

# **International Accounting News**

## **Nachrichten zu den aktuellen Entwicklungen der IFRS**

**Ausgabe 5, Mai 2018**

### **Auf einen Blick**

*IDW RS HFA 50: Zwei Modulentwürfe zu IFRS 3 veröffentlicht..... 2*

*Durchsetzungsentscheidungen europäischer Enforcer ..... 6*

*Auf den Punkt gebracht: Die neuen Standards in verträglichen Dosen ..... 8*

*EU-Endorsement ..... 11*

*IASB-Projektplan ..... 12*

*Ihre Ansprechpartner aus dem National Office..... 14*

*Ihre Ansprechpartner aus Capital Markets & Accounting Advisory Services (CMAAS)..... 15*

*Bestellung und Abbestellung ..... 16*



Liebe Leserinnen und Leser,

in der Mai-Ausgabe unserer International Accounting News informieren wir Sie ausführlich über die neuen Modulentwürfe zu IDW RS 50, die sich mit Fragen von Unternehmenszusammenschlüssen unter Verwendung neu gegründeter Gesellschaften und konzerninternen Umstrukturierungen beschäftigen.

Des Weiteren stellen wir Ihnen ausgewählte Enforcement-Entscheidungen vor, die im Rahmen der Sitzungen europäischer Enforcer (EECS) im Interesse einer einheitlichen Auslegung der IFRS innerhalb der EU diskutiert wurden und führen unsere Serie zu Einzelaspekten der neuen Standards IFRS 9, IFRS 15 und IFRS 16 fort.



Mit freundlichen Grüßen  
**Guido Fladt**  
Leiter des National Office  
(Grundsatzabteilung HGB und IFRS)



## ***IDW RS HFA 50: Zwei Modulentwürfe zu IFRS 3 veröffentlicht***

**Im Mai hat der Hauptfachausschuss (HFA) des IDW zwei weitere Modulentwürfe zu IDW RS HFA 50, der sich mit Einzelfragen der IFRS-Rechnungslegung beschäftigt, veröffentlicht. Die Modulentwürfe thematisieren Transaktionen, die mithilfe von speziell für diesen Zweck gegründeten Einheiten durchgeführt werden.**

### ***Modul 1: Unternehmenszusammenschlüsse unter Verwendung einer neu gegründeten Gesellschaft bzw. einer Mantel- oder Vorratsgesellschaft ohne Geschäftsbetrieb i. S. v. IFRS 3***

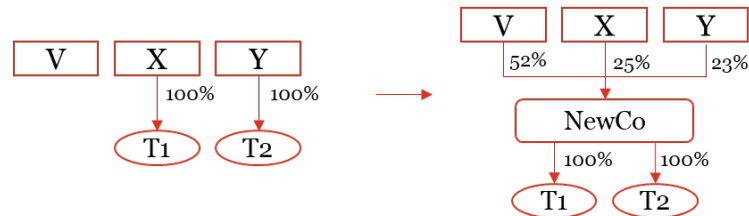
Oftmals werden im Rahmen von Unternehmenszusammenschlüssen neu gegründete Gesellschaften ohne Geschäftsbetrieb i. S. v. IFRS 3 eingesetzt. In Literatur und Praxis hat sich für solche Gesellschaften der Begriff „newly formed entity“, oder kurz „NewCo“, etabliert. Als Gegenleistung für die Übertragung von Zahlungsmitteln und/oder Unternehmensanteilen gibt die NewCo i. d. R. neue Eigenkapitalanteile aus. Der Modulentwurf M1 beinhaltet zwei spezifische Fallbeispiele zur bilanziellen Abbildung solcher Transaktionen.

Gemäß IFRS 3. Appendix A i. V. m. IFRS 3.3 stellt ein Unternehmenszusammenschluss eine Transaktion dar, durch die ein Erwerber Kontrolle über einen oder mehrere Geschäftsbetriebe erlangt. Somit ist für jeden Unternehmenszusammenschluss ein Erwerber zu identifizieren (IFRS 3.6 f. i. V. m. IFRS 3.B13 ff.). Um zu beurteilen, ob eine NewCo als Erwerber bestimmt werden kann, ist gemäß IFRS 3.B18 zwischen zwei Szenarien zu differenzieren:

- **Newco wurde genutzt, um im Rahmen des Unternehmenszusammenschlusses Eigenkapitalanteile auszugeben:**  
Nur eines der sich zusammenschließenden und bereits vor dem Zusammenschluss bestehenden Unternehmen ist unter Berücksichtigung der Kriterien in IFRS 3.B13–B17 (z. B. relative Größe der sich zusammenschließenden Unternehmen; welches der Unternehmen hat den Unternehmenszusammenschluss veranlasst) als Erwerber zu identifizieren.
- **Newco hat als Gegenleistung Zahlungsmittel oder sonstige Vermögenswerte übertragen oder ist Schulden eingegangen:**  
NewCo kommt als Erwerber in Betracht.

**Fall A**

Unternehmen V errichtet im Wege einer Bargründung eine NewCo. Anschließend legen X und Y sämtliche Anteile an ihren Tochterunternehmen für 25% bzw. 23% der Anteile an der NewCo ein. Der Anteil von V an der NewCo beträgt nach dieser „verwässernden“ Kapitalerhöhung somit 52%.

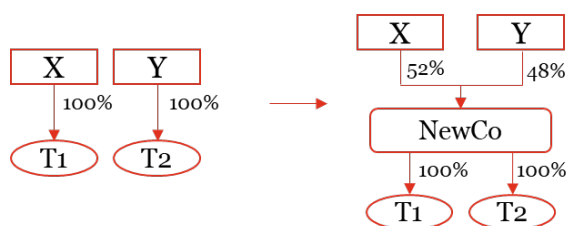
**Würdigung des IDW**

Auf Ebene der Gesellschafter der NewCo ist V als Erwerber i. S. v. IFRS 3 zu identifizieren. Im Konzernabschluss von V sind die Vermögenswerte und Schulden von T1 und T2 zum beizulegenden Zeitwert zu bewerten.

Auf Ebene der NewCo ist hingegen die NewCo als Erwerber zu identifizieren, da sie V lediglich als Vehikel zur Durchführung der Transaktion dient und die Anzahl der an V ausgegebenen Anteile die Summe der an X und Y ausgegebenen Anteile übersteigt. Im Teilkonzernabschluss der NewCo sind die Vermögenswerte und Schulden von T1 und T2 somit ebenfalls zum beizulegenden Zeitwert zu bewerten.

**Fall B**

X und Y errichten eine NewCo, in die sie jeweils sämtliche Anteile ihrer Tochterunternehmen einbringen. Im Gegenzug erhalten X und Y 52% bzw. 48% der Anteile an der NewCo.

**Würdigung des IDW**

Auf Ebene der Gesellschafter der NewCo ist X als Erwerber zu identifizieren, da X 52% der Anteile an T2 für 48% der Anteile an T1 erwirbt. Im Konzernabschluss von X sind die Vermögenswerte und Schulden von T2 zum beizulegenden Zeitwert zu bewerten, die Vermögenswerte und Schulden von T1 werden zu Buchwerten fortgeführt.

Auf Ebene der NewCo ist T1 als Erwerber zu identifizieren, da X die Mehrheit der Anteile an der NewCo hält (52%). Die NewCo kommt aufgrund der Regelungen in IFRS 3.B18 nicht als Erwerber in Betracht. Im Teilkonzernabschluss der NewCo (rechtlicher Erwerber) sind die IFRS-Buchwerte von T1 (bilanzieller Erwerber) fortzuführen, die Vermögenswerte und Schulden von T2 sind zum beizulegenden Zeitwert zu bewerten.

## **Modul 2: Reorganisationen und Unternehmenszusammenschlüsse unter gemeinsamer Kontrolle mithilfe einer neu gegründeten Gesellschaft bzw. einer Mantel- oder Vorratsgesellschaft ohne Geschäftsbetrieb i. S. v. IFRS 3**

Auch der zweite Modulentwurf befasst sich mit NewCos. Allerdings steht hier deren Verwendung im Zusammenhang mit konzerninternen Umstrukturierungen im Mittelpunkt. Für zwei konkrete Fallbeispiele (eine Reorganisation und ein Unternehmenszusammenschluss unter gemeinsamer Kontrolle) wird das bilanzielle Vorgehen dargestellt.

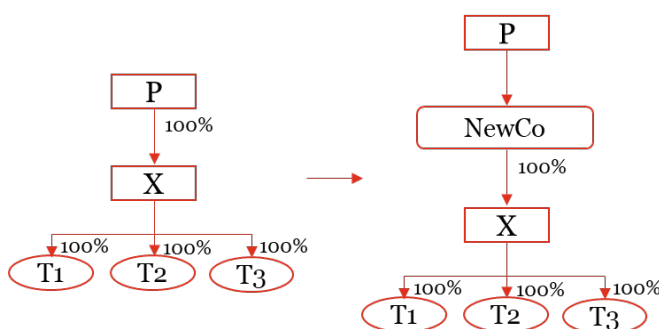
Unternehmenszusammenschlüsse unter gemeinsamer Kontrolle („common control transactions“) fallen gemäß IFRS 3.2(c) i. V. m. IFRS 3.B1 ff. nicht in den Anwendungsbereich des IFRS 3. Da auch andere IFRS derzeit keine expliziten Regelungen für die Bilanzierung solcher Transaktionen vorsehen, ist durch den Ersteller eine sachgerechte Rechnungslegungsmethode zu entwickeln und konsistent anzuwenden.

Hierzu muss zunächst beurteilt werden, ob die Transaktion einen Unternehmenszusammenschluss oder eine Reorganisation darstellt:

- **NewCo erwirbt eine berichterstattende Einheit:** Besitzt die NewCo keinen Geschäftsbetrieb, ist die Transaktion als Kapitalreorganisation zu bilanzieren, da sie zu keiner wesentlichen ökonomischen Änderung der bestehenden Einheit führt. Die Buchwerte der berichterstattenden Einheit werden in den Konzernabschluss der NewCo übernommen und fortgeführt.
- **NewCo erwirbt mehrere berichterstattende Einheiten mit Geschäftsbetrieben:** Es kommt zu einer wesentlichen ökonomischen Änderung der bestehenden Einheiten. Die Transaktion ist entweder nach der Erwerbsmethode i. S. v. IFRS 3 oder nach der Buchwertfortführungsmethode zu bilanzieren.

### **Fall A**

Unternehmen P besitzt 100% der Anteile an Tochterunternehmen X, das wiederum jeweils 100% der Anteile an den operativen Gesellschaften T1, T2 und T3 hält. Die von P gegründete NewCo erhält im Tausch für eigene Anteile 100% der Anteile an X.

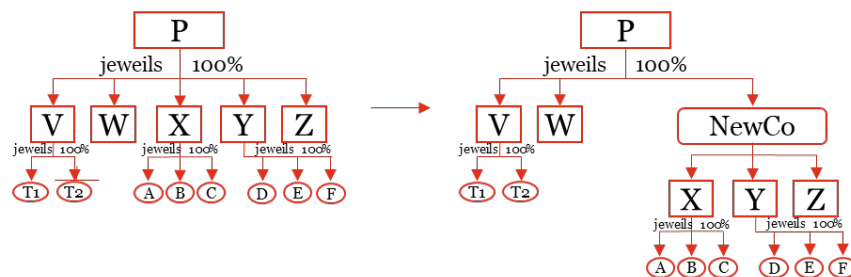


### **Würdigung des IDW**

Unternehmen P bleibt auch nach der Transaktion das oberste Mutterunternehmen. Die Transaktion führt zu keiner wesentlichen ökonomischen Änderung der bestehenden Einheit, so dass sie als Kapitalreorganisation zu bilanzieren ist. Gemäß der Buchwertfortführungsmethode werden in den Teilkonzernabschluss der NewCo die zuvor bestehenden Buchwerte der Vermögenswerte und Schulden von X aus dem Konzernabschluss des übergeordneten Mutterunternehmens P übernommen und fortgeführt.

**Fall B**

Die von P gegründete NewCo erwirbt 100% der Anteile an X, Y und Z (langjährige Tochterunternehmen von P) im Tausch gegen eigene Anteile. X und Y umfassen jeweils drei operative Gesellschaften. Der beizulegende Zeitwert zum Transaktionszeitpunkt beträgt für X 10 Mio. EUR, für Y 4 Mio. EUR und für Z 1 Mio. EUR.

**Würdigung des IDW**

Auf Ebene der NewCo führt die Transaktion zu einer wesentlichen Änderung der bestehenden Einheit, da die drei langjährigen Tochterunternehmen von P unter einer NewCo zusammengeführt werden. Es handelt sich um einen Unternehmenszusammenschluss unter gemeinsamer Kontrolle, die NewCo kann somit die Erwerbsmethode i. S. v. IFRS 3 oder die Buchwertfortführungsmethode anwenden. Bei Anwendung der Erwerbsmethode ist ein Erwerber zu bestimmen. Da die NewCo aufgrund ausgegebener Eigenkapitalanteile nicht der Erwerber sein kann, muss eines der zusammenschließenden und vor der Transaktion bereits bestehenden Unternehmen als Erwerber identifiziert werden. Hierzu sind die Regelungen in IFRS 3.B13-B18 zu berücksichtigen. Aufgrund des Größenkriteriums in IFRS 3.B16 wäre X als Erwerber zu identifizieren, sofern die übrigen Kriterien dieser Einschätzung nicht entgegenstehen. Im Teilkonzernabschluss der NewCo wären somit die erworbenen Vermögenswerte und Schulden von Y und Z im Zeitpunkt der Transaktion zum beizulegenden Zeitwert zu bewerten, eine Neubewertung der Vermögenswerte und Schulden von X erfolgt hingegen nicht.

Stellungnahmen zu den beiden Modulentwürfen können bis zum 11. Juni 2018 beim IDW eingereicht werden.

**Die Modulentwürfe sind über die folgenden Links abrufbar:**

<https://www.idw.de/idw/verlautbarungen/idw-rs-hfa-50---ifrs-3---m1-entwurf/108616>

<https://www.idw.de/idw/verlautbarungen/idw-rs-hfa-50---ifrs-3---m2-entwurf/108618>

## ***Durchsetzungsentscheidungen europäischer Enforcer***

**Die europäische Wertpapieraufsichtsbehörde (ESMA) veröffentlicht in unregelmäßigen Abständen Auszüge aus ihrer Datenbank zu Enforcement-Entscheidungen, die im Rahmen von Sitzungen europäischer Enforcer (European Enforcers Corrdinations Sessions – EECS) im Interesse einer einheitlichen Auslegung der IFRS innerhalb der EU diskutiert wurden. Den veröffentlichten Entscheidungen kommt bei der Beurteilung vergleichbarer Sachverhalte eine faktische Bindungswirkung zu.**

Der zuletzt veröffentlichte 22. Auszug enthält u. a. folgende Entscheidungen:

### ***Darstellung von und Angaben zu eingeschränkt verfügbaren Kassenbeständen (Decision ref EECS/0118-02)***

Im zugrundeliegenden Sachverhalt emittierte eine Tochtergesellschaft des bilanzierenden Unternehmens ewige Anleihen (*perpetual notes*). Eine der Bedingungen der Finanzierungsvereinbarung war, dass das Tochterunternehmen bis zur vollständigen Rückzahlung einen Mindestkassenbestand in Höhe von 30 Mio. CU kontinuierlich vorhalten muss, der auf einem Konto eines autorisierten Finanzinstituts zu führen ist. Sollte das Guthaben unter diesen Mindestbetrag fallen, war die Tochtergesellschaft zur Meldung eines Vertragsbruchs - mit der Folge bestimmter Strafen (wie bspw. die Untersagung der Ausgabe weiterer Anleihen und die separate, mögliche Geltendmachung von Ansprüchen inklusive Entschädigungs- und Schadensersatzforderungen) - verpflichtet. Darüber hinaus käme es bei Nichterfüllung der vorgenannten Klausel zum Monatsende zu einer vorzeitigen Rückzahlungspflicht der Anleihen, sofern die Differenz zum notwendigen Mindestkassenbestand nicht innerhalb von sieben Tagen ausgeglichen wird.

Das Unternehmen wies den Mindestkassenbestand in der Konzernbilanz unter dem Posten „Zahlungsmittel und –äquivalente“ aus. Angaben bezüglich der eingeschränkten Verfügbarkeit des Mindestkassenbestandes fehlten.

Der Enforcer stimmte dieser Bilanzierungsweise nicht zu. Aufgrund der vertraglichen Restriktionen sei das Unternehmen dazu verpflichtet, bis zur vollständigen Rückzahlung kontinuierlich einen Mindestkassenbestand vorzuhalten. Dieser könne daher nicht dazu dienen, kurzfristigen Zahlungsverpflichtungen nachzukommen. Insofern seien die Bedingungen des IAS 7.7 für einen Ausweis unter dem Posten „Zahlungsmittel- und -äquivalente“ nicht erfüllt. Der Mindestkassenbestand müsse daher entweder als eigener Posten oder unter einem Posten gleicher Art (wie bspw. sonstige finanzielle Vermögenswerte) ausgewiesen werden.

Darüber hinaus wäre das Unternehmen nach IFRS 7.31 zu Angaben verpflichtet gewesen, mithilfe derer Abschlussadressaten die Art und das Ausmaß der mit dem Mindestkassenbestand verbundenen Risiken beurteilen können. Hierzu gehörten Informationen über die durch den aufrechtzuerhaltenden Mindestkassenbestand auferlegte Restriktionen.

### ***Werthaltigkeitstest nach IAS 36: Quantitative Angaben zu Rohstoffpreisannahmen, bei denen ein signifikantes Risiko besteht, dass ihre Änderungen zu wesentlichen Buchwertanpassungen führen (Decision ref EECS/0118-04)***

Im zu beurteilenden Sachverhalt erfasste das bilanzierende Unternehmen wesentliche Wertminderungsverluste auf Sachanlagen und aktivierte Entwicklungen. Der Wertminderungsaufwand ergab sich in erster Linie aufgrund prognostizierter sinkender Rohstoffpreise, welche für die Schätzung des Nutzungswerts der entsprechenden zahlungsmittelgenerierenden Einheit im Rahmen der Ermittlung des erzielbaren Betrags



herangezogen wurden. Der Enforcer stellte fest, dass keine Anhangangaben zu den wesentlichen Annahmen des Managements bezüglich der internen Preisprognosen gemacht wurden. Dies wurde vom Enforcer beanstandet, auch wenn Paragraph 132 des IAS 36 für Werthaltigkeitstests von zahlungsmittelgenerierenden Einheiten ohne Goodwill und immaterielle Vermögenswerte mit unbestimmter Nutzungsdauer nur empfiehlt, die während der Periode benutzten Annahmen zur Bestimmung des erzielbaren Betrags der Vermögenswerte anzugeben. So hat ein Unternehmen gemäß der allgemeinen Vorschrift des IAS 1.125 im Anhang grundsätzlich die wichtigsten zukunftsbezogenen Annahmen anzugeben sowie Angaben über sonstige am Abschlussstichtag wesentliche Quellen von Schätzungsunsicherheiten zu machen, durch die ein beträchtliches Risiko entstehen kann, dass innerhalb des nächsten Geschäftsjahres eine wesentliche Anpassung der Buchwerte der ausgewiesenen Vermögenswerte und Schulden erforderlich wird. Da im vorliegenden Fall eine erhebliche Sensitivität bezüglich der zukunftsbezogenen Rohstoffpreisannahmen bestand und Änderungen der Preisannahmen wesentliche Auswirkungen auf die Höhe von Wertminderungen oder Wertaufholungen hätten, hätte das Unternehmen daher nach Ansicht des Enforcers quantitative Angaben zu den zugrundeliegenden Annahmen machen müssen.

***Zeitpunkt der Kontrollerlangung über ein Beteiligungsunternehmen in Folge eines Übernahmeangebots (IFRS 10) (Decision ref EECS/0118-08)***

Gegenstand des zu beurteilenden Sachverhalts war die Frage, zu welchem Zeitpunkt die Beherrschungsmöglichkeit über ein Beteiligungsunternehmen nach einem Übernahmeangebot tatsächlich auf das erwerbende Unternehmen übergeht. Im vorliegenden Fall war die Übernahme an eine Mindestandienungsquote gekoppelt. Diese wurde erreicht.

Der Enforcer wies darauf hin, dass bei der Beurteilung des Vorliegens von Beherrschung gemäß IFRS 10.B47 auch potenzielle Stimmrechte zu berücksichtigen sind. Da das Recht zum Erwerb der angedienten Anteile bereits unwiderruflich an dem Tag, an dem die Angebotsfrist endete, besteht, hat das erwerbende Unternehmen grundsätzlich bereits ab diesem Zeitpunkt substantielle Rechte, die weitestgehend gleichbedeutend mit denen eines Mehrheitsaktionärs sind.

Allerdings bestand im vorliegenden Fall die Besonderheit, dass die offizielle Bekanntmachung, ob die notwendige Mindestandienungsquote erreicht wurde, erst einige Tage später stattfand. Insofern stimmte der Enforcer dem Unternehmen zu, den Erwerbszeitpunkt (Kontrollübergang) für diesen Fall auf den Tag der offiziellen Bekanntmachung des Ergebnisses zu legen, da zuvor keine ausreichenden Beweise vorlagen, ob die Mindestannahmequote erreicht und somit Kontrolle erlangt worden war. Dem wenige Tage später erfolgenden tatsächlichen Verkauf der Anteile kommt in Bezug auf die Kontrollerlangung keine Bedeutung zu, da die bisherigen Anteilseigner keine Kontrolle (bspw. im Rahmen einer außerordentlichen Gesellschafterversammlung) mehr über das Beteiligungsunternehmen ausüben konnten (vgl. IFRS 10.B38 (d), IFRS 10.B24 Example 3B).

**Sämtliche neu veröffentlichten Entscheidungen können unter folgendem Link heruntergeladen werden:**

[https://www.esma.europa.eu/system/files\\_force/library/esma32-63-427\\_22nd\\_extract\\_from\\_the\\_eecs\\_database\\_of\\_enforcement.pdf?download=1](https://www.esma.europa.eu/system/files_force/library/esma32-63-427_22nd_extract_from_the_eecs_database_of_enforcement.pdf?download=1)

## Auf den Punkt gebracht: Die neuen Standards in verträglichen Dosen

**Es ist soweit: Die neuen Standards IFRS 9 und IFRS 15 sind seit dem 1. Januar 2018 verpflichtend in IFRS-Abschlüssen anzuwenden und für die Umsetzung von IFRS 16 bleiben nur noch wenige Monate Zeit. Wir konzentrieren uns auf das Wesentliche und analysieren für Sie monatlich je einen Aspekt der neuen Standards.**

### **IFRS 9 „Finanzinstrumente“: Zusammenspiel zwischen IFRS 9 und IFRS 15**

Im Zusammenspiel von IFRS 9 und IFRS 15 ergeben sich eine Reihe von Interdependenzen in Bezug auf die aus Verträgen mit Kunden resultierenden finanziellen Vermögenswerte.

Bei der **Zugangsbewertung** von Forderungen aus Lieferungen und Leistungen ist zunächst zu differenzieren, ob eine wesentliche Finanzierungskomponente nach IFRS 15 besteht:

- Ist dies der Fall, richtet sich die Zugangsbewertung der Forderung ausschließlich nach den allgemeinen Vorschriften des IFRS 9. In einem solchen Fall ist die Forderung zum beizulegenden Zeitwert zu aktivieren, der von den realisierten Umsatzerlösen abweichen kann.
- Besteht hingegen keine wesentliche Finanzierungskomponente nach IFRS 15, so ist die Forderung sachgerechter Weise mit dem Betrag zu aktivieren, auf dessen Zahlung das Unternehmen ein unbedingtes Recht besitzt. Auch wenn sich die Bewertung der Forderung in letzterem Fall formal nach IFRS 15 richtet, heißt dies ebenfalls nicht, dass die Höhe der Forderung automatisch den realisierten Umsatzerlösen entspricht.

Ist im Vertrag mit dem Kunden beispielsweise eine variable Gegenleistung vorgesehen, darf diese nach IFRS 15 nur in dem Umfang in den Transaktionspreis einbezogen werden, in dem es hoch wahrscheinlich ist, dass es nicht zu einer signifikanten Umkehr der realisierten Umsatzerlöse kommt (*constraining*). Da eine Forderung in der Höhe anzusetzen ist, in der ein unbedingter Anspruch auf den Erhalt der Gegenleistung besteht, können beispielsweise Bonusregelungen oder Rückgaberechte dazu führen, dass die Umsatzerlöse geringer sind als die angesetzte Forderung, sofern der Kunde u. U. zu einem späteren Zeitpunkt eine teilweise Erstattung des Kaufpreises erhält. Gewährt ein Unternehmen einem Kunden bspw. einen Bonus auf Basis der Jahresabnahmemenge, ist dieser zwar ggf. unterjährig bei der Umsatzrealisation mindernd zu berücksichtigen, hat jedoch oftmals keinen Einfluss auf den durch den Kunden sofort zu zahlenden Kaufpreis. Kommt es ggf. zu einer künftigen Erstattung eines Teils des Kaufpreises, ist die Differenz zwischen Umsatzerlösen und Forderung als Rückerstattungsverpflichtung (*refund liability*) auszuweisen.

Auch in **zeitlicher Hinsicht** können der Ansatz einer Forderung und die Realisation der korrespondierenden Umsatzerlöse auseinanderfallen. Erfüllt das Unternehmen seine Leistungsverpflichtung und realisiert dementsprechend Umsatzerlöse bevor die Gegenleistung gezahlt wird bzw. der Anspruch unbedingte ist, aktiviert es einen Vertragsvermögenswert (*contract asset*) für den Teil des Anspruchs auf Gegenleistung, der noch nicht die Definition einer Forderung erfüllt (bspw., da der Erhalt der Gegenleistung noch von künftig zu erbringenden Leistungen abhängig ist).

Sowohl eine Forderung, als auch ein Vertragsvermögenswert sind nach den Vorschriften von IFRS 9 auf **außerplanmäßige Abschreibung** (*impairment*) zu überprüfen. Ein Vertragsvermögenswert hat regelmäßig ein anderes Risikoprofil als eine Forderung aus Lieferungen und Leistungen (bspw. aufgrund unterschiedlicher Laufzeiten). Sollte sowohl eine Forderung, als auch ein Vertragsvermögenswert für einen Vertrag aktiviert sein, ist es daher sachgerecht, den außerplanmäßigen Abschreibungsbedarf für beide Vermögenswerte separat unter Berücksichtigung der jeweiligen Risiken zu bestimmen.



**Fazit:**

Verträge mit Kunden sind nicht nur nach IFRS 15 zu bilanzieren. Finanzielle Vermögenswerte, die aus solchen Verträgen entstehen, unterliegen ferner (teilweise) den Regelungen des IFRS 9. Zu beachten ist insbesondere, dass die Höhe der Umsatzerlöse nicht zwingend der aktivierten Forderung entspricht. Bei der Bestimmung des außerplanmäßigen Abschreibungsbedarfs sind ferner unterschiedliche Risiken bei Forderungen und Vertragsvermögenswerten zu berücksichtigen.

***IFRS 15 „Umsatzerlöse“: Rückgaberechte***

Nachdem wir uns in der letzten Ausgabe allgemein mit variablen Gegenleistungen und den Constraining-Vorschriften beschäftigt haben, rücken wir diesmal Rückgaberechte in den Fokus. In einigen Verträgen übertragen Unternehmen die Verfügungsmacht für ein Produkt auf Kunden und räumen diesem gleichzeitig das Recht ein, das Produkt bspw. aus Unzufriedenheit zurückzugeben. Dabei berechtigen Rückgaberechte den Kunden oft zur vollständigen oder teilweisen Rückerstattung des gezahlten Betrags oder zu einer Gutschrift für andere Käufe.

Wenn Produkte mit Rückgaberecht verkauft werden (oder Dienstleistungen mit einem Recht auf Rückerstattung angeboten werden), sind Umsatzerlöse lediglich in der Höhe der Gegenleistung zu erfassen, auf die das Unternehmen erwartungsgemäß einen Anspruch hat. Deshalb ist der Anteil derjenigen Produkte, deren Rückgabe vom Unternehmen erwartet wird, zu schätzen und bei der Ermittlung des Transaktionspreises **nicht** zu berücksichtigen. Diese Schätzung basiert entweder auf der Erwartungswertmethode oder dem wahrscheinlichsten Betrag, je nachdem, welche Methode aus Unternehmenssicht am besten dazu geeignet ist.

In dem Umfang in dem Rückerstattungen erwartet werden, wird nach IFRS 15.55 eine Rückerstattungsverbindlichkeit erfasst, die dem Betrag der Gegenleistung, den das Unternehmen erwartungsgemäß an Kunden zurückerstatten wird, entspricht. Außerdem wird ein Vermögenswert erfasst und mit dem ursprünglichen Buchwert der Vorräte nach Abzug aller für die Rückerlangung der Güter anfallenden Kosten bewertet. Beide Posten sind separat in der Bilanz darzustellen und die zugrundeliegende Schätzung zu jedem Stichtag anzupassen. Spätestens bei Verfall des Rückgaberechts sind beide Posten aufzulösen.

**Beispiel**

Ein Schuhhersteller verkauft 1.000 Paar Schuhe an eine Einzelhandelskette für 50 EUR pro Paar auf Ziel, wobei die Herstellungskosten pro Paar 40 EUR betragen. Die Einzelhandelskette hat das Recht, die Schuhe innerhalb von 180 Tagen nach Kaufdatum ohne Angabe von Gründen zurückzugeben und den Kaufpreis zurückerstattet zu bekommen. Der Schuhhersteller schätzt basierend auf der Erwartungswertmethode, dass 6% der verkauften Schuhe zurückgegeben werden und es sehr wahrscheinlich ist, dass die Rückgabequote nicht höher als 6% ist. Nach Übertragung der Kontrolle über die Schuhe hat der Schuhhersteller all seine Verpflichtungen aus dem Vertrag erfüllt.

Wie ist diese Transaktion zu bilanzieren?

Der Schuhhersteller erfasst eine Forderung von 50.000 EUR und Umsatzerlöse in Höhe von 47.000 EUR (50 EUR × 940 Paare), sobald die Kontrolle über die Schuhe an die Einzelhandelskette übertragen wurde sowie Herstellungskosten von 37.600 EUR (40 EUR × 940 Paare).

Außerdem sind ein Vermögenswert in Höhe von 2.400 EUR (40 EUR × 60 Paare) für zurückzuerlangende Güter und eine Verbindlichkeit von 3.000 EUR (6% des Verkaufspreises) für die Rückerstattungsverpflichtung anzusetzen.

**Fazit:**

Bei der Ermittlung des Transaktionspreises sind Rückgaberechte zu schätzen und erwartete Rückgaben nicht zu berücksichtigen. In dem Umfang, in dem Rückgaben erwartet werden, sind eine Rückerstattungsverbindlichkeit sowie ein Vermögenswert, welcher das Recht zur Rückerlangung der übertragenen Produkte darstellt, anzusetzen.

**IFRS 16 "Leasingverhältnisse": Trennungspflicht für lease- und non-lease-Komponenten aus Sicht des Leasinggebers**

Häufig schließen Unternehmen mit ihren Kunden Verträge ab, die sowohl Leasingkomponenten wie auch Liefer- oder Leistungskomponenten beinhalten. Ein typisches und einfaches Beispiel ist die Vermietung einer Produktionsmaschine, die mit der Lieferung von Verbrauchsmaterial verbunden wird. Die einzelnen Elemente solcher Mehrkomponentenverträge sind getrennt voneinander zu bilanzieren. Zunächst ist unter Anwendung der Regeln von IFRS 16 zu beurteilen, ob der Vertrag ein oder mehrere Leasingverhältnisse enthält. Liegen mehrere separate eingebettete Leasingverhältnisse vor, sind diese getrennt zu bilanzieren. Die Separierbarkeit von Leasingkomponenten ist – ähnlich wie die Frage nach dem Vorliegen identifizierbarer Leistungsverpflichtungen nach IFRS 15 – anhand der eigenständigen Nutzbarkeit für den Kunden zu beurteilen.

Im nächsten Schritt ist für die Nicht-Leasingkomponenten zu beurteilen, inwieweit einzeln identifizierbare Leistungsverpflichtungen, wie sie in IFRS 15 definiert werden, vorliegen.

Das vertraglich vereinbarte Entgelt ist entsprechend der Einzelveräußerungspreise der einzelnen Leistungen (Leasing- und Nicht-Leasing-Komponenten) aufzuteilen.

**Fazit:**

Mehrkomponentenverträge mit einem oder mehreren eingebetteten Leasingverträgen sind in Leasing- und Nicht-Leasingkomponenten aufzuspalten. Die Nicht-Leasing-Komponenten werden nach IFRS 15, die Leasingkomponenten nach IFRS 16 bilanziert.

**EU-Endorsement**

**Die nachfolgende Tabelle informiert Sie über noch nicht oder erst in jüngerer Zeit von der EU übernommene Standards und Interpretationen. Im Falle einer bereits erfolgten Übernahme finden Sie eine Verlinkung auf das Amtsblatt der EU, welches die entsprechende Verordnung zur Übernahme enthält.**

IFRIC 22 „Fremdwährungstransaktionen und im Voraus erbrachte oder erhaltene Gegenleistungen“	ab Geschäftsjahr 2018	<a href="#">EU-Verordnung vom 28. März 2018</a>
Änderungen an IFRS 9 – <i>Vorfälligkeitsregelungen mit negativer Ausgleichszahlung</i>	ab Geschäftsjahr 2019	<a href="#">EU-Verordnung vom 22. März 2018</a>
Änderungen an IAS 40 - <i>Übertragungen in den und aus dem Bestand der als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien</i>	ab Geschäftsjahr 2018	<a href="#">EU-Verordnung vom 14. März 2018</a>
Änderungen an IFRS 2 – <i>Einstufung und Bewertung anteilsbasierter Vergütungen</i>	ab Geschäftsjahr 2018	<a href="#">EU-Verordnung vom 26. Februar 2018</a>
Jährliche Verbesserungen der IFRS (Zyklus 2014-2016)	ab Geschäftsjahr 2017 bzw. 2018	<a href="#">EU-Verordnung vom 7. Februar 2018</a>
IFRIC 23 „Stuerrisikopositionen aus Ertragsteuern“	ab Geschäftsjahr 2019	geplant für Q3 2018
Änderungen an IAS 28 – <i>Langfristige Anteile an assoziierten Unternehmen und Gemeinschaftsunternehmen</i>	ab Geschäftsjahr 2019	geplant für 2018
Jährliche Verbesserungen der IFRS (Zyklus 2015-2017)	ab Geschäftsjahr 2019	geplant für 2018
Änderungen an IAS 19 – <i>Plananpassung, -kürzung und -abgeltung</i>	ab Geschäftsjahr 2019	geplant für 2018
Änderungen der Verweise auf das Rahmenkonzept zur Rechnungslegung	ab Geschäftsjahr 2020	geplant für 2019
IFRS 17 „Versicherungsverträge“	ab Geschäftsjahr 2021	noch festzulegen

<sup>1</sup>für Unternehmen mit kalendergleichem Geschäftsjahr

Der aktuelle Bericht zum Stand des Übernahmeprozesses der IFRS gemäß der EU-Rechnungslegungsverordnung der European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG-Bericht) steht auf der Website der EFRAG zum [Herunterladen](#) zur Verfügung (Stand: 24. April 2018).

## IASB-Projektplan

Laufende Projekte	PwC- Dokument	bis 6/2018	ab 07/2018	ab 01/2019
Preisregulierte Tätigkeiten	<u>DP</u>	–	–	DP oder ED
Jährlicher Verbesserungsprozess (nächster Zyklus): Änderungen an IFRS 9	–	–	–	–
Änderungen an IFRS 8 und IAS 34	<u>Einstellung des Projekts</u>	–	FS	–
IAS 1 – Klassifizierung von Verbindlichkeiten	<u>ED</u>	–	IFRS	–
IAS 8 – Unterscheidung zwischen Änderungen von Rechnungslegungsmethoden und rechnungslegungsbezogenen Schätzungen	<u>ED</u>	–	–	–
IAS 8 – Freiwillige Änderungen von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden	<u>ED</u>	–	ED Feedback	–
IAS 16 – Bilanzierung von Erträgen und Kosten für Testläufe von Sachanlagen	<u>ED</u>	–	–	–
Disclosure-Initiative: Definition von Wesentlichkeit (Änderungen an IAS 1 und IAS 8)	<u>ED</u>	ED Feedback	–	–
Disclosure Initiative – Gezielte Überprüfung der Angabepflichten auf Standardebene	–	DPD	–	–
IFRS 3 – Definition eines Geschäftsbetriebs	<u>ED</u>	IFRS	–	–
IFRIC 14 – Verfügbarkeit von Erstattungen aus einem leistungsorientierten Plan	<u>ED</u>	–	–	–
Lagebericht ( <i>management commentary</i> )	–	–	–	–
IFRS 1 - Tochterunternehmen als erstmaliger Anwender	–	–	–	–
IAS 41 – Berücksichtigung von Cashflows für Steuern bei der Bestimmung des beizulegenden Zeitwerts	–	–	–	–
<b>Forschungsprojekte</b>				
Disclosure-Initiative: Prinzipien der Offenlegung	<u>DP</u>	Diskussion verbleiben- der Themen	–	–
Primäre Abschlussbestandteile	–	–	–	DP oder ED
Unternehmenszusammenschlüsse unter gemeinsamer Beherrschung	–	–	–	DP
Dynamisches Risikomanagement (Sonderregelungen für Macro Hedges)	<u>DP</u>	–	–	Zentrales Modell
Finanzinstrumente mit Eigenkapitalcharakter	–	DP	–	–
Geschäfts- oder Firmenwert und Wertminderung	–	–	DP oder ED	–
Abzinsungssätze	–	RS	–	–
Anteilsbasierte Vergütung	–	RS	–	–

Post-Implementation Reviews		PwC- Dokument	bis 6/2018	ab 07/2018	ab 01/2019
Post-Implementation-Review zu IFRS 13		<u>RFI</u>	–	Feedback Statement	–
DP	Diskussionspapier (Discussion Paper)				
DPD	Entscheidung über weiteres Vorgehen (Decide Project Direction)				
ED	Entwurf (Exposure Draft) eines International Financial Reporting Standards oder IFRS Practice Statements				
FS	Feedback Statement				
IFRIC	Interpretation des IFRS Interpretations Committee				
IFRS	International Financial Reporting Standard				
RFI	Informationsanfrage (Request for Information)				
RS	Veröffentlichung einer Zusammenfassung der Forschungsergebnisse (Research-Summary)				

---

## ***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  
Düsseldorf  
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)



## ***Ihre Ansprechpartner aus Capital Markets & Accounting Advisory Services (CMAAS)***

### ***Industrial Services***



**Dr. Rüdiger Loitz**  
Tel.: +49 211 981-2839  
[ruediger.loitz@pwc.com](mailto:ruediger.loitz@pwc.com)



**Andrea Bardens**  
Tel.: +49 69 9585-1196  
[andrea.bardens@pwc.com](mailto:andrea.bardens@pwc.com)



**Klaus Bernhard**  
Tel.: +49 711 25034-5240  
[klaus.bernhard@pwc.com](mailto:klaus.bernhard@pwc.com)



**Christoph Gruss**  
Tel.: +49 69 9585-3415  
[christoph.gruss@pwc.com](mailto:christoph.gruss@pwc.com)



**Udo Kalk-Griesan**  
Tel.: +49 201 438-1850  
[udo.kalk@pwc.com](mailto:udo.kalk@pwc.com)



**Andreas Kunz**  
Tel.: +49 69 9585-6197  
[andreas.kunz@pwc.com](mailto:andreas.kunz@pwc.com)



**Sylvia Leuchtenstern**  
Tel.: +49 89 5790-5538  
[sylvia.leuchtenstern@pwc.com](mailto:sylvia.leuchtenstern@pwc.com)



**Dirk Menker**  
Tel.: +49 89 5790-5538  
[dirk.x.menker@pwc.com](mailto:dirk.x.menker@pwc.com)



**Nadja Picard**  
Tel.: +49 211 981-2978  
[nadja.picard@pwc.com](mailto:nadja.picard@pwc.com)



**Björn Seidel**  
Tel.: +49 40 6378-8163  
[bjoern.seidel@pwc.com](mailto:bjoern.seidel@pwc.com)

### ***Financial Services***



**Peter Schüz**  
Tel.: +49 69 9585-5836  
[peter.schuez@pwc.com](mailto:peter.schuez@pwc.com)



**Judith Gehrler**  
Tel.: +49 69 9585-3315  
[judith.gehrler@pwc.com](mailto:judith.gehrler@pwc.com)



**Joachim Krakuhn**  
Tel.: +49 69 9585-2335  
[joachim.krakuhn@pwc.com](mailto:joachim.krakuhn@pwc.com)

---

## **Bestellung und Abbestellung**

Sie können den PDF-Newsletter *International Accounting News* 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/de/newsletter/kapitalmarkt/newsletter-fuer-internationale-rechnungslegung-neu.html>.

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.

© Mai 2018 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.