

ACCOUNTING INSIGHTS

August 2013

Paradigmenwechsel in der Leasingbilanzierung

Die vorgeschlagenen neuen Regelungen
zur Leasingbilanzierung



Inhalt

Erfassung aller Leasingverhältnisse in der Bilanz – aber zu welchen Kosten?	3
1 Die Vorschläge auf einen Blick	4
1.1 Wichtigste Fakten	4
1.2 Hauptauswirkungen	5
2 Überblick und Zeitpunkt des Inkrafttretens	7
3 Zeitpunkt der Anwendung der Vorschläge	8
3.1 Identifizierung eines Leasingverhältnisses	8
3.2 Anwendungsbereich	11
3.3 Vereinbarungen mit mehreren Komponenten	15
4 Klassifizierung von Leasingverhältnissen	18
4.1 Klassifizierungstests	18
4.2 Anwendung der Klassifizierungstests	20
4.3 Mehrere zugrunde liegende Vermögenswerte in einer einzelnen Leasingkomponente	24
4.4 Kombinierte Grundstücks- und Gebäudeleasingverhältnisse	26
5 Bilanzierungsmodelle für Leasingnehmer	27
5.1 Überblick	27
5.2 Erstmalige Bewertung der Leasingverbindlichkeit	28
5.3 Erstmalige Bewertung des Nutzungsrechts an einem Vermögenswert	36
5.4 Folgebewertung der Verbindlichkeit	37
5.5 Folgebewertung des Nutzungsrechts an einem Vermögenswert	42
5.6 Darstellung	50
6 Bilanzierungsmodelle für Leasinggeber	52
6.1 Überblick	52
6.2 Leasinggeberbilanzierung von Typ A Leasingverhältnissen	53
6.3 Leasinggeberbilanzierung von Typ B Leasingverhältnissen	63
7 Andere Aspekte der Leasingbilanzierung	65
7.1 Sale-and-leaseback-Transaktionen	65
7.2 Untermietverhältnisse	66
7.3 Als Finanzinvestition gehaltene Immobilien	67
7.4 Änderungen des Leasingverhältnisses	68
8 Angaben	70
8.1 Allgemeines Ziel der Angaben	70
8.2 Zusätzliche Angaben für Leasingnehmer	71
8.3 Zusätzliche Angaben für Leasinggeber	73
9 Übergangsvorschriften	75
9.1 Übergang beim Leasingnehmer	75
9.2 Übergang beim Leasinggeber	75
9.3 Praktische Erleichterungen	76
Über diese Veröffentlichung	78

Erfassung aller Leasingverhältnisse in der Bilanz – aber zu welchen Kosten?

In ihrem überarbeiteten Standardentwurf (exposure draft; ED) für Leasingverhältnisse schlagen der IASB und der FASB (die Boards) fundamentale Änderungen der Leasingbilanzierung vor, die dazu führen, dass die meisten Leasingverhältnisse für Leasingnehmer in der Bilanz erfasst werden. Dies ist ein lange verfolgtes Ziel der Standardsetter.

Für viele Leasingnehmer bedeutet dies eine Zunahme der bilanzierten Vermögenswerte und Schulden. Die Vorschläge haben einen wesentlichen Einfluss auf viele verschiedene Leasingtransaktionen – diese reichen von Leasingverhältnissen über hochpreisige Artikel wie Produktionsanlagen und Flugzeuge bis hin zu Leasingverhältnissen über Büroflächen und geringwertigere Artikel wie Firmenwagen und Computer.

Neben der bilanziellen Erfassung der meisten Leasingverhältnisse für Leasingnehmer führen die Vorschläge auch neue Klassifizierungstests für Leasingverhältnisse ein, die zu einem „dualen Modell“ für Leasingnehmer und Leasinggeber führen. Dadurch bleibt die lineare Aufwandserfassung für die meisten Immobilien-Leasingverhältnisse – d. h. Grundstücke und/oder Gebäude –, ähnlich wie bei den heutigen Operating-Leasingverhältnissen, erhalten. Für die meisten anderen Leasingverhältnisse führen die neuen Regelungen jedoch zu einer Erfassung von Zins- und Abschreibungsaufwendungen, ähnlich wie bei den heutigen Finanzierungs-Leasingverhältnissen – d. h. Leasingaufwendungen werden nicht linear erfasst.

Das duale Modell für Leasingverhältnisse entspricht nicht der ursprünglichen Zielsetzung der Boards, ein einheitliches Bilanzierungsmodell für Leasingverhältnisse einzuführen. Es handelt sich hier um einen wesentlichen Kompromiss der Boards, der die Akzeptanz der neuen Vorschläge bei der Anwendung auf Immobilien-Leasingverhältnisse erhöhen soll.

Der Übergang auf die neuen Vorschläge erfordert eine erneute Analyse aller bestehenden Leasingverhältnisse und potenziellen Leasingverträge. Daneben müssen die Leasingverhältnisse zwecks Erfüllung der Neubeurteilungsanforderungen laufend überwacht werden. Für einige Unternehmen – insbesondere Leasinggeber und Leasingnehmer mit einem umfangreichen Portfolio an bestehenden Leasingverhältnissen – dürften die erforderlichen Systemänderungen beträchtlich sein.

Die Umsetzung dieser Vorschläge stellt für viele Unternehmen eine echte Herausforderung dar, da sie verpflichtet sind, alle Leasingverhältnisse zu identifizieren, wesentliche Daten zu ermitteln, neue Schätzungen und Ermessensentscheidungen durchzuführen sowie neue Berechnungen anzustellen. Unternehmen müssen auch berücksichtigen, welchen Einfluss diese Vorschläge auf ihre Organisation und Geschäftspraktiken haben.

Die Vorschläge haben, aufgrund der Verpflichtung zur Neubeurteilung bestimmter wesentlicher Schätzungen und Ermessensentscheidungen an jedem Abschlussstichtag, Auswirkungen auf die Fähigkeit eines Unternehmens zur genauen Prognose von Vermögenswerten und Schulden. Eine derartige Volatilität kann einen wesentlichen Einfluss auf die Einhaltung von Kreditvereinbarungsklauseln eines Unternehmens, die Höhe der latenten Steuern und die Fähigkeit zur Zahlung von Dividenden haben. Die Vorschläge zur Leasinggeberbilanzierung beinhalten eine erhebliche Komplexität, insbesondere für die meisten Leasingverhältnisse über Vermögenswerte, die keine Immobilien darstellen.

Die Boards haben überzeugende Argumente dafür geliefert, dass es an der Zeit für eine Verbesserung der Leasingbilanzierung ist. Für einige sind die vorgeschlagenen Änderungen ein Schritt nach vorne. Für andere bedeuten sie Kosten, Komplexität und einen konzeptionellen Kompromiss. Tatsächlich stimmen sowohl einige Mitglieder des IASB als auch des FASB den Vorschlägen nicht zu. Letztendlich ist nicht klar, ob diese Vorschläge die Abschlussadressaten zufriedenstellen – oder ob dies die beste Art und Weise ist, dieses wichtige Projekt voranzutreiben.

Wir hoffen, dass diese Veröffentlichung zum besseren Verständnis der überarbeiteten Vorschläge beiträgt. Wir empfehlen die Teilnahme an der Diskussion und die Einreichung einer Stellungnahme bei den Boards bis zum Ende der Kommentierungsfrist am 13. September 2013.

Wolfgang Laubach
Kris Peach
Ramon Jubels
Brian O'Donovan

**Globales KPMG-Führungsteam für
IFRS-Leasingverhältnisse, als Finanz-
investition gehaltene Immobilien und
Dienstleistungskonzessionen
KPMG International Standards Group**

Die Vorschläge auf einen Blick

1.1

Wichtigste Fakten

Am 16. Mai 2013 veröffentlichten der IASB und der FASB den ED/2013/6 *Leasingverhältnisse* (kurz: „der ED“ [Exposure Draft (Standardentwurf)] oder „die Vorschläge“). Der ED beinhaltet Vorschläge zu neuen dualen Bilanzierungsmodellen für Leasingnehmer und Leasinggeber sowie zu neuen Klassifizierungstests für Leasingverhältnisse zwecks Bestimmung des jeweils anzuwendenden Bilanzierungsmodells. Eine wesentliche Zielsetzung der Vorschläge ist es, die Erfassung der sich aus Leasingverhältnissen ergebenden Vermögenswerte und Schulden durch den Leasingnehmer sicherzustellen.

- **Identifizierung des Leasingverhältnisses.** Ein Leasingverhältnis ist ein Vertrag, der das Nutzungsrecht an einem identifizierbaren Vermögenswert im Austausch für eine Gegenleistung für einen Zeitraum überträgt. Die Kriterien zur Identifizierung eines Leasingverhältnisses basieren auf Rechten, die Verwendung bestimmter Vermögenswerte zu kontrollieren.
- **Klassifizierung des Leasingverhältnisses.** Viele Immobilien-Leasingverhältnisse sind Typ B Leasingverhältnisse, bei denen Leasingerträge/-aufwendungen linear erfasst werden. Viele Leasingverhältnisse über andere Vermögenswerte sind Typ A Leasingverhältnisse, bei denen Leasingerträge/-aufwendungen degressiv erfasst werden.
- **Leasingnehmerbilanzierung.** Es wird ein Nutzungsrecht an einem Vermögenswert (welches das Recht zur Nutzung des zugrunde liegenden Vermögenswerts darstellt) und einer Leasingverbindlichkeit (welche die Verpflichtung zu Leasingzahlungen darstellt) erfasst. Für Typ B Leasingverhältnisse wird das Nutzungsrecht an einem Vermögenswert als Ausgleichsbetrag ermittelt, um einen linearen Verlauf des gesamten Leasingaufwands zu erreichen.
- **Leasinggeberbilanzierung – Typ A Leasingverhältnisse.** Der zugrunde liegende Vermögenswert wird ausgebucht und stattdessen werden eine Leasingforderung und ein Residualvermögenswert erfasst.
- **Leasinggeberbilanzierung – Typ B Leasingverhältnisse.** Der zugrunde liegende Vermögenswert wird weiterhin bilanziert. Die Leasingzahlungen werden ertragswirksam erfasst (ähnlich der derzeitigen Bilanzierung von Operating-Leasingverhältnissen).
- **Kurzfristige Leasingverhältnisse.** Es gibt eine Ausnahme für Leasingverhältnisse mit einer maximalen Laufzeit von zwölf Monaten, einschließlich Verlängerungsoptionen.
- **Übergangsvorschriften.** Der neue Standard kann rückwirkend angewendet werden, oder es kann ein modifizierter rückwirkender Ansatz in Anspruch genommen werden.
- **Zeitpunkt des Inkrafttretens.** Der ED enthält keinen Vorschlag für den Zeitpunkt des Inkrafttretens des neuen Standards. Es ist jedoch eher unwahrscheinlich, dass von Unternehmen verlangt wird, die neuen Vorschriften für Leasingverhältnisse vor dem Zeitpunkt des Inkrafttretens des neuen Standards der Boards zur Erfassung von Umsatzerlösen, also dem 1. Januar 2017, anzuwenden.

Der vorgeschlagene neue Standard würde IAS 17 *Leasingverhältnisse*, 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* ersetzen. Darüber hinaus gäbe es wesentliche daraus folgende Änderungen zu IAS 40 *Als Finanzinvestition gehaltene Immobilien*.

Die Kommentierungsfrist für den ED endet am 13. September 2013. Die Boards planen weitere Öffentlichkeitsarbeit und öffentliche Gespräche am runden Tisch sowie eine zusätzliche Anhörung über den Zeitpunkt des Inkrafttretens dieses und anderer neuer Standards.

1.2 Hauptauswirkungen

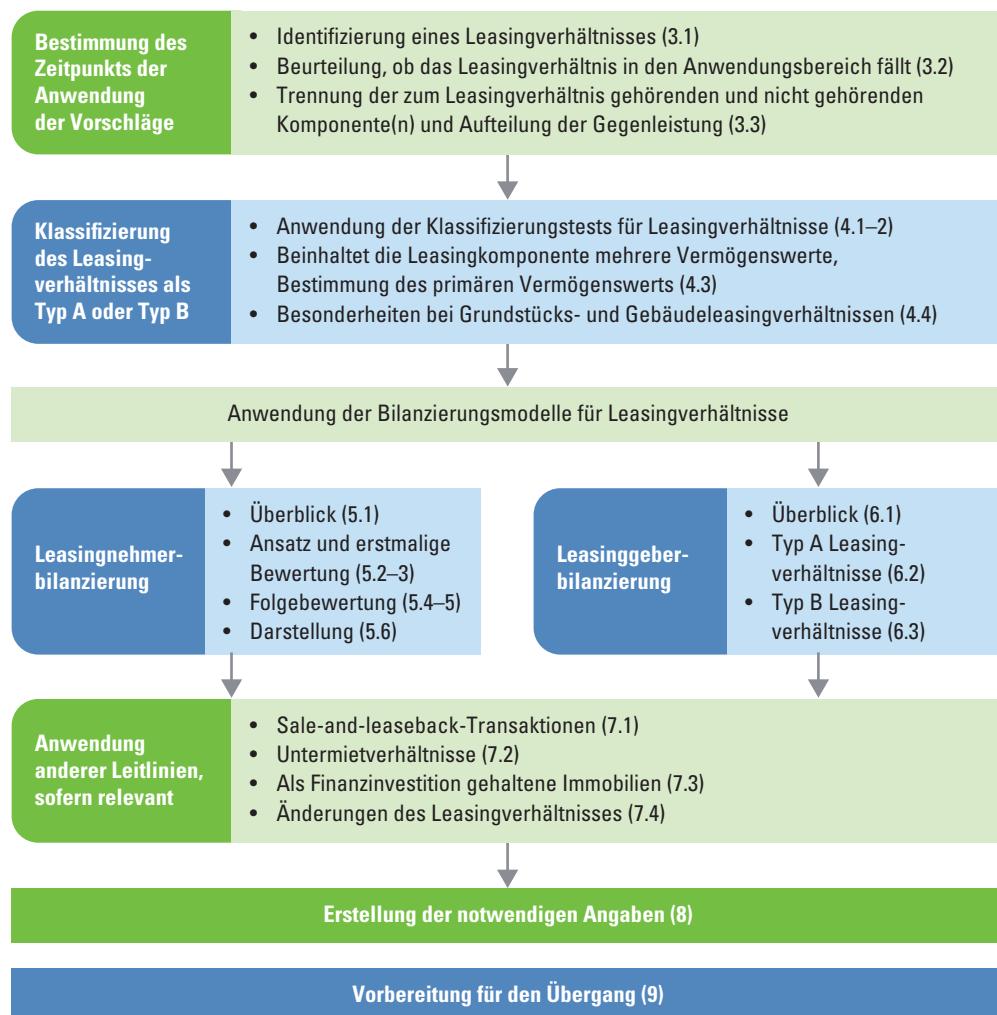
- **Identifizierung aller Leasingvereinbarungen und Ermittlung von Leasingdaten.** Alle Leasingverhältnisse mit einer Laufzeit von mehr als zwölf Monaten, einschließlich aller Verlängerungsoptionen, werden bilanzwirksam erfasst. Die für die Anwendung der Vorschläge notwendige Identifizierung aller Leasingvereinbarungen und Ermittlung aller relevanten Leasingdaten erfordert möglicherweise einen erheblichen Arbeitsaufwand. Für die Anwendung des vereinfachten Modells für kurzfristige Leasingverhältnisse muss ein Unternehmen das Leasingverhältnis identifizieren und die wesentlichen Bedingungen des Leasingverhältnisses herausarbeiten.
- **Änderungen der wesentlichen Finanzkennzahlen.** Wesentliche Finanzkennzahlen sind von der Erfassung neuer Vermögenswerte und Verbindlichkeiten sowie von Unterschieden bei der zeitlichen Erfassung und dem Ausweis von Leasingerträgen/-aufwendungen betroffen. Dies könnte sich auf die Einhaltung von Kreditvereinbarungsklauseln eines Unternehmens, die Höhe der latenten Steuern und die Fähigkeit zur Zahlung von Dividenden auswirken.
- **Neue Schätzungen und Ermessensentscheidungen.** Die Vorschläge führen neue Schätzungen und Beurteilungsmaßstäbe für Ermessensentscheidungen ein, die Auswirkungen auf die Identifizierung, Klassifizierung und Bewertung von Leasingtransaktionen haben. Infolge der Verpflichtung zur fortlaufenden Neubeurteilung der Annahmen und Einschätzungen müssen leitende Angestellte in diese Entscheidungen einbezogen werden – sowohl zu Beginn des Leasingverhältnisses als auch zum Ende der Berichtsperioden.



- **Bilanzvolatilität.** Die vorgeschlagenen Vorschriften zur Neubeurteilung bestimmter wesentlicher Schätzungen und Ermessensentscheidungen an jedem Abschlussstichtag führen zu einer Volatilität der Vermögenswerte und Verbindlichkeiten für Leasingnehmer und für Leasinggeber in Typ A Leasingverhältnissen. Dies könnte sich auf die Fähigkeit eines Unternehmens zur genauen Ergebnisprognose auswirken.
- **Änderungen der Vertragsbedingungen und Geschäftspraktiken.** Einige Unternehmen werden bestimmte Vertragsbedingungen und Geschäftspraktiken nochmals überprüfen, um die Auswirkungen der Vorschläge zu minimieren – z. B. Änderungen der Strukturierung oder Preisfindung eines Geschäftsvorfalls, einschließlich der Leasingdauer und Verlängerungsoptionen. Daher werden die Vorschläge neben der Abteilung für Rechnungslegung wahrscheinlich auch Auswirkungen auf andere Abteilungen haben – einschließlich Finanzen, Steuern, Recht, Beschaffung, Immobilien, Planung, Vertrieb, interne Revision und IT.
- **Neue Systeme und Prozesse.** System- und Prozessänderungen können erforderlich sein, um die für die Einhaltung der neuen Vorschriften notwendigen Daten zu erfassen, was die Erstellung eines Bestandsverzeichnisses aller Leasingverhältnisse beim Übergang einschließt. Die Komplexität, Ermessensentscheidungen und die Verpflichtung zur fortlaufenden Neubeurteilung erfordern möglicherweise zusätzliche Ressourcen und Kontrollen, die sich auf die Überwachung der Leasingaktivität während der Laufzeit von Leasingverhältnissen konzentrieren.
- **Kommunikation mit Anteilseignern erfordert sorgfältige Überlegung.** Investoren und andere Stakeholder werden die Auswirkungen der Vorschläge auf den Geschäftsbetrieb verstehen wollen. Zu den Interessengebieten können die Auswirkungen der Vorschläge auf Finanzergebnisse, die Kosten für die Umsetzung und alle vorgeschlagenen Änderungen der Geschäftspraktiken gehören.

Überblick und Zeitpunkt des Inkrafttretens

Das nachstehende Schaubild zeigt, auf welche Weise die wesentlichen Regelungen der Vorschläge in dieser Veröffentlichung erläutert werden. Die entsprechenden Abschnittsnummern stehen in Klammern.



Der ED enthält keinen Vorschlag für den Zeitpunkt des Inkrafttretens des neuen Standards und es ist nicht darin geregelt, ob eine vorzeitige Anwendung zulässig ist. Es ist jedoch eher unwahrscheinlich, dass von Unternehmen verlangt wird, die neuen Vorschriften für Leasingverhältnisse vor dem Zeitpunkt des Inkrafttretens des neuen Standards der Boards zur Erfassung von Umsatzerlösen anzuwenden. Laut vorläufigem Beschluss der Boards ist der neue Standard für Umsatzerlöse erstmals in der ersten Berichtsperiode eines am 1. Januar 2017 oder danach beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden. Eine frühere Anwendung des Standards für Umsatzerlöse soll nach IFRS, jedoch nicht nach US-GAAP zulässig sein.

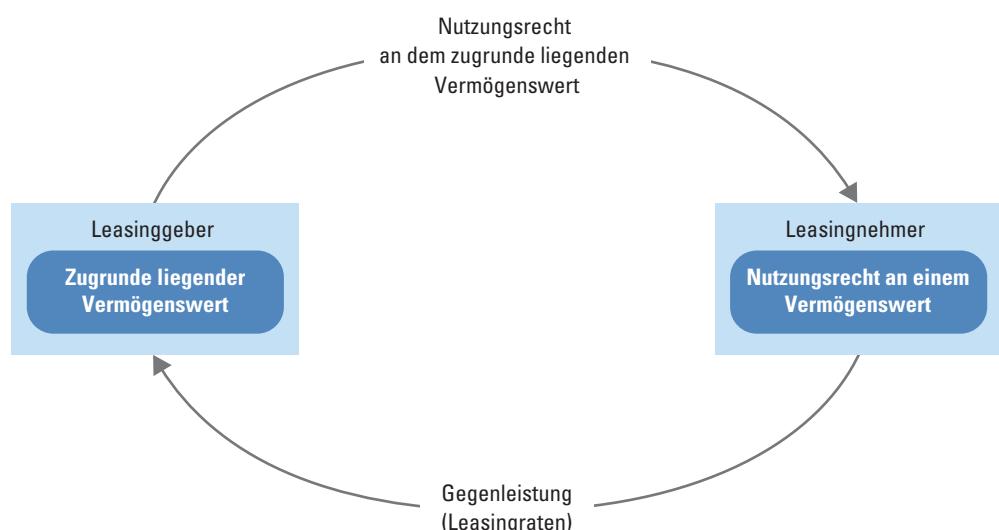
Zeitpunkt der Anwendung der Vorschläge

3.1 Identifizierung eines Leasingverhältnisses

3.1.1 Grundlegende Definition

ED 6

Die Vorschläge definieren ein Leasingverhältnis als einen „Vertrag, der das Nutzungsrecht an einem Vermögenswert (dem zugrunde liegenden Vermögenswert) im Austausch für eine Gegenleistung für einen Zeitraum überträgt.“



ED 7

Ein Leasingverhältnis ist gegeben, wenn die beiden nachstehenden Bedingungen erfüllt sind:

- Vertragserfüllung ist von der Nutzung eines identifizierten Vermögenswerts abhängig und der
- Vertrag überträgt das Recht, die Nutzung des identifizierten Vermögenswerts im Austausch für eine Gegenleistung für einen Zeitraum zu kontrollieren.

BEOBACHTUNG

Die Identifizierung eines Leasingverhältnisses ist eine wesentliche Ermessensentscheidung

Bei der Umsetzung der Vorschläge ist die Identifizierung, ob eine Vereinbarung ein Leasingverhältnis ist – oder enthält –, insbesondere für Leasingnehmer eine wesentliche Ermessensentscheidung. Es gibt faktisch eine neue deutliche Unterscheidung zwischen Leasingverhältnissen (bilanzwirksam für Leasingnehmer) und Dienstleistungsverträgen (bilanzunwirksam für Leasingnehmer). Dies ist solange der Fall, wie sich die grundlegenden Bilanzierungsvorschriften für Leasingverhältnisse und schwebende Geschäfte wesentlich voneinander unterscheiden.

3.1.2 Definition von Leasingverhältnissen – eine genauere Betrachtung

Nachstehendes gehört zu den Faktoren, die bei der Anwendung der Definition von Leasingverhältnissen zu berücksichtigen sind.

ED 11

- **Teile von Vermögenswerten** – Ein Teil eines Vermögenswerts kann ein identifizierter Vermögenswert sein, wenn er physisch abgetrennt werden kann. Beispielsweise kann ein Stockwerk eines Gebäudes ein identifizierter Vermögenswert sein. Ein Teil der Kapazität einer Rohrleitung wäre jedoch aufgrund der fehlenden physischen Trennung kein identifizierter Vermögenswert, es sei denn, dass der Teil der Kapazität im Wesentlichen den gesamten Ausstoß des Vermögenswerts umfasst.

ED 12

- **Kontrolle** – Ein Vertrag überträgt das Recht, die Verwendung des identifizierten Vermögenswerts zu kontrollieren, wenn der Kunde die Fähigkeit hat, die Verwendung des Vermögenswerts zu bestimmen und den Nutzen aus dessen Verwendung während der gesamten Vertragslaufzeit zu ziehen.

ED 13–14

- **Bestimmung der Verwendung** – Um die Fähigkeit zu haben, die Verwendung zu bestimmen, muss ein Kunde in der Lage sein, Entscheidungen über die Verwendung des Vermögenswerts zu treffen, die den aus der Verwendung des Vermögenswerts zu ziehenden wirtschaftlichen Nutzen am wesentlichsten beeinflussen – z. B. zu bestimmen, zu welchem Zweck der Vermögenswert eingesetzt und in welcher Art der Vermögenswert betrieben wird.

ED 19

- **Nutzenziehung** – Ein Kunde wäre nicht in der Lage, den Nutzen aus der Verwendung des Vermögenswerts zu ziehen, wenn dieser Nutzen nur in Verbindung mit der Verwendung anderer Waren und Dienstleistungen erreicht wird, die von diesem oder anderen Lieferanten nicht separat verkauft werden, und der Vermögenswert mit der Erbringung von Dienstleistungen zusammenhängt, da seine Funktion nur mit diesen anderen Waren oder Dienstleistungen zusammen vorgesehen ist.

ED 9, BC105(b)

- **Ersatz** – Ein Vertrag würde keine Leasingvereinbarung enthalten, wenn ein Lieferant ein substanzielles Recht hat, den zugrunde liegenden Vermögenswert jederzeit während der Vertragslaufzeit zu ersetzen. Das Recht eines Lieferanten, einen Vermögenswert zu ersetzen, ist substanziel, wenn der Lieferant einen alternativen Vermögenswert ohne Zustimmung des Kunden verwenden kann und keine wirtschaftlichen oder anderen Hindernisse den Lieferanten am Austausch gegen einen alternativen Vermögenswert hindern.

BEOBACHTUNG**Die neue Definition kann zu Änderungen bei der Identifizierung von Vereinbarungen als Leasingverhältnis führen**

Auf den ersten Blick scheinen die Grundbestandteile der Definition von Leasingverhältnissen mit den derzeitigen Anforderungen in IFRIC 4 vergleichbar zu sein. Die Erklärungen und Beispiele des ED können jedoch zu unterschiedlichen Entscheidungen darüber führen, ob in einigen wichtigen Fällen ein Leasingverhältnis besteht.

Beispielsweise können einige Strombezugsverträge, die gemäß IFRIC 4 als Leasingverhältnisse identifiziert werden, gemäß diesen Vorschlägen keine Leasingverträge sein. Dies ist darauf zurückzuführen, dass der Kontrollansatz des ED sich mehr als IFRIC 4 auf die Fähigkeit des Käufers konzentriert, die Verwendung des zugrunde liegenden Vermögenswerts zu bestimmen. Somit kann eine Vereinbarung, nach der ein Unternehmen den gesamten Strom von einem Kraftwerk bezieht, es jedoch keine Beherrschung über den Betrieb des Kraftwerks ausübt, ein Leasingverhältnis gemäß IFRIC 4, aber nicht gemäß des ED sein.

In anderen Fällen liegen Vermögenswerte, die mit Dienstleistungen verbunden sind, nicht im Anwendungsbereich der Vorschläge, da der Kunde nur in der Lage ist, den Nutzen aus der Inanspruchnahme der Dienstleistung zu ziehen, die nicht separat verkauft wird. Beispielsweise kann eine Dauerkarte für ein Sportstadion einen bestimmten Sitzplatz identifizieren. Es liegt jedoch kein Leasingverhältnis vor, da die Inanspruchnahme des Sitzplatzes einen untrennabaren Bestandteil der erbrachten Gesamtdienstleistung darstellt.

Der ED besagt ausdrücklich, dass das Recht eines Lieferanten auf Austausch eines Vermögenswerts nicht substanzell ist, sofern die Zustimmung des Kunden erforderlich ist. Häufig ist irgendeine Art von Zustimmung erforderlich, sobald ein Lieferant die Absicht hat, das Grundstück eines Kunden zu betreten, um einen Vermögenswert zu warten oder zu ersetzen. Beabsichtigen die Boards, dass diese regelmäßig anfallenden Arten von Zustimmung zur Folge haben, dass das Recht eines Lieferanten auf Austausch nicht substanzell ist, kann dies die Zahl der Vereinbarungen, die als Leasingverhältnisse identifiziert werden, erhöhen.

Die Anwendung der überarbeiteten Definition erfordert von den Unternehmen, ihren Gesamtbestand an Vereinbarungen noch einmal danach zu beurteilen, ob sie ein Leasingverhältnis sind – oder beinhalten. Diese Aufgabe erfordert in vielen Fällen neue Ermessensentscheidungen. Für die einheitliche Umsetzung der Vorschläge müssen die Unternehmen konsistente Entscheidungen darüber treffen, welche Vereinbarungen Leasingverhältnisse enthalten. Eine einheitlichere Umsetzung kann durch wenige Klarstellungen der im Allgemeinen gut verständlichen Anforderungen des IFRIC 4 erreicht werden.

3.2

Anwendungsbereich

3.2.1 Anwendungsbereich, Ausschlüsse und Ausnahmen

ED 4–5,118–119 Der ED schlägt eine Reihe von Ausschlüssen vom Anwendungsbereich vor und nimmt Stellung zu Vereinbarungen, die innerhalb des Anwendungsbereichs liegen. Einige Leasingverhältnisse sind vom Anwendungsbereich der Vorschläge ausgeschlossen; andere unterliegen bestimmten Ausnahmen.

Verträge, die die Definition eines Leasingverhältnisses erfüllen

Innerhalb des Anwendungsbereichs	<ul style="list-style-type: none"> Leasing von Vermögenswerten Langfristiges Grundstücksleasing Sale-and-leaseback-Transaktionen Untermietverhältnisse Leasingverhältnisse, die wirtschaftlich betrachtet einem Kauf/Verkauf entsprechen (<i>in-substance purchases/sales</i>) Leasing von Vorräten Leasing von nicht zum Kerngeschäft gehörenden Vermögenswerten
Mit Ausnahmen innerhalb des Anwendungsbereichs	<ul style="list-style-type: none"> Leasingverhältnisse mit Dienstleistungskomponenten Kurzfristige Leasingverhältnisse (maximal 12 Monate) Leasing von immateriellen Vermögenswerten (für Leasingnehmer)
Außerhalb des Anwendungsbereichs	<ul style="list-style-type: none"> Leasing von: <ul style="list-style-type: none"> immateriellen Vermögenswerten für Leasinggeber natürlichen Ressourcen und Exploration biologischen Vermögenswerten Dienstleistungskonzessionsvereinbarungen

ED B12–14 Entstehen einem Leasingnehmer Kosten in Zusammenhang mit der Errichtung oder dem Entwurf eines zugrunde liegenden Vermögenswerts, bevor dieser nutzbar ist, bilanziert der Leasingnehmer diese Kosten gemäß den einschlägigen IFRS.

ED BC 84–85 Darüber hinaus schlägt der ED vor, dass ein Leasingverhältnis, das zwischen dem Abschluss des Vertrags und dem Beginn des Leasingverhältnisses als belastend beurteilt wird, im Anwendungsbereich des IAS 37 *Rückstellungen, Eventualverbindlichkeiten und Eventualforderungen* liegt.

BEOBACHTUNG

Anwendungsbereich ähnlich der derzeitigen Praxis, mit einigen wichtigen Unterschieden

Der Anwendungsbereich der Vorschläge entspricht weitgehend der derzeitigen Praxis, abgesehen von folgenden Hauptunterschieden.

- Kurzfristige Leasingverhältnisse – Leasingnehmer und Leasinggeber können einen vereinfachten Ansatz für kurzfristige Leasingverhältnisse anwenden (siehe 3.2.2).
- Immaterielle Vermögenswerte mit Ausnahme von Nutzungsrechten an einem Vermögenswert – Nach Vorschlag des IASB muss ein Leasingnehmer die Leasingmodelle für das Leasing von immateriellen Vermögenswerten nicht anwenden. Das Leasing von immateriellen Vermögenswerten ist für Leasinggeber außerhalb des Anwendungsbereichs der Vorschläge, da der neue Standard für Umsatzerlöse Leitlinien zu Lizenzgebern enthält. Der ED schlägt diese Ausnahmen vor, da die Boards der Auffassung sind, dass die im Zusammenhang mit dem Leasing von immateriellen Vermögenswerten stehenden Bilanzierungsfragen zu komplex sind, um umfassend behandelt werden zu können.

Der Grundgedanke hinter der Ausnahme von Leasingverhältnissen von biologischen Vermögenswerten ist, dass das Modell des beizulegenden Zeitwerts nach IAS 41 *Landwirtschaft* den Abschlussadressaten relevante Informationen liefert. Der ED zielt nicht auf die Behandlung der Frage, ob es eine allgemeine konzeptionelle Begründung gibt, wonach Leasingverhältnisse von Vermögenswerten, die erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet werden, von den Vorschlägen ausgenommen werden können.

Die Boards haben Vorschläge zurückgewiesen, die Umsetzung durch den Abschluss von Leasingverhältnissen von nicht zum Kerngeschäft gehörenden Vermögenswerten zu vereinfachen, da die IFRS aus ihrer Sicht nicht generell zwischen zum Kerngeschäft gehörenden und nicht zum Kerngeschäft gehörenden Vermögenswerten unterscheiden. Dadurch erhöht sich der Umsetzungsaufwand für einige Unternehmen.

3.2.2 Kurzfristige Leasingverhältnisse

ED 118–119,
App A

Der ED schlägt vor, Unternehmen die Wahlmöglichkeit zu geben, die vorgeschlagenen neuen Bilanzierungsmodelle für kurzfristige Leasingverhältnisse nicht anzuwenden.

Ein kurzfristiges Leasingverhältnis wird als ein Leasingverhältnis definiert, das

- eine vertraglich geregelte maximal mögliche Laufzeit, einschließlich etwaiger Verlängerungsoptionen, von zwölf Monaten oder weniger hat und
- keine Option enthält, die dem Leasingnehmer den Kauf des zugrunde liegenden Vermögenswerts erlaubt.

BEISPIEL	
Kurzfristige Leasingverhältnisse	
Szenario	Kurzfristig?
Leasingnehmer A leistet ein Fahrzeug von Leasinggeber B für einen Zeitraum von 12 Monaten. Das Leasingverhältnis enthält keine Verlängerungs- oder Kaufoption.	Ja – maximal mögliche Laufzeit von 12 Monaten
Leasingnehmer A leistet ein Fahrzeug von Leasinggeber B für einen Zeitraum von 12 Monaten. Das Leasingverhältnis enthält eine Verlängerungsoption für weitere 6 Monate, von deren Ausübung A nicht ausgeht.	Nein – maximal mögliche Laufzeit von 18 Monaten (die Absicht des Leasingnehmers ist für die Analyse nicht relevant)
Leasingnehmer A leistet ein Fahrzeug von Leasinggeber B für einen unbestimmten Zeitraum. A kann das Fahrzeug unter Einhaltung einer einmonatigen Kündigungsfrist zurückgeben, geht jedoch von einer Rückgabe nach 12 Monaten aus.	Nein – maximal mögliche Laufzeit ist unbestimmt
Leasingnehmer A leistet ein Fahrzeug von Leasinggeber B für einen Zeitraum von 15 Monaten, was den Geschäftszyklus von A nach IAS 1 <i>Darstellung des Abschlusses</i> widerspiegelt.	Nein – maximal mögliche Laufzeit von 15 Monaten

ED BC108-109 Ein Leasingverhältnis, bei dem sowohl der Leasingnehmer als auch der Leasinggeber dessen Verlängerung über den unkündbaren Zeitraum hinaus zustimmen müssen, erfüllt die Definition eines kurzfristigen Leasingverhältnisses, sofern der unkündbare Zeitraum, inklusive einer eventuellen Kündigungsfrist, maximal 12 Monate beträgt. Hat jedoch eine Partei allein das Recht zur Kündigung des Leasingverhältnisses oder hat der Leasingnehmer das Recht, das Leasingverhältnis ohne Zustimmung des Leasinggebers zu verlängern, müssen die Parteien Optionszeiträume in die Beurteilung der Laufzeit des Leasingverhältnisses einrechnen, da es durchsetzbare Rechte und Verpflichtungen über den anfänglichen unkündbaren Zeitraum hinaus gibt.

ED 118-120 Die Entscheidung, die vorgeschlagenen Bilanzierungsmodelle auf kurzfristige Leasingverhältnisse nicht anzuwenden, kann je nach Art des zugrunde liegenden Vermögenswerts getroffen werden, und führt zu folgendem vereinfachten Bilanzierungsansatz.

Leasingnehmer	Leasinggeber
<ul style="list-style-type: none"> • Keine Erfassung von Leasingvermögen oder Leasingverbindlichkeiten • Erfassung von Leasingzahlungen in der Gewinn- und Verlustrechnung, im Allgemeinen linear, über die Laufzeit des Leasingverhältnisses 	<ul style="list-style-type: none"> • Keine Erfassung von Leasingforderungen und Residualvermögenswerten • Der zugrunde liegende Vermögenswert wird weiterhin bilanziert • Erfassung von Leasingzahlungen in der Gewinn- und Verlustrechnung, im Allgemeinen linear, über die Laufzeit des Leasingverhältnisses

BEOBACHTUNG

Ein vereinfachter Ansatz, jedoch erhebliche Anstrengungen zur Identifizierung der relevanten Leasingverhältnisse erforderlich

Ohne die Ausnahmeregelung für kurzfristige Leasingverhältnisse würden die Vorschläge von Leasingnehmern eine bilanzwirksame Erfassung vieler geringwertiger Vermögenswerte verlangen, die zuvor eindeutig als Operating-Leasingverhältnisse nach IAS 17 klassifiziert werden konnten. Gemäß der Ausnahme kann ein Unternehmen für solche Leasingverhältnisse ein Modell auf der Grundlage der derzeitigen Bilanzierung von Operating-Leasingverhältnissen verwenden. In manchen Fällen werden Leasingnehmer versuchen, über die Bedingungen für neue Leasingverhältnisse zu verhandeln, die sie zum vereinfachten Ansatz berechtigen.

Nutzen Unternehmen den Vorteil dieser Ausnahme, erfordert dies von ihnen dennoch erhebliche Anstrengungen; ein Unternehmen muss das Leasingverhältnis und die wesentlichen Bedingungen des Leasingverhältnisses – einschließlich der Einzelheiten etwaiger Verlängerungs- und Kaufoptionen – identifizieren, um sicherzustellen, dass das Leasingverhältnis die Definition eines kurzfristigen Leasingverhältnisses erfüllt.

3.3

Vereinbarungen mit mehreren Komponenten

3.3.1 Identifizierung separater Leasingkomponenten

ED 20–21

Enthält ein Vertrag ein Leasingverhältnis, identifiziert ein Unternehmen jede separate Leasingkomponente des Vertrags. Ein Nutzungsrecht an einem Vermögenswert ist eine separate Leasingkomponente, wenn die beiden folgenden Kriterien erfüllt werden:

- Der Leasingnehmer kann aus der Verwendung des geleasten Vermögenswerts selbst oder zusammen mit einfach zugänglichen Hilfsmitteln einen Nutzen ziehen – d. h. bei Waren oder Dienstleistungen, die separat verkauft oder verleast werden, oder bei Hilfsmitteln, die der Leasingnehmer bereits erhalten hat.
- Der geleasten Vermögenswert ist weder abhängig von, noch besteht eine starke Wechselbeziehung zu anderen zugrunde liegenden Vermögenswerten des Vertrags.

Kombinierte Grundstücks- und Gebäudeleasingverhältnisse werden in Abschnitt 4.4 diskutiert.

ED 22–23

Ein einzelner Vertrag kann mehrere Leasingkomponenten und auch Nichtleasingkomponenten enthalten. Nach Identifizierung der einzelnen Leasingkomponenten beurteilen Leasingnehmer und Leasinggeber, ob die Leasingkomponenten getrennt zu bilanzieren sind und wenn ja, wie die Gegenleistung aufzuteilen ist.

	Leasingnehmer	Leasinggeber
Falls der Einkaufspreis (EK) oder Verkaufspreis (VK) jeder Komponente ein beobachtbarer Einzelpreis ist ¹	Trennung und Aufteilung auf Grundlage eines relativen Einzelpreises	Stets Trennung und Aufteilung nach den Leitlinien des in Kürze erscheinenden gemeinsamen Standards der Boards zur Erfassung von Umsatzerlösen – d. h. auf Grundlage eines relativen Verkaufspreises
Falls die EK/VK einer oder mehrerer, aber nicht aller Komponenten, beobachtbare Einzelpreise sind	Trennung und Aufteilung nach der Restwertmethode	
Falls keine beobachtbaren Einzelpreise für irgendeine Komponente der Vereinbarung verfügbar sind	Insgesamt als Leasingverhältnis	

Anmerkung

¹ Ein „beobachtbarer Einzelpreis“ ist ein Preis, den der Leasinggeber oder ein vergleichbarer Lieferant für eine vergleichbare Leasing-, Waren- oder Dienstleistungskomponente unabhängig von anderen Komponenten in Rechnung stellt.

BEISPIEL**Aufteilung der Gegenleistung zwischen Leasingkomponenten und Nichtleasingkomponenten**

Leasinggeber C verleast eine Spezialmaschine für einen Zeitraum von zwei Jahren und bietet dazu Beratungsdienstleistungen an. Die Maschine wird von C nicht separat verkauft oder verleast und es gibt keine vergleichbaren Maschinen, die von anderen Lieferanten verkauft oder verleast werden. Der Vertrag beläuft sich auf eine festgesetzte Gegenleistung von 180.000.

Leasinggeber

Da C den Verkauf oder das Leasing der Spezialmaschine und die Erbringung von substanzial gleichwertigen Beratungsdienstleistungen nicht separat vornimmt, trennt C die Leasing- und Nichtleasingkomponenten und teilt die vertraglich vereinbarte Gegenleistung auf Grundlage von geschätzten Verkaufspreisen auf. C beschließt, im Hinblick auf die Maschine einen Kosten-Plus-Ansatz zu verwenden, da ihre spezielle Art die Verwendung eines marktisierten Bewertungsansatzes ausschließt – d. h. es sind keine vergleichbaren Maschinen, die verkauft oder verleast werden, zu bewerten. C verwendet einen marktisierten Bewertungsansatz für die Dienstleistungen auf Grundlage vergleichbarer Dienstleistungen, die auf dem Beratungsmarkt angeboten werden. Infolgedessen teilt C die vertraglich vereinbarte Gegenleistung wie folgt auf.

Komponente	Geschätzter Einzelpreis	Darauf entfallende Gegenleistung
Maschinenleasing	160.000	144.000
Beratungsdienstleistungen	40.000	36.000
	<u>200.000</u>	<u>180.000</u>

Leasingnehmer

Leasingnehmer D verfügt über keinen beobachtbaren Einzelpreis für die geleaste Maschine. Vergleichbare Beratungsdienstleistungen werden jedoch unabhängig von anderen Komponenten von verschiedenen Dienstleistungsunternehmen verkauft; folglich kann sich D einen beobachtbaren Einzelpreis für die Dienstleistungen verschaffen, der bei 40.000 liegt – d. h. dem oben genannten geschätzten Verkaufspreis von C – entspricht. Deswegen teilt D den Beratungsdienstleistungen 40.000 – d. h. den beobachtbaren Einzelpreis – und dem Maschinenleasing 140.000 (180.000-40.000) als Restbetrag zu.

BEOBACHTUNG**Vereinbarungen mit Leasing- und Dienstleistungskomponenten sind weit verbreitet**

Viele Vereinbarungen enthalten Dienstleistungs- und Leasingkomponenten. Nach den derzeitigen IFRS werden die Dienstleistungskomponenten normalerweise als schwebende Geschäfte behandelt. Enthält eine Vereinbarung eine Leasing- und eine Dienstleistungskomponente, verlangt IFRIC 4 von einem Unternehmen, die Zahlungen für die beiden Komponenten auf Grundlage ihrer relativen beizulegenden Zeitwerte zu trennen, was dem vorgeschlagenen allgemeinen Ansatz in dem vom IASB vorgeschlagenen Standard für Umsatzerlöse, ED/2011/6 *Erlöse aus Verträgen mit Kunden*, für die Zuordnung des Transaktionspreises zu einzelnen Leistungsverpflichtungen entspricht.

Die Vorschläge bieten einen Anreiz für Leasingnehmer, die Preisfindung des Leasingvermögenswerts und der Dienstleistung eindeutig zu identifizieren, da ein Leasingnehmer, der den Einzelpreis mindestens eines Bestandteils nicht identifizieren kann, mit der Behandlung der gesamten Vereinbarung als Leasingverhältnis bestraft würde – d. h. sowohl das Leasingverhältnis als auch die Dienstleistung wären bilanzwirksam.

Klassifizierung von Leasingverhältnissen

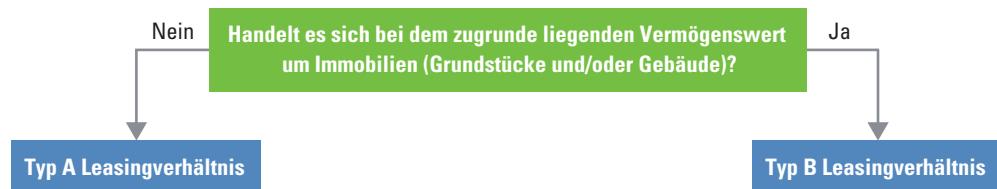
4.1

Klassifizierungstests

ED 28–31

Der ED schlägt neue Klassifizierungstests für Leasingverhältnisse zur Bestimmung von Typ A oder Typ B Leasingverhältnissen vor. Die Bilanzierungsmodelle für den jeweiligen Leasingtyp werden in den Abschnitten 5 und 6 diskutiert.

Leasingnehmer und Leasinggeber wenden dieselben Klassifizierungstests für Leasingverhältnisse an. Zur Klassifizierung eines Leasingverhältnisses berücksichtigt das Unternehmen zunächst die Art des dem Leasingverhältnis zugrunde liegenden Vermögenswerts – d. h. ob es sich bei dem zugrunde liegenden Vermögenswert um Immobilien (Grundstücke und/oder Gebäude) handelt oder nicht. Dies bestimmt in vielen Fällen die Klassifizierung des Leasingverhältnisses.



Die Vermutung, dass es sich beim Leasing von Vermögenswerten, die keine Immobilien darstellen („Nichtimmobilien“), um ein Typ A Leasingverhältnis handelt, wird widerlegt, wenn

- die Laufzeit des Leasingverhältnisses einen unwesentlichen Teil der wirtschaftlichen Gesamtnutzungsdauer des zugrunde liegenden Vermögenswerts umfasst oder
- der Barwert der Leasingzahlungen im Verhältnis zum beizulegenden Zeitwert des zugrunde liegenden Vermögenswerts zu Laufzeitbeginn unwesentlich ist.

Die Vermutung, dass es sich beim Leasing von Immobilien um ein Typ B Leasingverhältnis handelt, wird widerlegt, wenn

- die Laufzeit des Leasingverhältnisses den überwiegenden Teil der wirtschaftlichen Restnutzungsdauer des zugrunde liegenden Vermögenswerts umfasst oder
- der Barwert der Leasingzahlungen im Wesentlichen dem beizulegenden Zeitwert des zugrunde liegenden Vermögenswerts zu Laufzeitbeginn entspricht.

In allen Fällen jedoch, in denen der Leasingnehmer einen wesentlichen wirtschaftlichen Anreiz zur Ausübung einer im Leasingverhältnis enthaltenen Kaufoption des zugrunde liegenden Vermögenswerts hat, wird das Leasingverhältnis als Typ A Leasingverhältnis klassifiziert.

Die Beurteilung der vorstehend genannten Kriterien erfordert von einem Unternehmen erstmalige Schätzungen der Laufzeit des Leasingverhältnisses und des Barwerts der erwarteten Leasingzahlungen. Unter 5.2 wird die Bestimmung der Leasingzahlungen und unter 5.2.3 die erstmalige Bestimmung der Laufzeit des Leasingverhältnisses diskutiert.

BEOBACHTUNG

Fundamentale Änderungen der derzeitigen Klassifizierung von Leasingverhältnissen

Die vorgeschlagenen Klassifizierungstests für Leasingverhältnisse unterscheiden sich grundlegend vom derzeitigen „Risiko-Chancen“-Ansatz (‘risks and rewards’ approach) in IAS 17. Darüber hinaus spielen sie eine andere Rolle, da das Ergebnis der Klassifizierungstests nicht länger bestimmt, ob Leasingnehmer ein Leasingverhältnis bilanzwirksam erfassen – sondern vielmehr das über die Laufzeit des Leasingverhältnisses erfasste Profil der Leasingaufwendungen beeinflusst (siehe Abschnitt 5).

Grundlage für die neuen Tests sind der Umfang, in welchem der Leasingnehmer den zugrunde liegenden Vermögenswert verbraucht, und die Art des zugrunde liegenden Vermögenswerts. Das Ergebnis der Klassifizierungstests für Leasingverhältnisse ist in vielen Fällen eindeutig, da die Art des zugrunde liegenden Vermögenswerts im Vordergrund der Analyse steht:

- Beim Leasing von Vermögenswerten, die keine Immobilien darstellen – d. h. keine Grundstücke oder Gebäude sind – handelt es sich überwiegend um Typ A Leasingverhältnisse.
- Beim Leasing von Immobilien – d. h. Grundstücken und/oder Gebäuden – handelt es sich überwiegend um Typ B Leasingverhältnisse.

Leasingnehmer und Leasinggeber wenden diese Tests nur zu Beginn des Leasingverhältnisses an sowie bei der Bilanzierung eines neuen Leasingverhältnisses, wenn das bisherige geändert worden ist. Die Klassifizierung eines Leasingverhältnisses ändert sich also nicht durch die Ausübung einer Option, zu der der Leasingnehmer zu Beginn des Leasingverhältnisses keinen wirtschaftlichen Anreiz hatte, oder durch die Änderung der Wahrscheinlichkeit in Bezug auf einen im Leasingverhältnis enthaltenen bedingten Vertragsbestandteil, da dies keine „Änderung“ darstellt. Dies kann Leasingnehmer und Leasinggeber dazu veranlassen, Leasingverträge derart zu gestalten, dass die Notwendigkeit künftiger Änderungen eingeschränkt und Änderungen der ursprünglichen Klassifizierung des Leasingverhältnisses vermieden werden. Darüber hinaus wird mehr Gewicht auf die erstmaligen Ermessensentscheidungen von Leasingnehmern und Leasinggebern zu Beginn des Leasingverhältnisses gelegt.

Ein Unternehmen ist nicht verpflichtet, die Klassifizierungstests für Leasingverhältnisse anzuwenden, wenn diese die Bedingungen eines kurzfristigen Leasingverhältnisses erfüllen und die vom Unternehmen gewählte Rechnungslegungsmethode die Anwendung der Vorschläge zu Erfassung und Bewertung nicht vorsieht (siehe 3.2.2).

4.2

Anwendung der Klassifizierungstests

4.2.1 Leasing von Vermögenswerten, die keine Immobilien darstellen

Die Anwendung der neuen Klassifizierungstests für Leasingverhältnisse auf das Leasing eines zugrunde liegenden Vermögenswerts, der keine Immobilie darstellt – d. h. kein Grundstück und/oder Gebäude ist –, kann wie folgt dargestellt werden.

BEISPIEL

Klassifizierung von Nichtimmobilien-Leasingverhältnissen

Ein Leasingnehmer geht ein zweijähriges Leasingverhältnis über eine Produktionsanlage ein, deren wirtschaftliche Gesamtnutzungsdauer zu Laufzeitbeginn bei zwölf Jahren liegt. Die Leasingzahlungen belaufen sich auf 10.000 pro Jahr; ihr Barwert beträgt 18.500, berechnet auf Grundlage des Zinssatzes, den der Leasinggeber dem Leasingnehmer berechnet. Der beizulegende Zeitwert des Leasingvermögenswerts beträgt zu Laufzeitbeginn 60.000.

Es handelt sich hierbei um ein Typ A Leasingverhältnis, da

- der zugrunde liegende Vermögenswert keine Immobilie darstellt
- die Laufzeit des Leasingverhältnisses mehr als einen unwesentlichen Teil der wirtschaftlichen Gesamtnutzungsdauer der Anlage umfasst ($2/12 = 16,7\%$) und
- der Barwert der Leasingzahlungen im Verhältnis zum beizulegenden Zeitwert der Anlage zu Laufzeitbeginn mehr als unwesentlich ist ($18.500/60.000 = 30,8\%$).

BEOBACHTUNG

Viele derzeitige Operating-Leasingverhältnisse über Anlagen sind Typ A

Das im Beispiel beschriebene Leasingverhältnis wird voraussichtlich als ein Operating-Leasingverhältnis nach IAS 17, jedoch als Typ A Leasingverhältnis nach den Vorschlägen klassifiziert. Wahrscheinlich ist dies für viele derzeitige Operating-Leasingverhältnisse über Vermögenswerte, die keine Immobilien darstellen, der Fall – angefangen bei hochpreisigen Vermögenswerten, beispielsweise Flugzeugen, bis hin zu geringwertigeren Vermögenswerten, beispielsweise Fahrzeugen und Kopiergeräten. ↓

Der ED benennt keine klaren Grenzwerte für einen „unwesentlichen“ Teil der wirtschaftlichen Gesamtnutzungsdauer oder einen „unwesentlichen“ Betrag des beizulegenden Zeitwerts des zugrunde liegenden Vermögenswerts bei der Durchführung des Klassifizierungstests für Vermögenswerte, die keine Immobilien darstellen. Das erläuternde Beispiel 12 im ED deutet darauf hin, dass 16,6 Prozent der wirtschaftlichen Nutzungsdauer und 27,8 Prozent des Barwerts nicht als unwesentlich gelten. Es ist jedoch nicht eindeutig, um wie viel geringer diese Prozentsätze zur Erfüllung der Unwesentlichkeitskriterien sein müssen.

4.2.2 Leasing von Immobilien

ED App A

Der ED definiert „Immobilien“ als „Grundstücke oder Gebäude oder Teile von Gebäuden oder beides.“

Die Anwendung des neuen Klassifizierungstests für Leasingverhältnisse auf das Leasing von Immobilien kann wie folgt dargestellt werden.

BEISPIEL

Klassifizierung von Immobilien-Leasingverhältnissen

Ein Leasingnehmer geht ein zehnjähriges Leasingverhältnis über eine Ladenfläche ein, deren wirtschaftliche Restnutzungsdauer zu Laufzeitbeginn bei 30 Jahren liegt. Die Leasingzahlungen belaufen sich auf 50.000 pro Jahr; ihr Barwert beträgt 465.000, berechnet auf Grundlage des Zinssatzes, den der Leasinggeber dem Leasingnehmer berechnet. Der beizulegende Zeitwert des Leasingvermögenswerts beträgt zu Laufzeitbeginn 650.000. Das Leasingverhältnis enthält keine Kaufoption.

Es handelt sich hierbei um ein Typ B Leasingverhältnis, da

- das Leasingverhältnis für den Leasingnehmer keine Kaufoption des zugrunde liegenden Vermögenswerts enthält
- der zugrunde liegende Vermögenswert eine Immobilie darstellt
- die Laufzeit des Leasingverhältnisses nicht den überwiegenden Teil der wirtschaftlichen Restnutzungsdauer der Immobilie umfasst ($10/30 = 33,3\%$) und
- der Barwert der Leasingzahlungen nicht im Wesentlichen dem beizulegenden Zeitwert der Immobilie entspricht ($465.000/650.000 = 71,5\%$).

BEOBACHTUNG**Viele Immobilien-Leasingverhältnisse sind Typ B**

Die Klassifizierungstests für Leasingverhältnisse sind größtenteils so aufgebaut, dass die meisten Immobilien-Leasingverhältnisse Typ B sind und die lineare Erfassung von Leasingerträgen/-aufwendungen aufrechterhalten, die nach der derzeitigen Bilanzierung von vielen Immobilien-Leasingverhältnissen als Operating-Leasingverhältnisse geläufig ist (siehe Abschnitte 5 und 6) – und eine Variante der derzeitigen Bilanzierung von Operating-Leasingverhältnissen für Leasinggeber von Immobilien darstellt (siehe 6.3).

Die Vorschläge des ED zur Klassifizierung von Immobilien-Leasingverhältnissen widersprechen dem Grundsatz der Boards, wonach die Klassifizierung von Leasingverhältnissen den Umfang, in dem der zugrunde liegende Vermögenswert verbraucht wird, widerspiegeln sollte. Immobilien werden nur als Typ A betrachtet, wenn das Leasingverhältnis einen „überwiegenden Teil“ der verbleibenden Restnutzungsdauer umfasst oder „im Wesentlichen dem“ beizulegenden Zeitwert des zugrunde liegenden Vermögenswerts entspricht, und nicht, wenn ein mehr als „unwesentlicher“ Umfang des zugrunde liegenden Vermögenswerts verbraucht wird.

Der ED benennt keine klaren Grenzwerte für einen „überwiegenden Teil“ der wirtschaftlichen Restnutzungsdauer oder was „im Wesentlichen dem“ beizulegenden Zeitwert des zugrunde liegenden Vermögenswerts entspricht bei der Durchführung des Klassifizierungstests für Vermögenswerte, die Immobilien darstellen. Das erläuternde Beispiel 13 im ED bietet einige Leitlinien mit dem Hinweis, dass 37,5 Prozent der wirtschaftlichen Restnutzungsdauer und 75 Prozent des beizulegenden Zeitwerts nicht als Erreichen der Schwellenwerte für den „überwiegenden Teil“ und „im Wesentlichen dem“ gelten. Es ist nicht eindeutig, um wie viel höher diese Prozentsätze bis zur Erfüllung dieser Kriterien steigen könnten.

4.2.3 Immobilien im Vergleich zu Nichtimmobilien

Das nachstehende Beispiel zeigt die Bedeutung der Art des zugrunde liegenden Vermögenswerts für das Ergebnis der Klassifizierungstests für Leasingverhältnisse.

BEISPIEL**Klassifizierung von Leasingverhältnissen nach dem zugrunde liegenden Vermögenswert**

Ein Leasingnehmer geht ein siebenjähriges Leasingverhältnis über einen zugrunde liegenden Vermögenswert ein, dessen wirtschaftliche Gesamt- und Restnutzungsdauer zu Laufzeitbeginn bei 30 Jahren liegt. Die Leasingzahlungen belaufen sich auf 60.000 pro Jahr; ihr Barwert beträgt 390.000, berechnet auf Grundlage des Zinssatzes, den der Leasinggeber dem Leasingnehmer berechnet. Der beizulegende Zeitwert des Vermögenswerts beträgt zu Laufzeitbeginn 560.000. Das Leasingverhältnis enthält keine Kaufoption. ↓

Handelt es sich bei dem zugrunde liegenden Vermögenswert um eine Nichtimmobilie – z. B. ein Schiff oder Flugzeug –, wird das Leasingverhältnis als ein Typ A Leasingverhältnis aufgrund der beiden nachstehenden Faktoren bestimmt:

- Die Laufzeit des Leasingverhältnisses umfasst mehr als einen unwesentlichen Teil der wirtschaftlichen Gesamtnutzungsdauer des Vermögenswerts ($7/30 = 23,3\%$).
- Der Barwert der Leasingzahlungen ist im Verhältnis zum beizulegenden Zeitwert des Vermögenswerts zu Laufzeitbeginn mehr als unwesentlich ($390.000/560.000 = 69,6\%$).

Handelt es sich jedoch bei dem zugrunde liegenden Vermögenswert um eine Immobilie – z. B. ein Bürogebäude –, ist es ein Typ B Leasingverhältnis, da

- die Laufzeit des Leasingverhältnisses nicht den überwiegenden Teil der gesamten wirtschaftlichen Restnutzungsdauer der Immobilie umfasst (23,3 %) und
- der Barwert der Leasingzahlungen sich nicht im Wesentlichen auf den beizulegenden Zeitwert der Immobilie zu Laufzeitbeginn beläuft (69,6 %).

BEOBACHTUNG

Wirtschaftlich ähnliche Leasingverhältnisse können auf unterschiedliche Weise klassifiziert werden

Wie oben gezeigt, werden wirtschaftlich vergleichbare Vereinbarungen – d. h. Vereinbarungen mit vergleichbaren Leasinglaufzeiten und Leasingzahlungen – nach den Vorschlägen unterschiedlich bilanziert, je nachdem, ob es sich bei dem zugrunde liegenden Vermögenswert um eine Immobilie handelt oder nicht.

In den Vorschlägen findet sich keine Definition für den „überwiegenden Teil“ oder „unwesentlichen Teil“ der wirtschaftlichen Nutzungsdauer oder für „im Wesentlichen dem“ oder „unwesentlich im Verhältnis zu“ zum Zwecke der Beurteilung der Klassifizierungstests für Leasingverhältnisse. In manchen Fällen sind diese Schwellenwerte entscheidend für die Klassifizierung von Leasingverhältnissen. Nachstehend findet sich eine Zusammenfassung der Terminologie des derzeit gültigen IAS 17 im Vergleich zur vorgeschlagenen neuen Terminologie des ED. ↓

Kriterium	IAS 17	Nichtimmobilien	Immobilien
Wirtschaftliche Nutzungsdauer	Überwiegender Teil	Unwesentlicher Teil	Überwiegender Teil
Barwert der Leasingzahlungen	Im Wesentlichen dem	Unwesentlich	Im Wesentlichen dem
Ausübung von Kaufoptionen	Hinreichend sicher	Wesentlicher wirtschaftlicher Anreiz	Wesentlicher wirtschaftlicher Anreiz

Es ist nicht eindeutig, ob nach Absicht der Boards die neuen Begriffe mit den funktionell vergleichbaren Begriffen in IAS 17 gleichbedeutend sind und gleiche Begriffe die gleiche Bedeutung haben. Während „überwiegender Teil“ und „im Wesentlichen dem“ mit den bestehenden Kriterien in IAS 17 offensichtlich vergleichbar sind, haben der Missbrauch dieser Kriterien und die Verwendung von Grenzwerten einen großen Teil der Bedenken hinsichtlich der Verwendung von Leasingverhältnissen für bilanzunwirksame Finanzierungen verursacht.

4.3

Mehrere zugrunde liegende Vermögenswerte in einer einzelnen Leasingkomponente

ED 32,
BC120–122

Enthält eine separate Leasingkomponente mehr als einen zugrunde liegenden Vermögenswert, hat das Unternehmen den „primären Vermögenswert“ innerhalb der Leasingkomponente zu bestimmen. Danach führt das Unternehmen die Klassifizierungstests für Leasingverhältnisse auf Grundlage der Art des primären Vermögenswerts durch. Dies beinhaltet beispielsweise die Bestimmung, ob es sich bei dem primären Vermögenswert um eine Immobilie handelt oder nicht und hat damit direkte Auswirkung auf die Art des Klassifizierungstests für Leasingverhältnisse.

Der primäre Vermögenswert wird als der vorherrschende Vermögenswert bestimmt, über dessen Nutzungsrecht der Leasingnehmer einen Vertrag abgeschlossen hat. Der Zweck aller anderen Vermögenswerte kann allein in der Unterstützung des Leasingnehmers liegen, den mit der Verwendung des primären Vermögenswerts verbundenen Nutzen zu ziehen.

BEISPIEL

Primärer Vermögenswert

ED IE5-Ex.10

Ein Leasingnehmer geht ein Leasingverhältnis über eine Turbinenanlage ein, die aus einer großen Turbine innerhalb eines Gebäudes, einschließlich des Grundstücks, auf dem sich das Gebäude befindet, besteht. Die Turbine wird zur Stromerzeugung verwendet.

In diesem Fall besteht das Hauptziel für den Leasingnehmer, der das Leasingverhältnis eingeht, darin, den von der Turbine erzeugten Strom zu beziehen. Das Gebäude ermöglicht es dem Leasingnehmer, den Nutzen aus der Verwendung der Turbine zu ziehen.

Die Turbine ist daher in diesem Fall der primäre Vermögenswert, nicht das Gebäude oder Grundstück. Dementsprechend führt der Leasingnehmer den Klassifizierungstest für Vermögenswerte durch, die keine Immobilien (Turbine) sind. Dabei benutzt er die wirtschaftliche Nutzungsdauer der Turbine bei der Überprüfung des Kriteriums der wirtschaftlichen Nutzungsdauer.

BEOBACHTUNG**Identifizierung des primären Vermögenswerts erfordert Ermessensentscheidung**

Die Bestimmung, bei welchem der Vermögenswerte es sich um den primären Vermögenswert in einem Leasingverhältnis handelt, kann sich in der Praxis als schwierig erweisen und erfordert in manchen Fällen wesentliche Ermessensentscheidungen.

Betrachtet wird zum Beispiel ein Leasingverhältnis über einen Hafen, der das Nachstehende enthält:

- Grundstückselemente – z. B. Bahnanlagen auf dem Firmengelände, Lagerplätze und Uferzeilen
- Gebäudeelemente – z. B. Büros und Lagerhallen – und
- Anlagen – z. B. Kräne, Lastkraftwagen und Gabelstapler – sowie Ersatzteile.

In diesem Fall ist zunächst die Identifizierung der separaten Leasingkomponenten notwendig. Beispielsweise können die Lastkraftwagen, Gabelstapler und Ersatzteile als separate Leasingkomponenten gelten und deswegen separat bilanziert werden. Es ist jedoch wahrscheinlich, dass noch eine Leasingkomponente vorhanden ist, die ein breites Spektrum an Vermögenswerten des Hafens, einschließlich Grundstücken, Gebäuden und Anlagen, umfasst. Es ist nicht sofort deutlich, welcher Vermögenswert der primäre Vermögenswert ist – d. h. der vorherrschende Vermögenswert, über dessen Nutzungsrecht der Leasingnehmer einen Vertrag abgeschlossen hat. Die Absicht des Leasingnehmers kann eindeutig sein – er hat einen Vertrag über das Nutzungsrecht an einem Hafen abgeschlossen. Viele Elemente stehen in einer engen Beziehung zueinander und der Leasingnehmer zieht den Nutzen aus dem Gesamtpaket. Handelt es sich bei dem primären Vermögenswert nun aber um eine Immobilie oder nicht?

Diese Bestimmung erfordert wesentliche Ermessensentscheidungen zu Beginn des Leasingverhältnisses und hat einen wesentlichen Einfluss auf die nachfolgende Bilanzierung. Die Beurteilung des primären Vermögenswerts erfolgt, ähnlich wie die Klassifizierung des Leasingverhältnisses, nur zu Beginn des Leasingverhältnisses, und eine Neubeurteilung wird nur bei Vertragsänderungen durchgeführt. Somit ändert sich der primäre Vermögenswert nicht, wenn der Leasingnehmer sein Geschäftsmodell oder die Verwendung der zugrunde liegenden Vermögenswerte nachträglich ändert. Damit wird größeres Gewicht auf die erstmaligen Ermessensentscheidungen der Leasingnehmer und Leasinggeber zu Beginn des Leasingverhältnisses gelegt.

4.4

Kombinierte Grundstücks- und Gebäudeleasingverhältnisse

ED 33

Enthält eine Leasingkomponente Grundstücke und Gebäude, verwendet ein Unternehmen die wirtschaftliche Restnutzungsdauer des Gebäudes bei der zum Zwecke der Klassifizierung des Leasingverhältnisses durchgeführten Beurteilung, ob die Laufzeit des Leasingverhältnisses den überwiegenden Teil der wirtschaftlichen Restnutzungsdauer des zugrunde liegenden Vermögenswerts umfasst.

BEOBACHTUNG

Aufteilung der kombinierten Grundstücks- und Gebäudeleasingverhältnisse nicht erforderlich

Im Fall eines kombinierten Grundstücks- und Gebäudeleasingverhältnisses werden nach IAS 17, mit einigen Ausnahmen, Grundstücke und Gebäude zwecks Bestimmung der Klassifizierung des Leasingverhältnisses separat berücksichtigt. Bei der Bestimmung der Klassifizierung werden die Mindestleasingzahlungen zu Beginn des Leasingverhältnisses zwischen den Grundstücken und Gebäuden nach dem Verhältnis der jeweiligen beizulegenden Zeitwerte der Nutzungsrechte aufgeteilt. Dies führt im Allgemeinen zu einer Klassifizierung der Grundstücke als Operating-Leasingverhältnis und der Gebäude, je nach Vertragsbedingungen, entweder als Operating- oder Finanzierungs-Leasingverhältnis. Diese Aufteilung ist nach den derzeitigen Vorschlägen nicht erforderlich. Stattdessen hat die Verpflichtung, die Lebensdauer des Gebäudes als Lebensdauer der Immobilie anzusehen, zur Folge, dass viele der derzeit als Finanzierungs-Leasingverhältnisse klassifizierten Gebäudeleasingverhältnisse die Kriterien für Typ A Leasingverhältnisse ebenfalls erfüllen und – da Grundstücks- und Gebäudekomponenten nicht länger getrennt betrachtet werden – sowohl Grundstücke als auch Gebäude als Typ A klassifiziert werden.

Bilanzierungsmodelle für Leasingnehmer

5.1

Überblick

ED 37

Der ED schlägt vor, dass Leasingnehmer Typ A und Typ B Leasingverhältnisse bilanzwirksam erfassen, indem sie ein Nutzungsrecht an einem Vermögenswert und eine Leasingverbindlichkeit erfassen. Die Unterschiede zwischen den beiden Bilanzierungsmodellen betreffen vor allem die Folgebewertung des Nutzungsrechts an einem Vermögenswert (siehe 5.5) und die Darstellung der Leasingaufwendungen (siehe 5.6).

	Bilanz	Gewinn- und Verlustrechnung	Profil der gesamten Leasingaufwendungen
Typ A Leasingverhältnisse (Nicht-immobilien)	Nutzungsrecht an einem Vermögenswert Leasingverbindlichkeit	Abschreibung des Nutzungsrechts an einem Vermögenswert (betriebliche Aufwendungen) Zinsaufwendungen für Leasingverbindlichkeit (Finanzierungsaufwendungen)	Degressiv
Typ B Leasingverhältnisse (Immobilien)	Nutzungsrecht an einem Vermögenswert Leasingverbindlichkeit	Leasingaufwendungen (betriebliche Aufwendungen)	Linear

BEOBACHTUNG

Weitreichende Folgen für Leasingnehmer

Der auf dem „Nutzungsrecht-Modell“ für Leasingnehmer liegende Schwerpunkt des ED entspricht vorangegangenen Vorschlägen. Schlagworte im Sinne von „alle Leasingverhältnisse werden zu Finanzierungs-Leasingverhältnissen“ oder „eine Umstellung der Leasingbilanzierung hat sprunghaft ansteigende Schulden zur Folge“ sind seit Jahren weitverbreitet. Der ED steht für einen weiteren Schritt in Richtung der bilanzwirksamen Behandlung von Leasingverhältnissen durch Leasingnehmer.

Analysten passen die von den Leasingnehmern berichteten Finanzzahlen regelmäßig auf Grundlage der gemäß IAS 17 und IFRS 7 *Finanzinstrumente: Angaben* angegebenen Beträge an, um die Verpflichtungen aus Leasingverhältnissen, die derzeit als Operating-Leasingverhältnisse klassifiziert werden, widerzuspiegeln. Nach Veröffentlichung des ED werden sich viele Analysten wahrscheinlich darauf konzentrieren, inwieweit die nach den Vorschlägen des ED erfassten Salden des Leasingverhältnisses den Abschlussadressaten nützliche Zusatzinformationen liefern. ↓

Die vorgeschlagene Verpflichtung zur Erfassung von zusätzlichen Vermögenswerten, Verbindlichkeiten und Finanzierungsaufwendungen beeinflusst wahrscheinlich wichtige Leistungskennzahlen – z. B. Kennzahlen zum Anlagevermögen und Verschuldungsgrad – und somit die Fähigkeit zur Einhaltung von Kreditvereinbarungsklauseln. Unternehmen, die Kreditvereinbarungen derzeit neu verhandeln, werden bei der Festlegung angemessener Kreditbedingungen flexibel sein wollen, um die Auswirkung des neuen Leasingstandards bei dessen Inkrafttreten zu minimieren. Die Erfassung zusätzlicher Vermögenswerte und Verbindlichkeiten kann auch die Ergebnisse von Wertminderungsprüfungen der zahlungsmittelgenerierenden Einheiten, die Leasingverhältnisse enthalten, beeinflussen.

Häufig ist die Berücksichtigung von Steuern ein wichtiger Faktor bei der von einem Unternehmen durchgeführten Beurteilung, einen Vermögenswert entweder zu leasen oder zu erwerben, und bei der Preisfindung eines Leasingvertrags durch einen Leasinggeber. Der ED behandelt die Leasingnehmer- und Leasinggeberbilanzierung jedoch genau wie IAS 17 auf einer Vorsteuerbasis. Die Bilanzierung von Ertragsteuern für Leasingverträge bleibt im Anwendungsbereich des IAS 12 *Ertragsteuern*. Derzeit kann die Bilanzierung von Ertragsteuern durch Leasingnehmer, insbesondere bei Finanzierungs-Leasingverhältnissen, abhängig von dem durch die Steuerbehörden genehmigten Verfahren, komplex sein. Zu dieser Komplexität gehört beispielsweise die Frage nach der Art und Weise der Anwendung der Ausnahme für eine erstmalige Erfassung von latenten Steuern und der eventuell zu berücksichtigenden Verbindung der Vermögenswerte und Schulden des Finanzierungs-Leasingverhältnisses im Rahmen der Ertragsteueranalyse. Im Hinblick auf die Vorschläge werden Leasingnehmer wahrscheinlich auf ähnliche Fragen treffen, da sie Vermögenswerte und Verbindlichkeiten, mit Ausnahme von einigen kurzfristigen Leasingverhältnissen, für alle Leasingverhältnisse erfassen.

Darüber hinaus kann, in Abhängigkeit vom Steuerrecht, von einem Unternehmen die Beurteilung von Ertragsteuerbilanzen auf Grundlage des IAS 17 verlangt werden. Ein Unternehmen ist dadurch verpflichtet, zwei separate Geschäftsbücher zu führen – d. h. eins für die Bilanzen nach IAS 17 und eins nach dem neuen Leasingstandard.

5.2

Erstmalige Bewertung der Leasingverbindlichkeit

5.2.1 Eine einzige Verbindlichkeit

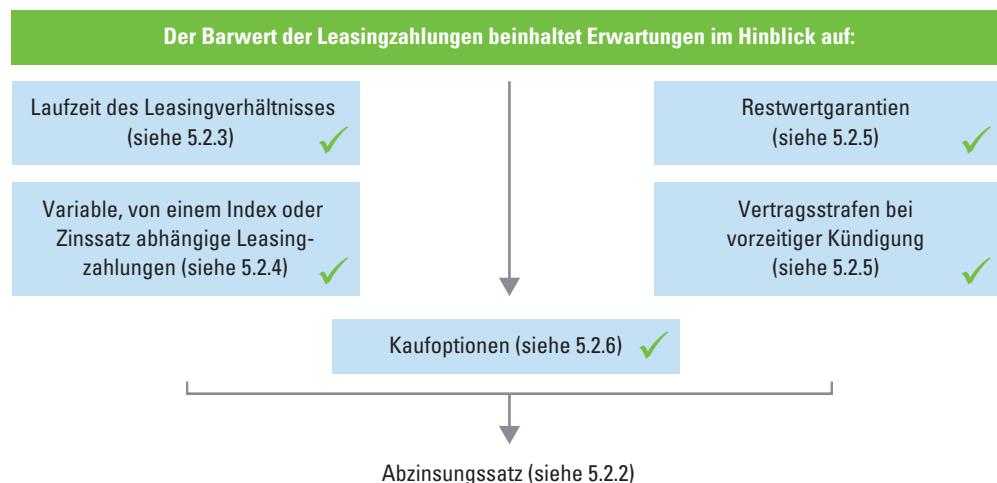
ED 38

Der ED schlägt vor, dass der Leasingnehmer eine erstmalige Bewertung seiner Leasingverbindlichkeit zum Barwert der Leasingzahlungen vornimmt.

ED 39

Der Leasingnehmer erfasst die Verpflichtung zu Leasingzahlungen als eine einzige Verbindlichkeit (die Leasingverbindlichkeit).

Die Bewertung der Verbindlichkeit beinhaltet folgende Erwartungen im Hinblick auf verschiedene mögliche Cashflows:



BEOBACHTUNG

Leasingverbindlichkeiten enthalten Posten, die nach den Standards für Finanzinstrumente separat erfasst werden

Die Verbindlichkeit des Leasingnehmers aus dem Leasingverhältnis stellt eine finanzielle Verbindlichkeit dar. Diese Verbindlichkeit wird jedoch gemäß den Anforderungen des ED, nicht der Standards für Finanzinstrumente, bewertet.

Daher bedürfen übliche Merkmale von Leasingvereinbarungen – z. B. Verlängerungs- und Kaufoptionen – weder einer separaten Bilanzierung noch, möglicherweise, einer Bewertung zum beizulegenden Zeitwert. Der ED beinhaltet jedoch ausführliche Leitlinien zur Bewertung. In manchen Fällen unterscheidet sich daher die Bewertung einer finanziellen Verbindlichkeit in Abhängigkeit davon, ob sie aus einem Leasingverhältnis resultiert. Beispielsweise kann eine Vereinbarung über den Kauf eines Vermögenswerts auf Raten, bei der der Eigentumsübergang mit Zahlung der letzten Rate erfolgt, unterschiedlich bilanziert werden, je nachdem, ob es sich bei der Vereinbarung um ein Leasingverhältnis handelt oder nicht.

5.2.2 Bestimmung des Abzinsungssatzes

ED 38(a)

Der ED schlägt vor, dass die Verbindlichkeiten des Leasingnehmers aus einem Leasingverhältnis zum Barwert der Leasingzahlungen bewertet werden, der unter Anwendung des Zinssatzes, den der Leasinggeber dem Leasingnehmer berechnet, abgezinst wurde. Kann dieser Satz nicht ohne Weiteres bestimmt werden, verwendet der Leasingnehmer seinen Grenzfremdkapitalzinssatz.

ED App A

Der ED definiert den „Grenzfremdkapitalzinssatz des Leasingnehmers“ als denjenigen Zinssatz, den der Leasingnehmer zahlen müsste, wenn er für den Kauf eines Vermögenswerts, mit dem gleichen Wert wie das Nutzungsrecht an dem Vermögenswert im gleichen Wirtschaftsumfeld, Fremdkapital für die gleiche Dauer und mit der gleichen Sicherheit aufnehmen würde.

BEOBACHTUNG**Der Leasingnehmer ist möglicherweise nicht in der Lage, den vom Leasinggeber berechneten Zinssatz zu schätzen**

Durch die Bewertung der Leasingverbindlichkeiten zu dem Zinssatz, den der Leasinggeber dem Leasingnehmer berechnet, wird die Erfassung der besonderen Umstände eines Leasingverhältnisses – einschließlich der strukturierten Finanzierung der Vereinbarung oder der zugehörigen Steuervorteile, die mit der zwischen dem Leasingnehmer und dem Leasinggeber vereinbarten Rendite verbunden sind – in der Leasingbilanzierung ermöglicht.

Die Bestimmung des Zinssatzes, den der Leasinggeber dem Leasingnehmer berechnet, kann für einen Leasingnehmer jedoch schwierig sein – insbesondere für Leasingverhältnisse, bei denen der zugrunde liegende Vermögenswert über einen wesentlichen Restwert am Ende der Laufzeit des Leasingverhältnisses verfügt. Dies kann häufig bei Leasingverhältnissen der Fall sein, die derzeit als Operating-Leasingverhältnisse klassifiziert werden und für die der Leasingnehmer in der Vergangenheit keine quantitative Investitionsrechnung für die Leasing- oder Kauf-Entscheidung durchgeführt hat.

5.2.3 Bestimmung der Laufzeit des Leasingverhältnisses

ED 39 Die in der Verbindlichkeit des Leasingnehmers aus dem Leasingverhältnis enthaltenen potenziellen Leasingzahlungen fallen während der Laufzeit des Leasingverhältnisses an.

ED 25 Der ED schlägt vor, dass die „Laufzeit des Leasingverhältnisses“ als unkündbarer Zeitraum des Leasingverhältnisses definiert wird, zuzüglich

- der Zeiträume, die in einer Option zur Verlängerung des Leasingverhältnisses enthalten sind, wenn der Leasingnehmer einen wesentlichen wirtschaftlichen Anreiz hat, diese Option auszuüben, und
- der Zeiträume, die in einer Option zur Kündigung des Leasingverhältnisses enthalten sind, wenn der Leasingnehmer einen wesentlichen wirtschaftlichen Anreiz hat, diese Option nicht auszuüben.

ED 26, B5–6 Zur Bestimmung der Laufzeit des Leasingverhältnisses schlägt der ED einem Unternehmen die Berücksichtigung nachstehender Faktoren vor:

Faktortyp ¹	Beispiele
Auf dem Vertrag basierend	<ul style="list-style-type: none"> • Betrag der Leasingzahlungen in einer etwaigen zweiten Mietperiode • Bestehen und Betrag jeglicher bedingter Mietzahlungen • Bestehen und Bedingungen von Verlängerungsoptionen • Kosten, die mit einer Verpflichtung zur Rückgabe des Leasingvermögenswerts in einem bestimmten Zustand oder an einem bestimmten Ort verbunden sind
Auf dem Vermögenswert basierend	<ul style="list-style-type: none"> • Standort des Vermögenswerts • Bestehen wesentlicher Mietereinbauten, die bei Beendigung oder Nichtverlängerung des Leasingverhältnisses verloren gehen • Nicht vertragsgebundene Verlegungskosten • Produktionsausfallkosten • Beschaffungskosten eines alternativen Vermögenswerts
Auf dem Unternehmen basierend	<ul style="list-style-type: none"> • Finanzielle Folgen einer Entscheidung für die Verlängerung oder Beendigung eines Leasingverhältnisses • Art des Leasingvermögenswerts (speziell/nicht speziell; inwieweit der Vermögenswert für die Geschäftstätigkeit des Leasingnehmers entscheidend ist) • Steuerliche Folgen einer Beendigung oder Nichtverlängerung des Leasingverhältnisses
Auf dem Markt basierend	<ul style="list-style-type: none"> • Gesetzesrecht und lokale Vorschriften • Marktübliche Mieten für einen vergleichbaren Vermögenswert

Anmerkung

¹ Der ED bildet die Beispiele nicht auf den Faktortyp bezogen ab. Der einzige praktische Einfluss der Abbildung liegt darin, dass ein Unternehmen keine nachfolgende Neubeurteilung der Laufzeit des Leasingverhältnisses allein aufgrund von Änderungen der auf dem Markt basierenden Faktoren durchführt – siehe 5.4.2.

BEISPIEL

Laufzeit des Leasingverhältnisses

Leasingnehmer N hat einen unkündbaren Vertrag über ein Gebäudeleasingverhältnis mit Leasinggeber L abgeschlossen. Die Laufzeit des Leasingverhältnisses beträgt vier Jahre, wobei N über die Option zur Verlängerung des Leasingverhältnisses um weitere vier Jahre bei gleichbleibender Miete verfügt. ↓

Zu Beginn des Leasingverhältnisses hat N die nachstehenden Erwartungen:

- Die marktüblichen Mieten für ein vergleichbares Gebäude in der gleichen Gegend werden während des vom Leasingverhältnis abgedeckten Achtjahres-Zeitraums voraussichtlich um zehn Prozent steigen.
- N beabsichtigt, seinen Geschäftsbetrieb an diesem Ort mindestens zehn Jahre aufrechtzuerhalten.
- Der Gebäudestandort ist für Geschäftsbeziehungen mit Lieferanten und Kunden ideal.

In diesem Beispiel hat N aufgrund der oben genannten Faktoren einen wesentlichen wirtschaftlichen Anreiz zur Verlängerung des Leasingverhältnisses. Deshalb verwendet N zum Zweck der Bilanzierung des Leasingverhältnisses eine Laufzeit von acht Jahren.

BEOBACHTUNG

Laufzeit des Leasingverhältnisses ist eine Schätzung von entscheidender Bedeutung

Nach den Vorschlägen wird die Beurteilung der Laufzeit des Leasingverhältnisses zu einer Schätzung von entscheidender Bedeutung und zu einem Hauptbestimmungsfaktor des Betrags der Leasingverbindlichkeit, da die erstmalige Bewertung der Leasingzahlungen aus den Zahlungen besteht, die sich auf die Nutzung des zugrunde liegenden Vermögenswerts während der beurteilten Laufzeit des Leasingverhältnisses beziehen.

Nach den Vorschlägen wird ein neues Beurteilungskriterium für den Einbezug von Verlängerungszeiträumen und den Ausschluss von Kündigungszeiträumen eingeführt – „wesentlicher wirtschaftlicher Anreiz“. Nach IAS 17 umfasst die Laufzeit des Leasingverhältnisses die vertraglich vereinbarte unkündbare Zeitperiode sowie zusätzliche Zeiträume, für die der Leasingnehmer das Recht hat, das Leasingverhältnis zu verlängern, und für die schon bei Vertragsbeginn die Ausübung der Option durch den Leasingnehmer „hinreichend sicher“ ist. Es ist nicht eindeutig, ob die Unterschiede in der Terminologie zu unterschiedlichen Ergebnissen führen. Die einheitliche Anwendung des neuen Beurteilungskriteriums ist für aussagekräftige Vergleiche zwischen unterschiedlichen Unternehmen entscheidend.

Wie in 6.2.1 erwähnt, bestimmt ein Leasinggeber die Laufzeit eines Leasingverhältnisses nach denselben Leitlinien wie ein Leasingnehmer. Somit können Leasingnehmer und Leasinggeber zu unterschiedlichen Beurteilungen darüber kommen, ob der Leasingnehmer einen wesentlichen wirtschaftlichen Anreiz zur Ausübung einer Verlängerungsoption oder Nichtausübung einer Kündigungsoption hat, was zu unterschiedlichen Schlussfolgerungen bezüglich der Laufzeit des Leasingverhältnisses und eventuell der Klassifizierung des Leasingverhältnisses desselben zugrunde liegenden Vermögenswerts führen kann.

5.2.4 Variable Leasingzahlungen

ED 39(b)–(c)

Der ED schlägt vor, dass ein Leasingnehmer die nachstehenden Arten von variablen Leasingzahlungen in die Bestimmung seiner Leasingverbindlichkeit einbezieht:

- variable Leasingzahlungen, die von einem Index oder Zinssatz abhängen – z. B. dem Verbraucherpreisindex oder einem Marktzinssatz – und die erstmalig unter Anwendung des Indexes oder Zinssatzes zu Laufzeitbeginn bewertet werden, sowie
- variable Leasingzahlungen, die wirtschaftlich betrachtet feste Zahlungen sind.

BEISPIEL

Variable Leasingzahlungen

Leasingnehmer X hat einen Fünfjahresvertrag über ein Bürogebäudeleasingverhältnis mit Leasinggeber M abgeschlossen, wobei eine anfängliche Jahreszahlung von 100.000 vereinbart wurde. Der Vertrag enthält eine Preisanpassungsklausel, die bestimmt, dass die jährlichen Leasingzahlungen – nach Ablauf des ersten Jahres des Leasingverhältnisses – den höheren Betrag der folgenden Werte beinhalten: die Steigerungsrate des Verbraucherpreisindexes, berechnet auf Grundlage der vorangegangenen zwölf Monate, oder zwei Prozent. Zu Laufzeitbeginn bewertet Leasingnehmer X die Leasingverbindlichkeit auf Grundlage der wirtschaftlich betrachtet festen Leasingzahlungen. Leasingnehmer X rechnet einen Anstieg von zwei Prozent in die Leasingzahlungen ein, da es sich hierbei um den dem Leasinggeber M geschuldeten Mindestbetrag handelt, unabhängig vom tatsächlichen Anstieg des Verbraucherpreisindexes.

Basierend auf dem vorstehend genannten Sachverhalt berechnet der Leasingnehmer die Leasingzahlungen wie folgt.

	1. Jahr	2. Jahr	3. Jahr	4. Jahr	5. Jahr
Leasing- zahlung	100.000	102.000 (100.000 x 1,02)	104.040 (102.000 x 1,02)	106.121 (104.040 x 1,02)	108.243 (106.121 x 1,02)

BEOBACHTUNG

Erstmalige Bewertung von variablen Zahlungen ähnelt der derzeitigen Praxis

Auf den ersten Blick scheint der Vorschlag des ED für variable Leasingzahlungen von der derzeit auf bedingte Mietzahlungen angewendeten Praxis nach IAS 17 abzuweichen, nach dem Leasingnehmer bedingte Mietzahlungen im Allgemeinen erfassen, sobald sie anfallen. Die Vorschläge des ED kommen der derzeitigen Praxis jedoch näher als frühere Versionen der Vorschläge. ↓

Beispielsweise

- ist, in Einklang mit der derzeitigen Praxis, ein Leasingnehmer nicht verpflichtet, umsatzabhängige variable Leasingzahlungen – auch „Umsatzmieten“ genannt – zu schätzen
- ist, in Einklang mit der derzeitigen Praxis, ein Leasingnehmer nicht verpflichtet, künftige Steigerungen von Indizes, wie dem Verbraucherpreisindex, bei der Schätzung von künftigen variablen Leasingzahlungen zu Beginn des Leasingverhältnisses zu schätzen – stattdessen wendet er den an diesem Tag gültigen Index an – und
- werden einige Beispiele von wirtschaftlich betrachtet festen Leasingzahlungen derzeit häufig als Mindestleasingzahlungen identifiziert – z. B. Mietsteigerungen basierend auf dem höheren Betrag der folgenden Werte: der Steigerungsrate des Verbraucherpreisindexes oder zwei Prozent.

Der bedeutendste Unterschied zur derzeitigen Praxis entsteht wahrscheinlich bei der Folgebewertung (siehe 5.4).

5.2.5 Restwertgarantien und Vertragsstrafen bei vorzeitiger Kündigung

ED 39(d), (f)

Der ED schlägt vor, dass die vom Leasingnehmer gemäß Restwertgarantien und Vertragsstrafen bei vorzeitiger Kündigung zu zahlenden Beträge in der Leasingverbindlichkeit wie folgt enthalten sind:

- Der Leasingnehmer bezieht alle Beträge ein, die gemäß Restwertgarantien voraussichtlich als Leasingzahlungen fällig werden.
- Der Leasingnehmer bezieht alle erwarteten Strafzahlungen bei Kündigung des Leasingverhältnisses ein – d. h. sofern die Laufzeit des Leasingverhältnisses die Ausübung einer Option zur Kündigung des Leasingverhältnisses durch den Leasingnehmer widerspiegelt.

BEISPIEL

Restwertgarantie

Leasingnehmer Z hat einen Vertrag über ein Fahrzeugleasingverhältnis mit Leasinggeber L abgeschlossen. Die Laufzeit des Leasingverhältnisses beträgt fünf Jahre und die jährlichen Zahlungen zu Jahresbeginn belaufen sich auf 100. Darüber hinaus vereinbaren Z und L eine Restwertgarantie: Liegt der beizulegende Zeitwert des Fahrzeugs am Ende der Laufzeit des Leasingverhältnisses unter 400, zahlt Z an L die Differenz aus 400 und dem beizulegenden Zeitwert des Fahrzeugs. Zahlungen werden zu Jahresbeginn fällig; der von Z angewendete Abzinsungssatz beträgt 5,06 Prozent. ↓

Zu Beginn des Leasingverhältnisses erwartet Z, dass der am Ende der Laufzeit des Leasingverhältnisses im Hinblick auf die Restwertgarantie zu zahlende Betrag 110 beträgt – d. h. der beizulegende Zeitwert des Fahrzeugs am Ende der Laufzeit des Leasingverhältnisses beträgt voraussichtlich 290.

Der Barwert der Leasingzahlungen von Z beträgt 540, basierend auf einem Abzinsungssatz von 5,06 Prozent, jährlichen Leasingzahlungen von 100 über einen Zeitraum von fünf Jahren und einem voraussichtlich am Ende der Laufzeit des Leasingverhältnisses zu zahlenden Betrag von 110.

BEOBACHTUNG

Erstmalige Bewertung der Restwertgarantien unterscheidet sich von derzeitiger Praxis

Die gemäß Restwertgarantien zu zahlenden Beträge sind nach IAS 17 derzeit in den Mindestleasingzahlungen eines Leasingnehmers enthalten. Bei dem nach IAS 17 einzubeziehenden Betrag handelt es sich jedoch um die maximale Inanspruchnahme aus der Garantie, nicht um den voraussichtlich zu zahlenden Betrag. Somit sind Beträge, die sich auf Restwertgarantien beziehen und nach dem ED in den Leasingzahlungen enthalten sind, in der Regel niedriger als die entsprechenden Beträge, die nach IAS 17 in den Mindestleasingzahlungen enthalten sind.

Der Wert einer Restwertgarantie kann eher mit dem Wert des zugrunde liegenden Vermögenswerts am Ende der Laufzeit des Leasingverhältnisses in direktem Zusammenhang gesehen werden als mit dem Nutzungsrecht an einem Vermögenswert. Die Boards glauben jedoch, dass Restwertgarantien häufig eng mit anderen Leasingbedingungen verbunden sind, und schlagen deshalb vor, sie in die Leasingverbindlichkeit einzubeziehen. Dies stellt einen Unterschied zu dem vorgeschlagenen Ansatz für Leasinggeber dar (siehe 6.2.1).

5.2.6 Ausübungspreis einer Kaufoption

ED 39(e)

Der ED schlägt vor, dass der Ausübungspreis einer Kaufoption bei der erstmaligen Bewertung der Leasingverbindlichkeit in die Leasingzahlungen eingerechnet wird, wenn der Leasingnehmer einen wesentlichen wirtschaftlichen Anreiz zur Ausübung dieser Option hat. Bei dieser Beurteilung berücksichtigt ein Leasingnehmer, ähnlich wie bei der Beurteilung von Verlängerungsoptionen (siehe 5.2.3), auf dem Vertrag, dem Vermögenswert, dem Markt und dem Unternehmen basierende Faktoren.

BEOBACHTUNG

Neues Beurteilungskriterium bei Kaufoptionen

Nach IAS 17 kann eine Kaufoption zu einem Preis unter dem Marktwert darauf hinweisen, dass es sich bei dem Leasingverhältnis um ein Finanzierungs-Leasingverhältnis handelt. Außerdem ist die Kaufoption nach IAS 17 in den Mindestleasingzahlungen enthalten, wenn die Ausübung der Kaufoption schon zu Beginn des Leasingverhältnisses hinreichend sicher ist.

Nach den Vorschlägen kann eine Kaufoption ebenso einen Einfluss auf die Klassifizierung des Leasingverhältnisses wie auf die Bewertung der anfänglichen, in der Leasingverbindlichkeit enthaltenen Leasingzahlungen haben. Die derzeitigen Vorschläge verwenden jedoch ein neues Beurteilungskriterium. Zur Beurteilung, ob die Option ausgeübt wird, stellt der ED darauf ab, ob ein Leasingnehmer einen wesentlichen wirtschaftlichen Anreiz zur Ausübung einer Kaufoption hat, wohingegen IAS 17 den Begriff „hinreichend sicher“ verwendet. Die Bestimmung, ob ein Leasingnehmer einen wesentlichen wirtschaftlichen Anreiz zur Ausübung einer Kaufoption hat, bedarf einer sorgfältigen Überlegung.

5.3

Erstmalige Bewertung des Nutzungsrechts an einem Vermögenswert

$$\begin{array}{ccccc}
 \text{Leasingver-} & + & \text{Anfängliche} & + & \text{Leasing-} \\
 \text{bindlichkeit} & & \text{direkte} & & \text{voraus-} \\
 \text{(siehe 5.2)} & & \text{Kosten} & & \text{zahlungen} \\
 \end{array}
 - \quad \begin{array}{c}
 \text{Erhaltene} \\
 \text{Leasing-} \\
 \text{anreize} \\
 \end{array}
 = \quad \begin{array}{c}
 \text{Nutzungs-} \\
 \text{recht an einem} \\
 \text{Vermö-} \\
 \text{gens-} \\
 \text{wert}
 \end{array}$$

ED 38(b), 40,
App A

Der ED schlägt vor, dass der Leasingnehmer sein Nutzungsrecht an einem Vermögenswert erstmalig zu Anschaffungskosten bewertet, was der Leasingverbindlichkeit entspricht (siehe 5.2), zuzüglich aller anfänglichen direkten Kosten und Leasingvorauszahlungen und abzüglich aller erhaltenen Leasinganreize. „Anfängliche direkte Kosten“ werden als Kosten definiert, die direkt den Verhandlungen und dem Abschluss eines Leasingvertrags zugerechnet werden können und die ohne Abschluss des Leasingvertrags nicht entstanden wären.

ED B10–11

Die Vorschläge beinhalten Leitlinien, die einen Leasingnehmer bei der Bestimmung der Kosten, die direkt den Verhandlungen und dem Abschluss eines Leasingvertrags zugerechnet werden können, unterstützen. Diese zusätzlichen Leitlinien umfassen Beispiele für die nachstehenden Kostenarten.

Typische anfängliche direkte Kosten

enthalten ✓

- Provisionen
- Rechtsberatungsgebühren
- Kosten für die Einschätzung der Vermögenslage des potenziellen Leasingnehmers
- Kosten für die Einschätzung und Erfassung von Garantien, Sicherheiten und anderen Sicherheitsvereinbarungen
- Kosten für die Verhandlungen der Bedingungen des Leasingverhältnisses
- Kosten für die Erstellung und Bearbeitung von Leasingunterlagen
- Zahlungen an bisherige Mieter, um das Leasingverhältnis zu erhalten

schließen aus ✗

- Gemeinkosten
- Werbekosten
- Kosten für die Einholung von Angeboten für potenzielle Leasingverhältnisse
- Kosten der Verwaltung bestehender Leasingverhältnisse
- Kosten für sonstige Nebentätigkeiten

BEOBACHTUNG

Vergleichbar mit Erwerbskosten anderer nicht finanzieller Vermögenswerte

Die vorgeschlagene erstmalige Bewertung des Nutzungsrechts eines Leasingnehmers an einem Vermögenswert (eines nicht finanziellen Vermögenswerts) stimmt weitgehend mit den meisten anderen nicht finanziellen Vermögenswerten überein, die erstmalig mit ihren Anschaffungs- oder Herstellungskosten bewertet werden – z. B. Vermögenswerte, die gemäß IAS 16 *Sachanlagen* und IAS 38 *Immaterielle Vermögenswerte* bewertet werden.

5.4

Folgebewertung der Verbindlichkeit

5.4.1 Bewertungsgrundlage

ED 41(a)

Der ED schlägt vor, dass der Leasingnehmer seine Leasingverbindlichkeit, nach dem erstmaligen Ansatz, zu fortgeführten Anschaffungskosten unter Anwendung der Effektivzinsmethode bewertet. Der Leasingnehmer darf seine Leasingverbindlichkeit nicht zum beizulegenden Zeitwert bewerten.

BEISPIEL**Folgebewertung der Verbindlichkeit zu fortgeführten Anschaffungskosten**

Leasingnehmer D hat einen Siebenjahresvertrag über ein Gebäudeleasingverhältnis mit Leasinggeber L abgeschlossen. Die jährlichen Leasingzahlungen belaufen sich auf 450 und sind jeweils am Jahresende fällig. Der von D angewendete Abzinsungssatz beträgt 5,04 Prozent.

Der erstmalige Ansatz der Verpflichtung zu Leasingzahlungen liegt bei 2.600. Am Ende des ersten Jahres zahlt D die erste Jahresrate von 450 an L: Davon entfallen 131 ($2.600 \times 5,04\%$) auf Zinsen und 319 ($450 - 131$) auf die Tilgung, wodurch sich die Verbindlichkeit um 319 verringert.

Zu Beginn des zweiten Jahres beträgt der Buchwert der Verbindlichkeit 2.281 ($2.600 - 319$).

BEOBACHTUNG**Keine Option für die Bewertung der Leasingverbindlichkeit zum beizulegenden Zeitwert**

Der ED schlägt ein Anschaffungskostenmodell für die Leasingverbindlichkeit vor, das der Folgebewertung für die Verbindlichkeit eines Leasingnehmers aus dem Finanzierungs-Leasingverhältnis nach IAS 17 entspricht.

Ein entscheidendes Argument, dass der IASB für das Verbot für einen Leasingnehmer zur Bewertung seiner Leasingverbindlichkeit nach der erstmaligen Bewertung zum beizulegenden Zeitwert anführt, lautet, dass dies nicht der Folgebewertung vieler anderer nicht derivativer Finanzinstrumente entspricht. Da der IASB jedoch einen Komponentenansatz zur Bilanzierung der Leasingverbindlichkeit ablehnt, kann es einige Fälle geben, in denen die Leasingverbindlichkeit Merkmale aufweist, die als eingebettete Derivate nach IAS 39 *Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung* identifiziert und unter Umständen zum beizulegenden Zeitwert bewertet werden.

5.4.2 Neubeurteilung von Leasingzahlungen und des Abzinsungssatzes

ED 43–44

Der ED schlägt vor, dass ein Unternehmen beurteilt, ob Tatsachen und Umstände seit der vorhergehenden Berichtsperiode auf eine Änderung hindeuten in Bezug auf

- die Laufzeit des Leasingverhältnisses
- relevante Faktoren, die zu einem wesentlichen wirtschaftlichen Anreiz des Leasingnehmers zur Ausübung einer Kaufoption führen oder nicht

- gemäß Restwertgarantien voraussichtlich zu zahlende Beträge oder
- einen zur Bestimmung von Leasingzahlungen während der Berichtsperiode ange-wendeten Index oder Zinssatz.

Hat sich einer der vorstehend genannten Punkte seit der vorhergehenden Berichtsperiode geändert, führt der Leasingnehmer eine Neubeurteilung der Leasingzahlungen durch und errechnet einen neuen Buchwert für seine Leasingverbindlichkeit.

ED 27

Ein Unternehmen ist zur Neubewertung der Laufzeit des Leasingverhältnisses verpflichtet, sofern eine der nachstehenden Situationen eintritt:

- Es kommt zu einer Änderung eines der in 5.2.3 erwähnten relevanten Faktoren – mit Ausnahme der auf dem Markt basierenden Faktoren –, die dazu führt, dass das Unternehmen einen wesentlichen wirtschaftlichen Anreiz zur Ausübung einer Option hat (oder nicht länger hat), das Leasingverhältnis zu verlängern oder nicht zu beenden.
- Der Leasingnehmer entscheidet sich für die Ausübung einer Option, obwohl das Unternehmen zuvor bestimmt hat, dass ein wesentlicher wirtschaftlicher Anreiz dafür nicht besteht.
- Der Leasingnehmer entscheidet sich zur Nichtausübung einer Option, obwohl das Unternehmen zuvor bestimmt hat, dass der Leasingnehmer einen wesentlichen wirtschaftlichen Anreiz dafür hat.

Änderungen des Buchwerts der Leasingverbindlichkeit werden wie folgt erfasst.



ED 45–46

Ein Leasingnehmer führt eine Neubeurteilung des Abzinsungssatzes durch, sofern sich einer der nachstehenden Punkte ändert:

- Laufzeit des Leasingverhältnisses
- relevante Faktoren, die zu einem wesentlichen wirtschaftlichen Anreiz des Leasingnehmers zur Ausübung einer Kaufoption führen oder nicht, oder
- ein Referenzzinssatz, wenn variable Leasingzahlungen unter Anwendung dieses Satzes bestimmt werden.

Der geänderte Abzinsungssatz wird am Neubeurteilungstag auf die gleiche Weise wie zu Laufzeitbeginn bestimmt.

BEISPIEL

Änderung der mit einem Index verbundenen variablen Leasingzahlungen

Leasingnehmer C schließt einen Fünfjahresvertrag über ein Einzelhandelsgebäude-Leasingverhältnis mit Leasinggeber L ab, das am 1. Januar 20X0 beginnt. C leistet eine nachschüssige Zahlung von 155 pro Jahr. L berechnet C einen Zinssatz von sechs Prozent. Es wird angenommen, dass das Leasingverhältnis als Typ B Leasingverhältnis klassifiziert wird. Darüber hinaus legt der Leasingvertrag fest, dass sich die jährlichen Leasingzahlungen auf Basis der Steigerung des Verbraucherpreisindex in den vorangegangen zwölf Monaten erhöhen. Zu Laufzeitbeginn liegt der Verbraucherpreisindex bei 120. Der Buchwert der Verpflichtung zu Leasingzahlungen beträgt 655. C erfasst im ersten Jahr die nachstehenden Buchungen mit der Annahme, dass die anfänglichen direkten Kosten null betragen und es keine Leasinganreize gibt.

	Soll	Haben
Nutzungsrecht an einem Vermögenswert	655	
Leasingverbindlichkeit		655
<i>Erfassung des Nutzungsrechts an einem Vermögenswert und Verpflichtung zu Leasingzahlungen zu Laufzeitbeginn des Leasingverhältnisses</i>		
Leasingaufwendungen	155	
Leasingverbindlichkeit ($155 - (655 \times 6\%)$)	116	
Kumulierte Abschreibung – Nutzungsrecht an einem Vermögenswert		116
Flüssige Mittel (Leasingzahlung des 1. Jahres)		155
<i>Erfassung der Leasingaufwendungen und Barzahlungen des 1. Jahres. Die Leasingaufwendungen werden als die linear über die Laufzeit des Leasingverhältnisses verteilten Gesamtleasingzahlungen (775/5 Jahre) bestimmt</i>		

Aktuelle Periode

Am Ende des ersten Jahres des Leasingverhältnisses liegt der Verbraucherpreisindex bei 125. Nach Berechnung von C beträgt die an den Verbraucherpreisindex angepasste Zahlung 161 ($155 \times 125 / 120$). Da es sich bei den Leasingzahlungen um von einem Index abhängige, variable Leasingzahlungen handelt, passt C die Leasingverbindlichkeit an, um den Index am Abschlussstichtag widerzuspiegeln. Die nachstehende Buchung ist für die Neubeurteilung der variablen Leasingzahlung für die aktuelle Periode erforderlich. ↓

	Soll	Haben
Leasingaufwendungen	6	
Flüssige Mittel		6
<i>Erfassung der zusätzlichen Leasingaufwendungen aus der Neubeurteilung des Verbraucherpreisindexes (161 – 155)</i>		

Künftige Periode

Die Leasingverbindlichkeit wird angepasst, um die jährlichen Leasingzahlungen in Höhe von 161 für den verbleibenden Vierjahreszeitraum des Leasingverhältnisses widerzuspiegeln. C führt keine Neubeurteilung des Abzinsungssatzes durch, da eine Änderung der von einem Index abhängigen, variablen Leasingzahlungen dies nicht erforderlich macht.

Die von C vorgenommene Anpassung wird als Differenz aus den ursprünglichen Leasingzahlungen (155) und der neubeurteilten Zahlung (161) für den verbleibenden Vierjahreszeitraum des Leasingverhältnisses berechnet, die zum ursprünglichen Abzinsungssatz von sechs Prozent bewertet wird, was 21 entspricht. Da sich die Neubewertung auf künftige Perioden bezieht, erfasst C die Anpassung an das Nutzungsrecht an einem Vermögenswert wie folgt:

	Soll	Haben
Nutzungsrecht an einem Vermögenswert	21	
Leasingverbindlichkeit		21
<i>Erfassung der Neubewertung bezüglich der variablen Leasingzahlungen</i>		

BEOBACHTUNG

Neubeurteilung ist ein wesentlicher Unterschied zur derzeitigen Bilanzierung von Leasingverhältnissen

Der Vorschlag des ED zur Neubeurteilung von wesentlichen Ermessensentscheidungen – z. B. der Laufzeit des Leasingverhältnisses – an jedem Abschlussstichtag stellt eine wesentliche Änderung gegenüber IAS 17 dar. Ein Unternehmen hat nicht länger die Möglichkeit, einen Tilgungsplan für ein Leasingverhältnis zu Beginn des Leasingverhältnisses zu kalkulieren und diesen Plan an jedem Abschlussstichtag fortzuschreiben. Stattdessen haben Unternehmen eine Neubeurteilung wesentlicher Ermessensentscheidungen durchzuführen und die Notwendigkeit der Neubewertung von Salden des Leasingverhältnisses bei jeder Berichterstattung zu berücksichtigen.

Neubewertungen während der Laufzeit des Leasingverhältnisses bieten den Abschlussadressaten aktuellere Informationen. Dies führt jedoch zu einer neuen Volatilität der Vermögenswerte und Verbindlichkeiten, die sich auf die Fähigkeit eines Unternehmens zur genauen Prognose seiner künftigen Bilanz auswirken könnte. Dies erfordert wahrscheinlich auch zusätzliche Ressourcen für die Bilanzierung von Leasingverhältnissen, nicht nur zu Beginn des Leasingverhältnisses, sondern auch an jedem Abschlussstichtag. ↓

Eine wesentliche Ermessensentscheidung ist wahrscheinlich für die Bestimmung notwendig, ob es eine Änderung relevanter Faktoren oder eine Änderung des wirtschaftlichen Anreizes des Leasingnehmers zur Ausübung oder Nichtausübung von Verlängerungs- oder Kündigungsoptionen gegeben hat. Außerdem ist nicht eindeutig, auf welche Weise ein Unternehmen – in der Praxis – Änderungen der auf Marktverhältnissen basierenden Faktoren – z. B. Marktpreise – bei der Durchführung einer Neubeurteilung der Laufzeit des Leasingverhältnisses vernachlässigt.

Die von einem Unternehmen durchgeführte Neubeurteilung von wesentlichen Ermessensentscheidungen kann in manchen Fällen einen wesentlichen Einfluss auf die Bilanz und die Gewinn- und Verlustrechnung haben.

5.5

Folgebewertung des Nutzungsrechts an einem Vermögenswert

5.5.1 Bewertungsgrundlage

ED 41(b), 53

Der ED schlägt vor, dass der Leasingnehmer das Nutzungsrecht an einem Vermögenswert, nach dem erstmaligen Ansatz, zu fortgeführten Anschaffungskosten bewertet. Alternativ kann der Leasingnehmer Nutzungsrechte an einem Vermögenswert, die sich auf eine Gruppe von Sachanlagen beziehen, nach dem Neubewertungsmodell des IAS 16 bewerten, wenn der Leasingnehmer das Neubewertungsmodell auf alle Vermögenswerte dieser Gruppe anwendet.

Die Abschreibung des Nutzungsrechts an einem Vermögenswert unterscheidet sich je nach Klassifizierung des Leasingverhältnisses (siehe 5.5.2 und 5.5.3).

ED 51

Der ED schlägt kein neues Wertminderungsmodell für das Nutzungsrecht an einem Vermögenswert vor; stattdessen unterliegt das Nutzungsrecht den Anforderungen des IAS 36 *Wertminderung von Vermögenswerten* (siehe 5.5.4).

ED 52

Der Leasingnehmer muss Nutzungsrechte an einem Vermögenswert, die sich auf geleastete Immobilien beziehen, gemäß dem Modell des beizulegenden Zeitwerts in IAS 40 bewerten, wenn die geleasten Immobilien die Definition von als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien erfüllen und der Leasingnehmer das Modell des beizulegenden Zeitwerts in IAS 40 auf alle seine anderen als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien anwendet (siehe 7.3).

BEOBACHTUNG**Keine Eindeutigkeit, ob es sich beim Nutzungsrecht an einem Vermögenswert um einen materiellen oder immateriellen Vermögenswert handelt**

Der ED legt nicht ausdrücklich fest, ob es sich bei dem Nutzungsrecht an einem Vermögenswert um einen materiellen oder immateriellen Vermögenswert handelt. Obwohl das Nutzungsrecht an einem Vermögenswert die Definition eines immateriellen Vermögenswerts offensichtlich erfüllt, schlägt der ED vor, dass ein Leasingnehmer ein Neubewertungsmodell anwenden darf, sofern er die Bedingungen zur Anwendung des Neubewertungsmodells auf Sachanlagen erfüllt. Insbesondere verlangt der ED, anders als IAS 38 *Immaterielle Vermögenswerte*, keine Bestimmung des beizulegenden Zeitwerts im Hinblick auf einen aktiven Markt. Folglich kann ein Leasingnehmer ein Neubewertungsmodell auf Nutzungsrechte an einem Vermögenswert selbst bei Umständen anwenden, in denen der Leasingnehmer auf das Anschaffungskostenmodell für andere Formen von immateriellen Vermögenswerten beschränkt ist.

Der ED enthält keine bestimmten Leitlinien für andere Aspekte der Bilanzierung des Nutzungsrechts an einem Vermögenswert. Der ED diskutiert beispielsweise nicht, ob ein Leasingnehmer Komponenten eines immateriellen Vermögenswerts identifizieren und separat abschreiben sollte, wie es für eine Sachanlage im Anwendungsbereich des IAS 16 erforderlich ist. Hierbei könnte es sich um eine wichtige praktische Erwägung für Leasingnehmer handeln, die derzeit hochpreisige Vermögenswerte im Rahmen von Operating-Leasingverhältnissen mieten und einen Komponentenansatz bezüglich der Bilanzierung von Wartungskosten – z. B. Motoren bei einigen Flugzeug-Leasingverhältnissen – anwenden.

5.5.2 Abschreibung des Nutzungsrechts an einem Vermögenswert in Typ A Leasingverhältnissen

ED 47–49

Für Typ A Leasingverhältnisse schlägt der ED vor, das Nutzungsrecht an einem Vermögenswert linear abzuschreiben, sofern keine andere systematische Verteilung für die Nutzung während des kürzeren der beiden Zeiträume, Laufzeit des Leasingverhältnisses oder Nutzungsdauer des Nutzungsrechts an einem Vermögenswert, repräsentativer ist. Die zugehörigen Aufwendungen werden als Aufwand für planmäßige Abschreibungen dargestellt (siehe 5.6).

BEISPIEL**Typ A Leasingverhältnis**

Leasingnehmer F schließt einen Fünfjahresvertrag über ein Leasingverhältnis ab. Leasingnehmer F zahlt 155 nachschüssig pro Jahr. Leasinggeber G berechnet F einen Zinssatz von sechs Prozent, woraus sich eine anfängliche Leasingverbindlichkeit in Höhe von 655 ergibt. Zur Veranschaulichung des Typ A Leasingmodells für Leasingnehmer wird in dem Beispiel die Klassifizierung des Leasingverhältnisses als Typ A Leasingverhältnis angenommen. ↓

Periode	Bilanz			Gewinn und Verlust		
	Flüssige Mittel	Nutzungsrecht an einem Vermögenswert	Leasingverbindlichkeit	Abschreibung	Zinsaufwendungen	Gesamtaufwand
Beginn		655	655	–	–	–
1	155	524	539	131	39	170
2	155	393	416	131	32	163
3	155	262	285	131	24	155
4	155	131	147	131	17	148
5	155	–	–	131	8	139
Gesamt	775			655	120	775

BEOBACHTUNG

Typ A Leasingverhältnis führt im Allgemeinen zu degressivem Profil der gesamten Leasingaufwendungen

Die Abschreibung eines Typ A Leasingverhältnisses in jeder Periode entspricht den Anforderungen der bestehenden IFRS für nicht finanzielle Vermögenswerte, die zu Anschaffungskosten bewertet werden. Im Allgemeinen schreibt der Leasingnehmer das Nutzungsrecht an einem Vermögenswert linear ab und bewertet die Leasingverbindlichkeit unter Anwendung der Effektivzinsmethode zu fortgeführten Anschaffungskosten. Der Leasingnehmer stellt die sich aus dem Leasingverhältnis ergebende Abschreibung und Zinsaufwendungen separat dar.

Dadurch ergibt sich im Allgemeinen ein degressives Profil der gesamten Leasingaufwendungen für Typ A Leasingverhältnisse, resultierend aus einer linearen Abschreibung des Nutzungsrechts an einem Vermögenswert – verbunden mit abnehmenden Zinsaufwendungen, da die Leasingverbindlichkeit über die Laufzeit des Leasingverhältnisses abgebaut wird.

Mit diesem einfachen Sachverhalt wird angenommen, dass eine lineare Abschreibung den wirtschaftlichen Verbrauch des Vermögenswerts am besten widerspiegelt, und daher wird das Nutzungsrecht an einem Vermögenswert mit einem linearen Betrag über die Laufzeit des Leasingverhältnisses abgeschrieben – d. h. $655 / 5 \text{ Jahre} = 131$. Die Zinsaufwendungen werden auf Grundlage fortgeführter Anschaffungskosten berechnet – d. h. im ersten Jahr ergibt sich eine Verbindlichkeit von $655 \times 6\% = 39$.

Das Beispiel in 5.5.3 zeigt denselben Sachverhalt unter Annahme, dass das Leasingverhältnis als ein Typ B Leasingverhältnis eingestuft wird.

5.5.3 Abschreibung des Nutzungsrechts an einem Vermögenswert in Typ B Leasingverhältnissen

ED 50

Für Typ B Leasingverhältnisse schlägt der ED vor, die Abschreibung des Nutzungsrechts an einem Vermögenswert für die Periode als Differenz zu bestimmen zwischen

- den gesamten Leasingaufwendungen der Periode und
- der Aufzinsung der Leasingverbindlichkeit in der Periode.

Die gesamten, in einer Periode erfassten Leasingaufwendungen können jedoch nicht geringer sein als der Aufwand aus der Aufzinsung der Leasingverbindlichkeit in dieser Periode – d. h. die Abschreibung des Nutzungsrechts an einem Vermögenswert kann niemals negativ sein. Der Buchwert des Nutzungsrechts an einem Vermögenswert kann sich allerdings aus anderen Gründen erhöhen – z. B. bei der Neubeurteilung der Laufzeit des Leasingverhältnisses (siehe 5.4.2).

ED 42(b)

Bei einem Typ B Leasingverhältnis erfasst ein Leasingnehmer einen einzigen Betrag für die Kosten des Leasingverhältnisses (siehe 5.6), der der Summe aus dem Aufwand aus der Aufzinsung der Leasingverbindlichkeit und der Abschreibung des Nutzungsrechts an einem Vermögenswert entspricht, und derart berechnet wird, dass die verbleibenden Leasingaufwendungen über die Restlaufzeit des Leasingverhältnisses linear verteilt werden.

BEISPIEL

Typ B Leasingverhältnis

Zur Veranschaulichung des Typ B Leasingmodells für Leasingnehmer wird derselbe Sachverhalt wie im Beispiel in 5.5.2 verwendet; in dem nachstehenden Beispiel wird jedoch angenommen, dass das Leasingverhältnis als ein Typ B und nicht als ein Typ A Leasingverhältnis klassifiziert wird.

Periode	Bilanz			Gewinn und Verlust Leasingaufwendungen ¹
	Flüssige Mittel	Nutzungsrecht an einem Vermögenswert	Leasingverbindlichkeit	
Beginn		655	655	–
1	155	539 ²	539	155
2	155	416	416	155
3	155	285	285	155
4	155	147	147	155
5	155	–	–	155
Gesamt	775			775

Anmerkungen

¹ Leasingaufwendungen pro Jahr entsprechen 775 / 5 Jahre.

² Die Abschreibung des Nutzungsrechts an einem Vermögenswert ergibt sich als Differenz zwischen den Leasingaufwendungen und dem Aufwand aus der Aufzinsung der Leasingverbindlichkeit – d. h. als Ausgleichsbetrag. Im ersten Jahr wird beispielsweise die Abschreibung von 116 als die Leasingzahlung von 155 abzüglich der Zinsen von 39 ($655 \times 6\%$) errechnet.

BEOBACHTUNG

Nutzungsrecht an einem Vermögenswert in einem Typ B Leasingverhältnis ist ein Ausgleichsbetrag

Bei einem Typ B Leasingverhältnis bewertet der Leasingnehmer die Leasingverbindlichkeit weiterhin zu fortgeführten Anschaffungskosten unter Anwendung der Effektivzinsmethode (entsprechend dem Beispiel in 5.5.2). Der Leasingnehmer erfasst jedoch die gesamten Leasingaufwendungen linear. Daher wird das Nutzungsrecht an einem Vermögenswert nachfolgend in jeder Periode als ein Ausgleichsbetrag ermittelt, indem der Saldo des Nutzungsrechts an einem Vermögenswert zu Beginn der Periode in Höhe der Differenz zwischen den linearen Leasingaufwendungen und dem periodischen Zinsaufwand für die Leasingverbindlichkeit vermindert wird.

Tatsächlich werden das Nutzungsrecht an einem Vermögenswert und die Leasingverbindlichkeit in einem Typ B Leasingverhältnis für die Folgebewertung als eine Bilanzierungseinheit behandelt. Hierbei handelt es sich wahrscheinlich um einen umstrittenen Vorschlag – ein großer Kompromiss, der die Vorschläge bei der Anwendung auf Immobilien-Leasingverhältnisse angenehmer machen soll. Anders ausgedrückt bewahrt dieses Modell, ähnlich den Operating-Leasingverhältnissen nach IAS 17, die lineare Erfassung von Aufwendungen für die meisten Immobilien-Leasingverhältnisse.

Die Vorschläge erlauben nicht nur, sondern verlangen die lineare Erfassung von Aufwendungen bei einem Typ B Leasingverhältnis – selbst wenn eine andere systematische Verteilung den Verbrauch des zugrunde liegenden Vermögenswerts besser darstellen würde.

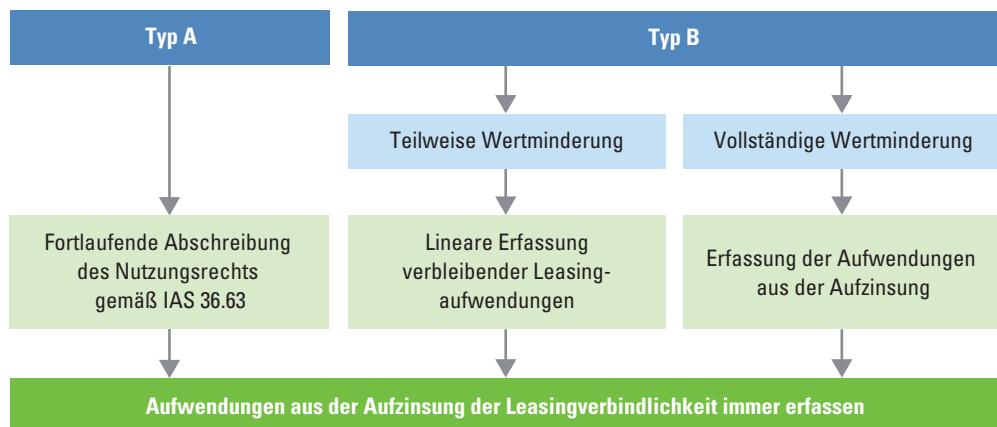
Die potenziellen Auswirkungen von Neubeurteilungen und Wertminderungen erschweren die Bilanzierung und erhöhen die Volatilität in der Ergebnisrechnung und der Bilanz.

5.5.4 Wertminderung des Nutzungsrechts an einem Vermögenswert

ED 51

Nach den Vorschlägen bestimmt ein Leasingnehmer, ob das Nutzungsrecht an einem Vermögenswert in seinem Wert gemindert ist, und erfasst jeden zugehörigen Wertminderungsaufwand gemäß dem bestehenden IAS 36.

Die Abschreibung des Nutzungsrechts an einem Vermögenswert nach einer Wertminderung hängt von der Klassifizierung des Leasingverhältnisses wie folgt ab:



BEOBACHTUNG

Wertminderungsprüfungen erhöhen die Komplexität im Vergleich zur derzeitigen Bilanzierung von Operating-Leasingverhältnissen

Wertminderungsprüfungen von Nutzungsrechten an einem Vermögenswert erhöhen die Kosten der Finanzberichterstattung für Leasingnehmer im Vergleich zur derzeitigen Bilanzierung nach IAS 17, da es derzeit nicht erforderlich ist, Operating-Leasingverhältnisse auf Wertminderungen zu prüfen.

Die nach den Vorschlägen durchgeführten Wertminderungsprüfungen von Nutzungsrechten an einem Vermögenswert können aufgrund von Unterschieden bei den anwendbaren Rechnungslegungsstandards für Wertminderungen zu unterschiedlichen Bewertungen nach IFRS und US-GAAP führen.

Ist das Nutzungsrecht an einem Vermögenswert in einem Typ B Leasingverhältnis vollständig wertgemindert, erfasst der Leasingnehmer den Aufwand aus der Aufzinsung der Leasingverbindlichkeit weiterhin als Leasingaufwand in der Gewinn- und Verlustrechnung. Das bedeutet, dass der Leasingnehmer die Kosten für den Schuldendienst einer finanziellen Verbindlichkeit, die mit einem vollständig wertgeminderten Nutzungsrecht an einem Vermögenswert zusammenhängt, als betrieblichen Aufwand darstellt.

Ein Leasingnehmer ist verpflichtet, eine zusätzliche Analyse der Auswirkung der linearen Erfassung der gesamten Leasingaufwendungen durchzuführen, sobald er eine Wertminderung eines Nutzungsrechts an einem Vermögenswert in einem Typ B Leasingverhältnis zwecks Bestimmung der angemessenen Folgebewertung des Nutzungsrechts an dem Vermögenswert erfasst. Dies erhöht die Kosten der Buchführung.

BEISPIEL

Teilweise Wertminderung eines Typ B Leasingverhältnisses

In Abänderung des Beispiels in 5.4.2 wird angenommen, dass das Nutzungsrecht an einem Vermögenswert im dritten Jahr um 315 teilweise wertgemindert ist, wodurch sich der Anfangssaldo des Nutzungsrechts an einem Vermögenswert auf 101 (416 – 315) reduziert.

Die gesamten verbleibenden Leasingaufwendungen nach der Wertminderung im dritten Jahr belaufen sich auf 150 (Nutzungsrecht an dem Vermögenswert von 101 + verbleibende Zinsaufwendungen von 49). Der Leasingnehmer erfasst die verbleibenden Leasingaufwendungen linear, wodurch sich ein gesamter Leasingaufwand von 50 pro Jahr (150 / 3 Jahre) ergibt. Die Kürzung des Saldos des Nutzungsrechts an dem Vermögenswert wird nach Abzug des Zinsaufwands als ein Ausgleichsbetrag wie folgt ermittelt.

Jahr	0	1	2	Beginn 3. Jahr	Ende 3. Jahr	4	5	Gesamt
Nutzungsrecht an einem Vermögenswert	655	539	416	416	75	42	–	
Leasingverbindlichkeit	655	539	416	416	285	147	–	
Leasingaufwendungen – Aufzinsung der Leasingverbindlichkeit ¹	–	39	32	–	24	17	8	120
Leasingaufwendungen – Abschreibung des Nutzungsrechts an einem Vermögenswert ¹	–	116	123	–	26	33	42	340
Wertminderung				315				315
Gesamtaufwand	155	155	315		50	50	50	775

Anmerkung

¹ Es wird darauf hingewiesen, dass die Aufzinsung der Leasingverbindlichkeit (Zinsaufwendungen) und die Abschreibung des Nutzungsrechts an einem Vermögenswert in der Gewinn- und Verlustrechnung in einem einzigen Posten ausgewiesen werden.

Am Ende des dritten Jahres erfasst Leasingnehmer C die nachstehenden Buchungen:

	Soll	Haben
Wertminderungsaufwendungen	315	
Kumulierte Abschreibung – Nutzungsrecht an einem Vermögenswert		315
<i>Erfassung der Wertminderungsaufwendungen für das Nutzungsrecht an einem Vermögenswert</i>		
Leasingaufwendungen (150 / 3)	50	
Leasingverbindlichkeit (155 – 24)		131
Kumulierte Abschreibung – Nutzungsrecht an einem Vermögenswert (50 – 24)		26
Flüssige Mittel (Leasingzahlung des 3. Jahres)	155	
<i>Erfassung der Barzahlung, Leasingaufwendungen und Abschreibung des Nutzungsrechts an einem Vermögenswert des 3. Jahres</i>		

BEISPIEL

Vollständige Wertminderung eines Typ B Leasingverhältnisses

In Abänderung des vorstehenden Beispiels wird angenommen, dass das Nutzungsrecht an dem Vermögenswert von 416 zu Beginn des dritten Jahres vollständig wertgemindert ist.

Leasingnehmer C erfasst die nachstehenden Buchungen für das Leasingverhältnis im dritten Jahr.

	Soll	Haben
Wertminderungsaufwendungen	416	
Kumulierte Abschreibung – Nutzungsrecht an einem Vermögenswert		416
<i>Erfassung der Wertminderungsaufwendungen für den vollen Betrag des Nutzungsrechts an einem Vermögenswert</i>		
Leasingaufwendungen (416 x 6 %)	24	
Leasingverbindlichkeit (155 – 24)		131
Flüssige Mittel (Leasingzahlung des 3. Jahres)	155	
<i>Erfassung der Leasingaufwendungen und Barzahlung des 3. Jahres</i>		

5.6

Darstellung

ED 54–57

Der ED schlägt vor, dass ein Leasingnehmer die Leasingverträge, die im Anwendungsbereich des ED sind, wie folgt darstellt:

Bilanz	<ul style="list-style-type: none"> • Darstellung der Verpflichtung zu Leasingzahlungen getrennt von anderen finanziellen Verbindlichkeiten • Darstellung der Verbindlichkeiten aus Typ A Leasingverhältnissen getrennt von Typ B Leasingverhältnissen • Darstellung der Nutzungsrechte an einem Vermögenswert innerhalb der Sachanlagen getrennt von anderen Vermögenswerten, die sich im Eigentum des Leasingnehmers befinden • Darstellung der Nutzungsrechte an einem Vermögenswert aus Typ A Leasingverhältnissen getrennt von Typ B Leasingverhältnissen und Nutzungsrechten an einem Vermögenswert, die zum Neubewertungsbetrag bewertet werden
Gesamtergebnisrechnung	<p>Typ A Leasingverhältnisse</p> <ul style="list-style-type: none"> • Darstellung der Aufzinsung der Leasingverbindlichkeit getrennt von der Abschreibung des Nutzungsrechts an einem Vermögenswert (Zinsen und Abschreibung getrennt dargestellt) <p>Typ B Leasingverhältnisse</p> <ul style="list-style-type: none"> • Darstellung der Aufzinsung der Leasingverbindlichkeit zusammen mit der Abschreibung des Nutzungsrechts an einem Vermögenswert (ein einziger Posten)
Kapitalflussrechnung	<p>Typ A Leasingverhältnisse</p> <ul style="list-style-type: none"> • Ausweis des Tilgungsanteils der Leasingzahlungen innerhalb der Finanzierungstätigkeiten • Klassifizierung des Zinsanteils der Leasingzahlungen gemäß den Anforderungen des IAS 7 für gezahlte Zinsen <p>Andere Zahlungen</p> <ul style="list-style-type: none"> • Ausweis von variablen Leasingzahlungen und Zahlungen für kurzfristige Leasingverhältnisse, die nicht in der Leasingverbindlichkeit enthalten sind, innerhalb der betrieblichen Tätigkeiten <p>Typ B Leasingverhältnisse</p> <ul style="list-style-type: none"> • Ausweis aller Zahlungen aus Typ B Leasingverhältnissen innerhalb der betrieblichen Tätigkeiten

BEOBACHTUNG**Darstellung ist ein Hauptunterschied zwischen den Vorschlägen für Typ A und Typ B Leasingverhältnisse**

IAS 17 enthält keine Darstellungspflichten – z. B. gibt es keine Verpflichtung für einen Leasingnehmer in einem Finanzierungs-Leasingverhältnis zur Darstellung der Vermögenswerte und Verbindlichkeiten aus Leasingverträgen getrennt von anderen Vermögenswerten und Verbindlichkeiten in seiner Bilanz. Für viele Unternehmen erhöhen die Vorschläge des ED die Anzahl ihrer Bilanzposten.

Nach den Vorschlägen des ED sind die Darstellungspflichten für Typ A und Typ B Leasingverhältnisse sehr unterschiedlich. Insbesondere werden Typ B Leasingverhältnisse in der Gewinn- und Verlustrechnung und in der Kapitalflussrechnung dargestellt, als ob es sich bei ihnen nicht um Finanzierungstransaktionen handelt – trotz des Umstands, dass der Leasingnehmer eine zu fortgeführten Anschaffungskosten bewertete, finanzielle Verbindlichkeit erfasst.

Der Vorschlag des ED zur Darstellung in der Kapitalflussrechnung enthält mehr Vorschriften als die derzeitigen Anforderungen und kann für viele Unternehmen eine Änderung der Praxis bedeuten.

Der ED legt nicht fest, in welchem Posten Zahlungen für kurzfristige Leasingverhältnisse, variable Leasingzahlungen und Zahlungen für Nichtleasingkomponenten darzustellen sind. In gleicher Weise werden Leasingzahlungen in der Kapitalflussrechnung ebenfalls zwischen mehreren verschiedenen Posten und zwischen Finanzierungs- und betrieblichen Tätigkeiten aufgeteilt.

Der Mangel an bestimmten Leitlinien kann Abschlussadressaten den Vergleich verschiedener Unternehmen erschweren.

Bilanzierungsmodelle für Leasinggeber

6.1

Überblick

ED 68, 93

Der ED schlägt ein duales Modell für Leasinggeber vor, das von der Klassifizierung des Leasingverhältnisses abhängig ist. Bei Typ A Leasingverhältnissen wendet der Leasinggeber ein neues, komplexes Bilanzierungsmodell an, nach welchem er den zugrunde liegenden Vermögenswert ausbucht und eine Leasingforderung sowie einen Residualvermögenswert erfasst. Ein Leasinggeber in einem Typ B Leasingverhältnis wendet ein Modell an, das mit der derzeitigen Bilanzierung von Operating-Leasingverhältnissen nach IAS 17 vergleichbar ist.

	Bilanz	Gewinn- und Verlustrechnung	Profil der gesamten Leasingerträge
Typ A Leasingverhältnisse (Nicht-immobilien)	Leasingforderung Residualvermögenswert	Gewinn zu Beginn des Leasingverhältnisses Zinsen aus der Leasingforderung Aufzinsung des Residualvermögenswerts	Degressiv
Typ B Leasingverhältnisse (Immobilien)	Zugrunde liegender Vermögenswert	Leasingerträge	Linear

BEOBACHTUNG

Leasinggeberbilanzierung von Typ A Leasingverhältnissen ist eine Weiterentwicklung der Leasinggeberbilanzierung von Finanzierungs-Leasingverhältnissen, jedoch komplexer

Die Leasinggeberbilanzierung von Typ A Leasingverhältnissen kann ganz allgemein als eine Weiterentwicklung der derzeitigen Leasinggeberbilanzierung von Finanzierungs-Leasingverhältnissen sowie auch als Ergänzung zum „Nutzungsrechts-Modell“ für Leasingnehmer betrachtet werden. Tatsächlich bilanziert der Leasinggeber in einem Typ A Leasingverhältnis einen teilweisen Abgang des zugrunde liegenden Vermögenswerts auf Ratenzahlungsbasis in gleicher Weise, wie der Leasingnehmer den Erwerb des Nutzungsrechts an dem Vermögenswert bilanziert.

Die Leasinggeberbilanzierung von Typ A Leasingverhältnissen ist jedoch besonders komplex. Ein Großteil der Komplexität ergibt sich aus den Rechnungslegungsthemen, die in Zusammenhang mit dem Residualvermögenswert stehen. Ein Leasinggeber in einem Finanzierungs-Leasingverhältnis erfasst einen nicht garantierten Restwert nach IAS 17, jedoch ist ein solcher Saldo klein und wird Bestandteil der Leasingforderung. Im Gegensatz dazu kann der Residualvermögenswert des Leasinggebers in einem Typ A Leasingverhältnis viel größer sein. Vermietet beispielsweise ein Leasinggeber ein neues Flugzeug während der ersten fünf Jahre seiner 21-jährigen Nutzungsdauer, ist der Residualvermögenswert wahrscheinlich viel größer als die Leasingforderung.

BEOBACHTUNG**Leasinggeberbilanzierung von Typ B Leasingverhältnissen ist mit der derzeitigen Leasinggeberbilanzierung von Operating-Leasingverhältnissen vergleichbar, widerspricht jedoch den anderen Modellen des ED**

Die Leasinggeberbilanzierung von Typ B Leasingverhältnissen ist ganz allgemein mit der derzeitigen Bilanzierung von Operating-Leasingverhältnissen vergleichbar. Der Vorschlag zur Beibehaltung einer Version der Bilanzierung von Operating-Leasingverhältnissen für zahlreiche Immobilien-Leasingverhältnisse wird von Firmengruppen, die im Bereich der als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien tätig sind, wahrscheinlich begrüßt.

Die Leasinggeberbilanzierung von Typ B Leasingverhältnissen entspricht jedoch offensichtlich überhaupt nicht der ursprünglichen Zielsetzung der Boards, die Vermögenswerte und Verbindlichkeiten aus Leasingverträgen zu erfassen. Sie entspricht keinesfalls den Vorschlägen für die Leasingnehmerbilanzierung. Das deutlichste Beispiel dafür ist, dass ein Leasingnehmer in einem Typ B Leasingverhältnis für seine Verpflichtung zu Leasingzahlungen eine finanzielle Verbindlichkeit erfasst; der Leasinggeber erfasst jedoch keinen entsprechenden finanziellen Vermögenswert für seinen Anspruch auf diese Leasingzahlungen.

6.2**Leasinggeberbilanzierung von Typ A Leasingverhältnissen****6.2.1 Erstmalige Erfassung und Bewertung****Typ A – Erstmalige Bewertung**

Leasingforderung	Residualvermögenswert	Gewinn zu Beginn des Leasingverhältnisses
Barwert der Leasingzahlungen	Bruttoresidualvermögenswert	Leasingforderung
+ Anfängliche direkte Kosten	+ Barwert der erwarteten variablen Leasingzahlungen	+ Residualvermögenswert
- Leasinganreize	- Noch nicht realisierter Gewinn	- Früherer Buchwert des zugrunde liegenden Vermögenswerts

Buchungen zu Beginn des Leasingverhältnisses

ED 68

Zu Beginn des Leasingverhältnisses bucht ein Leasinggeber den zugrunde liegenden Vermögenswert aus und erfasst

- eine Leasingforderung, die seinen Anspruch auf Leasingzahlungen darstellt, und
- einen Residualvermögenswert, der seinen Anspruch an dem zugrunde liegenden Vermögenswert am Ende der Laufzeit des Leasingverhältnisses darstellt.

Der Leasinggeber erfasst einen Gewinn zu Beginn des Leasingverhältnisses für den Teil des zugrunde liegenden Vermögenswerts, der als an den Leasingnehmer verkauft gilt. Der zu Beginn des Leasingverhältnisses entstehende Gesamtgewinn – einschließlich des noch nicht realisierten Teils – ergibt sich wie folgt.

$$\text{Beizulegender Zeitwert des zugrunde liegenden Vermögenswerts} - \text{Buchwert des zugrunde liegenden Vermögenswerts} = \text{Gesamtgewinn}$$

Der von diesem Gesamtgewinn zu Beginn des Leasingverhältnisses erfasste Betrag ergibt sich wie folgt.

$$\text{Gesamtgewinn} \times \frac{\text{Barwert der Leasingzahlungen}}{\text{Beizulegender Zeitwert des zugrunde liegenden Vermögenswerts}} = \text{Erfasster Gewinn zu Beginn des Leasingverhältnisses}$$

Leasingforderung

ED 69(a), 70

Der Leasinggeber bewertet die Leasingforderung erstmalig zum Barwert der geschätzten künftigen Leasingzahlungen, abgezinst mit dem Zinssatz, den der Leasinggeber dem Leasingnehmer berechnet, zuzüglich der anfänglichen direkten Kosten. Die Schätzung von künftigen Leasingzahlungen erfolgt in ähnlicher Art und Weise wie die Bewertung der Leasingverbindlichkeit durch den Leasingnehmer (siehe 5.2.1). Die Leasingforderung enthält variable, von einem Index oder einem Zinssatz abhängige Leasingzahlungen und variable Leasingzahlungen, die wirtschaftlich betrachtet feste Zahlungen sind (siehe 6.2.3). Der Leasinggeber rechnet jedoch keine aus den Restwertgarantien beanspruchten Beträge in die geschätzten künftigen Leasingzahlungen ein.

Residualvermögenswert

ED 71

Der Leasinggeber bewertet den Residualvermögenswert erstmalig als einen zugerechneten früheren Buchwert des zugrunde liegenden Vermögenswerts. Dieser besteht aus

- dem „Bruttoresidualvermögenswert“ – dem Barwert des Betrags, den der Leasinggeber nach dem Ende der Laufzeit aus dem zugrunde liegenden Vermögenswert des Leasingverhältnisses zu realisieren erwartet, abgezinst mit dem Zinssatz, den der Leasinggeber dem Leasingnehmer berechnet, und zuzüglich

- dem Barwert der erwarteten variablen Leasingzahlungen (wenn der Leasinggeber eine Erwartung dieser variablen Leasingzahlungen in den Zinssatz, den er dem Leasingnehmer berechnet, eingerechnet hat, siehe 6.2.3) sowie abzüglich
- noch nicht realisiertem Gewinn – dem Teil des Gesamtgewinns, der zu Beginn des Leasingverhältnisses hinsichtlich des Residualvermögenswerts nicht erfasst wird.

ED 71

Der Leasinggeber erfasst diesen „Nettoresidualvermögenswert“ in seiner Bilanz. Dieser Betrag wird wie folgt ermittelt:

$$\begin{array}{c}
 \text{Brutto-} \\
 \text{residualver-} \\
 \text{mögenswert} \\
 + \\
 \text{Barwert der geschätzten variablen} \\
 \text{Leasingzahlungen, die in der} \\
 \text{Bestimmung des Zinssatzes ent-} \\
 \text{halten sind, den der Leasinggeber} \\
 \text{dem Leasingnehmer berechnet} \\
 - \\
 \text{Noch nicht} \\
 \text{realisierter} \\
 \text{Gewinn} \\
 = \\
 \text{Netto-} \\
 \text{residualver-} \\
 \text{mögenswert}
 \end{array}$$

BEISPIEL

Erstmalige Bewertung bei Typ A Leasingverhältnissen

Leasinggeber L schließt einen unkündbaren Vertrag über ein Leasingverhältnis mit Leasingnehmer E ab, gemäß dem E eine Anlage für einen Zeitraum von fünf Jahren least. Die wirtschaftliche Gesamtnutzungsdauer der Anlage wird auf zehn Jahre geschätzt. Die Leasingvereinbarung enthält keine Kauf-, Verlängerungs- oder vorzeitige Kündigungsoption. Es wird angenommen, dass keine anfänglichen direkten Kosten anfallen.

Die jährlichen, jeweils am Jahresende fälligen Leasingzahlungen belaufen sich auf 50.000 und der von Leasinggeber L angewendete Abzinsungssatz beträgt 10,8957 Prozent. Der Barwert des Anspruchs auf Leasingzahlungen entspricht 185.281.

Der geschätzte künftige Wert des Vermögenswerts beträgt am Ende des fünften Jahres 75.000, was abgezinst mit dem Zinssatz, den L nach der Leasingvereinbarung berechnet (10,8957 Prozent) einen Bruttoresidualvermögenswert von 44.719 ergibt.

Die Anlage hat einen beizulegenden Zeitwert von 230.000 und, zu Beginn des Leasingverhältnisses, einen Buchwert von 200.000. Daher liegt der Gesamtgewinn bei 30.000, welcher zwischen dem zu Beginn des Leasingverhältnisses erfassten Betrag und dem noch nicht realisierten Teil, der den Buchwert des Bruttoresidualvermögenswerts reduziert, aufgeteilt wird.

Da es sich hierbei um ein Typ A Leasingverhältnis handelt, erfasst Leasinggeber L zu Beginn des Leasingverhältnisses die nachstehenden Buchungen:

	Soll	Haben
Leasingforderung	185.281	
Bruttoresidualvermögenswert ¹	44.719	
Anlagen	200.000	
Noch nicht realisierter Gewinn ¹ (30.000 – 24.167)	5.833 ²	
Gewinn beim Leasing von Anlagen (30.000 × (185.281 / 230.000))	24.167	
<i>Erfassung von Leasingvermögen, Ausbuchung eines Teils des zugrunde liegenden Vermögenswerts und Erfassung eines Gewinns aus der Leasingvereinbarung</i>		
Anmerkungen		
1 Der in der Bilanz dargestellte Nettoresidualvermögenswert ergibt sich aus dem Bruttoresidualvermögenswert von 44.719 abzüglich des noch nicht realisierten Gewinns von 5.833.		
2 Der Gesamtgewinn von 30.000 (230.000 – 200.000) wird zwischen dem realisierten Gewinn und dem abgegrenzten Gewinn (24.167 + 5.833) aufgeteilt.		

BEOBACHTUNG

Neue Berechnungen zu Beginn des Leasingverhältnisses

Die erstmalige Bewertung der Leasingforderung eines Leasinggebers ist mit der erstmaligen Bewertung der Leasingverbindlichkeit vergleichbar. Die einzigen Unterschiede bestehen im Prinzip in

- der Einrechnung anfänglicher direkter Kosten
- der Verpflichtung, dass der Leasinggeber immer den Zinssatz für die Abzinsung verwenden muss, den er dem Leasingnehmer berechnet, wohingegen der Leasingnehmer seinen Grenzfremdkapitalzinssatz als Abzinsungssatz verwendet, sofern der Leasingnehmer den ihm vom Leasinggeber berechneten Zinssatz nicht ohne Weiteres bestimmen kann, und
- der Nichtberücksichtigung von Beträgen in den Leasingzahlungen, deren Erhalt nach den Restwertgarantien erwartet wird (der Leasinggeber berücksichtigt alle derartigen Beträge bei der Prüfung des Residualvermögenswerts auf Wertminderung).

In der Praxis können jedoch andere Bewertungsunterschiede aufgrund einer Informationsasymmetrie entstehen – z. B. unterschiedliche Beurteilungen darüber, ob der Leasingnehmer einen wesentlichen wirtschaftlichen Anreiz zur Ausübung einer Verlängerungsoption hat.

Nur in seltenen Fällen wird zu Beginn des Leasingverhältnisses kein Gewinn realisiert – d. h. nur in Fällen, in denen der beizulegende Zeitwert des zugrunde liegenden Vermögenswerts dem Buchwert entspricht. Die zur Ermittlung des erstmaligen Buchwerts des Residualvermögenswerts des Leasinggebers erforderlichen Berechnungen sind offensichtlich komplex. In der Praxis erwarten wir, dass Leasinggeber Standardmodelle zur Aufstellung derartiger Berechnungen entwickeln; dies ist unerlässlich für Leasinggeber, die eine große Menge geringwertiger Leasingverhältnisse abschließen – z. B. Leasinggeber von Anlagen.

6.2.2 Folgebewertung bei Typ A Leasingverhältnissen

Der Ansatz für die Folgebewertung der Leasingforderung und des Residualvermögenswerts des Leasinggebers kann wie folgt zusammengefasst werden.

Typ A – Folgebewertung

Leasingforderung

- Fortgeführte Anschaffungskosten unter Anwendung der Effektivzinsmethode
- Wertminderung gemäß IAS 39
- Neubewertung, sofern Tatsachen und Umstände auf eine Änderung eines der nachstehenden Punkte hindeuten:
 - die Laufzeit des Leasingverhältnisses
 - der Leasingnehmer hat oder hat nicht länger einen wesentlichen wirtschaftlichen Anreiz zur Ausübung einer Kaufoption und
 - ein zur Bestimmung von variablen Leasingzahlungen angewandter Index oder Zinssatz

Residualvermögenswert

- Aufgezinst unter Anwendung des Zinssatzes, den der Leasinggeber dem Leasingnehmer berechnet
- Wertminderung gemäß IAS 36
- Ausbuchung eines Teils des Buchwerts, sofern die geschätzten variablen Leasingzahlungen in der erstmaligen Bewertung enthalten waren (siehe 6.2.3)

Gewinn und Verlust enthält

- Zinserträge in Zusammenhang mit der Leasingforderung
- Zinserträge in Zusammenhang mit der Aufzinsung des Bruttoresidualvermögenswerts
- variable, nicht in der Leasingforderung enthaltene Leasingzahlungen
- einen Teil der Neubewertungen aufgrund von Neubeurteilungen
- Wertminderungsaufwendungen in Zusammenhang mit der Leasingforderung
- Wertminderungsaufwendungen in Zusammenhang mit dem Residualvermögenswert

ED 76, 84

Der Leasinggeber bewertet die Leasingforderung zu fortgeführten Anschaffungskosten unter Anwendung der Effektivzinsmethode. Darüber hinaus prüft der Leasinggeber die Leasingforderung nach IAS 39 auf Wertminderung.

ED 79–80 Der Leasinggeber ist ebenfalls zu einer Neubewertung der Leasingforderung verpflichtet, um etwaige Änderungen bei den Leasingzahlungen oder dem Abzinsungssatz widerzuspiegeln. Der Leasinggeber führt eine Neubeurteilung der Leasingzahlungen durch, sofern sich einer der nachstehenden Punkte ändert:

- Laufzeit des Leasingverhältnisses (siehe 5.4.2)
- relevante Faktoren, die dazu führen, dass der Leasingnehmer einen wesentlichen wirtschaftlichen Anreiz zur Ausübung einer Kaufoption hat oder nicht länger hat, oder
- Index oder Zinssatz, auf dem die variablen Leasingzahlungen basieren.

ED 78 Bei der Neubeurteilung erfasst der Leasinggeber etwaige Unterschiede im Buchwert der Leasingforderung und des Residualvermögenswerts in der Gewinn- und Verlustrechnung.

ED 82, 85 Der Leasinggeber zinst den Barwert des Bruttoresidualvermögenswerts, unter Anwendung des Zinssatzes, den der Leasinggeber dem Leasingnehmer berechnet, auf seinen geschätzten künftigen Wert am Ende der Laufzeit des Leasingverhältnisses auf. Die Neubewertung des Residualvermögenswerts ist nicht erlaubt. Darüber hinaus prüft der Leasinggeber den Residualvermögenswert nach IAS 36 auf Wertminderung.

Der dem Residualvermögenswert zugerechnete, noch nicht realisierte Gewinn wird erst erfasst, nachdem eine sich auf die Bewertung des Residualvermögenswerts auswirkende Neubeurteilung stattgefunden hat, der zugrunde liegende Vermögenswert entweder verkauft oder wiedervermietet wurde oder eine Wertminderung des Residualvermögenswerts erfasst wurde.

Für Leitlinien zur Bilanzierung von variablen Zahlungen, siehe 6.2.3.

BEISPIEL

Folgebewertung bei Typ A Leasingverhältnissen

In Fortführung des vorherigen Beispiels und in der Annahme, dass das Leasingverhältnis am ersten Tag der Berichtsperiode des Leasinggebers begonnen hat, erfasst Leasinggeber L die nachstehenden Buchungen am Ende des 1. Jahres.

	Soll	Haben
Flüssige Mittel	50.000	
Zinserträge ($185.281 \times 10,8957\%$)	20.188	
Leasingforderung ($50.000 - 20.188$)	29.812	
<i>Erfassung des Erhalts der ersten jährlichen Leasingzahlung</i>		
Aufzinsung des Residualvermögenswerts ($44.719 \times 10,8957\%$)	4.872	
Nettoresidualvermögenswert	4.872	
<i>Erfassung der Aufzinsung des Residualvermögenswerts im 1. Jahr</i>		

BEOBACHTUNG

Degressiver Ertragsverlauf und Volatilität für Leasinggeber in Typ A Leasingverhältnissen

Bei Typ A Leasingverhältnissen ist das Profil der Erfassung der Erträge des Leasinggebers während der Laufzeit des Leasingverhältnisses im Allgemeinen degressiv, da die Zinserträge aus der Leasingforderung unter Anwendung der Effektivzinsmethode berechnet werden. Darüber hinaus ist ggf. ein Gewinn oder Verlust zu Beginn des Leasingverhältnisses zu erfassen.

Die Wertzunahme des Residualvermögenswerts spiegelt die Aufzinsung des Bruttoresidualvermögenswerts, der zu Beginn des Leasingverhältnisses erfasst wurde, wider. Dieser Mechanismus verteilt die Erträge rechnerisch über die Laufzeit des Leasingverhältnisses und reduziert den Gewinn, der andernfalls beim Verkauf des Residualvermögenswerts oder zu Beginn des nächsten Leasingverhältnisses entstehen würde. Es ist jedoch schwierig, diese Wertzunahme konzeptionell zu erklären – tatsächlich handelt es sich hierbei um Zinsen, die für einen nicht finanziellen Vermögenswert anfallen.

Die Folgebewertung von Typ A Leasingverhältnissen erfordert ähnlich wie die Leasingnehmerbilanzierung eine Neubeurteilung von wesentlichen Schätzungen und Ermessensentscheidungen an jedem Abschlussstichtag – einschließlich variabler, auf einem Index oder Zinssatz basierender Leasingzahlungen sowie der Frage, ob ein Leasingnehmer einen wesentlichen wirtschaftlichen Anreiz zur Ausübung einer Verlängerungs-, Kündigungs- oder Kaufoption hat. Die potenziellen Auswirkungen derartiger Neubeurteilungen erschweren die Folgebilanzierung und erhöhen die Volatilität in der Gewinn- und Verlustrechnung und in der Bilanz.

Die Beziehung zwischen den verschiedenen Elementen des Leasinggebermodells für Typ A Leasingverhältnisse kann der nachstehenden Tabelle entnommen werden, die den Einfluss auf die Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung des Leasinggebers während der fünfjährigen Vertragslaufzeit darstellt. Es wird darauf hingewiesen, dass in dem Beispiel keine Neubeurteilungen und keine variablen Leasingzahlungen angenommen werden.

Periode	Bilanz				Gewinn- und Verlustrechnung			
	Leasing-forderung	Brutto-residual-vermögensw.	Noch nicht realis. Gewinn	Netto-residual-vermögensw.	Gewinn am 1. Tag	Zins-erträge	Aufzins. des Residual-vermögensw.	Netto-ergeb.
0	185.281	44.719	(5.833)	38.886	24.167	–	–	24.167
1	155.469	49.591	(5.833)	43.758	–	20.188	4.872	25.060
2	122.408	54.994	(5.833)	49.161	–	16.939	5.403	22.342
3	85.745	60.986	(5.833)	55.153	–	13.337	5.992	19.329
4	45.087	67.631	(5.833)	61.798	–	9.342	6.645	15.987
5	–	75.000	(5.833)	69.167	–	4.913	7.369	12.282
Ges.					24.167	64.719	30.281	119.167

BEOBACHTUNG

Vergleich mit der derzeitigen Bilanzierung von Operating-Leasingverhältnissen

Das Leasingverhältnis in diesem Beispiel wird als ein Operating-Leasingverhältnis nach IAS 17 klassifiziert. Im Rahmen der Bilanzierung von Operating-Leasingverhältnissen nach dem derzeitigen IAS 17 hätte der Leasinggeber den zugrunde liegenden Vermögenswert weiterhin in seiner Bilanz erfasst, und das Nettoergebnis hätte sich auf 25.000 pro Jahr (Leasingzahlung von 50.000 abzüglich Abschreibungsaufwand von 25.000) belaufen, wodurch sich ein gesamtes Nettoergebnis von 125.000 während der Laufzeit des Leasingverhältnisses ergeben hätte.

Das Finanzergebnis nach IAS 17 und den Vorschlägen für Typ A Leasingverhältnisse kann wie folgt verglichen werden.

- Die Bilanzierung von Typ A Leasingverhältnissen ergibt im Vergleich zu den nach IAS 17 erfassten linearen Erträgen ein degressives Profil der Leasingerträge aufgrund des Gewinns am ersten Tag und der Zinserträge und
- die Bilanzierung von Typ A Leasingverhältnissen ergibt aufgrund der Abgrenzung des noch nicht realisierten Gewinns zu Beginn des Leasingverhältnisses ein etwas niedrigeres Nettoergebnis während der Laufzeit des Leasingverhältnisses als IAS 17. Das gesamte Nettoergebnis im Rahmen der Bilanzierung von Typ A Leasingverhältnissen kann mit dem gesamten Nettoergebnis nach IAS 17 abgestimmt werden, indem der noch nicht realisierte Gewinn wieder hinzugefügt wird – d. h. $119.167 + 5.833 = 125.000$.

Obwohl dieses Beispiel für die Bilanzierung von Typ A Leasingverhältnissen auf den ersten Blick komplex erscheinen kann, sind eine Reihe von vereinfachenden Annahmen getroffen worden. Das Beispiel wäre komplexer gewesen, wenn es variable Leasingzahlungen, Neubeurteilungen des wirtschaftlichen Anreizes zur Ausübung von Verlängerungs- oder Kündigungsoptionen und Wertminderungen bei der Leasingforderung und dem Residualvermögenswert enthielte.

6.2.3 Variable Leasingzahlungen bei Typ A Leasingverhältnissen

ED 70(b)–(c)

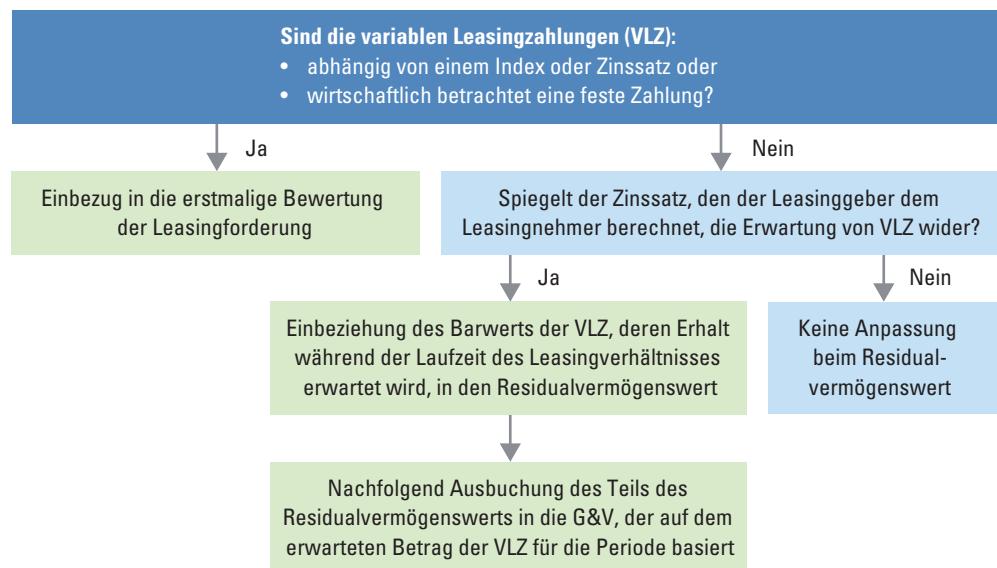
Der ED schlägt vor, dass die erstmalige Bewertung der Leasingforderung variable Leasingzahlungen, die von einem Index oder einem Zinssatz abhängen – z. B. dem Verbraucherpreisindex oder einem Marktzinssatz –, sowie variable Leasingzahlungen, die wirtschaftlich betrachtet feste Zahlungen sind, enthält.

ED 72

Spiegelt ein Leasinggeber die Erwartung von anderen variablen Leasingzahlungen in dem Zinssatz wider, den er dem Leasingnehmer berechnet, und sind diese variablen Leasingzahlungen nicht in der Leasingforderung enthalten, passt der Leasinggeber den Residualvermögenswert bei der erstmaligen Erfassung an. In nachfolgenden Perioden wird dieser Anpassungsbetrag aufgelöst und ein Teil des Buchwerts des Residualvermögenswerts in der Gewinn- und Verlustrechnung erfasst.

Spiegelt, im umgekehrten Fall, der dem Leasingnehmer vom Leasinggeber berechnete Zinssatz die Erwartung von variablen Leasingzahlungen nicht wider, ist keine Anpassung beim Residualvermögenswert erforderlich.

Der vorgeschlagene Ansatz für variable Leasingzahlungen kann wie folgt zusammengefasst werden:



ED B20

Der in jeder Periode auszubuchende Teil des Residualvermögenswerts wird wie folgt errechnet:



BEOBACHTUNG

Bilanzierung variabler Leasingzahlungen erhöht Komplexität

Die Vorschläge des ED für variable Leasingzahlungen machen das Bilanzierungsmodell für Typ A Leasingverhältnisse noch komplexer. Die vorgeschlagene Anpassung beim Residualvermögenswert zu Beginn des Leasingverhältnisses erscheint jedoch angemessen – ohne sie wäre der vom Leasinggeber während der Laufzeit des Leasingverhältnisses erfasste Gewinn überbewertet. Die Anwendung dieser Anforderungen könnte sich in der Praxis als schwierig erweisen, da die Vorschläge keine ausführlichen Leitlinien und keine erläuternden Beispiele für die Bestimmung enthalten, ob der dem Leasingnehmer vom Leasinggeber berechnete Zinssatz die Erwartung von variablen Leasingzahlungen beinhaltet. ↓

Der ED verpflichtet den Leasinggeber zur nachfolgenden Erfassung eines Teils des Buchwerts des Residualvermögenswerts in der Gewinn- und Verlustrechnung, basierend auf dem erwarteten Betrag der variablen Leasingzahlungen. Eine etwaige Differenz zwischen den tatsächlichen und erwarteten variablen Leasingzahlungen führt nicht zu weiteren Anpassungen beim Residualvermögenswert wegen variabler Leasingzahlungen.

Sind variable Leasingzahlungen in dem Zinssatz, den der Leasinggeber dem Leasingnehmer berechnet, und somit im erstmaligen Buchwert des Residualvermögenswerts enthalten, entspricht der Residualvermögenswert am Ende der Laufzeit des Leasingverhältnisses möglicherweise nicht dem Bruttoresidualvermögenswert abzüglich des abgegrenzten Gewinns (siehe 6.2.2). Dies ist darauf zurückzuführen, dass der Barwert der variablen Leasingzahlungen, die in der erstmaligen Bewertung des Residualvermögenswerts enthalten sind, nicht unbedingt bis zum Ende der Laufzeit des Leasingverhältnisses aufgelöst wird.

6.2.4 Darstellung von Typ A Leasingverhältnissen

ED 88–92

Der ED schlägt vor, dass ein Leasinggeber die Leasingverträge, die im Anwendungsbereich des ED sind, wie folgt darstellt:

Bilanz	<ul style="list-style-type: none"> • Darstellung der Summe aller Leasingvermögenswerte (Leasingforderung und Residualvermögenswert) getrennt von anderen Vermögenswerten in der Bilanz • Darstellung des Buchwerts der Leasingforderung und des Residualvermögenswerts getrennt in der Bilanz oder im Anhang
Gewinn- und Verlustrechnung	<ul style="list-style-type: none"> • Darstellung in der Gewinn- und Verlustrechnung hängt vom Geschäftsmodell des Leasinggebers ab: <ul style="list-style-type: none"> – Schließt der Leasinggeber Leasingverhältnisse zur Erzielung von Erträgen aus Gütern ab, die er sonst veräußert hätte – z. B. Hersteller und Händler – stellt der Leasinggeber Umsatzerlöse und -kosten getrennt dar. – Verwendet der Leasinggeber Leasingverhältnisse zum Zwecke der Bereitstellung von Finanzierung, stellt er den Gewinn oder Verlust in einem einzigen Posten dar. • Ein Leasinggeber stellt Leasingerträge in der Gewinn- und Verlustrechnung getrennt dar oder gibt sie im Anhang getrennt an.
Kapitalflussrechnung	<ul style="list-style-type: none"> • Alle Zahlungseingänge aus Leasingzahlungen, die der Leasinggeber erhalten hat, werden in der Kapitalflussrechnung unter den betrieblichen Tätigkeiten ausgewiesen.

BEOBACHTUNG**Darstellung des Leasinggebers bei Typ A und Typ B Leasingverhältnissen unterscheidet sich wesentlich**

Nach den Vorschlägen des ED unterscheiden sich die Darstellungspflichten für Typ A und Typ B Leasingverhältnisse wesentlich voneinander. Insbesondere werden Typ B Leasingverhältnisse in der Gewinn- und Verlustrechnung und in der Kapitalflussrechnung dargestellt, als ob es sich bei ihnen nicht um Finanzierungstransaktionen handelt.

Der ED legt nicht fest, in welchem Posten Erträge aus kurzfristigen Leasingverhältnissen, variable Leasingzahlungen und Nichtleasingkomponenten darzustellen sind.

Leasinggeber sind verpflichtet, alle erhaltenen Zahlungseingänge aus Leasingverhältnissen innerhalb der betrieblichen Tätigkeiten in der Kapitalflussrechnung darzustellen; es ist jedoch nicht eindeutig, ob alle derartigen Zahlungen in einem einzigen oder mehreren Posten darzustellen sind.

Der Mangel an bestimmten Leitlinien kann Abschlussadressaten den Vergleich verschiedener Unternehmen erschweren.

6.3**Leasinggeberbilanzierung von Typ B Leasingverhältnissen****ED 93–96**

Bei Typ B Leasingverhältnissen erfasst der Leasinggeber weiterhin den zugrunde liegenden Vermögenswert sowie:

- Leasingzahlungen als Leasingerträge, im Allgemeinen linear oder nach einer anderen systematischen Verteilung, wenn diese für die Form, in der die Erträge aus dem zugrunde liegenden Vermögenswert erzielt werden, repräsentativer ist
- anfängliche direkte Kosten als Aufwand, auf derselben Grundlage wie bei der Erfassung von Leasingerträgen und
- variable Leasingzahlungen als Erträge, sobald sie realisiert werden.

ED 97

Der Leasinggeber weist alle erhaltenen Zahlungseingänge aus Leasingverhältnissen als betriebliche Tätigkeiten in der Kapitalflussrechnung aus.

BEOBACHTUNG**Leasinggeberbilanzierung von Typ B Leasingverhältnissen ähnlich der derzeitigen Bilanzierung von Operating-Leasingverhältnissen**

Die Leasinggeberbilanzierung für Typ B Leasingverhältnisse ist angelehnt an ein Bilanzierungsmodell, das mit der derzeitigen Bilanzierung von Operating-Leasingverhältnissen nach IAS 17 vergleichbar ist. Jedoch unterscheiden sich die Definition eines Leasingverhältnisses, die Bestimmung der Laufzeit eines Leasingverhältnisses und die Bestimmung von Leasingzahlungen von den Vorschlägen.

Bei Typ B Leasingverhältnissen wird der Gewinn im Allgemeinen linear erfasst, wobei keine Zinserträge erfasst werden. Der Leasinggeber erfasst keinen Gewinn zu Beginn des Leasingverhältnisses.

Die vorgeschlagene Bilanzierung für Typ B Leasingverhältnisse wird wahrscheinlich Unterstützung aus der Immobilienbranche erhalten.

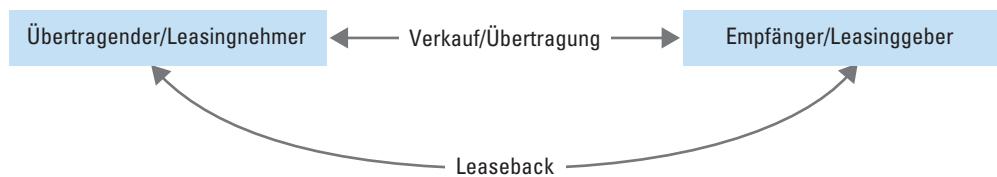
Andere Aspekte der Leasingbilanzierung

7.1

Sale-and-leaseback-Transaktionen

ED 110–111

Der ED schlägt vor, dass die Bilanzierung einer Sale-and-leaseback-Transaktion davon abhängt, ob die Transaktion die Verfügungsgewalt über den zugrunde liegenden Vermögenswert auf den Empfänger überträgt. Ein Unternehmen wendet die Leitlinien zur Erfüllung von Leistungsverpflichtungen aus dem vorgeschlagenen Standard für Umsatzerlöse zur Beurteilung an, ob eine Sale-and-leaseback-Transaktion die Verfügungsgewalt über den zugrunde liegenden Vermögenswert vom Übertragenden (Leasingnehmer) auf den Empfänger (Leasinggeber) überträgt – d. h. ob es sich bei der Übertragung des zugrunde liegenden Vermögenswerts um einen Kauf und Verkauf handelt.



ED BC289, ED 112

Das Prinzip der Verfügungsgewalt wird auf die gesamte Transaktion, nicht nur auf den Verkaufsteil angewendet. Das Bestehen des Leaseback hindert, für sich genommen, den Käufer/Leasinggeber nicht daran, die Verfügungsgewalt über den Vermögenswert zu erlangen. Bietet das Leaseback dem Übertragenden jedoch die Möglichkeit, die Nutzung des Vermögenswerts zu bestimmen und im Wesentlichen den verbleibenden Nutzen daraus zu ziehen, erlangt der Empfänger keine Verfügungsgewalt über den Vermögenswert und es handelt sich bei der Übertragung nicht um einen Verkauf.

ED 113–115

In Abhängigkeit davon, ob die Transaktion die vorstehenden Bedingungen für einen Kauf/Verkauf des Vermögenswerts erfüllt, wird eine Sale-and-leaseback-Transaktion wie folgt bilanziert:

	Kauf und Verkauf	Kein Kauf und Verkauf
Übertragender	<ul style="list-style-type: none"> Erfassung eines Verkaufs Anwendung der Anforderungen der Leasingnehmerbilanzierung 	<ul style="list-style-type: none"> Keine Ausbuchung des zugrunde liegenden Vermögenswerts Erfassung der erhaltenen Beträge als finanzielle Verbindlichkeit
Empfänger	<ul style="list-style-type: none"> Erfassung eines Kaufs Anwendung der Anforderungen der Leasinggeberbilanzierung 	<ul style="list-style-type: none"> Keine Erfassung des zugrunde liegenden Vermögenswerts Erfassung der gezahlten Beträge als finanzieller Vermögenswert

Außerdem gibt es neue Angabepflichten für Sale-and-leaseback-Transaktionen (siehe Abschnitt 8).

BEOBACHTUNG

Verminderter Bilanzierungsanreiz für den Abschluss von Sale-and-leaseback-Transaktionen

In jedem Fall gibt es wesentliche Unterschiede zwischen der derzeitigen Bilanzierung von Sale-and-leaseback-Transaktionen nach IAS 17 und den Vorschlägen.

Nach den Vorschlägen gibt es einen vermindernden Anreiz zur Durchführung von Sale-and-leaseback-Transaktionen, um eine bestimmte Bilanzierung zu erreichen, da die Transaktion für den Leasingnehmer/Übertragenden stets bilanzwirksam ist. Die einzige Frage ist, wie der Vermögenswert und die Verbindlichkeit bewertet werden.

Überträgt die Transaktion die Verfügungsgewalt über den zugrunde liegenden Vermögenswert nicht, wird die Vereinbarung für den Leasingnehmer als Finanzierung behandelt; überträgt die Transaktion die Verfügungsgewalt über den zugrunde liegenden Vermögenswert, ist das Leaseback nach dem „Nutzungsrechts-Modell“ bilanzwirksam für den Leasingnehmer.

7.2

Untermietverhältnisse

ED App A

Der ED definiert ein „Untermietverhältnis“ als „eine Transaktion, bei der ein zugrunde liegender Vermögenswert vom Ursprungs-Leasingnehmer (oder Zwischen-Leasinggeber) an einen Dritten weitervermietet wird und das Leasingverhältnis (oder „Haupt-Leasingverhältnis“) zwischen dem ursprünglichen Leasinggeber und dem Leasingnehmer bestehen bleibt“. Eine Vereinbarung über ein Untermietverhältnis kann wie folgt dargestellt werden:



In Abhängigkeit von der Klassifizierung des Leasingverhältnisses bilanziert der Zwischen-Leasinggeber die Vermögenswerte und Verbindlichkeiten aus dem Haupt-Leasingverhältnis entweder nach dem Leasingnehmer-Bilanzierungsmodell für Typ A oder für Typ B Leasingverhältnisse. In gleicher Weise bilanziert der Zwischen-Leasinggeber das Untermietverhältnis, je nach Klassifizierung des Leasingverhältnisses, als ein Typ A oder Typ B Leasingverhältnis.

Bei der Klassifizierung eines Untermietverhältnisses beurteilen der Zwischen-Leasinggeber und der Unter-Leasingnehmer das Untermietverhältnis im Hinblick auf den zugrunde liegenden Vermögenswert und nicht im Hinblick auf das Nutzungsrecht des Zwischen-Leasinggebers an dem Vermögenswert im Rahmen des Ursprungs-Leasingverhältnisses.

BEOBACHTUNG

Bilanzierungsasymmetrie für Zwischen-Leasinggeber

Der ED schlägt keine Ausnahmen für den Ansatz und die Bewertung von Untermietverhältnissen vor. Als Grund führt der ED an, dass es sich bei dem Haupt-Leasingverhältnis und dem Untermietverhältnis um separate Transaktionen handelt und Untermietverhältnisse auf derselben Grundlage wie andere Leasingverhältnisse zu bewerten sind.

In der Praxis könnte dies zu einer häufigen Asymmetrie zwischen der Art und Weise führen, in der ein Zwischen-Leasinggeber ein sich auf denselben zugrunde liegenden Vermögenswert beziehendes Haupt-Leasingverhältnis und Untermietverhältnis bilanziert – selbst wenn die Bedingungen der beiden Leasingverhältnisse ähnlich sind.

Diese Asymmetrie wird besonders für ein als Typ B Leasingverhältnis eingestuftes Haupt-Leasingverhältnis und Untermietverhältnis hervorgehoben. In diesem Fall erfasst der Zwischen-Leasinggeber eine finanzielle Verbindlichkeit für seine Verpflichtung zu Mietzahlungen an den Haupt-Leasinggeber, jedoch keinen finanziellen Vermögenswert für seinen Anspruch auf Mietzahlungen vom Unter-Leasingnehmer.

Untermietverhältnisse sind sehr weit verbreitet. Es scheint, dass Zwischen-Leasinggeber jetzt verpflichtet sind, viele dieser Vereinbarungen „brutto“ ohne Möglichkeit der Saldierung zu bilanzieren, selbst wenn die Bedingungen des Haupt-Leasingverhältnisses und Untermietverhältnisses ähnlich sind.

7.3

Als Finanzinvestition gehaltene Immobilien

ED 52

Erfüllt das Nutzungsrecht eines Leasingnehmers an einem Vermögenswert die Definition von als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien, bilanziert der Leasingnehmer das Nutzungsrecht an dem Vermögenswert gemäß IAS 40. Dies beinhaltet die Bewertung des Nutzungsrechts an dem Vermögenswert erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert, sofern sich der Leasingnehmer nach dem Modell des beizulegenden Zeitwerts für als Finanzinvestition gehaltene Immobilien in IAS 40 richtet.

Ein Leasingnehmer bewertet die Nutzungsrechte an einem Vermögenswert, der als eine als Finanzinvestition gehaltene Immobilie klassifiziert wird, bei der erstmaligen Erfassung gemäß den Ausführungen in Kapitel 5.3. Entscheidet sich das Unternehmen für die Anwendung des Anschaffungskostenmodells für Nutzungsrechte an einem Vermögenswert, erfolgt die Folgebewertung gemäß den Ausführungen in Kapitel 5.5.

BEOBACHTUNG**Eine Ausweitung auf den Anwendungsbereich der Bilanzierung von als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien**

Derzeit kann ein Unternehmen, das als Finanzinvestition gehaltene Immobilien im Rahmen von Operating-Leasingverhältnissen leist, für jede Immobilie einzeln wählen, ob es diese Nutzungsrechte bilanzwirksam als Immobilien, die als Finanzinvestition gehalten werden, erfasst. Im Rahmen des ED wird dieses Wahlrecht durch eine Verpflichtung zur Qualifizierung aller derartigen Nutzungsrechte als Immobilien, die als Finanzinvestition gehalten werden, ersetzt. Dies verpflichtet wiederum das Unternehmen zur Bewertung des Nutzungsrechts zum beizulegenden Zeitwert gemäß den allgemeinen Anforderungen des IAS 40, sei es für die Bewertung im Jahresabschluss oder für die Angaben im Anhang.

Der beizulegende Zeitwert wird für das Nutzungsrecht an einem Vermögenswert, nicht für den zugrunde liegenden Vermögenswert selbst, beurteilt. Dies schafft zusätzliche Herausforderungen für die Bewertung. Ein Leasingnehmer, der das Anschaffungskostenmodell nach IAS 40 anwendet, ist weiterhin zur Angabe des beizulegenden Zeitwerts des Nutzungsrechts an einem Vermögenswert verpflichtet.

Diese Verpflichtung gilt nicht nur für Unternehmen, die im Bereich der als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien tätig sind und von denen derzeit viele die Erfassung ihrer Nutzungsrechte an geleasten Immobilien als Immobilien, die als Finanzinvestition gehalten werden, wählen. Sie gilt ebenfalls für andere Unternehmen – z. B. hat eine Privatkundenbank, die ihr Filialnetz verkleinert hat und die nicht mehr genutzten Immobilien an Dritte untervermietet, zu beurteilen, ob die ungenutzten Flächen die Definition von als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien erfüllen.

7.4**Änderungen des Leasingverhältnisses****ED 36**

Wesentliche Änderungen der Bedingungen einer bestehenden Leasingvereinbarung – z. B. eine Änderung der Laufzeit des Leasingverhältnisses oder der vertraglich vereinbarten Leasingzahlungen – führen zur Bilanzierung eines neuen Vertrags zu dem Zeitpunkt, ab dem die neuen Bedingungen in Kraft treten. Alle sich aus der Änderung ergebenden Anpassungen der Buchwerte der Vermögenswerte und Verbindlichkeiten werden in der Gewinn- und Verlustrechnung erfasst.

BEOBACHTUNG**Keine ausführlichen Leitlinien für ein wichtiges Thema**

Der ED bietet keine ausführlichen Leitlinien für die Bilanzierung von Vertragsänderungen. Nach unserer Erfahrung sind Änderungen von Leasingverhältnissen weitverbreitet, insbesondere wenn die wirtschaftlichen Rahmenbedingungen das Risiko eines Zahlungsverzugs der Leasingnehmer erhöhen. Die Vorschläge des ED könnten in manchen Fällen zu kontraintuitiven Ergebnissen führen. ↓

Es wird beispielsweise angenommen, dass ein Leasingnehmer bei einem Immobilien-Leasingverhältnis mit einer Restlaufzeit von zehn Jahren in finanzielle Schwierigkeiten gerät und der Leasinggeber sich mit der Reduzierung der Mietzahlungen im nächsten Jahr einverstanden erklärt. Es wird ebenfalls angenommen, dass der Grenzfremdkapitalzinssatz des Leasingnehmers nach Beginn des Leasingverhältnisses deutlich gestiegen ist. Der Leasingnehmer bucht die Salden des bestehenden Leasingverhältnisses aus und bilanziert ein neues Leasingverhältnis ab dem Zeitpunkt, an dem die Änderungen in Kraft treten.

Da der Leasingnehmer die Salden des neuen Leasingverhältnisses unter Anwendung seines aktuellen Grenzfremdkapitalzinssatzes bewertet, ist seine neue Leasingverbindlichkeit möglicherweise bedeutend niedriger als die aus dem vorherigen Leasingverhältnis. Anders ausgedrückt folgt aus der Reduzierung der Mietzahlung im laufenden Jahr, dass ein Gewinn erfasst wird, der aus der Verschlechterung des Bonitätsratings des Leasingnehmers resultiert.

Angaben

8.1

Allgemeines Ziel der Angaben

ED 58, 98

Der ED schlägt vor, dass ein Unternehmen quantitative und qualitative Informationen angibt, um die Abschlussadressaten in die Lage zu versetzen, die möglichen Auswirkungen von Leasingverhältnissen auf den Betrag, den Zeitpunkt und die Unsicherheit der künftigen Cashflows eines Unternehmens zu verstehen.

ED 60, 100

Dieses allgemeine Ziel wird durch die nachstehenden Vorschläge für Angaben über die Art von Leasingvereinbarungen erfüllt:

- eine allgemeine Beschreibung von Leasingvereinbarungen
- Grundlage und Bedingungen für die Festlegung von variablen Leasingzahlungen
- das Bestehen und die Bedingungen von Verlängerungs- und Kündigungsoptionen
- das Bestehen und die wesentlichen Bedingungen aller Optionen des Leasingnehmers zum Kauf des zugrunde liegenden Vermögenswerts (nur Leasinggeber)
- das Bestehen und die Bedingungen von Restwertgarantien (nur Leasingnehmer)
- durch Leasingvereinbarungen auferlegte Beschränkungen – z. B. solche, die Dividenden, zusätzliche Schulden und weitere Leasingverhältnisse betreffen (nur Leasingnehmer) und
- Informationen über (Änderungen an) wesentliche(n) Annahmen und Ermessensentscheidungen, einschließlich der
 - Feststellung, ob ein Vertrag ein Leasingverhältnis enthält
 - Aufteilung der Gegenleistung zwischen Leasingkomponenten und Nichtleasingkomponenten
 - Ermittlung des Abzinsungssatzes (nur Leasingnehmer) und
 - Bestimmung des Restwerts (nur Leasinggeber).

ED 120

Wird die Anwendung der Rechnungslegungsmethode für kurzfristige Leasingverhältnisse gewählt, sind sowohl Leasingnehmer als auch Leasinggeber zur Angabe dieser Tatsache verpflichtet.

BEOBACHTUNG

Neue Angabepflichten im Vergleich zur derzeitigen Praxis

Der ED folgt mit der Festlegung einer allgemeinen Zielsetzung für die vorgeschlagenen Angaben anderen, im Rahmen des formalisierten Normsetzungsverfahrens (*due process*) erstellten Dokumenten, die vor Kurzem vom IASB veröffentlicht wurden. Der ED schlägt vor, dass ein Unternehmen den Detaillierungsgrad beurteilt, der die allgemeine Zielsetzung für die Angaben am besten erfüllt – z. B. der Grad der Zusammenfassung, mit dem Informationen angegeben werden. ↓

Mit diesem Ansatz räumt der ED den Unternehmen nicht nur eine gewisse Flexibilität bei der Erfüllung der einzelnen Angabepflichten ein, sondern verpflichtet die Unternehmen auch, mittels ihrer Ermessensentscheidung zu beurteilen, ob mit den einzelnen Angaben die allgemeine Zielsetzung erfüllt wurde.

Daneben führen die Vorschläge auch eine Reihe von neuen, detaillierten Anforderungen ein, die in IAS 17 nicht enthalten waren. Diese Angaben sind für Typ A und Typ B Leasingvereinbarungen getrennt anzugeben, wodurch sich die Kosten der Finanzberichterstattung für Ersteller möglicherweise erhöhen.

8.2

Zusätzliche Angaben für Leasingnehmer

ED 61, 64 Ein Leasingnehmer ist zur Angabe einer Überleitungsrechnung von den Eröffnungs- zu den Abschlussalden von Nutzungsrechten an einem Vermögenswert und Verpflichtungen zu Leasingzahlungen, aufgeteilt nach der Gruppe des zugrunde liegenden Vermögenswerts, verpflichtet. Für Typ A und Typ B Leasingverhältnisse sind separate Überleitungen erforderlich (siehe nachstehendes Beispiel).

ED 66 Daneben gibt ein Leasingnehmer den Erwerb von Nutzungsrechten an einem Vermögenswert im Tausch gegen Leasingverbindlichkeiten als eine zusätzliche nicht zahlungswirksame Transaktion an.

ED 67 Der ED schlägt vor, dass die Verpflichtung zur Angabe von Fälligkeitsanalysen gemäß den Paragraphen 39(a) und (b) des IFRS 7 auf Leasingnehmer keine Anwendung findet. Stattdessen gibt ein Leasingnehmer eine Fälligkeitsanalyse der Verpflichtung zu Leasingzahlungen an, bei der er die nicht diskontierten Cashflows in den ersten fünf Jahren jährlich und die Gesamtbeträge für die restlichen Jahre aufzeigt. Darüber hinaus hat der Leasingnehmer eine Überleitungsrechnung vom nicht diskontierten Betrag zu der in der Bilanz erfassten Verbindlichkeit zu erstellen.

ED 116–117 Alle für den Leasingnehmer maßgeblichen Angaben gelten ebenfalls für alle Sale-and-leaseback-Transaktionen. Darüber hinaus gibt der Leasingnehmer/Übertragende die wichtigsten Transaktionsbedingungen an und identifiziert alle Gewinne oder Verluste aus der Transaktion getrennt von Gewinnen oder Verlusten aus der Veräußerung anderer Vermögenswerte.

BEISPIEL

Überleitungsrechnung von den Eröffnungs- zu den Abschlussalden
(Leasingnehmer)

	Nutzungsrechte an einem Vermögenswert		Leasing- verbindlichkeit	
	Typ A	Typ B	Typ A	Typ B
Saldo am 1. Januar 201X	XXXX	XXXX	XXXX	XXXX
Änderungen der Schätzungen von:				
Optionen	XX	XX	XX	XX
Variablen Leasingzahlungen	XX	XX	XX	XX
Restwertgarantien	XX	XX	XX	XX
Neubewertungen	XX	XX	XX	XX
Zugänge neuer Nutzungsrechte/ Verpflichtungen	XX	XX	XX	XX
Zwischensumme	XXX	XXX	XXX	XXX
Wertminderungen	(XX)	(XX)	–	–
Kumulierte Abschreibung am 1. Januar 201X	(XXX)	(XXX)	–	–
Abschreibung während des Jahres	(XX)	(XX)	–	–
Kumulierte Abschreibung am 31. Dezember 201X	(XXX)	(XXX)	–	–
Abgänge von Nutzungsrechten/ Verpflichtungen	(XX)	(XX)	(XX)	(XX)
Rückzahlungen von Verpflichtungen	–	–	(XXX)	(XXX)
Saldo am 31. Dezember 201X	XXX	XXX	XXX	XXX

BEOBACHTUNG

Ausführlichere Angaben für Leasingnehmer

Im Allgemeinen sind die vorgeschlagenen Angabepflichten für Leasingnehmer ausführlicher als die für Leasingnehmer in Finanzierungs-Leasingverhältnissen nach IAS 17. Angesichts der Abschaffung der Bilanzierung von Operating-Leasingverhältnissen für Leasingnehmer finden diese Angabepflichten auf fast alle Leasingverhältnisse Anwendung. ↓

Es wird möglicherweise die Frage gestellt, warum die Boards die Durchführung einer fundamentalen Änderung des Bilanzierungsmodells für Leasingnehmer vorschlagen und gleichzeitig die Angabepflichten erhöhen. Bietet das neue Bilanzierungsmodell die von den Abschlussadressaten benötigten Informationen, könnte dies zu der Erwartung führen, dass es zu einer Verringerung der Angaben kommt. Die Nichtreduzierung der Angabepflichten für Leasingnehmer legt den Schluss nahe, dass die Boards den Vorschlägen zur Erfassung und Bewertung nicht vollständig vertrauen.

8.3

Zusätzliche Angaben für Leasinggeber

ED 101

Ein Leasinggeber ist dazu verpflichtet, eine tabellarische Aufschlüsselung der separaten Komponenten der Leasingerträge aus Typ A Leasingverhältnissen bereitzustellen – d. h. den sofort zu realisierenden Gewinn und Zinserträge aus der Leasingforderung und dem Residualvermögenswert – sowie Leasingerträge aus Typ B Leasingverhältnissen, kurzfristigen Leasingverhältnissen und variablen Leasingzahlungen.

BEISPIEL

Überleitungsrechnung des Leasinggebers für Leasingerträge

Leasingerträge – Typ A Leasingverhältnisse	
Gewinn zu Laufzeitbeginn	XXX
Zinserträge aus der Leasingforderung	XX
Zinserträge aus dem Residualvermögenswert	X
Zwischensumme	XXXX
Leasingerträge – Typ B Leasingverhältnisse	XXX
Leasingerträge aus kurzfristigen Leasingverhältnissen	XX
Leasingerträge aus variablen Leasingzahlungen	XXX
Gesamtleasingerträge	XXXX

ED 103–104 Der ED schlägt vor, dass der Leasinggeber zu einer Angabe einer Überleitungsrechnung von den Eröffnungs- zu den Abschlussalden der Leasingforderung und des Residualvermögenswerts verpflichtet ist. Diese Angaben beinhalten alle Posten, die für das Verständnis der Saldenänderung nützlich sind, unter anderem Änderungen, die sich ergeben aus

- dem Beginn des Leasingverhältnisses/der Verlängerung
- der Kündigung des Leasingverhältnisses
- der Aufzinsung
- der Wertminderung und
- Unternehmenszusammenschlüssen.

ED 106, 109 Der ED schlägt vor, dass die Verpflichtung zur Angabe von Fälligkeitsanalysen gemäß Paragraph 37(a) des IFRS 7 auf Leasinggeber keine Anwendung findet. Stattdessen gibt ein Leasinggeber eine Fälligkeitsanalyse des Anspruchs auf Leasingzahlungen an, bei der er die nicht diskontierten Cashflows in den ersten fünf Jahren jährlich und die Gesamtbeträge für die restlichen Jahre aufzeigt. Der Leasinggeber erstellt eine Überleitungsrechnung von den Mindestforderungen in der Fälligkeitsanalyse zu den in der Bilanz erfassten Beträgen. Für die Unterscheidung zwischen Typ A und Typ B Leasingverhältnissen ist eine gesonderte Überleitungsrechnung erforderlich.

ED 107 Daneben ist ein Leasinggeber zur Angabe von Informationen darüber verpflichtet, wie er sein mit den Residualvermögenswerten verbundenes Risiko steuert.

ED 116 Alle Angabepflichten, die auf den Leasinggeber Anwendung finden, gelten auch für alle Sale-and-leaseback-Transaktionen.

BEOBACHTUNG

Ausführlichere Angaben für Leasinggeber

Im Allgemeinen sind die vorgeschlagenen Angabepflichten für Leasinggeber ausführlicher als diejenigen für Leasinggeber in Finanzierungs-Leasingverhältnissen nach IAS 17. In manchen Fällen entstehen die zusätzlichen Angabepflichten infolge der Vorschläge für die Leasinggeberbilanzierung, die alternative Ansätze für die Leasingbilanzierung enthalten, wobei nach jedem Ansatz unterschiedliche Vermögenswerte und Verbindlichkeiten und Ertragsarten erfasst werden.

Die erhöhten Angabepflichten für Leasinggeber sind wahrscheinlich ein Merkmal für die Komplexität der Vorschläge zu Erfassung und Bewertung.

Übergangsvorschriften

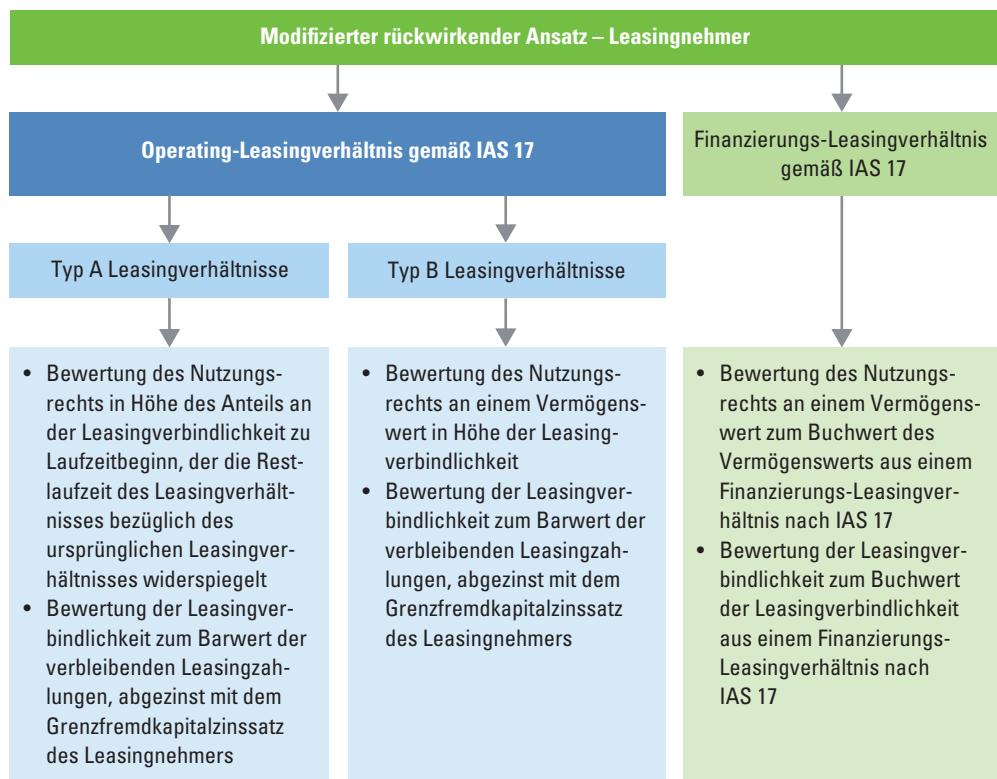
9.1

Übergang beim Leasingnehmer

ED App C2-C3, C6 Einem Leasingnehmer ist es erlaubt

- den Standard rückwirkend anzuwenden oder
- einen modifizierten rückwirkenden Ansatz zu verfolgen.

ED App C8-C12 Die Anwendung des modifizierten rückwirkenden Ansatzes hängt davon ab, wie das Leasingverhältnis zuvor nach IAS 17 klassifiziert wurde. Der modifizierte rückwirkende Ansatz wird wie folgt angewendet:



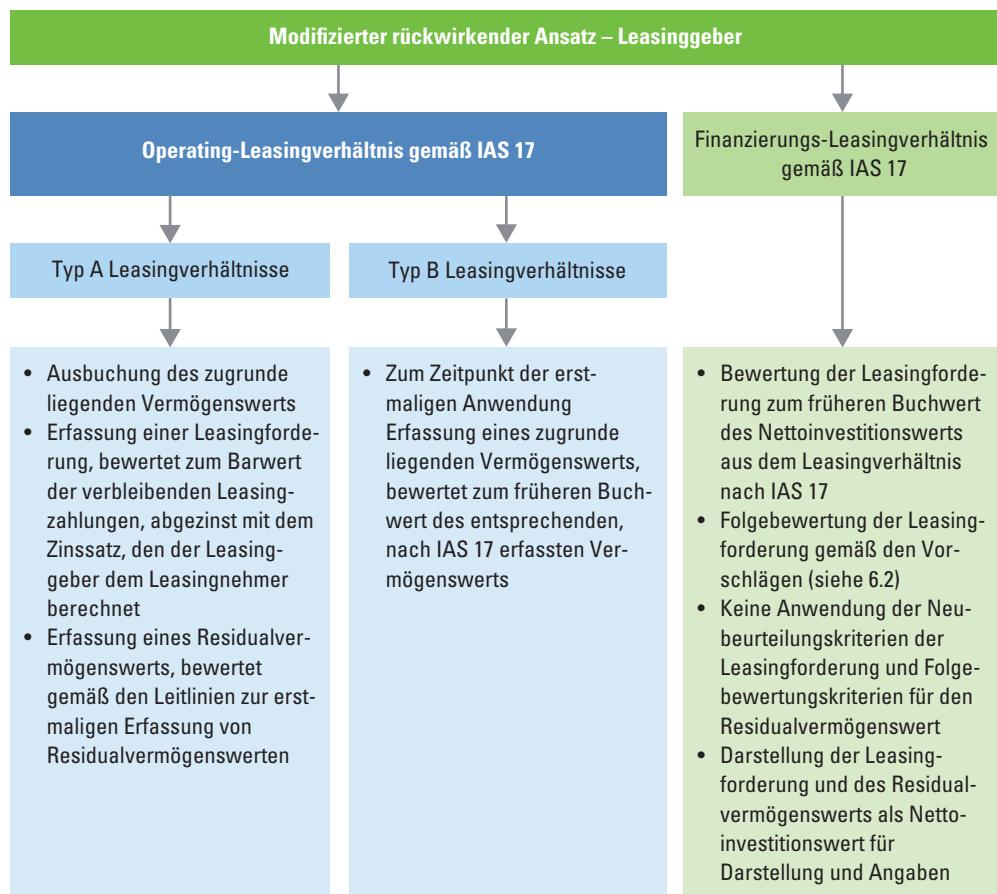
9.2

Übergang beim Leasinggeber

ED App C2-C3, C6 Einem Leasinggeber ist es erlaubt

- den Standard rückwirkend anzuwenden oder
- einen modifizierten rückwirkenden Ansatz zu verfolgen.

ED App C13–18 Die Anwendung des modifizierten rückwirkenden Ansatzes hängt davon ab, wie das Leasingverhältnis zuvor nach IAS 17 klassifiziert wurde. Der modifizierte rückwirkende Ansatz wird wie folgt angewendet.



9.3

Praktische Erleichterungen

ED App C7

Leasingnehmer und Leasinggeber können eine der beiden oder die beiden nachstehenden praktischen Erleichterungen beim Übergang anwenden.

- Nichteinbezug von anfänglichen direkten Kosten in den Buchwert von Vermögenswerten, die für Leasingverhältnisse erfasst werden, die vor dem Zeitpunkt des Inkrafttretens begonnen haben
- Verwendung heutiger Erkenntnisse für die Bilanzierung von Leasingverhältnissen, die vor dem Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung der neuen Regelungen begonnen haben – z. B. bei der Berücksichtigung von Optionen zur Verlängerung oder Kündigung eines Leasingverhältnisses.

ED App C9

Daneben können Leasingnehmer einen einzigen Abzinsungssatz auf ein Portfolio von Leasingverhältnissen mit vergleichbaren Merkmalen anwenden – z. B. vergleichbare Gruppe von zugrunde liegenden Vermögenswerten mit vergleichbaren Laufzeiten der Leasingverhältnisse.

BEOBACHTUNG**Übergangsvorschriften sind wahrscheinlich belastend**

Die vollständige rückwirkende Anwendung des neuen Standards wird, obwohl sie belastend ist, möglicherweise von Unternehmen mit umfangreichen Portfolios von Leasingverhältnissen bevorzugt, da sie die Speicherung von Trenddaten unterstützt.

Der modifizierte rückwirkende Ansatz wird durch das duale Modell für Leasingnehmer und Leasinggeber erschwert, da es die Zahl der von den Unternehmen zu berücksichtigenden Kombinationen und Umstellungen erhöht.

Die erstmalige Anwendung des ED ist für viele Unternehmen ein zeitaufwendiger und teurer Vorgang. Sie sind dazu verpflichtet, die wesentlichen Daten für fast alle Leasingverhältnisse zu erfassen, besonders für diejenigen, die derzeit als Operating-Leasingverhältnisse nach IAS 17 klassifiziert sind.

Unternehmen haben zu beurteilen, ob ihnen beim Übergang auf den vorgeschlagenen Standard genügend Ressourcen für die Datenidentifizierung und -erfassung aller Leasingvereinbarungen zeitnah zur Verfügung stehen.

Unternehmen haben Verfahren zu entwickeln für

- die Identifizierung aller von ihnen abgeschlossenen Leasingtransaktionen und
- die sorgfältige Erfassung der relevanten Daten des Leasingverhältnisses.

Derartige Verfahren können zusätzliche interne Kontrollen sowie Qualitätskontrollen erforderlich machen, um sicherzustellen, dass die richtigen Informationen einheitlich in allen Bereichen der Geschäftstätigkeit eines Unternehmens sorgfältig gesammelt werden.

Unternehmen haben zu beurteilen, wie sich die Anwendung der Vorschläge auf ihre wichtigen Finanzkennzahlen und Kreditvereinbarungsklauseln auswirken, und müssen potenzielle Effekte auf die Einhaltung von Darlehensverträgen und anderen Vorschriften berücksichtigen.

Unternehmen haben ebenfalls sicherzustellen, dass Abschlussadressaten die Art und Weise, in der die neuen Anforderungen Anwendung finden, sowie alle möglichen Auswirkungen auf den Geschäftsbetrieb eines Unternehmens verstehen.

Über diese Veröffentlichung

Diese Veröffentlichung ist eine deutsche Übersetzung der Veröffentlichung *New on the Horizon: Leases*, die von der KPMG International Standards Group (Teil der KPMG IFRG Limited) herausgegeben wurde. Die Ausgabe in englischer Sprache ist erhältlich auf der Website kpmg.com/ifrs.

Inhalt

Diese Veröffentlichung untersucht die vorgeschlagenen Vorschriften des ED/2013/6 *Leasingverhältnisse*.

Der Text dieser Veröffentlichung bezieht sich auf den ED und auf ausgewählte sonstige aktuelle IFRS mit dem Stand vom 31. Mai 2013. Die Angaben in der linken Spalte geben den Bezug auf den jeweiligen Paragraphen an.

Es bedarf weiterer Analysen und Auslegungen, damit ein Unternehmen die möglichen Auswirkungen dieses ED in Anbetracht seiner eigenen Tatsachen, Umstände und individuellen Geschäftsvorfälle prüfen kann. Die Informationen in dieser Veröffentlichung beruhen auf den von der KPMG International Standards Group entwickelten ursprünglichen Beobachtungen, und diese Beobachtungen könnten sich verändern.

Weitere Informationen

Wir empfehlen, sich durch einen Besuch der Website kpmg.com/ifrs über die neuesten Entwicklungen bei den IFRS auf dem Laufenden zu halten und in unseren Veröffentlichungen zu blättern. Sowohl Erstanwender als auch erfahrene Anwender der IFRS können dort leicht verständliche Zusammenfassungen der neuesten Entwicklungen, detaillierte Leitfäden zu komplexen Vorschriften und praktische Hilfsmittel wie beispielsweise Muster-Konzernabschlüsse und Checklisten finden. Hinsichtlich lokaler Bedürfnisse verweisen wir auf die Links zu den auf die IFRS bezogenen Hilfsmittel, die von KPMG-Mitgliedsfirmen weltweit erstellt werden. Weitere Veröffentlichungen in deutscher Sprache finden Sie unter kpmg.de/ifrs.

Kontakt

KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

Wolfgang Laubach

Partner, Department of
Professional Practice
Klingelhöferstraße 18
10785 Berlin
T +49 30 2068-4663
wlaubach@kpmg.com

Christian Bauer

Partner, Audit
THE SQUAIRE
Am Flughafen
60549 Frankfurt am Main
T +49 69 9587-2806
christianbauer@kpmg.com

Dr. Oliver Beyhs

Partner, Accounting Centre
of Excellence
Klingelhöferstraße 18
10785 Berlin
T +49 30 2068-4485
obeyhs@kpmg.com

Tino Gallert

Senior Manager, Audit
THE SQUAIRE
Am Flughafen
60549 Frankfurt am Main
T +49 69 9587-3801
tinogallert@kpmg.com

Manuel Rothenburger

Senior Manager, Finance Advisory
THE SQUAIRE
Am Flughafen
60549 Frankfurt am Main
T +49 69 9587-4789
mrothenburger@kpmg.com

Haiko Schmidt

Partner, Audit
Ludwig-Erhard-Straße 11–17
20459 Hamburg
T +49 40 32015-5688
haikoschmidt@kpmg.com

www.kpmg.de

Die Broschüre ist eine Übersetzung der englischsprachigen Publikation „New on the Horizon: Leases“ (Originalpublikation). Inhaber des Urheberrechts für die Originalpublikation ist die KPMG IFRG Limited a UK company.

Die enthaltenen Informationen sind allgemeiner Natur und nicht auf die spezielle Situation einer Einzelperson oder einer juristischen Person ausgerichtet. Obwohl wir uns bemühen, zuverlässige und aktuelle Informationen zu liefern, können wir nicht garantieren, dass diese Informationen so zutreffend sind wie zum Zeitpunkt ihres Eingangs oder dass sie auch in Zukunft so zutreffend sein werden. Niemand sollte aufgrund dieser Informationen handeln ohne geeigneten fachlichen Rat und ohne gründliche Analyse der betreffenden Situation. Unsere Leistungen erbringen wir vorbehaltlich der berufsrechtlichen Prüfung der Zulässigkeit in jedem Einzelfall.

© 2013 KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, eine Konzerngesellschaft der KPMG Europe LLP und Mitglied des KPMG-Netzwerks unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Cooperative („KPMG International“), einer juristischen Person schweizerischen Rechts, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten. Der Name KPMG, das Logo und „cutting through complexity“ sind eingetragene Markenzeichen von KPMG International.