazitätssicherung (in Leasingvereinbarungen oft als „Kapazitätsgebühr“ bezeichnet). Unternehmen müssen ihre Leasingvereinbarungen genau überprüfen, um sicherzustellen, dass alle Festzahlungen ermittelt wurden. Variable Leasingzahlungen stellen Zahlungen für das Nutzungsrecht an einem Vermögenswert dar, die sich nach Bereitstellung des Vermögenswerts zur Nutzung durch Tatsachen oder Umstände ändern, die nicht alleine auf den Zeitablauf zurückzuführen sind. Die Bewertung von Zahlungen, die aufgrund eines Indexes bzw. eines (Zins)satzes variieren, erfolgt erstmalig anhand des am Bereitstellungsdatum geltenden Indexes bzw. (Zins)satzes. Sonstige variable Leasingzahlungen haben keinen Einfluss auf die erstmalige Bilanzierung eines Leasingverhältnisses (sofern es sich bei diesen Zahlungen nicht um de facto feste Leasingzahlungen handelt), so dass diese nicht bei der Erstbewertung der Leasingverbindlichkeit und des Nutzungsrechts (Right-Of-Use Asset) zu berücksichtigen sind.

Vertragsklausel	Art der Zahlung	Auswirkung
definierter Stückpreis, aber keine Mindestabnahmemengen oder -beträge	Variable Zahlungen	Von der erstmaligen Bewertung einer Leasingverbindlichkeit und eines Nutzungsrechts ausgeschlossen, aber Anhangangaben, soweit die Zahlungen der Leasingkomponente zugeordnet werden.
definierter Stückpreis mit Mindestabnahmemengen oder -beträgen	Feste Mindestzahlungen	Die der Leasingkomponente zugeordnete feste Mindestzahlung ist in die Erstbewertung von Leasingverbindlichkeit und Nutzungsrecht einzubeziehen. Alle darüber hinaus gehenden Beträge sind im Anhang anzugeben, soweit sie der Leasingkomponente zugeordnet werden.

### **Beispiel 3**

**Sachverhalt:** Ein Pharmaunternehmen schließt eine Zweijahres-Auftragsfertigungsvereinbarung mit einem Lieferanten, einer CMO, über die Herstellung eines Arzneimittels ab. Das Pharmaunternehmen zieht den Schluss, dass für das Unternehmen hinsichtlich der Produktionslinie ein eingebettetes Leasingverhältnis vorliegt. Das Pharmaunternehmen zahlt dem Lieferanten für jede hergestellte Produktcharge eine Gebühr. Im Vertrag ist eine monatliche Mindestmenge des Arzneimittels festgelegt, zu dessen Abnahme das Pharmaunternehmen vertraglich verpflichtet ist. Während der Vertragsdauer kann das Pharmaunternehmen diese festgelegte Menge nicht ändern.

**Frage: Wie muss das Pharmaunternehmen dieses eingebettete Leasingverhältnis im Rahmen von IFRS 16 bilanzieren?**

**Diskussion:** Das Pharmaunternehmen ist während des zweijährigen Verwendungszeitraums zur Abnahme der Mindestmengen verpflichtet. Demzufolge führen die Mindestmengen zu einem festen Mindestentgelt, obwohl das Gesamtentgelt variabel ist. Zunächst (vorausgesetzt, das Pharmaunternehmen weist Nichtleasingkomponenten nicht zusammen mit Leasingkomponenten aus (IFRS 16.15)) muss es die Mindestzahlungen zwischen der geleasteten Produktionslinie (Leasingkomponente) und dem Arzneimittel (Nichtleasingkomponente) auf Basis ihrer relativen Einzelpreise zum Bereitstellungsdatum des Leasingverhältnisses aufteilen. Anschließend hat das Pharmaunternehmen ein Nutzungsrecht und eine Leasingverbindlichkeit zum Barwert des dem Leasingverhältnis zugeordneten Wertes zu bilanzieren.

### **Beispiel 4**

**Sachverhalt:** Gleiche Fakten wie in Beispiel Nr. 3, außer dass der Vertrag keine monatliche Mindestabnahmemenge vorsieht.

**Frage: Wie muss das Pharmaunternehmen dieses eingebettete Leasingverhältnis im Rahmen von IFRS 16 bilanzieren?**

**Diskussion:** Obwohl diese Auftragsfertigungsvereinbarung ein eingebettetes Leasingverhältnis beinhaltet, ist das Entgelt zu 100% variabel. Da variable Entgelte für die Erstbewertung des Nutzungsrechts und der Leasingverbindlichkeit nicht zu berücksichtigen sind, ergibt sich aus dieser Vereinbarung keine Leasingverbindlichkeit. Stattdessen erfasst das Pharmaunternehmen über den Zweijahreszeitraum variablen Leasingaufwand für die eingebettete Leasingkomponente, soweit dieser Zahlungen zugeordnet wurden. Gemäß dem neuen Standard zu Leasingverhältnissen kann das Pharmaunternehmen sich für einzelne Klassen zugrunde liegender Vermögenswerte dafür entscheiden, die Leasingkomponenten nicht von den Nichtleasingkomponenten zu trennen und stattdessen die gesamten Arzneimittelkosten bei Produktion/Lieferung als Leasingaufwand zu behandeln.

*Hinweis:*

*Eine englischsprachige Version dieser Publikation erreichen Sie über den folgenden [Link](#).*

## Ihre Ansprechpartner aus dem National Office



### **Guido Fladt**

Leiter des National Office (Grundsatzabteilung HGB und IFRS)  
Frankfurt am Main  
Tel.: +49 69 9585-1455  
[g.fladt@pwc.com](mailto:g.fladt@pwc.com)



### **Andreas Bödecker**

Unternehmenszusammenschlüsse,  
Joint Arrangements, assoziierte  
Unternehmen und Impairmenttest  
nach IFRS  
Hannover  
Tel.: +49 511 5357-3230  
[andreas.boedecker@pwc.com](mailto:andreas.boedecker@pwc.com)



### **Peter Flick**

Bankspezifische Fragestellungen  
nach HGB und IFRS  
(Finanzinstrumente)  
Frankfurt am Main  
Tel.: +49 69 9585-2004  
[peter.flick@pwc.com](mailto:peter.flick@pwc.com)



### **Karsten Ganssaug**

Bilanzierung von Finanz-  
instrumenten und Leasing  
nach IFRS  
Hamburg  
Tel.: +49 40 6378-8164  
[karsten.ganssaug@pwc.com](mailto:karsten.ganssaug@pwc.com)



### **Dr. Sebastian Heintges**

Umsatzrealisierung, Mitarbeiter-  
vergütungen und latente Steuern  
nach IFRS  
Düsseldorf  
Tel.: +49 69 9585-3220  
[sebastian.heintges@pwc.com](mailto:sebastian.heintges@pwc.com)



### **Alexander Hofmann**

Bilanzierung von Versicherungs-  
verträgen nach HGB und IFRS  
Köln  
Tel.: +49 221 2084-340  
[alexander.hofmann@pwc.com](mailto:alexander.hofmann@pwc.com)



### **Dr. Bernd Kliem**

Handelsbilanzielle Fragestellungen  
München  
Tel.: +49 89 5790-5549  
[bernd.kliem@pwc.com](mailto:bernd.kliem@pwc.com)

---

## Bestellung und Abbestellung

Sie können den PDF-Newsletter *IFRS direkt* über unser PwCPlus-Modul „Capital Markets & Accounting Advisory“ abrufen.

Haben Sie sich bereits registriert? Dann können Sie mit den Zugangsdaten, die wir Ihnen zugesandt haben, online recherchieren.

Wenn Sie sich neu registrieren wollen, senden Sie dazu bitte eine E-Mail an: [pwcplus.knowledgetransfer@de.pwc.com](mailto:pwcplus.knowledgetransfer@de.pwc.com) oder registrieren Sie sich [hier](#).

Alternativ können Sie den Newsletter auch über folgenden Link abonnieren: <https://www.pwc.de/national-office>.

Beide Bezugsmöglichkeiten sind für Sie gebührenfrei.

Wenn Sie den Newsletter abbestellen möchten, senden Sie bitte eine leere E-Mail mit der Betreffzeile „Abbestellung“ an folgende Adresse: [UNSUBSCRIBE International Accounting News@de.pwc.com](mailto:UNSUBSCRIBE_International_Accounting_News@de.pwc.com)

Die Beiträge dieser Publikation sind zur Information unserer Mandanten bestimmt. Für die Lösung einschlägiger Probleme greifen Sie bitte auf die angegebenen Quellen oder die Unterstützung unserer Büros zurück. Meinungsbeiträge geben die Auffassung der einzelnen Autoren wieder.

© Februar 2019 PricewaterhouseCoopers GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft. Alle Rechte vorbehalten.  
„PwC“ bezeichnet in diesem Dokument die PricewaterhouseCoopers GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, die eine Mitgliedsgesellschaft der PricewaterhouseCoopers International Limited (PwCIL) ist. Jede der Mitgliedsgesellschaften der PwCIL ist eine rechtlich selbstständige Gesellschaft.