



IFRS fokussiert

Änderung an IFRS 16 zur Bilanzierung von Zugeständnissen aufgrund der Coronavirus-Pandemie

Der International Accounting Standards Board (IASB) hat am 28. Mai 2020 IFRS 16 **Leasingverhältnisse** geändert: „[Covid-19-Related Rent Concessions \(Amendment to IFRS 16\)](#)“. Die Änderung betrifft die bilanziellen Auswirkungen von Zugeständnissen, die im Rahmen der Coronavirus-Pandemie eingeräumt werden. Ziel ist es, Leasingnehmern eine Erleichterung von der Anwendung der Vorschriften zu Vertragsmodifikationen in IFRS 16 einzuräumen.

Vorgesehen ist eine vollständig retrospektive Anwendung für Berichtsperioden, die am oder nach dem 1. Juni 2020 beginnen. Eine vorzeitige Anwendung ist möglich. Die Anwendbarkeit für europäische Bilanzierer setzt den erfolgreichen Abschluss der Übernahme in EU-Recht (Endorsement) voraus. Die Änderung ermöglicht eine Angleichung der Vorschriften zur Bilanzierung von Leasingkonzessionen zwischen IFRS und US-GAAP für Leasingnehmer.

Zuvor hat der IASB erläuternde [Hinweise zu IFRS 16](#) veröffentlicht, wie sich im Rahmen der Coronavirus-Pandemie gewährte Zugeständnisse unter Anwendung der bestehenden Vorschriften in IFRS 16 bilanziell auswirken können. Dies stellt keine Änderung, Aufhebung oder Ergänzung des Standards dar, sondern soll die einheitliche Anwendung von IFRS 16 sicherstellen.

Hintergrund

Die in vielen Ländern weltweit verhängten Ausgangsbeschränkungen und Maßnahmen zur Eindämmung der Coronavirus-Pandemie haben für Unternehmen zahlreiche Konsequenzen. Hierzu zählen Produktionsunterbrechungen und zumindest vorübergehende Standortschließungen, aber auch staatliche Stützungsmaßnahmen, wie beispielweise das von der Bundesregierung erlassene „Gesetz zur Abmilderung der Folgen der COVID-19-Pandemie im Zivil-, Insolvenz- und Strafverfahrensrecht“.

Vor diesem Hintergrund werden Leasingnehmern z.T. verschiedene freiwillige oder gesetzlich eingeräumte Zugeständnisse, wie insbesondere die Stundung oder der Erlass von Leasing-/Mietzahlungen für einen bestimmten Zeitraum gewährt. Um die bilanzielle Abbildung dieser Maßnahmen in Zeiten der Coronavirus-Pandemie für wirtschaftlich belastete Unternehmen möglichst unkompliziert zu gestalten, hat der IASB mit „[Covid-19-Related Rent Concessions \(Amendment to IFRS 16\)](#)“ eine Änderung von IFRS 16 verabschiedet. Damit wird eine praktische Erleichterung in den Standard aufgenommen, die es Leasingnehmern erlaubt, im Zusammenhang mit der Coronavirus-Pandemie stehende Zugeständnisse bei Leasingverhältnissen vereinfacht bilanziell zu berücksichtigen.

Zusätzlich hat der IASB bereits am 10. April 2020 erläuternde [Hinweise](#) zu IFRS 16 zur Anwendung der geltenden Vorschriften zur Bilanzierung von Änderungen an Leasingverhältnissen veröffentlicht. Diese Hinweise haben auch weiterhin Bestand, denn nicht für alle Zugeständnisse werden Leasingnehmer die praktische Erleichterung in Anspruch nehmen können bzw. wollen.

Änderung an IFRS 16

Die Regelungen im Einzelnen

Zugeständnisse im Rahmen von Leasingverhältnissen, die aus gesetzlichen Vorschriften resultieren oder zwischen den Vertragsparteien vereinbart werden, sind grundsätzlich dahingehend zu überprüfen, ob sie eine Modifikation des bestehenden Leasingverhältnisses darstellen. Der Leasingnehmer beurteilt danach in einem ersten Schritt, ob eine Änderung des Umfangs des ursprünglichen Vertrags eingetreten ist und in einem zweiten Schritt, ob diese Änderung bereits Teil des ursprünglichen Vertrags war (z.B. in Gestalt von Sonderregelungen für Seuchen und behördliche Eingriffe). Zugeständnisse, die in diesem Sinne nicht Gegenstand des ursprünglichen Leasingverhältnisses waren, sind entsprechend der Vorschriften in IFRS 16 als Vertragsmodifikation zu bilanzieren. Dies führt in der Regel zur Neuberechnung von bestehenden Nutzungsrechten und Leasingverbindlichkeiten auf Grundlage eines Zinssatzes, der für den Zeitpunkt der Modifikation zu ermitteln ist.

In der Konsequenz führt dies dazu, dass jeder Vertrag auf das Vorliegen solcher Modifikationen hin analysiert werden muss. Dies stellt nach Einschätzung des IASB insbesondere Leasingnehmer vor eine große Herausforderung. Kommt es nämlich zur Neubewertung von Nutzungsrechten und Leasingverbindlichkeiten, kann es durch die Zugeständnisse zu einer Erhöhung beider Bilanzpositionen kommen. Dies kann insbesondere dann auftreten, wenn bei einer vollständig retrospektiven Erstanwendung bei Übergang auf IFRS 16 die aktuell anzuwendenden Zinsen für die Diskontierung der Leasingverbindlichkeiten niedriger sind als die im Übergang verwendeten Zinsen.

Vereinfachte Bilanzierung von Zugeständnissen

Um dem erwarteten Analyse- und Dokumentationsaufwand zu begegnen und gleichzeitig einen rein zinsinduzierten Anstieg von Nutzungsrechten und Leasingverbindlichkeiten nur aufgrund solcher Zugeständnisse von Unternehmen zu vermeiden, erlaubt die vom IASB verabschiedete praktische Erleichterung Leasingnehmern, ausnahmsweise auf die Prüfung einer Vertragsmodifikation im Sinne von IFRS 16 sowie die bilanzielle Abbildung einer solchen verzichten zu können.

Dementsprechend dürfen Leasingnehmer bei Inanspruchnahme der praktischen Erleichterung die Vorschriften des Standards für Vertragsänderungen anwenden und können somit auch faktische Modifikationen nicht als solche bilanzieren. Die Erleichterung ist einheitlich auf alle Verträge anzuwenden, die ähnliche Charakteristika aufweisen und unter ähnlichen Umständen abgeschlossen wurden.

Beobachtung

Der Leasingnehmer nimmt unter der praktischen Erleichterung keine (erfolgsneutrale) Anpassung von Nutzungsrechten und Leasingverbindlichkeiten vor oder bilanziert einen neuen Vertrag, sondern erfasst die Anpassung entweder als negative variable Leasingzahlung bzw. prüft eine anteilige Ausbuchung der Leasingverbindlichkeit unter Anwendung von IFRS 9 **Finanzinstrumente**.

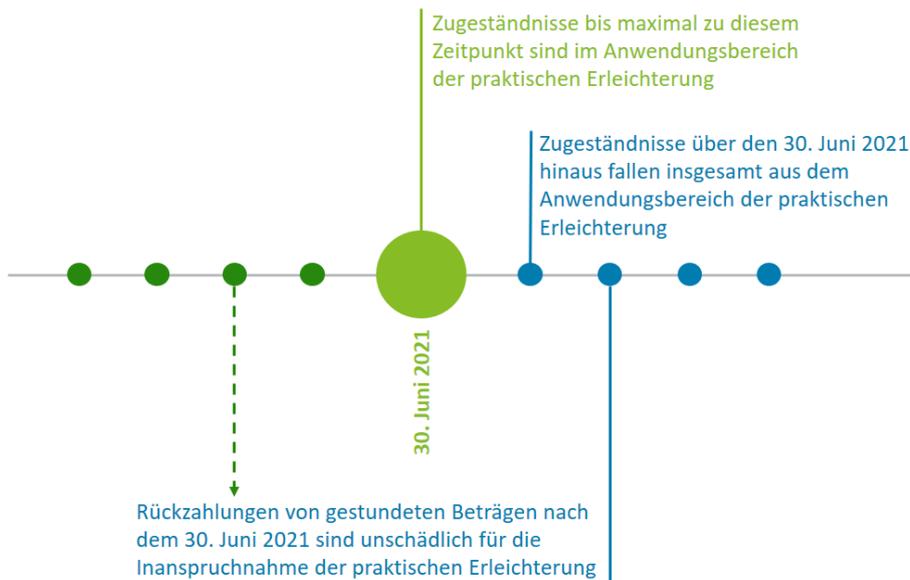
Inwieweit eine reduzierte oder ausgesetzte Nutzungsmöglichkeit des Leasinggegenstandes (z.B. in Folge einer behördlich angeordneten Schließung) einen Wertminderungsbedarf im Sinne von IAS 36 **Wertminderung von Vermögenswerten** des bilanzierten Nutzungsrechts begründet, ist gesondert zu würdigen.

Die Nutzung dieser praktischen Erleichterung wird vom IASB jedoch an enge Voraussetzungen geknüpft, um einen missbräuchlichen Verzicht auf die Anwendung der Modifikationsvorschriften zu verhindern. Ein Leasingnehmer kann die praktische Erleichterung nur bei kumulativer Erfüllung der nachstehenden Voraussetzungen in Anspruch nehmen:

1. Die Zugeständnisse müssen als unmittelbare Folge der Coronavirus-Pandemie vereinbart oder erlassen worden sein.
2. Die Änderung der Leasingzahlungen darf nur zu einer Veränderung der Gegenleistung führen, die substanziell gleich oder geringer der Gegenleistung vor Gewährung war. Mit anderen Worten würde eine (Netto-)Erhöhung der Gegenleistung nicht in den Anwendungsbereich der praktischen Erleichterung fallen.
3. Die Inanspruchnahme ist zeitlich begrenzt auf Zahlungen, die entsprechend der ursprünglichen vertraglichen Vereinbarung am oder vor dem 30. Juni 2021 fällig gewesen wären.
4. Die Änderungen dürfen nicht mit weiteren wesentlichen Änderungen der Bedingungen oder Vertragskonditionen einhergehen.

Beobachtung

Abweichend davon war im Standardentwurf eine ursprüngliche Fälligkeit der Zahlungen bis zum 31. Dezember 2020 vorgesehen. Im Rahmen der Kommentierung wurde dieser Zeitpunkt kritisch hinterfragt und die Befürchtung zum Ausdruck gebracht, dass die Pandemie länger andauern könnte und vor diesem Hintergrund auch Zeiträume über das Jahresende 2020 hinaus betroffen sein könnten.



Der Leasingnehmer hat die Inanspruchnahme der praktischen Erleichterung im Anhang anzugeben. Sofern die Erleichterung nicht für alle Zugeständnisse, die in den Anwendungsbereich der Erleichterung fallen, in Anspruch genommen wurde, hat der Leasingnehmer darüber hinaus die Art der Verträge anzugeben, für die die Erleichterung in Anspruch genommen wurde. Weiterhin sieht die Standardänderung eine Angabepflicht für den Betrag der Berichtsperiode vor, der in der Gewinn- und Verlustrechnung erfasst wurde um Änderungen der Leasingzahlungen widerzuspiegeln, die sich aus Zugeständnissen im Zusammenhang mit der Coronavirus-Pandemie ergeben.

In der Berichtsperiode, in der ein Unternehmen erstmals die praktische Erleichterung anwendet, ist es von den Angaben befreit, die Effekte je Bilanzposten und in Bezug auf das Ergebnis je Aktie ermitteln und offenlegen zu müssen.

Beobachtung

Anders als im Standardentwurf wurde die Angabepflicht auf den Betrag ausgedehnt, den der Leasingnehmer in der Gewinn- und Verlustrechnung erfasst, um Änderungen der Leasingzahlungen widerzuspiegeln. Dabei handelt es sich um die Größe, die aus der Anwendung der praktischen Erleichterung eine Auswirkung auf den Gewinn und Verlust entfaltet.

Eine Erleichterung im Erstanwendungszeitpunkt in Hinblick auf die Angaben zu Änderungen einzelner Bilanzposten und dem Ergebnis je Aktie im Sinne von IAS 8.28(f) war im Entwurf nicht vorgesehen.

Anders als unter US-GAAP soll die praktische Erleichterung nicht für Leasinggeber gelten, da der IASB die Komplexität der Änderungen und die prozessualen Möglichkeiten der Umsetzung bei Leasinggebern als weniger kritisch erachtet. Hier gelten also die bestehenden Regelungen unverändert. Für weitere Ausführungen hierzu verweisen wir auf den untenstehenden Abschnitt zu US-GAAP.

Beobachtung

Im Rahmen der Kommentierung wurde die Bitte an den IASB herangetragen, auch Leasinggebern eine praktische Erleichterung zu gewähren. Dies hat der IASB mit der Begründung abgelehnt, dass viele Herausforderungen für Leasinggeber nicht ohne weiteres durch eine praktische Erleichterung adressiert werden können und die Interaktion mit IFRS 9 **Finanzinstrumente** und IFRS 15 **Erlöse aus Verträgen mit Kunden** zu einer nachteiligen Beeinflussung dieser Standards führen könnte.

Erstmalige Anwendung und Auslaufen der Erleichterung

Die Änderungen sollen verpflichtend für Geschäftsjahre angewendet werden, die am oder nach dem 1. Juni 2020 beginnen. Die Anwendung erfolgt retrospektiv gemäß IAS 8 **Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, Änderungen von Schätzungen und Fehler**. Eine freiwillige vorzeitige Anwendung ist möglich. Dies umfasst ausdrücklich auch solche Abschlüsse, die am 28. Mai 2020 nicht zur Veröffentlichung genehmigt waren (*not authorised for issue*).

Für eine Anwendung in der EU ist jedoch der Abschluss der Übernahme in EU-Recht (Endorsement) notwendig. Die European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG) hat hierfür bereits mit der Erarbeitung der Übernahmeempfehlung (Endorsement Advice) begonnen. Das in diesem Zusammenhang veröffentlichte „[Preparatory document of the Draft Endorsement Advice](#)“ konnte mit einer Frist bis zum 20. Mai 2020 kommentiert werden. Insbesondere im Zusammenhang mit Halbjahresfinanzberichten und Abschlüssen zum 30. Juni 2020 empfiehlt es sich, die weitere zeitliche Abfolge der im Rahmen des Endorsementprozesses noch notwendigen Schritte zu beobachten.

Überblick über die erläuternden Hinweise zu IFRS 16

Unter dem Titel „[IFRS 16 and covid-19 – Accounting for covid-19-related rent concessions applying IFRS 16 Leases](#)“ hat der IASB am 10. April 2020 erläuternde Hinweise veröffentlicht, um eine einheitliche Anwendung von IFRS 16 auf Zugeständnisse im Rahmen von Leasingverhältnissen zu sichern. Anhand zentraler Vorschriften aus IFRS 16 sowie anderer IFRS diskutiert der IASB in dem Papier die Frage, ob und wie Zugeständnisse als Vertragsmodifikationen im Sinne von IFRS 16 zu bilanzieren sind. Dabei werden relevante Prüfungsschritte erläutert und klarstellende Hinweise für die Anwendung gegeben. Im Folgenden werden die wesentlichen Punkte der Veröffentlichung dargestellt.

Die Änderung einer Mietzahlung kann aus einer bilateral vereinbarten Vertragsanpassung oder einer Änderung des anwendbaren Rechts bzw. einer ergänzenden Verordnung resultieren. Eine Modifikation im Sinne von IFRS 16 liegt vor, wenn sich der Umfang des Leasingverhältnisses und/oder die Gegenleistung ändert, wobei beides nicht Gegenstand der ursprünglichen Vereinbarung war. Beispiele für eine Änderung des Umfangs eines Leasingverhältnisses sind die Hinzufügung oder Beendigung des Rechtes zur Nutzung eines oder mehrerer zugrundeliegender Vermögenswerte oder die Verlängerung oder Kürzung der vereinbarten Mietzeit. Eine Aussetzung des Vertrags, die eine Unterbrechung der Nutzung des Vermögenswertes sowie der Zahlung der Leasingraten umfasst oder die Reduzierung der Gegenleistung allein, stellen keine Änderung des Umfangs des Leasingverhältnisses dar. Gleichwohl können Änderungen in der Gegenleistung in den Anwendungsbereich einer Modifikation im Sinne von IFRS 16 fallen.

Der IASB stellt klar, dass bei einer Änderung einer Gegenleistung die Auswirkung auf die gesamte Gegenleistung des Vertrags zu untersuchen ist. Wird danach im Rahmen eines Zugeständnisses ein Teil der Zahlungen auf einen späteren Fälligkeitszeitpunkt

Die Anpassung einer Mietzahlung allein ist nicht immer eine Modifikation nach IFRS 16

verschoben, ohne dass die gesamte Gegenleistung des Vertrags dadurch verändert wird, liegt keine Änderung der Gegenleistung und somit kein Modifikations Sachverhalt vor. Ebenso stellt eine Änderung von Zahlungen dann keine Modifikation dar, wenn diese auf bereits im ursprünglichen Vertrag verankerte Vorschriften oder anwendbares Recht zurückzuführen ist. Dies gilt auch dann, wenn die Anwendung entsprechender Klauseln zuvor nicht in Betracht gezogen wurde. Derartige Mietkonzessionen werden unter Anwendung der entsprechenden Regelungen als (negative) variable Zahlungen erfasst.

Sofern der Leasingnehmer zu dem Ergebnis kommt, dass es sich nach Maßgabe der vorstehenden Bestimmungen nicht um eine Vertragsmodifikation handelt und das Zugeständnis zum Erlöschen eines Teils der Verpflichtung des Leasingnehmers führt, ist nach IFRS 9 zu prüfen, ob ein Teil der Leasingverbindlichkeit auszubuchen ist.

Im Gegensatz dazu sind die jeweiligen Vorschriften für Modifikationen vom Leasingnehmer und Leasinggeber bei Zugeständnissen anzuwenden, bei denen es sich um Vertragsanpassungen handelt, die nicht Gegenstand der ursprünglichen Vereinbarungen oder des anwendbaren Rechts waren.

Veröffentlichungen des Financial Accounting Standards Board (FASB)

Am 10. April 2020 hat sich auch der FASB explizit zur bilanziellen Abbildung von Mietkonzessionen in Form eines „Staff Q&A“ geäußert. Darin wird die Auffassung vertreten, dass Unternehmen bei Zugeständnissen im Zusammenhang mit den Auswirkungen der Coronavirus-Pandemie nicht jeden Vertrag separat zu analysieren haben, um zu untersuchen, ob durchsetzbare Rechte und Verpflichtungen im Vertrag bestehen, das heißt, ob eine Modifikation im Sinne der US-GAAP vorliegt. Somit besteht unter US-GAAP für Leasingnehmer und Leasinggeber ein Wahlrecht, Zugeständnisse als Modifikation unter Anpassung von Verbindlichkeiten bzw. Forderungen anzupassen oder als variable Leasingzahlungen abzubilden.

Diese Wahlmöglichkeit besteht für Zugeständnisse bei Leasingverhältnissen in Zusammenhang mit den Auswirkungen der Coronavirus-Pandemie, die nicht zu einer wesentlichen Erhöhung der Rechte des Leasinggebers oder der Pflichten des Leasingnehmers führen. Beispielsweise steht diese praktische Erleichterung für Mietkonzessionen zur Verfügung, die dazu führen, dass die nach dem geänderten Vertrag anfallenden Gesamtzahlungen substanzuell gleich oder geringer als die ursprünglich vereinbarten Gesamtzahlungen unter dem Vertrag sind.

Änderung von IFRS 16
führt zu einer
Harmonisierung
zwischen IFRS und
US-GAAP für
Leasingnehmer

Ihre Ansprechpartner

Jens Berger

Tel: + 49 (0)69 75695 6581
Email: jenberger@deloitte.de

Adrian Geisel

Tel: + 49 (0)69 75695 6046
Email: ageisel@deloitte.de

Christine Schmidt

Tel: + 49 (0)69 75695 6536
Email: chrisschmidt@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.

Deloitte.

Die Deloitte GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft („Deloitte“) als verantwortliche Stelle i.S.d. EU-Datenschutzgrundverordnung (DSGVO) und, soweit gesetzlich zulässig, die mit ihr verbundenen Unternehmen und ihre Rechtsberatungspraxis (Deloitte Legal Rechtsanwalts-gesellschaft mbH) nutzen Ihre personenbezogenen Daten (insbesondere Name, E-Mail-Adresse, Kontaktdaten etc.) im Rahmen individueller Vertragsbeziehungen sowie für eigene Marketingzwecke. Sie können der Verwendung Ihrer personenbezogenen Daten für Marketingzwecke jederzeit durch entsprechende Mitteilung an Deloitte, Business Development, Kurfürstendamm 23, 10719 Berlin, oder kontakt@deloitte.de widersprechen sowie ihre Berichtigung oder Löschung verlangen, ohne dass hierfür andere als die Übermittlungskosten nach den Basistarifen entstehen.

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 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.

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, Risk Advisory, Steuerberatung, Financial Advisory 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 die rund 312.000 Mitarbeiter von Deloitte ist dies gemeinsames Leitbild und individueller Anspruch zugleich.