

IFRS fokussiert Leasingverhältnisse zur Wiedervorlage



Das Wichtigste in Kürze

Für Leasingnehmer:

- Keine Off-Balance-Darstellung mehr möglich: Die Bilanzierung nach dem sog. Nutzungsrechtansatz führt zur Erfassung sämtlicher Vermögenswerte und Verbindlichkeiten aus Leasingverhältnissen, ausgenommen kurzfristiger Leasingverhältnisse. Das kann wesentliche Auswirkungen auf Finanzkennzahlen haben.
- Die Aufwandserfassung erfolgt in Abhängigkeit von der Klassifizierung. Die Klassifizierung richtet sich nach der Art des dem Leasingverhältnis zugrunde liegenden Vermögenswerts und dessen Nutzenverbrauch. Ein Großteil der Leasingverhältnisse über Immobilien wird eine lineare Aufwandserfassung haben (Typ B); Leasingverhältnisse über andere Vermögenswerte überwiegend eine degressive Aufwandserfassung (Typ A).

Für Leasinggeber:

- Die Bilanzierung erfolgt in Abhängigkeit von der Klassifizierung. Typ-A-Leasingverhältnisse werden faktisch nach einem modifizierten „Finanzierungsleasingmodell“ bilanziert, mit der Folge einer degressiven Ertragserfassung; Typ-B-Leasingverhältnisse werden identisch dem gegenwärtig gültigen Vorgehen beim Mietleasing mit linearer Ertragserfassung abgebildet.

Für kurzfristige Leasingverhältnisse mit einer Vertragslaufzeit von maximal zwölf Monaten gelten Erleichterungsregeln.

Die Neuregelungen erfordern vielfach Ermessensentscheidungen etwa bei der Beurteilung über das Vorliegen eines Leasingverhältnisses, der Bestimmung der Vertragsdauer sowie der Bewertung der Leasingforderungen und -verbindlichkeiten.

Die Regelungen sollen grundsätzlich retrospektiv angewendet werden.

Einleitung

Das International Accounting Standards Board (IASB) hat am 16. Mai 2013 den Standardentwurf (Exposure Draft) ED/2013/6 *Leases* veröffentlicht, ein Gemeinschaftsprojekt zwischen dem IASB und dem US-amerikanischen Financial Accounting Standards Board (FASB). Bei diesem Standardentwurf handelt es sich um den zweiten Vorschlag für eine Neuregelung der Leasingbilanzierung; ein erster Entwurf dazu wurde bereits im August 2010 veröffentlicht, das Diskussionspapier erschien im März 2009. Die Kommentierungsfrist für die neuen Vorschläge endet am 13. September 2013. Der neue IFRS soll den bisherigen Standard IAS 17 *Leasingverhältnisse* sowie die Interpretationen IFRIC 4 *Feststellung, ob eine Vereinbarung ein Leasingverhältnis enthält*, SIC-15 *Operating-Leasingverhältnisse – Anreize* und SIC-27 *Beurteilung des wirtschaftlichen Gehalts von Transaktionen in der rechtlichen Form von Leasingverhältnissen* ablösen. Den Zeitpunkt des Inkrafttretens wird das IASB erst nach Abschluss seiner erneuten Beratungen festsetzen. Infolge der Wechselwirkung mit dem Projekt zur Erlöserfassung, für das ein Zeitpunkt des Inkrafttretens vom 1. Januar 2017 festgelegt wurde, sowie aufgrund des für eine ganze Reihe von Anwendern zu erwartenden bedeutenden Umsetzungsaufwands erscheint zumindest das ursprünglich einmal angepeilte Datum 1. Januar 2015 für das Projekt Leasingverhältnisse als ausgeschlossen.

Die Bilanzierung von Leasingverhältnissen ist seit der Aufnahme des Projekts in das gemeinsame Arbeitsabkommen im Jahr 2006 Gegenstand der Diskussionen beider Boards. Kritisiert wird an der bisherigen Bilanzierungsweise insbesondere die unzureichende Information über Leasingaktivitäten beim Leasingnehmer, wenn es sich um Mietleasingverhältnisse handelt. Entsprechend war es das erklärte Ziel bei der Schaffung der Neuregelungen, eine erhöhte Transparenz im Hinblick auf die Verpflichtungen zur Leistung von Leasingzahlungen sowie die Vermögenswerte zu erreichen, die unter der Kontrolle des Leasingnehmers stehen. Hierzu war im ersten Standardentwurf noch vorgesehen, die Bilanzierung sämtlicher Leasingverhältnisse beim Leasingnehmer nach einem einheitlichen Modell vorzunehmen, dem sog. Nutzungsrechtsansatz (Right-of-Use Approach). Dieser Ansatz ist von seinen bilanziellen Konsequenzen her vergleichbar mit der heutigen Bilanzierung von Finanzierungsleasingverhältnissen, bei der ein Leasingnehmer das geleaste Objekt und die Leasingverbindlichkeit in seiner Bilanz ansetzt und in der Folge entsprechend bilanziert.

Die Rückmeldungen zum ersten Entwurf ergaben, dass viele die Auswirkungen des Leasingnehmermodells auf die Erfolgsrechnung kritisierten: Infolge der Abbildung als Finanzierungsvorgang käme es nun auch bei klassischen Mietverhältnissen zu einem Vorziehen der Aufwandserfassung, was ihrer Meinung nach keine entscheidungsnützlichen Informationen liefere. Das Vorziehen der Aufwandserfassung wird durch eine Kombination der im Zeitablauf abnehmenden Zinszahlungen aufgrund der Rückzahlung der Leasingverbindlichkeit und einer linearen Abschreibung des Nutzungsrechts aus dem Leasinggegenstand verursacht. Die jetzt veröffentlichten, überarbeiteten Vorschläge zielen darauf ab, die vorgezogene Aufwandserfassung für bestimmte Arten von Leasingverhältnissen zu vermeiden.

Anwendungsbereich

Die Regelungen des Standardentwurfs sind grundsätzlich auf alle Leasingverhältnisse einschließlich Unterleasingverhältnissen anzuwenden. Aus dem Anwendungsbereich des Standardentwurfs werden allerdings folgende Vertragsarten ausgeklammert:

- 1) Leasingverhältnisse über immaterielle Vermögenswerte beim Leasinggeber (Leasingnehmer haben für Leasingverhältnisse über immaterielle Vermögenswerte ein Anwendungswahlrecht)
- 2) Leasingverhältnisse in Bezug auf das Aufspüren oder die Nutzung von Mineralien, Öl, Erdgas und ähnlichen nicht regenerativen Ressourcen nach IFRS 6
- 3) Leasingverhältnisse über biologische Vermögenswerte nach IAS 41
- 4) Dienstleistungskonzessionsvereinbarungen gem. IFRIC 12

Definition eines Leasingverhältnisses

Die im Standardentwurf enthaltene Definition eines Leasingverhältnisses ist im Vergleich zu IAS 17 um zwei Kriterien erweitert worden, welche an den Kriterien zur Bestimmung eines Leasingverhältnisses gemäß IFRIC 4 angelehnt sind.

Gemäß dem Standardentwurf ist ein Leasingverhältnis ein Vertrag, der das Recht zur Nutzung eines Vermögenswerts über einen Zeitraum im Austausch für eine Gegenleistung beinhaltet und der beide nachfolgenden Kriterien erfüllt:

- a) Die Erfüllung des Vertrags hängt von der Nutzung eines eindeutig identifizierbaren Vermögenswerts ab und

- b) der Vertrag gewährt das Recht, die Nutzung des eindeutig identifizierbaren Vermögenswerts zu kontrollieren.

Zentral für das Bestehen eines Leasingverhältnisses ist das Vorliegen eines eindeutig identifizierbaren (identified) Vermögenswerts. Das überlassene Objekt muss sich klar benennen lassen, eine bloße Gattungsbezeichnung wäre nicht ausreichend. So wäre bspw. ein Vertrag über eine sechs Monate dauernde Anmietung eines „Fahrzeugs der Klasse Z“ bei einem Autovermieter als nicht hinreichend identifizierbar einzustufen, weil das Fahrzeug lediglich einer entsprechenden Ausstattung oder Klasse entsprechen muss, es aber nicht klar ist, welches konkrete Fahrzeug gemietet wird. In diesem Zusammenhang ist zukünftig auch stets zu prüfen, ob der Leasinggeber ein substantielles, d.h. wirtschaftlich maßgebliches Recht hat, den Vermögenswert auszutauschen. Ein substantielles Recht liegt vor, wenn der Vermögenswert zum einen ohne Zustimmung des Kunden ausgetauscht werden kann und zum anderen weder wirtschaftliche noch sonstige Gründe den Lieferanten von einem solchen Austausch während der Vertragslaufzeit abhalten würden. Hierbei sind etwa an mit dem Austausch verbundene Kosten oder operative Hürden aufgrund mangelnder Verfügbarkeit alternativer Vermögenswerte zu denken, nicht jedoch an Austauschverpflichtungen aufgrund von Funktionsstörungen oder der Verfügbarkeit technischer Updates.

Häufig wird im Rahmen eines Leasingvertrages ein Vermögenswert als Ganzes verleast. Dies ist jedoch nicht zwingend erforderlich. Der einem Vertrag zugrunde liegende Vermögenswert kann auch ein physisch abgrenzbarer Teil eines größeren Ganzen sein (z.B. eine Etage in einem Gebäude), sofern dieser Teil explizit oder implizit eindeutig identifizierbar ist. Als Gegenbeispiel ließe sich ein Anteil an einer Kapazität eines Vermögenswerts anführen, der sich nicht näher physisch bestimmen lässt. Ein solcher Vertragsgegenstand, bspw. ein Vertrag über die hälftige Nutzung der Kapazität einer Pipeline, ist kein eindeutig identifizierbarer Vermögenswert i.S.d. vorgeschlagenen Regelungen.

Des Weiteren ist zu prüfen, ob der Leasingnehmer gem. den Vertragsbedingungen in der Lage ist:

- die Nutzung des eindeutig identifizierbaren Vermögenswerts zu bestimmen und
- den Erfolg aus seiner Nutzung zu vereinnahmen.

Der Leasingnehmer kann die Nutzung bestimmen, wenn er jene Entscheidungen treffen darf, die den größten Einfluss auf die wirtschaftliche Nutzenziehung während der Vertragslaufzeit haben. Hierzu gehört bspw. zu bestimmen, wie und für welchen Zweck der Vermögenswert während der Vertragslaufzeit eingesetzt wird, wer ihn betreibt und wie er betrieben wird.

Von der Erfolgsvereinnahmung ist auszugehen, wenn der Leasingnehmer nahezu den insgesamt möglichen ökonomischen Nutzen aus der Verwendung des Vermögenswerts während der Laufzeit des Leasingvertrags zieht. Die Art der Nutzenziehung kann unmittelbar oder mittelbar auf verschiedene Weise erfolgen – durch direkte Nutzung, Verbrauch, Halten oder Untervermietung – und umfasst neben dem Kernoutput auch Kuppelprodukte (z.B. Zertifikate aus dem Bereich erneuerbare Energien oder sekundärer physischer Output).

Einer genauen Prüfung werden bestimmte Dienstleistungsverträge zu unterziehen sein. In Konstellationen, bei denen ein Lieferant bestimmte Vermögenswerte einsetzt, um Dienstleistungen bei einem Kunden zu erbringen, ist fraglich, ob die Nutzung des Vermögenswerts ein untrennbarer Bestandteil der vom Kunden geforderten Dienstleistung ist oder ob es sich dabei um einen abtrennbaren Bestandteil handelt. Sofern Vermögenswert und Dienstleistung untrennbar miteinander verbunden sind, wird der gesamte Vertrag als Dienstleistungsvertrag behandelt. In diesem Fall hat der Kunde nicht das Recht über die Kontrolle der Nutzung des Vermögenswerts erworben.

Im Unterschied zu IFRIC 4 muss der Kunde nach dem Standardentwurf das Recht haben, sowohl den wirtschaftlichen Nutzen aus der Verwendung des Vermögenswerts zu ziehen als auch seine Verwendung zu bestimmen. Nach IFRIC 4 sind auch Leasingverhältnisse denkbar, bei denen der Kunde weder das Recht hat, den Vermögenswert zu betreiben, noch das Recht besitzt, den physischen Zugang zum Vermögenswert zu bestimmen, sofern bestimmte Preisbildungsmechanismen erfüllt werden. Insofern besteht die Möglichkeit, dass einzelne Verträge, z.B. bestimmte „Take or pay“-Verträge, künftig nicht mehr als Leasingverhältnisse einzustufen sein werden.

Beispiel 1

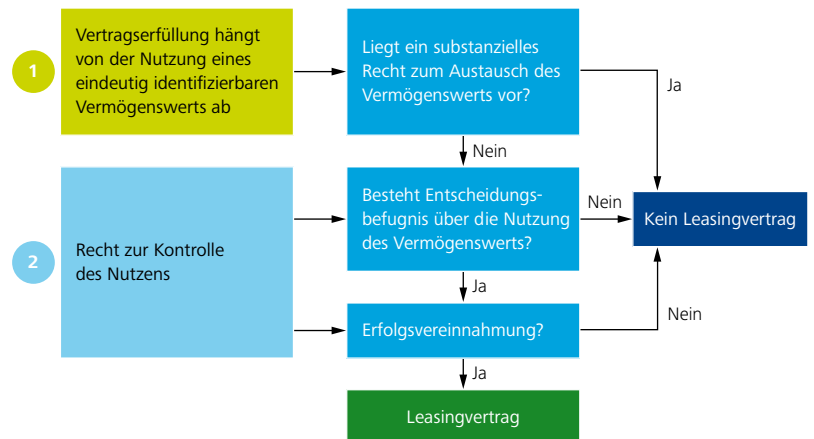
Sachverhalt: Kunde A schließt eine Vereinbarung mit Zulieferer B ab. Diese Vereinbarung beinhaltet die Zulieferung von Druckluft für den Produktionsprozess von A über eine bestimmte Zeit. Im Rahmen der Vereinbarung errichtet B eine Anlage zur Produktion der Druckluft. Zwar hätte B das vertragliche Recht, Druckluft auch aus anderen Quellen zu liefern. Diese Option ist allerdings nicht zweckmäßig und nicht ökonomisch sinnvoll. B bleibt in Besitz und Kontrolle der Anlage und hat das Recht und die Fähigkeit, diese zu betreiben. Das schließt das Recht ein, mit der Anlage Druckluft auch an andere Kunden zu liefern, Teile der Anlage auszutauschen oder die Anlage zu verändern bzw. zu erweitern. Zum Zeitpunkt der Vereinbarung hatte B allerdings nicht die Absicht, die Anlage zu verändern oder zu erweitern.

Die Anlage wird explizit in der Vereinbarung genannt und ist lediglich für die Produktion von Druckluft für A errichtet worden. B ist für Reparaturen, Wartung und Investitionen verantwortlich und muss jeden Monat in der Lage sein, eine Mindestmenge an Druckluft an A zu liefern. A zahlt monatlich ein fixes Kapazitätsentgelt (unabhängig von der Abnahme-/Produktionsmenge) und ein variables Entgelt basierend auf der Abnahmemenge. Das variable Entgelt beinhaltet die tatsächlichen Energiekosten, die 90% der gesamten variablen Kosten ausmachen. Falls die Anlage die Mindestmenge nicht produziert, ist B dazu verpflichtet, das fixe Kapazitätsentgelt zur Gänze oder in Teilen zurückzuerstatten.

Beurteilung: Ein Vermögenswert ist der Vereinbarung explizit zu entnehmen und damit eindeutig identifizierbar. Zudem hängt die Erfüllung der Vereinbarung von diesem Vermögenswert ab. Auch wenn B das Recht hat, Druckluft aus anderen Quellen zu liefern, ist dieses Recht nicht als substanziiell einzustufen. A hat zwar das Recht, den (gesamten) wirtschaftlichen Nutzen aus der Verwendung der Druckluftanlage zu ziehen, besitzt jedoch nicht das Recht, deren Verwendung zu bestimmen. Damit liegt kein Leasingverhältnis vor. Nach den derzeit geltenden Regelungen in IFRIC 4 hätte der vereinbarte Preisbildungsmechanismus dazu geführt, dass die Vereinbarung als Leasingverhältnis einzustufen wäre.

Die notwendigen Testschritte zur Überprüfung, ob ein Leasingverhältnis vorliegt, sind in der nachfolgenden Grafik noch einmal veranschaulichend wiedergegeben.

Abb. 1 – Prüfschema zum Vorliegen eines Leasingverhältnisses



Separierung von Vertragskomponenten

Verträge, die mehrere Komponenten enthalten, sind für Bilanzierungszwecke zu trennen. Die Trennung betrifft dabei sowohl eine Aufteilung in Leasing- und Nicht-Leasingkomponenten (bspw. einen Pkw-Leasingvertrag und einen Wartungsvertrag zu diesem geleasteten Fahrzeug) als auch Aufteilungen in verschiedene Leasingkomponenten.

Die Nutzungsüberlassung eines Vermögenswerts stellt immer dann eine eigenständige Leasingkomponente dar, wenn die folgenden zwei Bedingungen erfüllt sind:

- Der Leasingnehmer kann bereits aus der alleinigen Nutzung dieses Vermögenswerts Nutzen ziehen, oder ihm ist die Nutzung zusammen mit anderen, jederzeit zugänglichen Ressourcen möglich; und
- der zugrunde liegende Vermögenswert hängt weder von anderen Vermögenswerten ab, die ebenfalls Teil der Vereinbarung sind, noch steht er mit diesen hochgradig in Wechselwirkung.

Wenn also bspw. eine Vereinbarung sowohl die Nutzung eines Fabrikgebäudes als auch von Produktionsanlagen beträfe, wäre die Vereinbarung in zwei eigenständige und einzeln identifizierbare Komponenten aufzuspalten. Grund hierfür ist, dass eine jeweils eigenständige Nutzenziehung möglich ist und die beiden Vermögenswerte nicht dermaßen miteinander verbunden sind, als dass eine eigenständige Nutzung unmöglich wäre. Als Gegenbeispiel ließe sich die Anmietung eines mehrstöckigen Gebäudes anführen, in das Aufzüge eingebaut wurden. Die Nutzung des Gebäudes ist unmittelbar mit

der Nutzung der Aufzüge verbunden (und umgekehrt), sodass die Vermögenswerte für Zwecke der Leasingbilanzierung als eine Komponente anzusehen sind.

Ist nach den Vorgaben des Entwurfs eine Aufteilung des Vertrags in mehrere Komponenten geboten, muss eine Aufteilung der Gegenleistungen auf die einzelnen Vertragskomponenten vorgenommen werden. Der Leasinggeber hat die Aufteilung gemäß den Vorschriften zur Erlöserfassung vorzunehmen. Für den Leasingnehmer hängt die Allokation davon ab, ob die einzelnen Komponenten eigenständig am Markt beziehbar sind oder nicht. Werden die Komponenten separat am Markt angeboten und sind entsprechend Einzelpreise ermittelbar, erfolgt die Aufteilung anhand der relativen Einzelpreise für die Vertragskomponenten. Liegen beobachtbare Einzelpreise nicht für alle oder für keine der Komponenten vor, sind jene Komponenten, für die am Markt keine Einzelbezugspreise abzuleiten sind, zusammenzufassen und als eine Leasingkomponente zu führen.

Laufzeit des Leasingverhältnisses

Die Laufzeit des Leasingverhältnisses besteht zunächst aus dem nicht kündbaren Leasingzeitraum. Sie ist um jenen Zeitraum zu erweitern, der sich aus einer Verlängerungsoption ergibt, wenn ein bedeutender wirtschaftlicher Anreiz für den Leasingnehmer besteht, das Leasingverhältnis zu verlängern. Ob ein solcher Anreiz vorliegt, ist unter Heranziehung von vertrags-, objekt-, unternehmens- und marktbasierenden Faktoren zu beurteilen. Ebenso sind etwaige Kündigungsoptionen zu berücksichtigen, wenn ein bedeutender wirtschaftlicher Anreiz für den Leasingnehmer zur Ausübung besteht; in diesem Fall ist auf den verkürzten Leasingzeitraum abzustellen. Die Beurteilung des wirtschaftlichen Anreizes erfordert letztlich wie schon bisher Ermessen. So ist bspw. zu berücksichtigen, ob der Vertrag auch bei Bestehen eines entsprechenden Rechts überhaupt durch den Leasingnehmer gekündigt werden kann. Dies verneint der Standardsetzer in einem Beispiel für ein Leasingobjekt, das für den Leasingnehmer von zentraler Bedeutung für die Aufrechterhaltung seiner betrieblichen Tätigkeit ist.

Die Laufzeit des Leasingverhältnisses ist nur dann neu zu beurteilen, wenn sich die Umstände zur Optionsausübung maßgeblich ändern. Sieht man von dieser im Einzelfall bedeutsamen Neuregelung ab, ist der Vorschlag zur Bestimmung der Laufzeit des Leasingverhältnisses ansonsten weitgehend vergleichbar der gegenwärtigen Regelung.

Erleichterungsregelung für kurzfristige Leasingverhältnisse

Auf kurzfristige Leasingverhältnisse brauchen die im neuen Entwurf vorgeschlagenen Ansatz- und Bewertungsvorschriften nicht angewendet zu werden; sie dürfen damit faktisch weiterhin so abgebildet werden wie derzeitige Mietleasingverhältnisse. Dieses Bilanzierungswahlrecht, das für Leasingnehmer und Leasinggeber gleichermaßen besteht, kann für jede Vermögensklasse gesondert ausgeübt werden.

Ein Leasingverhältnis gilt als kurzfristig, wenn die maximal mögliche Laufzeit des Leasingvertrags einschließlich sämtlicher Verlängerungsoptionen nicht mehr als 12 Monate beträgt; dabei kommt es auf die Wahrscheinlichkeit ihrer Ausübung nicht an. Wichtig ist nur, dass es sich um durchsetzbare Rechte der Vertragsparteien handelt. Leasingverhältnisse, bei denen dem Leasingnehmer eine Option zum Erwerb des Leasingobjekts eingeräumt wird, gelten dessen ungeachtet in keinem Fall als kurzfristig.

Beispiel 2

Sachverhalt: Ein Leasingnehmer schließt im April 2013 einen Vertrag zur Anmietung von Büroräumen zum 1. Mai 2013 ab. Der Vertrag hat eine unbestimmte Laufzeit und ist mit einer Frist von sechs Monaten zum Ende eines Halbjahrs durch den Leasingnehmer einseitig kündbar.

Beurteilung: Zu Beginn hat der Vertrag eine unkündbare Grundlaufzeit von acht Monaten, da er frühestens zum 31. Dezember 2013 kündbar ist. Es liegt kein kurzfristiges Leasingverhältnis vor, da der Leasingnehmer ein durchsetzbares Recht zur Fortsetzung des Leasingverhältnisses auch nach der anfänglichen unkündbaren Periode hat.

Hinweis: Auch wenn eine Verlängerungsoption bei der Frage der Klassifizierung als kurzfristiges Leasingverhältnis stets zu berücksichtigen ist, muss dies bei der Ermittlung der Höhe des anzusetzenden Nutzungsrechts und der korrespondierenden Verbindlichkeit nicht zwingend der Fall sein. Hier wäre nämlich auf die Wahrscheinlichkeit der Verlängerung abzustellen. Der Leasingnehmer hätte also zu prüfen, ob er einen bedeutenden wirtschaftlichen Anreiz zur Verlängerung hat. Ist dies nicht der Fall, kann es theoretisch dazu kommen, dass Leasingzahlungen über einen Zeitraum von weniger als zwölf Monaten Grundlage der Bewertung sind, obgleich das Leasingverhältnis als solches nicht als kurzfristig eingestuft werden konnte.

Klassifizierung eines Leasingverhältnisses

Wie bereits in der Einleitung ausgeführt, sind künftig grundsätzlich alle Leasingverhältnisse – mit Ausnahme der kurzfristigen – bilanzwirksam abzubilden. Damit haben beide Vertragsparteien ihre jeweiligen Vermögenswerte und Schulden aus dem Leasingverhältnis zu erfassen. Der bisherige „Alles oder nichts“-Ansatz nach IAS 17, also die Unterscheidung in Finanzierungs- und Mietverhältnisse für Zwecke der Vermögenszuordnung, entfällt damit.

Im Gegensatz zum ursprünglichen Entwurf, in welchem das IASB für Leasingnehmer vorgesehen hatte, alle Leasingvorgänge in Bilanz und GuV in derselben Weise abzubilden, schlägt es nun für die Erfolgsrechnung eine differenziertere Betrachtung vor und reagiert damit auf die geäußerte Kritik. Dem neuen Entwurf zufolge ist zwischen zwei Typen von Leasingverhältnissen zu unterscheiden. Die Abgrenzung richtet sich danach, ob der dem Leasingverhältnis zugrunde liegende Vermögenswert eine Mobilität oder Immobilie ist. Leasingverhältnisse über Mobilitäten gelten grds. als Leasingverhältnisse vom Typ A, jene über Immobilien grds. als solche vom Typ B. Dieser Zuordnung liegt als Vermutung die Beantwortung der Frage zugrunde, ob der Leasingnehmer mehr als den unbedeutenden Teil des wirtschaftlichen Nutzens des zugrunde liegenden Vermögenswerts verbraucht oder nicht. Die Vermutung gilt als widerlegbar, sodass es Ausnahmen von der Zuordnungsvorschrift gibt.

Leasingverhältnisse vom Typ A

Das IASB geht im Entwurf davon aus, dass ein Leasingverhältnis vom Typ A vorliegt, wenn anzunehmen ist, dass der Leasingnehmer mehr als einen unbedeutenden Teil des wirtschaftlichen Nutzens des zugrunde liegenden Vermögenswerts verbraucht. Dies wird regelmäßig bei Leasingverhältnissen über Mobilitäten (z.B. Geschäftsausstattung, Flugzeuge und Pkw) und nur in Ausnahmefällen bei Immobilien gegeben sein.

Die Vermutung, dass Leasingverträge über Mobilitäten vom Typ A sind, gilt als widerlegt, wenn eines der zwei nachfolgenden Kriterien erfüllt ist:

- Die Laufzeit des Leasingvertrages beträgt nur einen unbedeutenden Teil der gesamten wirtschaftlichen Nutzungsdauer des zugrunde liegenden Vermögenswerts oder
- der Barwert der Leasingraten ist im Vergleich zum beizulegenden Zeitwert des zugrunde liegenden Vermögenswerts zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses unbedeutend.

In diesen beiden Fällen wird davon ausgegangen, dass ein Leasingverhältnis vom Typ B vorliegt.

Von einem Leasingverhältnis vom Typ A ist des Weiteren immer dann auszugehen, wenn eine Kaufoption über den dem Leasingverhältnis zugrunde liegenden Vermögenswert vereinbart wurde und mit deren Ausübung durch den Leasingnehmer aufgrund eines bedeutenden wirtschaftlichen Anreizes gerechnet wird. Hier kommt es nicht auf die Art des Vermögenswerts an. In einem solchen Fall bestätigt sich nach Ansicht des IASB die Vermutung, dass der Leasingnehmer mehr als den unbedeutenden Teil des wirtschaftlichen Nutzens des zugrunde liegenden Vermögenswerts verbraucht wird.

Leasingverhältnisse vom Typ A werden entsprechend der ursprünglich vorgeschlagenen Bilanzierungsweise abgebildet: Nach Einbuchung werden das Nutzungsrecht und die Leasingverbindlichkeit beim Leasingnehmer bzw. die Leasingforderung und der Restvermögenswert beim Leasinggeber eigenständig fortgeführt. Der Leasingnehmer schreibt das Nutzungsrecht in der Regel linear ab und bewertet die Leasingverbindlichkeit nach der Effektivzinsmethode. Dies führt zu der bekannten degressiven Aufwandserfassung über die Laufzeit des Leasingvertrags (resp. zu einer entsprechenden degressiven Ertragsvereinnahmung aus der effektivzinskonformen Fortschreibung der Leasingforderung aufseiten des Leasinggebers).

Leasingverhältnisse vom Typ B

Das IASB unterstellt, dass ein Leasingverhältnis vom Typ B vorliegt, wenn der Leasingnehmer vermutlich nicht mehr als einen unbedeutenden Teil des wirtschaftlichen Nutzens des zugrunde liegenden Vermögenswerts verbraucht. Dies wird regelmäßig bei Leasingverhältnissen über Immobilien der Fall sein. Die Vermutung gilt als widerlegt und führt zu einer Klassifizierung als Typ A, wenn eines der zwei nachfolgenden Kriterien erfüllt ist:

- Die Laufzeit des Leasingverhältnisses umfasst den überwiegenden Teil der wirtschaftlichen Nutzungsdauer des zugrunde liegenden Vermögenswerts oder
- der Barwert der Leasingraten entspricht im Wesentlichen dem beizulegenden Zeitwert des zugrunde liegenden Vermögenswerts zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses.

Beobachtung: Die vorstehenden Kriterien sind zwar identisch mit dem Laufzeit- und Barwerttest im gegenwärtigen IAS 17, sie sind aber nicht spiegelbildlich zu den Kriterien zur Widerlegung von Typ A-Leasingverhältnissen! Um das Vorliegen eines Typ A-Leasingverhältnisses verneinen zu können, hat das IASB neue (niedrigere) Grenzwerte eingeführt, da auf einen „unbedeutenden“ Anteil abgestellt wird (siehe oben). Für die praktische Anwendung ist es wenig hilfreich, dass keine weiteren Erläuterungen im Standardentwurf enthalten sind, die den Begriff „unbedeutend“ oder „überwiegend“ näher spezifizieren. Zwar bestanden auch bisher schon Spielräume in der Auslegung unbestimmter Rechtsbegriffe. Diese wurden aber zumindest weitgehend einheitlich ausgelegt. Im neuen, nicht überschneidungsfreien Modell dürfte dies nicht der Fall sein, was die Komplexität des Ansatzes erhöht und seiner Aussagekraft nicht zuträglich ist.

Zudem wird nach den neuen Vorschlägen – anders als in IAS 17 – nicht verlangt, Grund und Boden sowie Gebäude einer Immobilienleasingvereinbarung zu Klassifizierungszwecken separat zu beurteilen. Die Nutzungsdauer des Gebäudes wird in dem Fall als die Nutzungsdauer des zugrunde liegenden Vermögenswerts zur Klassifizierung herangezogen. Hier schlägt das IASB eine Pauschalisierung vor, die vielfach zu einer sachgerechten Abbildung des Vertragsverhältnisses führen dürfte.

Für Leasingverhältnisse vom Typ B sieht der IASB nun abweichend von den im ersten Entwurf vorgeschlagenen Bilanzierungsvorschriften eine lineare Erfolgsdarstellung über die Laufzeit des Leasingverhältnisses vor, was aus dem Blickwinkel der Gewinn- und Verlustrechnung der heutigen Mietleasingbilanzierung gleicht.

Klassifizierungsobjekt

Liegt einer Leasingkomponente mehr als nur ein Vermögenswert zugrunde, richtet sich die Klassifizierung stets nach dem primären Vermögenswert der Leasingkomponente. Wenn ein Unternehmen bspw. eine Leasingvereinbarung über eine Turbine und ein Turbinenhaus abschliesse, das für die Nutzung der Turbine unabdingbar wäre, würde das Bündel aus Turbine und Turbinenhaus für Zwecke der Klassifizierung als Turbine und nicht als Gebäude angesehen.

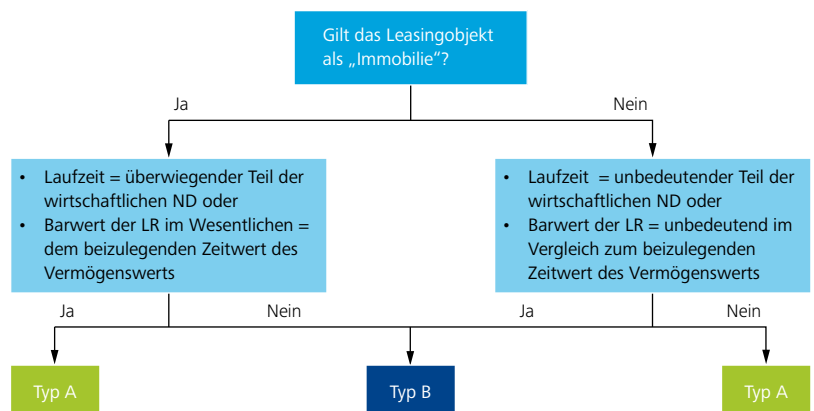
Hinweis: Den Überlegungen zum vorrangigen Vermögenswert in einer Leasingkomponente geht immer zunächst die Prüfung voraus, ob es sich nicht um mehrere Vertragskomponenten handelt, die für Bilanzierungszwecke zu trennen wären. Im vorstehenden Beispiel wäre davon nicht auszugehen, da zum einen Turbine und Turbinenhaus nicht für sich jeweils allein nutzbringend sind und sie zum anderen in Wechselwirkung miteinander stehen. Anders wäre es, wenn bspw. ein Leasingverhältnis über ein Produktionsgebäude mit einer darin installierten Produktionsanlage abgeschlossen wird, die jeweils unabhängig voneinander zusammen mit anderen Ressourcen genutzt werden können.

Zeitpunkt der Klassifizierung und Reklassifizierungen

Die Klassifizierung hat künftig auf den Zeitpunkt des Beginns der Laufzeit des Leasingverhältnisses zu erfolgen. Gemäß IAS 17 muss dies dagegen bereits mit Vertragsabschluss getan werden. Eine spätere Revision der Klassifizierung ist grds. nicht vorzunehmen, es sei denn, die Vertragsinhalte werden substantiell geändert. Insofern ist bei Vertragsänderungen zu prüfen, ob diese bedeutend oder unbedeutend sind. Wenn eine Änderung als bedeutend anzusehen ist, ist der geänderte Vertrag als neuer Vertrag zu bilanzieren, der eine erneute Einschätzung der Klassifizierung erforderlich macht. Im Ergebnis kann dies – muss aber nicht – zu einer Änderung der Klassifizierung führen. Nach gegenwärtigem Recht wird die Frage des Vorliegens eines neuen Vertrags mit der Umklassifizierung verknüpft. Ein neuer Vertrag wird aufgrund von Vertragsänderungen nur angenommen, wenn eine Umklassifizierung angezeigt wäre.

Die Klassifizierungsvorschriften sind nachfolgend noch einmal im Überblick wiedergegeben.

Abb. 2 – Prüfschema Klassifizierung



Beobachtung: Mit der Wiederaufnahme von Klassifizierungsvorschriften in Abhängigkeit des dem Leasingverhältnis zugrunde liegenden Vermögenswerts setzt sich der IASB dem Vorwurf konzeptioneller Inkonsistenz aus, bestand doch die Grundidee der neuen Leasingbilanzierung gerade darin, auf Nutzungsrechte und nicht auf die dahinterliegenden Vermögenswerte abzustellen. Dieser Bruch war nach Ansicht des IASB aber offensichtlich notwendig, um der deutlich geäußerten Kritik an der zunächst generell vorgeschlagenen vorgezogenen Aufwandserfassung zu begegnen.

Bilanzierung beim Leasingnehmer

Ansatz

Wie bereits im ursprünglichen Entwurf vorgeschlagen, hat ein Leasingnehmer sämtliche Leasingvereinbarungen bilanzwirksam abzubilden (sieht man von den kurzfristigen Mietverhältnissen ab). Die bislang bestehende Unterscheidung in Finanzierungs- und Mietleasingverhältnisse mit der sich daraus ergebenden Konsequenz für die (Nicht-)Bilanzierung von Leasingobjekt und -verbindlichkeit entfällt damit.

Die Bilanzierung erfolgt nach dem Nutzungsrechtsansatz: Danach erfasst der Leasingnehmer einen Vermögenswert, der das Recht zur Nutzung des zugrunde liegenden Vermögenswerts widerspiegelt, sowie eine Verbindlichkeit, die sich aus seiner Verpflichtung zur Zahlung der Leasingraten ergibt.

Zugangsbewertung

Die vorgeschlagenen Regelungen zur Zugangsbewertung des Leasingvermögenswerts und der Leasingverbindlichkeit sind im Wesentlichen identisch zur gegenwärtigen Bewertung in IAS 17. Die Leasingverbindlichkeit ist bei Zugang mit dem Barwert der zukünftigen Leasingraten zu bewerten, diskontiert mit dem Zinssatz, den der Leasinggeber dem Leasingnehmer berechnet. Lässt sich dieser Zins nicht ohne Weiteres ermitteln, ist die Diskontierung alternativ mit dem Grenzfremdkapitalzinssatz des Leasingnehmers vorzunehmen.

Die zukünftigen Leasingraten setzen sich zusammen aus:

- den fest vereinbarten Zahlungen,
- etwaigen variablen Zahlungen, sofern sie auf einem Index oder einem Zins basieren (z.B. Verbraucherpreisindex oder Marktzins) oder nur vorgeblich variabel, faktisch aber fix sind (bspw. vom Erreichen einer Schwelle abhängig gemacht werden, bei der ex ante mit hoher Wahrscheinlichkeit davon auszugehen ist, dass diese überschritten wird; s.a. Beispiel 5),
- etwaig erwarteten Zahlungen aufgrund von Restwertgarantien (s.a. Beispiel 4),
- dem erwarteten Ausübungspreis einer Kaufoption, zu deren Ausübung der Leasingnehmer einen bedeutenden wirtschaftlichen Anreiz hat, sowie
- erwarteten Strafzahlungen i.Z.m. einem Kündigungsrecht (s.a. Beispiel 3).

Insoweit sind variable Zahlungen, die auf zukünftigen Umsätzen (bspw. bei der Vermietung von Ladenlokalen in einem Einkaufszentrum) oder Nutzungsintensitäten (bspw. bei von den gefahrenen Kilometern abhängigen Zahlungen im Fall der Pkw-Vermietung) basieren, sowie Zahlungen aufgrund von nur möglichen Verlängerungsoptionen für Zwecke der Zugangsbewertung wie bisher nicht als Leasingraten zu berücksichtigen.

Der Leasingvermögenswert wird bei Zugang mit den Anschaffungskosten bewertet, die sich grds. aus dem Zugangswert der Leasingverbindlichkeit und anfänglichen direkten Kosten, wie etwas Rechts- und Beratungskosten, zusammensetzen.

Beispiel 3: Entschädigungszahlungen

Sachverhalt: Unternehmen C (Leasingnehmer) schließt einen Leasingvertrag über eine Maschine mit einer Laufzeit von fünf Jahren ab. Mit dem Leasinggeber ist vereinbart, dass C den Leasingvertrag nach drei Jahren kündigen kann, wenn er an den Leasinggeber als Entschädigung eine Zahlung von € 10.000 leistet.

Beurteilung: Geht C zu Beginn des Leasingverhältnisses davon aus, dass er keinen bedeutenden wirtschaftlichen Anreiz hat, das Leasingverhältnis über eine Laufzeit von drei Jahren hinaus weiterzuführen, d.h. geht er also von einer Kündigung nach drei Jahren aus, dann hat er der Bilanzierung des Leasingverhältnisses eine Laufzeit von drei Jahren zugrunde zu legen und die Entschädigungszahlung von € 10.000 in den Leasingraten zu berücksichtigen.

Beispiel 4: Restwertgarantie

Sachverhalt: Unternehmen D (Leasingnehmer) schließt einen Leasingvertrag über einen LKW mit einer unkündbaren Laufzeit von sechs Jahren ab. D garantiert dem Leasinggeber, dass dieser bei Verkauf des LKW nach Ablauf der Vertragslaufzeit einen Preis von € 145.000 erzielen wird. Zu Beginn des Leasingvertrags geht D davon aus, dass der LKW nach sechs Jahren noch einen beizulegenden Zeitwert von € 130.000 besitzt.

Beurteilung: D hat die Differenz zwischen garantiertem Restwert und geschätztem beizulegenden Zeitwert von € 15.000 bei der Bilanzierung des Leasingverhältnisses in den Leasingraten zu berücksichtigen.

Beispiel 5: Leasingzahlungen, die im Grunde fix sind

Sachverhalt: Unternehmen E (Leasingnehmer) schließt einen Leasingvertrag über eine Immobilie mit einer unkündbaren Laufzeit von fünf Jahren ab. Die jährlichen Leasingzahlungen sollen 2% der mit der Immobilie generierten Umsätze betragen, mindestens jedoch € 100.000 pro Jahr.

Beurteilung: Zu Beginn der Laufzeit bewertet der Leasingnehmer seine Leasingverbindlichkeit auf Basis der jährlich fixen Zahlungen von € 100.000, da er verpflichtet ist, unabhängig von der Höhe der Umsätze mindestens die € 100.000 zu zahlen. Die jährliche Mindestzahlung ist insoweit als im Grunde fix anzusehen.

Folgebewertung

An den folgenden Bilanzstichtagen ist der Buchwert der Leasingverbindlichkeit mithilfe der Effektivzinsmethode fortzuschreiben und entsprechend der geleisteten Leasingzahlungen zu reduzieren. Die Anschaffungskosten des Nutzungsrechts sind um Abschreibungen zu kürzen und gem. IAS 36 auf Wertminderung zu prüfen.

Für die Aufwandserfassung wird nun die vorstehend beschriebene Klassifizierung relevant; Leasingverhältnisse vom Typ A werden nach dem sog. „Interest and Amortisation“-Ansatz bilanziert, Leasingverhältnisse vom Typ B nach dem sog. „Single Lease Expense“-Ansatz:

- Bei Leasingverhältnissen vom Typ A werden die Aufwendungen aus der planmäßigen Abschreibung des Leasingobjekts und der Anwendung der Effektivzinsmethode auf die Leasingverbindlichkeit gesondert in der GuV erfasst, was stets zu einer insgesamt degressiven Aufwandserfassung führt und vergleichbar mit der derzeitigen Aufwandserfassung im Finanzierungsleasing ist.
- Bei Leasingverhältnissen vom Typ B hingegen ist über die Nutzungsdauer hinweg ein gleichbleibend hoher Gesamtaufwand aus dem Leasingverhältnis zu erfassen. Dieses Vorgehen ist vom Ergebnis her vergleichbar der derzeitigen Aufwandserfassung beim Mietleasing. Der Gesamtaufwand setzt sich aus der Fortschreibung der Leasingverbindlichkeit mithilfe der Effektivzinsmethode und einem Restbetrag zusammen, der als Abschreibungsbetrag fingiert wird. Damit in Summe ein linearer Gesamtaufwand erreicht wird, bedeutet dies, dass der Abschreibungsverlauf progressiv sein muss – streng genommen ein Bruch mit den Abnutzungsvorschriften in IAS 16 und 38! Dieser Bruch wird offensichtlich in Kauf genommen, um das gewünschte Ziel eines linearen Gesamtaufwands zu erreichen und damit den Kritikern des ursprünglichen Entwurfs entgegenzukommen.

Für Mieter von Immobilien wird im Wesentlichen neu sein, dass diese gemieteten Immobilien nach dem Modell des beizulegenden Zeitwerts gem. IAS 40 zu bewerten sind, wenn das Objekt eine als Finanzinvestition gehaltene Immobilie darstellt und der Mieter die Bewertung zum beizulegenden Zeitwert für sämtliche solcher Immobilien gewählt hat. Eine Klassifizierung in Typ A oder Typ B ist dann nicht mehr erforderlich. Sofern es sich um als Finanzinvestitionen gehaltene Immobilien handelt, besteht bislang für den Mieter in Mietleasingverhältnissen ein Wahlrecht, nach IAS 40 zu bilanzieren, was mit einer zwingenden Bewertung zum beizulegenden Zeitwert einhergeht. Daneben fallen derzeit Finanzierungsleasingverhältnisse des Mieters über als Finanzinvestition gehaltene Immobilien in den Anwendungsbereich des IAS 40 und können grundsätzlich wahlweise zu fortgeführten Anschaffungskosten oder zum beizulegenden Zeitwert bewertet werden.

Erneute Beurteilung der Leasingverbindlichkeit

Eine bedeutsame Neuerung im Vergleich zum gegenwärtigen IAS 17 besteht in dem Erfordernis, die Leasingverbindlichkeit für Zwecke der Folgebewertung regelmäßig neu zu beurteilen. Dies ist notwendig, wenn sich Änderungen bei den Leasingraten und dem Diskontierungszins ergeben. Die Erfassung der Änderun-

gen erfolgt entsprechend ihrer Ursache; resultieren die Änderungen aus Änderungen des in der aktuellen Berichtsperiode verwendeten Index oder Zinses, sind sie im Berichtsjahr in der GuV zu erfassen; alle anderweitigen Änderungen sind dagegen als Anpassung der Leasingverbindlichkeit und des Nutzungsrechts zu berücksichtigen und damit zunächst erfolgsneutral.

Ausweis

Erstmals haben Leasingnehmer für ihre Leasingvermögenswerte und Leasingverbindlichkeiten genaue Ausweisvorschriften zu befolgen. Danach sind die Nutzungsrechte entweder in der Bilanz oder im Anhang gesondert von anderen Vermögenswerten und die Leasingverbindlichkeiten gesondert von anderen Verbindlichkeiten darzustellen. Die Leasingverbindlichkeiten müssen zudem jeweils getrennt nach Leasingverhältnissen vom Typ A und Typ B aufgeführt werden.

Für den Fall, dass sich der Leasingnehmer gegen einen gesonderten Ausweis in der Bilanz entscheidet, hat er das Nutzungsrecht in dem gleichen Bilanzposten auszuweisen, in dem er das Leasingobjekt ausweisen würde, wenn es sein eigener Vermögenswert wäre. Zudem ist anzugeben, in welchem Bilanzposten das Nutzungsrecht und die Leasingverbindlichkeit enthalten sind.

Bilanzierung beim Leasinggeber

Ansatz

Wie beim Leasingnehmer erfolgt die bilanzielle Abbildung beim Leasinggeber ebenfalls in Abhängigkeit von der Klassifizierung des Leasingverhältnisses. Allerdings ist die Bilanzierung weder spiegelbildlich noch komplementär zu jener des Leasingnehmers, weil anders als bei diesem auch die Vermögensdarstellung vom Typ des Leasingverhältnisses abhängt.

Bei Leasingverhältnissen vom Typ A bucht der Leasinggeber den verbleibenden Vermögenswert aus und erfasst im Gegenzug eine Leasingforderung sowie einen sog. Restvermögenswert (Residual Asset), der gedanklich jenem wertmäßigen Anteil am Leasingobjekt entspricht, der nicht zur Nutzung überlassen wird. Sollte sich bei erstmaliger Erfassung aufgrund der Differenz zwischen beizulegendem Zeit- und Buchwert des Leasingobjektes ein Unterschiedsbetrag ergeben, ist dieser sofort in Höhe des Verhältnisses aus Barwert der Leasingraten und beizulegendem Zeitwert des Leasinggegenstands erfolgswirksam zu erfassen. Dementsprechend wird ein Gewinn nur insoweit sofort erfasst, als er sich auf das verbleibende

Nutzungsrecht, nicht jedoch auf den Restvermögenswert bezieht.

Leasingverhältnisse vom Typ B werden dagegen in derselben Weise erfasst wie Mietleasingverhältnisse nach IAS 17, weshalb nachfolgend auf eine eingehendere Darstellung verzichtet wird. Der Leasinggeber behält somit den Leasinggegenstand in seiner Bilanz und erfasst lediglich den eingehenden Mietertrag erfolgswirksam. Daraus folgt, dass ein Teil des Leasingobjektes somit faktisch sowohl beim Leasingnehmer als auch beim Leasinggeber bilanziert wird: Der Leasinggeber belässt das Leasingobjekt zur Gänze in seiner Bilanz, der Leasingnehmer hat aber dessen ungeachtet ein Nutzungsrecht in Höhe des Barwerts der zukünftig zu leistenden Raten anzusetzen!

Zugangsbewertung – Leasingverhältnisse vom Typ A

Der Leasinggeber bewertet die Leasingforderung mit dem Barwert der Leasingraten unter Anwendung des dem Leasingnehmer in Rechnung gestellten Zinssatzes zzgl. etwaiger anfänglicher direkter Kosten. Der Umfang der Leasingraten für die Bewertung der Leasingforderung ist im Wesentlichen identisch mit dem Umfang der Leasingraten, die beim Leasingnehmer zur Bewertung der Leasingverbindlichkeit heranzuziehen sind. Restwertgarantien des Leasingnehmers oder Dritter sind jedoch lediglich insofern zu berücksichtigen, als diese faktisch fixe Leasingzahlungen darstellen. Andere Restwertgarantien, z.B. solche, die eine Gewinnchance beim Leasinggeber belassen, sind erst dann zu erfassen, wenn sie tatsächlich geleistet werden.

Der Restvermögenswert bestimmt sich in Höhe des Barwerts des vom Leasinggeber erwarteten Restwerts des verbleibenden Vermögenswerts nach dem Ende der Nutzungsüberlassung. Dieser Betrag ist um erwartete variable Leasingzahlungen, die nicht im Barwert der Leasingraten reflektiert wurden, zu erhöhen und um etwaige unrealisierte Gewinne zu vermindern. Als unrealisierter Gewinn ist der Anteil an der Differenz zwischen beizulegendem Zeit- und Buchwert des Leasingobjektes zu verstehen, der nicht auf die Nutzungsüberlassung entfällt und insofern bei Ausbuchung des Leasingobjektes noch nicht in der GuV erfasst wurde.

Beispiel 6: Bestimmung des unrealisierten Gewinns

Für die Berechnung des unrealisierten Gewinns i.Z.m. der Zugangsbewertung des Restvermögenswerts wird Folgendes angenommen:

Beizulegender Zeitwert des Leasingobjekts = 120 GE

Buchwert des Leasingobjekts = 100 GE

Barwert der Leasingraten = 80 GE

Die Differenz zwischen dem beizulegenden Zeitwert und dem Buchwert beträgt 20 GE und entspricht dem insgesamt aus dem Objekt zu erfassenden Gewinn. Dieser ist in einen realisierten Gewinnanteil, der auf die Nutzungsüberlassung entfällt, und einen nicht realisierten Gewinnanteil aufzuteilen. Der realisierte Gewinn ergibt sich durch Multiplikation des Differenzbetrags mit dem Verhältnis aus Barwert der Leasingraten und beizulegendem Zeitwert des Leasingobjekts. Im vorliegenden Fall liegt der im Leasingverhältnis realisierte Gewinn bei $(20 \text{ GE} \times 80 \text{ GE} : 120 \text{ GE}) = 13,33 \text{ GE}$. Damit ergibt sich der unrealisierte Gewinn in Höhe von 6,67 GE.

Folgebewertung – Leasingverhältnisse vom Typ A

Der Buchwert der Leasingforderung ist unter Anwendung der Effektivzinsmethode aufzuzinsen, um erhaltene Leasingraten zu kürzen und gem. IAS 39 auf Wertminderung zu prüfen. Zudem ist – vergleichbar der Leasingverbindlichkeit beim Leasingnehmer – eine erneute Beurteilung der Leasingforderung zu jedem Berichtsstichtag vorzunehmen, wenn sich Änderungen bei den Leasingraten oder dem Zinssatz ergeben.

Der Restvermögenswert ist ebenso an nachfolgenden Bilanzstichtagen aufzuzinsen und gem. IAS 36 auf Wertminderung zu prüfen. Weiterhin ist er ggf. neu zu beurteilen, wenn der Leasinggeber einen anderen Betrag als ursprünglich angenommen für nach der Nutzungsüberlassung als realisierbar annimmt. Die Aufzinsung des Restvermögenswerts gehört sicherlich zu den umstrittenen Regelungen in den unterbreiteten Vorschlägen. Vom Charakter her handelt es sich bei dem Restvermögenswert schließlich nicht um ein Finanzinstrument, sondern um dingliches Vermögen. Für dieses sind gemäß IAS 16 Aufzinsungen jedoch bislang nicht vorgesehen, sodass mit dieser Regelung Neuland beschritten wird.

Anders als beim Leasingnehmer sind etwaige Anpassungen der Buchwerte von Leasingforderung und Restvermögenswert aus einer erneuten Beurteilung stets unmittelbar erfolgswirksam zu erfassen.

Ausweis – Leasingverhältnisse vom Typ A

Ebenso wie für Leasingnehmer gelten auch für Leasinggeber explizite Ausweisvorschriften für ihre Leasingforderungen und Restvermögenswerte. Der Leasinggeber hat die Vermögenswerte aus Leasingverhältnissen, d.h. die Summe aus Leasingforderungen und Restvermögenswerten, gesondert von seinem übrigen Vermögen auszuweisen. Dabei steht ihm wie dem Leasingnehmer die Möglichkeit offen, den Ausweis entweder in der Bilanz vorzunehmen oder die entsprechenden Beträge im Anhang anzugeben.

Angaben

Leasingnehmer und Leasinggeber haben neben den Angaben i.Z.m. der wahlweisen Darstellung der Vermögenswerte und Schulden aus Leasingverhältnissen umfangreiche Angaben zu machen, die sich im Detail von den gegenwärtigen Anforderungen unterscheiden.

Das Ziel der Angaben besteht darin, dem Abschlussleser Informationen über den Betrag, den Zeitpunkt und die Unsicherheit der Zahlungsströme aus Leasingverhältnissen zur Verfügung zu stellen und ihm so einen umfassenden Einblick in diese Geschäfte zu vermitteln. Hierzu gehören qualitative wie quantitative Informationen über das Leasingverhältnis, wesentliche Annahmen sowie die im Abschluss enthaltenen Beträge aus Leasingverhältnissen.

Beispielhaft seien folgende Angaben genannt:

- Die Art der abgeschlossenen Leasingverhältnisse einschließlich Unterleasingverhältnisse. Dies umfasst eine allgemeine Beschreibung sowie die Darstellung von Vertragsbedingungen zu variablen Leasingzahlungen, Verlängerungs- oder Kündigungsoptionen sowie Restwertgarantien.
- Die wesentlichen Annahmen und Einschätzungen bei der Bestimmung, dass ein Leasingverhältnis vorliegt, hinsichtlich der Aufteilung der Gegenleistung auf Leasing- und andere Vertragskomponenten sowie zur Bestimmung des Zinssatzes.

- Überleitungsrechnungen der Buchwerte von Nutzungsrecht und Leasingverbindlichkeit vom Beginn zum Ende der Berichtsperiode gesondert für Typ A- und Typ-B-Leasingverhältnisse (Leasingnehmer) resp. der Leasingforderungen und Restvermögenswerte (Leasinggeber)
- In der Periode erfasste Aufwendungen bzw. Erträge aus Leasingverhältnissen
- Eine Fälligkeitsanalyse der undiskontierten ausstehenden Beträge, die Bestandteil der Leasingverbindlichkeit/Leasingforderung sind, sowie eine Überleitungsrechnung der undiskontierten ausstehenden Beträge auf den Buchwert der Leasingverbindlichkeit/Leasingforderung

Gegenüber dem ursprünglichen Entwurf sind zu den folgenden Punkten keine Angaben mehr erforderlich:

- Zu den verwendeten Zinssätzen zur Berechnung des Barwerts der Leasingverbindlichkeiten bzw. der Leasingforderungen
- Zum beizulegenden Zeitwert der Leasingverbindlichkeit, der Leasingforderung oder des Restvermögenswerts
- Zum Bestehen und den wesentlichen Bedingungen von Kaufoptionen beim Leasingnehmer
- Zu den anfänglichen direkten Kosten

In Bezug auf die Zwischenberichterstattung gem. IAS 34 ergeben sich keine Änderungen, sodass sich aus den oben genannten erweiterten Angaben keine zusätzlichen Angabepflichten im Vergleich zu den heutigen Erfordernissen im Zwischenabschluss ergeben.

Sale-and-Lease-back-Transaktionen

Die Bilanzierung von Sale-and-Lease-back-Transaktionen richtet sich zukünftig danach, ob die der Nutzungsüberlassung vorgelagerte Verkaufstransaktion einen Verkauf im Sinne der IFRS darstellt oder nicht. Diese Prüfung stellt eine Neuerung im Vergleich zu IAS 17 dar, da derzeit keine expliziten Vorgaben bestehen, wonach der Leasingnehmer zunächst festzustellen hat, ob überhaupt ein Verkauf stattgefunden hat.

Bei der Überprüfung, ob ein Verkauf stattgefunden hat, sind die Kriterien des neuen Standards zur Erlöserfassung auf die gesamte Transaktion anzuwenden. Hat kein Verkauf stattgefunden, ist die gesamte Transaktion als Darlehensvereinbarung zu behandeln.

Erfüllt die Übertragung jedoch die Anforderungen an einen Verkauf, dann bilanzieren Verkäufer und Erwerber den Veräußerungs- resp. Erwerbsvorgang nach den allgemeinen Regelungen. Die Bilanzierung der sich anschließenden Nutzungsüberlassung erfolgt dann nach den für Leasingnehmer bzw. Leasinggeber im vorliegenden Standardentwurf enthaltenen Regelungen. Verkauft ein Unternehmen zum Beispiel ein Gebäude mit fünf Stockwerken und mietet davon eine Etage zurück, dann hat der Verkäufer/Leasingnehmer zunächst das Gebäude vollständig auszubuchen und die Rückmietung anschließend nach den Regelungen des neuen Standardentwurfs zu bilanzieren.

Erstanwendung und Übergangsbestimmungen

Der Erstanwendungszeitpunkt ist derzeit noch offen. Hierüber wird das IASB erst nach Abschluss seiner erneuten Beratungen entscheiden.

Die Neuregelungen zur Leasingbilanzierung sind grds. rückwirkend gem. IAS 8 anzuwenden, es sei denn, das Unternehmen entscheidet sich zur Anwendung der im Standardentwurf enthaltenen Erleichterungsregelungen. Diese führen letztlich zu einer eingeschränkt retrospektiven Anwendung. Die Erleichterungsregelungen gelten für Leasingverhältnisse, die zu Beginn der frühestdargestellten Vergleichsperiode bereits bestanden haben und in den Anwendungsbereich des Standardentwurfs fallen.

Erleichterungsregelungen für Leasingnehmer

Bei Leasingverhältnissen, die derzeit nach IAS 17 als Finanzierungsleasing behandelt werden, sind die Buchwerte des Leasingvermögenswerts und der Leasingverbindlichkeit ab dem Zeitpunkt zu übernehmen, wie sie zu Beginn der frühestdargestellten Vergleichsperiode nach IAS 17 bestanden haben. Es besteht insoweit keine Notwendigkeit zur Anpassung der Buchwerte zum Zeitpunkt des Übergangs auf die neuen Regelungen. Die Folgebewertung richtet sich grds. nach den allgemeinen Regelungen im Standardentwurf. Leasingvermögenswert und Leasingverbindlichkeit sind zudem für Zwecke des Ausweises und der Angaben wie Typ-A-Leasingverhältnisse zu klassifizieren.

Bei Mietleasingverhältnissen ist ab dem Beginn der frühestdargestellten Vergleichsperiode eine Leasingverbindlichkeit zu erfassen, die mit dem Barwert der verbleibenden Leasingraten zu bewerten ist. Für die Bewertung des Nutzungsrechts gelten je nachdem, ob das Leasingverhältnis als Typ A oder Typ B eingestuft wird, gesonderte Bewertungsvorschriften.

Erleichterungsregelungen für Leasinggeber

Bei Leasingverhältnissen, die derzeit nach IAS 17 als Finanzierungsleasing behandelt werden, ist der Buchwert der Leasingforderung ab dem Zeitpunkt zu übernehmen, wie er zu Beginn der frühestdargestellten Vergleichsperiode nach IAS 17 bestanden hat. Es besteht insoweit keine Notwendigkeit zur Anpassung des Buchwerts im Zeitpunkt des Übergangs auf die neuen Regelungen. Die Folgebewertung richtet sich grds. nach den allgemeinen Regelungen im Standardentwurf. Die Leasingforderung ist zudem für Zwecke des Ausweises und der Angaben wie ein Typ-A-Leasingverhältnis zu klassifizieren.

Bei Mietleasingverhältnissen ist ab dem Beginn der frühestdargestellten Vergleichsperiode bei Typ-A-Leasingverhältnissen wie folgt vorzugehen:

- Der zugrunde liegende Vermögenswert ist auszubuchen,
- es ist eine Leasingforderung in Höhe des Barwerts der verbleibenden Leasingraten zu erfassen und
- gem. den allgemeinen Regelungen zur Zugangsbewertung ist ein Restvermögenswert anzusetzen.

Bei Typ-B-Leasingverhältnissen sind zu Beginn der frühestdargestellten Vergleichsperiode die Buchwerte so zu übernehmen, wie sie sich zu dem Zeitpunkt gem. IAS 17 ergeben haben.

Im Falle einer Verbriefung von Leasingforderungen aus Mietleasingverhältnissen hat der Leasinggeber beim Übergang auf die neuen Leasingregelungen weiterhin nach den derzeit gültigen Regelungen für besicherte Ausleihungen zu bilanzieren. Dies gilt bei voller wie auch bei eingeschränkt retrospektiver Anwendung des Standardentwurfs.

Sale-and-Lease-back-Transaktionen

Bei Sale-und-Leaseback-Transaktionen gelten die allgemeinen Übergangsregelungen des Standardentwurfs. Zudem können Erleichterungsregelungen für Sale-and-Lease-back-Transaktionen genutzt werden, die zu Beginn der frühestdargestellten Vergleichsperiode bereits bestanden haben.

Fazit

Die Vorschläge zur neuen Leasingbilanzierung werden die Bilanzierung sämtlicher Leasingverhältnisse beim Leasingnehmer, die länger als zwölf Monate bestehen, grundlegend ändern.

Die Umstellung der Bilanzierung ihrer Leasingverhältnisse auf die Neuregelungen lässt sowohl beim Leasingnehmer als auch beim Leasinggeber umfangreiche prozessuale Änderungen, insbesondere Anpassungen der IT-Systeme sowie der buchhalterischen Verwaltung der Leasingverhältnisse erwarten. Neben der geänderten Erfassung von Leasingverhältnissen dürfte auf die Unternehmen zudem ein erhöhter Aufwand aufgrund der laufenden bilanziellen Erfassung von Wertänderungen während der Vertragslaufzeit zukommen.

Aufgrund des einheitlich anzuwendenden Nutzungsrechtsansatzes beim Leasingnehmer und folglich der zwingenden Erfassung von Vermögenswerten und Schulden aus Leasingverhältnissen einschließlich (latenter) steuerlicher Konsequenzen wird sich die Bilanzstruktur ändern. Daher sind entsprechende Auswirkungen auf entscheidungsrelevante Kennzahlen, z.B. Verringerung der Eigenkapitalquote aufgrund zunehmender Verbindlichkeiten, und ggf. weitere Rückwirkungen, z.B. auf Vergütungssysteme und Covenants, zu bedenken, deren rechtzeitige Kommunikation bzw. Anpassung zu empfehlen ist.

Mit der Wiedereinführung von Klassifizierungsvorschriften und entsprechenden bilanziellen Konsequenzen bleibt die Aufwandserfassung bei Leasingverhältnissen lediglich bei angemieteten Immobilien unverändert zum gegenwärtigen Vorgehen; bei vielen Verträgen über das Leasing von Mobilien ist dagegen mit einer abweichenden Erfolgsdarstellung zu rechnen. Dies ist dann der Fall, wenn die Leasingobjekte bislang als Mietleasingverhältnis klassifiziert wurden, nunmehr aber als Leasingverhältnis vom Typ A eingestuft werden.

Insgesamt ist die Anwendung der Neuregelung mit weitreichenden Ermessensentscheidungen verbunden, etwa der Beurteilung über das Vorliegen eines Leasingverhältnisses, der Bestimmung der Vertragsdauer sowie der Bewertung der Leasingforderungen und -verbindlichkeiten. Hier wird die praktische Übung zeigen, wie gut der Spagat zwischen Relevanz und Verlässlichkeit gelungen ist und wie die Adressaten den Informationsgehalt der Neuregelungen insbesondere im Hinblick auf Kosten-Nutzen-Aspekte würdigen.

Ihre Ansprechpartner

Prof. Dr. Andreas Barckow

Tel: +49 (0)69 75695 6520

abarckow@deloitte.de

Dr. Sylvia Heller

Tel: +49 (0)211 8772 4133

sheller@deloitte.de

Dr. Hendrik Nardmann

Tel: +49 (0)511 3023 332

hnardmann@deloitte.de

Dr. Heike Winter

Tel: +49 (0)69 75695 6470

hwinter@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 als verantwortliche Stelle i.S.d. BDSG und, soweit gesetzlich zulässig, die mit ihr verbundenen Unternehmen 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.

Diese Veröffentlichung enthält ausschließlich allgemeine Informationen und weder die Deloitte & Touche GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft noch Deloitte Touche Tohmatsu Limited („DTTL“), noch eines der Mitgliedsunternehmen von DTTL oder ihre verbundenen Unternehmen (insgesamt das „Deloitte Netzwerk“) erbringen mittels dieser Veröffentlichung professionelle Beratungs- oder Dienstleistungen.

Bevor Sie eine Entscheidung treffen oder Handlung vornehmen, die Auswirkungen auf Ihre Finanzen oder Ihre geschäftlichen Aktivitäten haben könnte, sollten Sie einen qualifizierten Berater aufsuchen. Keines der Mitgliedsunternehmen des Deloitte Netzwerks ist verantwortlich für Verluste jedweder Art, die irgendjemand im Vertrauen auf diese Veröffentlichung erlitten hat.

Deloitte erbringt Dienstleistungen aus den Bereichen Wirtschaftsprüfung, Steuerberatung, Consulting und Corporate Finance für Unternehmen und Institutionen aus allen Wirtschaftszweigen. Mit einem weltweiten Netzwerk von Mitgliedsgesellschaften in mehr als 150 Ländern verbindet Deloitte herausragende Kompetenz mit erstklassigen Leistungen und steht Kunden so bei der Bewältigung ihrer komplexen unternehmerischen Herausforderungen zur Seite. „To be the Standard of Excellence“ – für rund 200.000 Mitarbeiter von Deloitte ist dies gemeinsame Vision und individueller Anspruch zugleich.

Deloitte bezieht sich auf Deloitte Touche Tohmatsu Limited, eine „private company limited by guarantee“ (Gesellschaft mit beschränkter Haftung nach britischem Recht), und/oder ihr Netzwerk von Mitgliedsunternehmen. Jedes dieser Mitgliedsunternehmen ist rechtlich selbstständig und unabhängig. Eine detaillierte Beschreibung der rechtlichen Struktur von Deloitte Touche Tohmatsu Limited und ihrer Mitgliedsunternehmen finden Sie auf www.deloitte.com/de/UeberUns.