

**VERORDNUNG (EG) Nr. 636/2009 DER KOMMISSION**

**vom 22. Juli 2009**

**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 Interpretation 15 des International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC)**

**(Text von Bedeutung für den EWR)**

DIE KOMMISSION DER EUROPÄISCHEN GEMEINSCHAFTEN —

gestützt auf den Vertrag zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft,

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 Gemeinschaftsrecht übernommen.
- (2) Am 3. Juli 2008 veröffentlichte das International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC) die Interpretation 15 *Verträge über die Errichtung von Immobilien*, nachstehend „IFRIC 15“ genannt. IFRIC 15 gibt Aufschluss darüber, in welchem Fall Umsatzerlöse aus der Errichtung von Immobilien im Abschluss auszuweisen sind und ob ein Vertrag zur Errichtung von Immobilien in den Anwendungsbereich von IAS 11 *Fertigungsaufträge* oder von IAS 18 *Umsatzerlöse* fällt.
- (3) Die Anhörung der Sachverständigengruppe (Technical Expert Group, TEG) der European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG) hat bestätigt, dass IFRIC 15 die in Artikel 3 Absatz 2 der Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 genannten Kriterien für eine Übernahme erfüllt. Gemäß der Entscheidung 2006/505/EG der Kommission vom 14. Juli 2006 zur Einsetzung einer Prüfgruppe für Stan-

dardübernahmeempfehlungen zur Beratung der Kommission hinsichtlich der Objektivität und Neutralität der von der Europäischen Beratergruppe für Rechnungslegung (EFRAG) abgegebenen Stellungnahmen<sup>(3)</sup> hat diese die EFRAG-Stellungnahme geprüft und der Kommission mitgeteilt, dass sie sie für ausgewogen und objektiv hält.

- (4) Die Verordnung (EG) Nr. 1126/2008 sollte daher entsprechend geändert werden.
- (5) Die in dieser Verordnung vorgesehenen Maßnahmen entsprechen der Stellungnahme des Regelungsausschusses für Rechnungslegung —

HAT FOLGENDE VERORDNUNG ERLASSEN:

*Artikel 1*

Im Anhang der Verordnung (EG) Nr. 1126/2008 wird die Interpretation 15 des „International Financial Reporting Interpretations Committee“ (IFRIC) *Verträge über die Errichtung von Immobilien* gemäß dem Anhang zu dieser Verordnung eingefügt.

*Artikel 2*

Die Unternehmen wenden die im Anhang dieser Verordnung enthaltene IFRIC 15 spätestens mit Beginn des ersten nach dem 31. Dezember 2009 beginnenden Geschäftsjahres an.

*Artikel 3*

Diese Verordnung tritt am dritten Tag nach ihrer Veröffentlichung im *Amtsblatt der Europäischen Union* in Kraft.

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

Brüssel, den 22. Juli 2009

Für die Kommission  
Charlie McCREEVY  
Mitglied der Kommission

<sup>(1)</sup> ABl. L 243 vom 11.9.2002, S. 1.

<sup>(2)</sup> ABl. L 320 vom 29.11.2008, S. 1.

<sup>(3)</sup> ABl. L 199 vom 21.7.2006, S. 33.

## ANHANG

## INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS

IFRIC 15	IFRIC Interpretation 15 <i>Verträge über die Errichtung von Immobilien</i>
----------	--

**IFRIC INTERPRETATION 15****Verträge über die Errichtung von Immobilien**

## VERWEISE

- IAS 1 *Darstellung des Abschlusses* (überarbeitet 2007)
- IAS 8 *Rechnungslegungsmethoden, Änderungen von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen und Fehler*
- IAS 11 *Fertigungsaufträge*
- IAS 18 *Umsatzerlöse*
- IAS 37 *Rückstellungen, Eventualverbindlichkeiten und Eventualforderungen*
- IFRIC 12 *Dienstleistungskonzessionsvereinbarungen*
- IFRIC 13 *Kundentreueprogramme*

## HINTERGRUND

- 1 In der Immobilienbranche können Unternehmen, die selbst oder durch Subunternehmen Immobilien errichten, vor Vollendung der Errichtung Verträge mit einem oder mehreren Käufern abschließen. Solche Verträge haben verschiedene Formen.
- 2 Unternehmen, die beispielsweise Wohnimmobilien errichten, können mit dem Verkauf einzelner Einheiten (Wohnungen oder Häuser) „ab Plan“ bereits beginnen, wenn die Immobilie noch im Bau ist oder mit dem Bau noch nicht einmal begonnen wurde. Jeder Käufer schließt einen Vertrag mit dem Unternehmen ab, eine bestimmte Einheit zu kaufen, sobald sie bezugsbereit ist. In der Regel leistet der Käufer eine Anzahlung an das Unternehmen, die nur dann rückerstattungsfähig ist, wenn das Unternehmen die fertig gestellte Einheit nicht vertragsgemäß übergibt. In der Regel wird erst bei Vertragserfüllung, wenn der Käufer in den Besitz der Einheit gelangt, der Restbetrag des Kaufpreises an das Unternehmen gezahlt.
- 3 Unternehmen, die die Errichtung von Gewerbe- oder Industrieimmobilien betreiben, können mit einem einzigen Käufer einen Vertrag abschließen. Vom Käufer können zwischen dem Zeitpunkt des Vertragsabschlusses und der Vertragserfüllung Abschlagszahlungen verlangt werden. Die Errichtung kann auf einem Grundstück erfolgen, das der Käufer vor Baubeginn bereits besitzt oder least.

## ANWENDUNGSBEREICH

- 4 Unternehmen, die selbst oder durch Subunternehmen Immobilien errichten, haben diese Interpretation auf die Bilanzierung von Umsätzen und zugehörigen Aufwendungen anzuwenden.
- 5 Verträge über die Errichtung von Immobilien fallen in den Anwendungsbereich dieser Interpretation. Zusätzlich zur Errichtung von Immobilien können solche Verträge auch die Lieferung anderer Güter oder Dienstleistungen enthalten.

## FRAGESTELLUNGEN

- 6 Die vorliegende Interpretation behandelt zwei Fragestellungen:
  - (a) Fällt ein Vertrag in den Anwendungsbereich des IAS 11 oder des IAS 18?
  - (b) Wann sind Umsatzerlöse aus der Errichtung von Immobilien zu erfassen?

## BESCHLUSS

- 7 In den folgenden Ausführungen wird davon ausgegangen, dass das Unternehmen den Vertrag über die Errichtung der Immobilie und alle damit verbundenen Verträge vorher analysiert hat und zu dem Schluss gekommen ist, dass ihm weder ein weiter bestehendes Verfügungsrecht, wie es gewöhnlich mit dem Eigentum verbunden ist, noch eine wirksame Verfügungsgewalt über die errichtete Immobilie verbleibt, die eine Erfassung einiger oder aller Entgelte als Umsatzerlöse ausschließen würde. Sollte die Erfassung eines Teils der Entgelte als Umsatzerlöse ausgeschlossen sein, gelten die folgenden Ausführungen nur für den Teil des Vertrags, für den Umsatzerlöse erfasst werden.

- 8 Ein Unternehmen kann sich im Rahmen eines einzigen Vertrags dazu verpflichten, zusätzlich zur Errichtung der Immobilie auch Güter oder Dienstleistungen zu liefern (z. B. ein Grundstück zu verkaufen oder Hausverwaltungsdienstleistungen zu erbringen). Nach IAS 18 Paragraph 13 muss ein solcher Vertrag eventuell in einzeln identifizierbare Bestandteile aufgeteilt werden, wobei einer die Errichtung der Immobilie enthält. Der beizulegende Zeitwert des gesamten für den Vertrag erhaltenen oder zu erhaltenden Entgelts ist den einzelnen Bestandteilen zuzuordnen. Wenn einzelne Bestandteile identifiziert werden, wendet das Unternehmen die Paragraphen 10-12 dieser Interpretation auf den die Errichtung der Immobilie betreffenden Teil an, um zu bestimmen, ob dieser Bestandteil unter IAS 11 oder IAS 18 fällt. Die Segmentierungskriterien in IAS 11 sind auf jeden Vertragsbestandteil anzuwenden, der als Fertigungsauftrag ausgewiesen wurde.
- 9 Die folgende Erörterung bezieht sich auf einen Vertrag über die Errichtung einer Immobilie, gilt aber auch für einen Bestandteil zur Errichtung einer Immobilie, der in einem Vertrag identifiziert wurde, der darüber hinaus noch andere Bestandteile umfasst.

#### **Klärung der Frage, ob ein Vertrag unter IAS 11 oder IAS 18 fällt**

- 10 Ob ein Vertrag über die Errichtung einer Immobilie in den Anwendungsbereich von IAS 11 oder IAS 18 fällt, hängt von den Vertragsbestimmungen und allen Begleitumständen und sonstigen maßgeblichen Tatsachen ab. Zur Entscheidung dieser Frage muss jeder Vertrag einzeln beurteilt werden.
- 11 IAS 11 ist anwendbar, wenn der Vertrag die Definition eines in IAS 11 Paragraph 3 beschriebenen Fertigungsauftrags erfüllt, d.h. es sich um einen „Vertrag über die kundenspezifische Fertigung einzelner Gegenstände oder einer Anzahl von Gegenständen ...“ handelt. Ein Vertrag über die Errichtung einer Immobilie entspricht dieser Definition, wenn der Käufer die Möglichkeit hat, vor Baubeginn die strukturellen Hauptelemente des Bauplans zu bestimmen und/oder nach Baubeginn die strukturellen Hauptelemente zu ändern (unabhängig davon, ob er von dieser Möglichkeit Gebrauch macht). Wenn IAS 11 anwendbar ist, umfasst der Fertigungsauftrag auch alle Verträge oder Bestandteile über die Erbringung von Dienstleistungen, die direkt mit der Errichtung der Immobilie gemäß Paragraph 5(a) des IAS 11 und Paragraph 4 des IAS 18 in Verbindung stehen.
- 12 Haben die Käufer bei einem Vertrag über die Errichtung von Immobilien dagegen nur begrenzt die Möglichkeit, den Bauplan der Immobilie zu beeinflussen, wie etwa ein Design aus den vom Unternehmen vorgegebenen Variationen auszuwählen oder das Basisdesign lediglich unwesentlich zu ändern, handelt es sich um einen Vertrag über den Verkauf von Gütern, der in den Anwendungsbereich von IAS 18 fällt.

#### **Bilanzierung von Umsatzerlösen aus der Errichtung von Immobilien**

*Bei dem Vertrag handelt es sich um einen Fertigungsauftrag*

- 13 Sofern der Vertrag in den Anwendungsbereich von IAS 11 fällt und das Ergebnis verlässlich geschätzt werden kann, hat das Unternehmen die Umsatzerlöse nach Maßgabe des Grads der Auftragserfüllung gemäß IAS 11 zu erfassen.
- 14 Sollte der Vertrag die Definition eines Fertigungsauftrags nicht erfüllen und damit in den Anwendungsbereich des IAS 18 fallen, hat das Unternehmen zu bestimmen, ob es sich um einen Vertrag über die Erbringung von Dienstleistungen oder einen Vertrag über den Verkauf von Gütern handelt.

*Der Vertrag sieht die Erbringung von Dienstleistungen vor*

- 15 Wenn das Unternehmen keine Fertigungsmaterialien erwerben oder liefern muss, handelt es sich bei dem Vertrag wahrscheinlich nur um einen Vertrag über die Erbringung von Dienstleistungen gemäß IAS 18. In diesem Fall schreibt IAS 18 vor, dass Umsatzerlöse nach Maßgabe des Erfüllungsgrads des Geschäfts gemäß der Methode der Gewinnrealisierung nach dem Fertigstellungsgrad zu erfassen sind, wenn die Kriterien in Paragraph 20 des IAS 18 erfüllt werden. Bei Geschäften dieser Art gelten für die Erfassung von Umsatzerlösen und zugehörigen Aufwendungen generell die Anforderungen des IAS 11 (IAS 18 Paragraph 21).

*Der Vertrag sieht den Verkauf von Gütern vor*

- 16 Wenn ein Unternehmen zur Erfüllung seiner vertraglichen Verpflichtung, dem Käufer die Immobilie zu liefern, Dienstleistungen samt Fertigungsmaterialien zur Verfügung stellen muss, handelt es sich um einen Vertrag über den Verkauf von Gütern und sind die in IAS 18 Paragraph 14 beschriebenen Kriterien zur Erfassung der Umsatzerlöse anzuwenden.
- 17 Das Unternehmen kann dem Käufer mit zunehmendem Baufortschritt die Verfügungsmacht sowie die maßgeblichen Risiken und Chancen, die mit dem Eigentum an der in Errichtung befindlichen Immobilie in ihrem jeweiligen Zustand verbunden sind, übertragen. In diesem Fall hat das Unternehmen die Umsatzerlöse nach Maßgabe des Fertigstellungsgrads unter Verwendung der Methode der Gewinnrealisierung nach dem Fertigstellungsgrad zu erfassen, wenn im Laufe der Bauarbeiten alle in IAS 18 Paragraph 14 genannten Kriterien kontinuierlich erfüllt werden. Bei Geschäften dieser Art gelten für die Erfassung von Umsatzerlösen und zugehörigen Aufwendungen generell die Anforderungen des IAS 11.

- 18 Das Unternehmen kann dem Käufer zu einem einzigen Zeitpunkt (z.B. bei Fertigstellung oder bei bzw. nach Übergabe) die Verfügungsmacht sowie die maßgeblichen Risiken und Chancen, die mit dem Eigentum an der Immobilie insgesamt verbunden sind, übertragen. In diesem Fall hat das Unternehmen die Umsatzerlöse nur dann zu erfassen, wenn alle in IAS 18 Paragraph 14 genannten Kriterien erfüllt sind.
- 19 Muss ein Unternehmen an einer bereits an den Käufer übergebenen Immobilie weitere Arbeiten vornehmen, hat es gemäß IAS 18 Paragraph 19 eine Schuld anzusetzen und einen Aufwand zu erfassen. Die Schuld ist gemäß IAS 37 zu bewerten. Wenn ein Unternehmen weitere Güter liefern oder Dienstleistungen erbringen muss, die in Bezug auf die bereits an den Käufer übergebene Immobilie einzeln identifizierbar sind, würde es die übrigen Güter oder Dienstleistungen gemäß Paragraph 8 dieses Standards als einen separaten Bestandteil des Verkaufs identifizieren.

#### **Angaben**

- 20 Wenn ein Unternehmen bei Verträgen, bei denen im Laufe der Bauarbeiten kontinuierlich alle in IAS 18 Paragraph 14 genannten Kriterien erfüllt sind (siehe Paragraph 17 dieser Interpretation), Umsatzerlöse gemäß der Methode der Gewinnrealisierung nach dem Fertigstellungsgrad erfasst, hat es folgende Angaben zu machen:
- (a) Angaben darüber, wie es bestimmt, welche Verträge während der gesamten Bauarbeiten alle in IAS 18 Paragraph 14 genannten Kriterien erfüllen;
  - (b) die Höhe der innerhalb dieser Periode mit diesen Verträgen erzielten Umsatzerlöse; und
  - (c) die Methoden zur Ermittlung des Grades der Erfüllung der in Ausführung befindlichen Verträge.
- 21 Für die in Paragraph 20 beschriebenen Verträge, die sich zum Bilanzstichtag in Bearbeitung befinden, sind außerdem folgende Angaben zu machen:
- (a) die Summe der bis zum Stichtag angefallenen Kosten und ausgewiesenen Gewinne (abzüglich erfasster Verluste); und
  - (b) der Betrag erhaltener Anzahlungen.

#### **ÄNDERUNGEN ZUM ANHANG DES IAS 18**

- 22-23 [Änderung betrifft nicht den Kerntext der nummerierten Standards]

#### **ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS UND ÜBERGANGSVORSCHRIFTEN**

- 24 Diese Interpretation ist erstmals in der ersten Berichtsperiode eines am 1. Januar 2009 oder danach beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wenn ein Unternehmen diese Interpretation für Berichtsperioden anwendet, die vor dem 1. Januar 2009 beginnen, so ist dies anzugeben.
- 25 Änderungen der Rechnungslegungsmethoden sind gemäß IAS 8 rückwirkend zu berücksichtigen.