

## IFRS fokussiert Leases – Stand der Dinge



### Hintergrund

Die inhaltlichen Beratungen über die Verbesserung der Transparenz von Leasingverhältnissen in IFRS-Abschlüssen sind nunmehr abgeschlossen. Der International Accounting Standards Board (IASB) hat mit der finalen Abfassung (balotting) des neuen Leasingstandards begonnen, dessen Veröffentlichung für das zweite Halbjahr 2015 geplant ist. Damit geht ein Projekt zu Ende, das bereits seit Juli 2006 auf der aktiven Agenda des IASB steht. Bei dem Projekt handelt es sich um ein gemeinsames Vorhaben von IASB und seinem US-amerikanischen Pendant, dem Financial Accounting Standards Board (FASB). Im März 2009 haben die Boards ein erstes Diskussionspapier mit Vorschlägen zur Überarbeitung der Bilanzierung von Leasingvereinbarungen veröffentlicht (DP/2009/1 **Leases – Preliminary Views**).

Ziel des Projekts ist eine verbesserte Transparenz der bilanziellen Abbildung von Leasingverhältnissen insbesondere beim Leasingnehmer. Die Nichterfassung von Mietleasingverhältnissen nach den aktuellen Vorschriften ist in der Wahrnehmung vieler ein bedeutendes Defizit in den IFRS-Bilanzen, v.a. wenn solche Vereinbarungen erheblichen Umfang annehmen. Der neue Standard soll neben dem bisher gültigen Standard IAS 17 **Leasingverhältnisse** auch 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** ersetzen.

Nach der Veröffentlichung, Kommentierung und Diskussion des ersten Standardentwurfs im August 2010 (ED/2010/9 **Leases**) haben IASB und FASB einen zweiten, unter Berücksichtigung der umfangreichen Kommentierungen, grundlegend überarbeiteten Standardentwurf im Mai 2013 (ED/2013/6 **Leases**) veröffentlicht. Durch zuweilen kontroverse Diskussionen und Rückmeldungen auch zum jüngsten Entwurf kam es immer wieder zu Verschiebungen im Zeitplan des Projekts. Eine Verabschiedung des neuen Leasingstandards in einer endgültigen Fassung ist derzeit für Ende 2015 geplant.

IASB und FASB konnten in einigen, auch zentralen Fragen keine Einigung erzielen und haben sich aus diesem Grund für abweichende Vorschriften in bestimmten Bereichen entschieden. Die Beratungen zum neuen Leasingstandard finden in aller Regel aber nach wie vor gemeinsam statt. Dies geschieht, um die von beiden Boards angestrebte Harmonisierung der IFRS- und US-GAAP-Abschlüsse im Hinblick auf Leasingverhältnisse so weitreichend wie möglich zu realisieren.

## Zusammenfassung des aktuellen Diskussionsstandes

Auf Grundlage des aktuellen Diskussionsstandes zeichnet sich folgende künftige Leasingbilanzierung ab:

Leasingverhältnisse werden entsprechend dem Vorschlag im jüngsten Standardentwurf als Verträge definiert, welche die Übertragung eines Nutzungsrechts an einem Vermögenswert („right-of-use asset“, im Folgenden „ROU-Vermögenswert“) über einen Zeitraum im Austausch für eine Gegenleistung regeln. Bereits im ersten Diskussionspapier war das neue Bilanzierungsmodell eines **Nutzungsrechtsansatzes** für Leasingverhältnisse im Abschluss des Leasingnehmers verankert.

Die weitreichendsten Änderungen im Vergleich zur derzeitigen bilanziellen Abbildung von Leasingverhältnissen gemäß IAS 17 und die wesentlichsten Abweichungen zwischen IASB und FASB zeichnen sich vorläufig bei den Regelungen für Leasingnehmer ab. Während sich der FASB an den Vorschriften des jüngsten Standardentwurfs orientiert und für die Klassifizierung von Leasingverhältnissen beim Leasingnehmer einen dualen Ansatz vorsieht, verfolgt der IASB derzeit einen **Ein-Modell-Ansatz**. Die bisherige Differenzierung zwischen Miet- und Finanzierungsleasing entfällt somit künftig für den Leasingnehmer. D.h., grundsätzlich werden Leasingnehmer für alle Leasingverhältnisse im Anwendungsbereich des Standards einen **ROU-Vermögenswert** sowie eine Leasingverbindlichkeit bilanzieren. Über die Vertragslaufzeit wird der Vermögenswert entsprechend den Vorschriften für nicht-finanzielle Vermögenswerte planmäßig (und ggf. außerplanmäßig) abgeschrieben und die Verbindlichkeit gemäß den Vorschriften für Finanzinstrumente (IAS 39 **Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung** bzw. IFRS 9 **Finanzinstrumente**) bilanziert. Aufwendungen aus der Abschreibung des Vermögenswertes und Zinsen aus der Verbindlichkeit sollen getrennt auszuweisen sein. Aufgrund der meist linearen Abschreibung nicht-finanzieller Vermögenswerte und des degressiven Verlaufs der Zinsaufwendungen aus der Leasingverbindlichkeit ergibt sich in der Gewinn- und Verlustrechnung des Leasingnehmers in Summe ein degressiver Aufwandsverlauf. Diese Aufwandsvorverlagerung wird häufig als „**front loading**“ bezeichnet.

Zwischen IASB und FASB besteht grundsätzlich Einigkeit darüber, künftig alle Leasingverträge im Abschluss des Leasingnehmers zeigen zu wollen. Unterschiede zeichnen sich jedoch in den von den Boards geplanten Erleichterungen ab, welche bestimmte Ausnahmen vom Nutzungsrechtsansatz gewähren. Der IASB hat vorläufig beschlossen, neben der auch vom FASB vorgesehenen Erleichterung für **kurz laufende Leasingvereinbarungen** eine weitere Erleichterung für sogenannte „Small Ticket Leases“, d.h. „geringwertige“ Vermögenswerte, in den Standard aufzunehmen. Einigkeit wiederum herrscht im Hinblick auf eine **Portfolioausnahme**, d.h., die Leasingvorschriften können in Anlehnung an IFRS 15 **Erlöse aus Verträgen mit Kunden** auch auf ein Portfolio von Leasingverhältnissen angewendet werden, sodass nicht jedes Leasingobjekt einzeln bilanziell abgebildet wird, sondern ein Portfolio identischer Leasingobjekte. Alle geplanten Erleichterungen sollen dabei als Bilanzierungswahlrechte ausgestaltet werden.

Grundsätzlich fordern beide Boards eine Trennungspflicht von Leasing- und Nicht-Leasing-Vertragskomponenten. Die Verteilung der Zahlungsströme der jeweiligen Leasingvereinbarung auf die vorgenannten Vertragskomponenten wird nach derzeitigem Diskussionsstand für Leasingnehmer und Leasinggeber verschiedenen Allokationsmodellen folgen. Im Fall des Leasingnehmers haben sich die beiden Boards darüber hinaus auf ein Bilanzierungswahlrecht verständigt, das es dem Leasingnehmer erlaubt, auf eine Aufteilung gänzlich zu verzichten.

Wesentliche Änderungen in der Bilanzierung von Leasingverhältnissen beim Leasinggeber sind nicht zu erwarten, jedoch planen beide Boards, die Angabepflichten des Leasinggebers umfassender zu gestalten. Die Klassifizierung der einzelnen Verträge soll sich – nach dem Willen des IASB – an der Frage orientieren, inwieweit die mit dem Eigentum an einem Vermögenswert verbundenen Chancen und Risiken im Wesentlichen auf den Leasingnehmer übertragen wurden. Die entsprechenden Umsetzungsrichtlinien werden sich an den derzeitigen Vorschriften in IAS 17 bzw. US-GAAP orientieren und somit für den Leasinggeber die Differenzierung zwischen Mietleasing und Finanzierungsleasing aufrechterhalten. In der Folge bedeutet dies, dass auf eine symmetrische Abbildung einer Leasingvereinbarung bei Leasingnehmer und Leasinggeber verzichtet wird. Trotz der geplanten Beibehaltung des grundsätzlichen Bilanzierungsmodells für den Leasinggeber ist auch er von den geplanten Änderungen, die sich etwa aus Änderungen im Anwendungsbereich oder der Neudefinition z.B. der Leasinglaufzeit oder der Mindestleasingraten ergeben, betroffen.

Zudem wird sich der vom IASB gewählte Wortlaut ändern, sodass ein Finanzierungsleasing künftig als „Typ A“-Lease und ein Mietleasing als „Typ B“-Lease bezeichnet wird.

Darüber hinaus ist künftig die Unterscheidung zwischen verschiedenen Arten der Modifikationen von Leasingverhältnissen geplant. Diese sollen unter bestimmten Voraussetzungen entweder wie ein neuer Leasingvertrag behandelt werden oder „lediglich“ eine Neubewertung des bestehenden Vertrages auslösen.

Im Rahmen der Bilanzierung von „sale-and-lease-back“-Transaktionen (Rückmiettransaktionen) stellen beide Boards auf eine analoge Anwendung der Anforderungen von IFRS 15 **Erlöse aus Verträgen mit Kunden** an die Erfüllung der Kriterien eines Verkaufs ab. Nur wenn die Bedingungen in IFRS 15 an die Übertragung der Verfügungsmacht über einen Vermögenswert auf den Kunden erfüllt sind, ist die Bilanzierung der Transaktion als „sale-and-lease-back“ möglich. Als Hinweise auf das Vorliegen von Verfügungsmacht nennt IFRS 15 die physische Übergabe des Vermögenswertes an den Kunden, die Übertragung des rechtlichen Eigentums auf den Kunden oder die Abnahme des Vermögenswertes durch den Kunden. Im Hinblick auf die Bilanzierung von Gewinnen aus diesen Transaktionen konnten IASB und der FASB keine Einigung erzielen.

Auf Basis des aktuellen Diskussionsstandes sind darüber hinaus Unterschiede bei den Vorschriften zu Anhangangaben zu erwarten.

Der Erstanwendungszeitpunkt des neuen Leasingstandards ist derzeit noch offen, diese Entscheidung wird der IASB in den nächsten Monaten nach Abschluss des Standarderstellungsprozesses treffen. Entsprechend den Vorschlägen im jüngsten Standardentwurf ist mit einer retrospektiven Umsetzung der neuen Vorschriften zu rechnen. Der IASB plant, dem Leasingnehmer die Wahl zwischen einer vollumfänglichen retrospektiven Anwendung oder einem modifizierten Anwendungsmodell (siehe dazu auch „Übergangsregelungen“ weiter unten) zu überlassen. In der Sitzung des IASB im März dieses Jahres hat der Mitarbeiterstab die Zustimmung des Boards eingeholt, den weiteren Standarderstellungsprozess zu beginnen.

Um eine Übersicht über den Fortschritt und den aktuellen, im Wesentlichen als gefestigt angesehenen Diskussionsstand zu schaffen, finden Sie im Folgenden eine Darstellung der wichtigsten Themenbereiche in steckbriefartiger Form.

Diese sind im Einzelnen:

1. Leasingdefinition (IASB)
2. Leasingnehmermodell (IASB)
3. Leasinggebermodell (IASB)
4. Weitere geplante Regelungen

Thema	1. Leasingdefinition (IASB)	Aktueller Diskussionsstand
<b>Zielsetzung</b>	Erhöhung von Transparenz und Informationsgehalt von Abschlüssen durch vollständige bilanzielle Erfassung von Leasingverhältnissen. Durch den künftigen Nutzungsrechtsansatz für Leasingverhältnisse beim Leasingnehmer gewinnt eine sachgerechte Abgrenzung von Leasingverhältnissen und Dienstleistungsverträgen erhöhte Bedeutung, da Dienstleistungsverträge weiterhin „off balance“ abgebildet werden. Daneben wird das Konzept zur Identifikation von Leasingvereinbarungen in Einklang mit dem Beherrschungskonzept der kürzlich veröffentlichten IFRS 10 <b>Konzernabschlüsse</b> und IFRS 15 gebracht.	Die vom Leasingnehmer im Sinne der neuen Definitionen erworbenen Nutzungsrechte an Vermögenswerten sind von den mit dem Eigentum an einem Vermögenswert verbundenen Rechten zu unterscheiden.  Die Diskussionen bei IASB und FASB in jüngster Vergangenheit fokussierten sich im Hinblick auf die Definition im Wesentlichen auf die Konkretisierung der Frage, wie das Kriterium der Nutzenziehung durch den Leasingnehmer zu interpretieren sei, d.h., anhand welcher Kriterien festgelegt werden soll, wer über die Nutzung des Vermögenswerts bestimmt. Dies ist das entscheidende Abgrenzungskriterium zwischen Leasingverhältnissen und Dienstleistungsverträgen, da im Sinne der neuen Definition bei Leasingverhältnissen der Leasingnehmer die Nutzung des Vermögenswerts bestimmt, während bei Dienstleistungsverhältnissen im Umkehrschluss der Anbieter weiterhin über die Nutzung entscheidet.
<b>Bislang gültige Vorschrift</b>	In IAS 17 ist ein Leasingverhältnis als eine Vereinbarung definiert, die das Recht auf die Nutzung eines Vermögenswerts über einen vereinbarten Zeitraum gegen eine oder eine Reihe von Zahlungen regelt.	Die bereits im jüngsten Standardentwurf verankerten Kriterien wurden im Rahmen der andauernden Diskussionen in Form von vorläufigen Entscheidungen des IASB folgendermaßen konkretisiert:
<b>Aktueller Status</b>	Künftig wird die Definition dahingehend geändert, dass es sich um einen Vertrag handelt, der den Austausch eines Nutzungsrechts („right-of-use“) an einem Vermögenswert einerseits und einer Gegenleistung dafür andererseits regelt.  Weiterhin sind folgende Kriterien künftig für das Vorliegen eines Leases entscheidend: <ul style="list-style-type: none"> <li>• Nutzung eines identifizierten Vermögenswerts</li> <li>• Nutzenziehung durch den Leasingnehmer</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Identifizierbarkeit</b> Der Vermögenswert, der Gegenstand der Leasingvereinbarung geworden ist, muss im Sinne des IASB explizit oder implizit identifizierbar sein. Identifizierbarkeit im Sinne der neuen Regelungen ist nicht gegeben, wenn dem Leasinggeber ein substantielles Recht zum Austausch des Vermögenswerts zusteht, d.h. der Leasinggeber die faktische Möglichkeit zum Austausch hat und einen Nutzen aus diesem Austausch ziehen würde.</li> </ul>
<b>Änderung</b>	Durch die weiter gefasste Definition eines Leases ist es denkbar, dass künftig mehr Leasingverhältnisse unter den Anwendungsbereich des Standards fallen. Zudem werden die bisher bestehenden Interpretationen SIC-27 sowie IFRIC 4 mit Einführung des neuen Leasingstandards gestrichen. Für die hierunter fallenden Vereinbarungen können sich aufgrund der neuen einheitlichen Leasingdefinition ebenfalls Änderungen ergeben.	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Nutzenziehung</b> Das Recht zur Nutzung des Vermögenswerts wird auf den Leasingnehmer übertragen, wenn er während der Laufzeit die Verwendung des Vermögenswerts bestimmt und im Wesentlichen allen wirtschaftlichen Nutzen aus der Verwendung zieht. Die Voraussetzung ist beispielsweise erfüllt, wenn der Leasingnehmer entscheiden kann, wie und für welchen Zweck der Vermögenswert eingesetzt wird, und er diese Entscheidung revidieren kann. Die Realisierung des Nutzens muss nicht unabhängig vom Leasinggeber stattfinden, sondern kann auch in Abhängigkeit von diesem erfolgen.</li> </ul>
<b>Offene Punkte</b>	Keine	
<b>Erleichterungen</b>	Abweichend von dem Ziel, alle Leasingverhältnisse „on balance“ auszuweisen, plant der IASB Erleichterungsvorschriften für kurz laufende Leasingvereinbarungen sowie für Leasingverhältnisse, deren Gegenstand „geringwertige“ Vermögenswerte sind. Im Sinne einer einheitlichen Anwendung dieser Bilanzierungswahlrechte plant der IASB, weiterführende Anwendungsleitlinien in den Standard aufzunehmen.	Bei Entscheidungsbefugnissen mehrerer Parteien ist die Partei zu identifizieren, deren Befugnisse den wirtschaftlichen Nutzen aus dem infrage stehenden Vermögenswert am signifikantesten beeinflussen.  In Zweifelsfällen wird angenommen, dass der Leasingnehmer das Recht zur Nutzenziehung innehat, wenn er einerseits den Vermögenswert betreibt oder andere anweist, dies für ihn zu tun bzw. er ihn andererseits so gestaltet hat, dass die Art und der Zweck der Nutzung vorgegeben sind.

Thema	2. Leasingnehmermodell (IASB)	Aktueller Diskussionsstand
<b>Zielsetzung</b>	Erhöhung von Transparenz und Informationsgehalt von Abschlüssen durch vollständige Abbildung von Leasingverhältnissen beim Leasingnehmer.	Gemäß IAS 17 werden Leasingverhältnisse - in Abhängigkeit von ihrer Klassifizierung - im Abschluss eines Leasingnehmers als Vermögenswert und Verbindlichkeit ausgewiesen oder verbleiben „off balance“ mit entsprechender Offenlegung im Anhang. Diesem Auseinanderfallen der Bilanzierung von Leasingverhältnissen begegnen IASB und FASB in ihren aktuellen Vorschlägen u.a. durch die Einführung des Nutzungsrechtsansatzes.
<b>Bislang gültige Vorschrift</b>	Unterscheidung zwischen Finanzierungsleasing, d.h. dem Ratenkauf eines Vermögenswertes, und Mietleasing, d.h. der Miete eines Vermögenswertes. Diese in IAS 17 verankerte Klassifizierung hatte zur Folge, dass Leasingvereinbarungen im Sinne eines Mietleasings nicht in der Bilanz des Leasingnehmers erfasst werden.	Die Verteilung der daraus entstehenden Aufwendungen erfolgte im zweiten Standardentwurf dabei abhängig von der Klassifizierung als Typ A- oder Typ B-Lease, wobei diese Abgrenzung im Standardentwurf noch auf der Unterscheidung zwischen einem bedeutenden oder unbedeutenden Verbrauch der Nutzenziehung basierte.
<b>Aktueller Status</b>	Der IASB favorisiert einen Ein-Modell-Ansatz (siehe rechts), wohingegen der FASB zu einem dualen Modell und somit einer Bilanzierung entsprechend der Vorschläge im zweiten Standardentwurf tendiert.	Im Lichte der erhaltenen Reaktionen und andauernden Diskussionen ist der IASB von der Unterscheidung zwischen Typ A und Typ B abgekommen und tendiert derzeit zu einem Ein-Modell-Ansatz.
<b>Leasing- und Nicht-Leasing-Komponenten</b>	Dem Leasingnehmer wird ein Bilanzierungswahlrecht zur Trennung von Leasing- und Nicht-Leasing-Vertragskomponenten eingeräumt. Erfolgt keine Trennung von Nicht-Leasing-Komponenten, so sind diese gemeinsam mit den Leasing-Komponenten anhand des Nutzungsrechtsansatzes abzubilden. Die Aufteilung der Zahlungsströme zwischen beiden Komponenten soll nach Möglichkeit anhand von Einzelpreisen erfolgen.	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>IASB</b> Alle Leasingvereinbarungen werden als Erwerb eines „right-of-use“-Vermögenswertes bilanziert. Die Abbildung in der Gewinn- und Verlustrechnung erfolgt unter Anwendung der Vorschläge in ED/2013/6. Dem folgend aktiviert der Leasingnehmer einen ROU-Vermögenswert sowie eine Leasingverbindlichkeit. Zins- und Abschreibungseffekte werden getrennt ausgewiesen, wodurch eine degressive Aufwandsverteilung entsteht.</li> </ul>
<b>Änderung</b>	Künftig werden alle Leasingverträge beim Leasingnehmer „on balance“ sein. Ausnahme hiervon stellen ggf. ausgeübte Bilanzierungswahlrechte dar.	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>FASB</b> Der amerikanische Standardsetzer hat sich vorläufig für ein duales-Modell entschieden. Die Klassifizierung in Typ A- bzw. Typ B-Verträge soll jedoch auf aktuell gültigen US-GAAP-Prinzipien basieren, sodass die Frage, ob es sich bei dem Leasingverhältnis um einen Ratenkauf handelt, im Fokus der Überlegungen steht. Ein Finanzierungsleasing wird als Typ A-Lease bilanziert, während bei Typ B-Vereinbarungen die Aufwandserfassung linear erfolgt.</li> </ul>
<b>Bilanzierung</b>	Aktivierung eines ROU-Vermögenswertes und einer Leasingverbindlichkeit. Die Abschreibung des ROU-Vermögenswertes erfolgt getrennt von der Erfassung der Zinsen aus der Leasingverbindlichkeit.	
<b>Bilanzausweis</b>	Künftig abweichender Bilanzausweis bei IFRS und US-GAAP. Der IASB erlaubt dem Bilanzsteller ein Wahlrecht zwischen dem Ansatz eines gesonderten ROU-Vermögenswertes in der Bilanz oder einer entsprechenden Anhangangabe. Im zweiten Fall ist der ROU-Vermögenswert dem Bilanzposten zuzuordnen, dem er angehören würde, wenn der Leasingnehmer den Vermögenswert besitzen würde. Diese Tatsache ist im Anhang ebenfalls aufzunehmen. Ein analoges Vorgehen hat der IASB für die Leasingverbindlichkeit vorläufig beschlossen.	Im Zusammenhang mit dem Bilanzierungswahlrecht für <b>kurz laufende Leasingverhältnisse</b> wird die Definition der Vertragslaufzeit, im Hinblick auf die Berücksichtigung von Verlängerungsoptionen, an die allgemeine Definition der Laufzeit angepasst. Bei Ausübung des Wahlrechts erfolgt eine lineare Erfassung der Leasingzahlungen in der Gewinn- und Verlustrechnung während der Vertragslaufzeit. Eine solche Erfassung erfolgt auch für Leasingverhältnisse „geringwertiger“ Vermögenswerte im Falle der Wahlrechtsausübung. Im Hinblick auf den Bilanzausweis hat der FASB prinzipiell eine analoge Vorgehensweise beschlossen, unterscheidet beim ROU-Vermögenswert jedoch zwischen Typ A und Typ B und verbietet einen gemeinsamen Ausweis beider Leasingklassen in einer Bilanzzeile. Darüber hinaus haben sich IASB und FASB auf quantitative und qualitative Anhangangaben verständigt, die unter Berücksichtigung der verschiedenen Modelle inhaltlich voneinander abweichen.

<b>Thema</b>	<b>2. Leasingnehmermodell (IASB) (Fortsetzung)</b>	
<b>Besondere Vorschriften</b>	Dem Leasingnehmer wird von beiden Boards eine Erleichterung im Hinblick auf Leasingverhältnisse eingeräumt, die eine Vertragslaufzeit von zwölf Monaten nicht überschreiten. Verlängerungsoptionen sollen dabei künftig nach Abwägung wirtschaftlicher Gesichtspunkte berücksichtigt werden und somit analog dem Vorgehen zur Bestimmung der Leasinglaufzeit. Sofern die Voraussetzungen für die Erleichterung erfüllt sind, kann der Leasingnehmer auf eine Bilanzierung des Vertrags unter Anwendung des neuen Leasingstandards verzichten. Des Weiteren gewährt der IASB die Möglichkeit, „geringwertige“ Vermögenswerte vom Nutzungsrechtansatz auszunehmen (vgl. hierzu auch die Ausführungen zu den generellen Erleichterungsvorschriften). Hierbei will der IASB dem Bilanzierenden einen „Ankerpunkt“ für die Beurteilung der Geringwertigkeit an die Hand geben.	
<b>Angabepflichten</b>	Beide Boards haben sich grundsätzlich darauf verständigt, dass das Ziel der Anhangangaben sein soll, den Adressaten in die Lage zu versetzen, den Betrag, den Zeitpunkt sowie die Unsicherheiten im Zusammenhang mit Leasingvereinbarungen zu beurteilen. Dabei ist mit einer Ausweitung der Anhangangaben zu rechnen, wobei der jeweilige Detaillierungsgrad der Angaben in Abhängigkeit des Grenznutzens zu bestimmen ist, d.h. der Leasingnehmer den zusätzlichen Nutzen detaillierter Angaben abwägen muss.	

Thema	3. Leasinggebermodell (IASB)	Aktueller Diskussionsstand
<b>Zielsetzung</b>	Abbildung des Leasingverhältnisses entsprechend der Vereinnahmung des wirtschaftlichen Nutzens aus dem zugrunde liegenden Vermögenswert.	<p>Zwischen IASB und FASB besteht derzeit Einigkeit dahingehend, dass der Leasinggeber eine Klassifizierung des Vertrags als Finanzierungsgeschäft oder Mietvereinbarung vornimmt. Als Ergebnis bilanziert der Leasinggeber Typ A-(Finanzierungsleasing) bzw. Typ B-Leasingvereinbarungen (Mietleasing), denen die Anwendung der in IAS 17 bzw. US-GAAP gültigen Vorschriften zugrunde liegt.</p> <p>Entscheidend für die Beurteilung, ob Typ A oder Typ B vorliegt ist die Frage, ob durch die Vereinbarung im Wesentlichen alle Chancen und Risiken, die mit dem Eigentum an dem Vermögenswert verbunden sind, auf den Leasingnehmer übertragen werden.</p> <p>Sofern dies der Fall ist, handelt es sich um ein Typ A-Lease, also Finanzierungsleasing, das den bislang gültigen Bilanzierungsvorschriften des IAS 17 folgt. Im Fall eines Typ B-Lease liegt ein Mietleasing vor, das ebenfalls den aktuell gültigen Bilanzierungsvorschriften entsprechend abzubilden wäre.</p> <p>Der FASB schließt in diesem Zusammenhang die Erfassung von Veräußerungsgewinnen/-verlusten bzw. Umsatzerlösen aus Leasingvereinbarungen im Zusammenhang mit dem Abgang des Vermögenswerts für Typ A-Leases aus, bei denen die Beherrschung über den Vermögenswert nicht auf den Leasingnehmer übertragen wurde. Damit werden die Leasingvorschriften mit den Prinzipien im US-Pendant zu IFRS 15 in Einklang gebracht. Dieser Entscheidung hat sich der IASB nicht angeschlossen.</p> <p>Der im Standardentwurf enthaltene „Receivable-and-Residual“-Ansatz, der die Bilanzierung eines Restvermögenswertes vorsieht, wird übereinstimmend von beiden Boards nicht weiterverfolgt.</p> <p>Weiterhin haben die Boards beschlossen, dass der Leasinggeber Informationen über Vermögenswerte, denen Typ B-Leases zugrunde liegen, gesondert im Anhang anzugeben hat und diese als eigene Klasse innerhalb des Sachanlagevermögens behandeln muss. Der Leasinggeber hat weiterhin eine Fünf-Jahres-Fälligkeitsanalyse über die undiskontierten künftigen Zahlungsströme bzw. künftigen Leasingzahlungen sowie eine Analyse der verbleibenden Zahlungsströme vorzunehmen.</p>
<b>Bislang gültige Vorschrift</b>	Unterscheidung zwischen Finanzierungsleasing, d.h. dem kreditfinanzierten Kauf eines Vermögenswerts, und Mietleasing, d.h. der Vermietung eines Vermögenswertes. Diese in IAS 17 verankerte Klassifizierung hat zur Folge, dass der Leasinggegenstand bei Leasingvereinbarungen im Sinne eines Mietleasings in der Bilanz des Leasinggebers verbleibt.	
<b>Aktueller Status</b>	Klassifizierung des Leasingvertrags als Typ A- und Typ B-Lease unter Anwendung der bisherigen Kriterien in IAS 17.	
<b>Leasing- und Nicht-Leasing-Komponenten</b>	Zum Zwecke der zwingenden Aufteilung der Leistungsverpflichtungen ist eine Anwendung der Leitlinien aus IFRS 15 geplant.	
<b>Änderung</b>	Grundlegende Änderungen sieht der neue Leasingstandard für Leasinggeber nicht vor, jedoch sind Konsequenzen aus erweiterten Offenlegungsvorschriften und neue Begriffsabgrenzungen (einschließlich des Anwendungsbereiches) zu erwarten.	
<b>Bilanzierung</b>	Das Bilanzierungsmodell in IAS 17 bleibt grundsätzlich erhalten. Die Boards planen eine Regelung aufzunehmen, die es erlaubt, die Leasingvorschriften unter bestimmten Voraussetzungen auch auf Portfolioebene anzuwenden.	
<b>Bilanzausweis</b>	Geplant sind auch hier keine substantiellen Änderungen der bislang gültigen Vorschriften.	
<b>Besondere Vorschriften</b>	Aufgrund des abweichenden Bilanzierungsmodells des Leasinggebers ist keine Erleichterung für kurz laufende Leasingverhältnisse oder „geringwertige“ Vermögenswerte vorgesehen.	
<b>Angabepflichten</b>	<p>Beide Boards haben vorläufig entschieden, dass der Leasinggeber folgende Angaben machen muss:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Art der Leasingvereinbarungen sowie Angaben über wesentliche Annahmen und Ermessenausübungen im Zuge der Anwendung der Leasingvorschriften</li> <li>• Tabellarische Darstellung der Leasingerträge während des Geschäftsjahres</li> <li>• Angaben zur Steuerung der mit dem Restwert des Leasinggegenstandes verbundenen Risiken</li> </ul>	

## Gemäß aktuellem Diskussionsstand beim IASB sind darüber hinaus folgende Regelungen für den neuen Standard geplant:

### Begrifflichkeiten

- Im Zuge der Ermittlung der **Vertragslaufzeit** einer Leasingvereinbarung hat das Unternehmen alle relevanten Faktoren und Umstände zu berücksichtigen, die zu einem wirtschaftlichen Anreiz führen, eine Verlängerungsoption auszuüben oder ein Leasingverhältnis vorzeitig zu beenden. Nur wenn die Ausübung der Option „hinreichend sicher“ („reasonably certain“) ist, ist dies in die Ermittlung der Vertragslaufzeit einzubeziehen. Der Leasingnehmer ist bei maßgeblichen Ereignissen oder Veränderung der Umstände zu einer Neubeurteilung der Vertragslaufzeit verpflichtet.
- **Variable Leasingzahlungen**, die von einem Index abhängen, sollen in der Zugangsbewertung des ROU-Vermögenswerts sowie der Verbindlichkeit berücksichtigt werden. Sie sind vom Leasingnehmer dann neu zu berechnen, wenn sich der Referenzindex bzw. die Referenzrate ändert. Eine derartige Vorschrift ist für den Leasinggeber nicht vorgesehen. Variable Leasingzahlungen, bei denen es sich faktisch um fixe Zahlungen handelt, sollen in die Definition von Leasingzahlungen eingeschlossen werden. Variable Leasingraten, die weder von einem Index abhängen noch faktisch fixe Zahlungen darstellen, sind nicht in die Ermittlung von ROU-Vermögenswert und Verbindlichkeit einzubeziehen.
- Im Hinblick auf die Vorschriften zum **Diskontierungszins** soll grundsätzlich daran festgehalten werden, was im zweiten Standardentwurf vorgesehen war, jedoch planen beide Boards, erläuternde Vorschriften zur praktischen Anwendung in den finalen Standard aufzunehmen. Leasinggeber und Leasingnehmer verwenden somit den dem Leasingverhältnis zugrunde liegenden Zinssatz. Sollte dieser für den Leasingnehmer nicht ermittelbar sein, kann dieser auf seinen Grenzfremdkapitalzinssatz ausweichen. Eine Neuberechnung des Diskontsatzes ist für den Leasingnehmer unter bestimmten Voraussetzungen vorgesehen, beim Leasinggeber ist dies nicht geplant.
- **Anfängliche direkte Kosten** werden künftig definiert als die Grenzkosten, die entstanden sind, weil die Leasingvereinbarung geschlossen wurde. Ausgeschlossen werden hierdurch solche Kosten, die während der Vertragsanbahnung entstanden sind, weil es sich bei diesen um generelle Gemeinkosten oder Nebenleistungen handelt, die auch ohne Vertragsabschluss entstanden wären. Die neue Definition ist von Leasinggeber und Leasingnehmer identisch anzuwenden. Bezüglich der Behandlung der anfänglichen direkten Kosten sind spezifische Regelungen für Leasinggeber und Leasingnehmer vorgesehen.

### Generelle Erleichterungsvorschriften

- Der IASB hat entschieden, dass eine explizite Ausnahmeregelung für Leasingverhältnisse für **„geringwertige“ Vermögenswerte** in den neuen Standard aufgenommen wird. Bei Anwendung dieses Bilanzierungswahlrechts entfällt eine Bilanzierung gemäß dem Nutzungsrechtsansatz für den Leasingnehmer. Stattdessen erfolgt die Abbildung entsprechend den derzeitigen Vorschriften für Mietleasing, d.h. mittels Aufwandserfassung bei Anfall.

Nach dem derzeitigen Willen des IASB sollen Leasingvermögenswerte von dieser Regelung ausgenommen sein, die entweder abhängig sind von anderen Leasingvermögenswerten oder in hohem Maße mit anderen Leasingvermögenswerten zusammenhängen.

Um eine einheitliche Anwendung dieser Ausnahmeregelungen sicherzustellen, plant der IASB, in den Grundlagen für Schlussfolgerungen (Basis for Conclusions) eine Größenordnung anzugeben, die den Diskussionen zu dieser Erleichterungsvorschrift zugrunde liegt. Bei Neuwert des Vermögenswertes von ungefähr USD 5.000 liegt gemäß aktuellem Diskussionsstand ein „geringwertiger“ Vermögenswert vor. Ob und wie diese Grenze fortgeschrieben wird (Wechselkurse, Inflation etc.), ist derzeit unklar.

### Spezifische Vertragsgestaltungen und Vertragsänderungen

- Die künftige Abbildung von **„sale-and-lease-back“-Transaktionen** erfolgt nach dem aktuellen Willen der Boards unter Anwendung der Kriterien für einen Verkauf, die in IFRS 15 (bzw. dem US-GAAP-Pendant) verankert sind. Allein das Vorhandensein einer Lease-Back-Vereinbarung reicht nicht aus, um den vorangegangenen Verkauf des Leasingobjektes zu bestätigen. Im Fall einer substanziellen Rückkaufoption hat der IASB entschieden, dass diese einer Einstufung als Verkauf des Leasingobjektes entgegensteht. Der FASB schließt demgegenüber für Typ A-Leases eine entsprechende Behandlung aus. Der FASB plant weiterhin, konkrete Anwendungsrichtlinien zu dieser Thematik in den neuen Standard aufzunehmen. Hinsichtlich der bilanziellen Abbildung dieser Transaktionen planen beide Boards, die grundsätzlichen Regelungen des jüngsten Standardentwurfes beizubehalten. Für weitere Details zu diesem Themenkomplex verweisen wir auf das IASB Update aus Juli 2014:

[IASB-Update-July-2014](#).



- **Untermietverhältnisse** sollen nach dem vorläufigen Willen beider Boards beim Intermediär als zwei getrennte Leasingverhältnisse abgebildet werden. Dabei soll die Bilanzierung des Hauptmietverhältnisses (head lease) dem Leasingnehmermodell folgen, das Untermietverhältnis (sub lease) dem Leasinggeberkonzept. Ausnahmen – in Anlehnung an die Vorschriften von IFRS 15 – bilden Verträge, die unter die Bündelungsvorschriften, gemäß der mehrere Verträge bilanziell als ein Leasingverhältnis abgebildet werden, fallen. Abweichend vom FASB hat der IASB vorläufig entschieden, dass die Klassifizierung des Untermietverhältnisses aus Sicht des Leasinggebers in Typ A und Typ B anhand des aus den Hauptmietverhältnis entstandenen ROU-Vermögenswerts erfolgen soll. Eine Verrechnung von Vermögenswerten und Verbindlichkeiten aus den Leasingverhältnissen kommt für beide Boards nur infrage, wenn alle Voraussetzungen zur Aufrechnung von Finanzinstrumenten erfüllt sind. Eine entsprechende Verrechnung von Aufwendungen und Erträgen soll nur in Ausnahmefällen gestattet werden.
- **Vertragsänderungen** im Sinne der neuen Vorschriften sind alle Änderungen von Vertragsbedingungen und/oder Konditionen der Leasingvereinbarungen unter Beachtung des „substance-over-form“-Grundsatzes. Leasinggeber und Leasingnehmer haben unter bestimmten Voraussetzungen neben der Fortführung der ursprünglichen Leasingvereinbarung eine zweite Leasingvereinbarung zu bilanzieren. Sofern diese Voraussetzungen nicht erfüllt werden, beinhaltet der Standard umfassende Anwendungsleitlinien zur Abbildung der Vertragsveränderungen.

#### Weitere geplante Änderungen

- Der IASB hat bezüglich des Ausweises der aus Leasingverhältnissen resultierenden **Zahlungsströme** entschieden, die im zweiten Standardentwurf vorgesehene Vorgehensweise für Typ A-Leasingverhältnisse beizubehalten. In der Konsequenz bedeutet dies für Leasingnehmer, dass der Tilgungsanteil der Zahlungen aus Leasingverbindlichkeiten den Zahlungsströmen aus Finanzierungsvorgängen zugeordnet wird. Der verbleibende Zinsanteil ist entsprechend dem Wahlrecht in Textziffer 33 in IAS 7 **Kapitalflussrechnung** auszuweisen. D.h., während Zinsen in der Kapitalflussrechnung von Kreditinstituten üblicherweise dem Cashflow aus der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit zugeordnet werden, erfolgt die Zuordnung bei anderen Unternehmen entsprechend ihrer Verursachung ebenfalls im Cashflow aus der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit, im Finanzierungs- oder im Investitionscashflow. Der Leasinggeber hat alle Zahlungseingänge aus Leasingverhältnissen im operativen Cashflow zu zeigen.
- Die im jüngsten Standardentwurf enthaltenen Änderungen von IAS 40 **Als Finanzinvestition gehaltene Immobilien** sollen nach dem derzeitigen Willen des IASB beibehalten werden. Dies bedeutet unter anderem, dass ROU-Vermögenswerte, die aus Vermögenswerten entstehen, die in den Anwendungsbereich von IAS 40 fallen, in der Folgebewertung den Regelungen von IAS 40 unterliegen.

#### Übergangsregelungen

- Im Hinblick auf die **Übergangsregelungen** hat der IASB vorläufig entschieden, dem **Leasingnehmer** ein Wahlrecht zwischen einer vollumfänglich retrospektiven Anwendung der neuen Vorschriften auf das gesamte Portfolio früherer Mietleasingverhältnisse und einem modifizierten Ansatz zu gewähren. Die Erleichterungen umfassen unter anderem den Verzicht auf die Anpassung von Vergleichsinformationen im Abschluss, die Bilanzierung eines kumulierten Effekts aus der erstmaligen Anwendung des neuen Standards im Eröffnungsbilanzwert der Gewinnrücklagen sowie die Bewertung der Leasingverbindlichkeiten aus laufenden Mietleasingverhältnissen mit dem Barwert der verbleibenden Zahlungen unter Anwendung des internen Zinssatzes des Leasingnehmers im Zeitpunkt der Erstanwendung der neuen Leasingvorschriften. In Bezug auf vormals als Finanzierungsleasing klassifizierte Leasingverhältnisse ist der bestehende Bilanzansatz sowohl vom Leasingnehmer als auch vom Leasinggeber zu übernehmen. Die weitere Abbildung richtet sich, entsprechend den Vorschriften hierzu im zweiten Standardentwurf, jedoch nach den neuen Vorschriften. D.h., die nach IAS 17 bereits bestehenden Werte für den Leasingvermögenswert, die Leasingverbindlichkeit bzw. die Nettoinvestition in das Leasingverhältnis werden als Startwerte für das neue Bilanzierungsmodell verwendet und als ROU-Vermögenswert, Leasingverbindlichkeit bzw. Leasingforderung bilanziert und entsprechend den neuen Vorschriften fortgeschrieben.
- Für **Leasinggeber** sind die bislang gültigen Regelungen für alle im Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung des Standards bereits laufenden Mietleasingvereinbarungen beizubehalten, da sich hier keine Änderungen aufgrund der neuen Vorschriften ergeben haben. Einzige Ausnahme hiervon bilden Leasinggeber im Rahmen von Untermietverhältnissen. Diese haben die Klassifizierung des Leasingverhältnisses zu überprüfen und evtl. umklassifizierte Verträge als neues Leasingverhältnis entsprechend den neuen Vorschriften im Erstanwendungszeitpunkt zu bilanzieren.
- Für die retrospektive Anwendung des neuen Standards sieht der IASB zudem Ausnahmen für „sale-and-lease-back“-Transaktionen vor. Des Weiteren ist die neue Leasingdefinition nicht auf zum erstmaligen Anwendungszeitpunkt bereits bestehende Leasingverhältnisse anzuwenden. Eine Neubeurteilung des Anwendungsbereichs ist somit für bestehende Verträge nicht notwendig.

Ausweis		Finanzierungsleasingverträge		Mietleasingverträge	
		IASB	FASB	IASB	FASB
<b>Bilanz</b>	Leasingverbindlichkeit	IAS 1	Unterschiedliche Bilanzposten für Typ A und Typ B Leases, separater Ausweis nicht zwingend	IAS 1	Unterschiedliche Bilanzposten für Typ A und Typ B Leases, separater Ausweis nicht zwingend
	ROU-Vermögenswert	SAV oder separater Ausweis		SAV oder separater Ausweis	
<b>GuV</b>	Operatives Ergebnis	Abschreibung	Abschreibung	Abschreibung	Mietaufwand
	Finanzierungsergebnis	Zinsaufwand	Zinsaufwand	Zinsaufwand	–
<b>Kapitalflussrechnung</b>	Betriebliche Tätigkeit	Zins*	Zins	Zins*	Zins & Tilgung
	Finanzierungstätigkeit	Tilgung	Tilgung	Tilgung	–

\* Wahlrecht gem. IAS 7.33, gezahlte Zinsen als betriebliche Tätigkeit oder Finanzierungstätigkeit einzustufen

# Ihre Ansprechpartner

## Jens Berger

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

## Sabine Nagelschmitt

Tel: +49 (0)69 75695 6639  
snagelschmitt@deloitte.de

## Christine Schmidt

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

## Hinweis

Bitte schicken Sie eine E-Mail an [mdorbath@deloitte.de](mailto: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](http://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 Rechtsanwaltsgesellschaft 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](mailto: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](http://www.deloitte.com/de/UeberUns).

Deloitte erbringt Dienstleistungen aus den Bereichen Wirtschaftsprüfung, Steuerberatung, Consulting und Corporate Finance 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 und Gebieten verbindet Deloitte herausragende Kompetenz mit erstklassigen Leistungen und steht Kunden so bei der Bewältigung ihrer komplexen unternehmerischen Herausforderungen zur Seite. Making an impact that matters – für mehr als 210.000 Mitarbeiter von Deloitte ist dies gemeinsame Vision 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 irgendjemand im Vertrauen auf diese Veröffentlichung erlitten hat.