

IFRS fokussiert IASB regelt die Bilanzierung von Leasingverhältnissen neu



Das Wichtigste in Kürze

- Nach IFRS 16 **Leases** besteht nunmehr eine grundsätzliche Bilanzierungspflicht von Rechten und Pflichten aus Leasingverhältnissen beim Leasingnehmer.
- Leasingnehmer bilanzieren künftig das Nutzungsrecht aus einem Leasinggegenstand (sog. „right-of-use asset“ oder RoU-Vermögenswert) sowie eine korrespondierende Leasingverbindlichkeit. Dies kann signifikante Auswirkungen auf die Kennzahlen eines Unternehmens haben (z.B. Verschuldungsgrad).
- Es werden jedoch Erleichterungswahlrechte für Leasingnehmer im Hinblick auf kurzfristige Leasingverhältnisse sowie Vereinbarungen über geringwertige Vermögenswerte gewährt.
- Für Leasinggeber bleibt es dagegen grundsätzlich bei der nach IAS 17 Leasingverhältnisse bekannten Bilanzierung mit einer Unterscheidung zwischen Finanzierungs- und Mietleasingverträgen.
- Die Angabepflichten werden sowohl für Leasingnehmer als auch für Leasinggeber ausgeweitet.
- IFRS 16 ist erstmals für Geschäftsjahre, die am oder nach dem 1. Januar 2019 beginnen, verpflichtend anzuwenden. Eine frühere Anwendung ist möglich, sofern zeitgleich IFRS 15 **Erlöse aus Verträgen mit Kunden** angewendet wird.

Hintergrund

Der International Accounting Standards Board (IASB) hat mit der Veröffentlichung des neuen Rechnungslegungsstandards IFRS 16 **Leases** ein Projekt abgeschlossen, das bereits seit Juli 2006 auf seiner aktiven Agenda stand. Der neue Standard wurde zusammen mit dem US-amerikanischen Standardsetzer Financial Accounting Standards Board (FASB) erarbeitet, jedoch ist es den Boards schlussendlich nicht gelungen, sich auf einheitliche Vorschriften zu einigen.

Dem nunmehr vorliegenden Standard gingen ein Diskussionspapier (Discussion Paper) aus dem Jahr 2009 sowie zwei Standardentwürfe (Exposure Drafts) aus den Jahren 2010 und 2013 voraus. IFRS 16 ist für Geschäftsjahre, die am oder nach dem 1. Januar 2019 beginnen, verpflichtend anzuwenden.

Der neue Standard ersetzt IAS 17 **Leasingverhältnisse** sowie die dazu gehörenden Interpretationen IFRIC 4 **Feststellung, ob eine Vereinbarung ein Leasingverhältnis enthält**, SIC-15 **Operating-Leasingverhältnisse – Anreize** sowie SIC-27 **Beurteilung des wirtschaftlichen Gehalts von Transaktionen in der rechtlichen Form von Leasingverhältnissen**.

Die neuen Vorschriften im Einzelnen

Anwendungsbereich

Grundsätzlich ist IFRS 16 auf alle Leasingverhältnisse i.S.d. Standards anzuwenden, allerdings gibt es Ausnahmen vom Anwendungsbereich. IFRS 16 ist nicht auf folgende Leasingverhältnisse anzuwenden:

1. Verträge über die Erforschung von Mineralien, Öl, Gas und ähnlichen nicht-regenerativen Ressourcen
2. Rechte aus Lizenzverträgen über Filme, Videoaufnahmen, Theaterstücke, Manuskripte, Patente und Urheberrechte, die in den Anwendungsbereich von IAS 38 **Immaterielle Vermögenswerte** fallen
3. Leasingvereinbarungen über biologische Vermögenswerte im Anwendungsbereich von IAS 41 **Landwirtschaft** beim Leasingnehmer
4. Dienstleistungsvereinbarungen im Anwendungsbereich von IFRIC 12 **Dienstleistungsvereinbarungen**
5. Lizenzvereinbarungen über geistiges Eigentum aus einem Leasingverhältnis im Anwendungsbereich von IFRS 15 **Erlöse aus Verträgen mit Kunden**

In Bezug auf die Anwendung der neuen Vorschriften auf immaterielle Vermögenswerte, die keine Rechte aus den o.g. Lizenzverträgen darstellen, räumt der Standard dem Leasingnehmer ein Wahlrecht ein, ob auf solche Leasingvereinbarungen die Vorschriften in IFRS 16 Anwendung finden.

Portfolioausnahme und Zusammenfassung von Verträgen

Grundsätzlich sind die Vorschriften in IFRS 16 auf jeden einzelnen Vertrag (bzw. Teile davon) anzuwenden. Leasingnehmer und Leasinggeber haben jedoch wahlweise die Möglichkeit, anstelle einer Einzelbetrachtung Portfolien zu bilden, auf die dann die Regelungen von IFRS 16 angewendet werden. Voraussetzung dafür ist, dass die Verträge ähnliche Eigenschaften aufweisen und die Zusammenfassung zu keinen materiell abweichenden Ergebnissen gegenüber einer Einzelbetrachtung führt.

Zwingend sind dagegen zwei oder mehrere Verträge zusammengefasst zu bilanzieren, wenn sie in zeitlicher Nähe zueinander abgeschlossen, als Paket verhandelt wurden und die mit den Verträgen verfolgten Ziele nur bei Betrachtung des Gesamtpakets verständlich sind. Weitere Voraussetzung ist, dass die Gegenleistung abhängig ist vom Preis oder der Erfüllung eines anderen Vertrages oder die in den Verträgen übertragenen Rechte die Kriterien für eine gesonderte Leasingkomponente erfüllen.

Identifizierung von Leasingverhältnissen

Bei Vertragsabschluss („at inception“) hat ein Unternehmen zu beurteilen, ob es sich bei einem Vertrag um ein Leasingverhältnis handelt bzw. ob er ein Leasingverhältnis beinhaltet. Nachfolgend ist eine Neubeurteilung nur dann vorzunehmen, wenn die Vertragsbedingungen geändert werden.

Ein Leasingverhältnis i.S.d. Standards liegt vor, wenn dem Leasingnehmer vom Leasinggeber vertraglich das Recht zur Beherrschung eines identifizierten Vermögenswerts für einen festgelegten Zeitraum eingeräumt wird und der Leasinggeber im Gegenzug eine Gegenleistung vom Leasingnehmer erhält. Der „Zeitraum“ ist dabei nicht zwangsläufig zeitbezogen gemeint, sondern kann sich auch am Umfang der Nutzung (z.B. produzierten Einheiten) bemessen.

Beherrschung über den Leasinggegenstand für einen Zeitraum wird angenommen, wenn der Leasingnehmer das Recht hat, über die Nutzung zu verfügen und ihm während der Laufzeit der Leasingvereinbarung im Wesentlichen der gesamte wirtschaftliche Nutzen zufließt. Somit sind bei der Beurteilung, ob eine Leasingvereinbarung vorliegt, die folgenden Fragen zu untersuchen:

- Liegt ein identifizierter Vermögenswert vor?
- Hat der Leasingnehmer das Recht, über die Nutzung des Leasinggegenstandes zu verfügen?
- Fließt dem Leasingnehmer im Wesentlichen der gesamte wirtschaftliche Nutzen während der Laufzeit der Leasingvereinbarung zu?

Hinweis

Aufgrund des einheitlichen Bilanzierungsmodells für Leasingvereinbarungen beim Leasingnehmer und der begrenzten Ausnahmen vom Anwendungsbereich kommt der Beurteilung, ob ein Leasingverhältnis i.S.v. IFRS 16 vorliegt, besondere Bedeutung zu. Dies erklärt auch die deutlich umfangreicheren Vorschriften hinsichtlich der Definition einer Leasingvereinbarung im Vergleich zu den Regelungen in IAS 17.

Liegt ein identifizierter Vermögenswert vor?

Ein Vermögenswert gilt i.S.v. IFRS 16 grundsätzlich dann als identifiziert, wenn er explizit im Vertrag spezifiziert wird oder sich dies implizit zu dem Zeitpunkt ergibt, an dem er dem Kunden zur Verfügung gestellt wird. Identifizierbarkeit kann sich auch auf einen Teil eines Vermögenswerts beziehen. Voraussetzung ist allerdings, dass es sich um einen physisch unterscheidbaren Teil handelt. Beispielsweise ist dies der Fall, wenn ein Stockwerk in einem Gebäude vermietet wird, nicht jedoch, wenn Gegenstand der Vereinbarung die Bereitstellung der anteiligen Leitungskapazität eines Glasfaserkabels ist.

Wird in einem Vertrag zwar grundsätzlich ein Vermögenswert spezifiziert, gilt dieser dennoch i.S.v. IFRS 16 nicht als identifiziert, wenn der Lieferant („supplier“ – Leasinggeber) substantielle Austauschrechte („substantive substitution rights“) besitzt. Ein Austauschrecht wird dann als substantiell beurteilt, wenn der Leasinggeber zum einen die praktische Fähigkeit zum Austausch des Leasinggegenstandes während des Nutzungszeitraums hat. Zum anderen ist Voraussetzung, dass er wirtschaftlich von der Ausübung des Rechtes profitieren würde, also der Nutzen aus dem Austausch die Kosten des Austauschs übersteigt. Soweit Austauschrechte an Bedingungen geknüpft sind, die erst im Zeitablauf oder bei Eintritt eines festgelegten Ereignisses aufleben, werden diese nicht als substantiell angesehen.

Beispiel

Ein Kunde schließt einen Mietvertrag über eine Ladenfläche innerhalb eines neu errichteten Einkaufszentrums ab. Der Vertrag hat eine Laufzeit von zehn Jahren. Es wurden marktübliche Konditionen vereinbart. Im Vertrag ist festgelegt, dass der Leasingnehmer im ersten Obergeschoss die Ladenfläche „166“ mit 123 m² mietet. Der Kunde stattet die Fläche entsprechend seinen Bedürfnissen mit Einbauten aus.

Ein Austauschrecht des Leasinggebers wurde nicht vereinbart.

Beurteilung: Es ist eine bestimmte Ladenfläche im Vertrag spezifiziert. Ein substantielles Austauschrecht des Leasinggebers ist nicht zu erkennen. Es liegt ein identifizierter Vermögenswert i.S.v. IFRS 16 vor.

Die Beurteilung, ob substantielle Austauschrechte vorliegen, ist bei Vertragsschluss unter Berücksichtigung aller zu diesem Zeitpunkt bekannten Tatsachen und Umstände vorzunehmen. Künftige Ereignisse, deren Eintritt bei Vertragsbeginn nicht wahrscheinlich ist, sind dabei nicht zu berücksichtigen. Als Beispiele hierfür nennt IFRS 16:

- nicht hinreichend entwickelte neue Technologien
- Vereinbarungen mit einem zukünftigen Kunden zu über dem Marktpreis liegenden Konditionen
- eine substantielle Nutzungs- oder Leistungsabweichung von der ursprünglich erwarteten
- eine substantielle Abweichung des aktuellen von dem bei Vertragsbeginn als wahrscheinlich angenommenen Marktpreis des Vermögenswerts.

Sofern sich der Vermögenswert auf dem Gelände des Kunden oder einem sonstigen Dritten befindet, ist gemäß IFRS 16 anzunehmen, dass die Aufwendungen für einen Austausch den Nutzen übersteigen. Damit ist das Austauschrecht nicht substantiell.

Die Beurteilung von Austauschrechten kann für den Leasingnehmer schwierig sein. Sofern er die Substanz von Austauschrechten nicht hinreichend bestimmen kann, sind die Austauschrechte als nicht-substantiell zu behandeln.

Beispiel

Ein Kunde schließt bei einem Anbieter einen Vertrag über Datenspeicherung in der Cloud ab. Der Anbieter stellt dabei seinen Kunden Serverkapazität zur Verfügung, auf der die jeweiligen Kundendaten gespeichert werden. Der Kunde hat jederzeit Zugriff auf seine Daten.

Die Server befinden sich auf dem Betriebsgelände des Anbieters. Beide Parteien haben den Server, der für die Daten des Kunden zur Verfügung steht, im Vertrag genau spezifiziert.

Der Anbieter hat jedoch technisch und physisch die Möglichkeit, den Server jederzeit durch einen anderen auszutauschen, ohne dass die Zustimmung des Kunden notwendig wäre oder der Kunde diesen Vorgang freigeben müsste.

Beurteilung: Es handelt sich bei dem Server zwar um einen spezifizierten und damit zunächst i.S.v. IFRS 16 grundsätzlich identifizierten Vermögenswert. Der Leasinggeber verfügt jedoch über ein Austauschrecht, das als substantiell zu beurteilen ist. Grund für diese Einschätzung ist, dass der Leasinggeber jederzeit auf den Server auf seinem Betriebsgelände Zugriff hat, daher den bisherigen Server jederzeit durch einen anderen ersetzen kann und dies tun wird, wenn dies für ihn günstiger ist, weil eine neue Servergeneration bspw. eine deutlich verbesserte Performance aufweist oder die Auslastung erhöht werden kann. Insoweit handelt es sich bei dieser Vereinbarung nicht um ein Leasingverhältnis i.S.v. IFRS 16, sondern um einen Dienstleistungsvertrag.

Hat der Leasingnehmer das Recht, über die Nutzung des Leasinggegenstandes zu verfügen?

Der Kunde (Leasingnehmer) hat das Recht, über die Nutzung des identifizierten Vermögenswerts während der Nutzungsdauer zu verfügen, wenn eine der folgenden Voraussetzungen gegeben ist:

- Der Kunde hat das Recht, Entscheidungen zu treffen, die die Art und den Zweck der Nutzung während der Nutzungsdauer festlegen; oder
- Diese Entscheidungen sind bereits im Vorhinein getroffen worden und der Kunde hat darüber hinaus
 - das Recht, den Vermögenswert während der Nutzungsdauer zu betreiben, ohne dass der Lieferant in diese Entscheidungen eingreifen kann, oder
 - den Vermögenswert auf eine Weise ausgestaltet, dass festgelegt ist, auf welche Art und für welchen Zweck der Vermögenswert während der Nutzungsperiode verwendet wird.

Die Nutzungsdauer ist dabei der Zeitraum, während der der Kunde den Vermögenswert im Rahmen der Vertragserfüllung nutzen kann.

Für die Beurteilung, wer die Entscheidungen über die Art und den Zweck der Nutzung während der Nutzungsdauer trifft, sind die Entscheidungsrechte zu würdigen, die die Art und den Zweck der Nutzung beeinflussen und die Einfluss auf die Erzielung wirtschaftlicher Vorteile haben. Beispiele für solche Entscheidungsrechte, die – je nach Einzelfall – in der Beurteilung zu berücksichtigen sind, sind:

- Rechte über die Art des produzierten Outputs
- Rechte über den Zeitpunkt, zu dem der Output hergestellt wird
- Rechte über den Ort, an dem der Output hergestellt wird
- Rechte, ob und in welcher Menge der Output hergestellt werden soll

Andere Entscheidungsrechte ohne Auswirkung auf Art und Zweck der Nutzung des Vermögenswerts sind Rechte am laufenden Betrieb und an der Instandhaltung des Vermögenswerts. Diese Rechte können jedoch dann Beherrschung über die Nutzung des Vermögenswerts vermitteln, wenn die Entscheidungen über die Art und den Zweck der Nutzung des Vermögenswerts im Vorhinein getroffen wurden.

Vorgaben bezüglich der Entscheidungen über die Art und den Zweck der Nutzung des Vermögenswerts können sich durch die Ausgestaltung („design“) des Vermögenswerts oder durch vertragliche Einschränkungen über die Nutzung ergeben.

Schutzrechte des Lieferanten, die seine Eigentümerinteressen an dem Vermögenswert sichern, stellen keine Entscheidungsrechte dar. Diese Rechte geben i.d.R. den Rahmen für die Rechte des Kunden vor, hindern den Kunden aber nicht daran, entscheiden zu können, auf welche Art und zu welchem Zweck der Vermögenswert verwendet wird. So kann ein Autovermieter bspw. vorgeben, dass ein Mietwagen nur in bestimmten Ländern gefahren werden darf. Das hindert den Mieter aber nicht daran, in dem vorgegebenen Gebiet darüber zu bestimmen, wann und wohin er das Fahrzeug fährt.

Fließt dem Leasingnehmer im Wesentlichen der gesamte wirtschaftliche Nutzen während der Laufzeit der Leasingvereinbarung zu?

Wirtschaftlicher Nutzen kann mit einem Vermögenswert auf unterschiedliche Weisen erzielt werden, beispielsweise durch Nutzung, Halten oder Untervermietung.

Für die Einschätzung, ob dem Unternehmen im Wesentlichen der gesamte wirtschaftliche Nutzen während der Laufzeit der Leasingvereinbarung zufließt, ist zu beurteilen, in welchem Umfang der Kunde zur Nutzung des Vermögenswerts berechtigt ist. Im Fall der Beschränkung der Nutzung eines Mietwagens auf ein bestimmtes Gebiet bildet die mögliche Nutzenziehung innerhalb dieses Territoriums den Beurteilungsmaßstab.

Sofern der Kunde einen Teil des erzielten wirtschaftlichen Nutzens aufgrund von vertraglichen Vereinbarungen an den Leasinggeber (oder an einen anderen Dritten) weitergibt, muss dieser Nutzen bei der Beurteilung berücksichtigt werden. Die Weitergabe allein verhindert grundsätzlich nicht, dass der Kunde in der Lage ist, im Wesentlichen den gesamten wirtschaftlichen Nutzen aus dem Vermögenswert zu ziehen und zu vereinnahmen. Vielmehr stellen solche Vereinbarungen oftmals einen Teil der Gegenleistung dar.

Beispiel

Ein Unternehmen mietet in einem Einkaufszentrum ein Ladengeschäft. Es ist verpflichtet, dem Eigentümer des Zentrums während der Vertragslaufzeit einen Anteil in Höhe von 2 Prozent der Umsatzerlöse zu zahlen. Damit reicht der Leasingnehmer einen Teil des wirtschaftlichen Nutzens an den Leasinggeber weiter. Dies führt jedoch nicht zu der Schlussfolgerung, dass der Leasingnehmer in Höhe dieses Umsatzanteils nicht dazu berechtigt ist, den wirtschaftlichen Nutzen aus dem Ladengeschäft zu ziehen. Bei dieser Zahlung handelt es sich vielmehr um einen Teil der zu zahlenden Miete (der Gegenleistung).

Trennung einzelner Vertragskomponenten

Ist der Vertrag (oder sind die Verträge) identifiziert, sind ggf. vorhandene einzelne Leasingkomponenten zu identifizieren, die dann jeweils als Leasingverhältnis getrennt von etwaigen Nicht-Leasingkomponenten zu bilanzieren sind.

Eine gesonderte Leasingkomponente liegt vor, wenn der Leasingnehmer von der Nutzung des zugrunde liegenden Vermögenswerts profitiert und dieser Vermögenswert weder hochgradig abhängig noch in hohem Maße mit dem der anderen Leasingkomponente zugrunde liegenden Vermögenswert zusammenhängt.

Evtl. vereinbarte Leistungen für Tätigkeiten oder Aufwendungen (bspw. administrative Tätigkeiten), die selbst keine Gegenleistung für den Transfer von Gütern oder Dienstleistungen an den Leasingnehmer darstellen, sind nicht als separate Vertragskomponenten zu verstehen, sondern als Teil der gesamten Gegenleistung zu behandeln, die dann auf die einzelnen Komponenten aufgeteilt wird.

Trennungspflicht beim Leasingnehmer

Liegt eine Trennungspflicht vor, hat der Leasingnehmer wie folgt vorzugehen:

- a) Zunächst sind die relativen Einzelveräußerungspreise der Leasing- und Nicht-Leasingkomponenten auf Basis ihrer beobachtbaren Einzelveräußerungspreise zu ermitteln. Sind diese Preise nicht verfügbar, sind sie unter maximaler Nutzung beobachtbarer Informationen zu schätzen.
- b) Der Leasingnehmer hat seine Gegenleistung auf die Leasing- und Nicht-Leasingkomponenten im Verhältnis der relativen Einzelveräußerungspreise aufzuteilen.

Die Nicht-Leasingkomponenten sind grundsätzlich nach den Regelungen der für sie einschlägigen Standards zu bilanzieren. Wahlweise kann der Leasingnehmer aber auch auf eine Trennung von Leasing- und Nicht-Leasingkomponenten verzichten. Dieses Wahlrecht ist für jede Klasse von zugrunde liegenden Leasinggegenständen einheitlich auszuüben. Beide Komponenten sind dann als Leasingkomponente zu behandeln und nach IFRS 16 zu bilanzieren. Ausgeschlossen von der Anwendung dieses Bilanzierungswahlrechtes sind eingebettete Derivate, die in den Anwendungsbereich von IFRS 9 **Finanzinstrumente** fallen.

Trennungspflicht beim Leasinggeber

Anders als für den Leasingnehmer sieht der Standard für den Leasinggeber kein erleichterndes Bilanzierungswahlrecht vor. Als Anbieter des Leasingverhältnisses und derjenige, der die Vertragskonditionen kalkuliert, ist der Leasinggeber aus Sicht des IASB immer in der Lage, zwischen Leasing- und Dienstleistungskomponenten innerhalb eines Vertrages zu differenzieren. Die Aufteilung hat nach den Regelungen von IFRS 15.73-90 zu erfolgen, d.h. auf Basis der Einzelveräußerungspreise. Dabei sind Nachlässe und variable Zahlungen aufzuteilen und mögliche Veränderungen des Transaktionspreises zu reflektieren.

Beginn und Laufzeit des Leasingverhältnisses

Der Beginn des Leasingverhältnisses („commencement date“) ist nach IFRS 16 der Zeitpunkt, an dem der Leasingnehmer die Verfügungsgewalt über den Leasinggegenstand vom Leasinggeber erhält, d.h. wenn der Leasinggeber dem Leasingnehmer den Leasinggegenstand zur Verfügung stellt. Der Beginn des Leasingverhältnisses ist dann der Zugangszeitpunkt aus bilanzieller Sicht.

Die Laufzeit eines Leasingverhältnisses ist definiert als der unkündbare Zeitraum, während dem der Leasingnehmer das Recht zur Nutzung des Leasinggegenstandes hat unter Berücksichtigung von Verlängerungsoptionen und Kündigungsrechten, sofern der Leasingnehmer hinreichend sicher ist, dass er diese ausübt (Verlängerungsoption) bzw. nicht ausübt (Kündigungsrecht).

Sofern der Kunde nur während eines Teils der Vertragslaufzeit über die Nutzung des Vermögenswerts bestimmen kann, handelt es sich nur während dieses Zeitraums um ein Leasingverhältnis im Anwendungsbereich von IFRS 16.

Bei der Ermittlung der unkündbaren Grundmietzeit ist zu berücksichtigen, für welchen Zeitraum der zu bilanzierende Vertrag durchsetzbar ist. Ein Leasingvertrag ist dann nicht (mehr) durchsetzbar, wenn sowohl der Leasingnehmer als auch der Leasinggeber jeweils das Recht haben, das Leasingverhältnis ohne Zustimmung der anderen Vertragspartei zu beenden und dies höchstens eine vernachlässigbare Strafzahlung nach sich zieht.

Bei der Beurteilung von Verlängerungsoptionen und Kündigungsrechten sind alle relevanten Tatsachen und Umstände zu würdigen und in Betracht zu ziehen, die einen wirtschaftlichen Anreiz des Leasingnehmers begründen, eine Verlängerungsoption auszuüben bzw. eine Kündigungsoption nicht auszuüben. Dies umfasst beispielsweise:

- Den Vergleich der Vertragsbedingungen mit Marktbedingungen bzw. Marktpreisen
- Die Berücksichtigung von geplanten oder bereits vorgenommenen Mietereinbauten
- Die Kosten, die im Zusammenhang mit der Beendigung des Leasingverhältnisses entstehen (z.B. Suchkosten, Verhandlungskosten, Verlagerungskosten, Integrationskosten oder auch Rückbaukosten)
- Die Bedeutung des Leasinggegenstandes für den Betrieb des Leasingnehmers
- Die Verfügbarkeit geeigneter Alternativen
- Die Ausübungsbedingungen

Es kann Situationen geben, in denen die Option mit weiteren vertraglichen Regelungen verknüpft ist, sodass der Leasinggeber faktisch eine feste bzw. eine Mindestrendite vom Leasingnehmer erhält, die in etwa den Zahlungen entspricht, die bei einer Verlängerung anfallen würden. In solchen Fällen soll der Leasingnehmer unterstellen, dass es hinreichend sicher ist, eine Verlängerungsoption auszuüben bzw. eine Kündigungsoption nicht auszuüben.

Grundsätzlich nimmt der IASB an, dass die Wahrscheinlichkeit der Ausübung von Verlängerungsoptionen umso größer ist, je kürzer die unkündbare Zeitperiode des Leasingverhältnisses ist, da der Austausch des Leasinggegenstandes i.d.R. mit Aufwendungen verbunden ist, die nur in Ausnahmefällen wirtschaftlich sinnvoll erscheinen.

In Zweifelsfällen soll auch die Nutzungsdauer identischer Vermögenswerte durch das Unternehmen bzw. ihre Einsatzdauer im Unternehmen in die Beurteilung einfließen.

Sofern nur der Leasinggeber über vorzeitige Kündigungsrechte verfügt, ermittelt der Leasingnehmer die Laufzeit des Leasingverhältnisses unter Einbeziehung der von der Kündigungsoption erfassten Zeiträume.

Bei Eintritt eines wesentlichen Ereignisses oder einer wesentlichen Veränderung der Umstände hat der Leasingnehmer die Laufzeit des Leasingverhältnisses erneut zu beurteilen, wenn diese in seinem Ermessen liegen und die Einschätzung der Wahrscheinlichkeit der Ausübung bzw. Nichtausübung der Option davon berührt wird.

Weiterhin ist eine Anpassung der Laufzeit vorzunehmen, sofern sich die unkündbare Laufzeit des Leasingverhältnisses verändert hat. Als mögliche Beispiele für einen solchen Fall nennt der Standard jeweils die Ausübung einer bisher nicht berücksichtigten Option durch den Leasingnehmer oder die Nichtausübung einer bisher berücksichtigten Option durch den Leasingnehmer. In weiteren Szenarien wird der Leasingnehmer durch ein eintretendes Ereignis vertraglich verpflichtet, eine bisher nicht berücksichtigte Option auszuüben, oder dem Leasingnehmer wird durch ein eintretendes Ereignis die Ausübung einer bisher berücksichtigten Option vertraglich untersagt.

Andere Ereignisse, die zu einer Neubeurteilung der Laufzeit führen, sind gemäß IFRS 16:

- Der Einbau bzw. die Planung des Einbaus wesentlicher bislang nicht vorgesehener Mietereinbauten, die wirtschaftliche Vorteile für den Leasingnehmer begründen
- Wesentliche nicht erwartete Verbesserungen oder eine Individualisierung des Leasinggegenstandes
- Die Aufnahme eines Untermietverhältnisses, das nach Ablauf der bisherigen Laufzeit des Leasingverhältnisses beginnt
- Eine Unternehmensentscheidung mit unmittelbaren Auswirkungen auf die Aus- bzw. Nichtausübung der Option

In allen Fällen, die zu einer Neubeurteilung der Laufzeit des Leasingverhältnisses führen, ist die Höhe der Leasingverbindlichkeit neu zu ermitteln.

Beispiel: zeitliches Auseinanderfallen von Beurteilung und (Erst-)Ansatz

Leasingnehmer A und Leasinggeber B schließen am 18. Oktober 20x1 einen Leasingvertrag über ein im Vertrag näher spezifiziertes Auto ab. Die Laufzeit des Leasingverhältnisses beträgt zwei Jahre beginnend mit dem Tag der Übergabe des Autos. Laut Vertrag beginnt das Leasingverhältnis am 1. Januar 20x2. B übergibt das Auto aber erst am 10. Januar 20x2 an A.

Beurteilung: Bei Vertragsabschluss am 18. Oktober 20x1 haben A und B zu überprüfen, ob es sich bei dem Vertrag um ein Leasingverhältnis handelt. Obwohl das Leasingverhältnis am 1. Januar 20x2 beginnen soll, erfolgt erst am 10. Januar 20x2 die erstmalige Bilanzierung des Vertrages. Erst an diesem Tag kann A über die Nutzung des Autos verfügen. Ebenfalls an diesem Tag beginnt die zweijährige Laufzeit des Leasingverhältnisses.

Bilanzierung beim Leasingnehmer

Erstmaliger Ansatz

Der Leasingnehmer erfasst einen „Vermögenswert aus einem Nutzungsrecht“ („right-of-use asset“) (im Folgenden RoU-Vermögenswert) sowie eine Leasingverbindlichkeit im Zeitpunkt des Beginns des Leasingverhältnisses, welcher den Zugangspunkt für die Bilanzierung darstellt (s.o.). Der RoU-Vermögenswert ist ein Vermögenswert, der das Nutzungsrecht des Leasingnehmers verkörpert, den Leasinggegenstand während der Laufzeit des Leasingverhältnisses nutzen zu dürfen.

Der IASB räumt dabei dem Leasingnehmer bezüglich des Ansatzes (und somit auch der Bewertung) zwei bedeutende Wahlrechte ein. Ein Verzicht auf die Anwendung der neuen Vorschriften ist möglich, sofern es sich um kurz laufende („short-term“) Leasingvereinbarungen handelt oder der dem Leasingvertrag zugrunde liegende Vermögenswert von geringem Wert („of low value“) ist.

Als kurz laufend werden Leasingverhältnisse angesehen, die eine Laufzeit („lease term“) von maximal zwölf Monaten aufweisen. Maßgeblich für die Beurteilung ist der Beginn des Leasingverhältnisses und nicht der Zeitpunkt, an dem das Leasingverhältnis abgeschlossen wird. Ein unter Ausübung des Wahlrechtes bilanziertes kurz laufendes Leasingverhältnis ist dann als ein neues Leasingverhältnis zu bilanzieren, wenn die Vereinbarung modifiziert wurde oder es zu einer Veränderung der Vertragslaufzeit kommt. Das Wahlrecht ist einheitlich nach Klassen von Leasinggegenständen auszuüben.

Voraussetzung für die Nutzung des Bilanzierungswahlrechts für geringwertige Vermögenswerte ist, dass der Leasingnehmer in der Lage ist, aus der Nutzung des Vermögenswerts allein bzw. zusammen mit anderen leicht verfügbaren Vermögenswerten wirtschaftlichen Nutzen zu ziehen. Zudem müssen die Vermögenswerte unabhängig von anderen Vermögenswerten nutzbar sein und nicht eng mit anderen verknüpft sein. Insbesondere kann das Wahlrecht nicht genutzt werden, wenn der Vermögenswert Gegenstand eines Untermietverhältnisses (s.u.) ist.

Für die Beurteilung, ob Vermögenswerte geringwertig im Sinne des Standards sind, sind die Größe, die Branche oder das Geschäftsmodell des Leasingnehmers nicht relevant. Eine unternehmensindividuelle Einschätzung auf Grundlage der Wesentlichkeit ist als Beurteilungsmaßstab ebenfalls nicht vorgesehen. Maßgeblich hingegen ist, unabhängig vom Bewertungszeitpunkt, der Neuwert des infrage stehenden Vermögenswerts. Folglich hat der beizulegende Zeitwert hier keine Bedeutung, da unabhängig von Alter und Abnutzung der Neuwert ausschließlicher Maßstab ist. Als Größenordnung für die Geringwertigkeit nennt der IASB dabei in der Grundlage für Schlussfolgerungen (Basis for Conclusions) einen Neuwert von 5.000 USD je Vermögenswert.

Beobachtung

Die Wertgrenze von 5.000 USD findet sich ausschließlich in der Grundlage für Schlussfolgerungen. Daher sind aus der Praxis Fragen bezüglich der Bindungswirkung dieser Grenze zu erwarten. Daneben lässt der IASB die Frage offen, wie mit Effekten aus der Währungsumrechnung oder der Inflation umgegangen werden soll, wenn überhaupt.

Sofern von einem der Bilanzierungswahlrechte Gebrauch gemacht wird, hat der Leasingnehmer seine Leasingzahlungen linear als Aufwand oder auf einer anderen systematischen Grundlage zu erfassen, wenn diese dem Muster der Nutzenziehung besser entspricht.

Zugangsbewertung des RoU-Vermögenswerts

Bei Zugang hat der Leasingnehmer den RoU-Vermögenswert zu Anschaffungskosten zu bewerten. Die Anschaffungskosten umfassen dabei die folgenden Komponenten:

- Zugangswert der Leasingverbindlichkeit
- Leasingzahlungen, die vor oder zu Beginn des Leasingverhältnisses geleistet wurden, abzüglich Anreizzahlungen zugunsten des Leasingnehmers
- Etwaige anfängliche direkte Kosten des Leasingnehmers
- Sofern aus der Nutzung des dem Leasingverhältnis zugrunde liegenden Vermögenswerts eine entsprechende Verpflichtung zum Rückbau oder zur Reaktivierung entsteht, sind diese Kosten als Teil des RoU-Vermögenswerts zu bilanzieren. Eine Schätzung dieser Aufwendungen, die entweder mit Aufnahme des Leasingverhältnisses oder als Konsequenz aus der Nutzung des dem Leasingverhältnis zugrunde liegenden Vermögenswerts während eines bestimmten Zeitraums entstehen, hat unter Berücksichtigung der Vorschriften in IAS 2 **Vorräte** bzw. IAS 37 **Rückstellungen, Eventualverbindlichkeiten und Eventualforderungen** zu erfolgen.

Die Leasingverbindlichkeit bemisst sich als der Barwert der Leasingzahlungen, die während der Laufzeit des Leasingverhältnisses, aber nicht vor oder im Zeitpunkt des Beginns der Laufzeit gezahlt werden. Der noch in IAS 17 enthaltene Begriff der Mindestleasingzahlungen ist nicht in den neuen Standard übernommen worden. Inhaltlich unterscheiden sich die beiden Begriffe dahingehend, dass die Mindestleasingzahlungen nach IAS 17 keine variablen Zahlungen umfassen, d.h. alle bedingten Zahlungen ausschließen. Dagegen zählen nach IFRS 16 variable Zahlungen, die von einem Index oder einem Kurs abhängen, zu den Leasingzahlungen. Die Leasingzahlungen sind mit dem dem Leasingverhältnis zugrunde liegenden Zinssatz („interest rate implicit in the lease“) zu diskontieren. Dies ist der Zinssatz, der den Barwert der Leasingzahlungen und des nicht garantierten Restwerts gleichsetzt mit der Summe des beizulegenden Zeitwerts des Leasinggegenstands und etwaiger anfänglichen unmittelbaren Kosten des Leasinggebers. Sofern der Leasingnehmer diesen Zinssatz nicht ohne Weiteres ermitteln kann, ist der Grenzfremdkapitalzinssatz („incremental borrowing rate“) zu nutzen. Er repräsentiert den Zins für eine Mittelaufnahme mit ähnlicher Laufzeit und Besicherung, um den Vermögenswert in einer vergleichbaren wirtschaftlichen Situation finanzieren zu können.

Beobachtung

Unter IAS 17 wurden Finanzierungsleasingvereinbarungen i.W. als fremdfinanzierte Erwerbsvorgänge abgebildet. Im Nutzungsrechtansatz werden jedoch oftmals nur einzelne Rechte(bündel) aus dem Leasinggegenstand aktiviert. Hier dürfte es häufig schwierig sein, den impliziten Zinssatz zu ermitteln (z.B. bei der Anmietung von Grundstücken), sodass Unternehmen auf den Grenzfremdkapitalzinssatz ausweichen werden.

Die Leasingzahlungen, die die Ausgangsgröße der Barwertermittlung darstellen, bemessen sich aus den folgenden Komponenten:

- Feste Zahlungen einschließlich de facto fester Leasingzahlungen („in-substance fixed payments“) und abzüglich der Forderungen aus Anreizzahlungen
- Variable Zahlungen, die von der Entwicklung eines Index oder Kurses abhängen
- Beträge, die der Leasingnehmer erwartungsgemäß im Rahmen von Restwertgarantien zu leisten hat
- Ausübungspreis einer Kaufoption, sofern der Leasingnehmer hinreichend sicher ist, diese Option auszuüben
- Strafzahlungen für die Beendigung des Leasingverhältnisses, sofern aufgrund der Laufzeit des Leasingverhältnisses anzunehmen ist, dass der Leasingnehmer diese Option ausübt

De facto feste Leasingzahlungen sind formell variable Zahlungen, die aber bei wirtschaftlicher Betrachtung unausweichlich anfallen. Das ist z.B. dann der Fall, wenn Zahlungen an den Eintritt von Ereignissen geknüpft werden, die mit äußerst großer Wahrscheinlichkeit eintreten werden (z.B. der geleaste Vermögenswert ist nutzbar). Ein anderer Anwendungsfall ist der Wegfall der Variabilität im Zeitablauf, sodass ab dann die Zahlungen feststehen und ab diesem Zeitpunkt zu berücksichtigen sind. Daneben sind auch alternative Zahlungsszenarien zu berücksichtigen, von denen ein Szenario in jedem Fall eintritt, z.B. wenn der Leasingnehmer die Wahl zwischen verschiedenen Zahlungsreihen hat, von denen er aber eine auswählen muss (in diesem Falle ist die für den Leasingnehmer günstigste Zahlungsreihe zu berücksichtigen).

Folgebewertung des RoU-Vermögenswerts

Grundsätzlich wird der RoU-Vermögenswert in Folgeperioden zu fortgeführten Anschaffungskosten bewertet. Er wird zu Anschaffungskosten abzüglich kumulierter planmäßiger Abschreibungen und (außerplanmäßiger) Wertminderungen sowie unter Berücksichtigung evtl. vorgenommener Neubewertungen der Leasingverbindlichkeit bewertet. Zur Ermittlung der Abschreibungen und ggf. erforderlicher Wertminderungen sind die Vorschriften von IAS 16 **Sachanlagen** und IAS 36 **Wertminderung von Vermögenswerten** anzuwenden. Für die Bemessung der Abschreibungsdauer unterscheidet der Standard zwei Szenarien:

- Sofern das Eigentum am Leasinggegenstand am Ende der Laufzeit – durch Optionsausübung oder aufgrund einer vertraglichen Vereinbarung – auf den Leasingnehmer übergeht, wird für die Ermittlung der Abschreibung der Zeitraum zwischen dem Beginn des Leasingverhältnisses und dem Ende der wirtschaftlichen Nutzungsdauer („useful life“) des Vermögenswerts herangezogen.
- Ansonsten verwendet der Leasingnehmer als Grundlage für die Höhe der Abschreibungen auch weiterhin den kürzeren Zeitraum zwischen Beginn des Leasingverhältnisses und der wirtschaftlichen Nutzungsdauer des RoU-Vermögenswerts bzw. der Laufzeit des Leasingverhältnisses. Die wirtschaftliche Nutzungsdauer des RoU-Vermögenswerts entspricht der wirtschaftlichen Nutzungsdauer des dem RoU-Vermögenswert zugrunde liegenden Vermögenswerts.

Ausnahmen vom Anschaffungskostenmodell sieht der IASB nur in zwei Fällen vor:

- Der Leasingnehmer wendet das Fair-Value-Modell in IAS 40 **Als Finanzinvestition gehaltene Immobilien** an und der RoU-Vermögenswert erfüllt die Definition von „als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien“. In diesem Falle ist das Fair-Value-Modell zwingend ebenfalls auf den RoU-Vermögenswert anzuwenden.
- Der Leasingnehmer wendet das Neubewertungsmodell in IAS 16 auf eine bestimmte Klasse von Sachanlagen an. In diesem Falle kann er alle RoU-Vermögenswerte in dieser Klasse ebenfalls unter Nutzung des Neubewertungsmodells bilanzieren.

Folgebewertung der Leasingverbindlichkeit

Nach dem erstmaligen Ansatz wird der Buchwert der Leasingverbindlichkeit unter Anwendung des zur Abzinsung verwendeten Zinssatzes aufgezinst und um die geleisteten Leasingzahlungen reduziert (der Zinsaufwand nimmt also regelmäßig im Zeitablauf ab). Weiterhin Berücksichtigung findet eine ggf. durchgeführte Neubewertung der Leasingverbindlichkeit aufgrund von Neubeurteilungen oder Anpassungen der Leasingvereinbarung ebenso wie bei Anpassungen von de facto festen Leasingzahlungen.

Bei dem Zinssatz handelt es sich grundsätzlich um den dem Leasingverhältnis zugrunde liegenden Zinssatz bzw. den Grenzfremdkapitalzinssatz des Leasingnehmers. Unter bestimmten, im Folgenden näher beschriebenen Umständen, kann in der Folgebewertung die Verwendung eines angepassten Zinssatzes notwendig sein.

In der GuV erfasst der Leasingnehmer in Folgeperioden nach Beginn des Leasingverhältnisses ausschließlich den Zinsaufwand aus der Leasingverbindlichkeit und variable Leasingzahlungen, die nicht Bestandteil der Leasingverbindlichkeit sind, in der Berichtsperiode, in welcher das Ereignis oder die Bedingung eintritt. Dies gilt nur, sofern die Aufwendungen nicht Bestandteil des Buchwerts eines Vermögenswerts nach den Vorschriften anderer Standards werden.

Neubewertung der Leasingverbindlichkeit

Zu einer Neubewertung der Leasingverbindlichkeit kommt es bei Änderungen in den Leasingzahlungen. Eine entsprechende Anpassung wird als Korrektur des RoU-Vermögenswerts erfasst. Sofern der RoU-Vermögenswert durch eine solche Anpassung auf null reduziert wird bzw. bereits ist und es zu einer weiteren Korrektur der Leasingverbindlichkeit kommt, ist der Betrag erfolgswirksam in der GuV zu erfassen.

Im Zuge der Anpassung der Leasingverbindlichkeit an geänderte Rahmenbedingungen des Leasingverhältnisses schreibt der Standard eine Neubewertung mit bzw. ohne Korrektur des ursprünglichen, dem Leasingverhältnis zugrunde liegenden Zinssatzes vor.

Der Leasingnehmer bewertet die Leasingverbindlichkeit unter Anwendung angepasster Leasingzahlungen und eines angepassten Zinssatzes neu, sofern die Laufzeit des Leasingverhältnisses sich ändert oder eine Neuschätzung aufgrund der Beurteilung von Optionen vorgenommen wurde (s.o.). In diesen Fällen wird der dem Leasingverhältnis zugrunde liegende Zinssatz auf Basis der neuen Restlaufzeit erneut ermittelt, oder es findet, sofern dieser nicht ohne Weiteres ermittelbar ist, der Grenzfremdkapitalzinssatz im Zeitpunkt der Neubewertung Anwendung.

Auch für die Fälle, dass sich der Betrag der Restwertgarantie oder künftiger Leasingraten aufgrund der Anpassung eines Index oder Kurses ändern, hat der Leasingnehmer auf Grundlage der angepassten Leasingzahlungen die Leasingverbindlichkeit anzupassen, sofern die Änderungen auch tatsächlich zu geänderten Leasingzahlungen führen. In diesen Fällen findet keine Anpassung des Zinssatzes statt und es wird weiterhin der ursprünglich ermittelte verwendet.

Änderungen eines bestehenden Leasingverhältnisses

Kommt es zu einer Anpassung eines Leasingverhältnisses, so ist diese Änderung bilanziell als neues Leasingverhältnis zu behandeln, sofern die beiden folgenden Voraussetzungen erfüllt sind:

- Der Umfang des Leasingverhältnisses wird dahingehend erweitert, dass Rechte zur Nutzung eines Vermögenswertes oder weiterer Vermögenswerte eingeräumt werden, und
- die vertraglich vereinbarte Gegenleistung in einem angemessenen Verhältnis zur Erweiterung des Vertragsumfangs steht. Als Maßstab sind hierbei die Einzelpreise der zugrunde liegenden Vermögenswerte unter Berücksichtigung der Umstände des Einzelvertrags heranzuziehen.

Sofern die Änderung nicht als neues Leasingverhältnis abzubilden ist, ist die geänderte vereinbarte Gegenleistung entsprechend den allgemeinen Vorschriften auf die einzelnen Vertragskomponenten zu verteilen, die Laufzeit des Leasingverhältnisses entsprechend zu ermitteln und die Leasingverbindlichkeit unter Berücksichtigung aller Änderungen sowie eines angepassten Zinssatzes zu bewerten. Dies geschieht im Zeitpunkt des Wirksamwerdens der Ände-

zung. Der angepasste Zinssatz ist dabei entweder der dem Leasingverhältnis zugrunde liegende Zinssatz bzw., sofern dieser nicht ohne Weiteres bestimmt werden kann, der Grenzfremdkapitalzinssatz des Leasingnehmers im Zeitpunkt des Wirksamwerdens.

Sofern die Änderungen zu einer Verminderung des Umfangs des Leasingverhältnisses geführt haben, ist der RoU-Vermögenswert entsprechend der Veränderung der Leasingverbindlichkeit zu vermindern. Daraus ggf. entstehende Gewinne oder Verluste aus einer teilweisen oder vollständigen Beendigung des Leasingverhältnisses hat der Leasingnehmer erfolgswirksam zu erfassen. Eine gegenläufige Änderung des Leasingverhältnisses ist dementsprechend zu erfassen.

Bilanzierung beim Leasinggeber

Klassifizierung von Leasingverhältnissen

Mit Einführung des neuen Standards für Leasingverhältnisse ändert sich die Bilanzierung beim Leasinggeber nahezu nicht. Zentrales Kriterium für die Klassifizierung ist auch künftig, wer im Wesentlichen die mit dem wirtschaftlichen Eigentum verbundenen Chancen und Risiken am Leasinggegenstand trägt. Sofern diese im Wesentlichen auf den Leasingnehmer übergehen, handelt es sich um ein Finanzierungsleasingverhältnis. Im umgekehrten Fall wird ein Mietleasingverhältnis angenommen.

Der Kriterienkatalog für die Beurteilung eines Finanzierungsleasings wurde unverändert aus IAS 17 übernommen. Somit gibt es auch künftig fünf beispielhafte Situationen, die einzeln oder in Kombination auf ein Finanzierungsleasing hindeuten, wobei immer eine wirtschaftliche Gesamtschau erforderlich ist:

- Das Eigentum an dem Vermögenswert, der dem Leasingverhältnis zugrunde liegt, geht auf den Leasingnehmer am Ende der Vertragslaufzeit über.
- Der Leasingnehmer hat die Möglichkeit, den Vermögenswert zu für ihn vorteilhaften Bedingungen zu erwerben.
- Die Laufzeit des Leasingverhältnisses umfasst den überwiegenden Teil der wirtschaftlichen Nutzungsdauer des Vermögenswerts.
- Der Barwert der Leasingzahlungen entspricht im Wesentlichen mindestens dem beizulegenden Zeitwert des zugrunde liegenden Vermögenswerts am Tag des Beginns des Leasingverhältnisses.
- Der zugrunde liegende Vermögenswert hat eine solche spezielle Beschaffenheit, dass er ohne bedeutende Änderungen nur vom Leasingnehmer genutzt werden kann.

Auch die weiteren Indikatoren für das Vorliegen von Finanzierungsleasingvereinbarungen, die bereits in IAS 17 enthalten sind, finden sich in IFRS 16 wieder:

- Dem Leasingnehmer steht das Recht zur Auflösung des Leasingverhältnisses zu, wobei er dann eventuell entstehende Verluste des Leasinggebers trägt.
- Dem Leasingnehmer stehen Gewinne oder Verluste aus Änderungen des beizulegenden Zeitwerts des Restwerts zu.
- Der Leasingnehmer hat eine Verlängerungsoption für eine weitere Mietperiode zu Konditionen, die die Marktkonditionen wesentlich unterschreiten.

Die Klassifizierung eines Leasingverhältnisses ist zum früheren Zeitpunkt von Vertragsschluss und Verpflichtung der Vertragsparteien zu den wesentlichen Vertragsbedingungen vorzunehmen („inception date“). Eine Neubeurteilung erfolgt nur nach einer Änderung des Vertrags. Änderungen von Schätzungen oder der Rahmenbedingungen begründen dagegen keine Neubeurteilung.

Bilanzierung und Bewertung von Finanzierungsleasingvereinbarungen

Der Leasinggeber erfasst im Zeitpunkt des Beginns des Leasingverhältnisses eine Leasingforderung mit dem Betrag der Nettoinvestition in das Leasingverhältnis („net investment in the lease“).

Die Nettoinvestition in das Leasingverhältnis wird ermittelt aus der Bruttoinvestition in das Leasingverhältnis, diskontiert mit dem dem Leasingverhältnis zugrunde liegenden Zinssatz. Sofern der dem Leasingverhältnis zugrunde liegende Zinssatz im Fall von Untermietverhältnissen (s.u.) nicht ohne Weiteres bestimmbar ist, kann der Leasinggeber den Zinssatz verwenden, der dem Hauptleasingverhältnis zugrunde liegt. Die Bruttoinvestition in das Leasingverhältnis ermittelt der Leasinggeber aus der Summe der Leasingzahlungen, die der Leasinggeber aus der Leasingvereinbarung erhält, zuzüglich eines (nicht) garantierten Restwerts, der beim Leasinggeber verbleibt. Ein Restwert gilt im Sinne von IFRS 16 dann als nicht garantiert, wenn er weder durch den Leasingnehmer noch durch eine dritte Partei garantiert wird.

Die Leasingzahlungen, die in die Bewertung der Nettoinvestition in das Leasingverhältnis einfließen, umfassen folgende Leistungen, die nicht bereits im Zeitpunkt des Beginns des Leasingverhältnisses geleistet wurden:

- Fest vereinbarte Zahlungen sowie de facto feste Zahlungen abzüglich von Anreizleistungen
- Variable Zahlungen, deren Höhe von einem Index oder einem Kurs abhängt
- Jegliche Restwertgarantien, die dem Leasinggeber vom Leasingnehmer, von einem mit dem Leasingnehmer verbundenen Unternehmen oder von einem unabhängigen Dritten gewährt werden
- Ausübungspreis einer Kaufoption, wenn hinreichend sicher ist, dass der Leasingnehmer die Option ausübt
- Strafzahlungen für die Beendigung des Leasingverhältnisses, sofern im Zuge der Bestimmung der Laufzeit des Leasingverhältnisses die Ausübung der Kündigungsoption durch den Leasingnehmer angenommen wurde

Hersteller oder Händler, die zugleich Leasinggeber sind, bilden Finanzierungsleasingvereinbarungen so ab, als hätte ein „normaler“ Verkauf des Vermögenswerts stattgefunden (unter Berücksichtigung der üblichen Nachlässe). Sie bilanzieren im Zeitpunkt des Beginns des Leasingverhältnisses wie folgt:

- Erfassung von Umsatz in Höhe des niedrigeren Betrags aus beizulegendem Zeitwert des Leasinggegenstandes und Barwert der Leasingzahlungen, die beim Leasinggeber anfallen, unter Verwendung des Marktzinses
- Erfassung von Umsatzkosten in Höhe der Anschaffungs- oder Herstellungskosten bzw. – falls abweichend – in Höhe des Buchwerts des zugrunde liegenden Vermögenswerts abzüglich des Barwerts des nicht garantierten Restwerts
- Erfassung des Veräußerungsgewinns oder -verlusts entsprechend der Vorschriften in IFRS 15 für einen vollständigen Verkauf. Der Gewinn oder Verlust ist am Tag des Beginns des Leasingverhältnisses zu erfassen – unabhängig davon, ob ein Transfer des Vermögenswerts im Sinne von IFRS 15 stattgefunden hat. Der Veräußerungsgewinn oder -verlust bemisst sich aus der Differenz zwischen dem Umsatz und den Veräußerungskosten.

Hersteller oder Händler gewähren gelegentlich Zinskonditionen unterhalb des marktüblichen Niveaus, um einen Anreiz für den Leasingnehmer zu schaffen. Sofern im Marktvergleich zu geringe Zinssätze vereinbart wurden, wird die Ertragserfassung zu Beginn des Leasingverhältnisses auf den Ertrag eingeschränkt, der aus der Anwendung marktüblicher Zinssätze resultieren würde. Kosten, die in Zusammenhang mit dem Abschluss der Finanzierungsleasingvereinbarung stehen, sind bei Herstellern oder Händlern als Aufwand zu erfassen und nicht Bestandteil der Nettoinvestition in das Leasingverhältnis.

Der Leasinggeber vereinnahmt Finanzerträge als konstante Verzinsung seiner Nettoinvestition in das Leasingverhältnis während der Laufzeit der Leasingvereinbarung. Die erhaltenen Leasingzahlungen der Berichtsperiode verrechnet der Leasinggeber mit der Bruttoinvestition in das Leasingverhältnis, um den Nominalbetrag ebenso wie nicht realisierte Finanzerträge zu vermindern.

In den Folgeperioden sind die Vorschriften zu Ausbuchung und Wertminderungen in IFRS 9 im Rahmen der Folgebewertung der Nettoinvestition in das Leasingverhältnis anzuwenden. Der erwartete nicht garantierte Restwert, der für die Berechnung der Bruttoinvestition in das Leasingverhältnis verwendet wird, ist regelmäßig auf seine Angemessenheit hin zu überprüfen. Wird eine Wertminderung festgestellt, hat der Leasinggeber die Ertragsverteilung während der Laufzeit des Leasingverhältnisses anzupassen und erfasst jegliche Verminderung bereits abgegrenzter Beträge.

Ein Vermögenswert, der Gegenstand eines Finanzierungsleasingverhältnisses ist und in den Anwendungsbereich von IFRS 5 **Zur Veräußerung gehaltene langfristige Vermögenswerte und aufgegebene Geschäftsbereiche** fällt, wird entsprechend dieser Vorschriften bilanziert.

Der Leasinggeber erfasst eine Änderung eines Finanzierungsleasingverhältnisses als ein gesondertes Leasingverhältnis, wenn der Umfang des Vertrags um Nutzungsrechte für einen oder mehrere Vermögenswerte erweitert wurde und zudem die Gegenleistung in einem entsprechenden Maß gestiegen ist.

Sofern eine Vertragsänderung diese Voraussetzungen nicht erfüllt, bilanziert der Leasinggeber, falls der Vertrag unter Berücksichtigung der Änderung bereits bei Abschluss als Mietleasingverhältnis klassifiziert worden wäre, ein neues Leasingverhältnis. Der Buchwert des zugrunde liegenden Vermögenswerts wird dabei als Nettoinvestition in das Leasingverhältnis unmittelbar vor der Vertragsanpassung ermittelt. Falls der Vertrag unter Berücksichtigung der Änderungen bereits bei Abschluss des Leasingverhältnisses als Finanzierungsleasingverhältnis klassifiziert worden wäre, wendet der Leasinggeber IFRS 9 an.

Bilanzierung und Bewertung von Mietleasingvereinbarungen

Unverändert zu den Vorschriften in IAS 17 erfasst der Leasinggeber Erträge aus Mietleasingverhältnissen grundsätzlich linear über die Laufzeit des Leasingverhältnisses. Von einer linearen Ertragsvereinnahmung ist nur dann abzusehen, wenn eine andere, planmäßige Verteilung eher dem zeitlichen Verlauf der Nutzenziehung entspricht.

Kosten, einschließlich Wertminderungsaufwendungen, die im Zusammenhang mit den Leasingerträgen anfallen, sind als Aufwand zu erfassen. Anfängliche direkte Kosten, die aus dem Abschluss des Mietleasingverhältnisses entstehen, werden zum Buchwert des zugrunde liegenden Vermögenswerts hinzu aktiviert und über die Laufzeit als Aufwand erfasst.

Händler oder Hersteller als Leasinggeber erfassen keinen Veräußerungserlös für Mietleasingverhältnisse, da die Voraussetzungen an einen Verkauf nicht erfüllt sind.

Kommt es zu einer Änderung des Leasingverhältnisses, ist dieses als ein neues Leasingverhältnis mit Wirksamwerden der Änderung zu erfassen. Hierbei sind ggf. bereits gezahlte oder abgegrenzte Zahlungen, die im Zusammenhang mit dem ursprünglichen Leasingverhältnis stehen, als Teil des neuen Leasingverhältnisses anzusehen.

Ausweis von Leasingverhältnissen

Im Abschluss des Leasingnehmers

Der Leasingnehmer hat ein Wahlrecht, RoU-Vermögenswerte getrennt von anderen Vermögenswerten in der Bilanz auszuweisen oder alternativ im Anhang offenzulegen. Im Falle einer Offenlegung im Anhang und keines gesonderten Ausweises in der Bilanz, sind die RoU-Vermögenswerte dem Bilanzposten zuzuordnen, in welchem der Leasinggegenstand bei einem Erwerbsvorgang ausgewiesen würde. Daneben ist im Anhang offenzulegen, welche Bilanzposten RoU-Vermögenswerte enthalten. Gleiches gilt für den Ausweis der Leasingverbindlichkeit: auch hier gewährt der IASB dem Unternehmen ein Wahlrecht zwischen einem getrennten Ausweis oder einem gemischten Ausweis mit entsprechender Anhangangabe.

Von dieser Regelung ausgenommen sind RoU-Vermögenswerte, deren zugrunde liegende Vermögenswerte in den Anwendungsbereich von IAS 40 fallen – diese sind im Posten „Als Finanzinvestition gehaltene Immobilien“ auszuweisen.

In der GuV ist eine Zusammenfassung von Zinsaufwendungen aus der Aufzinsung der Leasingverbindlichkeit und der Abschreibung des RoU-Vermögenswerts nicht zulässig. Der Umstand, dass beide Aufwendungen aus einer Transaktion resultieren, spielt dabei keine Rolle.

Innerhalb der Kapitalflussrechnung sind Barauszahlungen zur Tilgung der Leasingverbindlichkeit dem Finanzierungscashflow zuzuordnen. Barauszahlungen, die auf den Zinsanteil der Leasingverbindlichkeit entfallen, sind unter Anwendung der Vorschriften für Zinsaufwendungen in IAS 7 **Kapitalflussrechnungen** auszuweisen. Zahlungen, die nicht in die Ermittlung der Leasingverbindlichkeit einbezogen wurden, wie beispielsweise bestimmte variable Leasingzahlungen, sind dem operativen Cashflow zuzuordnen, ebenso wie die Zahlungen aus kurzlaufenden und geringwertigen Leasingverhältnissen (bei Nutzung des Wahlrechts).

Im Abschluss des Leasinggebers

Im Falle von Finanzierungsleasingvereinbarungen ist die Nettoinvestition in das Leasingverhältnis als Forderung auszuweisen.

Im Falle von Mietleasingvereinbarungen weist der Leasinggeber den Leasinggegenstand den Vorschriften entsprechend, die auf diese Vermögenswerte anzuwenden sind, aus.

Anhangangaben

Die Angabepflichten für Leasingnehmer und Leasinggeber in IFRS 16 sind gegenüber IAS 17 deutlich umfangreicher geworden.

Zielsetzung der Angabepflichten ist die Informationsvermittlung an die Abschlussadressaten, die so ein besseres Verständnis darüber erlangen sollen, welche Auswirkungen Leasingverhältnisse auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage haben.

Offenlegungspflichten des Leasingnehmers

Die Angaben zu Leasingvereinbarungen sollen vom Leasingnehmer zusammenhängend in einem eigenen Abschnitt oder einer eigenen Ziffer des Anhangs gemacht werden. Sofern ein Querverweis auf andere Abschnitte des Abschlusses erfolgt, ist eine erneute Wiedergabe bereits genannter Informationen nicht notwendig.

Der Standard nennt einen Katalog quantitativer Informationen, deren Darstellung in tabellarischer Form vorzunehmen ist, sofern nicht eine andere Darstellung zielführender ist. Konkret handelt es sich um:

- Abschreibungsaufwand auf RoU-Vermögenswerte nach Klassen der zugrunde liegenden Leasinggegenstände
- Zinsaufwendungen für Leasingverbindlichkeiten
- Aufwendungen aus kurzfristigen Leasingverhältnissen, auf welche die Ausnahme bezüglich des Ansatzes angewendet wurde. Aufwendungen aus Leasingverhältnissen mit einer Laufzeit von einem Monat oder weniger sind dabei nicht zwingend zu berücksichtigen.

- Aufwendungen aus Leasingverhältnissen von geringwertigen Vermögenswerten, auf welche die Ausnahme bezüglich des Ansatzes angewendet wurde (ohne die Aufwendungen aus dem vorhergehenden Punkt)
- Aufwendungen aus variablen Leasingzahlungen, die nicht Bestandteil der Leasingverbindlichkeiten sind
- Erträge aus Untermietverhältnissen (s.u.)
- Gesamter Zahlungsmittelabfluss aus Leasingverhältnissen
- Zuführungen zu RoU-Vermögenswerten
- Gewinne und Verluste aus Sale-and-Lease-back-Transaktionen (s.u.)
- Buchwerte der RoU-Vermögenswerte am Ende der Berichtsperiode nach Klassen von Leasinggegenständen

Diese Angaben müssen auch die Beträge umfassen, die in die Anschaffungs- oder Herstellungskosten anderer Vermögenswerte eingegangen sind.

Für Leasingverhältnisse, die aufgrund einer Vertragslaufzeit von zwölf oder weniger Monaten gemäß der Bilanzierungsausnahme erfasst wurden, sind die am Berichtsstichtag bereits eingegangenen Verpflichtungen anzugeben, sofern sich der Bestand solcher Leasingverhältnisse am Berichtsstichtag im Vergleich zum offengelegten Aufwand verändert hat.

Sofern RoU-Vermögenswerte in den Anwendungsbereich von IAS 40 fallen, sind die Offenlegungsvorschriften von IAS 40 anzuwenden, sodass einige Angabepflichten aus IFRS 16 entfallen. Ähnliches gilt für RoU-Vermögenswerte, auf die der Leasingnehmer die Neubewertungsmethode gemäß IAS 16 anwendet.

Getrennt von den Angaben über sonstige finanzielle Verbindlichkeiten hat der Leasingnehmer auch für Leasingverbindlichkeiten eine Fälligkeitsanalyse in Übereinstimmung mit IFRS 7 **Finanzinstrumente: Angaben** offenzulegen.

Über diese verpflichtenden quantitativen Angaben hinaus fordert der neue Standard weitere quantitative sowie auch qualitative Informationen zu den Leasingaktivitäten des Leasingnehmers, sofern dies zum Verständnis der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage notwendig ist. Nicht abschließend, aber beispielhaft, zählen dazu Angaben, die es den Adressaten ermöglichen, Folgendes einzuschätzen:

- Die Art der Leasingaktivitäten des Leasingnehmers
- Restriktionen oder Auflagen aufgrund von Leasingvereinbarungen
- Sale-und-lease-back-Transaktionen
- Künftige Zahlungsmittelabflüsse, denen der Leasingnehmer aufgrund bestehender Verpflichtungen möglicherweise ausgesetzt ist, die aber in der Leasingverbindlichkeit nicht enthalten sind. Hierzu zählen:
 - Bestimmte variable Leasingzahlungen
 - Verlängerungs- bzw. Kündigungsoptionen
 - Restwertgarantien
 - Bereits abgeschlossene Leasingvereinbarungen, die erst zu einem späteren Zeitpunkt beginnen und erst dann bilanziell wirksam werden

Sofern der Leasingnehmer die Erleichterungen bezüglich kurz laufender oder geringwertiger Leasingvereinbarungen in Anspruch genommen hat, ist diese Tatsache ebenfalls entsprechend offenzulegen.

Offenlegungspflichten des Leasinggebers

Auch im Hinblick auf die Aktivitäten eines Unternehmens als Leasinggeber soll es den Adressaten durch qualitative und quantitative Angaben ermöglicht werden, sich ein Bild über die Auswirkungen auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage zu machen.

Zu Finanzierungsleasingverhältnissen sind folgende Angaben zu machen:

- Veräußerungsgewinn oder -verlust
- Finanzertrag auf die Nettoinvestition in das Leasingverhältnis
- Erträge aus variablen Leasingzahlungen, die nicht in die Berechnung der Nettoinvestition in das Leasingverhältnis eingeflossen sind

Für Mietleasingverhältnisse hat der Leasinggeber Angaben zu den Leasingerträgen und Erträgen aus variablen Leasingzahlungen, die nicht auf einem Index oder Kurs beruhen, zu machen.

Die Angaben sind ebenfalls grundsätzlich in tabellarischer Form vorzunehmen, sofern nicht ein anderes Format geeigneter erscheint.

Neben den vorstehenden quantitativen Angaben fordert der Standard auch für den Leasinggeber weitere quantitative sowie auch qualitative Informationen über die Leasingaktivitäten, wenn diese notwendig sind, um einen angemessenen Einblick in seine Aktivitäten zu ermöglichen. Nicht abschließend, aber beispielhaft, zählen dazu Angaben über die Art der Leasingaktivitäten sowie zum Umgang mit Risiken aus den verbleibenden Rechten an den Leasinggegenständen. Dazu zählt eine Darstellung der Risikomanagementstrategie sowie von Maßnahmen zur Reduktion dieser Risiken (z.B. über Rückkaufvereinbarungen, Restwertgarantien oder variable Leasingzahlungen für Mehrnutzung).

Für Finanzierungsleasingverhältnisse hat der Leasinggeber quantitative und qualitative Angaben zu wesentlichen Änderungen der Buchwerte der Nettoinvestition in das Leasingverhältnis zu machen. Weiterhin ist künftig eine Fälligkeitsanalyse über die nicht diskontierten jährlich fälligen Zahlungen aus den Leasingforderungen zumindest für die ersten fünf Jahre einzeln und in Summe für die darauf folgenden Jahre anzugeben. Diese Beträge sind auf die Nettoinvestition in die Leasingverhältnisse überzuleiten. Auf diese Weise sollen der nicht realisierte Finanzertrag in Bezug auf die Leasingforderungen sowie jegliche Reduktion des nicht garantierten Restwerts sichtbar werden.

Für Sachanlagevermögen, das im Wege eines Mietleasingverhältnisses vermietet ist, sind die Angaben nach IAS 16 zu machen. Für jede Klasse von Anlagevermögen sind die Angaben aus IAS 16 für vermietetes Vermögen und für nicht vermietetes Vermögen zu trennen.

Weiterhin ist auch hier eine Fälligkeitsanalyse der Zahlungen aus Mietleasingverhältnissen über die nicht diskontierten jährlich fälligen Zahlungen offenzulegen. Zumindest die ersten fünf Jahre sind einzeln offenzulegen sowie die Summe für die darauf folgenden Jahre.

Besondere Anwendungsfälle

Sale-and-lease-back-Transaktionen

IFRS 16 bringt auch neue Vorgaben zur Behandlung von sog. Sale-and-lease-back-Transaktionen. Die Vorschriften gegenüber IAS 17 sind dahingehend verschärft, dass die Hebung stiller Reserven im Rahmen einer solchen Transaktion künftig nur noch eingeschränkt möglich ist. Insbesondere ist Voraussetzung für eine bilanzielle Abbildung als Verkauf, dass die infrage stehende Transaktion die entsprechenden Bedingungen in IFRS 15 erfüllt.

Ist dies der Fall, erfasst der Verkäufer/Leasingnehmer einen RoU-Vermögenswert in Höhe des anteiligen ursprünglichen Buchwerts, der sich auf das zurückbehaltenes Nutzungsrecht bezieht. Folglich sind Gewinne oder Verluste nur anteilig zu erfassen. Der Käufer/Leasinggeber bilanziert den Kauf entsprechend den dafür einschlägigen Vorschriften und die Leasingkomponente entsprechend den Regelungen für Leasinggeber in IFRS 16.

Sofern der beizulegende Zeitwert der Gegenleistung nicht dem beizulegenden Zeitwert des Vermögenswerts entspricht oder die Leasingzahlungen nicht marktüblich sind, sind folgende Anpassungen vorzunehmen:

- Liegen die vereinbarten Konditionen unter den marktüblichen Konditionen, ist die Differenz als Vorauszahlung auf die Leasingzahlungen zu behandeln.
- Liegen die vereinbarten Konditionen über den marktüblichen Beträgen, ist der Unterschied als zusätzliche Finanzierung zu behandeln, die der Käufer/Leasinggeber dem Verkäufer/Leasingnehmer gewährt

Notwendige Anpassungen sind – je nachdem, welche Werte einfacher verfügbar sind – entweder auf Basis des Unterschiedsbetrages zwischen

- beizulegendem Zeitwert der Gegenleistung und beizulegendem Zeitwert des zugrunde liegenden Vermögenswerts oder
- dem Barwert der vertraglichen Leasingzahlungen und dem Barwert marktüblicher Leasingzahlungen

vorzunehmen.

Sofern es sich nicht um einen Verkauf handelt, der die Kriterien von IFRS 15 erfüllt, hat der Verkäufer/Leasingnehmer den übertragenen Vermögenswert weiterhin zu bilanzieren und erfasst zusätzlich eine finanzielle Verbindlichkeit, die in den Anwendungsbereich von IFRS 9 fällt. Der Käufer/Leasinggeber bilanziert ausschließlich eine finanzielle Forderung in Höhe der hingegebenen Vermögenswerte.

Untermietverhältnisse

Der Standard definiert ein Untermietverhältnis als eine Transaktion, bei der ein zugrunde liegender Vermögenswert vom ursprünglichen Leasingnehmer an einen Dritten weitervermietet wird (Unterleasingverhältnis) und das Leasingverhältnis zwischen dem ursprünglichen Leasinggeber und dem Leasingnehmer (Hauptleasingverhältnis) bestehen bleibt.

Der intermediäre Leasinggeber hat bei der Bilanzierung des Hauptleasingverhältnisses das Leasingnehmermodell und bei der Bilanzierung des Untermietverhältnisses das Leasinggebermodell anzuwenden. Demnach sind zwei getrennte Leasingverhältnisse zu erfassen, sofern die Vorschriften zur Zusammenfassung von Verträgen (s.o.) nicht greifen.

Die Klassifizierung von Untermietverhältnissen als Finanzierungs- oder Mietleasing durch den intermediären Leasinggeber ist auf Grundlage des RoU-Vermögenswerts aus dem Hauptleasingverhältnis vorzunehmen.

Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung und Übergangsvorschriften

Die verpflichtende Erstanwendung von IFRS 16 erfolgt für Geschäftsjahre, die am oder nach dem 1. Januar 2019 beginnen.

Eine vorzeitige Anwendung ist grundsätzlich zulässig, allerdings an die Bedingung geknüpft, dass auch IFRS 15 bereits vollumfänglich angewendet wird. Sofern ein Unternehmen IFRS 16 vorzeitig anwendet, ist dieser Umstand offenzulegen. Für Unternehmen, die ihre Abschlüsse nach der EU-IAS-Verordnung in Einklang mit den IFRS aufstellen, muss allerdings zunächst die Übernahme in EU-Recht (Endorsement) erfolgt sein.

Im Zeitpunkt der Erstanwendung wird ein Wahlrecht eingeräumt, auf eine Beurteilung zu verzichten, ob ein Vertrag eine Leasingvereinbarung i.S.v. IFRS 16 darstellt oder nicht. Wird dieses Wahlrecht in Anspruch genommen werden nur Verträge, die in den Anwendungsbereich von IAS 17 und IFRIC 4 gefallen sind, nach IFRS 16 bilanziert. Alle sonstigen Verträge sind hingegen von der Bilanzierung nach IFRS 16 ausgenommen. Dieses Bilanzierungswahlrecht ist einheitlich für alle Leasingverhältnisse anzuwenden und das Unternehmen hat den Umstand, dass es von diesem Wahlrecht Gebrauch macht, offenzulegen.

Übergangsvorschriften für den Leasingnehmer

Der IASB räumt dem Leasingnehmer ein Bilanzierungswahlrecht im Hinblick auf den Übergang auf die neuen Leasingvorschriften ein:

- Entweder wird IFRS 16 vollständig retrospektiv unter Einbeziehung früherer Berichtsperioden in Einklang mit den Vorschriften in IAS 8 **Rechnungslegungsmethoden, Änderungen von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen und Fehler** angewendet, oder
- der kumulative Effekt aus der retrospektiven Anwendung wird im Zeitpunkt der Erstanwendung des Standards (Beginn des Geschäftsjahres, in dem IFRS 16 erstmalig angewendet wird) als Korrekturbuchung im Eröffnungsbilanzwert der Gewinnrücklagen oder in einem anderen geeigneten Posten im Eigenkapital gezeigt (sog. modifizierte retrospektive Anwendung). Eine Anpassung der Vorjahreszahlen ist in diesem Fall nicht statthaft.

Das Wahlrecht ist für alle Verträge einheitlich anzuwenden, in denen das Unternehmen Leasingnehmer ist.

Sofern sich der Leasingnehmer für die modifizierte retrospektive Erstanwendung entscheidet, bewertet er Verbindlichkeiten aus Mietleasingverhältnissen zum Barwert der verbleibenden Leasingzahlungen unter Anwendung seines Grenzfremdkapitalzinssatzes im Zeitpunkt der Erstanwendung von IFRS 16. Zudem sind die RoU-Vermögenswerte zu erfassen. Als Buchwert ist der Wert anzusetzen, der sich ergäbe, wenn der Buchwert unter der Fiktion der Anwendung des Standards seit Beginn des Leasingverhältnisses diskontiert mit dem Grenzfremdkapitalzinssatz im Zeitpunkt der Erstanwendung des Standards berechnet würde. Alternativ können die RoU-Vermögenswerte mit dem selben Betrag wie die Leasingschuld eingebucht werden. In diesem Fall sind für diesen Leasingvertrag zuvor erfasste, im Voraus vereinnahmte oder gezahlte Beträge in Abzug zu bringen. Zudem sind die RoU-Vermögenswerte im Erstanwendungszeitpunkt nach IAS 36 auf Werthaltigkeit zu prüfen.

Weiterhin gilt für Verträge, die bisher als Mietleasingverhältnisse bilanziert wurden, dass keine Anpassungen vorzunehmen sind, sofern es sich bei den dem Vertrag zugrunde liegenden Vermögenswerten um geringwertige Vermögenswerte im Sinne von IFRS 16 handelt und die entsprechende Ausnahme in Anspruch genommen wird.

Anpassungen sind auch nicht notwendig für Mietleasingverhältnisse, die in den Anwendungsbereich von IAS 40 fallen und unter Anwendung des Fair-Value-Modells bilanziert werden. In diesen Fällen erfolgt eine prospektive Anwendung der neuen Vorschriften ab dem Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung von IFRS 16. Der RoU-Vermögenswert ist im Zeitpunkt des erstmaligen Ansatzes zum dann gültigen beizulegenden Zeitwert anzusetzen. Die im Standard geforderten Angaben sind ebenso wie die Angabepflichten in IAS 40 zu berücksichtigen.

Im Fall einer modifizierten retrospektiven Anwendung von IFRS 16 hat der IASB dem Leasingnehmer die folgenden praktischen Ausnahmen bei Mietleasingvereinbarungen nach IAS 17 eingeräumt:

- Auf ein Portfolio mit hinreichend identischen Merkmalen kann der Leasingnehmer einen einheitlichen Zinssatz anwenden.
- Statt eine Überprüfung der Werthaltigkeit gemäß IAS 36 durchzuführen, kann sich der Leasingnehmer auf eine unmittelbar vor der Erstanwendung durchgeführte Beurteilung verlassen, ob es sich bei einem Leasingverhältnis um einen belastenden Vertrag im Sinne von IAS 37 handelt. Ggf. ist der RoU-Vermögenswert um eine Rückstellung für belastende Verträge anzupassen.
- Auf Leasingverhältnisse mit einer Restlaufzeit von weniger als zwölf Monaten im Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung kann die Ausnahme für kurz laufende Leasingvereinbarungen Anwendung finden. Im Anhang sind dabei die Kosten, die mit diesen Leasingverhältnissen verbunden sind, in den Posten für Leasingzahlungen für kurz laufende Leasingvereinbarungen einzurechnen.
- Der Leasingnehmer kann auf die Berücksichtigung von anfänglichen direkten Kosten im RoU-Vermögenswert im Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung verzichten.
- Im Zuge der Beurteilung, ob Optionen in der Laufzeit von Leasingverhältnissen zu berücksichtigen sind, kann der Leasingnehmer auch auf Informationen und Einschätzungen abstellen, die er nach Beginn des Leasingverhältnisses erlangt hat (Anwendung von „hindsight“).

Der Leasingnehmer entscheidet über die Inanspruchnahme dieser praktischen Ausnahmen auf Einzelfallbasis.

Sofern das Leasingverhältnis unter IAS 17 als Finanzierungsleasingverhältnis eingestuft wurde, übernimmt der Leasingnehmer im Falle der modifizierten retrospektiven Anwendung den Buchwert des Leasingvermögenswerts als RoU-Vermögenswert und den Buchwert der Leasingverbindlichkeit als Buchwert der „neuen“ Leasingverbindlichkeit. Dabei ist eine Bewertung im Sinne von IAS 17 unmittelbar vor der Erstanwendung der neuen Vorschriften vorzunehmen. Sofern der Leasingnehmer die Vorschriften in IFRS 16 unter Nutzung der modifizierten retrospektiven Anwendung übernimmt, hat er die Vorgaben von IAS 8 zu beachten. Davon ausgenommen ist die Vorschrift in IAS 8.27(f), welche die Angabe der Anpassungsbeträge für die betroffenen Posten und das Ergebnis je Aktie fordert. Stattdessen sind folgende Angaben zu machen:

- Angabe des gewichteten durchschnittlichen Grenzfremdkapitalzinssatzes für im Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung erfasste Leasingverbindlichkeiten
- Erläuterung eines möglichen Unterschiedsbetrages zwischen Verpflichtungen aus Mietleasingverhältnissen entsprechend der Angabe aus IAS 17 aus dem letzten Abschluss und unter Diskontierung mit dem Grenzfremdkapitalzinssatz bei Erstanwendung der neuen Vorschriften und der Leasingverbindlichkeit, die im Erstanwendungszeitpunkt erfasst wurde

Sofern der Leasingnehmer von den o.g. praktischen Ausnahmen Gebrauch macht, hat er dies offenzulegen.

Übergangsvorschriften für den Leasinggeber

Grundsätzlich ist der Leasinggeber nicht verpflichtet, Anpassungen aufgrund der Erstanwendung von IFRS 16 vorzunehmen.

Ausgenommen sind Leasinggeber in einem Untermietverhältnis:

- Untermietverhältnisse, die unter Anwendung von IAS 17 als Mietleasing klassifiziert waren, sind daraufhin zu überprüfen, ob sie auch nach IFRS 16 weiterhin als Mietleasing- oder als Finanzierungsleasingverhältnisse einzustufen sind. Im Zeitpunkt der Erstanwendung ist die Überprüfung auf Basis der verbleibenden Vertragslaufzeit und der Bedingungen der jeweiligen Leasingverhältnisse vorzunehmen.
- Sofern das Ergebnis der Beurteilung eine Klassifizierung als Finanzierungsleasingverhältnis erfordert, bilanziert der Leasinggeber für den verbleibenden Zeitraum ein neues Leasingverhältnis, das im Zeitpunkt der Erstanwendung beginnt.

Daneben bestehen besondere Übergangsvorschriften für Sale-and-Lease-back-Transaktionen sowie im Zusammenhang mit gemäß IFRS 3 **Unternehmenszusammenschlüsse** erfassten Beträgen.

Ihre Ansprechpartner

Jens Berger

Leiter IFRS Centre of Excellence

Tel: +49 (0)69 75695 6581

jensberger@deloitte.de

Dr. Hendrik Nardmann

Leiter IFRS Advisory Services

Tel: +49 (0)511 3023 4332

hnardmann@deloitte.de

Christine Schmidt

Tel: +49 (0)69 75695 6536

chrisschmidt@deloitte.de

Zeljka Schnorr

Tel: +49 (0)69 75695 6981

zschnorr@deloitte.de

Hinweis

Bitte schicken Sie eine E-Mail an mdorbath@deloitte.de, wenn Sie Fragen zum Inhalt haben, dieser Newsletter an andere oder weitere Adressen geschickt werden soll oder Sie ihn nicht mehr erhalten wollen.

Für weitere Informationen besuchen Sie unsere Webseite auf www.deloitte.com/de

Die Deloitte & Touche GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft („Deloitte“) als verantwortliche Stelle i.S.d. BDSG und, soweit gesetzlich zulässig, die mit ihr verbundenen Unternehmen und ihre Rechtsberatungspraxis (Deloitte Legal Rechtsanwalts-Gesellschaft mbH) nutzen Ihre Daten im Rahmen individueller Vertragsbeziehungen sowie für eigene Marketingzwecke. Sie können der Verwendung Ihrer Daten für Marketingzwecke jederzeit durch entsprechende Mitteilung an Deloitte, Business Development, Kurfürstendamm 23, 10719 Berlin, oder kontakt@deloitte.de widersprechen, ohne dass hierfür andere als die Übermittlungskosten nach den Basistarifen entstehen.

Deloitte bezieht sich auf Deloitte Touche Tohmatsu Limited („DTTL“), eine „private company limited by guarantee“ (Gesellschaft mit beschränkter Haftung nach britischem Recht), ihr Netzwerk von Mitgliedsunternehmen und ihre verbundenen Unternehmen. DTTL und jedes ihrer Mitgliedsunternehmen sind rechtlich selbstständig und unabhängig. DTTL (auch „Deloitte Global“ genannt) erbringt selbst keine Leistungen gegenüber Mandanten. Eine detailliertere Beschreibung von DTTL und ihren Mitgliedsunternehmen finden Sie auf www.deloitte.com/de/ueberUns.

Deloitte erbringt Dienstleistungen in den Bereichen Wirtschaftsprüfung, Steuerberatung, Corporate Finance und Consulting für Unternehmen und Institutionen aus allen Wirtschaftszweigen; Rechtsberatung wird in Deutschland von Deloitte Legal erbracht. Mit einem weltweiten Netzwerk von Mitgliedsgesellschaften in mehr als 150 Ländern verbindet Deloitte herausragende Kompetenz mit erstklassigen Leistungen und unterstützt Kunden bei der Lösung ihrer komplexen unternehmerischen Herausforderungen. Making an impact that matters – für mehr als 225.000 Mitarbeiter von Deloitte ist dies gemeinsames Leitbild und individueller Anspruch zugleich.

Diese Veröffentlichung enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen des Einzelfalls gerecht zu werden und ist nicht dazu bestimmt, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen zu sein. Weder die Deloitte & Touche GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft noch Deloitte Touche Tohmatsu Limited, noch ihre Mitgliedsunternehmen oder deren verbundene Unternehmen (insgesamt das „Deloitte Netzwerk“) erbringen mittels dieser Veröffentlichung professionelle Beratungs- oder Dienstleistungen. Keines der Mitgliedsunternehmen des Deloitte Netzwerks ist verantwortlich für Verluste jedweder Art, die irgendetwas im Vertrauen auf diese Veröffentlichung erlitten hat.