

- 173** Vorsicht ist insbesondere geboten, wenn das Residualwertfahren zu einem Einzelveräußerungspreis von Null oder zu einem sehr geringen Einzelveräußerungspreis führt, da in diesem Fall hinterfragt werden muss, ob es sich tatsächlich um eine separate Leistungsverpflichtung handelt, welche eigenständig abgrenzbar sein muss (IFRS 15.BC273).

3. Zuordnung von Preisnachlässen

- 174** Ein Preisnachlass für den Erwerb eines Bündels von Gütern oder Dienstleistungen liegt dann vor, wenn die Summe der Einzelveräußerungspreise dieser vertraglich zugesagten Güter oder Dienstleistungen die vertraglich zugesagte Gegenleistung übersteigt (IFRS 15.81). Das bilanzierende Unternehmen hat diesen Preisnachlass anteilig auf alle Leistungsverpflichtungen innerhalb eines Vertrags aufzuteilen, es sei denn, es verfügt über Anhaltspunkte dafür, dass sich der Preisnachlass vollständig auf eine oder mehrere, aber nicht auf alle Leistungsverpflichtungen innerhalb dieses Vertrags bezieht. Die anteilige Aufteilung des Preisnachlasses wird dadurch sichergestellt, dass das Unternehmen den Transaktionspreis auf Basis der relativen Einzelveräußerungspreise der zugrunde liegenden Güter oder Dienstleistungen auf die einzelnen Leistungsverpflichtungen aufteilt. Bei der Verteilung auf alle Leistungsverpflichtungen des Vertrags erfolgt eine Verteilung des Preisnachlasses auf proportionaler Basis (IFRS 15.BC277).
- 175** Abhängig von der konkreten Ausgestaltung des Vertrags kann diese proportionale Verteilung uU nicht aussagekräftig sein. IFRS 15 ermöglicht daher auch die Verteilung von Preisnachlässen auf lediglich einen Teil der Leistungsverpflichtungen eines Vertrags. Sämtliche der folgenden Kriterien müssen erfüllt sein, damit die Zuordnung eines Preisnachlasses auf eine oder mehrere, aber nicht alle Leistungsverpflichtungen innerhalb eines Vertrags zulässig ist (IFRS 15.82):
- Das Unternehmen veräußert jedes vertraglich vereinbarte eigenständig abgrenzbare Gut oder jede vertraglich vereinbarte eigenständig abgrenzbare Dienstleistung (bzw jedes Bündel abgrenzbarer Güter oder Dienstleistungen) regelmäßig separat.
 - Das Unternehmen veräußert darüber hinaus ein (oder mehrere) Bündel aus einigen dieser eigenständig abgrenzbaren Güter oder Dienstleistungen separat und gewährt dabei einen Preisnachlass auf die Einzelveräußerungspreise der Güter oder Dienstleistungen in jedem Bündel.
 - Der Preisnachlass, der jedem der vorstehend beschriebenen Bündel aus Gütern oder Dienstleistungen zuzuordnen ist, entspricht im Wesentlichen dem vertraglich vereinbarten Preisnachlass, und eine Analyse der Güter oder Dienstleistungen in jedem Bündel liefert beobachtbare Anhaltspunkte für die Leistungsverpflichtung(en), der (denen) der gesamte vertragliche Preisnachlass zuzuordnen ist.
- 176** Wird ein Preisnachlass gem IFRS 15.82 vollständig einer oder mehreren Leistungsverpflichtungen zugeordnet, hat das Unternehmen die Zuordnung vorzunehmen, bevor es den Einzelveräußerungspreis eines Guts oder einer Dienstleistung nach dem Residualwertansatz schätzt.

IFRS 15.IE167 liefert folgendes Beispiel für die Zuordnung eines Preisnachlasses zu lediglich einem Teil der Leistungsverpflichtungen eines Vertrags: **177**

Zuordnung eines Preisnachlasses zu lediglich einem Teil der Leistungsverpflichtung

Ein Unternehmen verkauft die Produkte A, B und C regelmäßig einzeln und ermittelt auf dieser Basis die folgenden Einzelveräußerungspreise:

Produkt	Einzelveräußerungspreis
A	€ 40,-
B	€ 55,-
C	€ 45,-
Gesamt	€ 140,-

Zusätzlich verkauft das Unternehmen regelmäßig Produkt B und C zu einem Paketpreis von € 60,-. Das Unternehmen schließt einen Vertrag mit einem Kunden über den Verkauf der Produkte A, B und C zu einem Gesamtpreis von € 100,- ab. Die Leistungsverpflichtung wird zu unterschiedlichen Zeitpunkten erfüllt.

Lösung

Würde das Unternehmen die Verteilung des Preisnachlasses proportional auf alle Produkte vornehmen, käme es zu den gleichen Ergebnissen wie im Beispiel in Rz 169. Im vorliegenden Beispiel aber verfügt das Unternehmen über Nachweise, die belegen, dass Produkt B und C regelmäßig als Produktbündel zum Preis von € 60,- statt der Summe der Einzelveräußerungspreise von € 110,- verkauft werden. Daher ist es sachgerecht, den Preisnachlass lediglich auf diese beiden Produkte zu verteilen.

Es ergibt sich folgende Umsatzerfassung für die drei Leistungsverpflichtungen:

Produkt	Einzelveräußerungspreis aggregiert	Einzelveräußerungspreis		Kaufpreisallokation
		absolut	relativ	
A	€ 40,-	€ 40,-	40%	€ 40,-
B	€ 60,-	€ 55,-	55%	€ 60,- x 55% = € 33,-
C		€ 45,-	45%	€ 60,- x 45% = € 27,-
Gesamt	€ 100,-	€ 140,-		€ 100,-

4. Zuordnung variabler Gegenleistungen

Eine vertraglich zugesagte variable Gegenleistung kann dem gesamten Vertrag oder einem bestimmten Vertragsteil zuzuordnen sein (IFRS 15.84). Dies wäre dann der Fall, wenn eine variable Gegenleistung einer oder mehreren, aber nicht allen Leistungsverpflichtungen innerhalb des Vertrags zuzuordnen ist, etwa wenn ein Bonus davon abhängig ist, ob das Unternehmen ein zugesagtes Gut oder eine zugesagte Dienstleistung innerhalb eines bestimmten Zeitraums überträgt. Ebenso wäre diese Regelung auf den Fall anwendbar, in dem eine variable Gegenleistung einer oder mehreren, aber nicht

allen eigenständig abgrenzbaren Gütern oder Dienstleistungen, die aus einer Reihe eigenständig abgrenzbarer Güter oder Dienstleistungen zugesagt wurden und gem IFRS 15.22 (b) Teil einer einzigen Leistungsverpflichtung sind, zugeordnet wurde. Ein Beispiel dafür wäre eine Lieferung einzelner gleichartiger Güter, bei der auf einen Teil der Lieferungen ein inflationsbereinigt höherer Preis anzuwenden ist.

- 179** IFRS 15.85 schreibt die Zuordnung eines variablen Betrags auf eine Leistungsverpflichtung oder ein eigenständiges Gut bzw eine eigenständige Dienstleistung, das oder die gem IFRS 15.22 (b) Teil einer einzigen Leistungsverpflichtung ist, vor, wenn beide der folgenden Kriterien erfüllt sind:
- Die Konditionen der variablen Zahlung sind auf die Bemühung des Unternehmens um Erfüllung der Leistungsverpflichtung oder der Übertragung eines eigenständig abgrenzbaren Guts oder der einer eigenständig abgrenzbaren Dienstleistung iSd IFRS 15.22 (b) abgestimmt.
 - Die vollständige Zuordnung des variablen Teils der Gegenleistung zu einer Leistungsverpflichtung oder einem eigenständig abgrenzbaren Gut oder einer eigenständig abgrenzbaren Dienstleistung steht bei Betrachtung sämtlicher Leistungsverpflichtungen und Zahlungsbedingungen mit dem Ziel der Aufteilung gem IFRS 15.73 in Einklang.
- 180** Die Aufteilung des verbleibenden Teils des Transaktionspreises, der die in Rz 179 angeführten Kriterien nicht erfüllt, ist nach den Vorschriften von IFRS 15.73–83 vorzunehmen.
- 181** Das folgende, auf IFRS 15.IE178 basierende Beispiel zeigt den Unterschied zwischen der Zuordnung der variablen Gegenleistung auf eine Leistungsverpflichtung oder auf sämtliche Leistungsverpflichtungen eines Vertrags:

Unterschied bei der Zuordnung variabler Gegenleistungen auf eine oder auf sämtliche Leistungsverpflichtungen

Ein Unternehmen schließt einen Vertrag mit einem Kunden über die Übertragung zweier Lizenzen X und Y ab, welche nach der Beurteilung des Unternehmens zwei separate Leistungsverpflichtungen darstellen, die jeweils zu einem bestimmten Zeitpunkt erfüllt werden. Die Einzelveräußerungspreise betragen € 800,- für Lizenz X und € 1.000,- für Lizenz Y.

In der Fallvariante A verkauft das Unternehmen Lizenz X zu einem Fixpreis von € 800,- und Lizenz Y gegen eine Vergütung, welche 3% des Umsatzes des Kunden für Produkte, welche Lizenz Y einsetzen, beträgt. In Übereinstimmung mit IFRS 15.53 schätzt das Unternehmen, dass die variable Vergütung für Lizenz Y € 1.000,- betragen wird.

Lösung

Das Unternehmen beurteilt die Anwendbarkeit der Kriterien gem IFRS 15.85 und kommt zu dem Schluss, dass die variable Gegenleistung ausschließlich Lizenz Y zuzuordnen ist, da die variable Zahlung in Zusammenhang mit der Erfüllung der Leistungsverpflichtung, Lizenz Y zu übertragen, steht und da das Ergebnis der Allokation des Transaktionspreises der Zielsetzung des IFRS 15.73 entspricht. Diese Schlussfolgerung wird dadurch gestützt, dass das Ergebnis nicht wesentlich von den Einzelveräußerungspreisen der beiden Lizenzen abweicht.

Der Umsatz für die beiden Lizenzen ist daher wie folgt zu erfassen:

Lizenz	Einzelveräußerungspreis	Allokation des Transaktionspreises
X	€ 800,-	€ 800,-
Y	€ 1.000,-	€ 1.000,-

Anders stellt sich der Lösungsansatz dar, wenn man Fallvariante B betrachtet: In diesem Fall beträgt der fixe Verkaufspreis für Lizenz X € 300,-, während die variable Vergütung für die Übertragung von Lizenz Y 5% des Umsatzes des Kunden aus Produkten, die Lizenz Y einsetzen beträgt. Diese variable Vergütung wird auf € 1.500,- geschätzt.

Würde man in diesem Fall – analog zur Vorgehensweise in Fallvariante A – die variable Vergütung ausschließlich Lizenz Y zuordnen, führt dies zu einer deutlichen Abweichung vom Verhältnis der Einzelveräußerungspreise und die Allokation des Transaktionspreises entspricht nicht den Anforderungen des IFRS 15.73. Die Allokation ist daher auf Basis der relativen Einzelveräußerungspreise vorzunehmen.

Eine weitere Anwendung der Verteilungsmethode des IFRS 15.85 stellt die Bilanzierung eines Stromlieferungsvertrags eines Energieversorgungsunternehmens mit einem (privaten) Endkunden dar. Die Gesamtgegenleistung setzt im Regelfall aus einem fixen Teil – der Grundgebühr – und einem verbrauchsabhängigen variablen Teil zusammen. Die Bedingungen des variablen Teiles beziehen sich speziell auf die Bemühungen des Energieversorgungsunternehmens um die Erfüllung der Leistungsverpflichtung im jeweiligen Zeitabschnitt. In der Praxis wird der Monat als Zeitabschnitt zugrunde gelegt. Der Umsatz setzt sich demnach aus der monatlichen Grundgebühr und dem verbrauchsabhängigen Entgelt für den Stromverbrauch im jeweiligen Monat zusammen. **182**

Variable Mengenvereinbarungen stellen in aller Regel variable Gegenleistungen dar. Wird beispielsweise eine vertraglich vereinbarte Mindestmenge aus geschäftspolitischen Überlegungen nicht aktiv durchgesetzt, ist die Höhe der Gegenleistung unsicher. Das Entgelt geht als variable Gegenleistung in den Transaktionspreis ein und ist mit dem höchstwahrscheinlichen Betrag zu schätzen. **183**

G. Umsatzrealisierung

1. Einleitung

184 Im Rahmen der ersten vier Schritte des Fünf-Schritte-Modells wurden Verträge mit Kunden und die darin enthaltenen separaten Leistungsverpflichtungen identifiziert sowie der Transaktionspreis bestimmt und aufgeteilt. In einem letzten Schritt ist gem IFRS 15.31–45 der Zeitpunkt zu bestimmen, in dem der Umsatz zu erfassen ist. Die zentrale Frage liegt darin, ob eine Leistung über einen Zeitraum oder zu einem Zeitpunkt erfüllt wird und wann der Zeitpunkt der Umsatzrealisierung eintritt. Die Beurteilung der hierfür relevanten Kriterien hat bei Vertragsabschluss zu erfolgen und die getroffene Einschätzung ist zu dokumentieren.¹³²⁾

2. Übergang der Verfügungsgewalt

185 Umsätze sind gem IFRS 15.31 zu realisieren, sobald das Unternehmen „*durch Übertragung eines zugesagten Guts oder einer zugesagten Dienstleistung (dh eines Vermögenswerts) auf einen Kunden eine Leistungsverpflichtung erfüllt.*“ Als übertragen gilt ein Vermögenswert dann, wenn die Verfügungsgewalt, dh die Kontrolle, über diesen auf einen Kunden übergeht. IFRS 15 führt damit das *Control*-Konzept als Grundprinzip der Umsatzrealisierung ein (IFRS 15.BC6ff).

186 Der Begriff **Vermögenswert** umfasst gem IFRS 15.31 neben Gütern auch Dienstleistungen, obwohl letztere beim Kunden nicht zwingend aktivierungsfähig sind. Begründet wird dies in IFRS 15.33 mit einer Art Konzept der logischen Sekunde:¹³³⁾ „*Güter und Dienstleistungen sind Vermögenswerte, auch wenn (wie bei vielen Dienstleistungen der Fall) nur vorübergehend bei Erhalt und Nutzung.*“

187 Die **Verfügungsgewalt** über einen Vermögenswert bezieht sich gem IFRS 15.33 auf die Fähigkeit, „*seine Nutzung zu bestimmen und im Wesentlichen den verbleibenden Nutzen aus ihm zu ziehen.*“ Der Kunde erlangt die Verfügungsgewalt über einen Vermögenswert, wenn er die Fähigkeit besitzt, über die Verwendung des Vermögenswertes zu bestimmen und alle wesentlichen Vorteile iZm dem Vermögenswert gewinnt, und zwar unter Ausschluss Dritter.¹³⁴⁾

188 Der Nutzen aus einem Gut oder einer Dienstleistung besteht gem IFRS 15.33 darin, dass Anspruch auf alle potentiellen Zahlungsströme (Einzahlungen oder verminderte Auszahlungen) besteht, die ein Unternehmen direkt oder indirekt auf verschiedenste

¹³²⁾ Vgl Grünberger, IFRS 2017¹⁴ 159.

¹³³⁾ Vgl Lüdenbach/Hoffmann/Freiberg, IFRS-Kommentar¹⁵ § 25 Rz 135.

¹³⁴⁾ Vgl Lüdenbach/Hoffmann/Freiberg, IFRS-Kommentar¹⁵ § 25 Rz 136.

Weise erhalten kann. Beispiele für den Erhalt der Kontrolle über einen Vermögenswert umfassen:

- den Einsatz im eigenen Unternehmen, wobei er dort der Produktion von neuen Sachgütern oder der Erbringung von Dienstleistungen dient;
- die Nutzung des Vermögenswertes zur Begleichung von Verpflichtungen oder zur Reduzierung von Auszahlungen;
- den Verkauf oder Tausch des Vermögenswertes als Handelsware;
- den Einsatz als Sicherungsinstrument oder
- das Halten als Vermögensgegenstand zur Wertspeicherung.¹³⁵⁾

Eine **Ausnahme** von der Regel, dass das Unternehmen einen Umsatz bei Erfüllung der Leistungsverpflichtung realisiert, betrifft gem IFRS 15.B44 ff die Nichtinanspruchnahme von Guthaben durch den Kunden (zB gegen Entgelt ausgegebene Gutscheine bleiben ungenutzt). Davon sind Fälle umfasst, in denen Kunden Vorauszahlungen leisten, aber es ganz unwahrscheinlich (*remote*) ist, dass das Recht auf Erhalt der Gegenleistung ausgeübt wird. Der Umsatz aus mit höchster Wahrscheinlichkeit auch in Zukunft ungenutzten und nicht rückerstattungspflichtigen Gutscheinen kann daher realisiert werden.¹³⁶⁾

3. Zeitraumbezogene Verpflichtungen

Eine Leistungsverpflichtung kann gem IFRS 15.32 entweder über einen bestimmten Zeitraum oder zu einem bestimmten Zeitpunkt erfüllt werden. Kommt ein Unternehmen einer Leistungsverpflichtung nicht über einen bestimmten Zeitraum nach, wird diese zu einem bestimmten Zeitpunkt erfüllt.

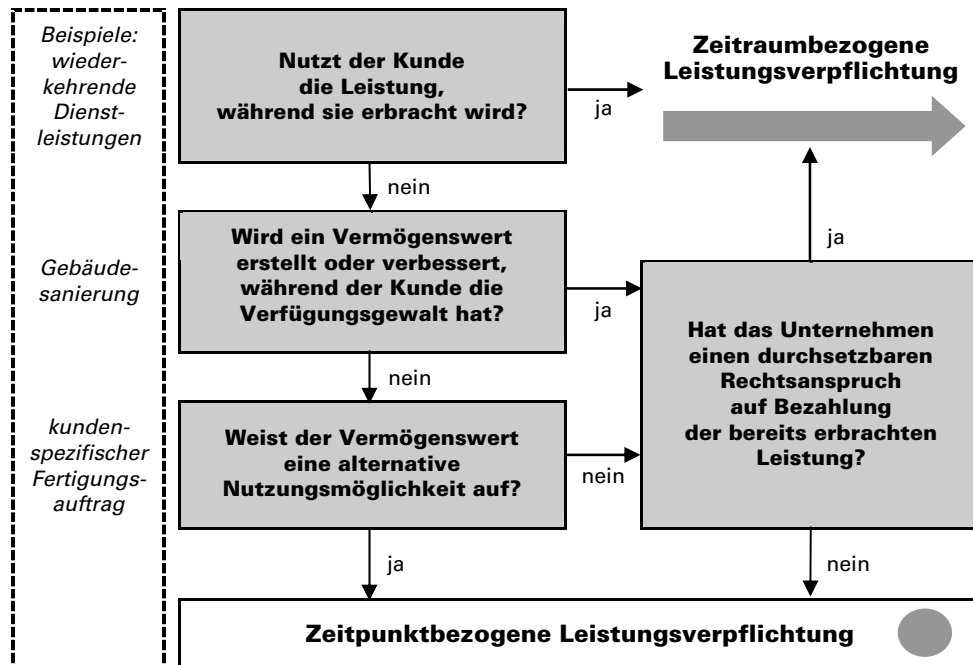
Ob Umsatzerlöse über einen **Zeitraum** hinweg zu realisieren sind, hängt davon ab, ob ein kontinuierlicher Übergang der Kontrolle vorliegt.¹³⁷⁾ Dies trifft zu, wenn eines der in IFRS 15.35 genannten Kriterien erfüllt ist:

- 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 (zB 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 alternative Nutzungsmöglichkeit für das Unternehmen aufweist [.....] und das Unternehmen hat einen Rechtsanspruch auf Bezahlung der bereits erbrachten Leistungen [.....].“*

¹³⁵⁾ Vgl Breidenbach/Währisch, Umsatzerlöse Rz 280.

¹³⁶⁾ Vgl Lüdenbach/Hoffmann/Freiberg, IFRS-Kommentar¹⁵ § 25 Rz 137.

¹³⁷⁾ Vgl Brune, IRZ 2016, 19 (22).

Zeitraum- vs zeitpunktbezogene LeistungsverpflichtungenAbbildung 10: Zeitraum- vs zeitpunktbezogene Leistungsverpflichtungen¹³⁸⁾

a) Kriterien für zeitraumbezogene Umsatzerfassung

(1) Gleichzeitigkeit von Nutzung und Leistung

- 191** Die Umsatzrealisierung erfolgt gem IFRS 15.35 (a) über einen bestimmten Zeitraum, wenn dem Kunden der Nutzen aus der Leistung des Unternehmens zufließt und er gleichzeitig die Leistung nutzt, während diese erbracht wird, dh der Kunde zieht einen **kontinuierlichen Nutzen**. Ein typisches Beispiel hierfür sind wiederkehrende Dienstleistungen, wie regelmäßige Gebäudereinigungsleistungen oder sonstige regelmäßige Leistungen wie die Vermietung von Immobilien oder die Überlassung von Arbeitnehmern. Die Kriterien erfüllen auch *Stand-by*-Leistungen, wie Reparatur- und Wartungsverträge, die für einen bestimmten Zeitraum abgeschlossen werden und bei denen eine Leistungserbringung nur im Bedarfsfall erfolgt.¹³⁹⁾ Das IASB stellt hierzu in IFRS 15.BC128 klar, dass Fälle, in denen ein aktivierungsfähiger Vermögenswert entsteht, nicht unter IFRS 15.35 (a) fallen können.
- 192** In Zweifelsfällen fallen Leistungserbringung und -verbrauch gem IFRS 15.B4 dann zeitlich zusammen, wenn ein anderes Unternehmen, das die Leistungserbringung

¹³⁸⁾ Vgl Grant Thornton International Ltd, IFRS News Special Edition.¹³⁹⁾ Vgl Lüdenbach/Hoffmann/Freiberg, IFRS-Kommentar¹⁵ § 25 Rz 141.

übernimmt, die bereits erbrachte Teilleistung im Wesentlichen nicht erneut erbringen muss. Beispielsweise würde eine erneute Gebäudereinigung bereits gereinigter Flächen zu einem bestimmten Termin keinen zusätzlichen Nutzen stiften. Hierbei ist es bedeutungslos, ob ein anderes Unternehmen die noch nicht erbrachten Teilleistungen übernehmen kann oder ob vertragliche oder faktische Beschränkungen bestehen, die einer Übertragung der Leistungsverpflichtung entgegenstehen.¹⁴⁰⁾

(2) Erstellung bzw Verbesserung bei bestehender Verfügungsgewalt des Kunden

Die Umsatzrealisierung erfolgt gem IFRS 15.35 (b) über einen Zeitraum, wenn der Kunde den Vermögenswert bereits während der Erstellung oder Verbesserung kontrolliert. Der betroffene Vermögenswert kann gem IFRS 15.B5 materiell oder immateriell sein, typischerweise handelt es sich um laufende Arbeiten an Vermögenswerten. Ein typisches Beispiel ist die Sanierung eines Gebäudes auf einem Kundengrundstück. In den Anwendungsfällen des IFRS 15.35 (b) besitzt der Kunde bereits bei Erstellung oder Verbesserung die Kontrolle über den Vermögenswert. Liegt diese Kontrolle nicht vor, ist die Anwendung des IFRS 15.35 (c) zu prüfen. **193**

Ob die Kontrolle durch den Kunden über einen Vermögenswert bereits während der Erstellung bzw Verbesserung besteht, ist gem IFRS 15.B5 aus den allgemeinen Regeln für den Kontrollübergang gem IFRS 15.31–34 (siehe Rz 185ff) sowie aus den Indikatoren für den Kontrollübergang gem IFRS 15.38 (siehe Rz 208) abzuleiten. **194**

Aus dem Regelungsinhalt des IFRS 15.35 (b) ergibt sich ein erheblicher Ermessensspielraum. *Breidenbach/Währisch* bezweifeln, „*ob auch die Erstellung eines neuen Gebäudes auf dem Grundstück des Auftraggebers unter diesem Fall zu subsumieren ist*“. Im Regelfall setzt ein Eigentumsübergang auf den Auftraggeber die weitgehende Fertigstellung sowie die Abnahme des Gebäudes voraus. Ein Kontrollübergang gem IFRS 15 liegt somit im Zeitraum der Leistungserstellung auf Basis des IFRS 15.35 (b) nicht vor.¹⁴¹⁾ Auf der anderen Seite werden zumeist laufend Teilzahlungen durch den Auftraggeber geleistet. Zu untersuchen ist in diesem Zusammenhang auch die Anwendbarkeit des IFRS 15.35 (c) (des dritten Kriteriums für zeitraumbezogene Leistungsverpflichtungen), der auf kundenindividuelle Produktion abstellt. **195**

(3) Keine alternativen Nutzungsmöglichkeiten und Rechtsanspruch auf Erhalt der Zahlung

Wenn das bilanzierende Unternehmen **keine alternative Verwendungsmöglichkeit** für einen Vermögenswert hat und ein **durchsetzbarer Zahlungsanspruch** besteht, erfolgt die Umsatzerfassung gem IFRS 15.35 (c) ebenfalls über einen bestimmten Zeitraum. Typisches Beispiel sind kundenindividuelle Fertigungsaufträge, die bisher – sofern sich die Ausführung über mehr als eine Bilanzierungsperiode erstreckte – nach **196**

¹⁴⁰⁾ Vgl *Breidenbach/Währisch*, Umsatzerlöse Rz 295.

¹⁴¹⁾ Vgl *Breidenbach/Währisch*, Umsatzerlöse Rz 298f.

IAS 11 zu bilanzieren waren. Das heißt, das IASB definiert hier zusätzliche Kriterien, die eine zeitraumbezogene Umsatzerfassung für kundenspezifische Fertigungsaufträge vorsehen. Das Kriterium der alternativen Nutzungsmöglichkeit führt dazu, dass austauschbare Standardfabrikate nicht in die zeitraumbezogene Umsatzrealisierung gem IFRS 15.35 (c) hineinfallen können (IFRS 15.BC134) und die daraus resultierenden Umsätze weiterhin zeitpunktbezogen zu realisieren sind.

- 197** Die Kriterien für die zeitraumbezogene Umsatzrealisierung im Rahmen des IFRS 15.35 (c) sind einerseits „keine alternative Nutzungsmöglichkeit“ und andererseits ein „durchsetzbarer Zahlungsanspruch“. Die Beurteilung, ob eine alternative Nutzungsmöglichkeit vorliegt, erfolgt verpflichtend zu Vertragsbeginn, eine Neubeurteilung ist gem IFRS 15.BC140 nicht zulässig. Lediglich im Rahmen einer Vertragsänderung kann es zu einer Neueinschätzung kommen (IFRS 15.36).

Keine alternative Nutzungsmöglichkeit liegt gem IFRS 15.36 vor, wenn vertragliche oder praktische Beschränkungen bestehen, die eine alternative Nutzung verhindern.

Vertragliche Einschränkungen während der Erstellung oder Verbesserung eines Vermögenswerts müssen gem IFRS 15.B7 wesentlich sein, um einer alternativen Nutzungsmöglichkeit entgegenzustehen, wobei **wesentlich** als durchsetzbar definiert ist, dh ein Kunde kann seine Ansprüche auf den Vermögenswert durchsetzen und eine alternative Nutzung verhindern. Sind Vermögenswerte austauschbar, ist hingegen nicht von wesentlichen vertraglichen Einschränkungen auszugehen. Das Kriterium der Wesentlichkeit vertraglicher Einschränkungen soll verhindern, dass Umsatzerlöse betreffend austauschbare Güter zeitraumbezogen realisiert werden (zB bestimmtes Gut aus einer bestimmten Serie). Ob ein Gut austauschbar ist und damit eine alternative Nutzungsmöglichkeit vorliegt, eröffnet einen Ermessensspielraum, wobei bei Grenzfällen eine präzise vertragliche Beschreibung zu einer Einstufung als zeitraumbezogene Leistungsverpflichtung führen kann.¹⁴²⁾

Praktische Einschränkungen nach der Fertigstellung resultieren aus beträchtlichen wirtschaftlichen Verlusten, die einem Unternehmen durch eine alternative Nutzung entstehen. Ein **beträchtlicher Verlust** kann gem IFRS 15.B8 entstehen, „weil dem Unternehmen entweder beträchtliche Kosten für die Überarbeitung des Vermögenswerts entstehen oder es den Vermögenswert nur mit einem beträchtlichen Verlust verkaufen kann“. Dies kann bspw auf kundenindividuelle Aufträge mit besonderen Designspezifikationen zutreffen.

- 198** Neben dem Fehlen einer alternativen Nutzungsmöglichkeit des Vermögenswerts erfordert IFRS 15.35 (c), dass das Unternehmen einen **Rechtsanspruch auf Bezahlung** der bereits erbrachten Leistung besitzt. Ein Rechtsanspruch entsteht gem IFRS 15.37 aus Vertragsbedingungen sowie aus für den Vertrag geltenden Rechtsvorschriften.

¹⁴²⁾ Vgl Breidenbach/Währisch, Umsatzerlöse Rz 303.

IFRS 15.B9ff stellt an den durchsetzbaren Zahlungsanspruch gem IFRS 15.35 (c) folgende Anforderungen: **199**

- Der Zahlungsanspruch muss gem IFRS 15.B9 zumindest eine **Vergütung für die bereits erbrachte Leistung** umfassen. Dies ist dann der Fall, wenn das Unternehmen neben den angefallenen Kosten auch eine Vergütung für eine angemessene Gewinnmarge erhält. Hierunter ist ein Anteil an der erwarteten Gewinnmarge, der dem Leistungsfortschritt entspricht, oder eine angemessene Rendite auf die Kapitalkosten des Unternehmens zu verstehen. Im Umkehrschluss fallen gem IFRS 15.BC143 reine Kautionszahlungen oder der Anspruch auf Vertragsstrafen nicht unter die Regelung.
- Der Zahlungsanspruch muss gem IFRS 15.B10 **kein aktuell unbedingter** sein. Zu beurteilen ist, ob bei Vertragskündigung – aus anderen Gründen als der Nichterfüllung der Leistungsverpflichtung durch den Unternehmer – ein Rechtsanspruch auf Einforderung oder Einbehalt von Zahlungen für bereits erbrachte Leistungen besteht. Dies betrifft gem IFRS 15.BC145 Fälle, wie zB Beratungsverträge, in denen ein unbedingter Zahlungsanspruch erst bei Erreichen bestimmter Meilensteine oder zu Vertragsende entsteht. Beendet der Kunde den Vertrag vor Ende der Leistungserbringung grundlos, besteht dennoch ein Rechtsanspruch auf Einforderung der Zahlung von bisherigen Leistungen. Die vertraglich vereinbarten Zahlungen entsprechen daher nicht zwingend dem durchsetzbaren Zahlungsanspruch.
- Der Zahlungsanspruch kann gem IFRS 15.B11 auch bei erfolgter **Vertragskündigung** durch den Kunden weiterbestehen. Dies gilt in Fällen, in denen kein Kündigungsrecht durch den Kunden besteht oder in denen im Zeitpunkt der Kündigung kein Kündigungsrecht vorliegt. Soweit sich aus dem Vertrag oder den anwendbaren Gesetzen ergibt, dass ein Zahlungsanspruch weiterhin besteht, ist dieser gem IFRS 15 zu berücksichtigen. Zum Beispiel betrifft dies gem IFRS 15.BC146 Vorauszahlungen, die im Falle der beschriebenen Kündigung ohne Kündigungsrecht nicht rückzahlbar sind. Für die Beurteilung, ob ein Zahlungsanspruch bei Kündigung besteht, ist gem IFRS 15.B12 auch auf die gängige Verwaltungspraxis und Präzedenzfälle sowie auf bisherige Geschäftsgepflogenheiten des Unternehmens abzustellen.
- Das Vorliegen eines **vertraglich festgelegten Zahlungsplans** ist hingegen gem IFRS 15.B13 nicht per se ein Indikator für einen Zahlungsanspruch für die bereits erbrachte Leistung. Kein Zahlungsanspruch liegt vor, wenn der Vertrag vorsieht, dass der Unternehmer Zahlungen erstatten muss und zwar aus anderen Gründen als der reinen Nichterfüllung der Leistungsverpflichtung.

b) Messung des Leistungsfortschrittes

Werden Leistungsverpflichtungen über einen bestimmten Zeitraum erfüllt, sind die Umsatzerlöse gem IFRS 15.39 entsprechend dem Leistungsfortschritt zu erfassen. **200** Hierbei ist der Leistungsfortschritt (Fertigstellungsgrad) jeder Leistungsverpflichtung zu jedem Bilanzstichtag (oder Stichtag einer Zwischenberichtsperiode) zu messen.