

IFRS direkt Update zu den aktuellen Entwicklungen der IFRS

Februar 2019



IFRS 15 in der Softwareindustrie

Auf einen Blick

Seit Langem war bekannt, dass die Software-Branche durch die Anwendung von IFRS 15 stark betroffen sein wird. Dies ergibt sich daraus, dass die Vorschriften des IAS 18, insbesondere für Lizenz Erlöse, nicht sehr umfangreich waren, und viele Unternehmen daher in der Vergangenheit ihre Rechnungslegungsmethoden auf Basis branchenspezifischer US-GAAP entwickelt haben, die nunmehr durch die Regelungen des IFRS 15 ersetzt wurden. Unsere industriespezifische Ergänzung zum [“In depth 2014-02”](#) über die Erfassung von Erlösen aus Software erläutert einige der wichtigsten Änderungen infolge der Erstanwendung von IFRS 15.

Wie erwartet, erweist sich die Umsetzung von IFRS 15 in der Software-Branche als Herausforderung. Auch wenn sich kein wesentlicher Effekt auf die Umsatzrealisierung ergibt, muss das Management zahlreiche neue Ermessensentscheidungen und Schätzungen vornehmen. Eine der wichtigsten Änderungen für die Branche ist die zeitlich frühere Erfassung von Erlösen in Situationen, in denen die Software geliefert und die Verfügungsgewalt an den Kunden übergegangen ist.

Das vorliegende Dokument gewährt zusätzliche Einblicke in einige der wesentlichen Ermessensentscheidungen für die Branche.

Ermessensentscheidungen und Schätzungen

Bestimmung, ob eine Lizenz eigenständig abgrenzbar ist

Softwarelizenzen werden im Allgemeinen im Rahmen eines Bündels verkauft, welches Updates beinhaltet, auch bekannt als Kundenbetreuung nach Vertragsabschluss („Post-Contract Customer Support – PCS“). Grundsätzlich stellt die Software eine eigenständig abgrenzbare Lizenz mit einem Recht auf Nutzung durch den Kunden dar, bei deren Übertragung die Erlöse zu einem bestimmten Zeitpunkt zu erfassen sind, wohingegen der Kundendienst über einen bestimmten Zeitraum erbracht wird. Es kann jedoch auch Situationen geben, in denen Lizenz und Updates eine einzelne Leistungsverpflichtung darstellen.

Die Bestimmung, ob eine Lizenz und die Updates eigenständige Leistungsverpflichtungen darstellen, erfordert Ermessensentscheidungen. Updates verbessern üblicherweise die Funktionsfähigkeit der Software. Um jedoch die Updates mit der Lizenz zusammenfassen zu können, müssen diese die Funktionalität der Software grundlegend verändern bzw. für die Funktionalität unerlässlich sein. Dabei sind zahlreiche Faktoren zu berücksichtigen, wie beispielsweise:

- Art der Software – Software, die für sich genommen, d. h. ohne Updates, funktionsfähig ist, stellt wahrscheinlich eine Leistungsverpflichtung dar, die gegenüber den Updates eigenständig ist. In einzelnen Fällen kann es vorkommen, dass Updates wesentlich für die Nutzbarkeit der Lizenz durch den Kunden sind.
- Signifikanz der Updates – Updates mit Veränderungen der Funktionalität der Software deuten gegebenenfalls darauf hin, dass solche Updates die Lizenz wesentlich modifizieren. Dies mag bei allen signifikanten Updates der Software der Fall sein. Dieser Faktor ist jedoch zusammen mit den anderen Indikatoren zu Art bzw. Häufigkeit der Updates zu berücksichtigen, um zu bestimmen, ob ein solches Update wesentlich für die Funktionalität der Software ist.
- Häufigkeit und Akzeptanz von Updates – Häufige Updates weisen möglicherweise darauf hin, dass die Updates wesentlich für den Betrieb der Software sind; das Management sollte jedoch nicht nur die Häufigkeit berücksichtigen, sondern auch, ob die Kunden die Updates akzeptieren. Zur Verfügung gestellte jedoch nicht genutzte Updates könnten ein Indikator dafür sein, dass die Software auch ohne Updates funktional ist.

Werden Lizenz und Updates zusammengefasst, stellt das Ergebnis im Allgemeinen eine Leistungsverpflichtung dar, die über einen bestimmten Zeitraum erbracht wird. Beispiel 55 in IFRS 15 verdeutlicht diesen Ansatz. Es könnten zudem auch andere Leistungsverpflichtungen im Kundendienstpaket enthalten sein, die eine eigenständige Identifizierung erforderlich machen. Sie werden jedoch oftmals ebenfalls über einen Zeitraum erbracht, der vergleichbar ist mit dem Zeitraum, über den die kombinierte Dienstleistung „Lizenz und Kundenservice“ erbracht wird. Sofern beide Zeiträume identisch sind, hätte eine Aufteilung des Transaktionspreises in der Praxis keine wesentliche Auswirkung auf Zeitpunkt und Höhe der erfassten Erlöse.

Set-up- und Integrationstätigkeiten

Software-Vereinbarungen beinhalten oftmals eine Zusage zur Erbringung von Implementierungsleistungen, wie beispielsweise Datenkonvertierung, Software-Design oder -Entwicklung und Anpassungen der Software an die individuellen Gegebenheiten des Kunden. Unternehmen müssen Ermessen ausüben, um zu bestimmen, ob solche Tätigkeiten als eigenständige Leistungsverpflichtung zu bilanzieren und wann die Erlöse daraus zu erfassen sind (d. h. zu einem bestimmten Zeitpunkt nach Abschluss der Tätigkeiten oder über den Zeitraum der Erbringung der Dienstleistungen). Beispiel 11 in IFRS 15 verdeutlicht diese Ermessensentscheidung im Zusammenhang mit Software, die eine Lizenz mit einem Recht auf Nutzung darstellt.

„Software-as-a-Service (SAAS)- Vereinbarungen umfassen oftmals Implementierungsleistungen. Es erscheint schwierig zu argumentieren, dass der Kunde im Zusammenhang mit einer SAAS-Vereinbarung eine eigenständig abgrenzbare Implementierungsleistung erlangt. Dies, weil der Kunde in keinem Fall die Beherrschung der Software des Verkäufers innehat. Die Leistung beinhaltet häufig die Konfigurierung des Kundensystems, sodass eine Interaktion mit der Software des Verkäufers ermöglicht wird und dieser den SAAS-Service erbringen kann. Es mag jedoch Umstände geben, unter denen die Implementierungsdienstleistungen einen eigenständigen Nutzen für den Kunden erzeugen, der zusammen mit anderen Dienstleistungen konsumiert werden kann (wie etwa von einem anderen Zulieferer bereitgestellte Software); in diesem Fall stellen die Implementierungsleistungen eine eigenständige Leistungsverpflichtung dar.

Schätzung des Einzelveräußerungspreises

Bei Software-Vereinbarungen liefern Unternehmen oftmals viele eigenständige Güter und Dienstleistungen (beispielsweise Lizenzen und Updates) zusammengefasst in einem Paket und müssen daher den Transaktionspreis basierend auf den relativen Einzelveräußerungspreisen dieser eigenständigen Güter und Dienstleistungen diesen zuordnen. In zahlreichen Fällen ist der Einzelveräußerungspreis nicht direkt beobachtbar und muss daher geschätzt werden. IFRS 15 schreibt keine spezifische Schätzmethode vor. Die Aufteilung hat jedoch möglichst verlässlich den Preis abzubilden, zu dem die Leistungen eigenständig verkauft würden. Der am ehesten geeignete Ansatz zur Schätzung der Einzelveräußerungspreise ist abhängig von den Umständen des Einzelfalls, einschließlich des Vorhandenseins von Informationen zu beobachtbaren Einzelveräußerungspreisen. Unserer Ansicht nach ist es akzeptabel, bei der Festlegung der Einzelveräußerungspreise eine Bandbreite an Preisen zu verwenden, unter der Voraussetzung, dass diese Bandbreite eine angemessene Preisfestsetzung für jede Leistung abbildet, und zwar so, als ob diese auf eigenständiger Basis für ähnliche Kunden bepreist würden.

Unternehmen verkaufen oftmals nur Software und Kundendienstleistungen als Paket oder Wartungsdienstleistungen im Rahmen der Verlängerung des ursprünglichen Vertrags. IFRS 15 gestattet die Anwendung der Residualmethode lediglich unter bestimmten Umständen. Ein Unternehmen kann den Preis aus der Vertragsverlängerung verwenden, um den auf die Software entfallenden Betrag zu bestimmen, wenn bestimmte Kriterien erfüllt sind und das Ergebnis den Preis angemessen widerspiegelt, als ob die Software eigenständig veräußert würde. Angenommen, ein Unternehmen verkauft beispielsweise lizenzierte Software und Wartung für GE1,1 Mio. an einen Kunden, verkauft regelmäßig Kundendienstleistungen für GE1 Mio. und lizenziert Software auf eigenständiger Basis zwischen GE0,5 Mio. und GE5 Mio. Hier wäre es nicht sachgerecht, den Residualansatz zu verwenden und der Software GE0,10 Mio. zuzuordnen. Der Grund dafür ist, dass der Residualansatz eine nominale Aufteilung des Veräußerungspreises auf die Softwarelizenz zur Folge hätte, die den Einzelveräußerungspreis nicht angemessen abbildet.

Vertragslaufzeit und Vertragsstrafen bei Kündigung

Die Vertragslaufzeit entspricht der Periode, in der die Vertragsparteien gegenwärtig durchsetzbare Rechte und Pflichten haben. Die Vertragsbedingungen können sich wesentlich auf die Erlöserfassung für die Software auswirken, die unmittelbar zu Vertragsbeginn auf den Kunden übertragen wird. Bei einer längeren Vertragslaufzeit würde so tendenziell mehr Umsatz zeitpunktbezogen zu realisieren sein, wenn Kontrolle über die Software auf den Kunden übergeht.

Bei der Bestimmung der Vertragslaufzeit müssen Unternehmen Kündigungsklauseln berücksichtigen. Schließt ein Unternehmen einen Vertrag über mehrere Jahre ab, und kann dieser unentgeltlich vorzeitig gekündigt werden, so handelt es sich bei dem Vertrag möglicherweise faktisch um einen kürzer laufenden Vertrag mit Verlängerungsoption. Das Management sollte eine Verlängerung beurteilen, um festzustellen, ob sie ein wesentliches Recht – vergleichbar mit anderen Arten von Kundenoptionen – beinhaltet. Ein Vertrag dagegen, der vorzeitig gekündigt werden kann, jedoch die Zahlung einer

erheblichen Vertragsstrafe erfordert, weist wahrscheinlich eine Vertragslaufzeit auf, die der im Vertrag angegebenen Laufzeit entspricht.

Wir sind der Ansicht, dass Vertragsstrafen verschiedene Formen annehmen können, wie etwa Barzahlungen (die möglicherweise im Voraus gezahlt werden) oder die Übertragung eines Vermögenswerts an den Verkäufer. Bei der Festlegung, ob eine Vertragsstrafe erheblich ist, muss Ermessen ausgeübt werden. Eine Zahlung muss nicht als „Vertragsstrafe“ bezeichnet werden, um durchsetzbare Rechte und Pflichten zu generieren. Eine erhebliche Vertragsstrafe könnte vorliegen, wenn ein Kunde die Rechte an einer Lizenz aufgibt, für die er bereits eine wesentliche Zahlung im Voraus entrichtet hat und er keinen Anspruch auf Rückerstattung dieser Zahlung hat.

Unterscheidung nutzungsabhängiger Lizenzgebühren von zusätzlichen Rechten

Viele Softwarelizenzvereinbarungen beinhalten eine variable, an die Nutzung der Software gekoppelte Gebühr. Unternehmen müssen zwischen Gebühren unterscheiden, die eine nutzungsabhängige Lizenzgebühr darstellen (eine Form von variabler Gegenleistung) und einer Option zum Erwerb zusätzlicher Güter und Dienstleistungen. Eine nutzungsabhängige Lizenzgebühr wird dann als Umsatz erfasst, wenn die Nutzung stattfindet bzw. die Leistungsverpflichtung erfüllt ist, je nachdem, welches Ereignis später eintritt. Bei Ausübung einer Option zum Erwerb zusätzlicher Rechte erlangte Gebühren sind als Umsatz zu erfassen, wenn die zusätzlichen Rechte übertragen worden sind; allerdings muss ein Unternehmen bereits bei Vertragsbeginn beurteilen, ob die Option ein wesentliches Recht beinhaltet. Ist dies der Fall, ist ein Teil der Erlöse zu einem späteren Zeitpunkt zu erfassen, da ein Teil des Transaktionspreises der Option zuzuordnen und abzugrenzen ist, bis die Option ausgeübt wird bzw. ausläuft.

Oftmals ist bei der Unterscheidung zwischen einer nutzungsabhängigen Lizenzgebühr und einer Option zum Erwerb zusätzlicher Güter oder Dienstleistungen Ermessen auszuüben. Hat ein Lizenzgeber Anspruch auf eine zusätzliche Gegenleistung basierend auf der Nutzung der Software, an der der Kunde bereits Rechte innehat, und zwar ohne Bereitstellung zusätzlicher Rechte, gilt die Gebühr im Allgemeinen als nutzungsabhängige Lizenzgebühr. Erbringt dagegen ein Lizenznehmer gegen eine Zusatzgebühr zusätzliche Rechte, die der Kunde zuvor nicht innehatte, so übt der Kunde wahrscheinlich eine Option zum Erwerb zusätzlicher Rechte aus.

Aktivierung und Abschreibung von Provisionen

IFRS 15 verlangt von Unternehmen in den meisten Fällen die Aktivierung zusätzlicher Kosten zur Erlangung eines Vertrags (wie etwa Verkaufsprovisionen). Der hierfür aktivierte Vermögenswert ist sowohl auf Werthaltigkeit zu beurteilen als auch systematisch im Einklang mit der Übertragung der zugehörigen Leistungen abzuschreiben. Die Festlegung der Abschreibungsperiode kann komplex sein, da diese nicht notwendigerweise der Vertragsdauer entspricht. Insbesondere im Falle erwarteter Vertragsverlängerungen sind diese in die Abschreibungsperiode einzubeziehen, es sei denn, dem Unternehmen entstehen entsprechende Kosten für die Verlängerungen. Die Beurteilung, ob entstandene Kosten für Verlängerungen den für den ursprünglichen Vertrag entstandenen Kosten entsprechen, erfordert möglicherweise Ermessensausübung. Diese Beurteilung sollte sich nicht an dem Grad der Anstrengung zur Erlangung des ursprünglichen Vertrags und der Vertragsverlängerung orientieren. Vielmehr sollte sie darauf beruhen, ob die ursprünglichen Vertrags- und Verlängerungsprovisionen in einem angemessenen Verhältnis zu den entsprechenden Auftragssummen stehen.

Werden Verlängerungsprovisionen gezahlt, die nicht im Einklang mit den ursprünglichen Provisionen stehen, ist die ursprüngliche Provision über einen längeren Zeitraum als die ursprüngliche Vertragslaufzeit abzuschreiben. Ein Unternehmen könnte die ursprüngliche Provision über den durchschnittlichen Kundenlebenszyklus abschreiben und den Aufwand für die Verlängerungsprovisionen bei entsprechendem Anfall. Die ursprüngliche Provision kann auch in zwei Komponenten aufgeteilt werden: Eine, die einen der Verlängerungsprovision entsprechenden Betrag abbildet, und den Restbetrag, der als Vorauszahlung behandelt wird und der über den geschätzten Kundenlebenszyklus abgeschrieben wird. Auch andere Ansätze wären akzeptabel, wenn sie im Einklang mit der Erbringung der Leistungen stehen, die mit dem Vermögenswert verbunden sind. Handelt es sich etwa um eine befristete Lizenz und ein großer Teil der Erlöse wird im Voraus erfasst, erscheint es angemessen, einen vergleichbaren Teil der Provision im Voraus als Umsatz zu erfassen.

Identifizierung des Vertrags

Die früheren Regelungen zur Erlöserfassung beinhalteten keine ausdrücklichen Leitlinien zur Identifizierung eines Vertrags; dies ist nun jedoch ein wichtiger Schritt bei der Anwendung von IFRS 15. Dadurch ändert sich möglicherweise die Sichtweise von Unternehmen über Vertragsschließungen. Ein Unternehmen könnte beispielsweise schlussfolgern, dass ein Vertrag vorliegt, bevor eine rechtlich bindende Vereinbarung geschlossen wird, wohingegen dies in der Vergangenheit möglicherweise nicht der Fall war. Dies würde sich gegebenenfalls auf die bilanzielle Behandlung auswirken. Außerdem sind nach IFRS 15 detaillierte Angaben zu den restlichen Leistungsverpflichtungen zu machen.

Ein Vertrag kann schriftlich oder mündlich geschlossen werden bzw. durch die Geschäftsgepflogenheiten eines Unternehmens impliziert sein. Im Allgemeinen erfüllen alle Vereinbarungen, die rechtlich durchsetzbare Ansprüche und Pflichten begründen, die Definition eines Vertrags. Gelegentlich schließen Parteien Änderungen oder Nebenabsprachen zu einem Vertrag ab, wonach möglicherweise die Bedingungen geändert (etwa die Vertragslaufzeit) oder Rechte und Pflichten hinzugefügt werden (etwa die Bereitstellung von Optionen oder Nachlässen für Kunden) oder die Vereinbarung anderweitig inhaltlich geändert wird. Diese Sachverhalte wirken sich sämtlich auf die Erlöserfassung aus; daher ist für die bilanzielle Behandlung ein Verständnis des gesamten Vertrags, einschließlich aller Änderungen, maßgeblich. Siehe auch die vorstehenden Erläuterungen zur „Vertragslaufzeit“.

Prinzipal-Agent

Für Software-Unternehmen ist es üblich, Vereinbarungen abzuschließen, die zwei oder mehr voneinander unabhängige Parteien einbeziehen, die an der Lieferung von Gütern bzw. Erbringung von Dienstleistungen für einen Kunden beteiligt sind. So können Softwareunternehmen neben ihren eigenen Produkten und Dienstleistungen Software, Hardware oder Dienstleistungen Dritter verkaufen. Ein Unternehmen muss für alle spezifizierten Güter bzw. Kunden zugesagten Dienstleistungen einzeln festlegen, ob es als Prinzipal oder als Agent fungiert. Dadurch wird festgelegt, ob die Erlöse auf Bruttobasis (als Prinzipal) oder netto (als Agent) darzustellen sind.

Angaben

Softwarevereinbarungen können Vertragsleistungen enthalten, die noch nicht erbracht worden sind (beispielsweise zukünftige Wartungsperioden). IFRS 15 schreibt vor, diese anzugeben, und zwar zusätzlich zu einer Erläuterung, wie sich die Erlösabgrenzungen zusammensetzen (Vertragsverbindlichkeiten und Vertragsvermögenswerte) und über welche Periode die Dienstleistungen erbracht wurden bzw. werden.

IAS 1 verlangt von Unternehmen, bestimmte Informationen über signifikante Ermessensentscheidungen und Schätzungen anzugeben. Das Management kommt möglicherweise zu dem Schluss, dass die bei der Anwendung von IFRS 15 vorgenommenen Ermessensentscheidungen und Schätzungen zu einer vergleichbaren Bilanzierung wie gemäß früherer Regelungen führen; der Gedankengang ist jedoch wahrscheinlich ein anderer. Das könnte bedeuten, dass die Ermessensentscheidungen und Schätzungen unterschiedlich sind. Für Unternehmen ist es unerlässlich, ihre Rechnungslegungsmethoden und Angaben zu signifikanten Ermessensentscheidungen und Schätzungen zu aktualisieren, die die Anwendung von IFRS 15 widerspiegeln.

IFRS 15 schreibt außerdem zahlreiche neue Angaben im Hinblick auf signifikante, angewandte Ermessensentscheidungen vor, die IAS 1 ergänzen. Diese beinhalten die Angabe von Ermessensentscheidungen, die bei der Anwendung des Standards vorgenommen wurden, und die sich auf die Bestimmung der Höhe und des Zeitpunkts der Erlöse aus Verträgen mit Kunden auswirken - insbesondere wann Leistungsverpflichtungen erfüllt werden - sowie auf den Transaktionspreis und seine Aufteilung auf die Leistungsverpflichtungen.

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



Andreas Bödecker

Unternehmenszusammenschlüsse,
Joint Arrangements, assoziierte
Unternehmen und Impairmenttest
nach IFRS
Hannover
Tel.: +49 511 5357-3230
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



Karsten Ganssaug

Bilanzierung von Finanz-
instrumenten und Leasing
nach IFRS
Hamburg
Tel.: +49 40 6378-8164
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



Alexander Hofmann

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



Dr. Bernd Kliem

Handelsbilanzielle Fragestellungen
München
Tel.: +49 89 5790-5549
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 oder registrieren Sie sich [hier](#).

Alternativ können Sie den Newsletter auch über folgenden Link abonnieren: www.pwc.de/de/newsletter/kapitalmarkt/newsletter-fuer-internationale-rechnungslegung.jhtml

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)