

**VERORDNUNG (EU) 2017/1987 DER KOMMISSION****vom 31. Oktober 2017****zur Änderung der Verordnung (EG) Nr. 1126/2008 zur Übernahme bestimmter internationaler Rechnungslegungsstandards gemäß der Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 des Europäischen Parlaments und des Rates im Hinblick auf den International Financial Reporting Standard 15****(Text von Bedeutung für den EWR)**

DIE EUROPÄISCHE KOMMISSION —

gestützt auf den Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union,

gestützt auf die Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 19. Juli 2002 betreffend die Anwendung internationaler Rechnungslegungsstandards <sup>(1)</sup>, insbesondere auf Artikel 3 Absatz 1,

in Erwägung nachstehender Gründe:

- (1) Mit der Verordnung (EG) Nr. 1126/2008 der Kommission <sup>(2)</sup>, wurden bestimmte internationale Rechnungslegungsstandards und Interpretationen, die am 15. Oktober 2008 vorlagen, in das EU-Recht übernommen.
- (2) Am 12. April 2016 hat das International Accounting Standards Board (IASB) Änderungen am International Financial Reporting Standard (IFRS) 15 *Erlöse aus Verträgen mit Kunden* veröffentlicht. Mit diesen Änderungen sollen bestimmte Vorschriften klargestellt und Unternehmen, die diesen Standard anwenden, weitere Übergangserleichterungen eingeräumt werden.
- (3) Die Anhörung der Europäischen Beratergruppe für Rechnungslegung (European Financial Reporting Advisory Group, EFRAG) hat bestätigt, dass die Änderungen an IFRS 15 die in Artikel 3 Absatz 2 der Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 genannten Kriterien für eine Übernahme erfüllen.
- (4) Die Verordnung (EG) Nr. 1126/2008 sollte daher entsprechend geändert werden.
- (5) Die in der vorliegenden Verordnung vorgesehenen Maßnahmen stehen mit der Stellungnahme des Regelungsausschusses für Rechnungslegung in Einklang —

HAT FOLGENDE VERORDNUNG ERLASSEN:

*Artikel 1*Im Anhang der Verordnung (EG) Nr. 1126/2008 wird der International Financial Reporting Standard (IFRS) 15 *Erlöse aus Verträgen mit Kunden* dem Anhang der vorliegenden Verordnung entsprechend geändert.*Artikel 2*

Die Unternehmen wenden die in Artikel 1 genannten Änderungen spätestens mit Beginn des ersten am oder nach dem 1. Januar 2018 beginnenden Geschäftsjahres an.

*Artikel 3*Diese Verordnung tritt am zwanzigsten Tag nach ihrer Veröffentlichung im *Amtsblatt der Europäischen Union* in Kraft.<sup>(1)</sup> ABl. L 243 vom 11.9.2002, S. 1.<sup>(2)</sup> Verordnung (EG) Nr. 1126/2008 der Kommission vom 3. November 2008 zur Übernahme bestimmter internationaler Rechnungslegungsstandards gemäß der Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 des Europäischen Parlaments und des Rates (ABl. L 320 vom 29.11.2008, S. 1).

Diese Verordnung ist in allen ihren Teilen verbindlich und gilt unmittelbar in jedem Mitgliedstaat.

Brüssel, den 31. Oktober 2017

*Für die Kommission*  
*Der Präsident*  
Jean-Claude JUNCKER

---

## ANHANG

**Klarstellungen zum IFRS 15***Erlöse aus Verträgen mit Kunden***Änderungen an****IFRS 15 Erlöse aus Verträgen mit Kunden**

Die Paragraphen 26, 27 und 29 werden geändert. Die Paragraphen 28 und 30 werden nicht geändert, sondern nur der Übersichtlichkeit halber angeführt.

**Eigenständig abgrenzbare Güter oder Dienstleistungen**

26. Je nach Vertrag können zugesagte Güter oder Dienstleistungen u. a. Folgendes umfassen:
- den Verkauf der von einem Unternehmen produzierten Güter (z. B. Bestände eines Fertigungsunternehmens);
  - den Weiterverkauf von Gütern, die ein Unternehmen erworben hat (z. B. Ware eines Einzelhändlers);
  - den Weiterverkauf von Rechten an Gütern oder Dienstleistungen, die ein Unternehmen erworben hat (wie den Weiterverkauf eines Tickets durch ein als Prinzipal agierendes Unternehmen; siehe hierzu die Paragraphen B34-B38);
  - die Ausführung einer vertraglich vereinbarten Aufgabe (bzw. vertraglich vereinbarter Aufgaben) für einen Kunden;
  - die Zusage, laufend für die Bereitstellung von Gütern oder Dienstleistungen bereitzustehen (Beispiel: nicht spezifizierte Software-Aktualisierungen, die vorgenommen werden, sofern und sobald sie verfügbar sind) oder Güter oder Dienstleistungen für einen Kunden bereitzuhalten, der diese nutzen kann, wie und wann er möchte;
  - das Erbringen einer Dienstleistung für einen Dritten, mit der die Übertragung von Gütern oder Dienstleistungen auf einen Kunden herbeigeführt wird (wie eine Tätigkeit als Agent für einen Dritten, siehe hierzu die Paragraphen B34-B38);
  - die Gewährung von Rechten an in der Zukunft bereitzustellenden Gütern oder Dienstleistungen, die ein Kunde weiterveräußern oder wiederum seinem Kunden bereitstellen kann (wenn beispielsweise ein Unternehmen, das ein Produkt an einen Einzelhändler verkauft, zusagt, ein weiteres Gut oder eine weitere Dienstleistung auf eine Person zu übertragen, die das Produkt vom Einzelhändler erwirbt);
  - den Bau, die Herstellung oder die Entwicklung eines Vermögenswerts im Auftrag eines Kunden;
  - die Gewährung von Lizenzen (siehe Paragraphen B52-B63); und
  - die Gewährung von Optionen zum Erwerb zusätzlicher Güter oder Dienstleistungen (wenn diese Optionen dem Kunden ein wesentliches Recht verschaffen; siehe hierzu die Paragraphen B39-B43).
27. Ein einem Kunden zugesagtes Gut oder eine einem Kunden zugesagte Dienstleistung ist dann eigenständig abgrenzbar, wenn die folgenden Kriterien beide erfüllt sind:
- der Kunde kann aus dem Gut oder der Dienstleistung entweder gesondert oder zusammen mit anderen, für ihn jederzeit verfügbaren Ressourcen einen Nutzen ziehen (d. h., das Gut oder die Dienstleistung kann eigenständig abgegrenzt werden); und
  - die Zusage des Unternehmens, das Gut oder die Dienstleistung auf den Kunden zu übertragen, ist von anderen Zusagen aus dem Vertrag trennbar (d. h., die Zusage zur Übertragung des Guts oder der Dienstleistung ist im Vertragskontext eigenständig abgrenzbar).
28. Ein Kunde kann aus einem Gut oder einer Dienstleistung einen Nutzen gemäß Paragraph 27(a) ziehen, wenn das Gut oder die Dienstleistung genutzt, verbraucht, für mehr als den Schrottwert veräußert oder auf andere Weise, die einen wirtschaftlichen Nutzen erzeugt, gehalten werden kann. Bei einigen Gütern oder Dienstleistungen kann der Kunde aus den Gütern oder Dienstleistungen selbst einen Nutzen ziehen. Bei anderen Gütern oder Dienstleistungen kann der Kunde aus den Gütern oder Dienstleistungen nur in Verbindung mit anderen jederzeit verfügbaren Ressourcen einen Nutzen ziehen. Eine jederzeit verfügbare Ressource ist ein Gut oder eine Dienstleistung, das oder die (vom Unternehmen oder einem anderen Unternehmen) separat veräußert wird, oder eine Ressource, die der Kunde bereits vom Unternehmen (einschließlich Gütern oder Dienstleistungen, die das Unternehmen im Rahmen des Vertrags bereits auf den Kunden übertragen hat) oder aus anderen Transaktionen oder Ereignissen erhalten hat. Dass der Kunde aus den Gütern oder Dienstleistungen selbst oder aus den Gütern oder Dienstleistungen in Verbindung mit anderen jederzeit verfügbaren Ressourcen einen Nutzen ziehen kann, kann durch verschiedene Faktoren nachgewiesen werden. So deutet beispielsweise der Umstand, dass ein Unternehmen ein Gut oder eine Dienstleistung regelmäßig separat veräußert, darauf hin, dass der Kunde aus diesem Gut bzw. dieser Dienstleistung entweder einzeln oder in Verbindung mit anderen jederzeit verfügbaren Ressourcen einen Nutzen ziehen kann.

29. Bei der Beurteilung, ob die Zusagen eines Unternehmens zur Übertragung von Gütern oder Dienstleistungen auf den Kunden gemäß Paragraph 27(b) von anderen Zusagen trennbar sind, soll bestimmt werden, ob die jeweilige Zusage im vertraglichen Kontext darin besteht, diese Güter oder Dienstleistungen einzeln zu übertragen, oder stattdessen auf die Übertragung eines kombinierten Posten/kombinierter Posten, in den bzw. die die zugesagten Güter oder Dienstleistungen eingeflossen sind, abzielt. Nachstehend eine nicht erschöpfende Liste von Faktoren, die darauf hindeuten, dass zwei oder mehr Zusagen zur Übertragung von Gütern oder Dienstleistungen auf einen Kunden nicht von anderen Zusagen trennbar sind:
- a) Das Unternehmen erbringt eine signifikante Integrationsleistung, um die Güter oder Dienstleistungen mit anderen vertraglich zugesagten Gütern oder Dienstleistungen zu einem Bündel aus Gütern oder Dienstleistungen zusammenzufassen, damit das mit dem Kunden vertraglich vereinbarte kombinierte Endergebnis bzw. die mit dem Kunden vertraglich vereinbarten kombinierten Endergebnisse erzielt wird/werden. Das heißt, dass das Unternehmen die Güter oder Dienstleistungen zur Herstellung oder Lieferung des vom Kunden gewünschten kombinierten Endergebnisses/der vom Kunden gewünschten kombinierten Endergebnisse nutzt. Ein kombiniertes Endergebnis kann über mehr als eine Phase, ein Element oder eine Einheit erzielt werden.
  - b) Eines oder mehrere der Güter oder Dienstleistungen führt/führen zu einer signifikanten Änderung oder Anpassung eines oder mehrerer vertraglich zugesagten Güter oder Dienstleistungen oder wird/werden durch ein oder mehrere vertraglich zugesagte Güter oder Dienstleistungen signifikant geändert oder angepasst.
  - c) Die Güter oder Dienstleistungen sind in hohem Maße voneinander abhängig oder miteinander verbunden. Das heißt, dass jedes dieser Güter oder jede dieser Dienstleistungen erheblich von einem/einer oder mehreren der anderen Güter oder Dienstleistungen im Vertrag beeinflusst wird. In einigen Fällen sind zwei oder mehrere Güter oder Dienstleistungen beispielsweise erheblich voneinander beeinflusst, weil das Unternehmen, wenn es die Güter und Dienstleistungen einzeln und unabhängig voneinander übertragen würde, seine Zusage nicht erfüllen könnte.
30. Ist ein zugesagtes Gut oder eine zugesagte Dienstleistung nicht eigenständig abgrenzbar, hat das Unternehmen diese so lange mit anderen zugesagten Gütern oder Dienstleistungen zu kombinieren, bis ein eigenständig abgrenzbares Bündel aus Gütern oder Dienstleistungen entsteht. In einigen Fällen führt dies dazu, dass das Unternehmen alle in einem Vertrag zugesagten Güter oder Dienstleistungen als eine einzige Leistungsverpflichtung bilanziert.

In Anhang B werden die Paragraphen B1, B34–B38, B52–B53 und B58 geändert und die Paragraphen B34A, B35A, B35B, B37A, B59A, B63A und B63B angefügt. Paragraph B57 wird gestrichen. Die Paragraphen B54–B56, B59 und B60–B63 werden nicht geändert, sondern nur der Übersichtlichkeit halber angeführt.

## Anhang B

### Leitlinien für die Anwendung

...

B1 Die vorliegenden Anwendungsleitlinien sind wie folgt aufgebaut:

- a) ...
- i) Lizenzerteilung (Paragraphen B52–B63);
- j) ...

### Überlegungen zur Abgrenzung zwischen Prinzipal und Agent

B34 Wenn eine andere Partei an der Lieferung von Gütern oder an der Erbringung von Dienstleistungen an den Kunden eines Unternehmens beteiligt ist, hat das Unternehmen die Art seiner Zusage zu bestimmen und festzustellen, ob seine Leistungsverpflichtung darin besteht, die Güter selbst zu liefern oder die Dienstleistungen selbst zu erbringen (und es damit als Prinzipal auftritt) oder darin, diese andere Partei mit der Lieferung der Güter oder der Erbringung der Dienstleistungen zu beauftragen (und das Unternehmen damit als Agent auftritt). Das Unternehmen bestimmt für jedes dem Kunden zugesagte spezifische Gut oder jede dem Kunden zugesagte spezifische Dienstleistung, ob es in diesem Fall als Prinzipal oder Agent tätig ist. Unter einem spezifischen Gut oder einer spezifischen Dienstleistung ist ein eigenständig abgrenzbares Gut oder eine eigenständig abgrenzbare Dienstleistung (oder ein eigenständig abgrenzbares Bündel von Gütern oder Dienstleistungen) zu verstehen, das/die dem Kunden zu liefern oder für diesen zu erbringen ist (siehe Paragraphen 27–30). Sieht ein Vertrag mit einem Kunden mehr als ein spezifisches Gut oder mehr als eine spezifische Dienstleistung vor, könnte das Unternehmen bei einigen spezifischen Gütern oder Dienstleistungen als Prinzipal und bei anderen spezifischen Gütern oder Dienstleistungen als Agent tätig sein.

- B34A Um zu bestimmen, welcher Art seine Zusage ist (siehe Paragraph B34), hat das Unternehmen
- die spezifischen Güter oder Dienstleistungen, die dem Kunden zu liefern bzw. für ihn zu erbringen sind (und bei denen es sich auch um ein Recht auf ein von einer anderen Partei zu lieferndes Gut oder eine von einer anderen Partei zu erbringende Dienstleistung handeln könnte (siehe Paragraph 26)), zu identifizieren; und
  - für jedes spezifische Gut oder jede spezifische Dienstleistung vor Übertragung auf den Kunden zu beurteilen, ob es die Verfügungsgewalt (im Sinne von Paragraph 33) über dieses Gut oder diese Dienstleistung besitzt.
- B35 Besitzt das Unternehmen die Verfügungsgewalt über ein spezifisches Gut oder eine spezifische Dienstleistung, bevor diese/s auf einen Kunden übertragen wird, ist es in diesem Fall als Prinzipal tätig. Erlangt ein Unternehmen jedoch nur vorübergehend das Eigentum an einem spezifischen Gut, bevor dieses auf den Kunden übergeht, so besitzt es nicht zwangsläufig die Verfügungsgewalt. Als Prinzipal kann ein Unternehmen seiner Leistungsverpflichtung, d. h. seiner Verpflichtung zur Lieferung des spezifischen Guts oder zur Erbringung der spezifischen Dienstleistung selbst nachkommen oder eine andere Partei (beispielsweise einen Unterauftragnehmer) damit beauftragen, die Leistungsverpflichtung ganz oder teilweise in seinem Namen zu erfüllen.
- B35A Ist eine andere Partei an der Lieferung von Gütern oder der Erbringung von Dienstleistungen an einen Kunden beteiligt, so erlangt ein als Prinzipal auftretendes Unternehmen die Verfügungsgewalt über:
- ein Gut oder einen anderen Vermögenswert der anderen Partei, das bzw. den es dann auf den Kunden überträgt.
  - ein Recht auf eine von der anderen Partei zu erbringende Dienstleistung, das das Unternehmen in die Lage versetzt, diese Partei anzuweisen, die Dienstleistung in seinem Namen für den Kunden zu erbringen.
  - ein Gut oder eine Dienstleistung der anderen Partei, das bzw. die es dann bei Lieferung des spezifischen Guts an oder Erbringung der spezifischen Dienstleistung für den Kunden mit anderen Gütern oder Dienstleistungen kombiniert. Erbringt das Unternehmen beispielsweise eine signifikante Integrationsleistung, indem es die von einer anderen Partei gelieferten Güter oder erbrachten Dienstleistungen in das/die dem Kunden vertraglich zugesagte spezifische Gut bzw. spezifische Dienstleistung integriert (siehe Paragraph 29(a)), so besitzt es vor der Übertragung an den Kunden die Verfügungsgewalt über das spezifische Gut oder die spezifische Dienstleistung. Dies ist darauf zurückzuführen, dass das Unternehmen zuerst die Verfügungsgewalt über die Inputs für die spezifischen Güter oder Dienstleistungen erlangt (wozu auch Güter oder Dienstleistungen anderer Parteien zählen) und diese dann in die Erzeugung des kombinierten Outputs, d. h. des speziellen Guts oder der speziellen Dienstleistung, lenkt.
- B35B Wenn (oder sobald) ein Unternehmen, das als Prinzipal auftritt, eine Leistungsverpflichtung erfüllt, erfasst es als Erlös die Gesamtgegenleistung, die es im Austausch für die Übertragung der spezifischen Güter oder Dienstleistungen erwartet.
- B36 Ein Unternehmen ist Agent, wenn seine Leistungsverpflichtung darin besteht, eine andere Partei mit der Lieferung des spezifischen Guts oder der Erbringung der spezifischen Dienstleistung zu beauftragen. Als Agent besitzt ein Unternehmen die Verfügungsgewalt über ein von einer anderen Partei geliefertes spezifisches Gut oder eine von einer anderen Partei erbrachte spezifische Dienstleistung so lange nicht, wie dieses Gut oder diese Dienstleistung nicht auf den Kunden übertragen ist. Wenn (oder sobald) ein Unternehmen, das als Agent auftritt, eine Leistungsverpflichtung erfüllt, erfasst es als Erlös die Gebühr oder Provision, die es im Austausch für die Beauftragung der anderen Partei mit der Lieferung der speziellen Güter oder der Erbringung der speziellen Dienstleistungen erwartet. Die Gebühr oder Provision des Unternehmens ist gegebenenfalls der Teil der Gegenleistung, den das Unternehmen behält, nachdem es der anderen Partei die für deren Lieferung der Güter oder die Erbringung der Dienstleistungen erhaltene Gegenleistung ausbezahlt hat.
- B37 Nachstehend eine nicht erschöpfende Liste von Indikatoren, die darauf hindeuten, dass ein Unternehmen vor der Übertragung an den Kunden die Verfügungsgewalt über ein spezifisches Gut oder eine spezifische Dienstleistung besitzt (und somit als Prinzipal anzusehen ist (siehe Paragraph B35)):
- für die Erfüllung der Zusage, das spezifische Gut zu liefern oder die spezifische Dienstleistung zu erbringen, ist primär das Unternehmen verantwortlich. Hierzu zählt in der Regel die Verantwortung dafür, dass das spezifische Gut oder die spezifische Dienstleistung vom Kunden akzeptiert wird (wie die primäre Verantwortung dafür, dass das Gut oder die Dienstleistung den Spezifikationen des Kunden entspricht). Wenn für die Erfüllung der Zusage, das spezifische Gut zu liefern oder die spezifische Dienstleistung zu erbringen, primär das Unternehmen verantwortlich ist, könnte dies darauf hindeuten, dass die andere an der Lieferung des spezifischen Guts oder der Erbringung der spezifischen Dienstleistung beteiligte Partei im Auftrag des Unternehmens tätig ist.
  - das Unternehmen trägt vor der Übertragung des spezifischen Guts oder der spezifischen Dienstleistung auf einen Kunden oder nach Übertragung der Verfügungsgewalt auf den Kunden (z. B. wenn dieser ein Rückgaberecht hat) ein Bestandsrisiko. Wenn das Unternehmen z. B. vor Anbahnung eines Vertrags mit einem Kunden das spezifische Gut oder die spezifische Dienstleistung erhält oder sich zu dessen bzw. deren Erhalt verpflichtet, könnte dies darauf hindeuten, dass es vor der Übertragung an den Kunden die Nutzung des Guts oder der Dienstleistung bestimmen und im Wesentlichen den verbleibenden Nutzen daraus ziehen kann.

- c) das Unternehmen verfügt bei der Festlegung des Preises für das spezifische Gut oder die spezifische Dienstleistung über Ermessensspielraum. Wird der Preis, den der Kunde für das spezifische Gut oder die spezifische Dienstleistung zahlt, von dem Unternehmen festgelegt, könnte dies darauf hindeuten, dass das Unternehmen die Nutzung des Guts oder der Dienstleistung bestimmen und im Wesentlichen den verbleibenden Nutzen daraus ziehen kann. In einigen Fällen kann allerdings der Agent bei der Preisfestsetzung über Ermessensspielraum verfügen. So verfügt er z. B. möglicherweise über eine gewisse Flexibilität bei der Preisfestsetzung, damit er aus seiner Dienstleistung, andere Parteien mit der Lieferung von Gütern oder der Erbringung von Dienstleistungen zu beauftragen, zusätzliche Erlöse ziehen kann.
- B37A Die in Paragraph B37 aufgeführten Indikatoren können je nach Art des spezifischen Guts oder der spezifischen Dienstleistung und je nach Vertragsbedingungen für die Beurteilung, ob ein Unternehmen die Verfügungsgewalt besitzt, mehr oder weniger relevant sein. Auch können bei anderen Verträgen andere Indikatoren überzeugendere Nachweise liefern.
- B38 Tritt eine andere Partei in die Leistungsverpflichtungen und vertraglichen Rechte eines Unternehmens ein, sodass dieses nicht mehr zur Übertragung des spezifischen Guts oder der spezifischen Dienstleistung auf den Kunden verpflichtet (und somit kein Prinzipal mehr) ist, darf das Unternehmen für diese Leistungsverpflichtung keine Erlöse erfassen. Stattdessen hat es zu prüfen, ob es Erlöse dafür erfassen soll, dass es seiner Verpflichtung zur Anbahnung eines Vertrags für die andere Partei nachkommt (d. h. ob es als Agent auftritt).

...

### Lizenzerteilung

- B52 Eine Lizenz gibt einem Kunden das Recht auf Nutzung des geistigen Eigentums eines Unternehmens. Lizenzen für geistiges Eigentum können u. a. Folgendes zum Gegenstand haben:
- Software und Technologie,
  - Filme, Musik und andere Medien und Formen der Unterhaltung,
  - Franchise-Rechte und
  - Patente, Markenzeichen und Urheberrechte.
- B53 Ein Unternehmen kann einem Kunden neben der Erteilung einer (oder mehrerer) Lizenz(en) auch die Übertragung von Gütern oder Dienstleistungen zusagen. Diese Zusagen können ausdrücklich im Vertrag enthalten oder durch die Geschäftsgepflogenheiten, veröffentlichten Leitlinien oder spezifischen Aussagen eines Unternehmens impliziert sein (siehe Paragraph 24). Wird in einem Vertrag mit einem Kunden neben der Übertragung von Gütern oder Dienstleistungen auch die Erteilung einer (oder mehrerer) Lizenz(en) zugesagt, so verfährt das Unternehmen zur Identifizierung der einzelnen Leistungsverpflichtungen des Vertrags wie bei anderen Vertragsarten nach den Paragraphen 22–30.
- B54 Ist die Zusage der Lizenzerteilung nicht gemäß den Paragraphen 26-30 von anderen im Vertrag zugesagten Gütern oder Dienstleistungen abgrenzbar, hat das Unternehmen sie mit den anderen zugesagten Gütern oder Dienstleistungen als eine einzige Leistungsverpflichtung zu bilanzieren. Nicht von anderen im Vertrag zugesagten Gütern oder Dienstleistungen abgrenzbare Lizenzen umfassen u. a.:
- Lizenzen, die fester Bestandteil eines materiellen Guts und für dessen Funktion unverzichtbar sind; und
  - Lizenzen, die der Kunde nur in Verbindung mit einer dazugehörigen Dienstleistung nutzen kann (wie einem von dem Unternehmen erbrachten Online-Dienst, der dem Kunden über die Lizenz den Zugriff auf Inhalte ermöglicht).
- B55 Ist die Lizenz nicht eigenständig abgrenzbar, hat das Unternehmen nach den Paragraphen 31–38 zu bestimmen, ob die Leistungsverpflichtung (die die zugesagte Lizenz einschließt) über einen bestimmten Zeitraum oder zu einem bestimmten Zeitpunkt erfüllt wird.
- B56 Ist die Zusage der Lizenzerteilung von den anderen im Vertrag zugesagten Gütern oder Dienstleistungen abgrenzbar und somit als separate Leistungsverpflichtung anzusehen, hat das Unternehmen zu bestimmen, ob die Lizenz zu einem bestimmten Zeitpunkt oder über einen bestimmten Zeitraum auf den Kunden übertragen wird. Wenn das Unternehmen diese Bestimmung vornimmt, hat es zu berücksichtigen, ob die zugesagte Lizenz dem Kunden entweder
- ein Recht auf Zugriff auf sein geistiges Eigentum — mit Stand über den gesamten Lizenzierungszeitraum — einräumt oder
  - ein Recht auf Nutzung seines geistigen Eigentums — mit Stand zum Zeitpunkt der Lizenzerteilung — einräumt.

**Bestimmung der Art der Zusage**

- B57 [gestrichen]
- B58 Eine von einem Unternehmen mit der Lizenzerteilung abgegebene Zusage stellt eine Zusage zur Gewährung eines Rechts auf Zugang zu geistigem Eigentum des Unternehmens dar, wenn alle folgenden Bedingungen erfüllt sind:
- a) der Vertrag sieht vor oder der Kunde erwartet nach vernünftigem Ermessen, dass das Unternehmen Aktivitäten durchführen wird, die sich wesentlich auf das geistige Eigentum, an dem der Kunde Rechte hält, auswirken (siehe Paragraphen B59 und B59A);
  - b) durch die mit der Lizenz gewährten Rechte ist der Kunde unmittelbar von allen positiven oder negativen Auswirkungen der in Paragraph B58(a) genannten Aktivitäten betroffen; und
  - c) mit der Durchführung solcher Aktivitäten wird weder ein Gut noch eine Dienstleistung auf den Kunden übertragen (siehe Paragraph 25).
- B59 Zu den möglichen Indikatoren, bei deren Vorliegen ein Kunde nach vernünftigem Ermessen erwarten kann, dass ein Unternehmen Aktivitäten durchführen wird, die sich wesentlich auf das geistige Eigentum auswirken, zählen die Geschäftsgepflogenheiten, veröffentlichten Leitlinien oder spezifischen Aussagen des Unternehmens. Haben das Unternehmen und der Kunde ein gemeinsames wirtschaftliches Interesse (z. B. eine umsatzabhängige Lizenzgebühr) in Bezug auf das geistige Eigentum, an dem der Kunde Rechte hält, ist dies ein weiterer möglicher (wenn auch nicht zwingender) Indikator dafür, dass der Kunde nach vernünftigem Ermessen die Durchführung solcher Aktivitäten durch das Unternehmen erwarten kann.
- B59A Die Aktivitäten eines Unternehmens wirken sich wesentlich auf das geistige Eigentum, an dem der Kunde Rechte hält, aus, wenn entweder
- a) erwartet wird, dass diese Aktivitäten die Form (beispielsweise das Design oder den Inhalt) oder die Funktion (beispielsweise die Fähigkeit zur Wahrnehmung einer Funktion oder Aufgabe) des geistigen Eigentums wesentlich ändern, oder
  - b) die Fähigkeit des Kunden, Nutzen aus dem geistigen Eigentum zu ziehen, sich im Wesentlichen aus diesen Aktivitäten ableitet oder davon abhängig ist. So leitet sich beispielsweise der Nutzen einer Marke häufig von den laufenden Aktivitäten des Unternehmens, die den Wert des geistigen Eigentums fördern oder erhalten, ab oder ist von diesen abhängig.
- Wenn das geistige Eigentum, an dem der Kunde Rechte hält, eine wesentliche eigenständige Funktion aufweist, leitet sich ein wesentlicher Teil des Nutzens dieses geistigen Eigentums dementsprechend von dieser Funktion ab. Folglich würden sich die Aktivitäten des Unternehmens nicht wesentlich auf die Fähigkeit des Kunden auswirken, den Nutzen aus diesem geistigen Eigentum zu ziehen, es sei denn seine Form oder Funktion werden durch diese Aktivitäten wesentlich geändert. Beispiele für geistiges Eigentum, das häufig eine wesentliche eigenständige Funktion aufweist, sind Software, biologische Verbindungen oder Arzneimittelrezepturen sowie Medieninhalte (wie Filme, Fernsehshows und Musikaufnahmen).
- B60 Sind die in Paragraph B58 genannten Bedingungen erfüllt, ist die Zusage zur Erteilung einer Lizenz als eine über einen bestimmten Zeitraum erfüllte Leistungsverpflichtung zu bilanzieren, da der Nutzen, der mit dem Zugang zum geistigen Eigentum des Unternehmens verbunden ist, dem Kunden zufließt und er gleichzeitig die Leistung nutzt, während diese erbracht wird (siehe Paragraph 35(a)). Zur Auswahl einer angemessenen Methode zur Messung des Leistungsfortschritts gegenüber der vollständigen Erfüllung der Verpflichtung, Zugang zum geistigen Eigentum zu gewähren, hat ein Unternehmen nach den Paragraphen 39–45 zu verfahren.
- B61 Sind die in Paragraph B58 genannten Bedingungen nicht erfüllt, besteht die Zusage des Unternehmens darin, dem Kunden ein Recht auf Nutzung seines geistigen Eigentums — mit Stand (in Form und Funktion) zum Zeitpunkt der Lizenzerteilung — einzuräumen. Dies bedeutet, dass der Kunde zum Zeitpunkt der Lizenzerteilung bestimmen kann, wie er die Lizenz nutzt, und im Wesentlichen den verbleibenden Nutzen daraus ziehen kann. Sagt ein Unternehmen ein Recht auf Nutzung seines geistigen Eigentums zu, ist diese Zusage als eine zu einem bestimmten Zeitpunkt erfüllte Leistungsverpflichtung zu bilanzieren. Den Zeitpunkt, zu dem die Lizenz auf den Kunden übertragen wird, hat das Unternehmen nach Paragraph 38 zu bestimmen. Allerdings können Erlöse aus einer Lizenz, die zur Nutzung des geistigen Eigentums eines Unternehmens berechtigt, nicht vor Beginn des Zeitraums erfasst werden, in dem der Kunde die Lizenz verwenden und den Nutzen daraus ziehen kann. Beginnt z. B. ein Software-Lizenzzeitraum, bevor das Unternehmen dem Kunden den Code liefert (oder auf anderem Wege zur Verfügung stellt), der die sofortige Nutzung der Software ermöglicht, wird das Unternehmen die Erlöse nicht vor Lieferung (oder anderweitiger Bereitstellung) dieses Codes erfassen.

- B62 Bei der Beurteilung, ob eine Lizenz ein Recht auf Zugang zu geistigem Eigentum des Unternehmens oder ein Recht auf Nutzung von geistigem Eigentum des Unternehmens gewährt, hat ein Unternehmen die folgenden Faktoren unberücksichtigt zu lassen:
- a) Zeitliche oder geografische Beschränkungen, Nutzungsbeschränkungen — Solche Beschränkungen stellen Merkmale der zugesagten Lizenz dar, legen aber nicht fest, ob das Unternehmen seine Leistungsverpflichtung zu einem bestimmten Zeitpunkt oder über einen bestimmten Zeitraum erfüllt.
  - b) Eigene Zusicherungen, dass es in Bezug auf das geistige Eigentum über ein gültiges Patent verfügt und dieses gegen unberechtigte Nutzung verteidigen wird — Die Zusage, ein Patentrecht zu verteidigen, stellt keine Leistungsverpflichtung dar, da diese Absicherungsmaßnahmen dazu dienen, den Wert des geistigen Eigentums des Unternehmens zu schützen, und dem Kunden die Sicherheit geben, dass die übertragene Lizenz die vertraglich zugesagten Lizenzkonditionen erfüllt.

#### **Umsatz- oder nutzungsabhängige Lizenzgebühren**

- B63 Unbeschadet der Vorschriften der Paragraphen 56–59 darf ein Unternehmen für umsatz- oder nutzungsabhängige Lizenzgebühren, die im Austausch für eine Lizenz an geistigem Eigentum zugesagt wurden, Erlöse nur dann erfassen, wenn (oder sobald) das spätere der beiden folgenden Ereignisse eintritt:
- a) der nachfolgende Verkauf wird getätigt oder die nachfolgende Nutzung tritt ein; und
  - b) die Leistungsverpflichtung, der die umsatz- oder nutzungsabhängigen Lizenzgebühren ganz oder teilweise zugeordnet wurden, wurde vollständig (oder teilweise) erfüllt.
- B63A Die Vorschrift im Hinblick auf umsatz- oder nutzungsabhängige Lizenzgebühren in Paragraph B63 gilt, wenn die Lizenzgebühr ausschließlich oder vorwiegend eine Lizenz zur Nutzung geistigen Eigentums betrifft (Letzteres kann beispielsweise der Fall sein, wenn das Unternehmen nach vernünftigem Ermessen erwarten kann, dass der Kunde der Lizenz einen erheblich höheren Wert zuschreiben würde als den anderen Gütern oder Dienstleistungen, auf die sich die Lizenzgebühr bezieht).
- B63B Ist die in Paragraph B63A genannte Vorschrift erfüllt, sind Erlöse aus einer umsatz- oder nutzungsabhängigen Lizenzgebühr zur Gänze gemäß Paragraph B63 zu erfassen. Ist die in Paragraph B63A genannte Vorschrift nicht erfüllt, gelten für die umsatz- oder nutzungsabhängige Lizenzgebühr die in den Paragraphen 50–59 enthaltenen Vorschriften für variable Gegenleistungen.

In Anhang C werden die Paragraphen C2, C5 und C7 geändert und die Paragraphen C1B, C7A und C8A angefügt. Die Paragraphen C3 und C6 werden nicht geändert, sondern lediglich der Übersichtlichkeit halber angeführt.

#### ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS

...

- C1B Mit den im April 2016 veröffentlichten *Klarstellungen zu IFRS 15* Erlöse aus Verträgen mit Kunden wurden die Paragraphen 26, 27, 29, B1, B34–B38, B52–B53, B58, C2, C5 und C7 geändert, Paragraph B57 gestrichen und die Paragraphen B34A, B35A, B35B, B37A, B59A, B63A, B63B, C7A und C8A angefügt. Diese Änderungen sind auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2018 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wendet ein Unternehmen diese Änderungen früher an, hat es dies anzugeben.

#### ÜBERGANGSVORSCHRIFTEN

- C2 Für die Zwecke der Übergangsvorschriften der Paragraphen C3 bis C8A gilt Folgendes:
- a) Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung ist der Beginn der Berichtsperiode, in der ein Unternehmen diesen Standard zum ersten Mal anwendet; und
  - b) Ein erfüllter Vertrag ist ein Vertrag, bei dem das Unternehmen alle gemäß IAS 11 *Fertigungsaufträge*, IAS 18 *Umsatzerlöse* sowie den dazugehörigen Interpretationen identifizierten Güter und Dienstleistungen übertragen hat.
- C3 Ein Unternehmen wendet diesen Standard nach einer der beiden folgenden Methoden an:
- a) rückwirkende Anwendung auf jede gemäß IAS 8 *Rechnungslegungsmethoden, Änderungen von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen und Fehler* dargestellte frühere Berichtsperiode, vorbehaltlich der in Paragraph C5 genannten praktischen Behelfe; oder
  - b) rückwirkende Anwendung mit Erfassung der kumulierten Auswirkungen der erstmaligen Anwendung zum Zeitpunkt der Erstanwendung gemäß den Paragraphen C7–C8.

...

- C5 Bei rückwirkender Anwendung dieses Standards gemäß Paragraph C3(a) kann ein Unternehmen auf einen oder mehrere der folgenden praktischen Behelfe zurückgreifen:
- a) Erfüllte Verträge muss das Unternehmen nicht neu bewerten, wenn diese
    - i) innerhalb desselben Geschäftsjahres beginnen und enden; oder
    - ii) zu Beginn der frühesten dargestellten Periode bereits erfüllt waren.
  - b) Bei erfüllten Verträgen, die eine variable Gegenleistung beinhalten, kann das Unternehmen den Transaktionspreis zum Zeitpunkt der Vertragserfüllung ansetzen, anstatt die Höhe der variablen Gegenleistung in den Vergleichsperioden zu schätzen.
  - c) Bei Verträgen, die vor Beginn der frühesten dargestellten Periode geändert wurden, muss das Unternehmen keine rückwirkende Neubewertung gemäß den Paragraphen 20-21 vornehmen, um den Vertragsänderungen Rechnung zu tragen. Stattdessen hat es in nachstehend genannten Fällen die aggregierte Auswirkung sämtlicher vor Beginn der frühesten dargestellten Periode vorgenommen Änderungen zu berücksichtigen:
    - i) wenn es ermittelt, welche Leistungsverpflichtungen erfüllt und welche nicht erfüllt sind;
    - ii) wenn es den Transaktionspreis bestimmt; und
    - iii) wenn es den Transaktionspreis den erfüllten und nicht erfüllten Leistungsverpflichtungen zuordnet.
  - d) Das Unternehmen ist nicht verpflichtet, für alle vor dem Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung dargestellten Berichtsperioden den Betrag des Transaktionspreises, der den verbleibenden Leistungsverpflichtungen zugeordnet wurde, offenzulegen oder eine Erklärung abzugeben, wann es mit der Erfassung dieses Betrags als Erlös rechnet (siehe Paragraph 120).
- C6 Nimmt ein Unternehmen einen der in Paragraph C5 aufgeführten praktischen Behelfe in Anspruch, so hat es diesen in allen dargestellten Berichtsperioden konsistent auf alle Verträge anzuwenden. Darüber hinaus hat das Unternehmen folgende Angaben zu machen:
- a) die in Anspruch genommenen praktischen Behelfe; und
  - b) eine qualitative Beurteilung der erwarteten Auswirkungen, die sich aus der Inanspruchnahme der einzelnen praktischen Behelfe ergeben, soweit dies nach vernünftigem Ermessen möglich ist.
- C7 Beschließt ein Unternehmen, diesen Standard gemäß Paragraph C3(b) rückwirkend anzuwenden, muss es den kumulierten Effekt der erstmaligen Anwendung des Standards zum Zeitpunkt der Erstanwendung als Anpassung des Eröffnungsbilanzwerts der Gewinnrücklagen (oder anderer angemessener Eigenkapitalbestandteile) erfassen. Nach dieser Übergangsmethode kann ein Unternehmen beschließen, den Standard nur auf Verträge rückwirkend anzuwenden, die zum Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung (z. B. 1. Januar 2018 für Unternehmen, deren Geschäftsjahr am 31. Dezember endet) noch nicht erfüllt sind.
- C7A Unternehmen, die diesen Standard gemäß Paragraph C3(b) rückwirkend anwenden, können ebenfalls den in Paragraph C5(c) dargelegten praktischen Behelf anwenden, nämlich entweder auf
- a) alle vor Beginn der frühesten dargestellten Periode vorgenommenen Vertragsänderungen; oder
  - b) alle vor der erstmaligen Anwendung vorgenommenen Vertragsänderungen.
- Greift ein Unternehmen auf diesen praktischen Behelf zurück, hat es diesen konsistent auf alle Verträge anzuwenden und die in Paragraph C6 vorgeschriebenen Angaben zu machen.
- ...
- C8A *Klarstellungen zum IFRS 15* (siehe Paragraph C1B) sind gemäß IAS 8 rückwirkend anzuwenden. Bei der rückwirkenden Anwendung der Änderungen sind diese anzuwenden, als seien sie schon zum Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung im IFRS 15 enthalten gewesen. Folglich wenden die Unternehmen die Änderungen gemäß den Paragraphen C2–C8 nicht auf Berichtsperioden oder Verträge an, auf die IFRS 15 keine Anwendung findet. Wendet z. B. ein Unternehmen IFRS 15 gemäß Paragraph C3(b) nur auf Verträge an, die zum Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung nicht erfüllt sind, so bewertet es die erfüllten Verträge zum Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung des IFRS 15 nicht neu, um diese Änderungen einzubeziehen.