

IFRS Praxishandbuch

Petersen / Bansbach / Dornbach

15. Auflage 2023

ISBN 978-3-8006-6975-2

Vahlen

Beispiel vertragliche Leistungsverpflichtungen:*(in Anlehnung an IFRS 15 IE60–IE65)*

Ein Unternehmen veräußert Güter an einen Großhändler, der die Güter wiederum an Endkunden weiterleitet. Der Unternehmer verpflichtet sich gegenüber dem Großhändler zur Übernahme des Kundenservices.

Lösung:

Der Kundenservice ist Bestandteil des Absatzvertrages, da die Leistungen dem Kunden eigenständig zur Verfügung stehen und einen wirtschaftlichen Nutzen spenden. Da keine Integrationsleistungen, keine wesentlichen Anpassungen und keine wechselseitigen Abhängigkeiten von anderen Waren oder Dienstleistungen bestehen, handelt es sich um eine selbstständige Leistungsverpflichtung.

Es sind darüber hinaus nicht nur die explizit in dem Vertrag genannten Leistungen zu beachten. Stattdessen sind auch mögliche „faktische“ Leistungsverpflichtungen zu berücksichtigen. Diese umfassen regelmäßig in der Vergangenheit erbrachte Zusatzleistungen, mit denen bei dem Leistungsempfänger eine begründete Erwartungshaltung durch das übliche Geschäftsgebahren, öffentliche Ankündigungen oder ähnliche Aussagen geweckt wurde. **IFRS 15.24**

In der Praxis werden zur rechtlichen Sicherheit einer abgeschlossenen Vereinbarung die Leistungen in der Regel möglichst detailliert im Vertrag festgehalten. Implizite Leistungen dürften daher erwartungsgemäß selten bei der Realisierung von Umsatzerlösen Thema sein. Dennoch kann der Kunde im Zeitpunkt des Vertragsschlusses bestimmte Erwartungen an die Erbringung der Leistung haben, die nicht im Vertrag festgehalten sind und somit auch ohne rechtliche Verpflichtungen entstehen. Diese Beurteilung beinhaltet teilweise erhebliche Ermessensentscheidungen aufgrund von fehlenden Informationen und der Beurteilung der Erwartungen von Kunden.

Sofern eine andere Partei bei der Übertragung der vereinbarten Güter oder bei der Erbringung der Leistungen an den Kunden beteiligt ist, muss das Unternehmen feststellen, ob es als Prinzipal oder Agent auftritt. Erlangt das Unternehmen vor der Übertragung des Guts oder der Dienstleistung auf den Kunden Verfügungsgewalt, handelt es als Prinzipal. In diesem Fall besteht die Leistung des Unternehmens darin, die Verpflichtungen aus dem Vertrag selbst zu erfüllen. Der Agent tritt dagegen lediglich als Vermittler auf und erhält keine Verfügungsgewalt über das Gut oder die Dienstleistung. Zur Beurteilung dieser Klassifizierung werden Indikatoren genannt, die jedoch nicht abschließend aufgelistet sind und in der Praxis viel Raum für ermessensbehaftete Entscheidungen lassen. Die folgenden Indikatoren deuten darauf hin, dass ein Unternehmen als Agent agiert: **IFRS 15.App. B34-38**

- Der Vertrag wird im Wesentlichen **durch eine andere Partei erfüllt**
- Das Unternehmen trägt kein **Bestandsrisiko**
- Die **Preisgestaltung** kann durch das Unternehmen nicht nach eigenem Ermessen beeinflusst werden
- Das **Ausfallrisiko** im Zusammenhang mit der Forderung gegenüber dem Kunden trägt nicht das Unternehmen

Ein Unternehmen, das als Prinzipal auftritt, erfasst bei der Erfüllung der Leistungsverpflichtung die Erlöse in der Höhe der Gegenleistung, die es für die Übertragung der betreffenden Güter oder Dienstleistungen erwartet (Bruttoausweis).

Ein Unternehmen, das als Agent auftritt, erfasst hingegen bei der Erfüllung der Leistungsverpflichtung die Erlöse in der Höhe der Gebühr oder der Provision, die es als Gegenleistung für die Beauftragung der anderen Partei erwartet (Nettoausweis).

4.5 Schritt 3: Bestimmung der vertraglichen Gegenleistung (Transaktionspreis)

4.5.1 Überblick

IFRS 15.47 i.V.m. IFRS 15.App.A Im dritten Schritt ist die Gegenleistung zu bestimmen bzw. zu bewerten, die für die Übertragung der zugesagten Waren oder Dienstleistungen an den Kunden erwartungsgemäß erhalten wird. Der Betrag der erwarteten Gegenleistung ist regelmäßig um jene Beträge zu kürzen, die von Dritten einbehalten werden (u.a. Umsatzsteuer).

IFRS 15.48 Bei der Bestimmung der vertraglichen Gegenleistung sind die folgenden Faktoren zu berücksichtigen:

- variable Gegenleistungen,
- Finanzierungskomponenten,
- Tauschgeschäfte und
- an den Kunden zu leistende Gegenleistungen.

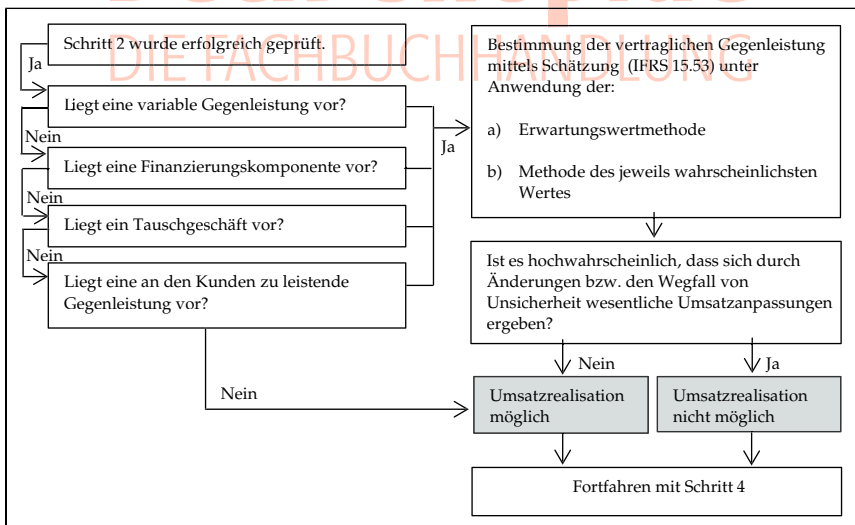


Abbildung 18: Prüfschema zu der Vorgehensweise bei der Bestimmung der vertraglichen Gegenleistung

4.5.2 Bemessung der variablen Gegenleistung

Sofern in den Verträgen eine variable Gegenleistung vereinbart wurde, ist der Transaktionspreis grundsätzlich mittels Schätzung zu bestimmen. D.h. es ist zu schätzen, welcher Betrag als Gegenleistung erhalten wird. Als Ursache für variable Transaktionspreise werden u.a. Preisnachlässe (offen ausgewiesen oder impliziert), Mengen- und Preisrabatte, Erstattungen, Gutschriften, Boni oder ähnliche Preisanreize und Anreizvergütungen sowie im Vertrag beinhaltet mögliche Strafzahlungen genannt. **IFRS 15.50**

Bei der Bemessung der variablen Vergütung sind alle sowohl in der Vergangenheit, Gegenwart als auch zukünftig zu erwartenden Informationen zu würdigen. Die Informationen sollen qualitativ jener Informationslage zum Zeitpunkt der Preiskalkulation und Angebotsabgabe entsprechen. **In der Praxis** erfordert dies eine starke Einbindung von operativen Abteilungen (insbesondere das Vertriebscontrolling). Bei der Erhebung von Daten sind insbesondere bei den Prognosen zur Zukunft hohe administrative Aufwendungen erforderlich, wobei das Kosten-Nutzen Verhältnis solcher Prognosen nicht verworfen werden sollte. Um die Ermittlung der Informationsgrundlagen zu erleichtern, wird auf Unterlagen verwiesen, die bei der Preisbestimmung der Leistung verwendet werden. **IFRS 15.54**

Zur Bemessung des variablen Transaktionspreises bestehen zwei mögliche Wertermittlungsmethoden: **IFRS 15.53**

- a) **Erwartungswertmethode:** Verwendung der Summe der wahrscheinlichkeitsgewichteten Beträge der möglichen Transaktionspreise.
- b) **Methode des wahrscheinlichsten Wertes:** Verwendung des wahrscheinlichsten Ergebnisses innerhalb der möglichen Transaktionspreise. **IFRS 15.App II IE107**

Es ist die Entscheidung für eine der beiden Wertermittlungsmethoden für die jeweiligen Vergütungsbestandteile zu treffen und diese stetig über die Vertragslaufzeit anzuwenden. Dabei ist jene Methode zu wählen, die der zustehenden Gegenleistung am nächsten kommt. **In der Praxis** ist hier eine Clusterung von gleichartigen Vertragstypen praktikabel, für die die jeweilige Methode einheitlich angewandt wird. Die Erwartungswertmethode ist die zu bevorzugende Methode, wenn eine Vielzahl von Verträgen mit ähnlichen Eigenschaften oder einer großen Bandbreite an möglichen Ergebnissen abgeschlossen wurde, wohingegen auf die Methode des wahrscheinlichsten Wertes zurückzugreifen ist, wenn lediglich der Erhalt eines von zwei oder mehreren möglichen Alternativbeträgen erwartet wird. Die Wertermittlungsmethoden sind daher stark an die Schätzungskonzepte der Rückstellungen (→ C.III.2.4.1.1) angelehnt und werden daher ein beträchtliches Maß an Ermessensausübungen voraussetzen.

Dem Umfang der Berücksichtigung der Unsicherheit bei der Bemessung der variablen Transaktionsbeträge sind Grenzen gesetzt. Letztendlich muss es hochwahrscheinlich (*highly probable*) sein, dass sich durch die Änderung bzw. den möglichen Wegfall der Unsicherheit bei der Bemessung der variablen Transaktionsbeträge keine wesentlichen Umsatzanpassungen (in Form einer Umsatzstornierung) ergeben dürfen. Sofern bei der Bemessung der variablen Transaktionsbeträge der Umfang der Unsicherheit zu hoch ist, darf keine Umsatzrealisierung erfolgen. Es wird ein Maßnahmenkatalog zur Verfügung gestellt, anhand dessen **IFRS 15.56** **IFRS 15.57**

eine Einschätzung der Wahrscheinlichkeit und des Ausmaßes von wesentlichen Umsatzanpassungen ermöglicht werden soll:

- a) der Transaktionspreis ist stark von Faktoren außerhalb des Unternehmens abhängig;
- b) die Unsicherheit des Transaktionspreises besteht über einen längeren Zeitraum hinweg;
- c) die Erfahrung des Unternehmens mit ähnlich gelagerten Verträgen ist gering;
- d) es ist Unternehmenspraxis, diverse Preisnachlässe zu gewähren oder Zahlungsmodalitäten häufig zu ändern und
- e) der Vertrag verfügt über eine große Anzahl an möglichen Transaktionspreisen.

Eine quantitative Vorgabe wird unterlassen. Es verbleibt ein hoher Grad an Gestaltungsspielräumen. Das im deutschen Handelsrecht verankerte Vorsichtsprinzip ist bei der Bewertung der variablen Gegenleistungen in gewissem Maß Bestandteil der IFRS.

IFRS 15.59 Zudem wird gefordert, dass der geschätzte Transaktionspreis zu jedem Stichtag an die aktuelle Entwicklung angepasst wird. Dies birgt auch künftig einen administrativen Aufwand. Die Umsatzanpassung hat hierbei entsprechend der Regelungen zu Vertragsänderungen (→ C.I.4.8) zu erfolgen. Aus diesem Ergebnis ergibt sich implizit die Bestimmung des Zeitpunkts der Ermittlung des beizulegenden Zeitwertes der Gegenleistung. Der beizulegende Zeitwert ist demnach zum Zeitpunkt des Vertragsschlusses erstmals zu bestimmen und im Anschluss sukzessive zu überprüfen. Diese Vorgehensweise hat zur Folge, dass, i.S.d. Vertragsmanagements auch eine Systematik zur Erfassung und Beurteilung von Eintrittswahrscheinlichkeiten zu implementieren ist.

4.5.3 Sonderfall der *refund liabilities*

IFRS 15.55 Es ist eine sog. *refund liability* zu erfassen, wenn zu erwarten ist, dass ein Teil der erhaltenen Gegenleistung zurückzubezahlen ist. Diese Regelung umfasst regelmäßig gegenüber dem Kunden ausgesprochene Gewährleistungsansprüche.

IFRS 15.App.B21 Bei der bilanziellen Erfassung sind die folgenden Schritte zu beachten:

- Umsatzrealisation nur in Höhe des erwarteten Transaktionspreiszufusses;
- Ausweis einer *refund liability* in Höhe des zu erwartenden Rückerstattungsanspruches des Kunden und
- Ausweis eines Vermögenswertes für das Recht die Produkte bei Reklamation vom Kunden zurückzuholen in Höhe der Herstellungskosten (bzw. verlustfreie Bewertung).

Beispiel Rücklieferungsrechte:

(in Anlehnung an IFRS 15 IE110–IE115)

Ein Unternehmen verkauft 100 Stück zu je 100. Es ist bekannt, dass 97% nicht reklamiert werden. Bei den zurückgelieferten Produkten (hier 3%) geht die Gesellschaft davon aus, dass diese auch wieder verlustfrei weiterveräußert werden können. Die Herstellungskosten belaufen sich auf 60 je Stück.

Lösung:

<i>Receivable</i>	10.000	an	<i>Revenue</i>	9.700	(100 Stück * 0,97 * 100)
			<i>Refund liability</i>	300	(3 Stück * 100)

(die Buchung beinhaltet die erwartete Rückzahlungsverpflichtung)

<i>Asset</i>	180	an	<i>Cost of sales</i>	180	(3 Stück * 60)
--------------	-----	----	----------------------	-----	----------------

(die Buchung bildet die Zunahme des Vorratsvermögens in Folge der Rücklieferung ab)

In der Praxis müssen die Kunden oftmals einen Teil der Kosten tragen, wenn sie Güter an das Unternehmen wieder zurückgeben. Diese Rücknahmegebühren sind bei der Ermittlung des Transaktionspreises zu bewerten und bei der Umsatzrealisierung mit einzubeziehen.

4.5.4 Behandlung von bedeutsamen Finanzierungskomponenten

Bei der Bestimmung des Transaktionspreises ist der Zeitwert des Geldes, in Form des Zinseffektes, zu berücksichtigen. D.h. es ist zu überprüfen, ob eine bedeutsame Finanzierungskomponente in dem Vertrag enthalten ist, unabhängig davon, ob diese explizit oder implizit genannt ist. Die Wesentlichkeitsschwelle wird nicht konkret festgelegt. **IFRS 15.60**

Sofern die Zeitspanne zwischen Leistungserbringung und Zahlung des Transaktionspreises unter einem Jahr ist, kann vereinfachend auf den Ansatz einer Finanzierungskomponente verzichtet werden. **IFRS 15.63**

Zur Beurteilung ob eine Finanzierungskomponente enthalten ist, sind die nachfolgenden Punkte zu beurteilen: **IFRS 15.61**

- Soweit vorhanden, die Differenz zwischen dem zugesagten Transaktionspreis und dem (fiktiven) Barveräußerungspreis der zugesagten Waren oder Dienstleistungen und
- den kombinierten Effekt aus:
 - dem erwarteten Zeitraum zwischen Gefahrenübergang und Zahlung sowie
 - dem Marktzinssatz in dem relevanten Markt.

Der Zinssatz hat die Kreditwürdigkeit des Kunden unter Berücksichtigung von Sicherheiten widerzuspiegeln. Die Methode des internen Zinsfußes wird auch zugelassen. **IFRS 15.64**

Zinserträge und -aufwendungen aus der Finanzierungstätigkeit, d.h. die Differenz aus Nominalwert und Barverkaufswert der zugesagten Leistung, sind getrennt von den Umsatzerlösen auszuweisen. **IFRS 15.65**

Beispiel wesentliche Finanzierungsvereinbarungen:

(in Anlehnung an IFRS 15 IE135–IE140)

Ein Unternehmen verkauft auf Zahlungsziel von 2 Jahren zu 121. Der Barveräußerungspreis beläuft sich auf 100. Die Herstellungskosten sind 80.

Lösung:

Der Vertrag beinhaltet eine bedeutsame Finanzierungskomponente von 21 ($121 - 100 = 21$). D.h. der interne Zinsfuß beläuft sich auf 10%.

Buchung bei Verkauf:

Receivable 100 an *Revenue* 100

Die Zinserträge von 21 sind entsprechend IFRS 9 nach der Effektivzinsmethode zu vereinnahmen.

In der Praxis sind in manchen Branchen Sicherheitseinbehalte üblich, die strikt von einer Finanzierungskomponente zu trennen sind und nicht diskontiert werden. Diese Beurteilung muss auf Ebene der einzelnen Verträge vorgenommen werden, sodass eine enge Zusammenarbeit der Rechnungslegungsabteilung mit dem Vertrieb unumgänglich ist.

4.5.5 Darstellung von Tauschgeschäften

IFRS 15.66 – IFRS 15.68 IFRS 15 versteht unter Tauschgeschäft jegliche Form von zugesagter Gegenleistung, die nicht in Form von Zahlungsmitteln erfolgt. Die zugesagte Gegenleistung ist zum beizulegenden Zeitwert zu bemessen. Sofern die Bemessung der Gegenleistung mit dem beizulegenden Zeitwert nicht verlässlich möglich ist, muss die Gegenleistung anhand des Einzelveräußerungspreises der zugesagten Waren oder Dienstleistungen bemessen werden. Wertschwankungen des beizulegenden Zeitwertes sind gemäß den Regelungen für variable Gegenleistungen zu erfassen. Der Zeitpunkt, wann der beizulegende Zeitwert zu ermitteln ist, wird vom Standard nicht vorgeschrieben und lässt daher einen hohen Ermessensspielraum auf Seiten der bilanzierenden Unternehmen zu.

4.5.6 Behandlung von an den Kunden zu leistende Gegenleistungen

IFRS 15.70 Die an den Kunden zu leistenden Gegenleistungen umfassen Zahlungen sowie zu erwartende Zahlungen direkt an den Kunden oder an Dritte, die von dem Unternehmen an den Kunden erbrachte Waren und Leistungen erhalten haben.

Der Transaktionspreis und damit die Umsatzerlöse sind, um die zu leistende Gegenleistung zu reduzieren, es sei denn die Zahlung an den Kunden erfolgt für eine eigenständig abgrenzbare Leistung.

IFRS 15.71 Sofern es sich bei der Gegenleistung an den Kunden um eine eigenständige Leistung handelt, ist diese Leistung so zu behandeln, als ob es sich um einen normalen Beschaffungsvorgang handelt.

IFRS 15.72 Sofern es sich bei der an den Kunden zu leistenden Gegenleistung um keine eigenständig abgrenzbare Leistung handelt, sind die Umsatzerlöse, um diese zu kürzen. Dies hat zum späteren der beiden folgenden Zeitpunkte zu erfolgen:

- Zeitpunkt der Umsatzrealisation, da die Übertragung der Verfügungsmacht erfolgt ist und
- dem Zeitpunkt, zu dem die Gegenleistung bezahlt wurde oder eine Verpflichtung zur Zahlung entsteht.

4.6 Schritt 4: Aufteilung der Gegenleistung auf die einzelnen Leistungsverpflichtungen

4.6.1 Aufteilung des Einzelveräußerungspreises

Enthält ein Vertrag mehrere Leistungsverpflichtungen, dann ist der Transaktionspreis auf die einzelnen Leistungsverpflichtungen zu verteilen.

Maßstab dafür sollen die ins Verhältnis zueinander gesetzten, geschätzten oder beobachteten Einzelveräußerungspreise dieser Leistungen zum Zeitpunkt des Vertragsschlusses sein. **IFRS 15.74**
IFRS 15.76

Der Einzelveräußerungspreis umfasst jenen Preis, zu dem ein Unternehmen die zugesagte Ware oder Leistung separat an einen Kunden veräußern würde.

Bei der Ermittlung der Einzelveräußerungspreise ist grundsätzlich auf beobachtbare Daten zurückzugreifen. Sollten die Einzelveräußerungspreise nicht feststellbar sein, sind diese zu schätzen. Bei der Schätzung soll auf Informationen zurückgegriffen werden, die mit vertretbarem Aufwand verfügbar sind. **IFRS 15.78**

Der Standard liefert zur Vorgehensweise bei Schätzungen die folgenden nicht abschließenden Hinweise: **IFRS 15.79**

- a) **Adjusted-market-assessment-Ansatz:** Anhand des relevanten Markts kann mittels Marktbeobachtungen analysiert werden, was ein Kunde bereit wäre für die Leistung zu bezahlen. Dies beinhaltet auch die Analyse der Verkaufspreise von Mitbewerbern unter Berücksichtigung der unternehmensindividuellen Kostenstruktur. Es ist grundsätzlich auf die Marktkonditionen abzustellen.
- b) **Expected-cost-plus-a-margin-Ansatz:** Anwendung eines erwartungswertbasierten Kostenansatzes, d.h. der Einzelveräußerungspreis wird mittels Schätzung der erwarteten Kosten zzgl. einer geplanten Marge festgesetzt. Basis für diesen Ansatz sind bereits vorhandene Kalkulationen, sodass die Verwendung bei Entwicklungs- und Forschungsdienstleistungen als ungeeignet zu bewerten ist.
- c) Anwendung des **Residualwertansatzes:** Berechnung des Einzelveräußerungspreises einer Leistungsverpflichtung mittels Subtraktion der Summe der bekannten Einzelveräußerungspreise der Leistungsverpflichtungen von dem Gesamt-Transaktionspreis der Leistungsverpflichtungen. Die Residualwertmethode darf nur angewandt werden, wenn der Einzelveräußerungspreis einer zugesagten Ware oder Dienstleistung bei Verkäufen an unterschiedliche Kunden stark variiert/schwankt oder noch kein Preis für die Leistung festgelegt wurde oder bisher noch keine Einzelveräußerung erfolgt ist.

In der Praxis stellt die Ermittlung des Einzelveräußerungspreises einzelne Unternehmen vor größere Probleme. Insbesondere die Ermittlung und Ableitung sowie die Art der Vorhaltung der notwendigen Daten bedarf oftmals einer Anpassung des bestehenden EDV-Umfeldes, um einen automatisierten Ablauf zu gewährleisten. Die Pflege der Datenbestände der Einzelveräußerungspreise erlangt somit unmittelbare Relevanz für die Rechnungslegung und muss in Zusammenarbeit mit dem Vertrieb regelmäßig vorgenommen werden. Zudem sind automatische Verknüpfungen in den ERP-Systemen zu präferieren, die jedoch auf ihre Aktualität hin überprüft werden müssen. In welchem Abstand diese Beurteilung vorzu-

nehmen ist, wird vom IFRS 15 nicht konkret festgelegt und muss von jedem Unternehmen in Abhängigkeit zu den vorliegenden Informationen selbst bestimmt werden. Die Ermittlung der Einzelveräußerungspreise sollte unter Umständen nicht die neutrale Marktsituation widerspiegeln, sondern die individuelle Kundenbeziehung mit einbeziehen. Die Einzelveräußerungspreise stimmen somit nur unter gewissen Umständen mit den Standardlistenpreisen überein. Insbesondere wenn Unternehmen regelmäßig hohe Rabatte auf Standardlistenpreise gewähren, stellen diese Listenpreise regelmäßig keine Einzelveräußerungspreise dar. Bei einer starken individuellen Preisbestimmung können sich folglich große praktische Probleme ergeben. In diesen Fällen erscheint die Bildung von Preisportfolios z.B. gemäß Vertriebsmärkten, Vertriebswegen oder Kunden als plausibel, sodass neben der Intensität der Geschäftsbeziehung auch die Dringlichkeit miteinbezogen wird.

4.6.2 Behandlung von Preisnachlässen

IFRS 15.81 Preisnachlässe liegen vor, wenn die Summe der Einzelveräußerungspreise den Gesamt-Transaktionspreis übersteigt. Die Preisnachlässe werden grundsätzlich in Relation der Einzelveräußerungspreise verteilt. Lediglich eine Ausnahme wird zugelassen: Sofern der Preisnachlass bzw. die Preisnachlässe eindeutig einer/mehreren Leistungsverpflichtung(en) zuzuordnen sind, ist der jeweilige Preisnachlass direkt bei dieser/diesen zu erfassen.

IFRS 15.82 Voraussetzung für die Zuordnung auf eine/mehrere Leistungsverpflichtung(en) ist, dass die nachfolgenden Bedingungen kumulativ erfüllt sind:

- die betroffene(n) einzeln abgrenzbare(n) Leistung(en) oder Leistungsbündel von einzeln abgrenzbaren Leistungen werden regelmäßig separat veräußert;
- diese Veräußerungen beinhalten regelmäßig Preisnachlässe auf den/die Einzelveräußerungspreis(e) und
- die Höhe des Preisnachlasses für die Leistung oder das Leistungsbündel bei Einzelveräußerung entspricht im Wesentlichen dem Preisnachlass im zu beurteilenden Vertrag.

Dies soll sicherstellen, dass die Zuordnung von Preisnachlässen zu einzelnen Leistungen objektivierbar ist.

Beispiel Aufteilung des Einzelveräußerungspreises:

(in Anlehnung an IFRS 15 IE164–IE166)

Ein Unternehmen verkauft die drei Produkte A, B und C für 100. Die Erfüllung der Leistungsverpflichtung erfolgt für die Produkte A, B und C zu jeweils unterschiedlichen Zeitpunkten. Produkt A wird von dem Unternehmen regelmäßig separat an Endkunden veräußert, ein Einzelveräußerungspreis liegt somit vor. Dagegen sind für die Produkte B und C die Einzelveräußerungspreise nicht direkt beobachtbar.

Lösung:

Das Unternehmen hat die Einzelveräußerungspreise für die Produkte B und C auf Basis einer Schätzung zu ermitteln. Für Produkt B wählt das Unternehmen den *Adjusted-market-assessment*-Ansatz und für Produkt C der *Expected-cost-plus-a-margin*-Ansatz. Die Einzelveräußerungspreise stellen sich wie folgt dar: