

IAS PLUS aktuell

Aufgepasst: Neuregelung für Miete, Leasing und Pacht



Editorial

Willkommen zur ersten Ausgabe von „IAS PLUS aktuell“ – unserem neuen Medium, mit welchem wir Sie zeitnah und in knapper Form kompetent über bedeutsame Entwicklungen in der internationalen Rechnungslegung informieren. Mit „IAS PLUS aktuell“ wenden wir uns immer dann an Sie, wenn sich wichtige Veränderungen in der Welt der IFRS abzeichnen, die einen Einfluss auf Ihr Unternehmen haben könnten. Jede Ausgabe ist einem Thema gewidmet, zu dem wir Ihnen die Kernpunkte aufzeigen – in klarer, einfacher Sprache. Mit „IAS PLUS aktuell“ behalten Sie den Überblick in einem sich schnell ändernden Umfeld.

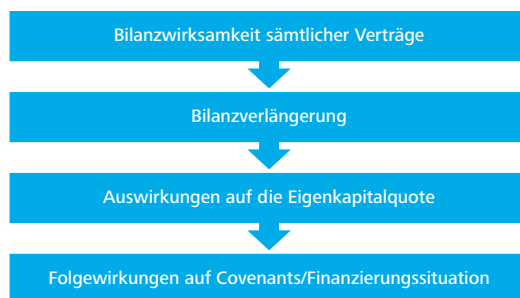
Daneben informieren wir Sie weiterhin täglich auf unserer Internetseite www.iasplus.de über sämtliche Entwicklungen in der internationalen Rechnungslegung.

Leasingbilanzierung: Aus für das Mietleasing

Die Bilanzierung von Leasingverhältnissen nach IFRS ist derzeit im Umbruch. Relevanz dürfte das Thema allerdings nicht nur für Unternehmen der klassischen Leasingbranche haben, sondern vielmehr für zahlreiche Unternehmen über nahezu alle Branchen auf der Leasingnehmerseite. Hierzu genügt schon ein langfristiger Miet- oder Pachtvertrag über Gebäude und Grundstücke oder etwa Verträge über die Nutzung von Netzkomponenten oder Ähnlichem, denn Leasing ist im bilanziellen Kontext weit mehr als das Leasen von Fahrzeugen, Notebooks oder Kopiergeräten.

Darüber hinaus können bestimmte Outsourcingvereinbarungen, Take-or-Pay-Verträge, Zuschussgewährungen im Zusammenhang mit Werkzeugkosten sowie zahlreiche weitere Vereinbarungen als Leasing anzusehen sein, mithin jedwede Vereinbarung, die letztlich eine zeitraumbezogene Gebrauchsüberlassung gegen Entgelt zum Gegenstand hat.

Nachfolgend soll in Ergänzung zu dem praxis-forum Alert vom Juni 2009, in dem das Diskussionspapier zur Neuregelung der Bilanzierung von Leasingverhältnissen beim Leasingnehmer ausführlich besprochen wurde, in Kurzform auf die wesentlichen Aspekte der Neuregelung und insbesondere der bilanzpolitischen Implikationen hingewiesen werden.



Bei der gegenwärtigen Regelung zur Bilanzierung von Leasingverhältnissen ist die Klassifizierung des Leasingverhältnisses in Finanzierungs- oder Mietleasing maßgeblich für den Ansatz von Vermögenswerten und Schulden. Danach kommt es nur beim Finanzierungsleasing zu einem Bilanzausweis beim Leasingnehmer; sämtliche Mietleasingverhältnisse finden keinen bilanziellen Niederschlag und sind damit wesentliche Teile des weltweiten Leasinggeschäfts (sog. Off-Balance-Sheet-Lösungen).

Zukünftig werden die Klassifizierung des Leasingverhältnisses und damit die Vermögenszuordnung nach dem wirtschaftlichen Eigentum bezogen auf den Bilanzausweis des Leasingobjekts aufgegeben. Dem liegt die Überlegung zugrunde, dass die aus einem Leasingverhältnis resultierenden Rechte und Verpflichtungen die Definitionen des Rahmenkonzepts für einen Vermögenswert und eine Schuld erfüllen und deren Nichtberücksichtigung einen Verstoß gegen geltende Vorschriften darstellt. Mit dem sog. Right-of-Use-Ansatz, der im Mittelpunkt der geplanten Leasingnehmerbilanzierung steht, wendet man sich vielmehr der Bilanzierung der vertraglichen Rechte und Verpflichtungen zu; insoweit wird ein sachgerechter Bilanzausweis angestrebt. Danach hat der Leasingnehmer das Recht auf Nutzung des Leasingobjekts über die Vertragslaufzeit als Vermögenswert zu aktivieren (Right-of-Use-Asset). Die mit dem Vermögenswert korrespondierenden zukünftigen Zahlungsverpflichtungen sind als Verbindlichkeit zu passivieren. Off-Balance-Sheet-Lösungen werden zukünftig daher nicht mehr möglich sein.

Insoweit wird jegliches Leasingverhältnis bilanzwirksam werden. Die Zugangsbewertung des Nutzungsrechts

am Leasingobjekt soll nach aktuellem Diskussionsstand mit den Anschaffungskosten (verstanden als Barwert der Leasingzahlungen) erfolgen. Die Verpflichtung des Leasingnehmers zur Zahlung der Leasingraten soll mit dem Barwert der Leasingzahlungen erfasst werden. Für die Folgebewertung sind fortgeführte Anschaffungskosten vorgesehen. Der Ausweis des „Nutzungsrechts“ soll sich nach der Art des Leasingobjekts richten, d.h. z.B. Ausweis unter den Sachanlagen, wenn es sich etwa um Fahrzeuge handelt, allerdings getrennt von den eigenen.

Die Veröffentlichung des neuen Standards ist für das erste Halbjahr 2011 geplant; mit einer verpflichtenden Erstanwendung wird voraussichtlich nicht vor 2012 zu rechnen sein. Zu glauben, dass hier nur Zukunftsmusik klingt, ist allerdings ein Trugschluss: Die Neuregelungen werden mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit rückwirkend anzuwenden sein, d.h. auf jegliche bestehenden Verträge über Gebrauchsüberlassungen und eben nicht nur über dann neu abgeschlossene. Mit anderen Worten, es werden nicht nur alle zukünftig abgeschlossenen, sondern auch alle bereits bestehenden Verträge bilanzwirksam werden. Ein sog. Grandfathering, d.h. eine Art Bestandschutz für bereits bestehende Transaktionen, ist nicht zu erwarten. Insoweit sind auch alle heutigen (geplanten) Transaktionen vor diesem Hintergrund zu beurteilen, wenn davon auszugehen ist, dass die Laufzeit des Vertrages den voraussichtlichen Erstanwendungszeitpunkt überschreiten wird. Sollte also die Off-Balance-Sheet-Lösung aus heutiger Sicht nicht unmaßgeblicher Treiber für die Durchführung einer Transaktion sein, ist Weitsicht geboten und dringend die baldige Änderung des Bilanzausweises ins Kalkül zu ziehen. Diese Überlegung könnte auch im Zusammenhang mit Sale-und-Lease-back-Transaktionen – abgesehen von Fragen der Ertragsvereinnahmung – von Bedeutung sein.

In aller Regel wird die Neuregelung zu einer Bilanzverlängerung und einer veränderten Aufwandsdarstellung in der Ergebnisrechnung führen. Für sich betrachtet dürfte dies weniger kritisch sein; Probleme könnten sich aber mittelbar ergeben: So würden bestimmte Bilanzrelationen und vornehmlich die Eigenkapitalquote in Abhängigkeit vom Umfang der Transaktionen (u.U. deutlich nachteilige) Veränderungen anzeigen. Unternehmen etwa mit bislang stabiler Eigenkapitalquote könnten infolgedessen erheblich „schlechter“ dastehen, obgleich ihre wirtschaftliche Situation unverändert geblieben ist. Hierauf ist in der Außenwirkung zu achten und für den Fall, dass etwa mit Banken oder sonstigen Partnern Financial Covenants o.Ä. vereinbart wurden/werden, wird empfohlen, frühzeitig das Gespräch zu suchen.

Zur Frage der zukünftigen Bilanzierung beim Leasinggeber wurden ebenfalls erste Überlegungen angestellt. Es sei daran erinnert, dass diese nicht Gegenstand des vorstehend angesprochenen Diskussionspapiers sind. IASB und FASB haben sich vorläufig auf die Bilanzierung nach dem sog. Performance-Obligation-Ansatz verständigt. Grundidee ist, dass der Leasinggeber dem Leasingnehmer ein Nutzungsrecht an dem Leasingobjekt überlässt und als Gegenleistung das Recht auf Leasingzahlungen über die Laufzeit des Vertrages enthält. Der Leasinggeber hat danach eine Forderung und eine entsprechende Verpflichtung zur Nutzungsüberlassung zu erfassen. Die Zugangsbewertung der Forderung soll mit dem Barwert der Leasingzahlungen erfolgen, die Folgebewertung zu fortgeführten Anschaffungskosten. Die Verpflichtung des Leasinggebers zur Nutzungsüberlassung soll mit dem Transaktionspreis erfolgen, welcher die Gegenleistung des Leasingnehmers darstellt und sich nach dem Barwert der Leasingzahlungen bemisst. An folgenden Bilanzstichtagen soll sich die abnehmende Leistungsverpflichtung des Leasinggebers zur Überlassung des Leasingobjekts im Wertansatz der Verpflichtung entsprechend widerspiegeln.

Ihr Ansprechpartner

Prof. Dr. Andreas Barckow

Leiter IFRS Centre of Excellence

Tel: +49 (0)69 75695 6520

abarckow@deloitte.de

Die bilanzielle Erfassung des Leasingobjekts selbst ist losgelöst von diesen Überlegungen und soll nach allgemeinen Vorschriften beim Leasinggeber (vollständig) ausgewiesen bleiben, solange dieser berechtigt ist, weiter über das Gut zu verfügen. Insgesamt sind noch zahlreiche Detailfragen offen. Es kann allerdings nach jetzigem Kenntnisstand festgehalten werden, dass die geplanten Neuregelungen insoweit nicht zu einer spiegelbildlichen Abbildung eines Leasingverhältnisses beim Leasinggeber und Leasingnehmer führen werden.

Wenngleich zum jetzigen Zeitpunkt nicht sämtliche Detailfragen abschließend konkretisiert sind, hat der IASB hier dennoch weit mehr als nur die grobe Richtung eingeschlagen. Von daher wird dringend empfohlen, den bilanziellen Konsequenzen bereits heute uneingeschränkte Beachtung zu schenken.

Für weitere Informationen besuchen Sie unsere Webseiten auf www.iasplus.de oder www.deloitte.com/de

Diese Mandanteninformation enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen eines Einzelfalles gerecht zu werden. Sie hat nicht den Sinn, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen jedweder Art zu sein. Sie stellt keine Beratung, Auskunft oder ein rechtsverbindliches Angebot dar und ist auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Sollte jemand Entscheidungen jedweder Art auf Inhalte dieser Broschüre oder Teile davon stützen, handelt dieser ausschließlich auf eigenes Risiko. Deloitte & Touche GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft übernimmt keinerlei Garantie oder Gewährleistung noch haftet sie in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Mandanteninformation. Aus diesem Grunde empfehlen wir stets, eine persönliche Beratung einzuholen.

Über Deloitte

Deloitte erbringt Dienstleistungen aus den Bereichen Wirtschaftsprüfung, Steuerberatung, Consulting und Corporate Finance für Unternehmen und Institutionen aus allen Wirtschaftszweigen. Mit einem Netzwerk von Mitgliedsgesellschaften in mehr als 140 Ländern verbindet Deloitte erstklassige Leistungen mit umfassender regionaler Marktcompetenz und verhilft so Kunden in aller Welt zum Erfolg. „To be the Standard of Excellence“ – für rund 169.000 Mitarbeiter von Deloitte ist dies gemeinsame Vision und individueller Anspruch zugleich. Die Mitarbeiter von Deloitte haben sich einer Unternehmenskultur verpflichtet, die auf vier Grundwerten basiert: erstklassige Leistung, gegenseitige Unterstützung, absolute Integrität und kreatives Zusammenwirken. Sie arbeiten in einem Umfeld, das herausfordernde Aufgaben und umfassende Entwicklungsmöglichkeiten bietet und in dem jeder Mitarbeiter aktiv und verantwortungsvoll dazu beiträgt, dem Vertrauen von Kunden und Öffentlichkeit gerecht zu werden.

Deloitte bezieht sich auf Deloitte Touche Tohmatsu, einen Verein schweizerischen Rechts, und/oder sein Netzwerk von Mitgliedsunternehmen. Jedes dieser Mitgliedsunternehmen ist rechtlich selbstständig und unabhängig. Eine detaillierte Beschreibung der rechtlichen Struktur von Deloitte Touche Tohmatsu und seiner Mitgliedsunternehmen finden Sie auf www.deloitte.com/de/UeberUns.

© 2009 Deloitte & Touche GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft. Member of Deloitte Touche Tohmatsu

Stand 12/2009