

Grundlegende Reform der internationalen Leasing-Bilanzierung

Der International Accounting Standards Board (IASB) hat IFRS 16 "Leasingverhältnisse" veröffentlicht und damit das lange währende Projekt im Zusammenhang mit der Leasing-Bilanzierung abgeschlossen.



Alle Rechte vorbehalten.

Die Informationen in dieser Publikation sind allgemeiner Art und sind nicht auf die individuelle Situation einer natürlichen oder juristischen Person abgestimmt. Obwohl wir uns bemühen, zuverlässige und aktuelle Informationen zu liefern, können wir keine Haftung dafür übernehmen, dass diese Informationen so zutreffend sind, wie sie dies zum Zeitpunkt ihres Eingangs waren oder dass sie dies auch in Zukunft sein werden. Die Informationen haben lediglich den Zweck, Sie für die jeweilige Problematik zu sensibilisieren, um gegebenenfalls rechtzeitig den Rat eines Wirtschaftsprüfers, Steuerberaters oder Rechtsanwaltes Ihres Vertrauens in Anspruch nehmen zu können. Die zur Verfügung gestellten Informationen können eine individuelle Beratung nicht ersetzen. Es ist daher in jedem Falle notwendig, durch eine fachkundige Person, die unter Berücksichtigung der konkreten Umstände des Einzelfalles eine gründliche Analyse der betreffenden Situation vorgenommen hat, beraten zu werden.

Einführung

Der International Accounting Standards Board (IASB) hat IFRS 16 „Leasingverhältnisse“ und damit das lange währende Projekt im Zusammenhang mit der Leasing-Bilanzierung abgeschlossen.

IFRS 16 verpflichtet Leasingnehmer, Leasingverhältnisse in der Bilanz in Form von Leasingverbindlichkeiten sowie eines Nutzungsrechts am Leasingobjekt auszuweisen. Für viele Unternehmen werden jedoch Ausnahmen, für kurz laufende oder Leasingvereinbarungen mit geringem Wert, die Auswirkungen stark reduzieren.

IFRS 16:

- ändert die Definition eines Leasingverhältnisses
- legt Anforderungen fest, wie Aktiva und Passiva ausgewiesen werden müssen, inklusive aller Aufwendungen wie nicht zum Leasingverhältnis gehörende Posten, variable Leasingraten und Optionszeiträume
- ändert die Bilanzierung für Sale-and-Leaseback-Transaktionen
- behält die Vorgehensweise in der Bilanzierung für Leasinggeber nach IAS 17 großteils bei
- führt neue Offenlegungsvorschriften ein

IFRS 16 stellt die erste grundlegende Überarbeitung der Leasing-Bilanzierung in über 30 Jahren dar. Das IASB war seit langem der Auffassung, dass die Aufteilung des IAS 17 in Operating- und Finanzierungsleasing mangelhaft ist und zu zahlreichen Vertragsstrukturen und außerbilanziellen Finanzierungen geführt hat. Die Lösung des IASB ist während des gesamten Projekts die gleiche geblieben: die Abschaffung der Unterscheidung zwischen Operating und Finanzierungsleasing und der Ausweis aller Leasingverhältnisse in der Bilanz des Leasingnehmers.

Während man weithin der Meinung ist, dass Reformen in der Leasing-Bilanzierung längst überfällig sind, ist der Ausweis aller Leasingverhältnisse in der Bilanz umstritten. Das IASB versucht diesen Kontroversen durch verschiedene Kompromisse entgegenzuwirken – im Speziellen durch die Ausnahme von kurz laufenden oder Leasingvereinbarungen mit geringem Wert. Dadurch werden Unternehmen, die lediglich Vermögenswerte wie Drucker oder Laptops mieten, nur eine geringe Auswirkung spüren. Für Unternehmen jedoch, die Grundstücke oder andere hochwertige Vermögenswerte anmieten, wird dies eine große Veränderung darstellen. Wie auch immer Sie den neuen Standards gegenüberstehen mögen, ist es auf jeden Fall empfehlenswert für Unternehmen, frühzeitig eine Wirkungsanalyse durchzuführen.

Dr. Jens W. Brune – Accounting Advisory IFRS

Hintergrund

IFRS 16 stellt die erste grundlegende Überarbeitung der Leasing-Bilanzierung in über 30 Jahren dar. Der neue Standard ersetzt sowohl IAS 17 „Leasingverhältnisse“ als auch drei Interpretationen (IFRIC 4 „Beurteilung, ob eine Vereinbarung ein Leasingverhältnis enthält“, SIC 15 „Mietleasingverhältnisse - Anreizvereinbarungen“ und SIC 27 ‘Beurteilung des wirtschaftlichen Gehalts von Transaktionen in der rechtlichen Form von Leasingverhältnissen’).

IFRS 16 wird die meisten Unternehmen betreffen, die nach IFRS bilanzieren und Leasinggeschäfte tätigen, und wird erhebliche Auswirkungen auf die Jahresabschlüsse von Leasingnehmern haben, die Grundstücke und hochwertige Vermögenswerte anmieten.



Diese Tabelle fasst die grundlegenden Änderungen auf einen Blick zusammen

Frage	Auswirkungen
Wer ist betroffen?	<ul style="list-style-type: none"> • Organisationen, die Vermögenswerte als Leasingnehmer oder Leasinggeber mieten oder vermieten
Wie sind die Auswirkungen für Leasingnehmer?	<ul style="list-style-type: none"> • alle Leasingvereinbarungen mit Ausnahme von kurz laufenden oder Leasingvereinbarungen mit geringem Wert werden in der Bilanz des Leasingnehmers ausgewiesen • Aufwendungen für Leasingverhältnisse werden typischerweise "nach vorne gezogen" • Leasingverbindlichkeiten beinhalten nicht: <ul style="list-style-type: none"> – Optionsfristen, sofern die Ausübung der Optionen nicht hinreichend sicher ist – bedingte Zahlungen, die mit Umsätzen/Verbrauch und zukünftigen Änderungen eines Indexes/eines Kurse in Verbindung stehen
Gibt es weitere Änderungen?	<ul style="list-style-type: none"> • nur geringfügige Änderungen zum derzeitigen Standard – IAS 17 • eine neue Definition von Leasingverhältnissen wird dazu führen, dass Vereinbarungen, die ursprünglich als Leasingvereinbarung klassifiziert wurden, nicht mehr als solche gelten und umgekehrt • neue Anleitungen betreffend Sale- and Leaseback-Transaktionen
Ab wann werden die Änderungen wirksam?	<ul style="list-style-type: none"> • Geschäftsjahre ab 1. Januar 2019

Geschichte

IFRS 16 ist das Endprodukt eines Projektes zur Bilanzierung von Leasingverhältnissen, das vor zehn Jahren in das Arbeitsprogramm des IASB aufgenommen wurde. Das ursprüngliche Diskussionspapier, auf welches zwei Standardentwürfe folgten, wurde 2009 veröffentlicht.

Während der Projektlaufzeit hat der IASB an seiner Ansicht festgehalten, dass alle Leasingverhältnisse in der Bilanz ausgewiesen werden sollten – eine Ansicht, die unvermeidlich zu Meinungsverschiedenheiten geführt hat. Im Verlauf des Projekts jedoch hat der IASB nach Möglichkeiten gesucht, die Anforderungen zu vereinfachen und die Kontroversen zu minimieren. Das Diagramm fasst die einzelnen Phasen der Entwicklung von IFRS 16 zusammen:

Praxisnaher Einblick – Annäherung an die US-Standards

Der neue Standard zu Leasingvereinbarungen hat als gemeinsames Projekt zwischen dem IASB und seinem Gegenstück in den USA, dem FASB begonnen. Im Verlauf des Projekts haben die beiden Standardsetter jedoch in verschiedenen Bereichen unterschiedliche Entscheidungen getroffen, was zur Folge hat, dass IFRS 16 und der neue US-Standard nicht völlig „harmonisiert“ sind. Zwei der wesentlichen Unterschiede liegen darin, dass der US-Standard:

- Leasingvereinbarungen für Leasingnehmer in zwei Arten (Operating und Finanzierung) trennt – ähnlich dem Vorschlag im Standardentwurf des IASB vom Mai 2013. Beide Arten von Leasingvereinbarungen werden in der Bilanz ausgewiesen, wobei jedoch das Aufwandsprofil für Operating-Leasingvereinbarungen generell „linear“ verläuft
- keine Ausnahme für Leasingvereinbarungen mit geringem Wert vorsieht.

Entwicklung von IFRS 16

Erster Standardentwurf (August 2010)

- erweitert das Nutzungsrechtmodell
- schlägt ein neues Leasinggebermodell vor

IFRS 16 (Januar 2016)

- kehrt zum Einzel-Leasingnehmermodell mit verschiedenen Vereinfachungen zurück
- behält den Ansatz nach IAS 17 für Leasinggeber weitgehend bei



Anwendungsbereich

IFRS 16 kommt für alle Leasingvereinbarungen sowohl für Leasingnehmer als auch Leasinggeber zur Anwendung. Einige Ausnahmen, die sich an IAS 17 anlehnen sind in der untenstehenden Tabelle zusammengefasst:

Ausnahme	Anzuwendender Standard
Verträge über die Erforschung von Mineralien, Öl, Gas und ähnlichen nicht-regenerativen Ressourcen	Nicht spezifiziert. Abhängig von den Umständen können IFRS 6 „Exploration und Evaluierung von mineralischen Ressourcen“ oder IAS 38 „Immaterielle Vermögensgegenstände“ zur Anwendung kommen
Leasingvereinbarungen über biologische Vermögenswerte im Anwendungsbereich von IAS 41 beim Leasingnehmer	IAS 41 „Landwirtschaft“
Dienstleistungsvereinbarungen im Anwendungsbereich von IFRIC 12	IFRIC 12 „Dienstleistungsvereinbarungen“
Lizenzvereinbarungen über geistiges Eigentum aus einem Leasingverhältnis im Anwendungsbereich von IFRS 15	IFRS 15 „Erlöse aus Verträgen mit Kunden“
Lizenzverträgen über Posten wie beispielsweise Filme, Videoaufnahmen, Theaterstücke, Manuskripte, Patente und Urheberrechte, die in den Anwendungsbereich von IAS 38 fallen*	IAS 38 „Immaterielle Vermögensgegenstände“

* für Leasingvereinbarungen für andere Arten von Sachanlagen ist der Leasingnehmer berechtigt, jedoch nicht verpflichtet, IFRS 16 anzuwenden.

Zusätzlich bietet IFRS 16 optionale Vereinfachungen für die Bilanzierung von kurz laufenden oder Leasingvereinbarungen mit geringem Wert. Diese werden im untenstehenden Abschnitt „Bilanzierungsgrundsätze – Leasingnehmer“ näher erläutert.

Praxisnaher Einblick – Auswirkungen auf als Finanzinvestition gehaltene Immobilien

Unter IAS 17 und IAS 40 „Als Finanzinvestition gehaltene Immobilien“, kommt für Leasingnehmer einer Immobilie, die als „als Finanzinvestition gehaltene Immobilie“ klassifiziert wird, folgendes zur Anwendung:

- IAS 40 auf die Beteiligung an Immobilien, wenn es sich um eine Finanzierungsleasingvereinbarung handelt (der Leasingnehmer kann für das Kosten- oder das Zeitwertmodell optieren)
- IAS 17, wenn es sich um eine Operating-Leasingvereinbarung handelt. Ein Investor-Lizenznehmer kann alternativ entscheiden, die Leasingvereinbarung als Finanzierungsleasingvereinbarung zu behandeln oder das Zeitwertmodell von IAS 40 auf die Beteiligung an der Immobilie anzuwenden.

IFRS 16 ändert IAS 40 auf grundlegende Art und Weise, einschließlich der Ausweitung des Anwendungsbereiches auf alle als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien, die in Leasingvereinbarungen gehalten werden (einschließlich jener Leasingvereinbarungen, die als operatives Leasingverhältnis unter IAS 17 gehalten werden). IFRS 16 kommt auch für diese Leasingvereinbarungen zur Anwendung. Dadurch erfasst ein Investor-Leasingnehmer eine Leasingverbindlichkeit und ein Nutzungsrecht am Leasingobjekt. Das Nutzungsrecht wird wie folgt erfasst:

- zum beizulegenden Zeitwert nach IAS 40, wenn der Investor (Leasingnehmer) für das Zeitwertmodell für als Finanzinvestition gehaltene Immobilien optiert; oder
- andernfalls zu Anschaffungskosten abzüglich Abschreibungen sowie allfälliger Wertminderungen nach IFRS 16.

IFRS 16 kommt für alle Leasingvereinbarungen (mit geringen Ausnahmen) sowohl für den Leasinggeber als auch für den Leasingnehmer zur Anwendung.

Definition einer Leasingvereinbarung

Da aufgrund der neuen Leasing-Bilanzierung bedeutend mehr Leasingvereinbarungen in die Bilanz aufgenommen werden müssen, ist die Einschätzung, ob es sich um eine Leasingvereinbarung handelt (oder ein Vertrag eine solche beinhaltet) nunmehr noch viel wichtiger. IFRS 16 ändert die Definition einer Leasingvereinbarung und liefert neue Richtlinien zur Anwendung der Definition.



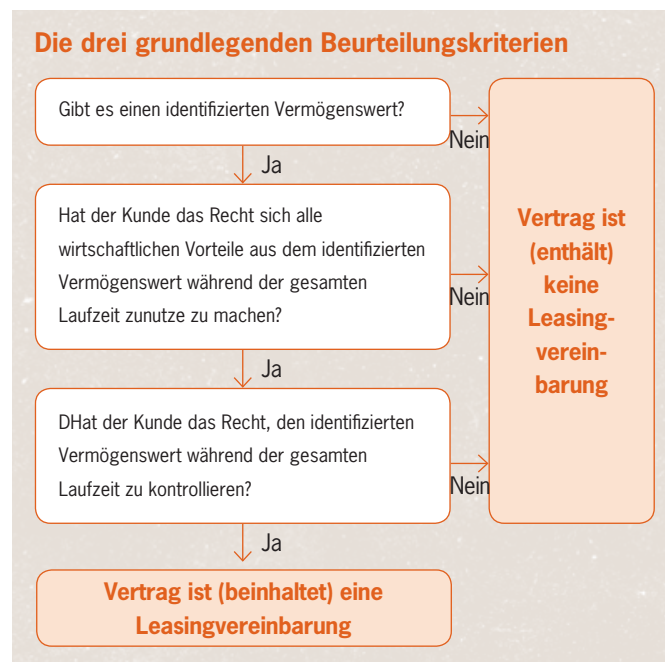
In der Praxis werden sich die Änderungen hauptsächlich auf Verträge auswirken, die nicht die rechtliche Form einer Leasingvereinbarung haben, aber die Verwendung eines bestimmten Vermögenswertes umfassen und daher eine Leasingvereinbarung beinhalten – wie z.B. Outsourcing, Auftragsherstellung, Transport oder Energielieferverträge. Derzeit basiert diese Einordnung solcher eingebetteten Leasingverhältnisse auf IFRIC 4. IFRS 16 ersetzt IFRIC 4 mit neuen Richtlinien, die sich in einigen wichtigen Belangen unterscheiden.

Praxisnaher Einblick – Wesentliche Änderungen zu IFRIC 4

Eine der wesentlichsten Änderungen zu IFRIC 4 ist die Bedeutung der Preisgestaltung, wenn evaluiert wird, ob ein Vertrag zur Bereitstellung von Waren oder Dienstleistungen eine Leasingvereinbarung enthält. Unter IFRIC 4 umfassen solche Verträge keine Leasingvereinbarungen, wenn der Stückpreis, der vom Kunden bezahlt wird entweder festgelegt oder zum Zeitpunkt der Lieferung mit dem beizulegenden Zeitwert bewertet ist. IFRS 16 umfasst diese "Ausnahme der Preisgestaltung" nicht mehr.

Aus diesem Grund werden einige Verträge, die derzeit keine Leasingvereinbarung enthalten, nach IFRS 16 als Leasingvereinbarungen angesehen und umgekehrt. Enthält ein Vertrag eine Leasingvereinbarung, wird die Komponente der Leasingvereinbarung gleichermaßen in der Bilanz ausgewiesen

wie eine eigenständige Leasingvereinbarung (mit Ausnahme von kurz laufenden oder Leasingvereinbarungen mit geringem Wert). Die Anwendung der neuen Definition beinhaltet drei grundlegenden Beurteilungskriterien (s.u.). Diese werden in der folgenden Graphik zusammengefasst:



Definition eines Leasingverhältnisses:

- Unter IFRS 16 wird ein Leasingverhältnis wie folgt definiert: „ein Vertrag oder ein Teil eines Vertrages, der das Recht zur Nutzung eines Vermögenswertes (Basiswert) für eine bestimmte Laufzeit einräumt und dafür eine Gegenleistung festlegt“. Ein Vertrag kann ein Leasingverhältnis sein (oder beinhalten), wenn ein bestimmter Vermögenswert „identifiziert“ wird. Das Recht zur Beherrschung eines identifizierten Vermögenswertes setzt folgende Rechte voraus:
- Zufluss nahezu sämtlicher wirtschaftlichen Vorteile aus der Nutzung des identifizierten Vermögenswertes
- Verfügungsgewalt über die Nutzung des identifizierten Vermögenswertes.

Der neue Standard enthält eine umfangreiche Anwendungsleitlinien sowie erläuternde Beispiele zur Anwendung dieser Definition. Die untenstehende Tabelle und die vereinfachten Beispiele fassen die wichtigsten Punkte zusammen.

Anwendung der Definition eines Leasingverhältnisses

Bestandteil der Definition	Anleitung
Gibt es einen identifizierten Vermögenswert?	<ul style="list-style-type: none"> • ein Vermögenswert gilt als „identifiziert“, wenn er explizit in einem Vertrag spezifiziert wird oder sich dies implizit ergibt, wenn er dem Kunden zur Verfügung gestellt wird • ein Vermögenswert gilt nicht als identifiziert, wenn der Lieferant über ein substantielles Austauschrecht verfügt • ein physisch abgrenzbarer Teil eines Vermögensgegenstandes kann ein identifizierter Vermögensgegenstand sein, ein Teil der Kapazität des Vermögensgegenstandes jedoch nicht
Hat der Kunde das Recht sich nahezu alle wirtschaftlichen Vorteile aus dem identifizierten Vermögenswert während der gesamten Laufzeit zunutze zu machen?	<ul style="list-style-type: none"> • betrifft direkte und indirekte Vorteile wie die Nutzung, Haltung oder Untervermietung des Vermögensgegenstandes • betrifft nur die wirtschaftlichen Vorteile innerhalb des definierten Anwendungsbereiches des Nutzungsrechts des Kunden am Vermögensgegenstand
Hat der Kunde das Recht, den identifizierten Vermögenswert während der gesamten Laufzeit zu beherrschen?	<ul style="list-style-type: none"> • normalerweise vorliegend, wenn der Kunde das Recht hat zu entscheiden, wie und wofür der Vermögensgegenstand genutzt wird. • wenn wichtige Entscheidungen über die Verwendung des Vermögensgegenstandes vertraglich determiniert sind, hat der Kunde das Recht zur Beherrschung, wenn er (i) das Recht zum Betrieb des Vermögensgegenstandes hat; oder (ii) den Vermögensgegenstand oder Komponenten davon so gestaltet hat, dass die Verwendung damit festgelegt wurde.

Beispiel 1 – Privatjet

Ein multinationaler Konzern (der Kunde) schließt einen Fünfjahresvertrag mit einer Luftfahrtgesellschaft zur exklusiven Nutzung eines bestimmten Privatjets ab. Der Vertrag umfasst die inneren und äußeren Spezifikationen des Jets. Der Luftfahrtgesellschaft ist es gestattet, ein alternatives Flugzeug zu benutzen, was jedoch aufgrund mehrerer Faktoren wie zum Beispiel den Kosten für die Individualisierung des Flugzeuges um die Vertragsdetails zu erfüllen, unrentabel wäre. Vorbehaltlich gewisser Einschränkungen entscheidet der Kunde, wohin der Privatjet fliegt und welche Passagiere ihn verwenden werden. Die Luftfahrtgesellschaft setzt ihre eigene Crew zum Betrieb des Flugzeugs ein.

Analyse – Der Vertrag **beinhaltet eine Leasingvereinbarung**. Der Vertrag legt faktisch einen bestimmten Privatjet fest. Das Recht der Luftfahrtgesellschaft, ein anderes Flugzeug zu verwenden ist nicht substantiell, da es unrentabel wäre, von diesem Recht Gebrauch zu machen.

Beispiel 2 – Schiff

Ein Autohersteller schließt einen Vertrag mit einer Schifffahrtsgesellschaft über den Transport von Autos von Hamburg nach Singapur ab. Der Vertrag umfasst ein bestimmtes Schiff und die Autos, die darauf transportiert werden sollen, beanspruchen die volle Kapazität des Schiffes. Die Reederei betreibt das Schiff, hält es instand und ist für die sichere Überführung der Autos nach Singapur verantwortlich. Der Autohersteller kann keine Änderungen (zB an der Destination oder der Art der Fracht) vornehmen, wenn der Vertrag unterschrieben ist.

Analyse – Der Vertrag **beinhaltet keine Leasingvereinbarung**. Nach Unterzeichnung des Vertrags kann der Kunde nicht bestimmen, wie und zu welchem Zweck das Schiff verwendet wird und hat somit keine Verfügungsgewalt über die Nutzung des von diesem Recht Gebrauch zu machen.

Beispiel 3 – Auftragsproduktion

Ein Einzelhändler schließt eine Vereinbarung über eine Auftragsproduktion mit einem Hersteller ab, um ein Lebensmittel in Eigenmarke über einen Zeitraum von drei Jahren zu liefern. Das Rezept, die Verpackung und die Menge des Lebensmittels werden im Vertrag festgelegt. Der Vertrag legt nicht fest, welche Fabrik (oder Fabriken) genutzt werden, der Hersteller verfügt jedoch nur über eine geeignete Fabrik. Der Bau einer anderen Fabrik wäre nicht rentabel. Die Erfüllung des Vertrags erfordert nicht die gesamte Kapazität der Fabrik. Der Hersteller trifft alle Entscheidungen betreffend den Betrieb der Fabrik, inklusive der Nutzung der verfügbaren Kapazitäten und welche Produktionsmenge mit dieser Kapazität erzielt werden kann.

Analyse – Der Vertrag **beinhaltet keine Leasingvereinbarung**. Obwohl der Vertrag einen Vermögensgegenstand impliziert (die eine geeignete Fabrik), hat der Einzelhändler kein Recht zu entscheiden, wie diese Fabrik nach Unterzeichnung des Vertrags genutzt wird. Das Rezept, die Verpackung und die Produktionsmenge des Lebensmittels sind im Vertrag festgelegt. Darüber hinaus erhält der Kunde nicht nahezu den gesamten wirtschaftlichen Nutzen der Fabrik, da der Lieferant über die Verwendung der Restkapazität entscheiden kann.

Beispiel 4 – Stromversorgung

Ein Energieversorgungsunternehmen geht einen Vertrag mit einem Windparkbetreiber ein, in dem festgelegt wird, dass sämtliche Energie, die ein neuer Windpark in 30 Jahren produziert, vom Energieversorgungsunternehmen gekauft wird. Der Windpark gehört dem Betreiber. Das Energieversorgungsunternehmen hat den Windpark entworfen, bevor er gebaut wurde und hat Experten hinzugezogen, um Hilfe bei der Auswahl des Standorts, dem Einholen von Genehmigungen und der Festlegung der zu verwendenden Turbinen zu erhalten. Der Betreiber baut den Windpark nach den vertraglichen Spezifikationen und betreibt ihn anschließend. Der Betreiber erhält steuerliche Abschreibungen für den Windpark, während das Energieversorgungsunternehmen Grünstromzertifikate dafür erhält.

Analyse – Der Vertrag **beinhaltet eine Leasingvereinbarung**. Das Energieversorgungsunternehmen hat das Recht, über die dreißigjährige Vertragslaufzeit alle aus dem Betrieb des Windparks entstehenden wirtschaftlichen Vorteile zu nutzen. Der Vertrag legt fest, wie und zu welchem Zweck des Windparks genutzt wird, also kann keine der Parteien diese Entscheidungen treffen, nachdem der Vertrag abgeschlossen wurde. In diesem Fall führt das Design des Parks durch das Energieversorgungsunternehmen zu einer Beherrschung des Vermögenswerts nach IFRS 16.

Der neue Bilanzierungsansatz für den Leasingnehmer

Vorbehaltlich der Erleichterungswahlrechte für die Bilanzierung von kurz laufenden Leasingvereinbarungen oder Leasingvereinbarungen mit geringem Wert (s. u.) ist es für den Leasingnehmer erforderlich, Leasingverhältnisse zu bilanzieren. Dies erfordert folgende Angaben in der Bilanz:

- Nutzungsrecht als Vermögenswert (Right-of-Use-Asset); und
- Leasingverbindlichkeit

Leasingnehmer haben die Möglichkeit, das Modell auf ein Portfolio von ähnlichen Leasingverhältnissen anzuwenden, wenn dies im Wesentlichen zu derselben Darstellung führt wie eine Einzelbetrachtung.



Erleichterungswahlrechte für die Bilanzierung

IFRS 16 bietet wichtige Erleichterungen und Ausnahmen für:

- geringwertige Leasingvereinbarungen
- kurz laufende Leasingvereinbarungen

Wenn von diesen Wahlrechten Gebrauch gemacht wird, erfolgt die Bilanzierung ähnlich der Operating-Lease-Bilanzierung nach IAS 17. Leasingzahlungen werden linear über die Laufzeit der Leasingvereinbarung als Aufwand erfasst oder eine andere systematische Grundlage der Verteilung wird herangezogen (wenn diese eher dem Muster der Vorteile für den Leasingnehmer entspricht). Diese beiden Ausnahmen werden im Folgenden näher erläutert:

Leasingvereinbarungen für Vermögenswerte mit geringem Wert

IFRS 16 bietet ein Erleichterungswahlrecht für Leasingvereinbarungen für „geringwertige“ Vermögenswerte. Die Beurteilung des Wertes basiert auf dem Neuwert des Vermögensgegenstandes – ungeachtet des tatsächlichen Alters. Diese Erleichterung steht zur Verfügung, unabhängig davon, ob die einzelnen oder die Gesamtheit der Leasingvereinbarungen für das berichtende Unternehmen wesentlich sind. Die Grundlage für Schlussfolgerungen zu IFRS 16 erklärt, dass sich der IASB beim Beschluss dieser Erleichterung auf Leasingvereinbarungen für Vermögenswerte von einem Neuwert von rund US\$ 5.000 oder weniger bezog. Dementsprechend findet diese Ausnahme typischerweise für Leasingvereinbarungen für Vermögenswerte wie geringwertige IT-Ausrüstung, Büroeinrichtung und Mobiliar Anwendung, jedoch nicht für Fahrzeugleasing. Dabei ist zu beachten, dass die Bezugnahme auf eine Schwelle von US\$5,000 nicht im Hauptteil des neuen Standards zu finden ist und daher keine explizite Regel darstellt. Auch Faktoren wie Inflation und Änderungen in den Wechselkursraten (für Organisationen, deren funktionale Währung nicht der US Dollar ist) können die Relevanz dieser Richtlinie einschränken.

Die Entscheidung für die Anwendung dieser Erleichterung als Rechnungslegungsgrundsatz ist auf für jedes einzelne Leasingverhältnis zulässig.

Beispiel – Leasingvereinbarungen für Vermögenswerte mit geringem Wert

Ein Finanzdienstleistungsunternehmen schließt einen Einzelmietvertrag für zehn Bürodrucker/-kopierer ab. Die Leasingvereinbarung hat eine Laufzeit von drei Jahren ohne Möglichkeit einer vorzeitigen Kündigung. Einer der Vermögenswerte ist eine hochwertige Produktionsmaschine mit einem Anschaffungspreis von US\$20,000 als Neuwert.

Die verbleibenden neun Vermögenswerte sind einfachere Modelle mit Neuwerten von je \$3,000.

Obwohl alle zehn Vermögenswerte unter dem gleichen Mietvertrag laufen, beschließt das Unternehmen, dass jeder Vermögenswert eine separate „Mietkomponente“ darstellt, weil:

- das Unternehmen aus jedem einzelnen Vermögenswert Nutzen zieht
- die Vermögenswerte nicht in hohem Maße zusammen hängen

Analyse

Weil jeder Vermögenswert eine eigenständige Mietkomponente darstellt, behandelt IFRS diese Leasingvereinbarung prinzipiell als würde sie zehn separate Leasingvereinbarungen beinhalten. Die gesamten Leasingzahlungen werden dann auf die einzelnen zehn Komponenten auf Basis der relativen Einzelverkaufspreise aufgeteilt.

Das Unternehmen kann sich dann dafür entscheiden, die Erleichterung für Vermögenswerte mit geringem Wert auf einige oder alle der neun einfacheren Mietkomponenten anzuwenden. Ist dies der Fall, werden diese ähnlich den Operating-Leasingvereinbarungen unter IAS 17 bilanziert. Die Leasingvereinbarung für das High-End-Gerät muss in der Bilanz ausgewiesen werden.

Kurz laufende Leasingvereinbarungen

IFRS 16 bietet ein weiteres Erleichterungswahlrecht für kurz laufende Leasingvereinbarungen. Eine Leasingvereinbarung wird als kurz laufend angesehen, wenn die Mietdauer zum Anfangsdatum 12 Monate oder weniger beträgt. Enthält diese Leasingvereinbarung jedoch eine Kaufoption, kann die Ausnahme nicht angewendet werden.

Wichtig ist, dass die Leasingdauer keine Mietverlängerungsoptionen beinhaltet, es sei denn, der Leasingnehmer macht mit hinreichender Sicherheit von der Möglichkeit der Beendigung des Leasingverhältnisses Gebrauch (oder macht mit hinreichender Sicherheit davon nicht Gebrauch).

Beispiel – Kurz laufende Leasingvereinbarungen

Ein Bergbauunternehmen hat mehrere Leasingvereinbarungen für Transportfahrzeuge abgeschlossen. Jede Leasingvereinbarung hat eine Laufzeit von 36 Monaten, jedoch mit Auflösungsklauseln, die es dem Unternehmen ermöglichen, jede Leasingvereinbarung nach zwölf oder 24 Monaten ohne Pönalezahlung zu kündigen.

Zum Beginn jeder Leasingvereinbarung schätzt das Unternehmen die Wahrscheinlichkeit ein, ob es von der Kündigung nach 12 Monaten Gebrauch machen wird. Diese Einschätzung zieht alle relevanten Fakten und Umstände in Betracht, die einen wirtschaftlichen Anreiz schaffen, die Leasingvereinbarung nicht frühzeitig zu kündigen. Die Geschäftsführung beschließt dann, dass es nicht hinreichend sicher ist, dass die Kündigungsoption nicht in Anspruch genommen wird (anders ausgedrückt, gibt es eine realistische Chance, dass von der Möglichkeit, die Vereinbarung nach 12 Monaten zu kündigen, Gebrauch gemacht wird). Bei dieser Beurteilung ist zu berücksichtigen, dass:

- es keine erhebliche Pönalezahlung gibt
- die Mieten in den Jahren 2 und 3 nicht unter dem Marktwert liegen
- die Transportbedürfnisse der Gesellschaft sich ausreichend schnell verändern, dass die bestehende Fahrzeugflotte in 12 Monaten nicht mehr optimal ist und dass alternative Fahrzeuge gefunden und in den Betrieb eingeführt werden könnten, ohne dass dies zur erheblichen Kosten oder Beeinträchtigungen des Betriebs führen würde.

Analyse

Für Leasingvereinbarungen für Transportfahrzeuge kann die Erleichterung für kurz laufende Leasingvereinbarungen angewandt werden. Das Bergbauunternehmen hat die Wahl, als Rechnungslegungsgrundsatz entweder das generelle Leasingnehmer-Modell gemäß IFRS 16 anzuwenden oder ähnlich den Operating Leases unter IAS 17 zu bilanzieren (d.h. die Leasingzahlungen linear über die Laufzeit der Leasingvereinbarung als Aufwand zu erfassen oder eine andere systematische Grundlage der Verteilung dafür heranzuziehen, wenn diese dem Nutzen besser entspricht). Dieser Rechnungslegungsgrundsatz muss einheitlich auf alle kurz laufenden Leasingvereinbarungen nach Klassen der zugrundeliegenden Vermögenswerte angewendet werden.

Anwendung des neuen Bilanzierungsansatzes für den Leasingnehmer

Erstmalige Bilanzierung

Der Leasingnehmer erfasst eine Leasingverbindlichkeit und einen Vermögenswert aus einem Nutzungsrecht zum Anfangszeitpunkt des Leasingverhältnisses. Die Verbindlichkeit bemisst sich anfänglich nach dem Barwert der künftigen Leasingzahlungen. Zu diesem Zweck beinhalten die Leasingzahlungen fixe unkündbare Zahlungen für Leasingbestandteile, Beträge unter Restwertgarantien, bestimmte Arten von bedingten Zahlungen und Beträge während Optionsperioden, die "hinreichend sicher" sind. Kündigungspönalen werden aufgenommen, sofern die Laufzeit der Leasingvereinbarung eine Kündigungsoption enthält.

Die Leasingverbindlichkeit enthält dagegen keine der folgenden Zahlungen:

- Zahlungen für nicht zum Leasingverhältnis gehörende Posten (wenn nicht die Vereinfachung, die es gestattet, nicht zum Leasingverhältnis gehörende Posten mit einzubeziehen, angewendet wird – s.u.)
- Zahlungen in fakultativen Verlängerungszeiträumen, es sei denn, die Verlängerung ist "hinreichend sicher"
- zukünftige Änderungen in variablen Zahlungen, die von einem Index oder einem Kurs abhängen
- variable Zahlungen, die im Zusammenhang mit den künftigen Umsätzen des Leasingnehmers oder dem Gebrauch des zugrundeliegenden Vermögenswertes stehen.

Der Abzinsungssatz ist der der Leasingvereinbarung zugrunde liegende Zinssatz, wenn dieser bereits verlässlich bestimmt werden kann. Ist dies nicht der Fall, kommt der Grenzfremdkapitalzinssatz des Leasingnehmers zur Anwendung.

Das Diagramm fasst die ursprüngliche Bewertung der Leasingverbindlichkeit zusammen:

Ursprüngliche Bewertung der Leasingverbindlichkeit

Fixe (oder im Wesentlichen fixe) künftige Zahlungen für Leasingbestandteile abzüglich eventuell ausstehender Leasingzulagen über die Leasingdauer (inklusive Zahlungen in fakultativen Verlängerungszeiträumen, wenn die Verlängerung „hinreichend sicher“ ist)

+

Variable Zahlungen, die von einem Index/ Kurs abhängen auf Grundlage des Indices/ Kurses zum Anfangsdatum

+

Zu erwartende Zahlungen in Zusammenhang mit Restwertgarantien

+

Ausübungspreis einer Kaufoption, wenn der Leasingnehmer "hinreichend sicher" ist, diese auszuüben

+

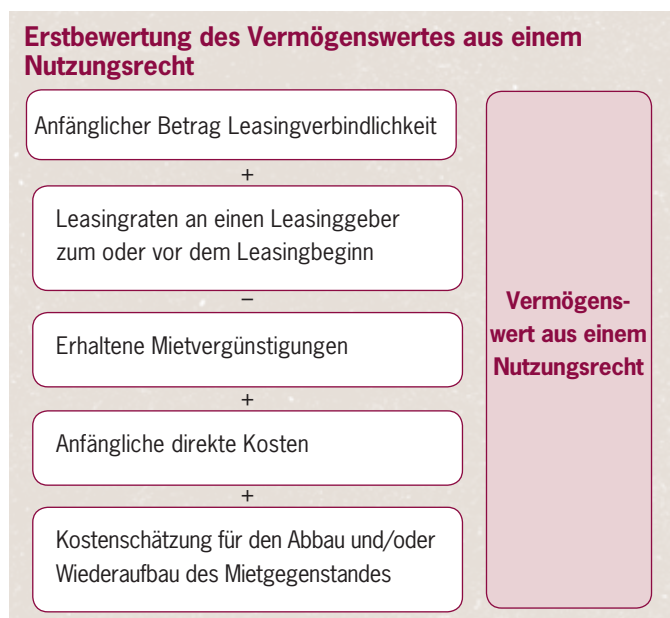
Kündigungspönalen, sofern die Laufzeit der Leasingvereinbarung eine Kündigungsoption enthält

Abzinsung mit jenem Zinssatz, der der Leasingvereinbarung zugrunde liegt (oder mit dem Grenzfremdkapitalzinssatz des Leasingnehmers)

Die Erstbewertung des Vermögenswertes aus einem Nutzungsrecht basiert auf der Leasingverbindlichkeit. Anpassungen sind erforderlich für:

- Mietvorauszahlungen
- erhaltene Leasingzuschüsse und andere Anreize
- angefallene anfängliche direkte Kosten
- eine Kostenschätzung für anfallende Kosten für den Abbau, Abtransport oder Wiederaufbau des zugrunde liegenden Sachvermögens und/oder Standorts, die der Leasingnehmer zwingend übernehmen muss.

Das Diagramm zeigt, wie der Vermögenswert aus einem Nutzungsrecht basierend auf der Leasingverbindlichkeit erstbewertet wird:



Folgebilanzierung eines Vermögenswertes aus einem Nutzungsrecht und einer Leasingverbindlichkeit

In Folgeperioden wird der Vermögenswert aus einem Nutzungsrecht ähnlich einem erworbenen Vermögensgegenstand bilanziert. Die Leasingverbindlichkeit wird ähnlich einer finanziellen Verbindlichkeit bilanziert. Dementsprechend:

- wird der Vermögenswert aus einem Nutzungsrecht abgeschrieben
- wird die Leasingverbindlichkeit nach der Effektivzinsmethode bilanziert. Leasingraten werden auf Zinsaufwendungen und eine Reduktion der Leasingverpflichtung aufgeteilt.

Damit ist die Bilanzierung ähnlich der bisherigen Bilanzierung für Finanzierungsleasing. Erst- und Folgebilanzierung für einen einfachen Dreijahresleasingvertrag werden im nachfolgenden Beispiel erläutert.

Beispiel – Bilanzierung für den Leasingnehmer für einen einfachen Dreijahresleasingvertrag

Am 1.1.20X1 schließt ein Unternehmen einen Dreijahresleasingvertrag für Büroräumlichkeiten ab. Die Miete beträgt GE10.000 und ist jeweils zu Ende jedes Jahres fällig. Es gibt keine Dienstleistungen oder andere nicht zum Leasingvertrag gehörende Bestandteile in der Vereinbarung. Es gibt keine anfänglichen direkten Kosten oder Leasingzulagen. Der anzuwendende Abzinsungssatz (s.u.) ist 5%.

Analyse

Die Erstbewertung des Vermögenswertes aus einem Nutzungsrecht und der Leasingverbindlichkeit ist GE27.232 ($10.000/1,05 + 10.000/1,05^2 + 10.000/1,05^3$). Die nachstehende Tabelle fasst den Cash Flow, Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung zusammen (ausgehend von einer linearen Abschreibung über drei Jahre):

Cash flow und G&V	1.1.20X1 GE	20X1 GE	20X2 GE	20X3 GE
Leasingraten	-	10.000	10.000	10.000
Abschreibungsaufwand	-	9.077	9.077	9.078
Zinsaufwand	-	1.362	930	476
Gesamtaufwand	-	10.439	10.007	9.554

Bilanz (GE)				
Vermögenswert aus Nutzungsrecht	27.232	18.155	9.078	-
Leasingverbindlichkeit	27.232	18.594	9.524	-

Die Buchungen im Rahmen der erstmaligen Bilanzierung sind:

	Soll (GE)	Haben (GE)
Vermögenswert aus Nutzungsrecht	27.232	
Leasingverbindlichkeit		27.232

Die Buchungen im Rahmen der Folgebilanzierung sind:

	Soll (GE)	Haben (GE)
Abschreibungsaufwand	9.077	
Zinsaufwand	1.362	
Leasingverbindlichkeit	8.638	
Cash		10.000
Vermögenswert aus Nutzungsrecht		9.077

Die Buchungen in den Jahren 2 und 3 setzen sich nach dem gleichen Muster fort.

Der Leasingnehmer weist anfänglich eine Leasingverbindlichkeit (in Höhe des Barwerts der künftigen Leasingraten) und einen Vermögenswert aus einem Nutzungsrecht (welcher auf der Leasingverbindlichkeit basiert) in der Bilanz aus.

Praxisnaher Einblick – Vorziehen des Leasingaufwandes

In diesem Beispiel beträgt der Leasingaufwand über drei Jahre gesamt GE30.000. Nach IAS 17, wenn man davon ausgeht, dass dies als Operating-Lease angesehen wird (was für einen Dreijahresvertrag für Immobilienleasing wahrscheinlich ist), beträgt der jährliche Aufwand GE 10.000.

Unter IFRS 16 ist der Gesamtaufwand über drei Jahre auch GE 30.000, ein Teil wird jedoch „vorgezogen“ – anders gesagt, ist der Aufwand in den Anfangsjahren höher.

Dies resultiert aus der Erfassung der Zinsen als konstante Rendite auf die ausstehende Verbindlichkeit.

Die Leasingverbindlichkeit wird unter folgenden Umständen neu bewertet (mit einer entsprechenden Anpassung des Vermögenswertes aus einem Nutzungsrecht):

- die Mietdauer wird abgeändert (s. u. „Verlängerungs- und Kündigungsoptionen“)
- künftige Leasingraten, die an einen Index oder Kurs gebunden sind werden abgeändert (s. u. „Variable Leasingraten“)
- die Leasingvereinbarung wird modifiziert (s. u. „Modifikationen der Leasingvereinbarung“)
- es gibt Änderungen in den aus Restwertgarantien zu erwartenden Zahlungsbeträgen.

Bei einer bilanziellen Erfassung nach IFRS 16 kommt es zu einem „front loading“ – anders ausgedrückt ist der Aufwand in den Anfangsjahren höher.

Verlängerungs- und Kündigungsoptionen

Wie oben erwähnt, werden in der anfänglichen Leasingverbindlichkeit Leasingraten nur dann berücksichtigt, wenn in Optionszeiträumen mit hinreichender Sicherheit die Möglichkeit der Verlängerung in Anspruch genommen wird (oder die Möglichkeiten der Nicht-Ausübung einer Kündigungsoption hinreichend sicher ist). Dies steht in Einklang mit der Definition „Leasingdauer“ unter IFRS 16.

Definition der Leasingdauer:

IFRS 16 definiert die Leasingdauer als den unkündbaren Zeitraum einer Leasingvereinbarung, sowie:

- (a) Zeiträume, die eine Verlängerungsoption beinhalten, wenn der Leasingnehmer hinreichend sicher ist, diese Option auszuüben; und
- (b) Zeiträume, die eine Kündigungsoption beinhalten, wenn der Leasingnehmer hinreichend sicher ist, von dieser Option keinen Gebrauch zu machen.

Der Leasingnehmer muss neu beurteilen, ob es hinreichend sicher ist, dass eine Verlängerungsoption ausgeübt wird, oder dass eine Kündigungsoption nicht ausgeübt wird, wenn es bedeutende Anlässe oder Änderungen in den Umständen gibt, die:

- innerhalb des Einflussbereichs des Leasingnehmers liegen; und
- beeinflussen, ob die Ausübung (oder Nicht-Ausübung) hinreichend sicher ist.

Eine Änderung dieser Einschätzung löst eine Neubewertung der Leasingverbindlichkeit aus. Ebenso ist eine Neubewertung nötig, wenn ein Leasingnehmer tatsächlich von einer Verlängerungsoption Gebrauch macht, die zuvor nicht als hinreichend sicher angesehen wurde oder nicht von einer Kündigungsoption Gebrauch macht, die zuvor als hinreichend sicher angesehen wurde. Um diese Ereignisse bilanziell zu berücksichtigen, muss der Leasingnehmer:

- die Leasingverbindlichkeit anpassen, indem er (i) die Leasingraten für die angepasste Mietdauer angibt; (ii) einen angepassten Abzinsungssatz anwendet (den Zinssatz der Leasingvereinbarung für die verbleibende Mietdauer, wenn dieser verlässlich bestimmt werden kann oder wenn nicht, den Grenzfremdkapitalzinssatz des Leasingnehmers zum Zeitpunkt der Neubewertung)
- eine entsprechende Änderung am Vermögenswert aus einem Nutzungsrecht vornehmen.

Die bilanzielle Erfassung einer Neubewertung einer Verlängerungsoption wird im folgenden Beispiel erläutert:

Beispiel – Neubewertung einer Verlängerungsoption

Ein Restaurantbetreiber schließt einen Fünfjahres-Immobilienleasingvertrag zum 1.1.20X1 (Anfangsdatum) ab. Die Jahresmiete beträgt GE 5.000 und ist im Voraus fällig. Der Vertrag enthält für den Restaurantbetreiber eine Option, den Mietvertrag zu einer Jahresmiete von GE 6.000,00 auf weitere fünf Jahre zu verlängern. Zum Anfangsdatum geht die Geschäftsführung davon aus, dass die Ausübung dieser Verlängerungsoption nicht hinreichend sicher ist. Dies geschieht unter Einbeziehung aller relevanten Tatsachen und Umstände, wie:

- der Standort wird für eine neue Art von Restaurant verwendet, die auf dem lokalen Markt noch nicht bewährt ist
- Verbesserungen im Pachtrecht werden zum Ablauf der wirtschaftlichen Nutzungsdauer nach Ablauf der fünf Jahre erwartet
- es wird nicht erwartet, dass die Mietpreise in der Verlängerungsperiode unter den Marktpreisen liegen

Dementsprechend kommt die Geschäftsführung zu dem Schluss, dass die Mietdauer fünf Jahre beträgt. Am 1.1.X1 weist der Restaurantbetreiber einen Vermögensgegenstand aus einem Nutzungsrecht sowie eine Leasingverbindlichkeit zum Grenzfremdkapitalzinssatz von 4% in der Bilanz aus (basierend auf der Schlussfolgerung, dass der der Leasingvereinbarung zugrunde liegende Zinssatz nicht verlässlich bestimmbar ist):

1.1.20X1	Soll (GE)	Haben (GE)
Vermögenswert aus Nutzungsrecht	23.150	
Leasingverbindlichkeit		18.150
Cash		5.000

Der Vermögenswert aus einem Nutzungsrecht wird linear über fünf Jahre abgeschrieben.

Nach drei Jahren, am 31.12.20X3, ist ersichtlich, dass die neue Restaurantmarke nicht erfolgreich war. Die Geschäftsführung entschließt sich dazu, wesentlich in einen Markenwechsel zu investieren, von dem bekannt ist, dass er sehr erfolgreich ist. Die Geschäftsführung gelangt zu der Einschätzung, dass dies eine bedeutende Änderung der Umstände darstellt, welche die Inanspruchnahme der Verlängerungsoption hinreichend sichert. Gleichzeitig bewertet die Geschäftsführung die Mietdauer mit zehn Jahren neu, wovon sieben Jahre verbleiben. Zum Zeitpunkt der Neubewertung beträgt der Grenzfremdkapitalzinssatz des Restaurantbetreibers 3% (der der Leasingvereinbarung zugrunde liegende Zinssatz ist nicht verlässlich bestimmbar).

Analyse

Die Leasingverbindlichkeit ist zum 31.12.20X3 neu zu bewerten. Die neue Verbindlichkeit ist der gegenwärtige Wert von zwei Zahlungen in Höhe von GE 5.000,00, die am 1.1.X4 und 1.1.X5 fällig waren, sowie fünf Zahlungen von GE 6.000,00, die von 1.1.X6 bis 1.1.X10 fällig werden, und mit 3% abgezinst werden (GE 36.533,00). Die Leasingverbindlichkeit zum 31.12.20X3 vor der Neubewertung beträgt GE 9.808,00. Die Erhöhung (GE 26.725,00) wird auf die Leasingverbindlichkeit und den Vermögenswert aus einem Nutzungsrecht aufgerechnet:

31.12.20X3	Vor Neubewertung GE	Anpassung GE	Nach Neubewertung GE
Vermögenswert aus Nutzungsrecht	9.260	26.725	35.985
Leasingverbindlichkeit	9.808	26.725	36.533

In der Folge wird der angepasste Vermögenswert aus einem Nutzungsrecht nach der angepassten Nutzungsdauer abgeschrieben (z.B. linear über sieben Jahre). Die angepasste Leasingverbindlichkeit wird nach dem Effektivzinssatz von 3% bemessen.

Variable Leasingraten

Die Bilanzierung von variablen Leasingraten hängt von der Art der Variabilität ab. Raten, die an einen Index oder Kurs gebunden sind, werden zu Klassifizierungs- und Bewertungszwecken auf Grundlage des zum Bewertungsdatum gültigen Index oder Kurs in die Leasingraten einbezogen. Die Leasingverbindlichkeit wird neu bewertet, wenn sich der Index oder der Kurs ändern und die Leasingraten überarbeitet werden. Dies weicht von der derzeitigen Vorgehensweise ab, bei der zukünftige Änderungen in der Inflation oftmals nicht in den Mindestleasingzahlungen unter IAS 17 einbezogen werden.

Raten, die aufgrund der zukünftigen Nutzung des geleasteten Vermögenswerts variieren, werden nicht zu Klassifizierungs- oder Bewertungszwecken in die Leasingraten mit einbezogen. Variable Leasingraten hingegen, die substantiell betrachtet fixe Raten sind, werden in den Leasingraten berücksichtigt.

Praxisnaher Einblick – Im wesentlichen fixe Leasingraten

IFRS 16 bietet folgende Beispiele für Leasingraten, die in formal zwar variabel sind aber als im wesentlichen fix angesehen werden sollten:

- Zahlungen, die nur getätigt werden müssen, wenn ein Vermögenswert erwiesenermaßen während der Mietdauer für den Betrieb geeignet ist
- Zahlungen, die nur dann getätigt werden müssen, wenn ein Ereignis eintritt, für das es keine konkrete Wahrscheinlichkeit des Nicht-Eintretens gibt
- Leasingraten, die ursprünglich variabel sind aber deren Variabilität in der Zukunft aufgelöst wird (die "im wesentlichen fix" werden, wenn sie aufgelöst werden)
- Vereinbarungen, in denen es mehr als eine Art von Raten gibt, die ein Leasingnehmer bezahlen könnte, für die aber nur eine Art dieser Zahlungen realistisch ist. In diesem Fall sind die Leasingraten die realistische Art von Zahlungen.

Das Diagramm fasst die Erst- und späteren Bilanzierungsrichtlinien für variable Leasingraten zusammen:

Bilanzierung variabler Leasingraten		
Art der variablen Zahlung	Erstbilanzierung	Folgebilanzierung
Variable Leasingraten, die an einen Index oder Kurs gebunden sind	Einbeziehung in Leasingverbindlichkeit und Vermögenswert aufgrund des Indexes oder Kurses zum Anfangsdatum	Anpassung von Leasingverbindlichkeit und Vermögenswert, wenn angepasste Indices oder Kurse die Zahlungen verändern (nach ursprünglicher Abzinsung)
Andere variable Leasingzahlungen (zB verkaufs- oder verwendungs-abhängige Zahlungen)	Ausschluss von Leasingverbindlichkeit und Vermögenswert	Ausweis als Aufwand in der Periode, in dem das Ereignis oder die Bedingung eintritt, die die Zahlung auslöst
Im wesentlichen fixe Leasingraten	Behandlung als fixe Leasingzahlungen	Behandlung als fixe Leasingzahlungen

Nicht zum Leasingverhältnis gehörende Posten

Viele Verträge beinhalten sowohl Leasingelemente als auch nicht zum Leasingverhältnis gehörende Posten. Beispiele für letztere sind unter anderem: Instandhaltung, Security und andere Vorortservices beim Immobilienleasing, die Warenversorgung in einem Herstellungsvertrag, Betriebsdienstleistungen in einem Transport- oder Outsourcing-Vertrag, wie auch Versicherungskosten, die der Leasinggeber trägt oder Grundsteuern, die sich auf den zugrundeliegenden Vermögenswert beziehen. Der Leasingnehmer muss nicht zum Leasingverhältnis gehörende Posten von den Leasingelementen getrennt bilanzieren. Dies erfordert eine

Zuordnung der gesamten vertraglich festgelegten Zahlungen zu Leasingelementen und zu nicht zum Leasingverhältnis gehörenden Posten basierend auf den relativen Einzelabsatzpreisen. Nicht zum Leasingverhältnis gehörende Posten werden nach den jeweils sachlich zutreffenden anderen IFRS-Regelungen bilanziert. IFRS 16 bietet eine praktische Vereinfachung, die es dem Leasingnehmer ermöglicht, für jeweils eine Klasse von Vermögenswerten zu bestimmen, dass auch Nicht-Leasing-Elemente als Teil des Leasings behandelt und entsprechend bilanziert werden können.

Praxisnaher Einblick – Einbeziehung von nicht zum Leasingverhältnis gehörenden Posten in die Leasing-Bilanzierung

Die Nutzung der praktischen Vereinfachung, die nicht zum Leasingverhältnis gehörenden Posten nicht von den Leasingelementen zu trennen wird sicherlich die Bilanzierung eines Vertrages, der ein Leasingverhältnis enthält, vereinfachen. Es wird allerdings auch zu einer Erhöhung der in der Bilanz ausgewiesenen Aktiva und Passiva führen und könnte Auswirkungen auf Wertminderungen haben.

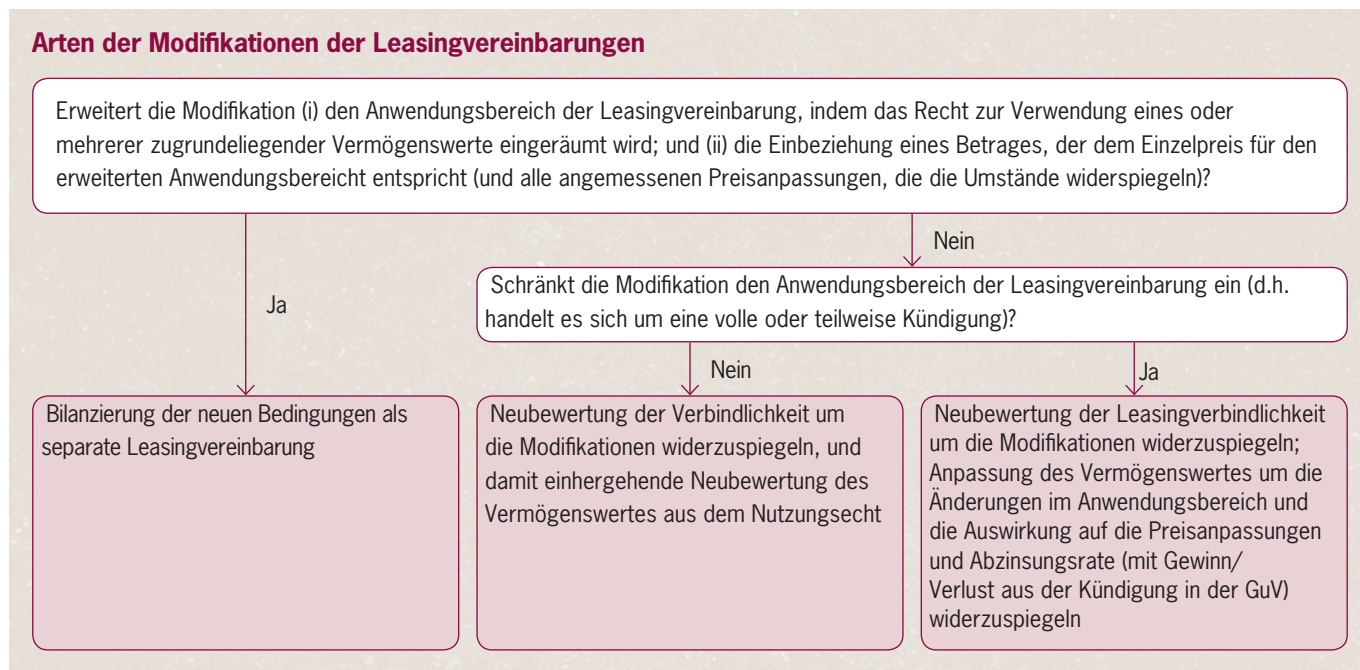
Modifikationen der Leasingvereinbarung

Die Bilanzierung einer Modifikation der Leasingvereinbarung hängt von der Art der Änderung ab. IFRS 16 sieht die Berücksichtigung solcher Modifikationen vor als

- eine separate Leasingvereinbarung
- eine Neubewertung der Leasingverbindlichkeit unter Anwendung einer Abzinsungsrate zum Stichtag der Änderung und entsprechend auch der Anpassung des Vermögenswertes aus dem Nutzungsrecht

- eine Neubewertung der Leasingverbindlichkeit unter Anwendung einer Abzinsungsrate zum Stichtag der Änderung sowie teilweise Kündigung der Leasingvereinbarung. Der Vermögenswert wird dahingehend angepasst, den eingeschränkten Umfang der Vereinbarung sowie die Änderung der Abzinsungsrate in der verbleibenden Vereinbarung widerzuspiegeln. Ein Gewinn oder Verlust aus der Kündigung wird in der Gesamtergebnisrechnung ausgewiesen (berechnet als Differenz zwischen dem Bilanzwert des Vermögenswertes vor der Änderung und der Verbindlichkeit multipliziert mit der proportionalen Kürzung des Anwendungsbereichs).

Die Berücksichtigung von Modifikationen gem. IFRS 16 kann wie folgt grafisch dargestellt werden:



IFRS 16 bietet die Möglichkeit einer praktischen Vereinfachung, die es Leasingnehmern gestattet, für jede Klasse von zugrundeliegenden Vermögenswerten zu entscheiden, ob nicht zur Leasingvereinbarung gehörende Posten gleichwohl in die Leasingvereinbarung miteinbezogen werden können.

Bilanzierung beim Leasinggeber

Die Anforderungen von IFRS 16 für die Bilanzierung beim Leasingnehmer entsprechen denjenigen nach IAS 17. Insbesondere

- wird die Unterscheidung zwischen Finanzierungs- und Operating Leasing aufrechterhalten
- entsprechen die Definitionen jeder Art von Leasingvereinbarung sowie die zugrundeliegenden Indikatoren eines Finanzierungsleasings im Wesentlichen IAS 17 (s.u.)
- sind die grundlegenden Bilanzierungsmethoden grundsätzlich gleich, beinhalten jedoch andere bzw. genauere Richtlinien in einzelnen Bereichen wie variablen Zahlungen.



Definitionen von Finanzierungs- und Operating Leasingsvereinbarungen

Finanzierungsleasing

Eine Leasingvereinbarung, die im Wesentlichen alle mit dem Eigentum am zugrundeliegenden Vermögenswert verbundenen Risiken und Chancen überträgt

Operating Leasing

Eine Leasingvereinbarung, die im Wesentlichen nicht alle mit dem Eigentum am zugrundeliegenden Vermögenswert verbundenen Risiken und Chancen überträgt

Zusammenfassung der Indikatoren einer Finanzierungsleasingsvereinbarung

Kriterien, die einzeln oder gemeinsam normalerweise zu einer Leasingvereinbarung führen, die als Finanzierungsleasingsvereinbarung klassifiziert wird.

- die Leasingvereinbarung **überträgt das** Eigentum des zugrundeliegenden Vermögenswertes an den Leasingnehmer
- der Leasingnehmer hat eine **günstige Ankaufoption**
- die Laufzeit der Leasingvereinbarung deckt einen **Großteil der wirtschaftlichen Nutzungsdauer** des zugrundeliegenden Vermögenswertes ab
- der **Zeitwert der Leasingraten** entspricht im Wesentlichen dem gesamten Zeitwert des zugrundeliegenden Vermögenswertes
- der zugrundeliegende Vermögenswert ist von **hoch spezialisierter Art**

Indikatoren, die einzeln oder gemeinsam dazu führen könnten, dass eine Leasingvereinbarung als Finanzierungsleasing klassifiziert wird

- wenn der Leasingnehmer die Leasingvereinbarung kündigen kann, **trägt dieser die entstehenden Verluste** für den Leasinggeber
- Gewinne oder Verluste resultierend aus **Änderungen am Zeitwert** des Restwerts erwachsen dem Leasingnehmer
- der Leasingnehmer hat die Möglichkeit, die Leasingvereinbarung für eine weitere Mietperiode zu **einem günstigen Mietpreis** fortzuführen

Finanzierungsleasingsvereinbarungen

Für eine Finanzierungsleasingsvereinbarung weist der Leasinggeber anfangs eine Forderung in Höhe der Nettoinvestition in die Leasingvereinbarung aus. Diese Nettoinvestition in die Leasingvereinbarung ist der Barwert

- der Leasingraten, die nach den Vorschriften des IFRS 16 Richtlinien für Leasingnehmer festgelegt werden (zum Beispiel werden variable Zahlungen, die an einen Index oder einen Kurs gebunden sind, berücksichtigt und werden anfänglich nach dem Index oder dem Kurs zum Anfangsdatum bewertet) sowie
- jeglichem nicht garantierten Restwert, der für den Leasinggeber anfällt.

Die Nettoinvestition wird nach dem der Leasingvereinbarung zugrundeliegenden Zinssatz abgezinst. Dieser Zinssatz wird so definiert, dass die anfängliche Nettoinvestition mit der Zeitwertsumme des zugrundeliegenden Vermögenswertes und den anfänglichen direkten Kosten des Leasinggebers übereinstimmt. Anschließend weist ein Finanzierungsleasinggeber einen Finanzertrag nach dem Muster einer konstanten periodischen Verzinsung der Nettoinvestition in die Leasingvereinbarung über die Mietdauer aus.

Praxisnaher Einblick – Wertberichtigung von Forderungen aus Leasingverträgen

Unter IFRS 9 „Finanzinstrumente“ müssen Leasinggeber die Wertberichtigung von Forderungen aus Leasingverträgen nach einem neuen „Modell der erwarteten Verluste“ bilanzieren. IFRS 9 tritt mit 1. Januar 2018 in Kraft.

Operating Leasingvereinbarungen

In einer Operating Leasingvereinbarung muss der Leasinggeber:

- Abschreibungsgrundsätze für die der Operating Leasingvereinbarung zugrundeliegenden Vermögenswerte wählen, die im Einklang mit den normalen Abschreibungsgrundsätzen für ähnliche Vermögenswerte stehen
- die anfänglichen indirekten Kosten aus dem Abschluss der Leasingvereinbarung für den zugrundeliegenden Vermögenswert hinzurechnen und in der Bilanz als Aufwand über die Mietdauer auf derselben Grundlage wie die Leasingerträge ausweisen
- Leasingraten als lineare Erträge oder nach einer anderen systematischen Grundlage ausweisen, wenn diese eher auf das Muster zutreffen, nach welchem der Nutzen aus der Verwendung des zugrundeliegenden Vermögensgegenstandes reduziert wird.

Untervermietungen

Eine Untervermietung bezeichnet die Wiedervermietung des zugrundeliegenden Vermögenswertes durch einen Leasingnehmer an Dritte, während die Head-Leasingvereinbarung zwischen dem ursprünglichen Leasinggeber und dem Leasingnehmer bestehen bleibt. Unter IFRS 16 werden die Untervermietungen beim Subleasingnehmer in gleicher Weise wie andere Leasingverhältnisse bilanziert. Die Untervermietung wird als „Operating-“ oder „Finanzierungsleasingvereinbarung“ unter Verweis auf den Vermögensgegenstand aus einem Nutzungsrecht klassifiziert.

Als Ausnahme wird die Untervermietung als Operating-Leasingvereinbarung angesehen, wenn die Haupt-Leasingvereinbarung von kurzer Dauer ist und in Übereinstimmung mit dem oben beschriebenen Vereinfachungswahlrecht bilanziert wird.

Praxisnaher Einblick – Modifikationen der Leasingvereinbarung für Leasinggeber

IFRS 16 bietet neue Richtlinien für Modifikationen der Leasingvereinbarung für die beide Arten der Leasingvereinbarungen:

Modifikationen einer Finanzierungsleasingvereinbarung

Eine Änderung im Finanzierungsleasing wird als separate Leasingvereinbarung bilanziert, wenn:

- die Änderung den Anwendungsbereich der Leasingvereinbarung ausweitet, indem das Recht zur Nutzung eines oder mehrerer zugrunde liegenden Vermögenswerten eingeräumt wird; und
- sich das Entgelt auf einen Betrag erhöht, der dem Einzelpreis für den erweiterten Anwendungsbereich und jeglichen angemessenen Anpassungen um die Umstände widerzuspiegeln entspricht.

Werden diese Voraussetzungen nicht erfüllt, hängt die Bilanzierung davon ab ob das Leasingverhältnis ein Operating-Leasingverhältnis dargestellt hätte, wenn die neuen Bedingungen bei Inkrafttreten gültig gewesen wären. Ist dies der Fall, bilanziert der Leasinggeber die geänderte Leasingvereinbarung als neue Operating-Leasingvereinbarung ab Änderungsdatum (Gewichtung des zugrundeliegenden Vermögenswertes entsprechend der Nettoinvestition in die ursprüngliche Leasingvereinbarung unmittelbar vor der Änderung). Ist dies nicht der Fall, kommen die Richtlinien von IFRS 9 für modifizierte Finanzanlagen zur Anwendung.

Modifikationen einer Operating-Leasingvereinbarung

Eine Modifikation einer Operating-Leasingvereinbarung wird ab dem Änderungsdatum als neue Leasingvereinbarung bilanziert. Mietvorauszahlungen oder gebildete Rückstellungen, die sich auf die ursprüngliche Leasingvereinbarung beziehen, werden als Zahlungen für die neue Leasingvereinbarung behandelt.

Hersteller oder Händler als Leasinggeber

Die Anforderungen von IFRS 16 für eine Finanzierungsleasingvereinbarung eines Herstellers oder Händlers als Leasinggeber sind ähnlich jener unter IAS 17. Der Hersteller oder Händler als Leasinggeber weist einen Verkaufsgewinn zum Anfangsdatum aus, der sich wie folgt zusammensetzt:

- Umsätze in Höhe des Zeitwertes des zugrundeliegenden Vermögenswertes (oder des Barwerts der Leasingzahlungen, wenn dieser niedriger ist)
- Umsatzkosten in Höhe der Kosten (oder des Buchwerts, wenn dieser abweicht) des zugrundeliegenden Vermögens-

werts abzüglich des Zeitwertes des nicht garantierten Restwerts

- Kosten, die im Zusammenhang mit dem Abschluss der Finanzierungsleasingvereinbarung als Aufwand stehen

Wenn ein Hersteller oder Händler als Leasinggeber einen künstlich niedrigen Zinssatz verrechnet, muss der Verkaufsgewinn auf den Betrag limitiert werden, der auf Basis eines Marktzinssatzes zur Anwendung käme. Ein Hersteller oder Händler als Leasinggeber weist bei Abschluss einer Operating-Leasingvereinbarung keinen Verkaufsgewinn aus.

Praxisnaher Einblick – Auswirkung von IFRS 16 für Leasinggeber

Die Änderungen, die IFRS 16 für Leasinggeber mit sich bringt, sind auf wenige Einzelfälle limitiert und sind hauptsächlich eine Konsequenz aus den Änderungen für die Bilanzierung beim Leasingnehmer. Die Hauptunterschiede zu IAS 17 beziehen sich auf:

- **Untervermietungen** – unter IFRS 16 sind die Haupt-Leasingvereinbarung und die Vereinbarung über die Untermiete zwei separate Verträge, die nach den Leasingnehmer- und Leasinggeber-Modellen bilanziert werden. Die Untervermietung wird unter Bezugnahme auf einen Vermögenswert aus einem Nutzungsrecht klassifiziert. IAS 17 bietet begrenzte Richtlinien, in der Praxis werden Untervermietungen jedoch oft vom Zwischen-Leasinggeber unter Bezugnahme auf den zugrundeliegenden Vermögenswert klassifiziert.
- **neue Definition einer Leasingvereinbarung** – s.o.
- **Modifikationen der Leasingvereinbarung** – s.o.
- **anfängliche direkte Kosten** – werden leicht abgeändert im Vergleich zu IAS 17 definiert. Die Definition von IFRS 16 verdeutlicht, dass es sich hier um Mehrkosten handelt, die nicht angefallen wären, wenn keine Leasingvereinbarung abgeschlossen worden wäre.
- **variable Zahlungen** – unter IAS 17 gehören Eventualmietzahlungen nicht zu "Mindestleasingzahlungen" und sind generell von Vermögenswerten und Verbindlichkeiten aus Finanzierungsleasing nicht umfasst
- **Angabepflichten für Leasinggeber** – s.u.

Bilanzierung von Sale- and Leaseback-Geschäften

IFRS 16 bringt bedeutende Änderungen für die Bilanzierung von Sale- and Leaseback-Geschäften mit sich

Wenn ein Unternehmen (der Verkäufer-Leasingnehmer) einen Vermögenswert an ein anderes Unternehmen (den Käufer-Leasinggeber) überträgt und diesen Vermögenswert vom Käufer-Leasinggeber zurückleast, bestimmen der Verkäufer-Leasingnehmer und der Käufer-Leasinggeber jeweils, ob die Übertragung als Verkauf bezeichnet werden kann. Diese Bestimmung basiert auf den Anforderungen von IFRS 15 zur Erfüllung einer Leistungsverpflichtung.

Die unterschiedliche buchhalterische Behandlung der Frage, ob die Übertragung einen Verkauf darstellt, wird nachstehend beschrieben.



Übertragungs des Vermögenswertes ist ein Verkauf

Wird die Übertragung als Verkauf angesehen und erfolgt die Übertragung zu Marktbedingungen, teilt der Verkäufer-Leasingnehmer den früheren Buchwert des zugrundeliegenden Vermögenswertes wie folgt auf:

- ein aus der Rückmietung entstehenden Vermögenswert aus einem Nutzungsrecht; und
- auf die vom Käufer als Leasinggeber zurückbehaltenen Rechte an dem zugrundeliegenden Vermögenswert zum Ende der Rückmietung.

Der Verkäufer-Leasingnehmer weist einen Anteil des Gesamtgewinnes oder -verlustes aus dem Verkauf aus. Der ausgewiesene Betrag errechnet sich aus der Aufteilung des gesamten Gewinns oder Verlustes auf (i) einen nicht erfassten Betrag, der sich auf die zurückbehaltenen Rechte bezieht und (ii) einen erfassten Betrag, der sich auf die zurückbehaltenen Rechte des Käufer-

Leasinggebers am zugrundeliegenden Vermögensgegenstand zum Ende der Rückmietung bezieht. Die Rückmietung selbst wird schließlich nach dem Leasingnehmer-Bilanzierungsmodell bilanziert.

Der Käufer-Leasinggeber bilanziert den Kauf nach dem jeweils anzuwendenden Standard (zB IAS 16 „Sachanlagen“, wenn der Vermögenswert eine Sachanlage darstellt). Die Leasingvereinbarung wird nach den Anforderungen von IFRS 16 zu Bilanzierung beim Leasinggeber bilanziert. Anpassungen sind erforderlich, wenn die Vergütung für den Verkauf nicht nach dem beizulegenden Zeitwert erfolgt und/oder Leasingzahlungen nicht zum Marktpreis erfolgen. Diese Anpassungen führen zum Ansatz:

- einer Vorauszahlung, um die Bedingungen für nicht marktkonform zu berücksichtigen
- einer zusätzlichen, vom Käufer-Leasinggeber bereitgestellten Finanzierung an den Verkäufer-Leasingnehmer, um nicht marktkonforme Bedingungen zu berücksichtigen.

Beispiel – Sale-and-Leaseback-Geschäfte

SellCo verkauft ein Gebäude an BuyCo zu einem Barwert von GE 1.800.000, der dem Zeitwert zu diesem Zeitpunkt entspricht. Der Buchwert des Gebäudes beläuft sich auf GE 1.000.000. Gleichzeitig schließt SellCo einen Leasingvertrag mit BuyCo ab, der das Recht überträgt, das Gebäude für 18 Jahre zu nutzen. Die jährlichen Zahlungen betragen GE 120.000, zahlbar zum Ende jedes Jahres, was eine marktübliche Miete darstellt. Die Übertragung wird basierend auf den Anforderungen von IFRS 15 zur Erfüllung einer Leistungsverpflichtung als Verkauf angesehen.

Der dem Leasingvertrag zugrunde liegende Zinssatz ist 4,5%, der unmittelbar von SellCo bestimmbar ist.

Analyse

(a) SellCo. Der Zeitwert der jährlichen Zahlungen (18 Zahlungen über GE 120.000, mit 4,5% abgezinst) ist GE 1.459.200. SellCo bemisst den aus der Rückmietung erhaltenen Vermögenswert aus einem Nutzungsrecht als Anteil des früheren Zeitwertes des Gebäudes. Dies wird wie folgt berechnet: $GE\ 1.000.000\ (\text{Buchwert}) \times GE\ 1.459.200\ \text{Kaufwert von Leasingzahlungen} / GE\ 1.800.000\ (\text{Zeitwert des Gebäudes})$. Der auf diese Art errechnete Vermögenswert aus einem Nutzungsrecht beträgt GE 810.667. SellCo weist einen Anteil des Gesamtgewinns vom Verkauf aus, in einem Maße, das die vorbehaltenen Rechte des zugrundeliegenden Vermögenswertes von BuyCo am Ende der Rückmietung betrifft.

Der gesamte Gewinn aus dem Gebäudeverkauf ist GE 800.000 ($GE\ 1.800.000 - GE\ 1.000.000$).

Diese Gesamtsumme teilt sich auf in:

- den Anteil, der sich auf die Rechte zur Nutzung des Gebäudes von SellCo bezieht, berechnet mit $GE\ 800.000 \times (GE\ 1.459.200 / GE\ 1.800.000)$ ergibt GE 648.533; und
- den Anteil, der sich auf die Rechte am zugrundeliegenden Vermögenswert zum Ende der Laufzeit von BuyCo bezieht, berechnet mit $GE\ 800.000 \times [(GE\ 1.800.000 - GE\ 1.459.200) / GE\ 1.800.000]$, ergibt GE 151.467

Zum Anfangsdatum ergeben die Buchungssätze von SellCo:

	Soll (GE)	Haben (GE)
Cash	1.800.000	
VW aus Nutzungsrecht	810.667	
Gebäude		1.000.000
Gewinn aus Verkauf		151.467
Leasingverbindlichkeit		1.459.200

(b) BuyCo

Zum Anfangsdatum ergeben die Buchungssätze von BuyCo:

	Soll (GE)	Haben (GE)
Gebäude	1.800.000	
Cash		1.800.000

BuyCo klassifiziert die Leasingvereinbarung als Operating Leasing, indem unter anderem berücksichtigt wird, dass der momentane Zeitwert der Leasingraten um 19% geringer ist als der Zeitwert des Gebäudes. BuyCo erfasst die Leasingvereinbarung entsprechend.

Übertragung des Vermögenswertes ist kein Verkauf

Wenn die Übertragung nicht als Verkauf angesehen wird, bilanzieren sie die Parteien als Finanzierungsgeschäft. Dies bedeutet, dass:

- der Verkäufer-Leasingnehmer den Vermögenswert weiterhin in der Bilanz ausweist und die erhaltenen Beträge als Finanzverbindlichkeit bilanziert
- der Käufer-Leasinggeber den übertragenen Vermögenswert nicht in der Bilanz ausweist und die bezahlten Beträge als Vermögenswert bilanziert

Darstellung und Offenlegung

IFRS 16 verpflichtet Leasingnehmer und Leasinggeber, Informationen über Leasing-Aktivitäten in ihrem Jahresabschluss offenzulegen.

Der Standard legt dar, wie diese Informationen dargestellt werden sollen und welche Offenlegungen im Einzelnen erforderlich sind. Einen Kurzüberblick über diese Anforderungen finden Sie nachstehend.



Darstellung

Für den Leasingnehmer führt eine Leasingvereinbarung, die nach dem generellen Modell bilanziert wird, zu folgenden Posten im Abschluss:

- Vermögenswerte und Verbindlichkeiten in der Bilanz. Der Vermögenswert und die Verbindlichkeit müssen in der Bilanz getrennt von Vermögenswerten oder Verbindlichkeiten, die nicht zum Leasingverhältnis gehören (ausgenommen als Anlageimmobilie dargestellte Vermögenswerte aus dem Nutzungsrecht von Anlageimmobilien) ausgewiesen werden.
- Zinsaufwendungen für die Verbindlichkeit (als Teil der Finanzierungskosten) und Abschreibungsaufwendungen für den Vermögenswert aus einem Nutzungsrecht.

In der Kapitalflussrechnung werden Zahlungen wie folgt klassifiziert:

- als Finanzierungsleasing für die Beträge, die sich auf den Hauptanteil der Leasingverbindlichkeit beziehen
- in der selben Klassifizierung wie Zinsaufwendungen für Beträge, die den Zinsanteil der Leasingverbindlichkeit betreffen
- als Operating Leasing für Beträge, die sich auf kurz dauern-

de und Leasingvereinbarungen von geringem Wert beziehen und außerbilanziell abgerechnet werden, sowie für variable Zahlungen, die nicht in der Leasingverbindlichkeit enthalten sind.

Für den Leasingnehmer sind die Anforderungen nahezu gleich wie jene in IAS 17.

- für Finanzierungsleasing wird die Nettoinvestition als Forderung in der Bilanz ausgewiesen
- Vermögensgegenstände die dem Operating Leasing unterliegen werden nach der Art des zugrundeliegenden Vermögenswerts ausgewiesen.

Offenlegungen

IFRS 16 verpflichtet zu anderen und ausführlicheren Anhangangaben zu den Leasingaktivitäten als IAS 17.

Das Ziel dieser Angaben ist es, dem Nutzer eines Jahresabschlusses eine Grundlage zur Einschätzung der Auswirkung von Leasingvereinbarungen auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens zu bieten. Um dieses Ziel zu erreichen, legen Leasingnehmer und Leasinggeber sowohl qualitative als auch quantitative Informationen offen.

Offenlegungen beim Leasingnehmer

Angabebereich	Zusammenfassung der Anforderungen
Quantitative Informationen über Leasingvereinbarungen (normalerweise in Tabellenform)	<ul style="list-style-type: none"> • Abschreibungsaufwand für Vermögenswerte aus Nutzungsrechten nach Klasse des zugrundeliegenden Vermögenswertes • Zinsaufwendungen für Leasingverbindlichkeiten • Aufwendungen im Zusammenhang mit kurz dauernden und Leasingvereinbarungen mit geringem Wert (mit Ausnahme von Leasingvereinbarungen für ein Monat oder kürzer), wenn diese Ausnahmen ausgewählt werden • Verpflichtungen zu kurz dauernden Leasingvereinbarungen, wenn der offengelegte Aufwand ein ungleiches Leasingportfolio zum Ende des Verpflichtungszeitraums widerspiegelt • Aufwendungen, die sich auf variable Leasingzahlungen beziehen, die nicht in den Leasingverbindlichkeiten enthalten sind • Erträge aus Untervermietungen • gesamter Mittelabfluss für Leasingvereinbarungen • Zuschläge zu Vermögenswerten aus Nutzungsrechten • Gewinne oder Verluste aus Sale-and-Leaseback-Geschäften • Buchwert des Vermögenswertes aus einem Nutzungsrecht zum Ende des Geschäftsjahres nach Klasse des zugrundeliegenden Vermögenswertes • Fälligkeitsanalyse der Leasingverbindlichkeiten • zusätzliche Informationen über den Vermögenswert aus einem Nutzungsrecht, die Immobilieninvestitionen sind oder unter IAS 16 neu bewertet werden
Zusätzliche qualitative und quantitative Informationen soweit nötig um die Offenlegungsziele zu erfüllen	<ul style="list-style-type: none"> • Art der Leasingaktivitäten • künftige Mittelabflüsse, denen der Leasingnehmer potenziell ausgesetzt ist, die nicht in den Leasingverbindlichkeiten widerspiegelt werden, inklusive Belastungen aus: <ul style="list-style-type: none"> - variablen Leasingzahlungen - Verlängerungs- und Kündigungsoptionen - Restwertgarantien - noch nicht begonnenen Leasingvereinbarungen • Beschränkungen oder Vereinbarungen durch Leasingvereinbarungen • Sale-and-Leaseback-Geschäfte

Offenlegungen beim Leasinggeber

Angabebereich	Zusammenfassung der Anforderungen
Finanzierungsleasingvereinbarungen	<ul style="list-style-type: none"> • Verkaufsgewinn oder -verlust • Finanzertrag aus der Nettoinvestition in die Leasingvereinbarung • Erträge in Zusammenhang mit variablen Leasingzahlungen, die in der Bemessung der Nettoinvestition in die Leasingvereinbarung nicht inkludiert sind • qualitative und quantitative Darlegung bedeutender Änderungen der Nettoinvestition in die Leasingvereinbarung • Fälligkeitsanalyse der Leasingforderungen
Operative Leasingvereinbarungen	<ul style="list-style-type: none"> • Leasingerträge, separat offenzulegende Erträge für variable Leasingzahlungen, die nicht an einen Index oder einen Kurs gebunden sind • soweit anwendbar für den zugrundeliegenden Vermögenswert, relevante Offenlegungen nach - IAS 16 für Leasingverhältnisse für Sachanlagen, aufgeteilt in Klassen • IAS 36 "Wertminderung", IAS 38, IAS 40 und IAS 41 • Fälligkeitsanalyse der Leasingzahlungen
Sonstige Angaben	<ul style="list-style-type: none"> • zusätzliche qualitative und quantitative Informationen über Leasingaktivitäten soweit nötig um die Offenlegungsziele zu erfüllen, einschließlich - die Art der Leasingaktivitäten - wie das mit jeglichen Rechten am zugrundeliegenden Vermögenswert verbundene Risiko gehandhabt wird

Inkrafttreten und Übergangsvorschriften

IFRS 16 ist verpflichtend für Geschäftsjahre ab dem 1. Januar 2019 anzuwenden. Eine frühere Anwendung ist für jene Unternehmen zulässig, die zum oder vor dem Datum der ersten Anwendung dieses Standards IFRS 15 angewendet haben.

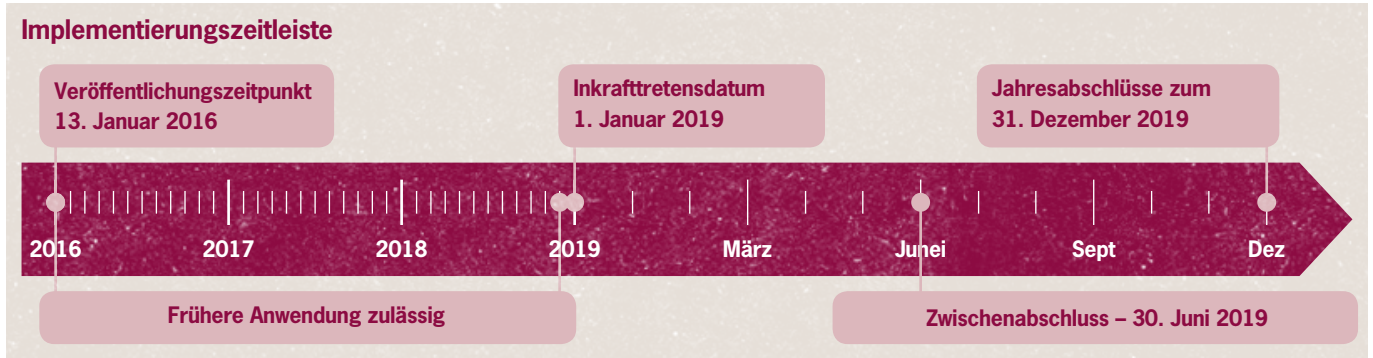
IFRS 16 bietet zwei mögliche Übergangsmethoden:

- vollständige rückwirkende Anwendung
- teilweise rückwirkende Anwendung

Diese Methoden werden untenstehend genauer beschrieben.



Für Unternehmen, die halbjährlich Zwischenabschlüsse erstellen, stellt sich der zeitliche Übergangsprozess wie folgt dar:



IFRS 16 bietet Leasingnehmern die Wahl zwischen zwei Übergangsmethoden:

- **vollständige rückwirkende Anwendung** – mit einer Anpassung der Vergleichsinformationen gemäß IAS 8 „Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden“, Änderungen von Schätzungen und Fehler
- **teilweise rückwirkende Anwendung** – ohne Anpassung der Vergleichsinformationen. Nach diesem Ansatz wird die kumulative Wirkung der anfänglichen Anwendung von IFRS als Anpassung des Eigenkapitals zum Datum der erstmaligen Anwendung angesehen (DDEA) (z. B. 1. Januar 2019 für einen Leasingnehmer, der IFRS 16 zum Inkrafttretensdatum übernimmt und dessen Geschäftsjahr zum 31. Dezember endet).

Wenn sich ein Leasingnehmer für teilweise rückwirkende Anwendung entscheidet, kommt eine Anzahl von spezifischeren

Übergangsanforderungen und auch möglichen Erleichterungen zur Anwendung. Diese werden in der nachstehenden Tabelle zusammengefasst.

Leasinggeber müssen zum Übergangsdatum keine Anpassungen in Bezug auf die existierenden Leasingverhältnisse vornehmen, mit Ausnahme des Zwischenleasinggebers (d. h. Leasinggeber mit Untervermietungen). Statt dessen wird der Standard ab dem Übergangsdatum prospektiv angewandt. IFRS 16 bietet auch sowohl dem Leasingnehmer als auch dem Leasinggeber Übergangserleichterungen zur Neueinschätzung, ob laufende Leasingvereinbarungen zum DDEA Leasingvereinbarungen sind oder enthalten, an.

Zuletzt legt der Standard Übergangsanforderungen dar in Bezug auf:

- Sale-and-Leaseback Geschäfte vor dem DDEA
- Leasingvereinbarungen, die bei früheren Akquisitionen übernommen wurden..

Übergangsbestimmungen für Leasingnehmer bei Anwendung der teilweisen rückwirkenden Anwendung

Bereich	Anforderung oder optionale Erleichterung
Leasingvereinbarungen, die zuvor als Operating Leasingvereinbarungen klassifiziert wurden	<ul style="list-style-type: none"> • die Leasingverbindlichkeit zum DDEA wird nach dem Zeitwert der verbleibenden Leasingzahlungen bemessen mit Abzinsung zum Grenzfremdkapitalzinssatzes des Leasingnehmers zum DDEA • das Wahlrecht, Vermögenswerte aus Nutzungsrechten zu bemessen nach: <ul style="list-style-type: none"> – dem Buchwert, als ob IFRS 16 von Anfang an verwendet worden wäre, aber abgezinst nach dem Grenzfremdkapitalzins zum DDEA; oder – dem Betrag der Leasingverbindlichkeit, angepasst um vorausbezahlte oder mitabgegrenzte Mietaufwendungen • der Vermögenswert aus einem Nutzungsrecht wird für Leasingvereinbarungen für Anlageimmobilien, die als Operating Leasingvereinbarungen unter IAS 16 bilanziert wurden, aber für die künftig das Modell des beizulegenden Zeitwertes nach IAS 40 zur Anwendung kommt, zum Buchwert zum DDEA bewertet • optionale Erleichterungen gibt es in Bezug auf <ul style="list-style-type: none"> – Leasingvereinbarungen mit geringem Wert, für die der Leasingzeitraum innerhalb 12 Monaten nach dem DDEA endet – Leasingvereinbarungen für Renditeimmobilien, auf die das Modell des beizulegenden Zeitwertes nach IAS 40 angewendet wurde – Nutzung eines einheitlichen Abzinsungssatzes für ein Leasingportfolio mit hinreichend ähnlichen Merkmalen – Anwendung der IAS 37 Vorschriften "Rückstellungen, Eventualschulden und Eventualforderungen" "belastende" Bewertung anstatt einer Werthaltigkeitsüberprüfung zum Übergang (wobei der Vermögenswert aus einem Nutzungsrecht um den Betrag jeglicher belastender Leasingvereinbarungen reduziert wird) – Ausschluss von anfänglichen direkten Kosten aus dem Vermögenswert aus einem Nutzungsrecht – Anwendung einer Rückschau bei der Bestimmung der Leasingdauer, wenn die Leasingvereinbarung Verlängerungs- oder Kündigungsoptionen enthält
Leasingvereinbarungen, die zuvor als Finanzierungsleasingvereinbarungen klassifiziert wurden	<ul style="list-style-type: none"> • Vermögenswert aus einem Nutzungsrecht und Leasingverbindlichkeit werden zum gleichen Betrag wie unter IAS 17 zum DDEA bewertet
Angabepflichten	<ul style="list-style-type: none"> • Entlastung von den Angaben der Auswirkung auf die laufende Berichtsperiode gemäß IAS 8, wenn sich das Unternehmen für die teilweise rückwirkende Anwendung entscheidet • Erfordernis einiger zusätzlicher Angaben im Übergangsjahr

Praxisnaher Einblick – nächste Schritte

Obwohl der neue Standard erst 2019 verpflichtend anzuwenden ist, sollten Unternehmen bereits jetzt Maßnahmen treffen, um sich auf die Implementierung der Anforderungen vorzubereiten:

- Einschätzung der Darstellungs- und Angabeanforderungen zur Festlegung, wie die Informationen gesammelt werden können
- Überlegungen, ob Vereinfachungsregelungen in Anspruch genommen werden sollen und Strategieentscheidungen, die sich auf die Art der Informationen auswirken, die gesammelt werden müssen um sich auf den Übergang vorzubereiten
- Zusammenstellung von Informationen über bestehende Leasingverhältnisse, um die Auswirkung der neuen Leasingbilanzierung einschätzen zu können
- Implementierung neuer Kontrollmechanismen zur Erfassung von Vermögenswerten aus Nutzungsrechten und Verbindlichkeiten, inklusive des Übergangs, der Erstbewertung, Modifizierungen, und Werthaltigkeitstests
- Überprüfung von Kreditvereinbarungen und anderen Vereinbarungen, die Finanzkennzahlen und -indikatoren enthalten, wie zum Beispiel Aufrechnungsvereinbarungen, die von der neuen Leasingbilanzierung betroffen sein könnten.

Wir hoffen, dass die Informationen in dieser Publikation für Sie hilfreich waren und Ihnen einen Überblick über IFRS 16 geben konnten. Wenn Sie einzelne Punkte näher besprechen möchten, kontaktieren Sie bitte den für Sie zuständigen Ansprechpartner von Warth & Klein Grant Thornton oder besuchen Sie www.wkgt.com.



© 2017 Warth & Klein Grant Thornton AG ist die deutsche Mitgliedsfirma von Grant Thornton International Ltd (Grant Thornton International). Die Bezeichnung Grant Thornton bezieht sich auf Grant Thornton International oder eine ihrer Mitgliedsfirmen. Grant Thornton International und die Mitgliedsfirmen sind keine weltweite Partnerschaft. Jede Mitgliedsfirma erbringt ihre Dienstleistungen eigenverantwortlich und unabhängig von Grant Thornton International oder anderen Mitgliedsfirmen. Sämtliche Bezeichnungen richten sich an beide Geschlechter. Stand 2/2017

www.wkgt.com