
MedTech Solutions

*Lösungen für die
Medizintechnik nach IFRS
und HGB (BilMoG)*

MedTech Solutions

*Lösungen für die
Medizintechnik nach IFRS
und HGB (BilMoG)*

MedTech Solutions

Lösungen für die Medizintechnik nach IFRS und HGB (BilMoG)

Herausgegeben von PricewaterhouseCoopers AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

Von Michael Burkhart, Armin Slotta und Annegret Glöckner

Unter Mitarbeit von Rainer Usinger, Dr. Stefan Lewe, Jennifer Straube, Magnus Sprenger, Christian Renzelmann, Holger Lutz, Michael Kapitza, Christian Binder, Antje Nietzold und Carmen Burger

Vorwort

Mit diesem Leitfaden zu Bilanzierungsthemen stellen wir erstmals für die Medizintechnikbranche Lösungsansätze nach International Financial Reporting Standards (IFRS) und nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) gemeinsam vor.

Ziel der vorliegenden Veröffentlichung ist es, besonders auf solche branchenspezifischen Faktoren einzugehen, die für die Bilanzierung und damit die Darstellung der wirtschaftlichen Lage der Unternehmen eine wesentliche Rolle spielen könnten. Wir möchten hiermit den Unternehmen der Medizintechnik einen Lösungsrahmen an die Hand geben, der als Orientierungshilfe für die häufigsten, immer wiederkehrenden Bilanzierungsthemen dienen kann. Im Einzelfall kann durchaus eine davon abweichende Lösung zutreffend sein, da es stets auf die spezifischen Rahmenbedingungen jedes einzelnen Falls ankommt. Die Medizintechnikbranche umfasst ein breit gefächertes Feld von Themen und Bereichen - aus diesem Grund sind die Fallgestaltungen zum Teil recht unterschiedlich.

Wir würden uns freuen, wenn dieser Leitfaden Sie bei Ihrer täglichen Arbeit unterstützen kann. Ferner hoffen wir, dass er dazu führen wird, dass bestimmte Handhabungen in der Medizintechnik in Zukunft konsistenter beurteilt werden können – sei es nach IFRS oder nach BilMoG. Damit möchten wir einen entscheidenden Beitrag zur Erhöhung der Vergleichbarkeit und letztendlich der Transparenz von Jahresabschlüssen der Branche leisten.

Frankfurt am Main, Februar 2011

Inhaltsverzeichnis

Vorwort.....	5
A Vorfürhrgeräte	
Nutzungsüberlassung versus Produkte mit Kaufoption	8
B Leihweise überlassene Instrumente	10
C Umsatzrealisierung – Allgemein	
Bill-and-hold	13
D Umsatzrealisierung – Allgemein	
Rückgaberecht	15
E Umsatzrealisierung – Mehrkomponentenverträge	
Mehrkomponentengeschäfte, die eine Leasingvereinbarung und weitere Produkte enthalten	17
F Umsatzrealisierung – Mehrkomponentenverträge	
Nachweis über den Wert einzelner Vertragsbestandteile	18
G Gewährleistung	
Bilanzierung von branchenüblichen Gewährleistungsverpflichtungen für ein neues Produkt	20
H Gewährleistung	
Branchenübliche versus erweiterte Gewährleistung	22
I Geistiges Eigentum	
Bildung einer Rückstellung bei einer Patentrechtsstreitigkeit im Rahmen eines Vergleichsangebots – Szenario A.....	25
J Geistiges Eigentum	
Bildung einer Rückstellung bei einer Patentrechtsstreitigkeit im Rahmen eines Vergleichsangebots – Szenario B.....	27
K Geistiges Eigentum	
Gerichtlicher Vergleich im Rahmen einer Patentrechtsverletzung mit mehreren Komponenten.....	29
L Forschung & Entwicklung	
Bilanzierung von klinischen Studien	31
Ansprechpartner.....	33

A Vorführgeräte

Nutzungsüberlassung versus Produkte mit Kaufoption

Sachverhalt

Verschiedene Hersteller stellen ihren Händlern oder Kunden Geräte zu Testzwecken zur Verfügung oder leihen diese kurzfristig zu Demonstrationszwecken aus. Die Geräte werden danach entweder vom Kunden erworben oder wieder an den Hersteller zurückgegeben.

IFRS

Relevante Regelungen

Gemäß IAS 2 sind Vermögenswerte, die zum Verkauf im Rahmen des normalen Geschäftsgangs gehalten werden, dem Vorratsvermögen zuzurechnen. Vorräte werden zum niedrigeren Wert aus Anschaffungs- oder Herstellungskosten und dem Nettoveräußerungswert angesetzt.

Sachanlagen, die (a) für Zwecke der Herstellung oder der Lieferung von Gütern und Dienstleistungen, zur Vermietung an Dritte oder für Verwaltungszwecke gehalten werden und (b) erwartungsgemäß länger als eine Periode genutzt werden, sind hingegen den Sachanlagen gemäß IAS 16 zuzuordnen. Die erstmalige Bewertung umfasst alle direkt zurechenbaren Kosten, die anfallen, um den Vermögenswert zu dem Standort und in den erforderlichen betriebsbereiten Zustand zu bringen. Das Abschreibungsvolumen einer Sachanlage ist auf systematischer Grundlage über deren Nutzungsdauer zu verteilen.

HGB

Relevante Regelungen

Nach § 247 Abs. 2 HGB sind beim Anlagevermögen nur die Gegenstände auszuweisen, die bestimmt sind, dauernd dem Geschäftsbetrieb zu dienen. Die Zugangs- und Folgebewertung für Vermögensgegenstände des Anlage- und Umlaufvermögens sind in § 253 Abs. 1 Satz 1 i. V. m. Abs. 3 bis 5 HGB geregelt. Vermögensgegenstände sind im Zweifel vom wirtschaftlichen Eigentümer zu bilanzieren (§ 246 Abs. 1 Satz 2 HGB). Eine zusätzliche Auslegungshilfe bietet hierzu IDW ERS HFA 13 n. F., der die Kriterien des wirtschaftlichen Eigentums aufzeigt.

Wie sind Vorführgeräte nach IFRS und HGB zu bilanzieren?

Lösung

Für die Frage der Zuordnung der Geräte zum Sachanlage- oder Vorratsvermögen ist grundsätzlich die Verwendungsabsicht des Unternehmens entscheidend. Insofern hat der Bilanzierende zunächst zu überprüfen, ob die Geräte ausschließlich als Vorführgeräte genutzt werden oder aber ob dem Kunden zusätzlich eine Kaufoption eingeräumt werden soll. Zudem ist denkbar, dass eine Nutzung ausschließlich in Form einer Kurzzeitmiete erfolgt.

1. Sachanlagen

Ist letzteres der Fall und werden die Geräte entgeltlich verliehen, ist IAS 17, „Leasing“, anzuwenden. Demnach ist stets die Frage zu beantworten, wer wirtschaftlicher Eigentümer der Geräte ist. Sofern eine kurzfristige Überlassung (im Verhältnis zur wirtschaftlichen Nutzungsdauer) vorliegt, ist regelmäßig anzunehmen, dass der Hersteller wirtschaftlicher Eigentümer bleibt und die Geräte somit bei ihm als Sachanlagen aktiviert werden.

Sofern die Nutzung ausschließlich als Vorführgerät erfolgt, richten sich Bilanzierung und Bewertung ebenfalls nach IAS 16. Eine spätere Verkaufsabsicht steht einem Ausweis als Sachanlagen bis zur tatsächlichen Verkaufsabsicht i. S. d. IFRS 5 oder eine

Lösung

Sofern der Hersteller wirtschaftlicher Eigentümer der Vorführgeräte bleibt, da ihm beispielsweise im Rahmen der kurzfristigen Überlassung (im Verhältnis zur wirtschaftlichen Nutzungsdauer) die wesentlichen Elemente des wirtschaftlichen Eigentums zuzurechnen sind (vgl. IDW ERS HFA 13 n. F., WPg Supplement 1/2007, S. 69 ff., Tz. 7), hat dieser die Vorführgeräte je nach deren Zweckbestimmung als Vermögensgegenstände des Sachanlagevermögens oder des Umlaufvermögens zu bilanzieren.

Da sich der Ausweis als Anlagevermögen oder als Umlauf-/Vorratsvermögen ausschließlich nach der Zweckbestimmung der Vorführgeräte bestimmt, ist die Verwendungsabsicht (reine zeitlich befristete Nutzungsüberlassung oder vereinbarte Kaufoption) entscheidend. Diese Frage muss der Bilanzierende beim erstmaligen Ansatz beantworten und fortlaufend überprüfen. Bei einer zeitlich befristeten Nutzungsüberlassung, bei der der Kunde nicht die Möglichkeit hat, dasselbe (Vorführ-)Gerät, sondern nur ein baugleiches anderes zu erwerben, dient das Vorführgerät ausschließlich der Absatzförderung und ist somit dem Anlagevermögen zuzurechnen.

Sachverhalt

IFRS

anderweitigen Abgang grundsätzlich nicht entgegen. Etwas anderes gilt, wenn es dem routinemäßigen Geschäftsablauf entspricht, die Geräte vor ihrem bestimmungsgemäßen Verkauf eine bestimmte Zeit zur Nutzung zu überlassen. In diesem Fall wäre nach Ablauf der Nutzungsüberlassung eine Umgliederung von den Sachanlagen in das Vorratsvermögen (IAS 2) vorzunehmen (vgl. IAS 16.68A).

2. Vorräte

Werden dem Kunden die Geräte hingegen zu Testzwecken unentgeltlich zur Verfügung gestellt, in der Erwartung, dass der Kunde von der Möglichkeit zum Kauf desselben Geräts Gebrauch macht, sollten der Ausweis und die Bewertung grundsätzlich nach den für Vorräte geltenden Bilanzierungsvorschriften erfolgen.

HGB

Ist hingegen auch die Möglichkeit gegeben, dass der Nutzer dasselbe Vorführgerät ohne Weiteres erwirbt, erscheinen ein Ausweis und eine entsprechende Bewertung im Vorratsvermögen sachgerecht.

B Leihweise überlassene Instrumente

Sachverhalt

Im Bereich Medizintechnik ist es üblich, dass Krankenhäusern (im Folgenden „Kunden“) von den Implantatherstellern Instrumente oder Instrumentensets unentgeltlich zur Verfügung gestellt werden, um den Absatz von Implantaten zu fördern. Das rechtliche Eigentum hieran verbleibt in der Regel beim Hersteller. Der Kunde hat eine Rückgabepflicht bzw. der Hersteller behält einen Herausgabeanspruch.

Spätestens nach Ablauf der wirtschaftlichen Nutzungsdauer werden die Instrumente dem Hersteller zurückgegeben und durch neue ersetzt.

Die Instrumente werden benötigt, um die Implantate des jeweiligen Herstellers bei einer Operation einzusetzen.

IFRS

Relevante Regelungen

Nach IFRS erfolgt die bilanzielle Zuordnung der Vermögenswerte nach dem wirtschaftlichen Eigentum (IFRS Framework 57). Diesbezüglich kommt es darauf an, wem die überwiegenden Risiken und Chancen aus dem Vermögenswert entsprechend einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise zuzurechnen sind.

Gemäß IAS 2 sind Vermögenswerte, die zum Verkauf im Rahmen des normalen Geschäftsgangs gehalten werden, dem Vorratsvermögen zuzurechnen. Materielle Vermögenswerte, die (a) für Zwecke der Herstellung oder der Lieferung von Gütern und Dienstleistungen, zur Vermietung an Dritte oder für Verwaltungszwecke gehalten werden und (b) erwartungsgemäß länger als eine Periode genutzt werden, sind hingegen den Sachanlagen gemäß IAS 16 zuzuordnen.

HGB

Relevante Regelungen

Vermögensgegenstände sind im Zweifel vom wirtschaftlichen Eigentümer zu bilanzieren (§ 246 Abs. 1 Satz 2 HGB). Eine zusätzliche Auslegungshilfe bietet hierzu IDW ERS HFA 13 n. F., der die Kriterien des wirtschaftlichen Eigentums aufzeigt. Wirtschaftlicher Eigentümer ist danach, wer die tatsächliche Sachherrschaft über einen Vermögensgegenstand derart ausüben kann, dass andere dauerhaft von der Einwirkung ausgeschlossen sind. Daneben stehen dem wirtschaftlichen Eigentümer dauerhaft Besitz, Gefahr, Nutzungen und Lasten aus dem Vermögensgegenstand zu. Das heißt, er hat das Verwertungsrecht durch eigene Nutzung oder Veräußerung des Vermögensgegenstands sowie die Chancen auf Wertsteigerungen bzw. das Risiko des zufälligen Untergangs bzw. der Wertminderung. Entscheidend ist jeweils das Gesamtbild der Verhältnisse.

Nach § 247 Abs. 2 HGB sind beim Anlagevermögen nur die Gegenstände auszuweisen, die bestimmt sind, dauernd dem Geschäftsbetrieb zu dienen. Die Zugangs- und Folgebewertung für Vermögensgegenstände des Anlage- und Umlaufvermögens sind in § 253 Abs. 1 Satz 1 i. V. m. Abs. 3 bis 5 HGB geregelt.

Wem sind die leihweise überlassenen Instrumente wirtschaftlich zuzurechnen und welche Folgen ergeben sich daraus für die Bilanzierung beim Hersteller nach IFRS und HGB?

Lösung

Die mit dem Eigentum verbundenen Chancen resultieren im Wesentlichen aus der Nutzungsmöglichkeit sowie aus möglichen Wertsteigerungen. Risiken betreffen eventuelle Wertminderungen einschließlich der Gefahr des zufälligen Untergangs sowie mögliche Einschränkungen der Nutzungs- und Verwertungsmöglichkeit. Die Kriterien sind bei der Prüfung der wirtschaftlichen Zurechnung sachgerecht zu gewichten. Dabei steht der wirtschaftliche Gehalt im Vordergrund (*substance over form*). Die Zurechnung des wirtschaftlichen Eigentums ist für den jeweiligen Einzelfall zu prüfen.

Lösung

Im Fall der leihweisen Gebrauchsüberlassung erwirbt der Kunde unentgeltlich das Recht zur bestimmungsgemäßen Nutzung der Leihsache.

Anhand der dargestellten Kriterien zum wirtschaftlichen Eigentum ist für den jeweiligen Einzelfall zu prüfen, wem das wirtschaftliche Eigentum zuzurechnen ist. Entscheidend ist dabei jeweils das Gesamtbild der Verhältnisse.

Wirtschaftliche Zurechnung beim Hersteller/Lieferanten

1. Sachanlagen
Liegen die überwiegenden Risiken und Chancen aus den Instrumenten weiterhin beim Hersteller, sind die Instrumente nach IFRS weiterhin beim Hersteller unter den

Wirtschaftliche Zurechnung beim Hersteller/Lieferanten

1. Sachanlagen
Sofern der Hersteller/Lieferant einen Herausgabeanspruch zurückbehält und diesen üblicherweise vor dem Ablauf der wirtschaftlichen Nutzungsdauer des Instruments

Sachverhalt

IFRS

Sachanlagen auszuweisen und dementsprechend nach den Regelungen des IAS 16 bzw. IAS 36 zu bilanzieren. Der erstmalige Ansatz erfolgt jeweils zu Anschaffungs- oder Herstellungskosten. Da die Nutzung der Vermögenswerte zeitlich begrenzt ist, sind sie planmäßig über die wirtschaftliche Nutzungsdauer und gegebenenfalls außerplanmäßig auf den niedrigeren erzielbaren Betrag nach den Regelungen des IAS 36 abzuschreiben.

HGB

ausübt und das Instrument im Anschluss zum Beispiel durch Weiterveräußerung verwertet, liegen die Chancen und Risiken aus Wertänderungen sowie das Verwertungsrecht durch Veräußerung beim Hersteller/Lieferanten. Kommt diesen Elementen des wirtschaftlichen Eigentums eine relativ hohe Bedeutung zu, weil zum Beispiel der Erstkunde die Instrumente nur für eine im Vergleich zur wirtschaftlichen Nutzungsdauer kurze Zeit genutzt hat, ist nach dem Gesamtbild der Verhältnisse dem Hersteller/Lieferanten das wirtschaftliche Eigentum an den Instrumenten zuzurechnen. In diesen Fällen sind die Vermögensgegenstände weiterhin beim Hersteller/Lieferanten zu bilanzieren.

Da die Vermögensgegenstände in diesem Fall dazu bestimmt sind, dem Geschäftsbetrieb dauerhaft zu dienen (§ 247 Abs. 2 HGB), sind sie dem Anlagevermögen zuzuordnen („andere Anlagen, Betriebs- und Geschäftsausstattung“).

Die Vermögensgegenstände sind beim erstmaligen Ansatz mit den jeweiligen Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen und über deren wirtschaftliche Nutzungsdauer planmäßig abzuschreiben. Bei dauernder Wertminderung sind die Vermögensgegenstände auf den niedrigeren beizulegenden Wert abzuwerten.

Wirtschaftliche Zurechnung beim Krankenhaus/Kunden**1. Vorräte**

Liegen die überwiegenden Chancen und Risiken im Rahmen der Nutzungsüberlassung beim Kunden, liegt insofern ein Abgang des Vermögenswerts vor.

Die Instrumente sind dann bereits im Rahmen der Herstellung bzw. bei Anschaffung bei den Vorräten und nach den Regelungen des IAS 2 zu bilanzieren. Die Folgebewertung erfolgt zu fortgeführten Anschaffungs- und Herstellungskosten bzw. dem niedrigeren Nettoveräußerungspreis (als unselbstständiger Teil eines Mehrkomponentengeschäfts), der nach IFRS ausschließlich absatzseitig abzuleiten ist.

Mit Beginn der Nutzungsüberlassung wird eine entsprechende Bestandsveränderung bzw. ein Materialaufwand zu erfassen sein. Dem stehen bei der Nutzungsüberlassung

Wirtschaftliche Zurechnung beim Krankenhaus/Kunden**1. Vorräte**

Sofern die Instrumente jedoch regelmäßig erst nach Ablauf der wirtschaftlichen Nutzungsdauer zurückgegeben werden, wiegt das Verwertungsrecht durch Veräußerung deutlich schwächer als das Recht auf die laufende Nutzung der Instrumente, da die Abnutzung des Vermögensgegenstands im Zeitpunkt der Rückgabe relativ weit fortgeschritten ist. In diesem Fall sind angesichts des relativ geringen Restwerts Chancen und Risiken aus Wertänderungen eher unbedeutend. Dagegen kommt dem Recht auf Nutzung der Instrumente eine relativ hohe Bedeutung zu, sodass nach dem Gesamtbild der Verhältnisse das wirtschaftliche Eigentum an den Instrumenten dem Kunden zuzurechnen ist.

In diesem Fall kommt es zu einem Abgang der Vermögensgegenstände beim Hersteller/

Sachverhalt

IFRS

keine separaten Veräußerungserlöse gegenüber. Die Instrumente sind Teil eines sogenannten Mehrkomponentengeschäfts, Implantat und Instrument sind Komplementärprodukte.

HGB

Lieferanten mit Beginn der leihweisen Gebrauchsüberlassung. Da die Instrumente im Rahmen des gewöhnlichen Geschäftsverkehrs des Herstellers/Lieferanten „veräußert“ werden, ist eine Zuordnung der Instrumente beim Hersteller/Lieferanten bis zu deren Veräußerung unter den Vorräten („Waren“ oder „fertige Erzeugnisse“) sachgerecht. Da dem Abgang keine Veräußerungserlöse gegenüberstehen, ist jeweils ein Abgangsverlust in Höhe des Buchwerts der Instrumente als sonstiger betrieblicher Aufwand (Vertriebskosten) zu erfassen.

Die Vermögensgegenstände sind im handelsrechtlichen Jahresabschluss des Herstellers bis zum Beginn der Nutzungsüberlassung an den Kunden mit den jeweiligen Anschaffungs- oder Herstellungskosten im Vorratsvermögen anzusetzen. Dabei kommt eine planmäßige Abschreibung nicht in Betracht. Vielmehr sind die Vermögensgegenstände gegebenenfalls auf ihren niedrigeren beizulegenden Zeitwert (in der Regel niedrigerer Marktpreis) abzuwerten. Dabei kommt trotz der Absicht der unentgeltlichen Abgabe der Instrumente ein Wertansatz lediglich mit dem Erinnerungswert regelmäßig nicht infrage.

C Umsatzrealisierung – Allgemein

Bill-and-hold

Sachverhalt	IFRS	HGB
<p>Ein Kunde schließt mit Unternehmen A, einem Medizingerätehersteller, einen Kaufvertrag über die Lieferung eines Standardmedizingeräts, das beim Kunden eingebaut werden muss. Der Einbau wird durch den Kunden selbst erfolgen. Unternehmen A hat den Auftrag bis zum 31. Dezember 2010 erhalten und bearbeitet. Der Kunde hat jedoch Unternehmen A darüber informiert, dass die bis zum 31. Dezember 2010 geplante Lieferung verschoben werden soll und das Medizingerät bei Unternehmen A bis zur Lieferung getrennt vom Vorratsbestand des Unternehmens A gelagert werden soll, da sich die Vorbereitung des Aufstellungsorts für das Gerät beim Kunden verzögert habe und der Einbau deshalb noch nicht erfolgen könne. Der Kunde hat das Medizingerät zum 31. Dezember 2010 versichert und möchte, dass es am 25. Januar 2011 nach Fertigstellung des Aufstellungsorts geliefert wird.</p>	<p>Relevante Regelungen</p> <p>Gemäß IAS 18.14 sind Umsatzerlöse aus dem Verkauf von Gütern zu erfassen, wenn die folgenden Kriterien erfüllt sind:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Die maßgeblichen Risiken und Chancen, die mit dem Eigentum der verkauften Ware verbunden sind, wurden auf den Käufer übertragen. • Dem Verkäufer verbleiben weder ein weiter bestehendes Verfügungsrecht, wie es gewöhnlich mit dem Eigentum verbunden ist, noch eine wirksame Verfügungsmacht über die verkaufte Ware. • Die Höhe der Erlöse kann verlässlich bestimmt werden. • Es ist hinreichend wahrscheinlich, dass dem Unternehmen der wirtschaftliche Nutzen aus dem Verkauf zufließen wird. • Die im Zusammenhang mit dem Verkauf angefallenen oder noch anfallenden Kosten können verlässlich bestimmt werden. 	<p>Relevante Regelungen</p> <p>Handelsrechtlich gelten Umsatzerlöse grundsätzlich bei Übergabe der Ware an den Käufer sowie Übergang der Gefahren und Lasten auf diesen als realisiert (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 2. Halbsatz HGB). Dies bedeutet, dass mit der Preis- und Sachgefahr das wirtschaftliche Eigentum bis zum Abschlussstichtag nach § 246 Abs. 1 Satz 2 HGB auf den Käufer übergegangen sein muss (IDW ERS HFA 13 n. F.). Dieser Zeitpunkt wird in der Regel durch die im Einzelfall vereinbarten Lieferbedingungen (z. B. Incoterms) bestimmt.</p>
<p>Unternehmen A realisiert Umsätze aus ähnlichen Kaufverträgen üblicherweise nach Lieferung der Güter, sofern alle übrigen Kriterien zur Umsatzrealisierung erfüllt sind.</p>	<p>Die Erfüllung dieser Kriterien verlangt normalerweise auch die tatsächliche Lieferung der Güter an den Kunden.</p> <p>Bill-and-hold-Transaktionen liegen dagegen vor, wenn der Kunde das Eigentum an den Gütern zwar schon erhält, aber verlangt, dass die Ware noch so lange beim Verkäufer lagert, bis der Käufer die Lieferung abrufen oder abholt.</p>	<p>Bei Bill-and-hold-Transaktionen handelt es sich um veräußerte Waren, die am Bilanzstichtag noch nicht ausgeliefert sind, aber auf Gefahr des Käufers lagern. Fraglich ist also, ob bei Bill-and-hold-Transaktionen die Preisgefahr bereits vom Verkäufer auf den Käufer übergegangen ist und inwieweit der Verbleib der Waren im tatsächlichen Herrschaftsbereich des Verkäufers einen Hinderungsgrund zur Umsatzrealisierung darstellt. Der Übergang der Preisgefahr ist auch ohne physische Lieferung denkbar, zum Beispiel durch Annahmeverzug oder auch Besitzkonstitut, bei dem der Verkäufer dem Käufer mittelbaren Besitz gewährt. Somit kann die Umsatzrealisierung in diesen Fällen zwar nicht am Kriterium des Gefahrenübergangs, dafür aber am noch nicht erfolgten Übergang des wirtschaftlichen Eigentums scheitern. Eine Umsatzrealisierung kommt daher erst dann in Betracht, wenn sowohl die Preisgefahr als auch das Risiko des zufälligen Untergangs auf den Erwerber übergegangen sind.</p>
	<p>Anhang (1) von IAS 18 zählt deshalb Kriterien auf, die erfüllt sein müssen, um Umsatzerlöse bereits zu vereinnahmen, ohne dass eine physische Lieferung bereits stattgefunden hat:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Der Käufer erwirbt das Eigentum an der Kaufsache und akzeptiert die Rechnungsstellung. • Es ist wahrscheinlich, dass eine Lieferung erfolgen wird. • Die Ware ist verfügbar, kenntlich gemacht und steht zur Lieferung bereit (eine bloße Absicht des Verkäufers, die Waren noch zu beschaffen oder herzustellen, ist nicht hinreichend zur Erfüllung dieses Kriteriums). • Der Käufer bestätigt explizit die verzögerten Lieferbedingungen. • Die üblichen Zahlungsbedingungen sind gültig. 	
	<p>Diese Bedingungen müssen zusätzlich zu den allgemeinen Voraussetzungen für den Zeitpunkt der Umsatzrealisierung erfüllt sein.</p>	

Sachverhalt	IFRS	HGB
<p>Wann sind die Umsatzerlöse von Unternehmen A aus dieser Transaktion nach IFRS und HGB zu vereinnahmen?</p>	<p>Lösung</p> <p>Umsatzerlöse werden in der Regel nicht vor Auslieferung der entsprechenden Produkte vereinnahmt. Davon abweichend kann Unternehmen A jedoch die Umsatzerlöse aus dem Verkauf des Medizingeräts bereits zum 31. Dezember 2010 vereinnahmen, da alle Voraussetzungen zur Umsatzrealisierung in den Fällen, in denen die Warenlieferung noch nicht stattgefunden hat, erfüllt sind:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Der Kunde hat das Eigentum an der Ware übernommen und die Rechnungsstellung akzeptiert. • Es ist wahrscheinlich, dass die Lieferung (am 25. Januar 2011) erfolgen wird. • Das bestellte Medizingerät wurde zum 31. Dezember 2010 vom Vorratsbestand von Unternehmen A ausgesondert, ist vollständig vorhanden und zur Auslieferung bereit. • Der Kunde hat ausdrücklich verlangt, dass das Medizingerät erst nach dem 31. Dezember 2010 ausgeliefert wird. <p>Zusätzlich muss der Verkäufer keine weiteren Verpflichtungen in Hinsicht auf den Kauf des Medizingeräts erbringen. Da alle Kriterien für Bill-and-hold-Transaktionen erfüllt sind, wird die Transaktion zum 31. Dezember 2010 als Verkauf bilanziert.</p> <p>Unternehmen A wirkt zum 31. Dezember 2010 als Verwahrer des Medizingeräts und lagert das Gerät bis zum vereinbarten Lieferdatum. Dadurch beinhaltet diese Komponente zusätzlich Lagerleistungen. Unternehmen A hat deshalb zu beurteilen, ob diese zusätzliche Leistung in Übereinstimmung mit IAS 18.13 als separate Komponente zu behandeln ist, um gegebenenfalls den auf die Lagerleistung entfallenden Anteil am Gesamtkaufpreis zu ermitteln und über die Lagerhaltungsdauer zu vereinnahmen.</p>	<p>Lösung</p> <p>Der Kunde hat die Ware zum 31. Dezember 2010 bestellt und diese ist bereits fertig produziert und zur Auslieferung bereit. Sie befindet sich jedoch zum 31. Dezember 2010 noch im Lager des Verkäufers, da die Lieferung auf Wunsch des Kunden erst am 25. Januar 2011 erfolgen soll. Damit hat bis zum Abschlussstichtag eine physische Übergabe der Ware vom Verkäufer an den Käufer nicht stattgefunden. Das Gerät wurde jedoch vom Verkäufer ausgesondert und getrennt vom Vorratsbestand des Unternehmens A gelagert. Dadurch hat der Käufer Zugriff auf das Medizingerät. Dass der Käufer das Gerät hat versichern lassen, deutet darauf hin, dass vereinbarungsgemäß die Preisgefahr und das Risiko des zufälligen Untergangs auf den Käufer übergegangen sind. Unter diesen Voraussetzungen ist das wirtschaftliche Eigentum vom Verkäufer auf den Käufer übergegangen und eine Umsatzrealisierung vorzunehmen.</p>

D Umsatzrealisierung – Allgemein

Rückgaberecht

Sachverhalt

Unternehmen A verkauft medizinische Geräte und die dazugehörige Teststreifen über ein Netzwerk von Großhändlern. Die Teststreifen sind ab Produktionszeitpunkt 18 Monate haltbar. Großhändler können diese über einen Zeitraum von sechs Monaten vor Ablauf der Haltbarkeit bis sechs Monate nach Ablauf der Haltbarkeit zurückgeben, unabhängig davon, wann sie die Ware gekauft haben. Der Verkauf der Teststreifen hat dabei für Unternehmen A den Charakter eines Massengeschäfts. Unternehmen A hat medizinische Geräte und die dazugehörigen Teststreifen in den letzten zwei Jahren verkauft. Dabei wurden bis zum 31. Dezember 2010 3% der Teststreifen zurückgegeben.

Am 31. Dezember 2010 liefert Unternehmen A zwei Medizingeräte und 500 Teststreifen an Großhändler Z zu einem Preis von 500 GE je Gerät und 1 GE je Teststreifen, insgesamt zu einem Kaufpreis von 1.500 GE.

IFRS

Relevante Regelungen

Rückgaberecht bedeutet, dass der Kunde das Recht hat, die gekaufte Ware zurückzugeben, und ihm vom Verkäufer der Kaufpreis erstattet bzw. die Kaufpreiszahlung erlassen wird. Ein Rückgaberecht kann sowohl ausdrücklich als auch implizit eingeräumt werden oder auf gesetzlichen Vorschriften beruhen. IAS 18.14-18.19 konkretisiert, wann Umsatzerlöse bei Einräumung eines Rückgaberechts zu vereinnahmen sind:

- Der Verkäufer hat die maßgeblichen Eigentumsrisiken und -chancen übertragen.
- Der Verkäufer kann die zukünftigen Rücknahmen verlässlich schätzen.
- Diese Schätzung beruht auf früheren Erfahrungen sowie anderen Einflussfaktoren.

Sind diese Bedingungen kumulativ erfüllt, werden die Forderungen zum Nennbetrag aktiviert, wobei der noch nicht realisierte Umsatz zu neutralisieren ist. Die Höhe der Rückstellung hat sich dabei nach den aus einer Rückgabe voraussichtlich entstehenden Kosten (anteilige Rückerstattung des Kaufpreises zuzüglich etwaiger zusätzlicher Rücknahmekosten und abzüglich des Werts der zurückzuerhaltenden Ware) zu bemessen.

Sofern jedoch Unsicherheit hinsichtlich der Höhe der zukünftigen Rücknahmen besteht, können Umsatzerlöse erst dann vereinnahmt werden, sobald der Verkäufer die zukünftigen Rücknahmen verlässlich schätzen kann oder der Rückgabezeitraum, abgelaufen ist (IAS 18.17).

HGB

Relevante Regelungen

Umsatzerlöse aus Warenlieferungen werden grundsätzlich erst dann realisiert (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 2. Halbsatz HGB), wenn der Verkäufer die verkaufte Sache übergeben hat und die Gefahren und Risiken an den Käufer übergegangen sind, dieser also die Preis- und Sachgefahr trägt und damit bis zum Abschlussstichtag nach § 246 Abs. 1 Satz 2 HGB das wirtschaftliche Eigentum an der Ware erhalten hat.

Bei einem Verkauf mit Rückgaberecht hat der Käufer das Recht, die erworbene Ware zurückzugeben und dafür eine Erstattung des Kaufpreises zu erhalten. Bei Lieferung der Ware steht deshalb durch die Ungewissheit der möglichen Rückgabe der Ware noch nicht fest, ob der mit der Lieferung entstehende Umsatz und Gewinn endgültig vereinnahmt werden können. Der Gewinn ist damit noch nicht quasisicher, grundsätzlich ist damit eine Gewinnrealisierung handelsrechtlich nicht zulässig (vgl. ADS, 6. Aufl., § 252 HGB, Tz. 82).

Abweichend davon ist jedoch bei Massengeschäften eine teilweise Umsatzrealisierung dann zulässig, wenn folgende Voraussetzungen erfüllt sind:

- Der Verkäufer hat den Vermögensgegenstand ausgeliefert, der Anspruch auf die Gegenleistung ist entstanden und die Preisgefahr ist auf den Käufer übergegangen.
- Der Verkäufer hat allenfalls noch unwesentliche Nebenleistungen zu erbringen (z. B. übliche Gewährleistung).
- Der Verkäufer kann den Umfang der zukünftigen Rücknahmen verlässlich schätzen.

Sofern diese Bedingungen kumulativ erfüllt sind, werden Forderungen aus diesen Massengeschäften zum Nennbetrag aktiviert, wobei der noch nicht realisierte Gewinn durch Ansatz einer Rückstellung zu neutralisieren ist.

Wenn diese Bedingungen jedoch nicht erfüllt sind, ist die Ware trotz erfolgter Lieferung weiterhin beim Veräußerer anzusetzen. Für voraussichtlich anfallende Rücknahmekosten und Wertminderungen infolge Beschädigung zurückzunehmender Ware ist gegebenenfalls eine Rückstellung zu bilden.

Sachverhalt

31. Dezember 2010 den gesamten Kaufpreis von 1.500 GE nach IFRS und HGB vereinnahmen?

IFRS**Lösung**

Nein, Unternehmen A kann zum 31. Dezember 2010 nicht den gesamten Kaufpreis von 1.500 GE vereinnahmen. Unternehmen A hat vielmehr detailliert zu beurteilen und zu analysieren, welcher Umsatzanteil zum 31. Dezember 2010 vereinnahmt werden darf. Dazu hat das Unternehmen zunächst zu beurteilen, ob es ausreichend Informationen und Kenntnisse für eine verlässliche Schätzung über die voraussichtlich umzutauschenden Waren hat. Dafür muss A zunächst Informationen über das Volumen an Rücklieferungen, zurückgegebenen Warenmustern, Waren im Absatzkanal oder auch weiteren neuen Produkten von A oder Wettbewerbern, die Auswirkungen auf mögliche Rücklieferungen haben könnten, analysieren und auswerten. Sofern Unternehmen A nicht in der Lage ist, diese Rücknahmen zuverlässig zu schätzen, sind die auf noch zurücklieferbare Waren entfallenden Umsätze abzugrenzen, bis eine verlässliche Schätzung möglich oder die Rückgabeperiode abgelaufen ist. Wenn Unternehmen A alle Voraussetzungen des IAS 18.17 (siehe oben) erfüllt, inklusive der Fähigkeit einer zuverlässigen Schätzung über mögliche Produktrückgaben, hat es die zum 31. Dezember 2010 vereinnahmten Umsatzerlöse um die erwarteten Produktrückgaben zu verringern. Beispiel: Wenn Unternehmen A schätzt, dass 3 % der Teststreifen zurückgegeben werden, würde es zum 31. Dezember 2010 Umsatzerlöse von 1.485 GE vereinnahmen.

HGB**Lösung**

Nein, Unternehmen A darf zum 31. Dezember 2010 nicht den gesamten Kaufpreis von 1.500 GE vereinnahmen. Unternehmen A hat vielmehr zu beurteilen, welcher Umsatzanteil zum 31. Dezember 2010 vereinnahmt werden darf. Dazu hat das Unternehmen zunächst zu beurteilen, ob ausreichende Informationen für eine verlässliche Schätzung der voraussichtlich zurückzunehmenden Waren vorliegen. Dafür muss A zunächst Informationen beispielsweise über das Volumen bisheriger Rücklieferungen, zurückgegebener Warenmuster, abgesetzter Waren oder sonstiger Faktoren, die Auswirkungen auf mögliche Rücklieferungen haben könnten, erheben.

Wenn Unternehmen A alle zuvor angeführten Voraussetzungen erfüllt, inklusive einer zuverlässigen Schätzung der möglichen Produktrückgaben, hat Unternehmen A die zum 31. Dezember 2010 vereinnahmten Umsatzerlöse um die Beträge der erwarteten Produktrückgaben zu verringern.

Beispiel: Wenn Unternehmen A schätzt, dass 3 % der Teststreifen zurückgegeben werden, würde es zum 31. Dezember 2010 Umsatzerlöse von 1.485 GE vereinnahmen. Sofern Unternehmen A jedoch die oben angeführten Voraussetzungen nicht erfüllt, kann es handelsrechtlich lediglich den Kaufpreis für die beiden Medizingeräte von jeweils 500 GE vereinnahmen. Die 500 Teststreifen sind weiterhin zu ihren Herstellungskosten anzusetzen.

E Umsatzrealisierung – Mehrkomponentenverträge

Mehrkomponentengeschäfte, die eine Leasingvereinbarung und weitere Produkte enthalten

Sachverhalt	IFRS	HGB
<p>Unternehmen A verleast Betriebs- und Geschäftsausstattung an Unternehmen B für fünf Jahre. Unternehmen A bietet für einen Gesamtpreis zusätzlich Schulungen und Ersatzteile zu der Betriebs- und Geschäftsausstattung an.</p>	<p>Relevante Regelungen</p> <p>In diesem Mehrkomponentengeschäft ist der Leasinganteil nach IAS 17, „Leasingverhältnisse“, zu bilanzieren, während die weiteren Geschäftsbestandteile kein Leasinggeschäft darstellen.</p> <p>IAS 18.13, „Umsatzrealisierung“, und IFRIC 4, „Feststellung, ob eine Vereinbarung ein Leasingverhältnis enthält“, enthalten Regelungen zur Aufteilung des Leasingentgelts für die weiteren Leistungen, wenn eine Vereinbarung ein Leasinggeschäft darstellt oder beinhaltet.</p>	<p>Relevante Regelungen</p> <p>In § 252 Abs. 1 Nr. 4 2. Halbsatz HGB ist das Realisationsprinzip geregelt. Der nicht verabschiedete E-DRS 17.41 ff. (2002) enthält Regelungen zur Bestimmung der Bestandteile eines Mehrkomponentenvertrags und der Aufteilung des Entgelts auf die einzelnen Vertragsbestandteile (vgl. auch Beck Bil-Komm., 7. Aufl., § 252 Anm. 44).</p>
<p>Soll die Vereinbarung nach IFRS und HGB bilanziell als Einheit behandelt werden?</p>	<p>Lösung</p> <p>Die Vereinbarung ist nicht als Einheit zu bilanzieren, weil es notwendig ist, die Ansatzkriterien auf die einzelnen Vertragsbestandteile der Leasingvereinbarung aufzuteilen, um dem wirtschaftlichen Gehalt der Transaktion gerecht zu werden.</p> <p>Gemäß der Mehrkomponentenregelung nach IFRIC 4.13 ist das Entgelt aus der Vereinbarung zunächst auf Basis der relativen beizulegenden Zeitwerte in einen Anteil für die geleaste Betriebs- und Geschäftsausstattung und einen Anteil für die weiteren Leistungen zu trennen. Anschließend wendet Unternehmen A (1) IAS 17 auf den Leasinganteil und (2) IAS 18 auf die weiteren Vertragsbestandteile an. Letztere sind erneut nach IAS 18.13 in den Verkauf von Gütern und die Erbringung von Dienstleistungen zu trennen.</p> <p>Ist eine verlässliche Aufteilung des Gesamtpreises nicht möglich, ist das Mehrkomponentengeschäft insgesamt nach den Leasingregeln des IAS 17 (und IFRIC 4.15) zu bilanzieren. Im Falle eines Operating-Leasingverhältnisses sind die Mindestleasingzahlungen im Anhang getrennt anzugeben und ist zu erklären, dass diese auch Zahlungen für nicht zum Leasingverhältnis gehörende Bestandteile der Vereinbarung enthalten.</p>	<p>Lösung</p> <p>Nach E-DRS 17.41 (2002) sind Erlöse aus Mehrkomponentengeschäften für die vereinbarten Einzelleistungen gesondert zu erfassen, wenn der beizulegende Zeitwert der jeweiligen Einzelleistungen verlässlich bestimmbar und die Einzelleistungen unabhängig voneinander in vergleichbarem Umfang bezogen oder genutzt werden können. Der beizulegende Zeitwert ist verlässlich bestimmbar, wenn Marktwerte für die Einzel-/Teilleistungen existieren oder eine verlässliche Bestimmung auf der Grundlage nachvollziehbar ermittelter Preise (z. B. Listenpreise) möglich ist (vgl. E-DRS 17.42).</p> <p>Liegen hinreichend objektive Hinweise auf die beizulegenden Zeitwerte vor, ist der Erlös gesondert je Teilleistung zu realisieren. Für die Bewertung der Erlöse ist der Gesamtpreis im Verhältnis der beizulegenden Zeitwerte der Teilleistungen aufzuteilen.</p> <p>Für den Fall, dass keine hinreichend objektiven Hinweise auf den beizulegenden Zeitwert vorliegen, ist der gesamte Erlös aus dem Mehrkomponentengeschäft erst zu erfassen, wenn sämtliche Einzelleistungen vollständig erbracht sind; eine Ausnahme gilt für unwesentliche Nebenleistungen wie übliche Garantien, die der Umsatz- bzw. Gewinnrealisierung nicht entgegenstehen.</p>

F Umsatzrealisierung – Mehrkomponentenverträge

Nachweis über den Wert einzelner Vertragsbestandteile

Sachverhalt

Unternehmen A, das medizinische Geräte herstellt, produziert und vermarktet ein chirurgisches Instrument. Unternehmen A verkauft auch Teile (disposable tips), die in Verbindung mit dem chirurgischen Instrument (Gerät) verwendet werden. Im Laufe des Jahres hat Unternehmen A einen Vertrag mit Unternehmen B über ein chirurgisches Instrument und 100 Teile (disposable tips) geschlossen. Beides wird vor Ende des Jahres geliefert. Im Rahmen des Vertrags verpflichtet sich Unternehmen A, im nächsten Geschäftsjahr 40 Stunden Training für Chirurgen anzubieten. Dies ist nicht erforderlich, um die Funktionalität des chirurgischen Instruments sicherzustellen. 300 GE sind der vereinbarte Gesamtpreis. Unternehmen A hat die beizulegenden Zeitwerte des chirurgischen Instruments, der 100 Teile (disposable tips) und der 40 Stunden Training mit 250 GE, 50 GE und 100 GE ermittelt.

Wie beeinflusst die Verpflichtung zur Erbringung mehrerer Leistungen die Umsatzrealisierung nach IFRS und HGB?

IFRS

Relevante Regelungen

Wenn eine Transaktion mehrere identifizierbare Bestandteile hat, schreibt IAS 18 vor, dass die Ansatzkriterien auf jede Komponente einzeln anzuwenden sind, um den wirtschaftlichen Gehalt des Geschäftsvorfalles zutreffend abzubilden (IAS 18.13).

IAS 18 schreibt keine explizite Aufteilungsmethode für Mehrkomponentenverträge vor, allerdings ist das übergeordnete Ziel, den Betrag zu bestimmen, den der Kunde für jede Komponente zahlt. Dies erfolgt durch Rückgriff auf die Erfahrung aus ähnlichen Transaktionen mit anderen Kunden. Verteilungsmaßstab ist dabei der beizulegende Zeitwert (IFRIC 13 BC13). Die Methode, die für die Aufteilung angewendet wird, bleibt dem Management überlassen. Wenn es einen objektiven und zuverlässigen Maßstab für den beizulegenden Zeitwert aller Komponenten gibt, die Bestandteil des Vertrags sind, so sollte dieser für die Zuordnung der beizulegenden Zeitwerte herangezogen werden. Das Verfahren soll grundsätzlich sicherstellen, dass jede Begünstigung (Rabatte) in angemessener Höhe auf die einzelnen Komponenten aufgeteilt wird.

Lösung

Unternehmen A muss prüfen, ob die gelieferten Waren (das chirurgische Instrument), die Teile (disposable tips) und die Weiterbildung in identifizierbare Komponenten aufgeteilt werden können. Nach IFRS muss die Transaktion aus Sicht des Kunden und nicht aus Sicht des Verkäufers beurteilt werden, das heißt aus der Perspektive von Unternehmen B. Wenn Unternehmen B den Kauf der drei Leistungen wie ein Produkt betrachtet, ist es wahrscheinlich, dass die Ansatzkriterien auf die Transaktion als Ganzes angewendet werden können. Umgekehrt, wenn Unternehmen B die Komponenten als getrennte Transaktionen sieht, sind die Umsatzrealisierungskriterien auf jede einzelne Komponente getrennt anzuwenden.

Wenn Unternehmen A die verschiedenen Komponenten getrennt voneinander verkauft hat (oder dies in der Vergangenheit getan hat), ist dies ein starkes Indiz dafür, dass eine Trennung für die Zwecke der Umsatzrealisierung notwendig ist. Darüber hinaus ist die Weiterbildungskomponente nicht

HGB

Relevante Regelungen

Das HGB enthält keine spezifischen Vorschriften zur Umsatzrealisierung bei Mehrkomponentengeschäften. Daher ist die Umsatzrealisierung bei diesen Geschäften nach allgemeinen Kriterien (vgl. E-DRS 17.41 ff. [2002]) zu beurteilen.

Umsätze (§ 277 Abs. 1 HGB) dürfen nur erfasst werden, wenn sie am Stichtag realisiert worden sind. (Realisationsprinzip – § 252 Abs. 1 Nr. 4 2. Halbsatz HGB).

Umsätze aus der Lieferung von Waren sind realisiert, wenn der Verkäufer die Waren übergeben hat, die Chancen und Risiken auf den Käufer übergegangen sind und der Verkäufer Anspruch auf die Gegenleistung hat (vgl. ADS, 6. Aufl., § 252 HGB, Tz. 82). Die Umsätze aus Dienstleistungen sind in dem Zeitpunkt realisiert, in dem die Leistung erbracht und der Anspruch des Verkäufers auf die Gegenleistung entstanden ist (vgl. ADS, 6. Aufl., § 252 HGB, Tz. 82).

Lösung

Unternehmen A muss prüfen, ob die Einnahmen aus dem Verkauf von Waren und Dienstleistungen am Bilanzstichtag realisiert sind. Da das chirurgische Instrument sowie die Teile (disposable tips) am Bilanzstichtag geliefert worden sind, sind die Umsätze für diese beiden Komponenten realisiert.

Die auf die Schulungsleistungen entfallenden Einnahmen sind zum Bilanzstichtag insoweit nicht realisiert, als sie erst nach dem Bilanzstichtag erbracht werden. Die (anteilige) Umsatzrealisierung ergibt sich aus der Anzahl der im abgelaufenen Geschäftsjahr erbrachten Weiterbildungsstunden, in Relation zu den insgesamt vereinbarten 40 Stunden.

Gemäß HGB ist eine Aufteilung des Kaufpreises von 300 GE im Verhältnis der beizulegenden Zeitwerte der drei Komponenten vorzunehmen (vgl. E-DRS 17.41 ff. [2002]; Beck Bil-Komm., 7. Aufl., § 252 Anm. 44).

Sachverhalt	IFRS	HGB
	<p>unbedingt notwendig, um zu wissen, wie das chirurgische Instrument und die Teile (disposable tips) benutzt werden können.</p> <p>Wenn Unternehmen B die einzelnen Leistungen als eigenständige Komponenten ansieht bzw. diesen einen jeweils eigenständigen Wert beimisst (stand-alone value), dann muss die Gegenleistung auf Grundlage der relativen beizulegenden Zeitwerte auf die Komponenten aufgeteilt werden. Unter der obigen Annahme beträgt der beizulegende Zeitwert dieser Produkte (Komponenten) 400 GE (250 GE + 50 GE + 100 GE). Da der vereinbarte Kaufpreis von 300 GE niedriger ist als der beizulegende Zeitwert, muss der Kaufpreis anteilig auf die Komponenten aufgeteilt werden. Der beizulegende Zeitwert der bereits ausgelieferten Komponenten (250 GE + 50 GE = 300 GE) entspricht 75 % (oder 300 GE/400 GE) des beizulegenden Zeitwerts der vertraglich vereinbarten Komponenten. Vom vereinbarten Gesamtkaufpreis müssen daher 75 % im Zeitpunkt der Lieferung als Umsatz erfasst werden (225 GE), wohingegen das Entgelt für die Trainingskomponente über den Zeitraum, in dem das Training durchgeführt wird, vereinnahmt werden muss.</p> <p>Es mag Fälle geben, in denen es objektive und zuverlässige Anhaltspunkte für den beizulegenden Zeitwert der noch nicht gelieferten Produkte (Waren) gibt. Wenn dies der Fall ist, kann die residuale Methode verwendet werden. Nach dieser Methode entspricht die Gegenleistung für die gelieferten Waren der Gesamtvergütung abzüglich der aggregierten beizulegenden Zeitwerte der noch nicht gelieferten Produkte (Waren).</p>	<p>Der beizulegende Zeitwert der bereits ausgelieferten Komponenten (250 GE + 50 GE = 300 GE) beträgt 75 % (300 GE/400 GE) des beizulegenden Zeitwerts der insgesamt vertraglich vereinbarten Komponenten. Im Zeitpunkt der Lieferung des Instruments und der Teile sind daher 75 % des vereinbarten Gesamtkaufpreises von 300 GE, das heißt 225 GE, als Umsatz zu erfassen. Das Entgelt für das Training der Chirurgen ist über den Zeitraum, in dem das Training durchgeführt wird, laut Sachverhalt also im nächsten Geschäftsjahr, zu vereinnahmen.</p>

G Gewährleistung

Bilanzierung von branchenüblichen Gewährleistungsverpflichtungen für ein neues Produkt

Sachverhalt

Unternehmen A bietet ein neues Produkt mit einer branchenüblichen Gewährleistung an. Bis zur Aufstellung des Abschlusses sind keine Ansprüche erhoben worden. Das Unternehmen hat auch bisher keinerlei Informationen über Gewährleistungsfälle für ähnliche Produkte.

IFRS

Relevante Regelungen

Gewährleistungsverpflichtungen ergeben sich aus Garantien des Verkäufers zu bestimmten Produkteigenschaften für einen festgelegten Garantiezeitraum und betreffen beispielsweise die Verpflichtung zu kostenlosen Nacharbeiten, Ersatzlieferungen, Rückgewährungen nach Rücktritt vom Vertrag sowie Kaufpreisminderungen oder Schadensersatzleistungen.

Die voraussichtlichen Gewährleistungskosten müssen zum Verkaufszeitpunkt bestimmt werden und sind als Rückstellungen für Gewährleistungen zu berücksichtigen.

Gewährleistungskosten und ähnliche Aufwendungen können normalerweise verlässlich geschätzt werden, da Unternehmen in der Regel aus früheren Warenverkäufen ausreichend Informationen über mögliche Garantiefälle für verschiedene Produkte und Produktgruppen haben, um diese Informationen auf zukünftige Garantiefälle hochrechnen zu können. Wenn diese Aufwendungen jedoch aufgrund fehlender Daten nicht verlässlich geschätzt werden können, dürfen die entsprechenden Umsätze erst nach Ablauf des Garantiezeitraums und nach Bestimmung der entsprechenden Gewährleistungskosten realisiert werden (IAS 18.19).

HGB

Relevante Regelungen

Gewährleistungsrückstellungen werden als Verbindlichkeitsrückstellungen für übliche Verpflichtungen gegenüber Vertragspartnern nach § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB gebildet. Sie sind im Zusammenhang mit den realisierten Umsätzen beispielsweise zu bilden wegen der Verpflichtung zu kostenlosen Nacharbeiten, Ersatzlieferungen, Rückgewährungen nach Rücktritt vom Vertrag, Kaufpreisminderungen oder Schadensersatzleistungen. Gewährleistungsverpflichtungen können auf Gesetz, einer Eigenschaftszusicherung oder auf selbstständiger Gewährleistungszusage beruhen. Sind diese Pflichten dagegen wesentlicher Teil der vereinbarten Gesamtleistung und bis zum Abschlussstichtag noch nicht erfüllt, so kommt eine Umsatzrealisation nicht in Betracht.

Einzelrückstellungen sind für alle bis zum Zeitpunkt der Abschlussaufstellung bekannt gewordenen Gewährleistungsfälle zu bilden, die bis zum Abschlussstichtag rechtlich oder wirtschaftlich verursacht sind. Ergänzend ist eine Pauschalrückstellung zu bilden, wenn der Kaufmann aufgrund seiner Erfahrungen aus der Vergangenheit mit einer gewissen Wahrscheinlichkeit mit Gewährleistungsinanspruchnahmen rechnen muss oder wenn sich aus branchen- oder unternehmensindividuellen Erfahrungen die Wahrscheinlichkeit ergibt, Gewährleistungen erbringen zu müssen.

Wie soll Unternehmen A diesen Sachverhalt nach IFRS und HGB bilanzieren?

Lösung

In diesem Beispiel hat Unternehmen A bisher keine Erfahrungen über Verkäufe von Waren mit branchenüblicher Gewährleistung erlangt. Es liegen keine vergleichbaren Informationen über Anzahl und Höhe von Gewährleistungsfällen aus Verkäufen ähnlicher Produkte aus der Vergangenheit vor. Um Anzahl und Höhe von Garantiefällen zu bestimmen, kann Unternehmen A hilfsweise auf Erfahrungen ähnlicher Unternehmen oder der entsprechenden Industrie als Indikator zurückgreifen. Dies ist jedoch nur dann zulässig, wenn diese Daten eine verlässliche Schätzung der eigenen Garantieleistung ermöglichen.

Regelmäßig lassen sich verlässliche Schätzungen über die voraussichtlichen Garantiefälle abgeben. In diesen Fällen sind in Höhe der hieraus resultierenden Kosten,

Lösung

Im vorliegenden Beispiel bietet das Unternehmen A ein neues Produkt mit einer branchenüblichen Gewährleistung an. Bisher liegen A keine Informationen über mögliche Gewährleistungsfälle vor, noch hat es Informationen über Gewährleistungsfälle für ähnliche Produkte. Es liegen darüber hinaus keine Erfahrungswerte zu potenziellen Gewährleistungsverpflichtungen aus der Branche vor. Es besteht keine Möglichkeit zur Bildung einer Einzelrückstellung, da nach Angaben des Sachverhalts bislang keine Gewährleistungsfälle vorliegen. Allerdings kann auf Basis einer vernünftigen kaufmännischen Beurteilung eine Pauschalrückstellung gebildet werden, wenn eine gewisse Wahrscheinlichkeit für eine Gewährleistungsinanspruchnahme gegeben ist (vgl. Beck'scher Bilanz-Kommentar., 7. Aufl., § 249 Anm. 100). Generell sind Pauschalrück

Sachverhalt

IFRS

gegebenenfalls unter Berücksichtigung etwaiger künftiger Kostensteigerungen sowie einer Abzinsung, entsprechende Rückstellungen gemäß IAS 37 zu bilden.

Sofern es Unternehmen A jedoch unmöglich ist, die Höhe der Gewährleistungsrückstellung plausibel und nachvollziehbar zu schätzen (verursacht durch die Unsicherheit der Anzahl und Höhe möglicher Garantiefälle sowie fehlende eigene und Branchenerfahrungen), kann dies ein Indiz dafür sein, dass eine Umsatzrealisierung zum Verkaufszeitpunkt nicht stattfinden darf. In diesem Fall sind die Umsatzerlöse erst nach Ende des Gewährleistungszeitraums bzw. nachdem ausreichend Informationen und Erfahrungen über Anzahl und Höhe von Gewährleistungsfällen zur verlässlichen Schätzung der Gewährleistungsrückstellungen vorliegen, zu realisieren.

HGB

stellungen auf der Basis der Erfahrungen aus der Vergangenheit zu schätzen. Jedoch kann sich auch ohne Erfahrungswerte die Wahrscheinlichkeit einer Inanspruchnahme aus den jeweiligen Umständen des Einzelfalls ergeben. Hierbei ist zu berücksichtigen, dass die Rückstellungen zum Erfüllungsbetrag, das heißt unter Berücksichtigung zukünftiger Wertveränderungen, anzusetzen (vgl. § 253 Abs. 1 Satz 2 HGB) und mehrjährige Gewährleistungsverpflichtungen abzuzinsen (vgl. § 253 Abs. 2 HGB) sind.

H Gewährleistung

Branchenübliche versus erweiterte Gewährleistung

Sachverhalt

Unternehmen A bietet bei Produktkäufen eine branchenübliche Gewährleistungsfrist an. Diese Gewährleistungsfrist bietet dem Käufer eine Produktgarantie des Herstellers für einen bestimmten Zeitraum und ist im Verkaufspreis eingepreist. Zusätzlich bietet Unternehmen A eine verlängerte Gewährleistungsfrist für diese Produkte an, die einen längeren Gewährleistungszeitraum umfasst als die übliche Gewährleistung. Schließlich bietet das Unternehmen auch noch Wartungsverträge für die Produkte an, die zuvor festgelegte Wartungsleistungen über einen bestimmten Zeitraum umfassen.

IFRS

Relevante Regelungen

Gewährleistungsverpflichtungen ergeben sich aus Garantien des Verkäufers zu bestimmten Produkteigenschaften für einen festgelegten Garantiezeitraum und betreffen beispielsweise die Verpflichtung zu kostenlosen Nacharbeiten, Ersatzlieferungen, Rückgewährungen nach Rücktritt vom Vertrag sowie Kaufpreisminderungen oder Schadensersatzleistungen.

Die voraussichtlichen Gewährleistungskosten müssen zum Verkaufszeitpunkt bestimmt werden und sind als Rückstellungen für Gewährleistungen zu berücksichtigen. Gewährleistungskosten und ähnliche Aufwendungen können grundsätzlich verlässlich geschätzt werden, da Unternehmen in der Regel aus früheren Warenverkäufen ausreichend Informationen über mögliche Garantiefälle für verschiedene Produkte und Produktgruppen haben, um diese Informationen auf zukünftige Garantiefälle hochrechnen zu können. Wenn diese Aufwendungen jedoch aufgrund fehlender Daten nicht verlässlich geschätzt werden können, dürfen die entsprechenden Umsätze erst nach Ablauf des Garantiezeitraums und nach Bestimmung der entsprechenden Gewährleistungskosten realisiert werden (IAS 18.19).

Eine erweiterte Garantie ist ein Vertrag, der im Vergleich zur üblichen Garantie einen verlängerten Garantiezeitraum umfasst bzw. die übliche Garantiefrist verlängert. Erweiterte Garantien werden oftmals gesondert gegen Entgelt gewährt. In den Fällen jedoch, in denen im Kaufpreis neben einer branchenüblichen Garantie zusätzlich eine erweiterte Garantie enthalten ist, beinhaltet die Transaktion zwei Produkte, die verkauft worden sind, die dann zu separieren sind. Dies ist zum Beispiel dann der Fall, wenn ähnliche Garantien von der Gesellschaft einzeln verkauft werden, diese Garantien ebenfalls von Wettbewerbern verkauft werden oder wenn ein gleichartiges Produkt ohne eine solche Garantie von Wettbewerbern verkauft wird.

Wenn ein Unternehmen eine erweiterte Garantie verkauft, sind die darauf entfallenden Umsätze abzugrenzen und in der Regel über die Laufzeit der erweiterten Garantie zu vereinnahmen, da eine erweiterte Garantie im Grund ähnlich einer Versicherung

HGB

Relevante Regelungen

Gewährleistungsrückstellungen werden als Verbindlichkeitsrückstellungen für Verpflichtungen gegenüber Vertragspartnern nach § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB gebildet. Sie sind beispielsweise zu bilden wegen der Verpflichtung zu kostenlosen Nacharbeiten, Ersatzlieferungen, Rückgewährungen nach Rücktritt vom Vertrag, Minderungen oder Schadensersatzleistungen. Gewährleistungsverpflichtungen können auf Gesetz, einer Eigenschaftszusicherung oder auf selbstständiger Gewährleistungszusage beruhen.

Einzelrückstellungen sind für alle bis zum Zeitpunkt der Bilanzaufstellung bekannt gewordenen Gewährleistungsfälle zu bilden, die bis zum Bilanzstichtag rechtlich oder wirtschaftlich verursacht sind. Ergänzend ist eine Pauschalrückstellung zu bilden, wenn der Kaufmann aufgrund seiner Erfahrungen in der Vergangenheit mit einer gewissen Wahrscheinlichkeit mit Gewährleistungsinanspruchnahmen rechnen muss oder wenn sich aus branchen- oder betriebsindividuellen Erfahrungen die Wahrscheinlichkeit ergibt, Gewährleistungen erbringen zu müssen.

Erweiterte Garantien können im Kaufpreis des Produkts als unselbstständiger Bestandteil oder in einem gesonderten, selbstständigen Garantievertrag angeboten werden.

Als passive Rechnungsabgrenzungsposten sind Einnahmen vor dem Abschlussstichtag auszuweisen, soweit sie Ertrag für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag darstellen (§ 250 Abs. 2 HGB).

Sachverhalt

IFRS**HGB**

mit kurzer Laufzeit ist. Gleichzeitig sind jedoch bei Verkauf der erweiterten Garantie keine Aufwendungen abzugrenzen.

Stellt eine verlängerte Gewährleistungsfrist bei einem Produktkauf einen selbstständigen Vertragsbestandteil dar, der nach IFRS und HGB vom Güterkauf zu trennen und separat zu bewerten ist?

Lösung

Übliche Gewährleistungsfrist: nein. Die branchenübliche Gewährleistung ist Bestandteil des Produktkaufs und muss nicht separiert werden. Die Bilanzierung erfolgt nach den allgemeinen Regeln für Gewährleistungsrückstellungen.

Verlängerte Gewährleistungsfrist: ja. Eine verlängerte Gewährleistungsfrist und/oder ein Wartungsvertrag im Rahmen eines Kaufvertrags stellen grundsätzlich eigenständige Vertragsbestandteile dar, die vom Gesamtvertrag zu trennen und separat zu bewerten sind. Sofern diese Leistungen im Gesamtkaufpreis enthalten sind, müssen die Vertragsbestandteile gemäß IAS 18.13 separiert und abgegrenzt werden. Eine Ertragsrealisierung erfolgt in der Regel ratierlich über den verlängerten Gewährleistungszeitraum.

Lösung

Übliche Gewährleistungsfrist: nein. Die branchenübliche Gewährleistung ist Bestandteil des Produktkaufs und muss nicht separiert werden. Die Bilanzierung erfolgt nach den allgemeinen Regeln für Gewährleistungsrückstellungen.

Eine verlängerte Gewährleistungsfrist ist als eigenständiger Vertragsbestandteil des Kaufvertrags zu betrachten, wenn es sich dabei um eine branchenunübliche Erweiterung der gesetzlichen Gewährleistungspflicht handelt und daher wirtschaftlich ein separates Rechtsgeschäft ist. Bei einem solchen Mehrkomponentengeschäft ist eine Differenzierung hinsichtlich der Realisation der Einzelkomponenten (hier: Verkauf des Produkts und Einräumung der Garantie) vorzunehmen (vgl. Beck Bil-Komm., 7. Aufl., § 252 Anm. 44). Deshalb ist das Entgelt für die verlängerte Garantie separat als Garantierückstellung oder passiver Rechnungsabgrenzungsposten zu erfassen. Eine (anteilige) Auflösung der Rückstellung oder des passiven Rechnungsabgrenzungspostens kann im Falle der Veräußerung zahlreicher Produkte nach dem Gesetz der großen Zahlen zeitanteilig vorzunehmen sein. Greift das Gesetz der großen Zahlen nicht, weil das Produkt nur in wenigen Fällen abgesetzt wird, darf eine Auflösung der Gewährleistungsrückstellung grundsätzlich nur nach Ablauf der jeweiligen Gewährleistungsfrist vorgenommen werden.

Die Bewertung der Gewährleistungsrückstellung erfolgt nach § 253 Abs. 1 Satz 2 und Abs. 2 HGB auf Basis des Erfüllungsbetrags, der abzuzinsen ist, sofern die Restlaufzeit mehr als ein Jahr beträgt.

Auch ein im Zusammenhang mit einem Kaufvertrag abgeschlossener Wartungsvertrag stellt in der Regel einen eigenständigen Vertragsbestandteil dar, der vom Gesamtvertrag zu trennen und separat zu betrachten ist. Werden die Wartungsleistungen mit dem Gesamtkaufpreis vergütet, ist für die bereits vereinnahmte Vorauszahlung auf noch zu erbringende Wartungsleistungen ein passiver Rechnungsabgrenzungsposten gemäß § 250 Abs. 2 HGB zu bilden. Dieser ist

Sachverhalt

IFRS

HGB

grundsätzlich *pro rata temporis* über den Zeitraum aufzulösen, über den der Wartungsvertrag läuft.

I Geistiges Eigentum

Bildung einer Rückstellung bei einer Patentrechtsstreitigkeit im Rahmen eines Vergleichsangebots – Szenario A

Sachverhalt

Unternehmen A wurde in einem Patentverletzungsverfahren verklagt. Unternehmen B (Kläger) fordert von Unternehmen A 10 Millionen GE für die Nutzung eines Patents und 25 Millionen GE für den wettbewerbsbedingt entgangenen Gewinn. Die Verhandlungen sind in der Endphase. Bis zum 31. Dezember 2010 hat Unternehmen A zur Beilegung des Rechtsstreits die Zahlung von 15 Millionen GE angeboten, weil es das geschützte Know-how von Unternehmen B tatsächlich verwertet hat.

Bis zum 31. Dezember 2010 hat Unternehmen A keine Antwort vom Kläger erhalten. Daher geht Unternehmen A davon aus, dass es zu einer Gerichtsverhandlung kommen kann. Unternehmen A hält eine Schadensersatzzahlung für wahrscheinlich. Mögliche Größenordnungen bewegen sich zwischen 15 Millionen GE (Betrag bei einem Vergleich) und 35 Millionen GE (der maximal geschätzte Verlust für den Fall, dass es zu einer Gerichtsverhandlung kommt). Unternehmen A geht davon, dass innerhalb dieser Bandbreite alle Szenarien gleich wahrscheinlich sind.

Ist zum 31. Dezember 2010 nach IFRS und HGB eine Rückstellung zu bilden und wenn ja, in welcher Höhe?

IFRS

Relevante Regelungen

Entsprechend IAS 37.14 sind folgende Bedingungen an den Ansatz einer Rückstellung geknüpft:

- Aus einem Ereignis in der Vergangenheit besteht eine gegenwärtige Verpflichtung (rechtlich oder faktisch).
- Der Abfluss von Ressourcen mit wirtschaftlichem Nutzen zur Erfüllung dieser Verpflichtung ist wahrscheinlich.
- Eine verlässliche Schätzung der Höhe der Verpflichtung ist möglich.

Ein Abfluss von Ressourcen wird als wahrscheinlich angesehen, wenn mehr dafür als dagegen spricht (IAS 37.23).

Der als Rückstellung anzusetzende Betrag stellt die bestmögliche Schätzung des Zahlungsmittelabflusses dar, den das Unternehmen bei vernünftiger Betrachtung zur Erfüllung der Verpflichtung zum Abschlussstichtag oder zur Übertragung der Verpflichtung auf einen Dritten zu diesem Termin zahlen müsste (IAS 37.36 und 37.37). Bei einer Bandbreite möglicher Szenarien, die die gleiche Wahrscheinlichkeit besitzen, ist der Mittelwert der Bandbreite zu verwenden (IAS 37.39).

Lösung

Ja. Aufgrund der Vergleichsofferte von Unternehmen A zur außergerichtlichen Beilegung des Patentverletzungsverfahrens geht das Unternehmen von einer wahrscheinlichen Schadensersatzverpflichtung aus.

Bei der Verpflichtung handelt es sich um ein Ereignis aus der Vergangenheit. Allerdings kann die Einschätzung des Rechtsstreits unter Umständen, nicht mit dem Vergleichsangebot abgeschlossen sein, da Unternehmen B das Angebot nicht akzeptieren könnte. Unter der Annahme, dass alle Szenarien innerhalb der Bandbreite als gleich wahrscheinlich angesehen werden, ist für die Bewertung der Verpflichtung der

HGB

Relevante Regelungen

Bei Vorliegen der folgenden Voraussetzungen ist eine Verbindlichkeitsrückstellung (§ 249 Abs. 1 Satz 1 HGB) anzusetzen:

- Verpflichtung gegenüber einem Dritten
- rechtliche und/oder wirtschaftliche Verursachung
- Unsicherheit hinsichtlich Höhe und/oder Bestehens einer Verbindlichkeit

Nach dem Vorsichtsprinzip (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB) liegen (ungewisse) Verbindlichkeiten bereits dann vor, wenn das Bestehen einer Verbindlichkeit bei vernünftiger Beurteilung des jeweiligen Sachverhalts nicht ausgeschlossen werden kann.

Dabei ist es nicht erforderlich, dass die künftige Inanspruchnahme mit einer Wahrscheinlichkeit von mehr als 50 % erfolgt. Eine Rückstellung ist folglich auch dann anzusetzen, wenn das Risiko, den Rechtsstreit zu verlieren, geringer als 50 % ist, jedoch nicht zu vernachlässigende Risiken hinsichtlich des Verlusts des Rechtsstreits bestehen.

Die Rückstellung ist in Höhe des nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendigen Erfüllungsbetrags anzusetzen (§ 253 Abs. 1 Satz 2 HGB) und im Falle einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr mit dem ihrer Restlaufzeit entsprechenden durchschnittlichen Marktzinssatz der vergangenen sieben Geschäftsjahre abzuzinsen (§ 253 Abs. 2 Satz 1 HGB). Darüber hinaus ist das Vorsichtsprinzip auch bei der Bewertung zu beachten (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB).

Lösung

Ja. Unternehmen A hat eine Außenverpflichtung. Die Verpflichtung ist mit Markteinführung des patentierten Produkts wirtschaftlich verursacht. Mit der Verletzung von Patenten, Urheber- oder ähnlichen Schutzrechten ist die rechtliche Verursachung ebenfalls eingetreten. Zudem deutet das Vergleichsangebot von 15 Millionen GE von Unternehmen A auf eine wahrscheinliche Inanspruchnahme hin. Daher ist vom Bestehen einer Verpflichtung des Unternehmens A auszugehen, die in dessen handelsrechtlichem Jahresabschluss zum 31. Dezember 2010 aufgrund der Unsicherheiten hinsichtlich der Höhe und des

Sachverhalt

IFRS

Mittelwert zu verwenden (entspricht verlässlicher Schätzung).

Unternehmen A sollte eine Rückstellung in Höhe von 25 Millionen GE im Jahresabschluss zum 31. Dezember 2010 berücksichtigen.

Die Unsicherheiten hinsichtlich des Betrags oder der Fälligkeiten des Zahlungsmittelabflusses sind im Anhang darzulegen.

HGB

Zeitpunkts der möglichen Inanspruchnahme als Rückstellung anzusetzen ist.

Die Rückstellung ist im Einklang mit dem Vorsichtsprinzip (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB) zu bewerten. Da alle Szenarien gleich wahrscheinlich sind, hat das Unternehmen A den maximalen Verpflichtungsbetrag von 35 Millionen GE als Rückstellung anzusetzen.

J Geistiges Eigentum

Bildung einer Rückstellung bei einer Patentrechtsstreitigkeit im Rahmen eines Vergleichsangebots – Szenario B

Sachverhalt	IFRS	HGB
<p>Unternehmen A wurde in einem Patentverletzungsverfahren verklagt. Unternehmen B (Kläger) fordert von Unternehmen A 10 Millionen GE für die Nutzung eines Patents und 25 Millionen GE für den wettbewerbsbedingt entgangenen Gewinn.</p> <p>Die Verhandlungen sind in der Endphase. Bis zum 31. Dezember 2010 hat Unternehmen A zur Beilegung des Rechtsstreits die Zahlung von 15 Millionen GE angeboten, weil es das geschützte Know-how von Unternehmen B tatsächlich verwertet hat.</p> <p>Bis zum 31. Dezember 2010 hat Unternehmen A keine Antwort vom Kläger erhalten. Mögliche Szenarien werden von Gesellschaft A folgenden Wahrscheinlichkeiten zugeordnet:</p> <ul style="list-style-type: none">• 40%ige Wahrscheinlichkeit, dass Unternehmen B das Vergleichsangebot akzeptiert (Zahlung von 15 Millionen GE)• 30%ige Wahrscheinlichkeit, dass eine Zahlung von 20 Millionen GE zur außergerichtlichen Einigung zu leisten ist• 30%ige Wahrscheinlichkeit, dass der Rechtsstreit vor Gericht entschieden wird und Unternehmen A 35 Millionen GE zu zahlen hat	<p>Relevante Regelungen</p> <p>Entsprechend IAS 37.14 sind folgende Bedingungen an den Ansatz einer Rückstellung geknüpft:</p> <ul style="list-style-type: none">• Aus einem Ereignis in der Vergangenheit besteht eine gegenwärtige Verpflichtung (rechtlich oder faktisch).• Der Abfluss von Ressourcen mit wirtschaftlichem Nutzen zur Erfüllung dieser Verpflichtung ist wahrscheinlich.• Eine verlässliche Schätzung der Höhe der Verpflichtung ist möglich. <p>Ein Abfluss von Ressourcen wird als wahrscheinlich angesehen, wenn mehr dafür als dagegen spricht (IAS 37.23).</p> <p>Der als Rückstellung anzusetzende Betrag stellt die bestmögliche Schätzung des Zahlungsmittelabflusses dar, den das Unternehmen bei vernünftiger Betrachtung zur Erfüllung der Verpflichtung zum Abschlussstichtag oder zur Übertragung der Verpflichtung auf einen Dritten zu diesem Termin zahlen müsste (IAS 37.36 und 37.37). Grundsätzlich stellt bei einer einzelnen Verpflichtung das wahrscheinlichste Szenario die bestmögliche Schätzung der Verpflichtung dar. Sofern andere Szenarien entweder vorwiegend höher oder niedriger sind als das wahrscheinlichste Szenario, ist als bestmögliche Schätzung ein höherer bzw. niedrigerer Betrag anzusetzen (IAS 37.40).</p>	<p>Relevante Regelungen</p> <p>Bei Vorliegen der folgenden Voraussetzungen ist eine Verbindlichkeitsrückstellung (§ 249 Abs. 1 Satz 1 HGB) anzusetzen:</p> <ul style="list-style-type: none">• Verpflichtung gegenüber einem Dritten• rechtliche und/oder wirtschaftliche Verursachung• Unsicherheit hinsichtlich Höhe und/oder Bestehens einer Verbindlichkeit <p>Nach dem Vorsichtsprinzip (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB) liegen (ungewisse) Verbindlichkeiten bereits dann vor, wenn das Bestehen einer Verbindlichkeit bei vernünftiger Beurteilung des jeweiligen Sachverhalts nicht ausgeschlossen werden kann.</p> <p>Dabei ist es nicht erforderlich, dass die künftige Inanspruchnahme mit einer Wahrscheinlichkeit von mehr als 50 % erfolgt. Eine Rückstellung ist folglich auch dann anzusetzen, wenn das Risiko, den Rechtsstreit zu verlieren, geringer als 50 % ist, jedoch nicht zu vernachlässigende Risiken bezüglich des Verlusts des Rechtsstreits bestehen.</p> <p>Die Rückstellung ist in Höhe des nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendigen Erfüllungsbetrags anzusetzen (§ 253 Abs. 1 Satz 2 HGB) und im Falle einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr mit dem ihrer Restlaufzeit entsprechenden durchschnittlichen Marktzinssatz der vergangenen sieben Geschäftsjahre abzuzinsen (§ 253 Abs. 2 Satz 1 HGB). Darüber hinaus ist das Vorsichtsprinzip auch bei der Bewertung zu beachten (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB).</p>
<p>Ist zum 31. Dezember 2010 nach IFRS und HGB eine Rückstellung zu bilden und wenn ja, in welcher Höhe?</p>	<p>Lösung</p> <p>Ja. Aufgrund der Vergleichsangebote von Unternehmen A zur außergerichtlichen Beilegung des Patentverletzungsverfahrens geht das Unternehmen von einer wahrscheinlichen Schadensersatzverpflichtung aus.</p> <p>Bei der Verpflichtung handelt es sich um ein Ereignis aus der Vergangenheit. Allerdings kann die Einschätzung des Rechtsstreits, unter Umständen, nicht mit dem Vergleichsangebot abgeschlossen sein, da Unternehmen B das Angebot nicht akzeptieren könnte.</p>	<p>Lösung</p> <p>Ja. Unternehmen A hat eine Außenverpflichtung. Die Verpflichtung ist mit Markteinführung des patentierten Produkts wirtschaftlich verursacht. Mit der Verletzung von Patenten, Urheber- oder ähnlichen Schutzrechten ist die rechtliche Verursachung ebenfalls eingetreten.</p> <p>Zudem deutet das Vergleichsangebot von 15 Millionen GE von Unternehmen A auf eine wahrscheinliche Inanspruchnahme hin. Daher ist vom Bestehen einer Verpflichtung des Unternehmens A auszugehen, die in dessen handelsrechtlichem Jahresabschluss zum 31. Dezember 2010 aufgrund der Unsicherheiten</p>

Sachverhalt

IFRS

Das wahrscheinlichste Szenario entsprechend der Einschätzung des Managements ist die außergerichtliche Beilegung des Patentrechtsstreits (15 Millionen GE). Jedoch weisen die verbleibenden Szenarien jeweils einen höheren Zahlungsmittelabfluss aus. Insofern ist ein höherer Betrag zurückzustellen. Unternehmen A sollte eine Bewertungsmethode (z. B. statistische Verfahren) zur Ermittlung des Rückstellungsbetrags in diesen Fällen festlegen. Als Rückstellung dürfte ein höherer Betrag als 15 Millionen GE im Jahresabschluss zu bilanzieren sein.

Die Unsicherheiten hinsichtlich des Betrags oder der Fälligkeiten des Zahlungsmittelabflusses sowie die entsprechende Bilanzierungs- und Bewertungsmethode sind im Anhang darzulegen.

HGB

hinsichtlich der Höhe und des Zeitpunkts der möglichen Inanspruchnahme als Rückstellung anzusetzen ist.

Die Rückstellung ist in Einklang mit dem Vorsichtsprinzip des § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB zu bewerten. Infolge der 30%igen Wahrscheinlichkeit, dass der Rechtsstreit vor Gericht entschieden wird und Unternehmen A 35 Millionen GE Schadensersatz zu leisten hat, ist eine Rückstellung mit dem maximalen Erfüllungsbetrag von 35 Millionen GE zu bewerten.

K Geistiges Eigentum

Gerichtlicher Vergleich im Rahmen einer Patentrechtsverletzung mit mehreren Komponenten

Sachverhalt

Unternehmen A und B befinden sich seit mehreren Jahren in einem Patentrechtsstreit. Im Zusammenhang mit der Vertretung ihrer Interessen in diesem Rechtsstreit beliefen sich die Rechtsanwaltskosten für Unternehmen A pro Jahr durchschnittlich auf 10 Millionen GE. Im laufenden Jahr beabsichtigt Unternehmen A den Streit beizulegen, um die Kosten der Rechtsberatung zu minimieren und die Kosten eines langwierigen Gerichtsverfahrens zu vermeiden.

In einer Vergleichsvereinbarung einigten sich die beiden Unternehmen auf die Zahlung von 20 Millionen GE des Unternehmens A an Unternehmen B. Im Rahmen des geschlossenen Vergleichs hat Unternehmen A kein eigenes Fehlverhalten eingestanden und ist weiterhin der Ansicht, dass von seiner Seite keine Patente des Unternehmens B verletzt wurden. Zudem enthält der Vergleich die Einräumung einer Lizenz an Unternehmen A zur Nutzung der von Unternehmen B patentierten Technologie, sofern Unternehmen A weiterhin die gleiche Technologie anwendet, die es vor dem Abschluss des Vergleichs verwendet hat.

Wie soll Unternehmen A diesen Sachverhalt nach IFRS und HGB bilanzieren?

IFRS

Relevante Regelungen

Entsprechend dem Rahmenkonzept der IFRS sind Geschäftsvorfälle entsprechend ihres wirtschaftlichen Gehaltes zu bilanzieren (IFRS Framework 35).

Wird ein Entgelt für mehrere Leistungen gezahlt, kann unter Umständen eine Aufteilung des Entgelts (z. B. in Analogie zu IAS 18.13) in Betracht kommen.

Zentrales Kriterium für den Ansatz eines immateriellen Vermögenswerts ist der künftige wirtschaftliche Nutzen, der durch diesen Vermögenswert realisiert werden kann (IAS 38.8 und 38.17). Schadensersatzleistungen sind hingegen unmittelbar aufwandswirksam zu erfassen.

Lösung

Grundsätzlich ist zu beurteilen, für welche Leistung gezahlt wird, das heißt welche Leistung mit der Zahlung abgegolten wird. Sofern die Zahlung mehrere Leistungen betrifft, kommt regelmäßig eine Aufteilung des Entgelts auf Basis der vertraglichen Abreden in Betracht (unterstellt, dies führt zu keinem offenkundig unangemessenen Ergebnis). Sollte der Vertrag keine Aufteilung des Entgelts auf die einzelnen Leistungen vorsehen und auch nicht anderweitige Informationen vorliegen, die eine verlässliche Zuordnung ermöglichen, dürfte – ähnlich der Behandlung eines Mehrkomponentengeschäfts – eine Aufteilung im Verhältnis der beizulegenden Zeitwerte in Betracht kommen.

Entsprechend dem Sachverhalt hat Unternehmen A einen immateriellen Vermögenswert erworben. Unternehmen A hat insofern für eine Lizenz bezahlt und nicht als Schadensersatzausgleich.

HGB

Relevante Regelungen

Gemäß § 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB sind alle Vermögensgegenstände und Schulden zum Abschlussstichtag einzeln zu bewerten. Dieser Grundsatz gilt auch für komplexe Verträge mit unterschiedlichen Beziehungen und Dienstleistungen zwischen den Vertragsparteien. Für den Fall, dass mehr als ein Vermögensgegenstand angeschafft wurde, ist der Kaufpreis auf die Vermögensgegenstände aufzuteilen. Dieser Grundsatz gilt analog für Dienst- und Schadensersatzleistungen etc., die Bestandteil einer Gesamtzahlung sind. Die Aktivierung eines immateriellen Vermögensgegenstands setzt die Einzelverwertbarkeit und eine gesicherte Rechtsposition voraus.

Erworbene Vermögensgegenstände sind nach § 246 Abs. 1 Satz 1 HGB anzusetzen. Die Bewertung richtet sich nach § 253 Abs. 1 Satz 1 HGB, wobei sich die Anschaffungskosten nach § 255 Abs. 1 HGB bestimmen.

Lösung

Grundsätzlich ist zu beurteilen, wofür die Zahlung erfolgt ist. Sofern die Zahlung mehrere Sachverhalte betrifft, ist sie auf diese aufzuteilen und erfordert eine Beurteilung hinsichtlich der Identifizierung, der Abbildung sowie der Bewertung der Vertragsbestandteile.

Grundsätzlich sind in diesem Fall drei verschiedene Falllösungen denkbar:

- Aktivierung einer Lizenz
- Behandlung der Zahlung als Schadensersatz für vergangene Perioden
- Aufteilung der Zahlung in den Erwerb einer Lizenz und Schadensersatz für vergangene Perioden

Nach dem Sachverhalt hat Unternehmen A einen immateriellen Vermögensgegenstand erworben. Um zur Aktivierung eines Vermögensgegenstands für die Lizenz auf die Technologie von Unternehmen B zu gelangen, muss Unternehmen A den Zeitwert der Lizenz darlegen. Liegen die Voraussetzungen für die Aktivierung eines immateriellen Vermögensgegenstands (Einzelverwertbarkeit

Sachverhalt

IFRS

Entsprechend dem Sachverhalt ist Unternehmen A überzeugt davon, keine Patentverletzung begangen zu haben.

Vielmehr erfolgt die Zahlung, um sich die Patentrechte zu sichern, nicht etwas als Schadensersatz. Für die Aktivierung eines immateriellen Vermögenswerts bei Unternehmen A im Rahmen der Nutzung der Technologie von Unternehmen B ist ein zukünftiger wirtschaftlicher Nutzen für A erforderlich.

Sollte hingegen – in Abhängigkeit der Gesamtumstände – die Zahlung für die Patentverletzung geleistet worden sein, wäre die Zahlung von 20 Millionen GE als Schadensersatzzahlung zu behandeln (vorbehaltlich weiterer Komponenten in der Vergleichsvereinbarung) und aufwandswirksam zu erfassen.

Als dritte Variante könnte, wiederum in Abhängigkeit der Gesamtumstände, ein Teilbetrag der Zahlung als Erwerb eines immateriellen Vermögenswerts, der verbleibende Restbetrag als Schadensersatzzahlung zu behandeln sein. Sollte sich weder aus den vertraglichen Abreden noch den sonstigen Umständen eine verlässliche Aufteilung des Entgelts auf die einzelnen Leistungen ableiten lassen, könnte – ähnlich der Behandlung eines Mehrkomponentengeschäfts – eine Aufteilung auf beide Komponenten unter Zuhilfenahme der relativen Marktwertmethode in Betracht kommen.

HGB

und -bewertbarkeit und gesicherte Rechtsposition) vor, ist die Lizenz im Rahmen der Erstbewertung mit den Anschaffungskosten (253 Abs. 1 Satz 1 HGB) anzusetzen. Übersteigen die Anschaffungskosten den Zeitwert der Lizenz, ist diese außerplanmäßig auf den niedrigeren beizulegenden Zeitwert abzuschreiben (§ 253 Abs. 3 Satz 3 HGB).

Sofern Unternehmen A sich dafür entscheidet, die Technologie von Unternehmen B künftig nicht mehr zu nutzen und Unternehmen A die Lizenz auch nicht anderweitig verwerten kann, hat die Lizenz keinen wirtschaftlichen Zeitwert. Folglich wäre die Zahlung von 20 Millionen GE als Schadensersatzzahlung zu behandeln (vorbehaltlich weiterer Komponenten in der Vergleichsvereinbarung) und aufwandswirksam zu erfassen.

Als dritte Variante könnte wiederum in Abhängigkeit der Gesamtumstände ein Teilbetrag der Zahlung als Erwerb eines immateriellen Vermögensgegenstands, der verbleibende Restbetrag als Schadensersatzzahlung zu behandeln sein. Liegen die Voraussetzungen für die Aktivierung eines immateriellen Vermögensgegenstands vor, ist die Lizenz im Rahmen der Erstbewertung mit den Anschaffungskosten (253 Abs. 1 Satz 1 HGB) anzusetzen. Dabei handelt es sich um die Ausgaben, die von Unternehmen A zum Erwerb der Lizenz geleistet werden, soweit sie dieser einzeln zugeordnet werden können (§ 255 Abs. 1 Satz 1 HGB). Von der Zahlung der 20 Millionen GE können der Lizenz höchstens Ausgaben in Höhe des der Lizenz im Anschaffungszeitpunkt beizulegenden Zeitwerts zugeordnet werden. Den darüber hinausgehenden Betrag (20 Millionen GE – beizulegender Zeitwert der Lizenz) hat das Unternehmen A in der Gewinn- und Verlust-Rechnung als laufenden Aufwand des Geschäftsjahres zu erfassen, da es sich hierbei um eine Schadensersatzzahlung handelt.

L **Forschung & Entwicklung**

Bilanzierung von klinischen Studien

Sachverhalt	IFRS	HGB
<p>Unternehmen A hat zum Erhalt der Produktzulassung klinische Studien bei den Aufsichtsbehörden vorzulegen. Wesentliche Teile der klinischen Studien, die im eigenen Forschungs- bzw. Entwicklungsprozess des Unternehmens aufgehen, werden von Dritten, zum Beispiel Forschungsinstituten, durchgeführt. Die finanziellen Vertragsbedingungen sind individuell gestaltbar, das heißt, die Verträge unterscheiden sich voneinander und können unterschiedliche Zahlungsabreden enthalten. Zum Beispiel verlangen Forschungsinstitute in der Regel Vorauszahlungen für die Durchführung von klinischen Studien. Diese Vorauszahlungen werden üblicherweise nicht rückvergütet und sind drei bis sechs Monate vor Beginn der Forschungs- und Entwicklungstätigkeit zu leisten.</p>	<p>Relevante Regelungen</p> <p>Nach IFRS sind Aufwendungen periodengerecht in Kongruenz mit dem Leistungserhalt zu erfassen, unabhängig vom Zeitpunkt des Zahlungsmittelabflusses (IFRS Framework 22).</p> <p>Selbst erstellte immaterielle Vermögenswerte sind (u. a.) erst dann zu aktivieren, wenn die technische Durchführbarkeit der Fertigstellung nachgewiesen werden kann (IAS 38.57).</p>	<p>Relevante Regelungen</p> <p>Entsprechend § 252 Abs. 1 Nr. 5 HGB werden Erträge und Aufwendungen unabhängig vom Zeitpunkt der Zahlung erfasst. Für den Ausweis geleisteter Anzahlungen ist das Gliederungsschema des § 266 HGB zu beachten. Geleistete Vorauszahlungen sind als aktiver Rechnungsabgrenzungsposten auszuweisen, wenn es sich bei der Zahlung um Aufwand für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag handelt (§ 250 Abs. 1 HGB).</p> <p>Es besteht das Wahlrecht, selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände (§ 248 Abs. 2 HGB) zu aktivieren. Dies ist allerdings auf Entwicklungskosten beschränkt und nicht auf Forschungskosten anwendbar (§ 255 Abs. 2 und 2a HGB). Voraussetzung für die Aktivierung als Entwicklungskosten ist, dass die Kriterien Einzelverwertbarkeit und hochwahrscheinliche Entstehung eines Vermögensgegenstands erfüllt sind.</p>
<p>Wie hat Unternehmen A die Vorauszahlungen für die klinischen Studien bilanziell nach IFRS und HGB zu erfassen?</p>	<p>Lösung</p> <p>Die Vorauszahlungen sind als geleistete Anzahlungen auf Leistungen eines Dritten zu erfassen. Mit Erhalt der Leistungen durch das Forschungsinstitut hat eine Beurteilung zu erfolgen, ob die Aktivierungsvoraussetzungen für einen immateriellen Vermögenswert vorliegen.</p> <p>Zunächst ist eine Unterscheidung in Forschungs- und Entwicklungsleistung vorzunehmen. Im Falle von Forschungsleistungen ist mit Erhalt der Leistungen entsprechend dem Leistungsfortschritt ein Aufwand erfolgswirksam zu erfassen.</p> <p>Bei Entwicklungsleistungen hat eine Beurteilung hinsichtlich der Erfüllung der Aktivierungsvoraussetzungen des IAS 38.57 (neben weiteren Voraussetzungen ist u. a. die technische Durchführbarkeit ein zentrales Kriterium) zu erfolgen.</p> <p>Im Falle der Nichtaktivierung ist die geleistete Anzahlung entsprechend der Behandlung der Ausgaben für Forschungsleistungen mit Erhalt der Leistungen entsprechend dem Leistungsfortschritt aufwandswirksam zu erfassen.</p>	<p>Lösung</p> <p>Die Vorauszahlungen sind als geleistete Anzahlungen auf Leistungen eines Dritten zu erfassen. Ein Ausweis als aktiver Rechnungsabgrenzungsposten kommt mangels konkreter Periodenzuordnung grundsätzlich nicht in Betracht, weil die Tätigkeit von Forschungsinstituten nur in Ausnahmefällen <i>pro rata temporis</i> erbracht wird.</p> <p>Der bilanzielle Ausweis der geleisteten Anzahlungen richtet sich danach, ob Forschungs- oder Entwicklungskosten vorliegen und ob das Wahlrecht zur Aktivierung der Entwicklungskosten ausgeübt wird.</p> <p>Im Falle von Forschungsleistungen ist die geleistete Anzahlung zunächst als sonstiger Vermögensgegenstand auszuweisen. Mit Erhalt der Forschungsleistungen ist der sonstige Vermögensgegenstand entsprechend dem Leistungsfortschritt aufwandswirksam zu vermindern.</p> <p>Sofern die Leistungen des Forschungsinstituts bereits innerhalb der Entwicklungsphase erbracht werden und von dem Wahlrecht zum Ansatz selbst geschaffener immaterieller Vermögensgegenstände des Anlagevermögens in der Bilanz kein Gebrauch gemacht wird, erscheint es sach-</p>

Sachverhalt

IFRS

HGB

gerecht, die geleistete Anzahlung wie bei der Behandlung der Ausgaben für Forschungsleistungen zunächst als sonstigen Vermögensgegenstand auszuweisen und mit Erhalt der Leistungen entsprechend dem Leistungsfortschritt aufwandswirksam zu erfassen.

Für den Fall, dass die Leistungen des Forschungsinstituts bereits innerhalb der Entwicklungsphase erbracht werden und von dem Wahlrecht zum Ansatz selbst geschaffener immaterieller Vermögensgegenstände des Anlagevermögens in der Bilanz Gebrauch gemacht wird, sind die Vorauszahlungen als geleistete Anzahlungen auf immaterielle Vermögensgegenstände auszuweisen und diese mit Leistungserbringung in die selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenstände umzubuchen.

Kontakt

**PricewaterhouseCoopers AG
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft**

Olof-Palme-Straße 35
60439 Frankfurt am Main

Blücherstraße 17
76185 Karlsruhe

Michael Burkhart
Partner
Tel.: +49 69 9585-1268
michael.burkhart@de.pwc.com

Annegret Glöckner
Partner
Tel.: +49 721 84002-347
annegret.gloeckner@de.pwc.com

Armin Slotta
Partner
Tel.: +49 69 9585-1220
armin.slotta@de.pwc.com

PricewaterhouseCoopers AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft ist in Deutschland mit fast 8.700 Mitarbeiterinnen und Mitarbeitern und einem Umsatzvolumen von rund 1,33 Milliarden Euro eine der führenden Wirtschaftsprüfungs- und Beratungsgesellschaften. An 28 Standorten arbeiten Experten für nationale und internationale Mandanten jeder Größe. PricewaterhouseCoopers bietet Dienstleistungen an in den Bereichen Wirtschaftsprüfung und prüfungsnahe Dienstleistungen (Assurance), Steuerberatung (Tax) sowie Deals und Consulting (Advisory). Eine hohe Qualitätsorientierung sowie vorausschauendes Denken und Handeln kennzeichnen die Aktivitäten des Unternehmens.

