

IFRS 16 Leasingverhältnisse

Mehr Transparenz in der Bilanz

Audit, IFRS Rechnungslegung

Das International Accounting Standards Board (IASB) hat am 13. Januar 2016 den Rechnungslegungsstandard IFRS 16 *Leasingverhältnisse* veröffentlicht. Kerngedanke des neuen Standards ist es, beim Leasingnehmer generell alle Leasingverhältnisse und die damit verbundenen Rechte und Verpflichtungen in der Bilanz zu erfassen. IFRS 16 ist erstmals auf Geschäftsjahre, die am oder nach dem 1. Januar 2019 beginnen, verpflichtend anzuwenden.

Hintergrund

Die neue Verlautbarung wurde zusammen mit dem US-Standardsetter, dem Financial Accounting Standards Board (FASB), entwickelt. Die Entstehungsgeschichte von IFRS 16 reicht dabei bis ins Jahr 2006 zurück. Nach der Aufnahme in das Arbeitsprogramm des IASB wurden 2009 ein Diskussionspapier und 2010 und 2013 zwei Standardentwürfe veröffentlicht. Die zahlreichen, vielfach kritischen Eingaben (Comment Letters) zum zweiten Standardentwurf veranlassten die Boards, den Standard nochmals grundlegend zu diskutieren und nach Vereinfachungen zu suchen. Im Laufe dieser Diskussionen divergierten die Meinungen zwischen IASB und FASB und die Boards konnten sich nicht in allen Punkten auf einheitliche Vorschriften einigen (z.B. wird es

beim FASB-Standard ein duales Modell für Leasingnehmer geben). Am 13. Januar 2016 hat das IASB mit IFRS 16 seinen finalen Standard veröffentlicht. Der FASB-Standard wird später folgen.

Die neuen Regelungen ersetzen den bisherigen Standard IAS 17 *Leasingverhältnisse* sowie die zugehörigen Interpretationen IFRIC 4 *Feststellung ob eine Vereinbarung ein Leasingverhältnis enthält*, SIC 15 *Operating Leasingverhältnisse – Anreize* und SIC 27 *Beurteilung des wirtschaftlichen Gehalts von Transaktionen in der rechtlichen Form von Leasingverhältnissen*.

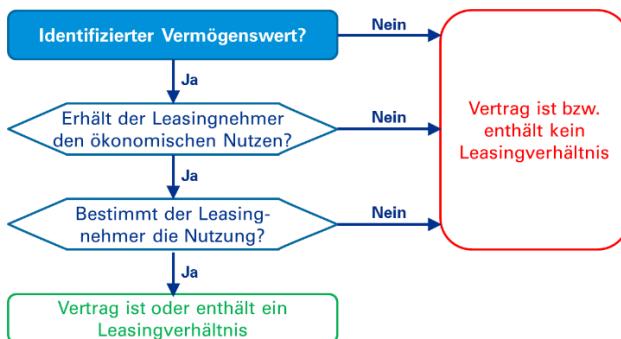
Wesentliche Eckpunkte von IFRS 16 im Überblick

Bilanzierung beim Leasingnehmer	<ul style="list-style-type: none"> • Einheitliches Bilanzierungsmodell • Kein Klassifizierungstest • Grundsätzlich werden alle Leasingvereinbarungen bilanziert: <ul style="list-style-type: none"> ◦ Leasingnehmer aktiviert ein Nutzungsrecht am zugrundeliegenden Vermögenswert („Right-of-use“ (ROU)) ◦ Leasingnehmer erfasst eine Leasingverbindlichkeit für künftige Leasingzahlungen
Bilanzierung beim Leasinggeber	<ul style="list-style-type: none"> • Duales Bilanzierungsmodell • Klassifizierungstest für Leasingverträge basierend auf IAS 17 Kriterien • Finanzierungs- und Operatingleasing-Modell ähnlich zu bisherigen Vorschriften von IAS 17
Erleichterungen / Ausnahmebestimmungen	<ul style="list-style-type: none"> • Kurzfristige Leasingverhältnisse (Laufzeiten ≤ 1 Jahr) und geringwertige Leasinggegenstände sind von der Bilanzierungspflicht ausgenommen (optional) • Portfolioansatz erlaubt, sofern die Auswirkungen auf die Jahresrechnung nicht wesentlich anders als bei einer Einzelbetrachtung sind
Anwendungszeitpunkt	<ul style="list-style-type: none"> • Geschäftsjahre beginnend am oder nach dem 1. Januar 2019 • Frühzeitige Anwendung möglich, sofern auch IFRS 15 <i>Erlöse aus Verträgen mit Kunden</i> angewendet wird

Definition Leasingverhältnis

Ein Leasingverhältnis liegt vor, wenn dem Leasingnehmer vom Leasinggeber vertraglich das **Recht zur Kontrolle der Nutzung eines identifizierten Vermögenswertes** für einen festgelegten Zeitraum eingeräumt wird und der Leasinggeber eine Gegenleistung vom Leasingnehmer erhält.

Die Hauptkriterien der Definition sind wie folgt:



Auf Basis der neuen Definition ist es möglich, dass gewisse Verträge, die bis anhin als Leasingverhältnisse eingestuft wurden, keine Leasingverhältnisse mehr darstellen.

Bilanzierung beim Leasingnehmer

Unter dem einheitlichen Bilanzierungsmodell für Leasingnehmer werden grundsätzlich alle Leasingverhältnisse bilanziert. Als Wahlrecht kann der Leasingnehmer bei kurzfristigen Leasingverhältnissen und bei geringwertigen Leasinggegenständen auf die Bilanzierung verzichten.



Ersterfassung

Der Leasingnehmer erfasst zu Beginn des Leasingverhältnisses einen Vermögenswert aus dem vertraglichen Nutzungsrecht („**Right-of-use**“ **ROU-Vermögenswert**) sowie eine **Leasingverbindlichkeit**.

ROU-Vermögenswert

Der Wert des ROU-Vermögenswerts entspricht bei erstmaliger Erfassung dem Wertansatz der Leasingverbindlichkeit zuzüglich direkt zurechenbarer Kosten des Leasingnehmers, allfälliger Zahlungen am oder vor Beginn des Leasingverhältnisses sowie der geschätzten Kosten für Rückbau- und vergleichbare Verpflichtungen, sofern für den Leasingnehmer zu Beginn oder durch die Nutzung solche Verpflichtungen entstehen. Erhaltene Leasinganreize sind demgegenüber in Abzug zu bringen.



Leasingverbindlichkeit

Die Leasingverbindlichkeit entspricht erstmalig dem Barwert der künftigen Leasingzahlungen während der erwarteten Laufzeit des Leasingverhältnisses. Die Laufzeit umfasst neben der unkündbaren Grundlaufzeit auch Zeiträume, die sich aus Verlängerungsoptionen ergeben, sofern hinreichend sicher ist, dass der Leasingnehmer diese Optionen ausüben wird. Im Falle einer Kündigungsoption wird diese nicht berücksichtigt (d.h. die Laufzeit umfasst den Zeitraum über den möglichen Kündigungszeitpunkt hinaus bis zum Vertragsende), wenn hinreichend sicher ist, dass der Leasingnehmer sie nicht ausübt.

$$\text{Leasingverbindlichkeit} = \text{Barwert der Leasingzahlungen} + \text{Barwert der erwarteten Zahlungen bei Vertragsende}$$

Bei der Bewertung der Leasingverbindlichkeit werden neben den fixen Leasingzahlungen auch variable Leasingzahlungen berücksichtigt, sofern sie von einem Index (z.B. Konsumentenpreisindex) oder einem Preis (z.B. Benchmark-Zinssatz wie LIBOR oder Marktmiete) abhängen. Die Erstbewertung erfolgt auf Basis des entsprechenden Indexes oder Zinssatzes bei Beginn des Leasingverhältnisses.

Erwartete Zahlungen aufgrund von Restwertgarantien, Ausübungspreise für Kaufoptionen (sofern deren Ausübung hinreichend sicher ist) sowie Strafzahlungen bei Kündigung (sofern die Laufzeit die Ausübung einer Kündigungsoption durch den Leasingnehmer wiederspiegelt) sind bei der Berechnung der Leasingzahlungen ebenfalls zu berücksichtigen.

Sonstige variable Leasingzahlungen (z.B. umsatzabhängige Zahlungen) werden in der Periode erfolgswirksam erfasst, in welcher das/die zahlungsauslösende Ereignis bzw. Bedingung eintritt.

Diskontierungzinssatz

Zur Abzinsung der Leasingzahlungen wird, soweit dieser bekannt ist, der dem Leasingverhältnis zugrunde liegende Zinssatz verwendet, andernfalls der Grenzfremdkapitalzinssatz des Leasingnehmers.

Folgebewertung

Der **ROU-Vermögenswert** wird nachfolgend zu fortgeführten Anschaffungskosten bewertet. Falls der ROU-Vermögenswert eine als Finanzinvestition gehaltene Immobilie darstellt und der Leasingnehmer das Fair Value Modell gemäss IAS 40 *Als Finanzinvestition gehaltene Immobilien* anwendet oder wenn der ROU-Vermögenswert zu einer Anlageklasse gehört, für die der Leasingnehmer das Neubewertungsmodell gemäss IAS 16 *Sachanlagen* anwendet, kommen für den ROU-Vermögenswert ebenfalls die erwähnten Bewertungsmodelle zur Anwendung.

Die Folgebewertung der **Leasingverbindlichkeit** erfolgt zu fortgeführten Anschaffungskosten unter Anwendung der Effektivzinsmethode.

Im Weiteren wird die Leasingverbindlichkeit neubewertet, um Änderungen der Leasingzahlungen in folgenden Fällen zu reflektieren:

- Änderung der Leasinglaufzeit;
- Neubeurteilung einer Kaufoption;
- Änderung der zu erwartenden Zahlungen im Zusammenhang mit Restwertgarantien;
- Änderung eines Indexes oder Preises, der für die Bestimmung der Leasingzahlungen benutzt wird, sofern die Änderung zu einer Anpassung der Leasingzahlungen führt.

Im Falle einer Neubeurteilung der Leasinglaufzeit oder einer Kaufoption sowie bei einer Änderung der Leasingzahlungen, die sich aus der Änderung eines variablen Zinssatzes ergibt, wird für die Neubewertung ein aktueller, in den anderen Fällen der ursprüngliche Diskontierungszinssatz verwendet. Der Betrag der Neubewertung wird als Anpassung des ROU-Vermögenswerts erfasst (falls eine Reduktion der Verbindlichkeit den Buchwert des ROU-Vermögenswertes übersteigt, wird der überschüssende Teil erfolgswirksam erfasst).

Da die Abschreibungen des ROU-Vermögenswerts über die Laufzeit in der Regel konstant sind, der Zinsaufwand aber abnimmt, ergibt sich ein sogenanntes „Front-loading“ der Gesamtaufwendungen, d.h. die Aufwendungen sind zu Beginn höher und nehmen während der Laufzeit ab.

Darstellung

Der Leasingnehmer stellt die erfassten Leasingverhältnisse in der Jahresrechnung wie folgt dar:

Bilanz	Erfolgsrechnung
Aktiven = 'Right-of-use' Vermögenswert	Aufwand für Leasing bestehend aus: Abschreibungen + Zinsaufwand = zu Vertragsbeginn höherer Leasingaufwand
Verbindlichkeiten = Leasingverbindlichkeit	

Geldflussrechnung

Geldfluss aus betrieblicher Tätigkeit

- **variable Leasingzahlungen** (falls nicht Teil der Leasingverbindlichkeit)
- **Leasingzahlungen für kurzfristige Leasingverhältnisse und geringwertige Leasinggegenstände**, für welche die Erleichterungen angewendet werden

Geldfluss aus Finanzierungstätigkeit

- **Zahlungen für Kapitalanteil der Leasingverbindlichkeit**

Der Ausweis der Zahlungen für den Zinsanteil der Leasingverbindlichkeit erfolgt gemäss der gewählten Zuordnung für Zinszahlungen

Bilanzierung beim Leasinggeber

Der Leasinggeber klassifiziert jedes Leasingverhältnis als Finanzierungs- oder Operatingleasing. Falls die mit dem wirtschaftlichen Eigentum verbundenen Chancen und Risiken am Leasinggegenstand im Wesentlichen auf den Leasingnehmer übertragen werden, liegt ein Finanzierungsleasing vor, andernfalls ein Operatingleasing.

Der Klassifizierungstest für Leasingverhältnisse ist unter dem neuen Standard unverändert zu den bisherigen Regelungen in IAS 17 und auch das duale Bilanzierungsmodell wurde weitgehend unverändert übernommen.

Bei einem **Finanzierungsleasing** erfasst der Leasinggeber zu Beginn eine Leasingforderung in Höhe der Nettoinvestition in das Leasingverhältnis (Barwert der vom Leasingnehmer zu leistenden Leasingzahlungen und des nicht garantierten Restwerts). Während der Laufzeit erfasst der Leasinggeber einen konstanten Zinsertrag auf Basis des dem Leasingverhältnis zugrunde liegenden Zinssatzes und reduziert die Leasingforderung um die erhaltenen Leasingzahlungen abzüglich der vorerwähnten Zinserträge. Ein Hersteller oder Händler realisiert zu Beginn des Leasingverhältnisses auch einen Veräußerungserfolg.

Beim **Operatingleasing** erfasst der Leasinggeber die Erträge aus dem Leasingverhältnis in der Regel linear über die Laufzeit des Vertrages.

Sale-and-Leaseback Transaktionen

Bei einer solchen Transaktion ist zunächst unter Anwendung der Regelungen in IFRS 15 zu prüfen, ob die Übertragung des Vermögenswertes als Verkauf bilanziert werden kann. Sind die Anforderungen erfüllt, hat der Verkäufer/Leasingnehmer einen ROU-Vermögenswert im Umfang des anteiligen ursprünglichen Buchwertes anzusetzen, der sich auf das zurückbehaltene Nutzungsrecht bezieht. Der Verkäufer erfasst Gewinne oder Verluste somit nur in der Höhe, die sich auf die an den Käufer übertragenen Rechte beziehen.

Sofern sich die Marktwerte der Gegenleistung aus dem Verkauf und des Vermögenswertes nicht entsprechen oder die Leasingzahlungen nicht marktüblich sind, ist die Differenz beim Verkäufer/Leasingnehmer und beim Käufer/Leasinggeber als Vorauszahlung für die Leasing-

zahlungen (falls Zahlungen tiefer als Marktkonditionen) oder als zusätzliche Finanzierung des Käufers/Leasinggebers an den Verkäufer/Leasingnehmer (falls Zahlungen höher als Marktkonditionen) abzubilden.

Falls kein Verkauf gemäss IFRS 15 vorliegt, weist der Verkäufer/Leasingnehmer den Leasinggegenstand weiterhin in seiner Bilanz aus und behandelt die erhaltene Zahlung als Finanzverbindlichkeit. Der Käufer/Leasinggeber erfasst eine finanzielle Forderung.

Anhangangaben

Grundsätzliches Ziel der Anhangangaben ist es, dem Abschlussadressaten Informationen zu vermitteln, um eine zuverlässige Beurteilung der Auswirkungen von Leasingverhältnissen auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage zu ermöglichen. IFRS 16 enthält detaillierte Anforderungen an die Anhangangaben sowohl für Leasingnehmer als auch -geber. Die Offenlegungspflichten gehen dabei über die heute geltenden Vorschriften von IAS 17 hinaus.

Zeitpunkt des Inkrafttretens und Übergangsvorschriften

Der neue Standard ist erstmals für Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2019 beginnen. Eine frühzeitige Anwendung ist zulässig, sofern auch IFRS 15 angewendet wird.

Im Zeitpunkt der Erstanwendung des neuen Standards kann wahlweise darauf verzichtet werden, eine Neubeurteilung vorzunehmen, ob ein Vertrag ein Leasingverhältnis gemäss der Definition in IFRS 16 enthält oder nicht. In diesem Fall wird IFRS 16 rückwirkend nur auf Verträge angewendet, die früher nach den Vorschriften von IAS 17 und IFRIC 4 als Leasingverhältnisse eingestuft wurden.

Ein **Leasingnehmer** kann IFRS 16 wahlweise vollständig retrospektiv anwenden (d.h. Anpassung und Neudarstellung früherer Berichtsperioden) oder den kumulativen Effekt aus der Erstanwendung zu Beginn der ersten Berichtsperiode, für den er den neuen Standard anwendet (Einführungszeitpunkt), im Eigenkapital erfassen.

Bei Anwendung der zweiten Variante kommen für bisher als Operatingleasing behandelte Verträge zusätzliche Erleichterungen zur Anwendung (z.B. Abdiskontierung der Leasingzahlungen mit dem Grenzfremdkapitalzinssatz am Einführungszeitpunkt und Erfassung des ROU-Vermögenswerts in gleicher Höhe wie die Leasingverbindlichkeit).

Leasinggeber müssen außer für Untermietverhältnisse und Sale-and-Leaseback Transaktionen bei der Erstanwendung von IFRS 16 keine Anpassungen vornehmen und wenden die neuen Bestimmungen ab dem Einführungszeitpunkt auf ihre Leasingverhältnisse an.

Sonstige Bestimmungen

Nebst den oben erläuterten Themen enthält IFRS 16 auch detaillierte Bestimmungen zur Aufteilung von Komponenten eines Leasingverhältnisses, zu Modifikationen und zu Untermietverhältnissen.

Auswirkungen

Der neue Standard kann die finanziellen Kennzahlen eines Leasingnehmers aufgrund der neu zu erfassenden Vermögenswerte und Verbindlichkeiten sowie der zeitlich und inhaltlich veränderten Erfolgserfassung je nach Geschäftstätigkeit und Branche erheblich verändern. Die Auswirkungen sind umso wesentlicher, je grösser das Portfolio von Leasingverträgen ist.

Im Weiteren führt der neue Standard zu einem höheren Aufwand bei der Anwendung: Sämtliche Leasingverhältnisse müssen identifiziert werden. Die Auswirkungen auf Systeme und Prozesse zur Vertragsverwaltung und Generierung buchungsrelevanter Daten können erheblich sein. Die Komplexität, die notwendigen Ermessensentscheide und Neubeurteilungen erfordern möglicherweise zusätzliche Ressourcen und Kontrollen zur Überwachung der laufenden Leasingverhältnisse.

Kontakt

KPMG AG

Badenerstrasse 172
Postfach
CH-8036 Zürich

kpmg.ch

Thomas Wicki

Director
International Accounting and Reporting

+41 58 249 62 58
twicki@kpmg.com

Patricia Bielmann

Partner
Financial Services Accounting Advisory

+41 58 249 41 88
pbielmann@kpmg.com

Samuel Seiler

Senior Manager
International Accounting and Reporting

+41 58 249 54 04
sseiler@kpmg.com

The information contained herein is of a general nature and is not intended to address the circumstances of any particular individual or entity. Although we endeavor to provide accurate and timely information, there can be no guarantee that such information is accurate as of the date it is received, or that it will continue to be accurate in the future. No one should act on such information without appropriate professional advice after a thorough examination of the particular situation.

©2016 KPMG AG is a subsidiary of KPMG Holding AG, which is a member of the KPMG network of independent firms affiliated with KPMG International Cooperative ("KPMG International"), a Swiss legal entity. All rights reserved.