

EY Scout

International Accounting

IFRS 16 Leasingverhältnisse

Im Fokus: Eine nähere Betrachtung von IFRS 16

Dezember 2018



EY

Building a better
working world



Überblick	4	4. Bilanzierung beim Leasingnehmer	
1. Zielsetzung und Anwendungsbereich von IFRS 16		4.1	Erstmaliger Ansatz 62
1.1 Zielsetzung von IFRS 16	6	4.2	Erstmalige Bewertung 67
1.2 Anwendungsbereich von IFRS 16	6	4.3	Folgebewertung 69
1.3 Freistellungen vom Ansatz	7	4.4	Neubewertung von Leasingverbindlichkeiten 74
2. Was ist ein Leasingverhältnis?		4.5	Änderung von Leasingverhältnissen 75
2.1 Feststellung, ob eine Vereinbarung ein Leasingverhältnis enthält	8	4.6	Weitere Bilanzierungsfragen aus Sicht des Leasingnehmers 84
2.2 Identifizierung und Trennung von Leasing- und Nichtleasingkomponenten eines Vertrags und Zuordnung des vertraglich vereinbarten Entgelts	28	4.7	Darstellung 86
2.3 Zusammenfassung von Leasingverträgen	39	4.8	Angaben 88
3. Schlüsselkonzepte		5. Bilanzierung beim Leasinggeber	
3.1 Beginn eines Vertrags	40	5.1	Einstufung von Leasingverhältnissen 94
3.2 Bereitstellungsdatum	40	5.2	Vom Leasinggeber anzuwendende Schlüsselkonzepte 97
3.3 Verstrickung des Leasingnehmers mit dem zugrunde liegenden Vermögenswert vor dem Bereitstellungsdatum	41	5.3	Finanzierungsleasing 98
3.4 Laufzeit des Leasingverhältnisses und Kaufoptionen	42	5.4	Operating-Leasingverhältnisse 104
3.5 Leasingzahlungen	50	5.5	Änderung von Leasingverhältnissen 105
3.6 Abzinsungssätze	57	5.6	Weitere Bilanzierungsfragen aus Sicht des Leasinggebers 108
3.7 Anfängliche direkte Kosten	59	5.7	Darstellung 109
3.8 Wirtschaftliche Nutzungsdauer	61	5.8	Angaben 109
3.9 Beizulegender Zeitwert	61	6. Unterleasingverhältnisse	
		6.1	Definition 112
		6.2	Bilanzierung beim Unterleasinggeber 112
		6.3	Bilanzierung beim Unterleasingnehmer 115
		6.4	Darstellung 115
		6.5	Angaben 115



Wichtige Fakten

- ▶ IFRS 16 *Leasingverhältnisse* sieht vor, dass Leasingnehmer die meisten Leasingverhältnisse bilanziell erfassen müssen.
- ▶ Leasingnehmern steht nunmehr (mit bestimmten Ausnahmen) für alle Arten von Leasingverhältnissen ein einziges Bilanzierungs- und Bewertungsmodell zur Verfügung.
- ▶ Für Leasinggeber ergeben sich bei der Bilanzierung im Wesentlichen keine Änderungen gegenüber dem derzeit gültigen IAS 17 *Leasingverhältnisse*.
- ▶ IFRS 16 ist erstmals auf Berichtsperioden anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2019 beginnen. Eine frühere Anwendung ist in begrenztem Umfang zulässig.

7. Sale-and-Leaseback-Transaktionen

- | | | |
|-----|--|-----|
| 7.1 | Feststellung, ob die Übertragung eines Vermögenswerts einen Verkauf darstellt | 116 |
| 7.2 | Transaktionen, bei denen die Übertragung eines Vermögenswerts einen Verkauf darstellt | 120 |
| 7.3 | Transaktionen, bei denen die Übertragung eines Vermögenswerts keinen Verkauf darstellt | 124 |
| 7.4 | Angaben | 124 |

8. Unternehmenszusammenschlüsse

- | | | |
|-----|--|-----|
| 8.1 | Das erworbene Unternehmen in einem Unternehmenszusammenschluss ist ein Leasingnehmer | 126 |
| 8.2 | Das erworbene Unternehmen in einem Unternehmenszusammenschluss ist ein Leasinggeber | 127 |

9. Zeitpunkt des Inkrafttretens und Übergangsvorschriften

- | | | |
|-----|---|-----|
| 9.1 | Zeitpunkt des Inkrafttretens | 128 |
| 9.2 | Übergangsvorschriften | 128 |
| 9.3 | Übergangsvorschriften für Leasingnehmer | 130 |
| 9.4 | Übergangsvorschriften für Leasinggeber | 140 |
| 9.5 | Weitere Überlegungen | 142 |
| 9.6 | Angaben | 144 |

Anhang A:

In IFRS 16 enthaltene Definitionen 146

Anhang B:

Wesentliche Unterschiede zwischen IFRS 16 und den derzeit geltenden IFRS 150

Anhang C:

Wesentliche Unterschiede zwischen IFRS 16 und ASC 842 158

Anhang D:

Zusammenfassung der Vorschriften für eine Neubeurteilung und Neubewertung von Leasingverhältnissen 166

Kontakt

170

Überblick

Gemäß IFRS 16 *Leasingverhältnisse* müssen Leasingnehmer Vermögenswerte und Verbindlichkeiten aus den meisten Leasingverhältnissen bilanziell erfassen. Das International Accounting Standards Board (IASB oder „das Board“) hat den Standard nach gemeinsamen Beratungen mit dem Financial Accounting Standards Board (FASB), das einen ähnlichen Standard (ASC 842 *Leases*) herausgegeben hat, veröffentlicht. Der vom FASB herausgegebene Standard weist zwar Gemeinsamkeiten mit IFRS 16 auf, unterscheidet sich jedoch auch in wesentlichen Punkten von ihm. So müssen Leasingnehmer beispielsweise Leasingverhältnisse nach dem FASB-Standard als Finanzierungs- oder Operating-Leasingverhältnisse einstufen. Diese Abweichungen können dazu führen, dass bestimmte Transaktionen nach IFRS und nach US-GAAP auf unterschiedliche Weise bilanziert werden. In Anhang C zu dieser Publikation sind die wesentlichen Unterschiede zwischen IFRS 16 und ASC 842 zusammengefasst.

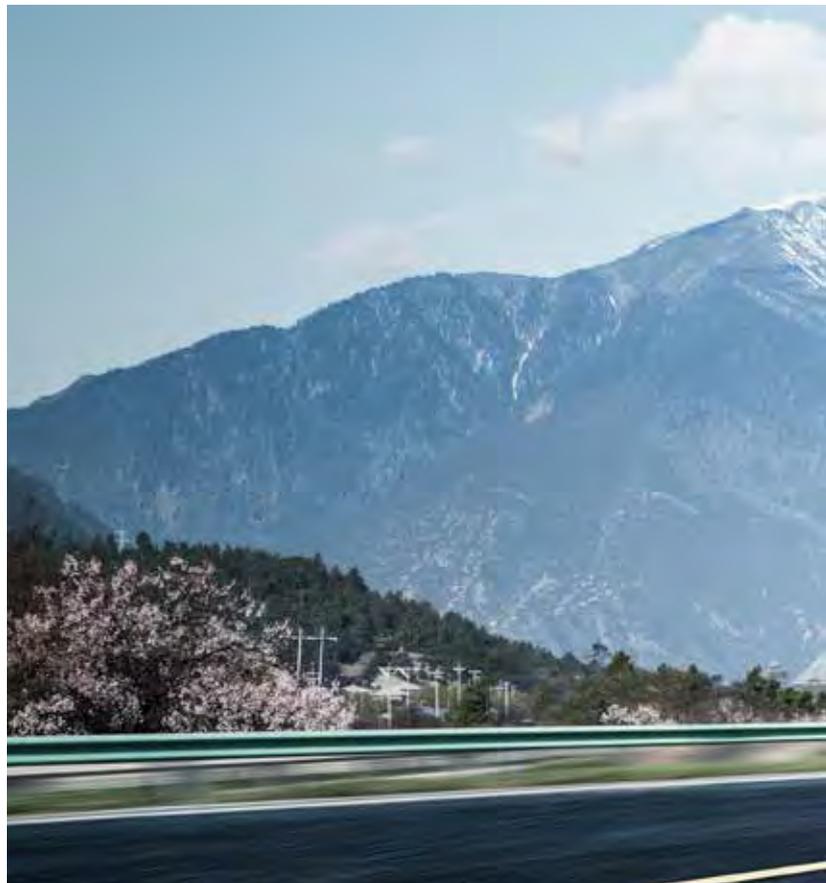
Die derzeit geltenden Bilanzierungsvorschriften des IAS 17 *Leasingverhältnisse* wurden häufig dahin gehend kritisiert, dass sie den Interessen der Abschlussadressaten nicht Rechnung trügen, da Leasingnehmer nach IAS 17 nicht verpflichtet seien, Vermögenswerte und Verbindlichkeiten aus Operating-Leasingverhältnissen in der Bilanz zu erfassen. Um dieser Kritik entgegenzuwirken, schreibt IFRS 16 vor, dass Leasingnehmer die meisten Leasingverhältnisse bilanziell erfassen müssen. Zudem sieht der neue Standard erweiterte Angaben vor. Das IASB ist der Überzeugung, dass dies zu einer getreueren Darstellung der Vermögenswerte und Verbindlichkeiten der Leasingnehmer und zu mehr Transparenz in Bezug auf die finanziellen Verpflichtungen und die Leasingaktivitäten der Leasingnehmer führen wird.

Nach IFRS 16 erfolgt die Bilanzierung von Leasingverhältnissen anhand eines Nutzungsrechtsmodells (*right-of-use model*). Das Modell spiegelt wider, dass ein Leasingnehmer zum Bereitstellungsdatum eine finanzielle Verpflichtung hat, die darin besteht, für das gewährte Recht, den zugrunde liegenden Vermögenswert während der Laufzeit des Leasingverhältnisses zu nutzen, Leasingzahlungen an den Leasinggeber zu leisten. Der Leasinggeber überträgt das Recht auf Nutzung des zugrunde liegenden Vermögenswerts zum Bereitstellungsdatum (d. h. zu dem Datum, zu

dem er den zugrunde liegenden Vermögenswert dem Leasingnehmer zur Nutzung überlässt).

Unternehmen müssen sich vor allem mit der Frage befassen, ob eine Vereinbarung ein Leasingverhältnis oder einen Dienstleistungsvertrag enthält, da diese sehr unterschiedlich bilanziert werden. Obwohl IFRS 16 Änderungen im Hinblick auf die Anwendung der Definition eines Leasingverhältnisses mit sich bringt, dürfte die Beurteilung, ob ein Vertrag ein Leasingverhältnis beinhaltet, nach unserer Einschätzung bei den meisten Vereinbarungen unkompliziert sein. Bei der Anwendung der Definition eines Leasingverhältnisses auf bestimmte Vereinbarungen – insbesondere auf solche, die wesentliche Dienstleistungen enthalten – kann es jedoch notwendig sein, Ermessensentscheidungen zu treffen.

Für Leasingnehmer werden die Darstellung in der Gewinn- und Verlustrechnung und das Aufwandserfassungsmuster nach IFRS 16 mit der Bilanzierung von Finanzierungsleasing-





Nach IFRS 16 müssen Leasingnehmer die meisten Leasingverhältnisse bilanziell erfassen.

verhältnissen nach IAS 17 vergleichbar sein (d. h. getrennte Darstellung von Zins- und Abschreibungsaufwand mit einem höheren Periodenaufwand in den ersten Jahren des Leasingverhältnisses).

Die Bilanzierung durch den Leasinggeber entspricht weitgehend der derzeit geltenden Bilanzierung. Leasinggeber werden alle Leasingverhältnisse auch künftig nach den Klassifizierungsgrundsätzen von IAS 17 einstufen und zwischen Operating- und Finanzierungsleasingverhältnissen unterscheiden.

IFRS 16 ist verpflichtend auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2019 beginnen. Eine vorzeitige Anwendung ist zulässig, sofern der neue Standard zur Realisierung von Umsatzerlösen (IFRS 15 *Erlöse aus Verträgen mit Kunden*) bereits angewendet wird oder zum gleichen Zeitpunkt wie IFRS 16 erstmals angewendet wird. Die Übergangsvorschriften von IFRS 16 erlauben Leasingnehmern, auf Leasingverhältnisse, die zum Zeitpunkt der

erstmaligen Anwendung des Standards (d. h. zu Beginn des Geschäftsjahres, in dem der Standard erstmals angewendet wird) bereits bestehen, entweder einen vollständig oder einen modifiziert rückwirkenden Ansatz anzuwenden, wobei bestimmte Übergangserleichterungen eingeräumt werden.

Diese Publikation befasst sich mit der Frage, wie IFRS 16 anzuwenden ist, und soll Unternehmen dabei helfen, die Auswirkungen seiner Anwendung besser einzuschätzen. Wir empfehlen Abschlusserstellern und -adressaten gleichermaßen, die vorliegende Publikation gründlich zu lesen, um darauf aufbauend die potenziellen Auswirkungen des neuen Standards identifizieren zu können.

Unsere Ausführungen in dieser Publikation geben den Kenntnisstand zum Dezember 2018 wieder. Die weitere Analyse des Standards kann neue Fragen aufwerfen und zu neuen An- und Einsichten führen, sobald die Unternehmen damit beginnen, den Standard zu interpretieren.



1. Zielsetzung und Anwendungsbereich von IFRS 16

1.1 Zielsetzung von IFRS 16

In IFRS 16 werden die Grundsätze für den Ansatz, die Bewertung, die Darstellung und die Angabe von Leasingverhältnissen festgelegt. Ziel ist es sicherzustellen, dass die von Leasingnehmern und Leasinggebern zur Verfügung gestellten Informationen ein getreues Bild dieser Transaktionen vermitteln. Diese Informationen sollen den Abschlussadressaten die Beurteilung ermöglichen, wie sich Leasingverhältnisse auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage sowie auf die Cashflows eines Unternehmens auswirken.

Nach IFRS 16 müssen Unternehmen die Bedingungen von Verträgen sowie alle maßgeblichen Fakten und Umstände berücksichtigen und den Standard auf ähnlich ausgestaltete Verträge und in vergleichbaren Umständen konsistent anwenden.

1.2 Anwendungsbereich von IFRS 16

IFRS 16 gilt für Leasingverhältnisse jeder Art, einschließlich solcher, bei denen Nutzungsrechte im Rahmen eines Unterleasingverhältnisses weitervermietet werden. Davon ausgenommen sind

- ▶ Leasingverhältnisse zur Exploration oder Nutzung von Mineralien, Öl, Erdgas und ähnlichen nicht regenerativen Ressourcen;
- ▶ Leasingverhältnisse bei biologischen Vermögenswerten im Anwendungsbereich von IAS 41 *Landwirtschaft*, die von einem Leasingnehmer gehalten werden;
- ▶ Dienstleistungskonzessionsvereinbarungen im Anwendungsbereich von IFRIC 12 *Dienstleistungskonzessionsvereinbarungen*; Unternehmen sollten die Anwendbar-

Auszug aus IFRS 16

- 3 Dieser Standard gilt für Leasingverhältnisse jeder Art, einschließlich solcher, bei denen Nutzungsrechte im Rahmen eines Unterleasingverhältnisses weitervermietet werden. Davon ausgenommen sind:
- (a) Leasingverhältnisse zur Exploration oder Nutzung von Mineralien, Öl, Erdgas und ähnlichen nicht regenerativen Ressourcen;
 - (b) Leasingverhältnisse bei biologischen Vermögenswerten im Anwendungsbereich von IAS 41 *Landwirtschaft*, die von einem Leasingnehmer gehalten werden;
 - (c) Dienstleistungskonzessionsvereinbarungen im Anwendungsbereich von IFRIC 12 *Dienstleistungskonzessionsvereinbarungen*;
 - (d) Lizenzen zur Nutzung geistigen Eigentums, die ein Leasinggeber im Anwendungsbereich von IFRS 15 *Erlöse aus Verträgen mit Kunden* vergibt; und
 - (e) Rechte, die ein Leasingnehmer im Rahmen von Lizenzvereinbarungen im Anwendungsbereich von IAS 38 *Immaterielle Vermögenswerte* beispielsweise für Filme, Videoaufnahmen, Theaterstücke, Manuskripte, Patente und Urheberrechte hält.
- 4 Dem Leasingnehmer steht es frei, diesen Standard auch auf Leasingverhältnisse anzuwenden, die andere immaterielle Vermögenswerte als die in Paragraph 3(e) genannten zum Gegenstand haben.

keit von IFRIC 12 prüfen, bevor sie beurteilen, ob eine Vereinbarung ein Leasingverhältnis enthält;

- ▶ Lizenzen zur Nutzung geistigen Eigentums, die ein Leasinggeber im Anwendungsbereich von IFRS 15 vergibt, und
- ▶ Rechte, die ein Leasingnehmer im Rahmen von Lizenzvereinbarungen im Anwendungsbereich von IAS 38 *Immaterielle Vermögenswerte* beispielsweise für Filme, Videoaufnahmen, Theaterstücke, Manuskripte, Patente und Urheberrechte hält.

Ein Leasingnehmer ist berechtigt, nicht jedoch verpflichtet, IFRS 16 auf Leasingverhältnisse über immaterielle Vermögenswerte anzuwenden, die nicht unter die vorstehend genannten Ausnahmen fallen.

1.3 Freistellungen vom Ansatz

Gemäß IFRS 16 kann sich ein Leasingnehmer dafür entscheiden, die Ansatzvorschriften auf folgende Leasingverhältnisse nicht anzuwenden:

- a) kurzfristige Leasingverhältnisse
- b) Leasingverhältnisse, bei denen der zugrunde liegende Vermögenswert von geringem Wert ist

Diese Freistellungen vom Ansatz werden in Abschnitt 4.1 näher erläutert.



2. Was ist ein Leasingverhältnis?

Ein Leasingverhältnis ist ein Vertrag (d. h. eine Vereinbarung zwischen zwei oder mehr Vertragsparteien, die durchsetzbare Rechte und Pflichten begründet) oder ein Teil eines Vertrags, der das Recht, die Nutzung eines identifizierten Vermögenswerts zu kontrollieren, für einen vereinbarten Zeitraum gegen Entgelt überträgt.

Nach IFRS 16 muss die Bestimmung, ob ein Vertrag ein Leasingverhältnis begründet oder beinhaltet, zu Vertragsbeginn erfolgen. Diese Beurteilung dürfte bei den meisten

Vereinbarungen unkompliziert sein. Bei der Anwendung der Definition eines Leasingverhältnisses auf bestimmte Vereinbarungen kann es jedoch notwendig sein, Ermessensentscheidungen zu treffen. Beispielsweise kann bei Verträgen, die wesentliche Dienstleistungen enthalten, die Feststellung, ob der Vertrag das Recht auf Bestimmung der Nutzung eines identifizierten Vermögenswerts überträgt, unserer Ansicht nach schwierig sein. Auf diese Fragestellung wird weiter unten näher eingegangen.

2.1 Feststellung, ob eine Vereinbarung ein Leasingverhältnis enthält

Auszug aus IFRS 16

Anhang A

Definitionen

Leasingverhältnis

Ein Vertrag oder Teil eines Vertrags, der gegen Zahlung eines Entgelts für einen bestimmten Zeitraum zur Nutzung eines Vermögenswerts (des zugrunde liegenden Vermögenswerts) berechtigt.

Vertrag

Eine Vereinbarung zwischen zwei oder mehr Parteien, die durchsetzbare Rechte und Pflichten begründet.

Verwendungszeitraum

Der gesamte Zeitraum, in dem ein Vermögenswert zur Erfüllung eines Vertrags mit einem Kunden genutzt wird (einschließlich etwaiger nicht aufeinanderfolgender Zeiträume).

9 Ein Unternehmen muss bei Vertragsbeginn beurteilen, ob der Vertrag ein Leasingverhältnis begründet oder beinhaltet. Dies ist der Fall, wenn der Vertrag dazu berechtigt, die Nutzung eines identifizierten Vermögenswerts gegen Zahlung eines Entgelts für einen bestimmten Zeitraum zu kontrollieren. Die Paragraphen B9-B31 enthalten Leitlinien für die Beurteilung, ob ein Vertrag ein Leasingverhältnis begründet oder beinhaltet.

B9 Um zu beurteilen, ob ein Vertrag dazu berechtigt, die Nutzung eines identifizierten Vermögenswerts (siehe die Paragraphen B13-B20) für einen bestimmten Zeitraum zu kontrollieren, beurteilt das Unternehmen, ob der Kunde während des gesamten *Verwendungszeitraums* sowohl

- berechtigt ist, im Wesentlichen den gesamten wirtschaftlichen Nutzen aus der Verwendung des identifizierten Vermögenswerts zu ziehen (siehe Beschreibung in den Paragraphen B21-B23), als auch
- berechtigt ist, über die Nutzung des identifizierten Vermögenswerts zu entscheiden (siehe Beschreibung in den Paragraphen B24-B30).

Auszug aus IFRS 16 (Fortsetzung)

- B10** Ist der Kunde berechtigt, die Nutzung eines identifizierten Vermögenswerts nur während eines Teils der Vertragslaufzeit zu kontrollieren, so enthält der Vertrag nur für diesen Teil der Vertragslaufzeit ein Leasingverhältnis.
- B11** Ein Vertrag über den Erhalt von Gütern oder Dienstleistungen kann von einer gemeinsamen Vereinbarung im Sinne von IFRS 11 *Gemeinsame Vereinbarungen* oder in deren Namen geschlossen werden. In diesem Fall gilt die gemeinsame Vereinbarung für diesen Vertrag als Kunde. Um zu beurteilen, ob ein solcher Vertrag ein Leasingverhältnis enthält, beurteilt das Unternehmen demnach, ob die gemeinsame Vereinbarung dazu berechtigt ist, die Nutzung eines identifizierten Vermögenswerts während des gesamten Verwendungszeitraums zu kontrollieren.
- B12** Ob ein Vertrag ein Leasingverhältnis enthält, hat das Unternehmen für jede einzelne potenzielle Leasingkomponente zu beurteilen. Paragraph B32 enthält Leitlinien zu einzelnen Leasingkomponenten.

2.1.1 Gemeinsame Vereinbarungen

Unternehmen schließen häufig gemeinsame Vereinbarungen mit anderen Unternehmen ab, die bestimmte Aktivitäten betreffen (z. B. Erdöl- und Erdgasexploration, Entwicklung pharmazeutischer Produkte).

Ein Vertrag, der die Nutzung eines Vermögenswerts durch eine gemeinsame Vereinbarung vorsieht, kann auf unterschiedliche Weise unterzeichnet werden:

- ▶ direkt von der gemeinsamen Vereinbarung, sofern sie über eine eigene Rechtspersönlichkeit verfügt
- ▶ von allen Parteien der gemeinsamen Vereinbarung (d. h. von dem führenden Betreiber und den weiteren Parteien, die allgemein als „Nichtbetreiber“ bezeichnet werden), die die Vereinbarung jeweils einzeln unterzeichnen
- ▶ von einer oder mehreren Parteien der gemeinsamen Vereinbarung im Namen der gemeinsamen Vereinbarung. Dies wäre generell aus dem Vertrag ersichtlich, und die Parteien der gemeinsamen Vereinbarung hätten ähnliche Rechte und Pflichten, als wenn sie die Vereinbarung einzeln unterzeichnet hätten. In solchen Fällen müssen die Fakten und Umstände sowie die rechtliche Position eines jeden Unternehmens sorgfältig geprüft werden;

- ▶ von dem führenden Betreiber der gemeinsamen Vereinbarung in seinem eigenen Namen, d. h. als Prinzipal. Dies kann der Fall sein, wenn der führende Betreiber Ausrüstungsgegenstände least, die er dann zur Erfüllung seiner Verpflichtungen als führender Betreiber der gemeinsamen Vereinbarung und/oder bei einer Reihe von nicht verbundenen Aktivitäten, darunter weiteren gemeinsamen Vereinbarungen mit nicht verbundenen Aktivitäten (z. B. mit sonstigen Betreiberparteien), einsetzt.

Ein Vertrag über den Erhalt von Gütern oder Dienstleistungen kann von einer gemeinsamen Vereinbarung im Sinne von IFRS 11 *Gemeinsame Vereinbarungen* oder in deren Namen geschlossen werden. In diesem Fall gilt die gemeinsame Vereinbarung für diesen Vertrag als Kunde. Um zu beurteilen, ob ein solcher Vertrag ein Leasingverhältnis enthält, muss demnach geklärt werden, welche Partei (d. h. die gemeinsame Vereinbarung oder der führende Betreiber) berechtigt ist, die Nutzung eines identifizierten Vermögenswerts während des gesamten Verwendungszeitraums zu kontrollieren.

Wenn die Parteien der gemeinsamen Vereinbarung gemeinschaftlich über das Recht verfügen, die Nutzung eines identifizierten Vermögenswerts während des gesamten Verwendungszeitraums durch die gemeinsame Führung

2. Was ist ein Leasingverhältnis?

der Vereinbarung zu kontrollieren, so gilt die gemeinsame Vereinbarung als Kunde des Vertrags, der ein Leasingverhältnis enthalten kann. Es sollte daraus jedoch nicht die Schlussfolgerung gezogen werden, dass der Vertrag kein Leasingverhältnis aus dem Grunde enthielte, dass die einzelnen Parteien der gemeinsamen Vereinbarung entweder Rechte auf einen physisch nicht abgrenzbaren Teil eines zugrunde liegenden Vermögenswerts und damit nicht das Recht auf im Wesentlichen den gesamten wirtschaftlichen Nutzen aus der Nutzung dieses zugrunde liegende Vermögenswerts haben oder nicht einseitig über seine Nutzung bestimmen. Bei der Bestimmung, ob die Parteien der gemeinsamen Vereinbarung gemeinschaftlich über das Recht verfügen, die Nutzung eines identifizierten Vermögenswerts während des gesamten Verwendungszeitraums zu kontrollieren, ist eine sorgfältige Analyse der Rechte und Pflichten jeder einzelnen Partei erforderlich.

In den ersten drei oben beschriebenen Szenarien gilt: Sofern bestimmt wird, dass ein Vertrag ein Leasingverhältnis begründet oder enthält, bilanzieren alle Parteien der gemeinsamen Vereinbarung (d. h. die gemeinschaftlich Tätigen, bestehend aus dem führenden Betreiber und den Nichtbetreibern) ihre jeweiligen Anteile an der gemeinsamen Vereinbarung (einschließlich aller Leasingverhältnisse) gemäß den Paragraphen 20-23 von IFRS 11. Sie bilanzieren somit ihren jeweiligen Anteil an den Nutzungsrechten und den Leasingverbindlichkeiten sowie die dazugehörigen Abschreibungen und Zinsen.

Im vierten Szenario (bei dem der führende Betreiber die Vereinbarung in seinem eigenen Namen unterzeichnet) muss der führende Betreiber beurteilen, ob die Vereinbarung ein Leasingverhältnis begründet oder enthält. Wenn der führende Betreiber die Nutzung des identifizierten Vermögenswerts kontrolliert, hat er das gesamte Nutzungsrecht und die Leasingverbindlichkeit in seiner Bilanz zu erfassen. Dies wäre sogar dann der Fall, wenn er berechtigt wäre, den Nichtbetreiber-Parteien ihre proportionalen Anteile an den Kosten im Rahmen des *Joint Operating Agreement* (JOA) in Rechnung zu stellen.

Wenn der führende Betreiber feststellt, dass er Leasingnehmer ist, so hätte er auch zu prüfen, ob er mit der gemeinsamen Vereinbarung ein Unterleasingverhältnis (als Kunde des Unterleasingverhältnisses) eingegangen ist. Ein Beispiel: Der führende Betreiber kann mit einem

Lieferanten einen 5-Jahres-Leasingvertrag für Ausrüstungsgegenstände abschließen, dann aber mit einer seiner gemeinsamen Vereinbarungen einen 2-Jahres-Vertrag abschließen und im Zuge dessen die Kontrolle über das Nutzungsrecht an den Ausrüstungsgegenständen für diesen 2-Jahres-Zeitraum auf die gemeinsame Vereinbarung übertragen.

In vielen Fällen wird der führende Betreiber nicht die Anforderungen für die Erfassung eines Unterleasingverhältnisses erfüllen, da aus der Vereinbarung keine rechtlich durchsetzbaren Rechte und Pflichten entstehen, die das Recht zur Kontrolle der Nutzung des Vermögenswerts auf die gemeinsame Vereinbarung übertragen. Die Schlussfolgerung, ob die gemeinsame Vereinbarung ein Kunde, also im Rahmen eines Vertrags mit einem führenden Betreiber gemäß dem JOA der Leasingnehmer, ist, hängt von den spezifischen Fakten und Umständen ab.

Besteht mit dem führenden Betreiber ein Unterleasingverhältnis, so ist es nach IFRS 11 erforderlich, dass die Nichtbetreiber ihren jeweiligen Anteil an dem Nutzungsrecht und der Leasingverbindlichkeit der gemeinsamen Vereinbarung bilanzieren und dass der führende Betreiber sein im Rahmen der gemeinsamen Vereinbarung bestehendes Unterleasingverhältnis gesondert bilanziert. Besteht kein Unterleasingverhältnis, müssen die Nichtbetreiber gemeinsame Zinsverbindlichkeiten für ihren jeweiligen Anteil an den Kosten, die dem führenden Betreiber in Bezug auf den geleasteten Vermögenswert entstanden sind, zum Zeitpunkt ihres Entstehens bilanzieren.

In seltenen Fällen schließen der führende Betreiber und die Nichtbetreiber direkt mit dem Lieferanten einen Vertrag ab, gemäß dem der führende Betreiber und die Nichtbetreiber im Verhältnis zu ihren jeweiligen Anteilen an der Vereinbarung haftbar sind. In einem solchen Fall müssen die Parteien, die Anteile an der gemeinschaftlichen Tätigkeit haben, ihren jeweiligen Anteil an dem geleasteten Vermögenswert, der Verbindlichkeit und den Leasingaufwendungen gemäß IFRS 11 bilanzieren.

In der Vergangenheit wurde bereits darüber diskutiert, wie der Ausdruck „im Namen der gemeinsamen Vereinbarung“ auszulegen und in der Praxis anzuwenden ist; dieses Thema ist auch weiterhin umstritten. Im September 2018 hat das IFRS Interpretations Committee (IFRS IC) den

2.1.2 Identifizierter Vermögenswert

Sachverhalt diskutiert, dass einer der gemeinschaftlich Tätigen (der führende Betreiber) einer gemeinsamen Vereinbarung ohne eigene Rechtspersönlichkeit (d. h. einer gemeinschaftlichen Tätigkeit) mit einem fremden Leasinggeber einen Leasingvertrag über eine Sachanlage, die als Teil des JOA gemeinschaftlich eingesetzt werden soll, als einziger Unterzeichner abschließt. Des Weiteren hat der führende Betreiber in Einklang mit den vertraglichen Bestimmungen der gemeinschaftlichen Tätigkeit das Recht, einen Teil der Leasingaufwendungen von den anderen gemeinschaftlich Tätigen wiederzuerlangen. Es wurde um Klärung gebeten, ob der führende Betreiber die Leasingverbindlichkeit aus dem Vertrag vollständig anzusetzen hat, in Bezug auf die allein er die ursprüngliche Verpflichtung zur Leistung von Zahlungen an den Leasinggeber trägt.

Die Mitarbeiter des IFRS IC wiesen darauf hin, dass Paragraph B11 von IFRS 16 vom Board so formuliert wurde, dass er nur Anwendung findet, wenn es um die Beurteilung geht, ob ein Vertrag ein Leasingverhältnis beinhaltet, und dass er ansonsten keine Auswirkung auf die vorgeschriebene Bilanzierung des Leasingverhältnisses oder der gemeinsamen Vereinbarung hat. In der vorläufigen Agenda-Entscheidung über die Anfrage merkte das IFRS IC an, dass ein gemeinschaftlich Tätiger in Einklang mit Paragraph 20(b) von IFRS 11 sowohl (a) seine Schulden, die ihm in Verbindung mit seinem Anteil an der gemeinschaftlichen Tätigkeit entstehen, als auch (b) seinen Anteil an sämtlichen gemeinschaftlich mit anderen Parteien der gemeinsamen Vereinbarung eingegangenen Schulden zu bilanzieren hat. Das IFRS IC wies auch darauf hin, dass „die Verbindlichkeiten, die ein gemeinschaftlich Tätiger bilanziert, diejenigen einschließen, für die er die primäre Verantwortung trägt“. Zum Zeitpunkt der Erstellung dieser Broschüre können Stellungnahmen zu der vorläufigen Agenda-Entscheidung eingereicht werden.

In Abhängigkeit von den getroffenen Schlussfolgerungen kann ein führender Betreiber unterschiedliche Verläufe der Erfassung in der Gewinn- und Verlustrechnung zwischen den Kosten für das Hauptleasingverhältnis (bei dem im Allgemeinen ein höherer Aufwand am Anfang der Laufzeit anfällt – *front-loaded*) und den aus der Rechnungserstellung an die Nichtbetreiber (entweder über ein Unterleasingverhältnis oder gemeinschaftliche Zinsberechnungen) erhaltenen Erträgen feststellen.

Auszug aus IFRS 16

- B13** Gewöhnlich wird ein Vermögenswert dadurch identifiziert, dass er in einem Vertrag ausdrücklich spezifiziert wird. Ein Vermögenswert kann aber auch allein dadurch als identifiziert gelten, dass er dem Kunden zu einem bestimmten Zeitpunkt zur Nutzung zur Verfügung gestellt (und somit stillschweigend spezifiziert) wird.
- B20** Ein Kapazitätsanteil eines Vermögenswerts gilt als identifizierter Vermögenswert, wenn er physisch unterschieden werden kann (beispielsweise ein Geschoss eines Gebäudes). Ein Kapazitätsanteil oder ein anderer Bestandteil eines Vermögenswerts, der nicht physisch unterschieden werden kann, (beispielsweise ein Kapazitätsanteil eines Glasfaserkabels) gilt nicht als identifizierter Vermögenswert, sofern er nicht den wesentlichen Kapazitätsanteil des Vermögenswerts darstellt und somit dem Kunden das Recht verleiht, im Wesentlichen den gesamten wirtschaftlichen Nutzen aus der Verwendung des Vermögenswerts zu ziehen.



2. Was ist ein Leasingverhältnis?

Voraussetzung dafür, dass eine Vereinbarung ein Leasingverhältnis beinhaltet, ist die Existenz eines identifizierten Vermögenswerts. Dieses Konzept deckt sich im Allgemeinen mit dem Konzept des „bestimmten Vermögenswerts“ in

IFRIC 4 *Feststellung, ob eine Vereinbarung ein Leasingverhältnis enthält*. Nach IFRS 16 kann ein identifizierter Vermögenswert entweder implizit oder explizit in einem Vertrag spezifiziert werden.

Beispiel 1: Implizit spezifizierter Vermögenswert

Kunde X schließt mit Lieferant Y einen Vertrag über die Nutzung eines Schienenfahrzeugs ab, das speziell für Kunde X entwickelt wurde. Der Vertrag hat eine Laufzeit von fünf Jahren. Das Schienenfahrzeug dient der Beförderung von Materialien, die im Herstellungsprozess von Kunde X eingesetzt werden, und kann durch andere Kunden nicht genutzt werden. Das Schienenfahrzeug ist in dem Vertrag nicht explizit spezifiziert, Lieferant Y besitzt jedoch nur ein Schienenfahrzeug, das für die Nutzung durch Kunde X geeignet ist. Sofern das Schienenfahrzeug nicht einwandfrei funktioniert, ist Lieferant Y vertraglich verpflichtet, das Schienenfahrzeug zu reparieren oder zu ersetzen. Dabei wird unterstellt, dass Lieferant Y nicht über ein substantielles Substitutionsrecht verfügt (siehe Abschnitt 2.1.3 *Substantielle Substitutionsrechte*).

Analyse: Das Schienenfahrzeug ist ein identifizierter Vermögenswert. Obwohl das Schienenfahrzeug im Vertrag nicht explizit spezifiziert wird (z. B. durch Angabe einer Seriennummer), ist es implizit spezifiziert, da Lieferant Y den Vertrag nur durch die Überlassung des Schienenfahrzeugs erfüllen kann.

Beispiel 2: Identifizierter Vermögenswert – implizit spezifiziert zu dem Zeitpunkt, zu dem der Vermögenswert dem Kunden zur Nutzung zur Verfügung gestellt wird

Kunde X schließt mit Lieferant Y einen Vertrag über die Nutzung eines Fahrzeugs ab. Der Vertrag hat eine Laufzeit von fünf Jahren. Die Ausstattungsmerkmale des Fahrzeugs sind im Vertrag spezifiziert (Marke, Typ, Farbe, Ausstattungsvarianten etc.). Zu Beginn des Vertrags ist das Fahrzeug noch nicht gebaut worden.

Analyse: Das Fahrzeug ist ein identifizierter Vermögenswert. Obwohl das Fahrzeug zu Beginn des Leasingverhältnisses nicht identifizierbar ist, ist offensichtlich, dass es zum Bereitstellungsdatum identifizierbar sein wird. Das Fahrzeug ist identifiziert, da es zu dem Zeitpunkt, zu dem es dem Kunden zur Nutzung zur Verfügung gestellt wird (d. h. zum Bereitstellungsdatum), implizit spezifiziert ist.

Ein Kapazitätsanteil eines Vermögenswerts gilt als identifizierter Vermögenswert, wenn er physisch abgrenzbar ist. Ein Beispiel hierfür wäre eine Etage eines Gebäudes. Ein Kapazitätsanteil oder ein anderer Teil eines Vermögenswerts, der physisch nicht abgrenzbar ist (z. B. ein Kapazitätsanteil eines Glasfaserkabels), ist jedoch kein identi-

fizierter Vermögenswert, sofern er nicht im Wesentlichen die gesamte Kapazität des Vermögenswerts umfasst und dem Kunden somit das Recht einräumt, im Wesentlichen den gesamten wirtschaftlichen Nutzen aus der Verwendung des Vermögenswerts zu ziehen.



Ein identifizierter Vermögenswert kann ein physisch abgegrenzter Teil eines größeren Vermögenswerts sein.

Unsere Sichtweise

Der Begriff *substantially all* („im Wesentlichen das gesamte“) wird in IFRS 16 nicht definiert. Unternehmen könnten den Begriff jedoch analog zu IAS 17 im Kontext der Einstufung von Leasingverhältnissen verwenden.

Einige Verträge haben ein speziell zugeordnetes Kabel zum Gegenstand, das Teil einer größeren Netzinfrastruktur ist (z. B. Vereinbarungen über entbündelte Netzelemente für die sogenannte letzte Meile zu einem Kundenstandort, Vereinbarungen über einen „Sonderzugang“ für eine spezielle Verbindung zwischen zwei Standorten). IFRS 16 enthält hierzu keine Regelungen beziehungsweise keine Beispiele dafür, ob solche Vereinbarungen identifizierte Vermögenswerte beinhalten. Der neue FASB-Standard enthält jedoch ein zusätzliches Beispiel, das mit einem speziell zugeordneten Kabel vergleichbar ist (ein Segment einer Pipeline, die einen einzigen Kunden mit einer größeren Pipeline verbindet). Dieses Beispiel verdeutlicht, dass diese Segmente einer größeren Pipeline identifizierte Vermögenswerte darstellen. Da das IASB betont hat, dass sowohl das IASB als auch das FASB in Bezug auf die Definition eines Leasingverhältnisses zu denselben Schlussfolgerungen gelangt sind, gehen wir davon aus, dass die sogenannte letzte Meile eines Netzwerks, die einen einzigen Kunden mit einem größeren Netzwerk verbindet, auch gemäß IFRS 16 ein identifizierter Vermögenswert sein kann. Solche Vereinbarungen können demnach der Definition eines Leasingverhältnisses entsprechen oder auch nicht. Unternehmen sollten diesen (und vergleichbaren) Fallgestaltungen mit besonderer Vorsicht begegnen.

Beispiel 3: Identifizierter Vermögenswert – physisch abgrenzbarer Teil eines größeren Vermögenswerts

Kunde X schließt einen Vertrag mit Lieferant Y ab, der das Recht auf Nutzung von drei Glasfasern eines zwischen New York und London verlaufenden Glasfaserkabels einräumt. Der Vertrag hat eine Laufzeit von zwölf Jahren und identifiziert drei der 20 Glasfasern des Kabels zur Nutzung durch Kunde X. Diese drei Glasfasern werden über die Laufzeit des Vertrags einzig für die Übertragung der Daten des Kunden X verwendet. Dabei wird unterstellt, dass Lieferant Y nicht über ein substantielles Substitutionsrecht verfügt (siehe Abschnitt 2.1.3 *Substantielle Substitutionsrechte*).

Analyse: Die drei Glasfasern sind identifizierte Vermögenswerte, da sie physisch abgrenzbar und in dem Vertrag explizit spezifiziert sind.



2. Was ist ein Leasingverhältnis?

Beispiel 4: Identifizierter Vermögenswert – Kapazitätsanteil eines Vermögenswerts

Szenario A

Kunde X schließt einen Vertrag mit Lieferant Y ab, der dem Kunden das Recht auf Erdölförderung von Land A zu Land B mithilfe der Pipeline von Lieferant Y einräumt. Der Vertrag hat eine Laufzeit von fünf Jahren und sieht vor, dass Kunde X über die Laufzeit des Vertrags 95 Prozent der Kapazität der Pipeline nutzen kann.

Analyse: Der Kapazitätsanteil der Pipeline ist ein identifizierter Vermögenswert. Zwar sind 95 Prozent der Kapazität der Pipeline nicht physisch von der restlichen Kapazität der Pipeline abgrenzbar, jedoch stellen sie im Wesentlichen die Gesamtkapazität der Pipeline dar und räumen damit dem Kunden X das Recht ein, im Wesentlichen den gesamten wirtschaftlichen Nutzen aus der Inanspruchnahme der Pipeline zu ziehen.

Szenario B

Es gelten dieselben Rahmenbedingungen wie in Szenario A, mit dem Unterschied, dass dem Kunden X über die Laufzeit des Vertrags nur das Recht zur Nutzung von 60 Prozent der Pipelinekapazität zusteht.

Analyse: Der Kapazitätsanteil der Pipeline ist kein identifizierter Vermögenswert, da nur 60 Prozent der Kapazität der Pipeline genutzt werden können und damit weniger als im Wesentlichen die Gesamtkapazität der Pipeline. Kunde X hat somit kein Recht, im Wesentlichen den gesamten wirtschaftlichen Nutzen aus der Inanspruchnahme der Pipeline zu ziehen.

Grunddienstbarkeiten oder Wegerechte verleihen das Recht zur Nutzung, zum Zugang oder zur Durchquerung fremder Grundstücke zu einem spezifizierten Zweck. Ein Beispiel: Eine Grunddienstbarkeit kann für das Recht zum Bau und zum Betrieb einer Pipeline oder eines anderen Vermögenswerts (z. B. Eisenbahnstrecken, Versorgungsrohre oder Telekommunikationskabel) über, unter oder durch ein bestehendes Grundstück oder Gewässer erwirkt werden, während der Grundstückseigentümer das Grundstück weiterhin zu anderen Zwecken (z. B. für die Landwirtschaft) nutzen kann, solange er den in der Grund-

dienstbarkeit gewährten Rechten nicht zuwiderhandelt. Eine Grunddienstbarkeit kann unbegrenzt oder für einen festgelegten Zeitraum erworben werden. Sie kann die ausschließliche oder nicht ausschließliche Nutzung des Grundstücks vorsehen, und die Zahlung dafür kann im Voraus oder über eine bestimmte Laufzeit erfolgen.

Unbegrenzte Grunddienstbarkeiten liegen nicht im Anwendungsbereich von IFRS 16, da die Definition eines Leasingverhältnisses vorschreibt, dass der Vertrag für einen spezifizierten Zeitraum abgeschlossen werden muss. Unternehmen müssen daher Verträge über Grunddienstbarkeiten sorgfältig prüfen, um festzustellen, ob der Vertrag unbegrenzt oder für einen spezifizierten Zeitraum gilt. Im Folgenden sind einige Beispiele für Verträge genannt, bei denen es scheint, als ob sie unbegrenzt seien, für die tatsächlich jedoch feste Laufzeiten vereinbart sind:

- ▶ sehr langfristige Verträge (beispielsweise wie das FASB in der Grundlage für Schlussfolgerungen [ASC842. BC113] darauf hin, dass sehr langfristige Grundstücks-pachtverträge [z. B. für 999 Jahre] in den Anwendungsbereich von ASC 842 fallen)
- ▶ Verträge mit einer ausgewiesenen unkündbaren Laufzeit, die sich „automatisch verlängert“, wenn der Leasingnehmer in periodischen Abständen eine Verlängerungsgebühr zahlt. Hierbei handelt es sich um einen Vertrag mit de facto fester Laufzeit und optionalen Verlängerungszeiträumen.
- ▶ Verträge, die den Verwendungszeitraum als den Zeitraum definieren, während dessen die Vermögenswerte genutzt werden (z. B. solange Erdgas durch ein Sammelsystem fließt), sind Verträge mit fester Laufzeit (d. h. sie enden, wenn die Produktion eingestellt wird) und keine ewig laufenden Verträge, da die Gasvorräte letztendlich erschöpft sein werden.

Um festzustellen, ob es sich bei einem Vertrag über eine Grunddienstbarkeit oder ein Wegerecht um ein Leasingverhältnis handelt, müssen Unternehmen beurteilen, ob es einen identifizierten Vermögenswert gibt, ob im Wesentlichen der gesamte mit dem identifizierten Vermögenswert einhergehende wirtschaftliche Nutzen auf den Kunden übergeht und ob der Kunde das Recht hat, während des gesamten Verwendungszeitraums über die Nutzung des Vermögenswerts zu bestimmen.

2.1.3 Substanzielle Substitutionsrechte

Auszug aus IFRS 16

- B14** Selbst wenn ein Vermögenswert spezifiziert ist, ist ein Kunde nicht zur Nutzung eines identifizierten Vermögenswerts berechtigt, wenn der Lieferant das substanzielle Recht besitzt, den Vermögenswert während des gesamten Verwendungszeitraums zu ersetzen. Das Recht eines Lieferanten auf Substituierung eines Vermögenswerts gilt nur dann als substanziell, wenn die beiden folgenden Bedingungen erfüllt sind:
- (a) Der Lieferant verfügt während des gesamten Verwendungszeitraums über die tatsächliche Fähigkeit, einen Vermögenswert durch alternative Vermögenswerte zu ersetzen. (Das ist beispielsweise der Fall, wenn sich der Kunde einer Substituierung des Vermögenswerts seitens des Lieferanten nicht widersetzen kann und dem Lieferanten alternative Vermögenswerte jederzeit zur Verfügung stehen oder er sich diese innerhalb eines angemessenen Zeitraums beschaffen kann.);
 - (b) Dem Lieferanten entsteht aus der Ausübung seines Rechts auf Substituierung des Vermögenswerts ein wirtschaftlicher Nutzen. (Das bedeutet, der wirtschaftliche Nutzen, der ihm durch die Substituierung des Vermögenswertes erwächst, überwiegt voraussichtlich die dadurch verursachten Kosten.).
- B15** Hat der Lieferant nur zu oder nach einem bestimmten Zeitpunkt oder bei oder nach Eintritt eines bestimmten Ereignisses das Recht oder die Verpflichtung, den Vermögenswert zu ersetzen, gilt sein Substitutionsrecht nicht als substanziell, weil er dann nicht während des gesamten Verwendungszeitraums über die tatsächliche Fähigkeit verfügt, einen Vermögenswert durch alternative Vermögenswerte zu ersetzen.
- B16** Bei der Beurteilung der Frage, ob ein Lieferant über ein substanzielles Substitutionsrecht verfügt, legt das Unternehmen die bei Vertragsbeginn bestehenden Fakten und Umstände zugrunde und berücksichtigt keine späteren Ereignisse, deren Eintritt bei Beginn des Leasingverhältnisses unwahrscheinlich erscheinen. Beispiele für spätere Ereignisse, deren Eintritt bei Vertragsbeginn unwahrscheinlich erscheinen und die daher nicht in die Beurteilung einfließen dürfen, sind:
- (a) Einverständniserklärung eines künftigen Kunden, für die Nutzung des Vermögenswerts einen über dem Marktpreis liegenden Preis zu zahlen;
 - (b) Einführung neuer Technologien, die bei Beginn des Leasingverhältnisses noch unzureichend entwickelt waren;
 - (c) wesentliche Differenz zwischen der Nutzung des Vermögenswerts durch den Kunden bzw. der Leistung des Vermögenswerts und der bei Vertragsbeginn erwarteten Nutzung bzw. Leistung; sowie
 - (d) wesentliche Differenz zwischen dem Marktpreis des Vermögenswerts während des Verwendungszeitraums und dem bei Vertragsbeginn erwarteten Marktpreis.
- B17** Befindet sich der Vermögenswert beim Kunden oder bei Dritten, sind die mit der Substituierung verbundenen Kosten gewöhnlich höher als wenn er sich beim Lieferanten befindet. Daher ist es in diesen Fällen wahrscheinlicher, dass sie den mit der Substituierung des Vermögenswerts verbundenen Nutzen übersteigen.
- B18** Hat der Lieferant das Recht oder die Verpflichtung, den Vermögenswert zum Zwecke der Reparatur und Instandhaltung zu ersetzen, wenn er nicht ordnungsgemäß funktioniert oder eine technische Nachrüstung verfügbar wird, so schränkt dies nicht das Recht des Kunden auf Nutzung eines identifizierten Vermögenswerts ein.
- B19** Ist für den Kunden nicht unmittelbar erkennbar, ob der Lieferant über ein substanzielles Substitutionsrecht verfügt, hat er davon auszugehen, dass das Substitutionsrecht nicht substanziell ist.

2. Was ist ein Leasingverhältnis?

Auch wenn ein Vermögenswert spezifiziert ist, verfügt ein Kunde nicht über das Recht auf Nutzung eines identifizierten Vermögenswerts, wenn der Lieferant zu Beginn des Vertrags das substantielle Recht hat, den Vermögenswert während des gesamten Verwendungszeitraums zu ersetzen. Der Verwendungszeitraum entspricht dabei dem Gesamtzeitraum, über den ein Vermögenswert zur Erfüllung eines Vertrags mit einem Kunden einschließlich nicht aufeinander folgender Zeiträume genutzt werden kann. Das Recht eines Lieferanten auf Substituierung eines Vermögenswerts gilt nur dann als substantiell, wenn die beiden folgenden Bedingungen erfüllt sind:

- ▶ Der Lieferant verfügt während des gesamten Verwendungszeitraums über die tatsächliche Fähigkeit, einen Vermögenswert durch alternative Vermögenswerte zu ersetzen. Das ist beispielsweise der Fall, wenn sich der Kunde einer Substituierung des Vermögenswerts seitens des Lieferanten nicht widersetzen kann und dem Lieferanten alternative Vermögenswerte jederzeit zur Verfügung stehen oder er sich diese innerhalb eines angemessenen Zeitraums beschaffen kann.
- ▶ Dem Lieferanten entsteht aus der Ausübung seines Rechts auf Substituierung des Vermögenswerts ein wirtschaftlicher Nutzen (d. h., der wirtschaftliche Nutzen, der ihm durch die Substituierung des Vermögenswerts erwächst, überwiegt voraussichtlich die dadurch verursachten Kosten).

Das IASB weist in seiner Grundlage für Schlussfolgerungen (IFRS 16.BC113) darauf hin, dass die vorstehenden Kriterien zwischen einerseits Substitutionsrechten, die zur Folge haben, dass der Lieferant (und nicht der Kunde) die Nutzung eines Vermögenswerts kontrolliert, und andererseits Rechten, die nicht die Substanz oder die grundlegenden Eigenschaften eines Vertrags ändern, differenzieren sollen.

Hat der Lieferant nur zu oder nach einem bestimmten Zeitpunkt oder bei oder nach Eintritt eines bestimmten Ereignisses das Recht oder die Verpflichtung, den Vermögenswert zu ersetzen, gilt sein Substitutionsrecht nicht als substantiell, weil er dann nicht während des gesamten Verwendungszeitraums über die tatsächliche Fähigkeit verfügt, einen Vermögenswert durch alternative Vermögenswerte zu ersetzen.

Bei der Beurteilung der Frage, ob ein Lieferant über ein substantielles Substitutionsrecht verfügt, legt das Unternehmen die bei Vertragsbeginn bestehenden Fakten und Umstände zugrunde. Spätere Ereignisse, deren Eintritt als unwahrscheinlich betrachtet wird, sind dabei nicht zu berücksichtigen. IFRS 16 enthält die folgenden Beispiele für Umstände, deren Eintreten zu Beginn des Leasingverhältnisses unwahrscheinlich erscheint und die daher in die Beurteilung, ob das Substitutionsrecht des Lieferanten während des gesamten Verwendungszeitraums substantiell ist, nicht einfließen dürfen:

- ▶ Einverständniserklärung eines künftigen Kunden, für die Nutzung des Vermögenswerts einen über dem Marktpreis liegenden Preis zu zahlen
- ▶ Einführung neuer Technologien, die bei Beginn des Leasingverhältnisses noch unzureichend entwickelt waren
- ▶ wesentliche Differenz zwischen der Nutzung des Vermögenswerts durch den Kunden bzw. der Leistung des Vermögenswerts und der bei Vertragsbeginn erwarteten Nutzung bzw. Leistung
- ▶ wesentliche Differenz zwischen dem Marktpreis des Vermögenswerts während des Verwendungszeitraums und dem bei Vertragsbeginn erwarteten Marktpreis

Die Vorschrift, dass ein Substitutionsrecht für den Lieferanten einen wirtschaftlichen Nutzen beinhalten muss, um als substantiell eingestuft zu werden, stellt ein neues Konzept dar. In seiner Grundlage für Schlussfolgerungen (IFRS 16.BC113) weist das IASB darauf hin, dass es in vielen Fällen klar sein dürfte, dass der Lieferant aus der Ausübung eines Substitutionsrechts aufgrund der damit verbundenen Kosten keinen Nutzen ziehen wird. Die Kosten für die Substituierung des Vermögenswerts hängen auch vom physischen Standort des Vermögenswerts ab. Befindet sich der Vermögenswert beispielsweise auf dem Betriebsgelände des Kunden, sind die Kosten der Substituierung in der Regel höher, als wenn er sich auf dem Betriebsgelände des Lieferanten befindet.

Die Schlussfolgerung eines Lieferanten, dass die Kosten der Substituierung nicht wesentlich sind, bedeutet jedoch nicht automatisch, dass er aus dem Substitutionsrecht einen wirtschaftlichen Nutzen ziehen wird.

IFRS 16 präzisiert außerdem, dass ein Kunde davon ausgehen sollte, dass das Substitutionsrecht eines Lieferanten nicht substantiell ist, wenn er nicht ohne Weiteres bestimmen kann, ob der Lieferant über ein substantielles Substitutionsrecht verfügt. Damit soll klargestellt werden, dass von einem Kunden nicht erwartet wird, unverhältnismäßigen Aufwand auszuüben, um den Nachweis zu erbringen, dass ein Substitutionsrecht nicht substantiell ist. Eine vergleichbare Regelung für Lieferanten wurde unseres Erachtens nicht eingefügt, weil diese über ausreichend Informationen

verfügen sollten, um zu bestimmen, ob ein Substitutionsrecht als substantiell einzustufen ist. Vertragsbedingungen, die einem Lieferanten nur dann erlauben oder ihn verpflichten, den ursprünglichen Leasinggegenstand durch alternative Vermögenswerte zu ersetzen, wenn dieser nicht einwandfrei funktioniert (z. B. im Rahmen einer üblichen Gewährleistungsverpflichtung) oder wenn ein technisches Upgrade zur Verfügung steht, stellen kein substantielles Recht auf Substituierung eines Vermögenswerts dar.

Beispiel 5: Substitutionsrechte

Szenario A

Ein Anbieter (Lieferant) elektronischer Datenverarbeitung bietet seine Dienstleistungen über ein zentrales Rechenzentrum an. Dabei wird ein bestimmter Server (Server Nr. 9) genutzt. Der Lieferant verfügt über zahlreiche identische Server, die sich alle an demselben frei zugänglichen Ort befinden. Der Lieferant stellt zu Beginn des Leasingverhältnisses fest, dass er den Server während des gesamten Verwendungszeitraums ohne die Zustimmung des Kunden problemlos durch einen anderen Server ersetzen kann. Zudem würde der Lieferant aus der Substituierung durch einen alternativen Vermögenswert einen wirtschaftlichen Nutzen ziehen, da ihm dies die Möglichkeit einräumt, seine Netzwerkperformance mit geringem Kostenaufwand zu optimieren. Darüber hinaus hat der Lieferant klargestellt, dass dieses Substitutionsrecht ein wichtiger Bestandteil der Vereinbarung ist und für deren Preisgestaltung von entscheidender Bedeutung war.

Analyse: Der Kunde hat kein Recht auf Nutzung eines identifizierten Vermögenswerts, da der Lieferant zu Beginn des Vertrags die praktische Möglichkeit hat, den Server zu ersetzen, und von einer solchen Substituierung wirtschaftlich profitieren würde. Kann der Kunde jedoch nicht ohne Weiteres bestimmen, ob der Lieferant über ein substantielles Substitutionsrecht verfügt (z. B. weil der Betrieb des Lieferanten nicht ausreichend transparent ist), könnte er unterstellen, dass das Substitutionsrecht nicht substantiell ist, und schlussfolgern, dass ein identifizierter Vermögenswert vorliegt.

Szenario B

Es gilt der gleiche Sachverhalt wie in Szenario A, mit dem Unterschied, dass Server Nr. 9 an die Bedürfnisse des Kunden angepasst wurde und dass der Lieferant nicht über die praktische Möglichkeit verfügt, den angepassten Vermögenswert während des gesamten Verwendungszeitraums zu ersetzen. Außerdem ist unklar, ob der Lieferant aus der Beschaffung eines vergleichbaren alternativen Vermögenswerts einen wirtschaftlichen Nutzen ziehen würde.

Analyse: Da der Lieferant nicht über die praktische Möglichkeit verfügt, den Vermögenswert zu ersetzen, und es keinen Nachweis dafür gibt, dass die Substituierung des Vermögenswerts mit einem wirtschaftlichen Nutzen für den Lieferanten verbunden wäre, ist das Substitutionsrecht als nicht substantiell einzustufen und Server Nr. 9 würde einen identifizierten Vermögenswert darstellen. In diesem Fall sind die beiden Kriterien für ein Substitutionsrecht nicht erfüllt. Zur Erinnerung: Ein substantielles Substitutionsrecht liegt nur dann vor, wenn beide Bedingungen erfüllt sind.

2. Was ist ein Leasingverhältnis?

2.1.4 Recht, im Wesentlichen den gesamten wirtschaftlichen Nutzen aus der Verwendung des identifizierten Vermögenswerts zu ziehen

Auszug aus IFRS 16

- B21** Um die Nutzung eines identifizierten Vermögenswerts kontrollieren zu können, muss ein Kunde berechtigt sein, während des gesamten Verwendungszeitraums im Wesentlichen den gesamten wirtschaftlichen Nutzen aus der Verwendung des Vermögenswerts zu ziehen (beispielsweise muss er während dieses Zeitraums den Vermögenswert exklusiv nutzen dürfen). Ein Kunde kann auf vielfältige Weise, direkt indirekt wirtschaftlichen Nutzen aus der Verwendung eines Vermögenswerts ziehen, beispielsweise indem er diesen selbst nutzt, besitzt oder untervermietet. Zum wirtschaftlichen Nutzen aus der Verwendung eines Vermögenswerts zählen dessen Produktionsergebnis und Nebenprodukte (einschließlich der möglicherweise damit erzielten Cashflows) sowie anderer wirtschaftlicher Nutzen, der bei einem Geschäft mit einem Dritten aus der Verwendung des Vermögenswerts gezogen werden könnte.
- B22** Bei der Beurteilung des Rechts, im Wesentlichen den gesamten wirtschaftlichen Nutzen aus der Verwendung eines Vermögenswerts zu ziehen, beurteilt ein Unternehmen den wirtschaftlichen Nutzen, der sich aus der Verwendung des Vermögenswerts innerhalb des für den Kunden festgelegten Nutzungsumfangs des Vermögenswerts ergibt (siehe Paragraph B30). Beispiele:
- (a) Ist die Nutzung eines Kraftfahrzeugs laut Vertrag innerhalb des Verwendungszeitraums auf ein bestimmtes geografisches Gebiet beschränkt, berücksichtigt das Unternehmen lediglich den wirtschaftlichen Nutzen aus der Verwendung des Kraftfahrzeugs innerhalb dieses Gebiets und nicht darüber hinaus.
 - (b) Ist die Nutzung eines Kraftfahrzeugs laut Vertrag innerhalb des Verwendungszeitraums auf eine bestimmte Kilometerzahl beschränkt, berücksichtigt das Unternehmen lediglich den wirtschaftlichen Nutzen aus der Verwendung des Kraftfahrzeugs bis zur zulässigen Kilometerzahl und nicht darüber hinaus.
- B23** Sieht der Vertrag vor, dass ein Kunde dem Lieferanten oder einem Dritten einen Teil des mit der Verwendung eines Vermögenswerts erzielten Cashflows als Entgelt zahlt, so sind diese Zahlungen als Teil des wirtschaftlichen Nutzens zu betrachten, der dem Kunden aus der Verwendung des Vermögenswerts erwächst. Muss der Kunde beispielsweise dem Lieferanten für die Nutzung einer Verkaufsfläche einen Anteil seines Umsatzes als Entgelt für diese Nutzung zahlen, so schränkt diese Verpflichtung nicht das Recht des Kunden ein, im Wesentlichen den gesamten wirtschaftlichen Nutzen aus der Verwendung der Verkaufsfläche zu ziehen. Der Grund dafür ist, dass Cashflows aus diesen Umsätzen als wirtschaftlicher Nutzen gelten, den der Kunde aus der Verwendung der Verkaufsfläche zieht, und dass der Anteil dieser Cashflows, den er dann dem Lieferanten zahlt, als Gegenleistung für das Recht auf Nutzung dieser Fläche zu betrachten ist.

Um die Nutzung eines identifizierten Vermögenswerts kontrollieren zu können, muss ein Kunde berechtigt sein, während des gesamten Verwendungszeitraums im Wesentlichen den gesamten wirtschaftlichen Nutzen aus der Verwendung des identifizierten Vermögenswerts zu ziehen (beispielsweise muss er während dieses Zeitraums den Vermögenswert exklusiv nutzen dürfen). Der Begriff *substantially all* („im Wesentlichen das gesamte“) wird in

IFRS 16 nicht definiert. Unternehmen könnten den Begriff jedoch analog IAS 17 im Kontext der Einstufung von Leasingverhältnissen verwenden.

Ein Kunde kann den wirtschaftlichen Nutzen direkt oder indirekt vereinnahmen (z. B. durch die Nutzung, das Halten oder die Untervermietung des Vermögenswerts). Der wirtschaftliche Nutzen umfasst die Hauptleistung



Ein Leasingverhältnis überträgt das Recht, die Nutzung eines identifizierten Vermögenswerts für einen bestimmten Zeitraum gegen Entgelt zu kontrollieren.

des Vermögenswerts (d. h. Güter oder Dienstleistungen), Nebenprodukte (z. B. Gutschriften aus dem Bereich erneuerbarer Energien, die durch die Nutzung des Vermögenswerts generiert werden) sowie aus diesen Gegenständen erzielte potenzielle Cashflows. Ein weiterer wirtschaftlicher Nutzen aus der Verwendung des Vermögenswerts kann zudem aus einer geschäftlichen Transaktion mit Dritten erzielt werden (z. B. Untervermietung des Vermögenswerts). Ein wirtschaftlicher Nutzen aus dem Bau oder dem Eigentum des identifizierten Vermögenswerts (z. B. steuerliche Vorteile aus höheren steuerlichen Abschreibungen und investitionsabhängigen Steuergutschriften) wird nicht als wirtschaftlicher Nutzen aus der Verwendung des Vermögenswerts betrachtet und somit bei der Beurteilung der Frage, ob der Kunde über das Recht verfügt, im Wesentlichen den gesamten wirtschaftlichen Nutzen zu vereinnahmen, nicht berücksichtigt.

Bei der Beurteilung der Frage, ob der Kunde über das Recht verfügt, im Wesentlichen den gesamten wirtschaftlichen Nutzen aus der Verwendung des Vermögenswerts zu ziehen, muss ein Unternehmen den wirtschaftlichen

Nutzen berücksichtigen, der aus der Verwendung des Vermögenswerts in dem vertraglich festgelegten Umfang resultiert. Ein Recht, das lediglich die Interessen des Lieferanten an dem zugrunde liegenden Vermögenswert schützt (z. B. durch eine Begrenzung der Kilometer, die der Kunde mit dem Fahrzeug des Lieferanten zurücklegen darf), schließt per se nicht aus, dass der Kunde im Wesentlichen den gesamten wirtschaftlichen Nutzen aus der Verwendung des Vermögenswerts zieht, und wird daher bei der Beurteilung der Frage, ob der Kunde über das Recht verfügt, im Wesentlichen den gesamten wirtschaftlichen Nutzen zu vereinnahmen, nicht berücksichtigt.

Sieht der Vertrag vor, dass ein Kunde dem Lieferanten oder einem Dritten einen Teil des mit der Verwendung eines Vermögenswerts erzielten Cashflows als Entgelt zahlt (z. B. einen prozentualen Anteil an den Umsätzen aus der Nutzung der Einzelhandelsfläche), so sind diese Zahlungen als Teil des wirtschaftlichen Nutzens zu betrachten, der dem Kunden aus der Verwendung des Vermögenswerts erwächst.

2.1.5 Recht, über die Nutzung eines identifizierten Vermögenswerts zu entscheiden

Auszug aus IFRS 16

- B24** Ein Kunde darf nur dann während des gesamten Verwendungszeitraums über die Nutzung eines identifizierten Vermögenswerts entscheiden, wenn entweder
- (a) der Kunde das Recht hat, zu bestimmen, wie und für welchen Zweck der Vermögenswert während des gesamten Verwendungszeitraums eingesetzt wird (siehe Beschreibung in den Paragraphen B25-B30), oder
 - (b) die maßgeblichen Entscheidungen darüber, wie und für welchen Zweck der Vermögenswert eingesetzt wird, bereits im Vorfeld getroffen wurden und
 - (i) der Kunde während des gesamten Verwendungszeitraums das Recht hat, den Vermögenswert einzusetzen (oder Dritte anzuweisen, den Vermögenswert in einer von ihm bestimmten Weise einzusetzen), und der Lieferant nicht berechtigt ist, diese Anweisungen zu ändern; oder
 - (ii) der Kunde den Vermögenswert (oder bestimmte Teile des Vermögenswerts) in einer Weise gestaltet hat, die bereits vorgibt, wie und für welchen Zweck der Vermögenswert während des gesamten Verwendungszeitraums eingesetzt wird.

2. Was ist ein Leasingverhältnis?

Die Vorschrift, dass ein Kunde über das Recht verfügen muss, über die Nutzung eines identifizierten Vermögenswerts zu entscheiden, stellt eine Abweichung von den Prinzipien von IFRIC 4 dar. Bislang konnte ein Vertrag das Kriterium des „Rechts zur Kontrolle der Nutzung“ gemäß IFRIC 4 erfüllen, wenn z. B. der Kunde im Wesentlichen den gesamten Output aus dem zugrunde liegenden Vermögenswert erhalten hat und bestimmte Preis-pro-Einheit-Outputkriterien erfüllt wurden, auch wenn der Kunde nicht über das Recht verfügte, über die Nutzung des identifizierten Vermögenswerts auf die in IFRS 16 vorgesehene Weise zu entscheiden. Nach IFRS 16 sind solche Vereinbarungen nicht mehr als Leasingverhältnisse zu betrachten.

Ein Kunde darf dann während des gesamten Verwendungszeitraums über die Nutzung eines identifizierten Vermögenswerts entscheiden, wenn entweder

- ▶ der Kunde das Recht hat zu bestimmen, wie und für welchen Zweck der Vermögenswert während des gesamten Verwendungszeitraums eingesetzt wird, oder
- ▶ die maßgeblichen Entscheidungen darüber, wie und für welchen Zweck der Vermögenswert eingesetzt wird, bereits im Vorfeld getroffen wurden und der Kunde entweder (1) während des gesamten Verwendungszeitraums das Recht hat, den Vermögenswert einzusetzen (oder Dritte anzuweisen, den Vermögenswert in einer von ihm bestimmten Weise einzusetzen), und der Lieferant nicht berechtigt ist, diese Anweisungen zu ändern, oder (2) den Vermögenswert (oder bestimmte Teile des Vermögenswerts) in einer Weise gestaltet hat, die bereits vorgibt, wie und für welchen Zweck der Vermögenswert während des gesamten Verwendungszeitraums eingesetzt wird.





Die Feststellung, wann ein Kunde das Recht hat, über die Nutzung des identifizierten Vermögenswerts zu entscheiden, kann sich schwieriger gestalten, wenn Vereinbarungen eine wesentliche Dienstleistungskomponente enthalten.

2.1.5.1 Recht zu bestimmen, wie und für welchen Zweck der Vermögenswert während des gesamten Verwendungszeitraums eingesetzt wird

Auszug aus IFRS 16

- B25** Ein Kunde hat das Recht, zu bestimmen, wie und für welchen Zweck der Vermögenswert eingesetzt wird, wenn der Vertrag ihm die Möglichkeit gibt, innerhalb des festgelegten Nutzungsumfangs die Art und den Zweck der Verwendung des Vermögenswerts während des gesamten Verwendungszeitraums zu ändern. Bei der Beurteilung dieser Frage bewertet ein Unternehmen die für die Änderung der Art und des Zwecks der Verwendung des Vermögenswerts während des gesamten Verwendungszeitraums maßgeblichen Entscheidungsrechte. Entscheidungsrechte sind maßgeblich, wenn sie sich auf den mit der Verwendung zu erzielenden wirtschaftlichen Nutzen auswirken können. Die maßgeblichen Entscheidungsrechte unterscheiden sich in der Regel von Vertrag zu Vertrag, da sie von der Art des Vermögenswerts und den Vertragsbedingungen abhängig sind.
- B26** Entscheidungsrechte, die je nach Rahmenbedingungen das Recht verleihen, zu bestimmen, wie und für welchen Zweck der Vermögenswert innerhalb des für den Kunden festgelegten Nutzungsumfangs eingesetzt wird, sind beispielsweise:
- (a) Rechte, die es ermöglichen, die Art des mit dem Vermögenswert erzielten Ergebnisses zu ändern (beispielsweise einen Container wahlweise für Transport oder Lagerung einzusetzen oder den Produktmix festzulegen, der auf einer Verkaufsfläche angeboten wird);
 - (b) Rechte, die es ermöglichen zu bestimmen, wann ein Ergebnis erzielt wird (beispielsweise zu entscheiden, wann ein Anlagenteil oder ein Kraftwerk in Betrieb genommen oder abgeschaltet wird);
 - (c) Rechte, die es ermöglichen zu bestimmen, wo ein Ergebnis erzielt wird (beispielsweise zu entscheiden, wohin ein Lastkraftwagen oder ein Schiff fahren wird oder wo ein Anlagenteil eingesetzt wird) und
 - (d) Rechte, die es ermöglichen zu bestimmen, ob und in welchen Mengen ein Ergebnis erzielt wird (beispielsweise zu entscheiden, ob und wie viel Energie mit einem Kraftwerk erzeugt wird).
- B27** Entscheidungsrechte, die nicht zur Änderung von Einsatz und Verwendungszweck des Vermögenswerts berechtigen, sind beispielsweise solche, die sich auf den Betrieb und die Instandhaltung des Vermögenswerts beschränken. Solche Rechte kann der Kunde oder der Lieferant haben. Rechte wie Betriebs- und Instandhaltungsrechte sind zwar für die effiziente Nutzung des Vermögenswerts meist von wesentlicher Bedeutung, sie berechtigen aber nicht dazu, zu bestimmen, wie und für welchen Zweck der Vermögenswert eingesetzt wird, sondern sind meist von den diesbezüglichen Entscheidungen abhängig. Allerdings können Betriebsrechte für einen Vermögenswert dem Kunden das Recht verleihen, über die Nutzung des Vermögenswerts zu entscheiden, und zwar in den Fällen, in denen die maßgeblichen Entscheidungen darüber, wie und für welchen Zweck der Vermögenswert eingesetzt wird, bereits im Vorfeld festgelegt wurden (siehe Paragraph B24[b][i]).

Ein Kunde hat das Recht, über die Nutzung eines identifizierten Vermögenswerts zu entscheiden, wenn er festlegen kann, wie und für welchen Zweck der Vermögenswert während des gesamten Verwendungszeitraums eingesetzt werden soll (d. h., er hat das Recht, die Art wie auch den Zweck der Nutzung des Vermögenswerts während des gesamten Verwendungszeitraums zu ändern). Bei der Art und dem Zweck der Nutzung des Vermögenswerts

handelt es sich um ein einheitliches Konzept (d. h., die „Art der Nutzung“ wird nicht getrennt vom „Zweck der Nutzung“ betrachtet).

Bei der Beurteilung, ob ein Kunde über das Recht verfügt, die Art und den Zweck der Verwendung des Vermögenswerts während des gesamten Verwendungszeitraums zu ändern, sollte die Frage im Zentrum stehen, ob der Kunde

2. Was ist ein Leasingverhältnis?

über die Entscheidungsrechte verfügt, die die größten Auswirkungen auf den wirtschaftlichen Nutzen haben, der aus der Verwendung des Vermögenswerts erzielt wird. Die maßgeblichsten Entscheidungsrechte hängen von der Art des Vermögenswerts und den Vertragsbedingungen ab.

Das IASB weist in seiner Grundlage für Schlussfolgerungen (IFRS 16.BC120) darauf hin, dass Entscheidungen über die Art und den Zweck der Verwendung des Vermögenswerts vergleichbar sind mit Entscheidungen, die vom Vorstand eines Unternehmens getroffen werden. Entscheidungen des Vorstands über die Geschäfts- und Finanzierungstätigkeit des Unternehmens sind in der Regel von höherer Relevanz als die Handlungen Einzelner bei der Umsetzung dieser Entscheidungen.

IFRS 16 enthält die folgenden Beispiele für Entscheidungsrechte, die das Recht auf Änderung der Art und des Zwecks der Verwendung des Vermögenswerts einräumen:

- ▶ das Recht, das es ermöglicht, die Art des mit dem Vermögenswert erzielten Ergebnisses (Outputs) zu ändern (beispielsweise einen Container wahlweise für Transport oder Lagerung einzusetzen oder den Produktmix festzulegen, der auf einer Verkaufsfläche angeboten wird);
- ▶ das Recht, das es ermöglicht zu bestimmen, wann ein Ergebnis (Output) erzielt wird (beispielsweise zu entscheiden, wann ein Anlagenteil oder ein Kraftwerk in Betrieb genommen oder abgeschaltet wird);
- ▶ das Recht, das es ermöglicht zu bestimmen, wo ein Ergebnis (Output) erzielt wird (beispielsweise zu entscheiden, wohin ein Lastkraftwagen oder ein Schiff fahren wird oder wo ein Anlagenteil eingesetzt wird), und
- ▶ das Recht, das es ermöglicht zu bestimmen, ob und in welchen Mengen ein Ergebnis (Output) erzielt wird (beispielsweise zu entscheiden, ob und wie viel Energie mit einem Kraftwerk erzeugt wird).

IFRS 16 enthält die folgenden Beispiele für Entscheidungsrechte, die nicht das Recht auf Änderung der Art und des Zwecks der Verwendung des Vermögenswerts einräumen:

- ▶ Instandhaltung des Vermögenswerts
- ▶ Betrieb des Vermögenswerts

Obwohl die Entscheidungen über die Instandhaltung und den Betrieb des Vermögenswerts häufig eine Voraussetzung für die effiziente Nutzung dieses Vermögenswerts sind, begründet das Recht, diese Entscheidungen zu treffen, nicht per se das Recht auf Änderung der Art und des Zwecks der Verwendung des Vermögenswerts während des gesamten Verwendungszeitraums.

Der Kunde muss nicht notwendigerweise über das Recht verfügen, den zugrunde liegenden Vermögenswert zu betreiben, um berechtigt zu sein, über dessen Nutzung zu bestimmen. Dies bedeutet, dass der Kunde die Nutzung eines Vermögenswerts, der vom Personal des Lieferanten betrieben wird, bestimmen kann. Wie unten dargelegt, können Betriebsrechte für einen Vermögenswert dem Kunden das Recht verleihen, über die Nutzung des Vermögenswerts zu entscheiden, und zwar in den Fällen, in denen die maßgeblichen Entscheidungen darüber, wie und für welchen Zweck der Vermögenswert eingesetzt wird, bereits im Vorfeld festgelegt wurden.

Unsere Sichtweise

Unseres Erachtens dürfte die Beurteilung, ob ein Vertrag ein Leasingverhältnis begründet oder beinhaltet, bei den meisten Vereinbarungen unkompliziert sein. Bei der Anwendung der Definition eines Leasingverhältnisses auf bestimmte Vereinbarungen kann es jedoch notwendig sein, Ermessensentscheidungen zu treffen. Beispielsweise kann bei Verträgen, die wesentliche Dienstleistungen enthalten, die Feststellung, ob der Vertrag das Recht auf Bestimmung der Nutzung eines identifizierten Vermögenswerts überträgt, teilweise schwierig sein.

2.1.5.2 Maßgebliche Entscheidungen darüber, wie und für welchen Zweck der Vermögenswert eingesetzt wird, wurden bereits im Vorfeld festgelegt

In manchen Fällen kann unklar sein, ob der Kunde über das Recht verfügt, die Nutzung des identifizierten Vermögenswerts zu bestimmen, etwa wenn die maßgeblichsten Entscheidungen über die Art und den Zweck der Verwendung

eines Vermögenswerts aufgrund der vertraglichen Einschränkungen im Hinblick auf die Verwendung des Vermögenswerts bereits im Vorfeld festgelegt wurden. Beispielsweise könnten die Entscheidungen über die Verwendung des Vermögenswerts im Rahmen der Vertragsverhandlung zwischen Kunde und Lieferant gemeinsam getroffen worden sein, und diese Entscheidungen können nicht geändert werden. Ein solcher Fall könnte auch vorliegen, wenn die maßgeblichsten Entscheidungen über die Art und den Zweck der Verwendung eines Vermögenswerts durch das Design des Vermögenswerts tatsächlich bereits im Vorfeld getroffen wurden. In seiner Grundlage für Schlussfolgerungen (IFRS 16.BC121) legt das IASB dar, dass es nicht allzu oft vorkommen dürfte, dass Entscheidungen über die Art und den Zweck der Verwendung eines Vermögenswerts im Vorfeld festgelegt werden. Liegt jedoch ein solcher Fall vor, so darf ein Kunde nur dann während des gesamten Verwendungszeitraums über die Verwendung eines identifizierten Vermögenswerts entscheiden, wenn er

- ▶ entweder während des gesamten Verwendungszeitraums das Recht hat, den Vermögenswert einzusetzen (oder Dritte anzuweisen, den Vermögenswert in einer von ihm bestimmten Weise einzusetzen), und der Lieferant nicht berechtigt ist, diese Anweisungen zu ändern,
- ▶ oder den Vermögenswert (oder bestimmte Teile des Vermögenswerts) in einer Weise gestaltet hat, die bereits vorgibt, wie und für welchen Zweck der Vermögenswert während des gesamten Verwendungszeitraums eingesetzt wird.

Die Beurteilung, ob der Kunde den Vermögenswert (oder bestimmte Teile davon) in einer Weise gestaltet hat, die bereits vorgibt, wie und für welchen Zweck der Vermögenswert während des gesamten Verwendungszeitraums eingesetzt werden soll, kann wesentliche Ermessensentscheidungen erforderlich machen. Ein Beispiel für eine solche Beurteilung ist in Beispiel 9 in den *Erläuternden Beispielen* zu IFRS 16.

2.1.5.3 Festlegung des Ergebnisses (Outputs) eines Vermögenswerts vor dem Verwendungszeitraum

Auszug aus IFRS 16

B28 Die maßgeblichen Entscheidungen darüber, wie und für welchen Zweck der Vermögenswert eingesetzt wird, können in vielfältiger Weise im Vorfeld festgelegt werden. Beispielsweise können die maßgeblichen Entscheidungen durch die Bauart des Vermögenswerts vorgegeben sein oder durch im Vertrag festgelegte Nutzungsbeschränkungen.

B29 Um zu beurteilen, ob ein Kunde das Recht hat, über die Nutzung eines Vermögenswerts zu entscheiden, darf das Unternehmen lediglich die Entscheidungsrechte über die Verwendung eines Vermögenswerts während des Verwendungszeitraums berücksichtigen, es sei denn, der Kunde hat den Vermögenswert (oder bestimmte Teile des Vermögenswerts) wie in Paragraph B24(b)(ii) selbst entworfen.

Daher darf ein Unternehmen, wenn die Bedingungen nach Paragraph B24(b)(ii) nicht erfüllt sind, Entscheidungen, die vor dem Verwendungszeitraum vorgegeben sind, nicht berücksichtigen. Kann ein Kunde beispielsweise das mit einem Vermögenswert erzielte Ergebnis lediglich vor Beginn des Verwendungszeitraums festlegen, verfügt er nicht über das Recht, über die Nutzung des Vermögenswerts zu entscheiden. Die Möglichkeit, das zu erzielende Ergebnis vor Beginn des Verwendungszeitraums vertraglich festzulegen, verleiht dem Kunden, wenn er keine weitergehenden Entscheidungsrechte über die Nutzung des Vermögenswerts hat, dieselben Rechte wie sie jeder Kunde beim Erwerb von Gütern oder Dienstleistungen genießt.

2. Was ist ein Leasingverhältnis?



Sofern ein Kunde das Ergebnis (den Output) eines Vermögenswerts nur vor Beginn des Verwendungszeitraums festlegen und dieses Ergebnis (diesen Output) während des Verwendungszeitraums nicht ändern kann, verfügt er nicht über das Recht, die Verwendung dieses Vermögenswerts zu bestimmen, es sei denn, er hat den Vermögenswert oder bestimmte Teile des Vermögenswerts wie in IFRS 16.B24(b)(ii) beschrieben gestaltet. Wenn der Kunde den Vermögenswert oder Teile davon nicht so gestaltet hat, würde die Möglichkeit des Kunden, nur das Ergebnis (den Output) festzulegen, ohne dass er weitere Entscheidungsrechte in Bezug auf die Verwendung des Vermögenswerts hat (z. B. die Fähigkeit, die Produktion des Outputs im Hinblick auf den Zeitpunkt, den Eintritt und die Art zu ändern), dem Kunden lediglich die gleichen Rechte einräumen wie jedem anderen Kunden, der Güter oder Dienstleistungen im Rahmen einer Vereinbarung (also im Rahmen eines Vertrags, der kein Leasingverhältnis beinhaltet) erwirbt.

2.1.5.4 Schutzrechte

Auszug aus IFRS 16

B30 In einem Vertrag können Bedingungen festgelegt werden, die die Interessen des Lieferanten am Vermögenswert oder an anderen Vermögenswerten schützen sollen, die seine Mitarbeiter schützen sollen oder die gewährleisten sollen, dass seine rechtlichen Verpflichtungen erfüllt sind. Solche Bedingungen sind Schutzrechte. In einem Vertrag kann beispielsweise (i) der maximal zulässige Nutzungsumfang des Vermögenswerts festgelegt werden oder eingegrenzt werden, wo oder wann der Kunde den Vermögenswert nutzen darf, (ii) der Kunde verpflichtet werden, bestimmte Betriebsverfahren einzuhalten, oder (iii) der Kunde verpflichtet werden, dem Lieferanten Änderungen der Einsatzart des Vermögenswerts vorab anzuzeigen. Schutzrechte geben in der Regel den für den Kunden zulässigen Nutzungsumfang vor, sprechen aber für sich allein genommen dem Kunden nicht das Recht ab, über die Nutzung des Vermögenswerts zu entscheiden.

Bestehende Schutzrechte des Lieferanten haben für sich genommen nicht zur Folge, dass ein Kunde nicht über das Recht verfügt, über die Nutzung eines identifizierten Vermögenswerts zu entscheiden. Schutzrechte legen in der Regel den Umfang fest, in dem der Kunde zur Verwendung des Vermögenswerts berechtigt ist, ohne ihm das Recht abzusprechen, über die Nutzung des Vermögenswerts zu entscheiden. Schutzrechte dienen dazu, die

Interessen des Lieferanten zu schützen (z. B. in Bezug auf den Vermögenswert, sein Personal und die Einhaltung von Gesetzen und Vorschriften), und können die Festlegung eines Höchstbetrags für die Verwendung des Vermögenswerts, Einschränkungen im Hinblick auf den Ort, an dem der Vermögenswert genutzt werden darf, oder Vorschriften zur Beachtung spezieller Betriebsanleitungen aufweisen.

Beispiel 6: Recht, über die Nutzung eines Vermögenswerts zu entscheiden

Kunde X schließt mit Lieferant Y einen Vertrag über die Nutzung eines Fahrzeugs über einen Zeitraum von drei Jahren ab. Das Fahrzeug ist im Vertrag identifiziert. Lieferant Y kann das Fahrzeug nicht durch ein anderes Fahrzeug ersetzen, es sei denn, das spezifizierte Fahrzeug ist nicht funktionsfähig (z. B. weil es defekt ist).

Der Vertrag sieht Folgendes vor:

- ▶ Der Kunde setzt das Fahrzeug selbst ein (d. h., er fährt das Fahrzeug selbst) oder er weist andere an, das Fahrzeug zu betreiben (z. B. indem er einen Fahrer einstellt).
- ▶ Kunde X entscheidet, wie er das Fahrzeug nutzen will (unter Berücksichtigung der weiter unten genannten vertraglichen Beschränkungen). So entscheidet Kunde X während des Verwendungszeitraums, wohin das Fahrzeug fahren soll und ob oder wann bzw. für welchen Zweck es genutzt wird. Kunde X kann seine Entscheidungen zudem während des gesamten Verwendungszeitraums ändern.
- ▶ Lieferant Y untersagt bestimmte Verwendungen des Fahrzeugs (z. B. Fahrten ins Ausland) sowie Modifikationen an dem Fahrzeug, um seine Interessen an dem Vermögenswert zu schützen.

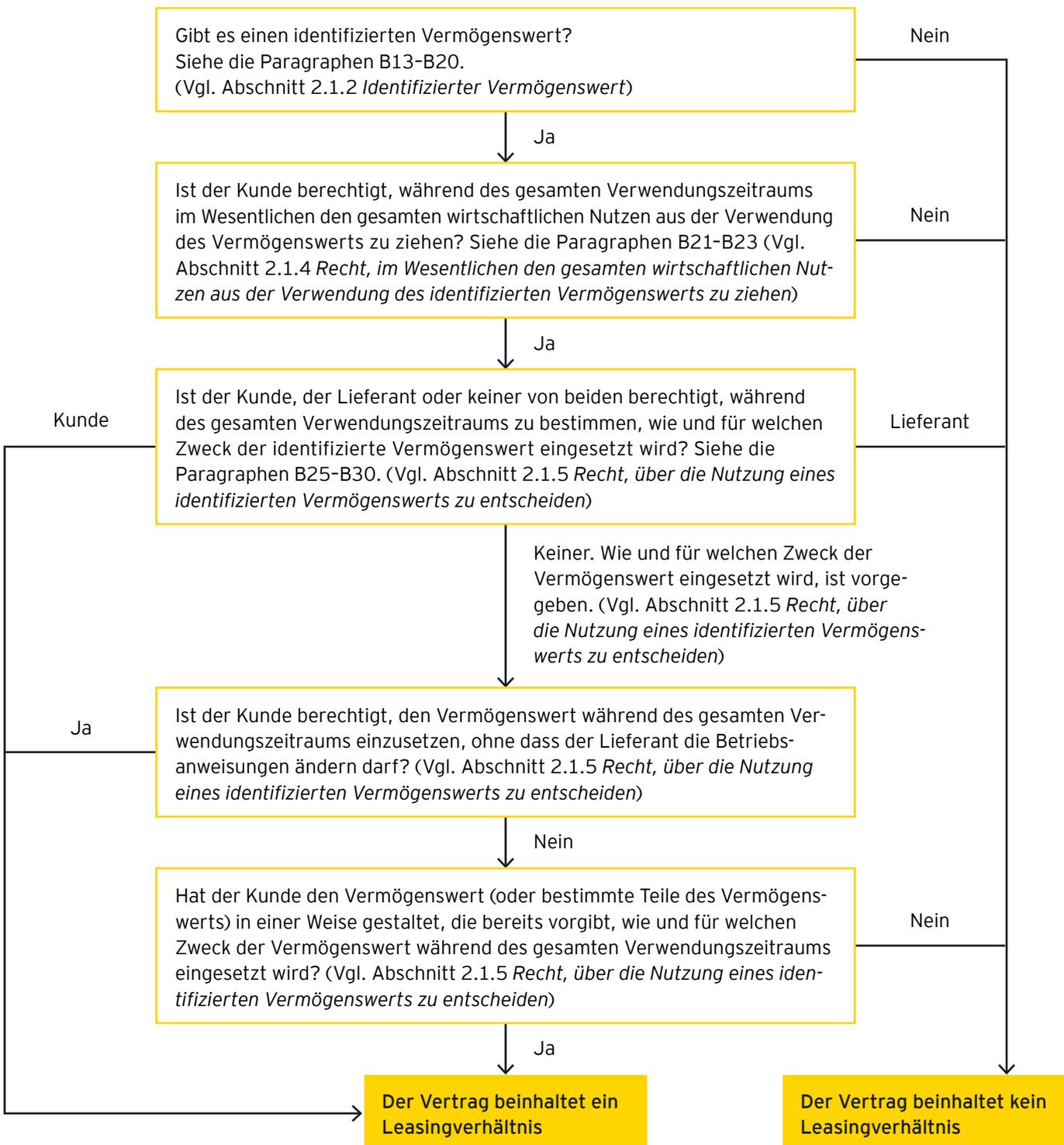
Analyse: Kunde X hat das Recht, über die Nutzung des identifizierten Fahrzeugs während des gesamten Verwendungszeitraums zu entscheiden. Denn er hat das Recht zu bestimmen, wie das Fahrzeug genutzt wird, ob oder wann es genutzt wird, wohin das Fahrzeug fährt und für welchen Zweck es verwendet wird, und alle diese Bestimmungen auch zu ändern.

Die Beschränkungen des Lieferanten Y im Hinblick auf bestimmte Nutzungen und Modifizierungen des Fahrzeugs stellen Schutzrechte dar, die den Nutzungsumfang des Vermögenswerts durch Kunde X definieren, jedoch keinen Einfluss auf die Beurteilung haben, ob Kunde X über die Verwendung des Vermögenswerts bestimmt.

2. Was ist ein Leasingverhältnis?

2.1.6 Ablaufdiagramm

Das folgende Diagramm ist in den Anwendungsleitlinien von IFRS 16 enthalten und veranschaulicht den Entscheidungsprozess zur Bestimmung, ob eine Vereinbarung ein Leasingverhältnis begründet oder beinhaltet:



“

Eine Neubeurteilung, ob ein Vertrag ein Leasingverhältnis beinhaltet, nimmt ein Unternehmen nur dann vor, wenn die Bedingungen des Vertrags geändert werden.



2.1.7 Neubeurteilung des Vertrags

Auszug aus IFRS 16

- 11 Ein Unternehmen hat nur bei Änderung der Vertragsbedingungen erneut zu beurteilen, ob ein Vertrag ein Leasingverhältnis begründet oder beinhaltet.

Gemäß IFRS 16 nimmt ein Unternehmen eine Neubeurteilung, ob ein Vertrag ein Leasingverhältnis begründet oder beinhaltet, nur dann vor, wenn die Bedingungen des Vertrags geändert werden. Die Ausübung oder Nichtausübung einer im Vertrag enthaltenen Option (z. B. einer Verlängerungsoption) gilt nicht als Änderung der Vertragsbedingungen.

Siehe Anhang D für eine Zusammenfassung der Vorschriften für eine Neubeurteilung und Neubewertung durch Leasingnehmer und Leasinggeber.

2. Was ist ein Leasingverhältnis?

2.2 Identifizierung und Trennung von Leasing- und Nichtleasingkomponenten eines Vertrags und Zuordnung des vertraglich vereinbarten Entgelts

2.2.1 Identifizierung und Trennung von Leasingkomponenten eines Vertrags

Auszug aus IFRS 16

- 12** Bei Verträgen, die ein Leasingverhältnis begründen oder beinhalten, hat ein Unternehmen jede Leasingkomponente des Vertrags getrennt von den Nichtleasingkomponenten des Vertrags als Leasingverhältnis zu bilanzieren, es sei denn, es wendet den praktischen Behelf in Paragraph 15 an. Die Paragraphen B32-B33 enthalten Leitlinien für die Trennung von Leasing- und Nichtleasingkomponenten eines Vertrags.
- B32** Das Recht, einen zugrunde liegenden Vermögenswert zu nutzen, ist als selbständige Leasingkomponente zu betrachten, wenn sowohl
- (a) der Leasingnehmer aus der Nutzung des zugrunde liegenden Vermögenswerts entweder gesondert oder zusammen mit anderen Ressourcen, die für ihn jederzeit verfügbar sind, einen Nutzen ziehen kann. Eine jederzeit verfügbare Ressource ist ein Gut oder eine Dienstleistung, die (vom Leasinggeber oder von anderen Lieferanten) separat veräußert oder geleast wird, oder eine Ressource, die der Leasingnehmer bereits (vom Leasinggeber oder aus anderen Transaktionen oder Ereignissen) erhalten hat; als auch
 - (b) der zugrunde liegende Vermögenswert weder in hohem Maße von den anderen diesem Vertrag zugrunde liegenden Vermögenswerten abhängig, noch mit diesen eng verbunden ist. So könnte beispielsweise der Umstand, dass ein Leasingnehmer sich dafür entscheiden könnte, den zugrunde liegenden Vermögenswert nicht zu leasen, ohne dass dies seine Rechte, andere dem Vertrag zugrunde liegende Vermögenswerte zu nutzen, signifikant beeinflusst, darauf hindeuten, dass der zugrunde liegende Vermögenswert weder in hohem Maße von diesen zugrunde liegenden Vermögenswerten abhängig noch eng mit ihnen verbunden ist.
- B33** In einem Vertrag können Zahlungen des Leasingnehmers für Tätigkeiten und Kosten vorgesehen sein, mit denen diesem kein Gut und keine Dienstleistung übertragen wird. Beispielsweise kann ein Leasinggeber in den zu zahlenden Gesamtbetrag Verwaltungsgebühren oder andere im Zusammenhang mit dem Leasingverhältnis von ihm verauslagte Kosten einbeziehen, mit denen dem Leasingnehmer kein Gut und keine Dienstleistung übertragen wird. Solchen Kostenelementen entsprechende zu zahlende Beträge begründen keine selbständige Vertragskomponente, sondern gelten als Teil der Gegenleistung, die den trennbaren Komponenten des Vertrags zuzuweisen ist.
- 16** Nichtleasingkomponenten sind vom Leasingnehmer nach anderen geltenden Standards zu bilanzieren, es sei denn, er wendet den in Paragraph 15 beschriebenen praktischen Behelf an.
- B55** Umfasst ein Leasingverhältnis sowohl Grundstücks- als auch Gebäudekomponenten, stuft der Leasinggeber jede Komponente unter Anwendung der Paragraphen 62-66 und B53-B54 entweder als Finanzierungsleasingverhältnis oder als Operating-Leasingverhältnis ein. Bei der Einstufung der Grundstückskomponente als Operating-Leasingverhältnis oder als Finanzierungsleasingverhältnis muss unbedingt berücksichtigt werden, dass Grundstücke in der Regel eine unbegrenzte wirtschaftliche Nutzungsdauer haben.

Auszug aus IFRS 16 (Fortsetzung)

- B56** Wann immer es zur Einstufung und Bilanzierung eines Leasingverhältnisses bei Grundstücken und Gebäuden notwendig ist, teilt der Leasinggeber die Leasingzahlungen (einschließlich einmaliger Vorauszahlungen) zwischen den Grundstücks- und Gebäudekomponenten nach dem Verhältnis der bei Beginn des Leasingverhältnisses bestehenden jeweiligen beizulegenden Zeitwerte der Leistungen für die Mietrechte für die Grundstückskomponente und die Gebäudekomponente des Leasingverhältnisses auf. Sollten die Leasingzahlungen zwischen diesen beiden Komponenten nicht zuverlässig aufgeteilt werden können, wird das gesamte Leasingverhältnis als Finanzierungsleasing eingestuft. Nur wenn beide Komponenten unzweifelhaft Operating-Leasingverhältnisse sind, wird das gesamte Leasingverhältnis als Operating-Leasingverhältnis eingestuft.
- B57** Bei einem Leasing von Grundstücken und Gebäuden, bei dem der für die Grundstückskomponente anzusetzende Wert unwesentlich ist, kann ein Leasinggeber die Grundstücke und Gebäude als eine Einheit betrachten und diese unter Anwendung der Paragraphen 62-66 und B53-B54 als Finanzierungsleasingverhältnis oder Operating-Leasingverhältnis einstufen. In diesem Fall betrachtet der Leasinggeber die wirtschaftliche Nutzungsdauer der Gebäude als wirtschaftliche Nutzungsdauer des gesamten zugrunde liegenden Vermögenswerts.

Bei Verträgen, die die Nutzungsrechte für mehrere Vermögenswerte (z. B. ein Gebäude und Ausstattungen, mehrere Ausrüstungsgegenstände) enthalten, stellt das Nutzungsrecht für jeden Vermögenswert eine separate Leasingkomponente dar, wenn die folgenden Kriterien kumulativ erfüllt sind:

- ▶ Der Leasingnehmer kann einen Nutzen aus dem einzelnen Vermögenswert oder aus dem Vermögenswert in Verbindung mit anderen Ressourcen, die ihm jederzeit zur Verfügung stehen, ziehen (z. B. Güter oder Dienstleistungen, die vom Leasinggeber oder anderen Lieferanten getrennt verkauft oder vermietet werden oder die der Leasingnehmer bereits vom Leasinggeber oder im Rahmen anderer Transaktionen oder Ereignisse erhalten hat).
- ▶ Der zugrunde liegende Vermögenswert ist weder in hohem Maße von den anderen dem Vertrag zugrunde liegenden Vermögenswerten abhängig noch mit diesen eng verbunden.

Ist eines der Kriterien oder beide nicht erfüllt, so sind die Nutzungsrechte für mehrere Vermögenswerte als eine einzige Leasingkomponente einzustufen.

2. Was ist ein Leasingverhältnis?

Beispiel 7: Identifizierung und Trennung von Leasingkomponenten

Szenario A

Ein Leasingnehmer schließt einen Leasingvertrag für einen Bagger und dessen Zubehör (z. B. Baggeranbaugeräte), die im Bergbau genutzt werden. Beim Leasingnehmer handelt es sich um ein örtliches Bergbauunternehmen, das den Einsatz des Baggers in einer Kupfermine plant.

Analyse: Aus Sicht des Leasingnehmers enthält der Vertrag eine einzige Leasingkomponente. Der Leasingnehmer könnte ohne die Verwendung des Zubehörs keinen Nutzen aus der Verwendung des Baggers ziehen. Daher ist der Bagger vom Zubehör abhängig.

Szenario B

Es wird der gleiche Sachverhalt wie oben unterstellt, mit dem Unterschied, dass der Vertrag darüber hinaus auch das Recht überträgt, ein weiteres Ladefahrzeug zu nutzen. Dieses Ladefahrzeug könnte der Leasingnehmer auch zu anderen Zwecken einsetzen (z. B. um in einer anderen Mine Eisenerz zu transportieren).

Analyse: Aus Sicht des Leasingnehmers enthält der Vertrag zwei Leasingkomponenten: ein Leasingverhältnis für den Bagger (zusammen mit dem Zubehör) und ein Leasingverhältnis für das Ladefahrzeug. Da das Ladefahrzeug für andere Zwecke unabhängig vom Bagger genutzt werden kann, kann der Leasingnehmer den Nutzen aus dem Ladefahrzeug entweder einzeln oder in Verbindung mit anderen jederzeit zur Verfügung stehenden Ressourcen ziehen. Darüber hinaus kann er den Nutzen aus der Verwendung des Baggers entweder einzeln oder zusammen mit anderen jederzeit zur Verfügung stehenden Ressourcen ziehen.

Bei Verträgen, die das Recht auf die Nutzung von Grundstücken und Grundstückseinrichtungen (z. B. Gebäude) übertragen, müssen Leasinggeber nach IFRS 16 das Nutzungsrecht an Grundstücken als gesonderte Leasingkomponente einstufen (siehe Abschnitt 5.1 *Einstufung von Leasingverhältnissen*) und bilanzieren, es sei denn, der bilanzielle Effekt, der sich hieraus ergäbe, wäre für das Leasingverhältnis unwesentlich. Die Abtrennung des Grundstücks wäre beispielsweise nicht erforderlich, wenn der Betrag, der für die Grundstückskomponente erfasst würde, im Verhältnis zum gesamten Leasingverhältnis unwesentlich wäre. Sollten die Leasingzahlungen zwischen den beiden Komponenten Grundstück und Gebäude nicht zuverlässig aufgeteilt werden können, wird das gesamte Leasingverhältnis als Finanzierungsleasing eingestuft. Nur wenn beide Komponenten unzweifelhaft Operating-

Leasingverhältnisse sind, wird das gesamte Leasingverhältnis als Operating-Leasingverhältnis eingestuft.

Unsere Sichtweise

Ein Unternehmen, das ein ganzes Gebäude (also 100 Prozent des Gebäudes) anmietet, mietet zwangsläufig auch das zugehörige Grundstück an und könnte das Grundstück und das Gebäude möglicherweise als separate Leasingkomponenten bilanzieren. Dies trifft jedoch nicht zwingend zu, wenn ein Unternehmen nur einen Teil des Gebäudes anmietet (z. B. eine Etage eines mehrstöckigen Gebäudes).



2.2.2 Identifizierung und Trennung von Leasing- und Nichtleasingkomponenten eines Vertrags

Viele Verträge enthalten ein Leasingverhältnis, das an eine Vereinbarung gekoppelt ist, andere Güter oder Dienstleistungen (Nichtleasingkomponenten) zu kaufen oder zu verkaufen. Bei diesen Verträgen sind die Nichtleasingkomponenten zu identifizieren und in Übereinstimmung mit anderen Standards getrennt von der Leasingkomponente zu bilanzieren (es sei denn, der Leasingnehmer nimmt die in Abschnitt 2.2.2.2 *Ausnahmeregelung – Leasingnehmer* beschriebene Ausnahmeregelung in Anspruch). Die Nichtleasingkomponenten können vom Leasingnehmer (Kunden) beispielsweise als schwebende Geschäfte oder vom Leasinggeber (Lieferanten) als Verträge, die unter IFRS 15 fallen, bilanziert werden.

Einige Verträge enthalten Posten, die sich nicht auf die Übertragung von Gütern oder Dienstleistungen durch den Leasinggeber an den Leasingnehmer beziehen (z. B. Gebühren oder andere Verwaltungskosten, die der Leasinggeber dem Leasingnehmer in Rechnung stellt). Diese Posten werden nicht als gesonderte Leasing- oder Nichtleasingkomponenten betrachtet und Leasingnehmer und Leasinggeber ordnen das vertraglich vereinbarte Entgelt diesen Posten nicht zu. Weitere Ausführungen zur Zuordnung des vertraglich vereinbarten Entgelts durch den Leasingnehmer bzw. Leasinggeber sind in Abschnitt 2.2.3.2 *Zuordnung des vertraglich vereinbarten Entgelts – Leasing-*

nehmer und in Abschnitt 2.2.4.2 *Zuordnung des vertraglich vereinbarten Entgelts – Leasinggeber* zu finden.

Wenn der Leasinggeber hingegen Dienstleistungen erbringt (z. B. Instandhaltung, Versorgungsleistungen) oder den Betrieb des zugrunde liegenden Vermögenswerts übernimmt (z. B. Schiffscharter, Mieten eines Flugzeugs mit Besatzung), enthält der Vertrag im Allgemeinen Nichtleasingkomponenten.

Unsere Sichtweise

Die Identifizierung von Nichtleasingkomponenten in Verträgen kann für einige Leasingnehmer eine Änderung ihrer Bilanzierungspraxis bedeuten. Nach IAS 17 hat die Identifizierung von Leasing- und Nichtleasingkomponenten für Unternehmen häufig nur eine untergeordnete Bedeutung, da sich deren bilanzielle Behandlung (d. h. die Bilanzierung eines Operating-Leasingverhältnisses und eines Dienstleistungsvertrags) häufig nicht unterscheidet. Da jedoch die meisten Leasingverhältnisse gemäß IFRS 16 vom Leasingnehmer bilanziell zu erfassen sind, werden Leasingnehmer voraussichtlich robustere Prozesse zur Identifizierung von Leasing- und Nichtleasingkomponenten eines Vertrags etablieren müssen.

2. Was ist ein Leasingverhältnis?

2.2.2.1 Vom Leasingnehmer zu leistende Erstattungen

Gemäß IFRS 16 sind Zahlungen für Instandhaltungstätigkeiten einschließlich Instandhaltung im Gemeinschaftsbereich (z. B. Reinigung der Gemeinschaftsbereiche eines Gebäudes, Schneeräumung auf einem von Mitarbeitern und Kunden genutzten Parkplatz) und Zahlungen für andere Güter oder Dienstleistungen, die auf den Mieter übertragen bzw. für diesen erbracht werden (z. B. Erbringung von Versorgungsleistungen oder Müllbeseitigung), als Nichtleasingkomponenten einzustufen, da sie eine Dienstleistung für den Leasingnehmer darstellen.

Bei einigen Leasingverhältnissen kann ein Leasingnehmer dem Leasinggeber auch Beträge für Posten, die sich nicht auf die Übertragung von Gütern oder Dienstleistungen durch den Leasinggeber an den Leasingnehmer beziehen, erstatten (oder dafür bestimmte Zahlungen im Auftrag

des Leasinggebers leisten). Dies gilt beispielsweise bei Zahlungen für Grundsteuern, die vom Leasinggeber unabhängig davon, ob und an wen das Gebäude vermietet ist, geschuldet werden, oder bei Zahlungen für Versicherungen, die dem Schutz der Kapitalanlage des Leasinggebers in den Vermögenswert dienen, wobei etwaige Versicherungsleistungen dem Vermieter zustehen. Gemäß IFRS 16 stellen diese Kosten keine separaten Vertragskomponenten dar, da sie keine Zahlungen für Güter oder Dienstleistungen sind und daher als Teil des gesamten Entgelts betrachtet werden, das den einzelnen Komponenten des Vertrags (also den Leasing- und Nichtleasingkomponenten) zugeordnet wird. Unternehmen müssen außerdem beurteilen, ob es sich bei diesen Zahlungen um feste (oder de facto feste) Leasingzahlungen oder um variable Leasingzahlungen handelt (siehe Abschnitt 3.5 *Leasingzahlungen*).

Beispiel 8: Tätigkeiten, die keine Komponenten eines Leasingvertrags darstellen

Szenario A

Ein Leasingnehmer schließt einen Leasingvertrag über die Anmietung eines Ausrüstungsgegenstands ab. Der Vertrag sieht feste jährliche Zahlungen in Höhe von WE 12.000 (WE = Währungseinheiten) vor und hat eine Laufzeit von drei Jahren. Laut Vertrag setzen sich die jährlichen festen Zahlungen wie folgt zusammen: WE 9.000 für Miete, WE 2.500 für Instandhaltung und WE 500 für Verwaltungstätigkeiten.

Analyse: Der Vertrag enthält zwei Komponenten: eine Leasingkomponente (Anmietung des Ausrüstungsgegenstands) und eine Nichtleasingkomponente (Instandhaltung). Durch den für Verwaltungstätigkeiten zu entrichtenden Betrag werden keine Güter oder Dienstleistungen auf den Leasingnehmer übertragen. Das vertraglich vereinbarte Entgelt von insgesamt WE 36.000 wird folglich auf die Leasingkomponente (Ausrüstungsgegenstand) und die Nichtleasingkomponente (Instandhaltung) aufgeteilt.

Szenario B

Es wird der gleiche Sachverhalt wie oben unterstellt, mit dem Unterschied, dass der Vertrag darüber hinaus auch vorsieht, dass der Leasingnehmer für die Wiederherstellung des Ausrüstungsgegenstands in seinen ursprünglichen Zustand aufkommen muss.

Analyse: Der Vertrag enthält nach wie vor zwei Komponenten: eine Leasingkomponente (Anmietung des Ausrüstungsgegenstands) und eine Nichtleasingkomponente (Instandhaltung). Ähnlich wie bei dem Betrag, der für Verwaltungstätigkeiten gezahlt wurde, bedeutet die Wiederherstellung nicht, dass Güter oder Dienstleistungen auf den Leasingnehmer übertragen werden, da die Wiederherstellung am Laufzeitende des Leasingverhältnisses vorzunehmen ist. Das vertraglich vereinbarte Entgelt wird folglich auf die Leasingkomponente (Ausrüstungsgegenstand) und die Nichtleasingkomponente (Instandhaltung) aufgeteilt. Weitere Erläuterungen zur Einbeziehung von Wiederherstellungskosten in die erstmalige Bewertung des Nutzungsrechts sind in Abschnitt 4.2.1 enthalten.



Leasingnehmern wird ein Bilanzierungswahlrecht eingeräumt, Leasing- und Nichtleasingkomponenten nicht voneinander trennen zu müssen.

2.2.2.2 Ausnahmeregelung – Leasingnehmer

Auszug aus IFRS 16

15 Behelfsweise kann ein Leasingnehmer für einzelne Klassen zugrunde liegender Vermögenswerte beschließen, von einer Trennung von Nichtleasing- und Leasingkomponenten abzusehen und stattdessen jede Leasingkomponente und alle damit verbundenen Nichtleasingkomponenten als eine einzige Leasingkomponente zu bilanzieren. Bei eingebetteten Derivaten, die die in IFRS 9 *Finanzinstrumente* Paragraph 4.3.3 genannten Kriterien erfüllen, darf nicht auf diesen praktischen Behelf zurückgegriffen werden.

IFRS 16 enthält eine Ausnahmeregelung, die Leasingnehmern das Bilanzierungswahlrecht einräumt, jede Leasingkomponente eines Vertrags und alle damit verbundenen Nichtleasingkomponenten als eine einzige Leasingkomponente zu erfassen. Dieses Wahlrecht kann für jede Klasse von zugrunde liegenden Vermögenswerten gesondert ausgeübt werden. Damit soll Bedenken Rechnung getragen werden, dass die Kosten und der Verwaltungsaufwand, die bei einer Zuordnung des Entgelts auf die separaten Leasing- und Nichtleasingkomponenten entstehen, den Nutzen, der sich aus der präziseren Abbildung des Nutzungsrechts und der Leasingverbindlichkeit ergibt, übersteigen könnten. Das IASB geht davon aus, dass diese Ausnahmeregelung überwiegend dann in Anspruch genommen wird, wenn die Nichtleasingkomponenten eines Vertrags im Vergleich zu den Leasingkomponenten als nicht wesentlich einzustufen sind. Die Ausnahmeregelung gestattet es Leasingnehmern allerdings nicht, mehrere Leasingkomponenten eines Vertrags (siehe Abschnitt 2.2.1 *Identifizierung und Trennung von Leasingkomponenten eines Vertrags*) als eine einzige Leasingkomponente zu bilanzieren. Erläuterungen zur Bewertung des Nutzungsrechts und der Leasingverbindlichkeit sind in Abschnitt 4 *Bilanzierung beim Leasingnehmer* zu finden.

Auch wenn es im Standard nicht ausdrücklich erwähnt ist, sind wir der Ansicht, dass sich Nichtleasingkomponenten auf in den Leasingvertrag eingebundene Dienstleistungen beziehen. Die Paragraphen BC133 und BC135 der Grundlage für Schlussfolgerungen zu IFRS 16 weisen darauf hin,

dass Nichtleasingkomponenten Dienstleistungskomponenten sind. Wenn ein Leasingverhältnis also eine Komponente enthält, die sich auf den Erwerb von Vorräten oder einem sonstigen Vermögenswert wie Sachanlagen oder immateriellen Vermögenswerten bezieht, sind wir der Ansicht, dass ein Unternehmen diese Vermögenswertkomponenten von den sonstigen Leasing- und Nichtleasingkomponenten trennen sollte, auch wenn es sich entschieden hat, für die Klasse von zugrunde liegenden Vermögenswerten, auf die sich das Leasingverhältnis bezieht, den praktischen Behelf anzuwenden. Ein Beispiel: Wenn ein Vertrag ein Leasingverhältnis und Nichtleasingkomponenten enthält, die sich auf eine Dienstleistung und den Erwerb von Blech für die Konstruktion von Vorräten beziehen, sind wir der Auffassung, dass das Unternehmen den Erwerb von Blech als eine Komponente des Vorratsvermögens bilanzieren sollte und nicht gemeinsam mit der Leasingkomponente, da der Erwerb eines physischen Guts keine „Nichtleasingkomponente, die mit dieser Leasingkomponente verbunden ist“ darstellt.

Leasingnehmer, die das Bilanzierungswahlrecht ausüben, jede Leasingkomponente eines Vertrags und alle verbundenen Nichtleasingkomponenten als eine einzige Leasingkomponente zu bilanzieren, ordnen das gesamte vertraglich vereinbarte Entgelt der Leasingkomponente zu. Daher ergibt sich bei der Erst- und der Folgebewertung ein höherer Betrag der Leasingverbindlichkeit und des Nutzungsrechts als bei Nichtausübung des Bilanzierungswahlrechts.

2.2.3 Bestimmung und Zuordnung des vertraglich vereinbarten Entgelts – Leasingnehmer

2.2.3.1 Bestimmung des vertraglich vereinbarten Entgelts

IFRS 16 enthält keine Definition des Begriffs „Entgelt“ (*consideration*) in einem Leasingvertrag. Auch im IFRS-Glossar ist der Begriff „Entgelt“ nicht definiert. Nach unserer Auffassung umfasst das vertraglich vereinbarte Entgelt für den Leasingnehmer alle in Abschnitt 3.5 *Leasingzahlungen* beschriebenen Zahlungen sowie alle festen (z. B. monatliche Dienstleistungsgebühren) oder de facto festen Zahlungen und alle variablen Zahlungen, die an einen Index oder (Zins-)Satz gekoppelt sind und bei der erstmaligen Bewertung auf der Grundlage des zum Bereitstellungsdatum vorliegenden Indexstandes oder (Zins-)Satzes bewertet werden, abzüglich aller an den Leasingnehmer gezahlten oder zu zahlenden Leasinganreize, sofern diese nicht in den Leasingzahlungen enthalten sind.

2. Was ist ein Leasingverhältnis?

2.2.3.2 Zuordnung des vertraglich vereinbarten Entgelts – Leasingnehmer

Auszug aus IFRS 16

- 13 Bei Verträgen, die eine Leasingkomponente und eine oder mehrere zusätzliche Leasing- oder Nichtleasingkomponenten beinhalten, hat der Leasingnehmer das vertraglich vereinbarte Entgelt auf Basis des relativen Einzelveräußerungspreises der Leasingkomponente und des aggregierten Einzelveräußerungspreises der Nichtleasingkomponenten auf die einzelnen Leasingkomponenten aufzuteilen.
- 14 Der relative Einzelveräußerungspreis von Leasing- und Nichtleasingkomponenten ist anhand des Preises zu bestimmen, den der Leasinggeber oder ein ähnlicher Lieferant dem Unternehmen für diese oder eine ähnliche Komponente gesondert berechnen würde. Ist ein beobachtbarer Einzelveräußerungspreis nicht ohne Weiteres verfügbar, muss der Leasingnehmer den Einzelveräußerungspreis schätzen und dabei so viele beobachtbare Daten wie möglich heranziehen.

Leasingnehmer, die keinen Gebrauch vom (per Klasse von Leasinggegenständen ausübbar) Bilanzierungswahlrecht machen, jede Leasingkomponente eines Vertrags und alle mit ihr verbundenen Nichtleasingkomponenten aus Vereinfachungsgründen als eine einzige Leasingkomponente zu bilanzieren (siehe Abschnitt 2.2.2.2 *Ausnahmeregelung – Leasingnehmer*), müssen den Leasing- und den Nichtleasingkomponenten das vertraglich vereinbarte Entgelt auf der Basis der relativen Einzelveräußerungspreise zuordnen. Leasingnehmer müssen beobachtbare

Einzelveräußerungspreise (d. h. Preise, zu denen ein Kunde eine Vertragskomponente separat erwerben würde) heranziehen, sofern diese verfügbar sind. Sind beobachtbare Einzelveräußerungspreise nicht unmittelbar verfügbar, muss der Leasingnehmer sie schätzen, wobei er so viele beobachtbare Informationen wie möglich berücksichtigen soll. Auch wenn ein vertraglich vereinbarter Preis möglicherweise dem Einzelveräußerungspreis für ein Gut oder eine Dienstleistung entspricht, ist nicht davon auszugehen, dass dies für bilanzielle Zwecke ebenso der Fall ist.



Beispiel 9: Zuordnung des vertraglich vereinbarten Entgelts zu Leasing- und Nichtleasingkomponenten – Leasingnehmer

Ein Leasingnehmer schließt einen Leasingvertrag über die Anmietung eines Ausrüstungsgegenstands ab. Der Vertrag sieht vor, dass der Leasinggeber für die Instandhaltung des angemieteten Ausrüstungsgegenstands verantwortlich ist und für diese Instandhaltungsleistungen ein Entgelt erhalten wird. Es sind folgende Festpreise für die Leasing- und die Nichtleasingkomponente vorgesehen:

Anmietung	WE 80.000
Instandhaltung	WE 10.000
Summe	WE 90.000

Da die Einzelveräußerungspreise nicht unmittelbar beobachtbar sind, nimmt der Leasingnehmer eine Schätzung vor, wobei er möglichst viele beobachtbare Informationen berücksichtigt. Er kommt zu folgendem Ergebnis:

Anmietung	WE 85.000
Instandhaltung	WE 15.000
Summe	WE 100.000

Analyse: Der Einzelveräußerungspreis für die Leasingkomponente entspricht 85 Prozent der Summe der geschätzten Einzelveräußerungspreise. Der Leasingnehmer ordnet das vertraglich vereinbarte Entgelt (WE 90.000) den einzelnen Komponenten wie folgt zu:

Anmietung	WE 76.500 ¹
Instandhaltung	WE 13.500 ²
Summe	WE 90.000

¹ 85 % × WE 90.000

² 15 % × WE 90.000

2.2.4 Bestimmung und Zuordnung des vertraglich vereinbarten Entgelts – Leasinggeber

2.2.4.1 Bestimmung des vertraglich vereinbarten Entgelts – Leasinggeber

Wie in Abschnitt 2.2.3.1 *Bestimmung des vertraglich vereinbarten Entgelts* dargelegt, wird der Begriff „Entgelt“ (*consideration*) in IFRS 16 nicht definiert. Nach unserer Auffassung umfasst das Entgelt in einem Leasingvertrag für Leasinggeber folgende Bestandteile:

- ▶ die Zahlungen, die in Abschnitt 3.5 *Leasingzahlungen* als Leasingzahlungen beschrieben werden
- ▶ alle sonstigen festen (z. B. monatliche Dienstleistungsgebühren oder Nichtleasingkomponenten wie Instandhaltung) oder de facto festen Zahlungen, die während der Laufzeit des Leasingverhältnisses geleistet werden, abzüglich aller an den Leasingnehmer gezahlten oder zu zahlenden Leasinganreize

2. Was ist ein Leasingverhältnis?

- ▶ alle sonstigen während der Laufzeit des Leasingverhältnisses geleisteten variablen Zahlungen, die an einen Index oder (Zins-)Satz gekoppelt sind und bei der erstmaligen Bewertung auf der Grundlage des zum Bereitstellungsdatum vorliegenden Indexstandes oder (Zins-)Satzes bewertet werden (siehe Abschnitt 3.2 *Bereitstellungsdatum*)
- ▶ alle sonstigen variablen Zahlungsbeträge, die gemäß den Bestimmungen von IFRS 15 zur variablen Gegenleistung (*variable consideration*) im Transaktionspreis enthalten sind und sich explizit auf einen der beiden folgenden Sachverhalte beziehen:
 - ▶ die Bemühungen des Leasinggebers, eine oder mehrere Güter bzw. Dienstleistungen zu übertragen, bei denen es sich nicht um Leasingverhältnisse handelt, oder
 - ▶ das Ergebnis der Übertragung einer oder mehrerer Güter bzw. Dienstleistungen, bei denen es sich nicht um Leasingverhältnisse handelt

Die Definition der variablen Gegenleistung ist in IFRS 15 weit gefasst und kann viele unterschiedliche Formen annehmen. Die Gegenleistung kann aufgrund von Skonti, Rabatten, Rückerstattungen, Gutschriften, Preisnachlässen, Anreizen, Leistungsprämien, Strafzuschlägen etc. variieren. Es ist wichtig, dass Leasinggeber die im Vertrag enthaltenen unterschiedlichen variablen Vergütungsformen adäquat identifizieren, da sie bei deren Schätzung die Begrenzungsvorschriften für variable Gegenleistungen für jede Art der variablen Gegenleistung jeweils gesondert beachten müssen.

Detaillierte Erläuterungen zu den verschiedenen Formen der variablen Gegenleistung, zur Schätzung der variablen Gegenleistung und zur Begrenzung der geschätzten variablen Gegenleistung sind in unserer umfangreichen Publikation *Im Fokus: IFRS 15, der Standard zur Umsatzrealisierung* (Oktober 2018)¹ zu finden.

2.2.4.2 Zuordnung des vertraglich vereinbarten Entgelts – Leasinggeber

Auszug aus IFRS 16

17 Bei Verträgen, die eine Leasingkomponente und eine oder mehrere zusätzliche Leasing- oder Nichtleasingkomponenten beinhalten, hat der Leasinggeber das vertraglich vereinbarte Entgelt gemäß IFRS 15.73-90 aufzuteilen.

IFRS 16 schreibt vor, dass Leasinggeber die Aufteilung des vertraglich vereinbarten Entgelts auf die Leasing- und Nichtleasingkomponenten auf der Grundlage der relativen Einzelveräußerungspreise gemäß IFRS 15.73-86 vornehmen müssen. Die Zuordnung nachfolgender Änderungen des vertraglich vereinbarten Entgelts zu den Leasing- und Nichtleasingkomponenten muss in Übereinstimmung mit IFRS 15.87-90 erfolgen. Der Einzelveräußerungspreis ist der Preis, zu dem ein Unternehmen ein zugesagtes Gut oder eine Dienstleistung separat an einen Kunden verkaufen würde. Sind Einzelveräußerungspreise nicht direkt beobachtbar, muss der Leasinggeber sie schätzen. IFRS 15.79 enthält verschiedene Methoden, die für die Schätzung des Einzelveräußerungspreises geeignet sind.

Detaillierte Erläuterungen zur Schätzung der Einzelveräußerungspreise und zu geeigneten Schätzverfahren sind in unserer umfangreichen Publikation *Im Fokus: IFRS 15, der Standard zur Umsatzrealisierung* (Oktober 2018) enthalten.

2.2.5 Beispiele zur Identifizierung und Abtrennung von Vertragskomponenten und zur Bestimmung und Zuordnung des vertraglich vereinbarten Entgelts

IFRS 16 enthält das folgende Beispiel, das veranschaulichen soll, wie Leasingnehmer Leasing- und Nichtleasingkomponenten eines Vertrags identifizieren und abtrennen und wie sie das vertraglich vereinbarte Entgelt bestimmen und aufteilen.

¹ Die Publikation kann unter der Adresse <http://www.ey.com/ifrs> abgerufen werden.



Die Aufteilung des vertraglich vereinbarten Entgelts auf die Leasing- und Nichtleasingkomponenten des Vertrags erfolgt auf der Grundlage der relativen Einzelveräußerungspreise.

Unsere Sichtweise

Wir gehen davon aus, dass Mitarbeiter, die in Unternehmen für die Umsatzrealisierungsgrundsätze (einschließlich derjenigen bei Vereinbarungen, die ein Leasingverhältnis beinhalten) zuständig sind, nicht nur bei Mitarbeitern aus der Buchhaltung und Finanzabteilung, sondern auch bei Mitarbeitern aus anderen Abteilungen Informationen einholen müssen, um die Einzelveräußerungspreise zu schätzen. Für eine solche Schätzung ist es notwendig, sich über die Grundlagen zur Preisgestaltung des Unternehmens zu informieren und diese zu verstehen. Dies ist vor allem dann wichtig, wenn es nur sehr wenige oder keine beobachtbaren Inputdaten gibt. Für Unternehmen, die bislang keine Schätzung der Einzelveräußerungspreise vorgenommen haben, könnte diese Vorgehensweise eine Umstellung bedeuten.

Auszug aus IFRS 16: Erläuternde Beispiele

Beispiel 12: Aufteilung des Entgelts auf die Leasing- und Nichtleasingkomponenten in einem Vertrag durch den Leasingnehmer

Ein Leasinggeber vermietet eine Planierdraupe, einen Lkw und einen Long-Reach-Bagger an einen Leasingnehmer. Diese sollen beim Leasingnehmer vier Jahre lang für Bergbautätigkeiten eingesetzt werden. Zudem vereinbaren der Leasinggeber und der Leasingnehmer, dass der Leasinggeber über die gesamte Laufzeit des Leasingverhältnisses die Instandhaltung dieser Ausrüstungsgegenstände übernimmt. Das vertraglich vereinbarte Entgelt enthält einen Festbetrag von WE 600.000, der in jährlichen Raten von WE 150.000 zu zahlen ist, sowie einen variablen Betrag, der sich nach der Zahl der Stunden richtet, die für die Instandhaltung des Baggers anfallen. Die variable Zahlung beträgt jedoch höchstens 2 Prozent der Wiederbeschaffungskosten des Baggers.*

Das Entgelt enthält die Kosten der Instandhaltungsleistungen für alle Ausrüstungsgegenstände.

Der Leasingnehmer erfasst die Nichtleasingkomponenten (Instandhaltungsleistungen) gemäß IFRS 16.12 getrennt von der Anmietung der Ausrüstungsgegenstände. Der Leasingnehmer macht keinen Gebrauch von der in IFRS 16.15 enthaltenen Ausnahmeregelung.

Unter Berücksichtigung der Vorschriften in IFRS 16.B32 gelangt der Leasingnehmer zu der Schlussfolgerung, dass die Anmietung der Planierdraupe, die Anmietung des Lkw und die Anmietung des Baggers jeweils separate Leasingkomponenten darstellen. Dies hat folgende Gründe:

- (a) Der Leasingnehmer kann den Nutzen aus der Anmietung der drei Ausrüstungsgegenstände entweder einzeln oder zusammen mit anderen jederzeit verfügbaren Ressourcen ziehen (z. B. könnte der Leasingnehmer problemlos einen anderen Lkw oder Bagger mieten oder kaufen, um diese in seinem Betrieb einzusetzen) und
- (b) obwohl der Leasingnehmer alle drei Ausrüstungsgegenstände zu einem einzigen Zweck anmietet (für den Einsatz im Bergbau), sind die Maschinen weder in hohem Maße voneinander abhängig noch eng miteinander verbunden. Die Fähigkeit des Leasingnehmers, aus der Anmietung der einzelnen Ausrüstungsgegenstände einen Nutzen zu ziehen, wird von seiner Entscheidung, die anderen Ausrüstungsgegenstände vom Leasinggeber anzumieten oder nicht, nicht wesentlich beeinflusst.

*In diesen erläuternden Beispielen werden Geldbeträge stets in „Währungseinheiten“ (WE) angegeben.

2. Was ist ein Leasingverhältnis?

Auszug aus IFRS 16: Erläuternde Beispiele (Fortsetzung)

Der Leasingnehmer gelangt daher zu der Schlussfolgerung, dass der Vertrag drei Leasingkomponenten und drei Nichtleasingkomponenten (Instandhaltungsleistungen) enthält. Bei der Aufteilung des vertraglich vereinbarten Entgelts auf die drei Leasingkomponenten und die drei Nichtleasingkomponenten wendet er die in IFRS 16.13-14 enthaltenen Leitlinien an.

Mehrere Lieferanten erbringen Instandhaltungsleistungen für ähnliche Planiertrauen und ähnliche Lkw. Somit sind beobachtbare Einzelveräußerungspreise für die Instandhaltungsleistungen für diese zwei angemieteten Ausrüstungsgegenstände verfügbar. Der Leasingnehmer stellt fest, dass sich die beobachtbaren Einzelveräußerungspreise für die Instandhaltung der Planiertraue und des Lkw auf WE 32.000 bzw. WE 16.000 belaufen. Hierbei wird unterstellt, dass die Zahlungsbedingungen mit denjenigen in dem Vertrag mit dem Leasinggeber vergleichbar sind. Da der Long-Reach-Bagger ein hoch spezialisiertes Gerät ist, gibt es keine Lieferanten, die ähnliche Bagger vermieten oder Instandhaltungsleistungen für sie erbringen. Jedoch bietet der Leasinggeber Kunden, die ähnliche Long-Reach-Bagger von ihm anmieten, Instandhaltungsverträge mit einer Laufzeit von vier Jahren an. Das beobachtbare Entgelt für diese 4-Jahres-Instandhaltungsverträge umfasst einen über vier Jahre zu zahlenden Festbetrag von WE 56.000 sowie einen variablen Betrag, der sich nach der Zahl der Stunden richtet, die für die Instandhaltung des Baggers anfallen. Die variable Zahlung beträgt höchstens 2 Prozent der Wiederbeschaffungskosten des Long-Reach-Baggers. Somit schätzt der Leasingnehmer, dass sich der Einzelveräußerungspreis der Instandhaltungsleistungen für den Bagger auf WE 56.000 zuzüglich der variablen Beträge beläuft. Er ist also in der Lage, beobachtbare Einzelveräußerungspreise für die Anmietung der Planiertraue, des Lkw und des Long-Reach-Baggers in Höhe von WE 170.000, WE 102.000 bzw. WE 224.000 zu ermitteln.

Der Leasingnehmer teilt das vertraglich vereinbarte feste Entgelt (WE 600.000) wie folgt auf die Leasing- und Nichtleasingkomponenten auf:

WE	Planiertraue	Lkw	Long-Reach-Bagger	Summe
Leasingkomponente	170.000	102.000	224.000	496.000
Nichtleasingkomponente				104.000
Summe festes Entgelt				600.000

Der Leasingnehmer ordnet das gesamte variable Entgelt der Instandhaltung des Long-Reach-Baggers und somit den Nichtleasingkomponenten des Vertrags zu. Dann erfasst er jede Leasingkomponente gemäß den Leitlinien in IFRS 16, d. h., er behandelt das zugeordnete Entgelt als Leasingzahlungen für jede Leasingkomponente.

2.3 Zusammenfassung von Leasingverträgen

Auszug aus IFRS 16

- B2** Bei der Anwendung dieses Standards hat ein Unternehmen zwei oder mehr Verträge, die gleichzeitig oder in geringem Zeitabstand mit ein und derselben Gegenpartei (oder dieser nahestehenden Unternehmen und Personen) geschlossen werden, zusammenzufassen und als einen einzigen Vertrag zu bilanzieren, wenn mindestens eines der folgenden Kriterien erfüllt ist:
- (a) die Verträge werden als Paket mit einem einzigen wirtschaftlichen Zweck ausgehandelt, der ohne Bezugnahme auf die Gesamtheit der Verträge nicht verständlich ist;
 - (b) die Höhe des im Rahmen eines Vertrags zu zahlenden Entgelts hängt vom Preis oder der Erfüllung des anderen Vertrags ab; oder
 - (c) die mit den Verträgen übertragenen Rechte auf Nutzung der zugrunde liegenden Vermögenswerte (oder einige der mit den Verträgen jeweils übertragenen Rechte auf Nutzung der zugrunde liegenden Vermögenswerte) stellen gemäß Paragraph B32 eine einzige Leasingkomponente dar.

IFRS 16 schreibt vor, dass zwei oder mehr Verträge, die zum (nahezu) gleichen Zeitpunkt mit demselben Vertragspartner (oder dem Vertragspartner nahestehenden Unternehmen oder Personen) abgeschlossen werden, als ein einziger Vertrag anzusehen sind, wenn eines der folgenden Kriterien erfüllt ist:

- ▶ Die Verträge werden als Paket mit einem einzigen wirtschaftlichen Zweck ausgehandelt, der ohne Bezugnahme auf die Gesamtheit der Verträge nicht verständlich ist.
- ▶ Die Höhe des im Rahmen eines Vertrags zu zahlenden Entgelts hängt vom Preis oder der Erfüllung des anderen Vertrags ab.
- ▶ Die mit den Verträgen übertragenen Rechte auf Nutzung der zugrunde liegenden Vermögenswerte (oder einige der mit den Verträgen jeweils übertragenen Rechte auf Nutzung der zugrunde liegenden Vermögenswerte) stellen eine einzige Leasingkomponente dar (siehe Abschnitt 2.2.1 *Identifizierung und Trennung von Leasingkomponenten eines Vertrags*).

In seiner Grundlage für Schlussfolgerungen (IFRS 16.BC130-132) weist das IASB darauf hin, dass es diese Kriterien entwickelt hat, um Bedenken auszuräumen, dass eine getrennte Bilanzierung mehrerer Verträge die Gesamttransaktion nicht sachgerecht abbilden würde.

3. Schlüsselkonzepte

Leasingnehmer und Leasinggeber verwenden in der Regel die gleichen Schlüsselkonzepte, um Leasingverträge zu identifizieren, zu erfassen und zu bewerten.

3.1 Beginn eines Vertrags

Auszug aus IFRS 16

9 Ein Unternehmen muss bei Vertragsbeginn beurteilen, ob der Vertrag ein Leasingverhältnis begründet oder beinhaltet. Dies ist der Fall, wenn der Vertrag dazu berechtigt, die Nutzung eines identifizierten Vermögenswerts gegen Zahlung eines Entgelts für einen bestimmten Zeitraum zu kontrollieren. Die Paragraphen B9-B31 enthalten Leitlinien für die Beurteilung, ob ein Vertrag ein Leasingverhältnis begründet oder beinhaltet.

Anhang A

Definitionen

Beginn des Leasingverhältnisses

Das Datum der Leasingvereinbarung oder das Datum, an dem sich die Vertragsparteien zur Einhaltung der wesentlichen Bedingungen der Leasingvereinbarung verpflichten, je nachdem, welches von beiden das frühere ist.

Nach IFRS 16 müssen Kunden und Lieferanten zu Beginn des Vertrags bestimmen, ob ein Vertrag ein Leasingverhältnis begründet oder beinhaltet. Als Beginn des Leasingverhältnisses gilt der frühere der beiden folgenden Zeitpunkte: das Datum der Leasingvereinbarung oder das Datum, zu dem sich die Vertragsparteien über die wesentlichen Bedingungen der Leasingvereinbarung geeinigt haben.

Wie in der Grundlage für Schlussfolgerungen (IFRS 16.BC72) angegeben, gelten nach dem Beginn des Leasingverhältnisses, aber vor dem Bereitstellungsdatum (siehe Abschnitt 3.2 *Bereitstellungsdatum*) die Regelungen von IAS 37 *Rückstellungen, Eventualverbindlichkeiten und Eventualforderungen* für alle Verträge (und damit auch für alle Leasingverträge), die gemäß der in diesem Standard enthaltenen Definition belastend werden.

3.2 Bereitstellungsdatum

Auszug aus IFRS 16

Anhang A

Definitionen

Bereitstellungsdatum

Datum, zu dem ein Leasinggeber einem Leasingnehmer einen zugrunde liegenden Vermögenswert zur Nutzung bereitstellt.

Zugrunde liegender Vermögenswert

Ein Vermögenswert, der Gegenstand eines Leasingverhältnisses ist, bei dem ein Leasinggeber einem Leasingnehmer das Recht auf Nutzung dieses Vermögenswerts eingeräumt hat.

Das Bereitstellungsdatum entspricht dem Datum, zu dem der Leasinggeber den zugrunde liegenden Vermögenswert (d. h. der Vermögenswert, der Gegenstand des Leasingverhältnisses ist) dem Leasingnehmer zur Nutzung überlässt. In einigen Fällen kann das Bereitstellungsdatum vor dem im Leasingvertrag angegebenen Datum liegen (z. B. das Datum, zu dem Mietzahlungen fällig werden). Dies kommt häufig vor, wenn die angemietete Fläche vom Leasingnehmer vor der eigentlichen Inbetriebnahme bearbeitet wird (z. B. während des Zeitraums, in dem ein Leasingnehmer die angemietete Fläche nutzt, um seine eigenen Mietereinbauten zu errichten). Wenn ein Leasingnehmer den zugrunde liegenden Vermögenswert in Besitz nimmt oder die Kontrolle über dessen Nutzung erlangt, bevor er damit einen Geschäftsbetrieb aufnimmt oder Leasingzahlungen gemäß den Konditionen des Leasingverhältnisses entrichtet, hat die Laufzeit des Leasingverhältnisses begonnen. Dies ist selbst dann der Fall, wenn der Leasingnehmer nicht zur Mietzahlung verpflichtet ist oder die Leasingvereinbarung vorsieht, dass die Bereitstellung zu einem späteren Zeitpunkt erfolgen soll. Der Zeitpunkt, zu dem Leasingzahlungen vertragsgemäß erstmals zu leisten sind, hat keinen Einfluss auf das Bereitstellungsdatum. Beispielsweise erfasst ein Leasingnehmer (ausgenommen ein solcher, der die in den Abschnitten 4.1.1 *Kurzfristige Leasingverhältnisse* und 4.1.2 *Leasingverhältnisse, bei denen der zugrunde liegende Vermögenswert von geringem*



Die Bestimmung, ob ein Vertrag ein Leasingverhältnis begründet oder beinhaltet, erfolgt zu Beginn des Vertrags.

Wert ist aufgeführten Ausnahmeregelungen für kurzfristige Leasingverhältnisse oder geringwertige Vermögenswerte anwendet) eine Leasingverbindlichkeit und das Nutzungsrecht am zugrunde liegenden Vermögenswert erstmals zum Bereitstellungsdatum, während ein Leasinggeber (bei Finanzierungsleasingverhältnissen) zu diesem Zeitpunkt erstmals seine Nettoinvestition in das Leasingverhältnis erfasst.

3.3 Verstrickung des Leasingnehmers mit dem zugrunde liegenden Vermögenswert vor dem Bereitstellungsdatum

Ein Unternehmen kann ein Leasingverhältnis aushandeln, bevor der zugrunde liegende Vermögenswert zur Nutzung durch den Leasingnehmer bereitsteht. Bei bestimmten Leasingverhältnissen muss der zugrunde liegende Vermögenswert gegebenenfalls für eine Nutzung durch den Leasingnehmer speziell gebaut oder umgestaltet werden. In den Vertragsbedingungen kann vorgesehen sein, dass der Leasingnehmer Zahlungen für den Bau oder die Umgestaltung des Vermögenswerts zu leisten hat.

Übernimmt ein Leasingnehmer Kosten im Zusammenhang mit dem Bau oder der Umgestaltung eines zugrunde liegenden Vermögenswerts, so hat er diese nach anderen geltenden Standards, beispielsweise IAS 16 *Sachanlagen*, zu bilanzieren. Kosten im Zusammenhang mit dem Bau oder der Umgestaltung eines zugrunde liegenden Vermögenswerts umfassen keine Zahlungen des Leasingnehmers in Bezug auf das Recht, diesen Vermögenswert zu nutzen. Zahlungen in Bezug auf das Recht, einen zugrunde liegenden Vermögenswert zu nutzen, sind Leasingzahlungen, unabhängig vom Zeitpunkt, zu dem sie geleistet werden.

Es ist möglich, dass der Leasingnehmer das Eigentumsrecht an einem zugrunde liegenden Vermögenswert erhält, bevor es an den Leasinggeber übergeht und der Vermögenswert an den Leasingnehmer vermietet wird. Der Erhalt des Eigentumsrechts für sich allein genommen ist nicht ausschlaggebend für die Art und Weise, wie die Transaktion zu bilanzieren ist.

Besitzt (oder erlangt) der Leasingnehmer die Verfügungsgewalt über den zugrunde liegenden Vermögenswert, bevor dieser dem Leasinggeber übertragen wird, so handelt es sich um eine Sale-and-Leaseback-Transaktion, die wie in Abschnitt 7 beschrieben zu bilanzieren ist.

Erlangt der Leasingnehmer dagegen nicht die Verfügungsgewalt über den zugrunde liegenden Vermögenswert, bevor dieser dem Leasinggeber übertragen wird, so handelt es sich nicht um eine Sale-and-Leaseback-Transaktion. Dies kann beispielsweise der Fall sein, wenn ein Hersteller, ein Leasinggeber und ein Leasingnehmer ein Kaufgeschäft aushandeln, wobei der Leasinggeber vom Hersteller einen Vermögenswert erwirbt, der dann vom Leasingnehmer geleast wird. Der Leasingnehmer kann möglicherweise das Eigentumsrecht an dem zugrunde liegenden Vermögenswert erhalten, bevor dieses an den Leasinggeber übergeht. In diesem Fall, wenn der Leasingnehmer also das Eigentumsrecht an dem zugrunde liegenden Vermögenswert erhält, ohne – vor Übergang des Eigentumsrechts an den Leasinggeber – die Verfügungsgewalt über den Vermögenswert zu erlangen, ist die Transaktion nicht als Sale-and-Leaseback-Transaktion, sondern als Leasingverhältnis zu bilanzieren.



3. Schlüsselkonzepte

3.4 Laufzeit des Leasingverhältnisses und Kaufoptionen

3.4.1 Laufzeit des Leasingverhältnisses

Auszug aus IFRS 16

- 18** Die Laufzeit des Leasingverhältnisses ist von dem Unternehmen unter Zugrundelegung der unkündbaren Grundlaufzeit dieses Leasingverhältnisses sowie unter Einbeziehung der beiden folgenden Zeiträume zu bestimmen:
- (a) die Zeiträume, die sich aus einer Option zur Verlängerung des Leasingverhältnisses ergeben, sofern der Leasingnehmer hinreichend sicher ist, dass er diese Option ausüben wird; und
 - (b) die Zeiträume, die sich aus einer Option zur Kündigung des Leasingverhältnisses ergeben, sofern der Leasingnehmer hinreichend sicher ist, dass er diese Option nicht ausüben wird.
- 19** Bei der Beurteilung, ob ein Leasingnehmer hinreichend sicher ist, dass er eine Verlängerungsoption ausüben oder eine Kündigungsoption nicht ausüben wird, hat ein Unternehmen allen in den Paragraphen B37 bis B40 beschriebenen maßgeblichen Fakten und Umständen Rechnung zu tragen, die dem Leasingnehmer einen wirtschaftlichen Anreiz zur Ausübung bzw. Nichtausübung der Verlängerungs- bzw. Kündigungsoption geben.
- B36** Die Laufzeit des Leasingverhältnisses beginnt am Bereitstellungsdatum und umfasst auch etwaige mietfreie Zeiträume, die der Leasinggeber dem Leasingnehmer gewährt.
- B37** Am Bereitstellungsdatum beurteilt ein Unternehmen, ob der Leasingnehmer hinreichend sicher ist, dass er eine Verlängerungsoption oder eine Kaufoption für den zugrunde liegenden Vermögenswert ausüben oder eine Kündigungsoption nicht ausüben wird. Das Unternehmen trägt allen maßgeblichen Fakten und Umständen Rechnung, die dem Leasingnehmer einen wirtschaftlichen Anreiz zur Ausübung bzw. Nichtausübung der Option geben, einschließlich aller Änderungen dieser Fakten und Umstände, die vom Bereitstellungsdatum bis zum Zeitpunkt der Optionsausübung zu erwarten sind. Beispiele für zu berücksichtigende Faktoren sind:
- (a) die Vertragsbedingungen und die Bedingungen für die Zeiträume, während derer eine Option besteht, im Vergleich zu den Marktpreisen, wie
 - (i) der Betrag der während eines Optionszeitraums für das Leasingverhältnis zu leistenden Zahlungen;
 - (ii) der Betrag etwaiger variabler Leasingzahlungen oder sonstiger bedingter Zahlungen, wie Strafzahlungen bei Kündigung des Leasingverhältnisses oder Zahlungen aus Restwertgarantien; und
 - (iii) die Bedingungen etwaiger Optionen, die nach Ablauf der ersten Optionszeiträume ausgeübt werden können (beispielsweise eine Kaufoption, die am Ende einer Verlängerung zu einem Preis unter dem Marktpreis ausgeübt werden kann);
 - (b) wesentliche, während der Laufzeit des Vertrags fertiggestellte (oder zu erwartende) Mietereinbauten, die für den Leasingnehmer zu einem wesentlichen wirtschaftlichen Nutzen führen werden, sobald die Verlängerungsoption, die Kündigungsoption oder die Kaufoption für den zugrunde liegenden Vermögenswert ausgeübt werden kann;

Auszug aus IFRS 16 (Fortsetzung)

- (c) Kosten in Bezug auf die Kündigung des Leasingverhältnisses, wie Verhandlungskosten, Verlegungskosten, Kosten im Hinblick auf die Bestimmung eines anderen zugrunde liegenden Vermögenswerts, der dem Bedarf des Leasingnehmers gerecht wird, Kosten für die Aufnahme eines neuen Vermögenswerts in die Geschäftstätigkeit des Leasingnehmers oder Kündigungsstrafen und ähnliche Kosten, darunter Kosten, um den zugrunde liegenden Vermögenswert wieder in den im Vertrag vorgesehenen Zustand oder an den im Vertrag vorgesehenen Ort zu bringen;
 - (d) die Bedeutung des zugrunde liegenden Vermögenswerts für die Geschäftstätigkeit des Leasingnehmers, bspw. die Frage, ob es sich um einen speziellen Vermögenswert handelt, wo er sich befindet und ob es Alternativlösungen gibt; und
 - (e) die mit der Ausübung einer Option verbundenen Bedingungen (wenn die Option nur unter bestimmten Voraussetzungen ausgeübt werden kann) und die Wahrscheinlichkeit, dass diese Bedingungen erfüllt sein werden.
- B38** Verlängerungs- und Kündigungsoptionen können mit anderen Vertragsbedingungen kombiniert werden (beispielsweise mit einer Restwertgarantie), sodass der Leasingnehmer dem Leasinggeber eine Mindestrendite oder eine feste Rendite garantiert, die im Wesentlichen nicht davon abhängt, ob die Option ausgeübt wird oder nicht. In solchen Fällen geht ein Unternehmen ungeachtet der Leitlinien zu de facto festen Zahlungen in Paragraph B42 davon aus, dass der Leasingnehmer hinreichend sicher ist, dass er die Verlängerungsoption ausüben und die Kündigungsoption nicht ausüben wird.
- B39** Je kürzer die unkündbare Grundlaufzeit eines Leasingverhältnisses ist, desto wahrscheinlicher ist es, dass ein Leasingnehmer eine Verlängerungsoption ausübt und eine Kündigungsoption nicht ausübt. Der Grund dafür ist, dass die mit dem Ersatz eines Vermögenswerts verbundenen Kosten bei einer kürzeren unkündbaren Grundlaufzeit im Verhältnis höher sind.
- B40** Bei der Beurteilung der Frage, ob der Leasingnehmer hinreichend sicher ist, dass er eine Option ausüben oder nicht ausüben wird, können seine vergangenen Entscheidungen hinsichtlich der Zeiträume, während derer er gewöhnlich bestimmte Arten von (geleasten oder eigenen) Vermögenswerten eingesetzt hat, und die wirtschaftlichen Gründe für diese Entscheidungen aufschlussreich sein. Hat ein Leasingnehmer beispielsweise in der Vergangenheit gewöhnlich bestimmte Arten von Vermögenswerten für einen bestimmten Zeitraum eingesetzt oder übt er üblicherweise bei Leasingverhältnissen mit bestimmten Arten zugrunde liegender Vermögenswerte häufig Optionen aus, so berücksichtigt er die wirtschaftlichen Gründe für diese vergangenen Entscheidungen bei der Beurteilung der Frage, ob er bei diesen Vermögenswerten eine Option mit hinreichender Sicherheit ausüben wird.

3. Schlüsselkonzepte

Die Laufzeit des Leasingverhältnisses beginnt mit dem Bereitstellungsdatum und wird zu diesem Zeitpunkt basierend auf der unkündbaren Grundlaufzeit sowie unter Einbeziehung der beiden folgenden Zeiträume bestimmt:

- ▶ die Zeiträume, die sich aus einer Verlängerungsoption ergeben, sofern der Leasingnehmer hinreichend sicher ist, dass er diese Option ausüben wird
- ▶ die Zeiträume, die sich aus einer Kündigungsoption ergeben, sofern der Leasingnehmer hinreichend sicher ist, dass er diese Option nicht ausüben wird

Der Begriff „hinreichend sicher“ (*reasonably certain*), der auch in IAS 17 verwendet wurde, wird in der Regel als hohe Schwelle interpretiert. Daher erwartet das IASB keine Änderung der bestehenden Bilanzierungspraxis.

Kaufoptionen sind auf die gleiche Weise zu beurteilen wie Optionen zur Verlängerung der Laufzeit des Leasingverhältnisses oder zu dessen Kündigung. Das IASB weist in seiner Grundlage für Schlussfolgerungen (IFRS 16.BC173) darauf hin, dass eine Option zum Kauf eines zugrunde liegenden Vermögenswerts aus wirtschaftlicher Sicht mit einer Option zur Verlängerung der Laufzeit des Leasingverhältnisses bis zum Ende der wirtschaftlichen Nutzungsdauer des zugrunde liegenden Vermögenswerts vergleichbar ist.

3.4.1.1 Beurteilung der Laufzeit des Leasingverhältnisses und der Kaufoptionen

Bei der Beurteilung, ob ein Leasingnehmer hinreichend sicher ist, dass er eine Verlängerungsoption oder eine Kaufoption ausüben bzw. eine Kündigungsoption nicht ausüben wird, haben Leasingnehmer und Leasinggeber alle relevanten Faktoren zu berücksichtigen, die für den Leasingnehmer einen wirtschaftlichen Anreiz für die Ausübung der Verlängerungs- oder Kaufoption bzw. die Nichtausübung der Kündigungsoption bilden.

Je länger der Zeitraum vom Bereitstellungsdatum (siehe Abschnitt 3.1 *Beginn eines Vertrags*) bis zum Ausübungszeitpunkt einer Option ist, desto schwieriger wird es in einigen Fällen sein zu bestimmen, ob die Ausübung der Option hinreichend sicher ist. Die Schwierigkeit ergibt sich aus mehreren Faktoren. So werden beispielsweise die Schätzungen des Leasingnehmers im Hinblick auf seinen

künftigen Bedarf an dem Leasinggegenstand umso unsicherer sein, je weiter die Prognose in die Zukunft gerichtet ist. Ebenso ist der künftige beizulegende Zeitwert bestimmter Vermögenswerte (beispielsweise solcher, die Technologien beinhalten) schwieriger vorherzusagen als der künftige beizulegende Zeitwert eines relativ stabilen Vermögenswerts (beispielsweise eines vollständig vermieteten Geschäftsgebäudes in einer erstklassigen Lage).

Je weiter das Optionsdatum in der Zukunft liegt, desto niedriger muss der Optionspreis im Verhältnis zu dem geschätzten künftigen beizulegenden Zeitwert sein, damit der Schluss gezogen werden kann, dass der Leasingnehmer hinreichend sicher ist, dass er die Option ausüben wird. Zudem dürfte der Unterschied zwischen dem Optionspreis und dem geschätzten künftigen beizulegenden Zeitwert eines Vermögenswerts, der erheblichen Wertänderungen unterliegt, größer sein als im Fall eines Vermögenswerts mit einem relativ stabilen Wert.

Eine künstlich kurz gehaltene Laufzeit eines Leasingverhältnisses (z. B. ein mit einer Laufzeit von nur vier Jahren angelegtes Leasing einer Unternehmenszentrale, eines Logistikzentrums, einer Produktionsanlage oder sonstiger wichtiger Sachanlagen) kann möglicherweise einen wesentlichen wirtschaftlichen Anreiz für den Leasingnehmer zur Ausübung einer Kauf- oder Verlängerungsoption bilden. Belege hierfür könnten die Bedeutung des zugrunde liegenden Vermögenswerts für die fortzuführende Geschäftstätigkeit des Leasingnehmers und die Frage sein, ob der Leasingnehmer ohne Vorhandensein der Option ein solches Leasingverhältnis überhaupt eingegangen wäre.

Ebenso könnte die Bedeutung des zugrunde liegenden Vermögenswerts für den Geschäftsbetrieb des Leasingnehmers Einfluss auf seine Entscheidungen haben, ob es hinreichend sicher ist, dass er eine Kauf- oder Verlängerungsoption ausübt. Beispielsweise würde ein Unternehmen, das eine spezielle Anlage (z. B. eine Produktionsanlage, ein Logistikzentrum oder eine Unternehmenszentrale) mietet und keine Kauf- oder Verlängerungsoption ausübt, einen wesentlichen wirtschaftlichen Schaden erleiden, wenn eine alternative Anlage nicht rechtzeitig zur Verfügung stünde. Dies hätte möglicherweise negative Folgen für das Unternehmen, wenn es nach einem Ersatzvermögenswert suchen müsste.

Ein Leasingnehmer kann einen Leasingvertrag über nicht aufeinanderfolgende Zeiträume schließen. Dies gibt es beispielsweise im Einzelhandel, wenn Einzelhändler Verträge mit Einkaufszentren über die Anmietung desselben Ladenlokals für bestimmte nicht aufeinanderfolgende Zeiträume (z. B. in der Vorweihnachtszeit) schließen. Ähnliche Vereinbarungen liegen vor, wenn Sportvereine Sportstadien an bestimmten nicht aufeinanderfolgenden Tagen im Jahr

mieten. Diese Vereinbarungen erfüllen in der Regel die Definition eines Leasingverhältnisses, da der Kunde während des vereinbarten Verwendungszeitraums die Kontrolle über das Recht auf Nutzung des zugrunde liegenden Vermögenswerts hat. In solchen Vereinbarungen entspricht die Laufzeit des Leasingverhältnisses der Summe der nicht aufeinanderfolgenden Zeiträume wie in Beispiel 10, Szenario C dargestellt.

Beispiel 10: Bestimmung der Laufzeit des Leasingverhältnisses

Szenario A

Unternehmen P schließt einen Leasingvertrag für eine Maschine ab. Der Vertrag hat eine unkündbare Grundlaufzeit von vier Jahren und enthält eine Verlängerungsoption von zwei Jahren zu einem festen Preis sowie künftige Leasingzahlungen, die zu Beginn des Leasingverhältnisses annähernd marktkonform sein sollen.

Im Rahmen des Vertrags wurden weder Strafzahlungen für die Kündigung des Leasingverhältnisses festgelegt noch deuten andere Faktoren darauf hin, dass Unternehmen P die Verlängerungsoption mit hinreichender Sicherheit ausüben wird.

Analyse: Zum Bereitstellungsdatum ergibt sich eine Laufzeit des Leasingverhältnisses von vier Jahren.

Szenario B

Unternehmen Q schließt einen Leasingvertrag für ein Gebäude ab. Der Vertrag hat eine unkündbare Grundlaufzeit von vier Jahren und enthält eine Verlängerungsoption von zwei Jahren zu einem marktkonformen Preis. Bevor Unternehmen Q das Gebäude in Besitz nimmt, nimmt es Mietereinbauten vor. Es wird davon ausgegangen, dass die Mietereinbauten nach Ablauf der vier Jahre noch einen wesentlichen Wert haben werden. Dieser kann nur realisiert werden, wenn die Immobilie weiter im Besitz von Unternehmen Q bleibt.

Analyse: Zum Bereitstellungsdatum bestimmt Unternehmen Q, dass es die Verlängerungsoption mit hinreichender Sicherheit ausüben wird, da ihm ein wesentlicher wirtschaftlicher Schaden entstünde, wenn es die Mietereinbauten nach Ablauf der ursprünglichen unkündbaren Grundlaufzeit verlieren würde. Unternehmen Q legt zum Bereitstellungsdatum fest, dass die Laufzeit des Leasingverhältnisses sechs Jahre beträgt.

Szenario C

Unternehmen R schließt einen Leasingvertrag für ein Ladenlokal in einem Einkaufszentrum ab. Dieses Ladenlokal wird Unternehmen R über eine unkündbare Grundlaufzeit des Leasingverhältnisses von fünf Jahren jeweils in den Monaten Oktober, November und Dezember zur Verfügung stehen. Der Leasinggeber stimmt zu, in jedem der fünf Jahre dasselbe Ladenlokal zur Verfügung zu stellen.

Analyse: Zum Bereitstellungsdatum beträgt die Laufzeit des Leasingverhältnisses 15 Monate (drei Monate pro Jahr über die vertraglich festgelegten fünf Jahre).

3. Schlüsselkonzepte

3.4.1.2 Kündbare Leasingverhältnisse

Auszug aus IFRS 16

B34 Bei der Bestimmung der Laufzeit und der unkündbaren Grundlaufzeit eines Leasingverhältnisses legt ein Unternehmen die Definition von Vertrag zugrunde und bestimmt den Zeitraum, währenddessen der Vertrag bindend ist. Ein Leasingverhältnis ist nicht mehr bindend, wenn sowohl der Leasingnehmer als auch der Leasinggeber das Leasingverhältnis ohne Zustimmung der anderen Vertragspartei beenden kann und in diesem Fall allenfalls eine geringe Strafzahlung entrichten muss.

B35 Hat nur der Leasingnehmer das Recht, das Leasingverhältnis zu beenden, so ist diese dem Leasingnehmer zustehende Kündigungsoption vom Unternehmen bei der Bestimmung der Laufzeit des Leasingverhältnisses zu berücksichtigen. Hat nur der Leasinggeber das Recht, das Leasingverhältnis zu beenden, so erstreckt sich die unkündbare Grundlaufzeit des Leasingverhältnisses auch auf den Zeitraum, währenddessen diese Kündigungsoption besteht.

Eine Vereinbarung ist nicht bindend, wenn sowohl der Leasingnehmer als auch der Leasinggeber das Recht haben, das Leasingverhältnis ohne die Zustimmung der jeweils anderen Partei zu kündigen, und hierfür nur eine unerhebliche „Strafzahlung“ (*penalty*) anfallen würde. Hier stellt sich die Frage, ob eine solche Strafzahlung lediglich aus dem vertraglich vereinbarten Betrag besteht, den die eine Vertragspartei bei Ausübung der Kündigungsoption der anderen Vertragspartei zu zahlen hat (enge Auslegung), oder ob auch wesentliche wirtschaftliche Hinderungsgründe als Strafzahlung zu interpretieren sind (weite Auslegung). Bezüglich der Festlegung der Laufzeit des Leasingverhältnisses muss ein Unternehmen gemäß IFRS 16 allen maßgeblichen Fakten und Umständen Rechnung tragen, die dem Leasingnehmer einen wirtschaftlichen Anreiz zur Ausübung bzw. Nichtausübung einer Option geben. Damit ist impliziert, dass alle Aspekte der Strafzahlungen bei Kündigung, seien sie vertraglicher bzw. finanzieller Natur oder nicht, zu berücksichtigen sind. Auch wenn die

Leitlinien möglicherweise nicht direkt auf diesen Fall zutreffen, da der Leasingnehmer die Verlängerungsoption nicht ohne Zustimmung des Leasinggebers ausüben kann, halten wir eine analoge Anwendung für zulässig, um das Vorliegen wesentlicher wirtschaftlicher Hinderungsgründe unter Berücksichtigung aller Fakten und Umstände zu bewerten.

Unkündbare Zeiträume (von Leasingnehmer und Leasinggeber) in Verträgen, die die Definition eines Leasingverhältnisses erfüllen, werden als Teil der Laufzeit des Leasingverhältnisses betrachtet. Wenn nur der Leasinggeber das Recht hat, ein Leasingverhältnis zu kündigen, wird der Zeitraum, auf den sich die Kündigungsoption bezieht, in die unkündbare Grundlaufzeit einbezogen. Wenn nur der Leasingnehmer das Recht hat, ein Leasingverhältnis zu kündigen, stellt dieses Recht eine Kündigungsoption dar, die bei der Bestimmung der Laufzeit des Leasingverhältnisses berücksichtigt wird (siehe Abschnitt 3.4.1.1 *Beurteilung der Laufzeit des Leasingverhältnisses und der Kaufoptionen*).

In vielen Ländern unterliegen Immobilien-Leasingverträge neben den vertraglich vereinbarten Bedingungen des Leasingverhältnisses auch dem jeweiligen nationalen Immobilienrecht. Diese nationalen Gesetze und Bestimmungen können dem Leasingnehmer rechtliche Verlängerungsoptionen einräumen, die im Leasingvertrag nicht vorgesehen sind. Beispiele für Fälle, in denen nationale Gesetze und Bestimmungen dem Leasingnehmer solche Rechte einräumen können, betreffen Flughafenterminals und Einzelhandelsgeschäfte. Bei der Beurteilung der Laufzeit des Leasingverhältnisses müssen Unternehmen berücksichtigen, ob nationale Gesetze und Bestimmungen durchsetzbare Rechte und Pflichten begründen, die in die Beurteilung der Laufzeit einzubeziehen sind.

IFRS 16 ist auf Verträge anzuwenden, die als „kündbar“ (*cancellable*), „monatlich verlängerbar“ (*month-to-month*), „beliebig“ (*at will*), „mit automatischer Verlängerung“ (*evergreen*), „ohne Laufzeitbegrenzung“ (*perpetual*) oder „fortlaufend“ (*rolling*) bezeichnet werden, sofern sie rechtlich durchsetzbare Rechte und Pflichten begründen. Diese Arten von Leasingverträgen laufen in der Regel über die unkündbare Grundlaufzeit hinaus weiter, bis eine der Vertragsparteien die Kündigung einreicht (beispielsweise verlängert sich ein Vertrag immer um jeweils einen Monat,



bis der Leasinggeber oder Leasingnehmer ihn kündigt). Wenn sowohl der Leasingnehmer als auch der Leasinggeber den Vertrag jederzeit oder zum Ende der unkündbaren Grundlaufzeit kündigen können und allenfalls eine geringe Strafzahlung entrichten müssen, bestehen über die unkündbare Grundlaufzeit hinaus keine durchsetzbaren Rechte und Pflichten (d. h., die Laufzeit des Leasing-

verhältnisses ist auf die unkündbare Grundlaufzeit beschränkt). Wenn jedoch nur der Leasingnehmer über eine Verlängerungsoption verfügt, sind unter Umständen andere Faktoren zu berücksichtigen, um festzustellen, ob der Leasingnehmer hinreichend sicher ist, dass er das Leasingverhältnis verlängern will. Dazu gehören auch die oben erwähnten wirtschaftlichen Hinderungsgründe.

Beispiel 11: Kündbare Leasingverhältnisse

Ein Leasingvertrag hat eine ursprüngliche, unkündbare Grundlaufzeit von einem Jahr und eine Verlängerungsoption von einem Jahr, sofern Leasingnehmer und der Leasinggeber zustimmen. Sollten sie der Verlängerung um ein Jahr nicht zustimmen, fällt keine Strafzahlung an.

Die ursprüngliche, unkündbare Grundlaufzeit von einem Jahr erfüllt die Definition eines Vertrags, da sie durchsetzbare Rechte und Pflichten begründet.

Der Verlängerungszeitraum von einem Jahr erfüllt hingegen nicht die Definition eines Vertrags, da Leasingnehmer und Leasinggeber jeweils einseitig beschließen können, die Vereinbarung nicht zu verlängern, ohne dass hierfür eine nennenswerte Strafzahlung anfällt.

Zum Bereitstellungsdatum hat also keine der Vertragsparteien durchsetzbare Rechte und Pflichten, die über die ursprüngliche, unkündbare Grundlaufzeit hinausgehen.

3. Schlüsselkonzepte

3.4.2 Neubeurteilung der Laufzeit des Leasingverhältnisses und der Kaufoptionen

Auszug aus IFRS 16

- 20** Ein Leasingnehmer hat erneut zu beurteilen, ob er hinreichend sicher ist, dass er eine Verlängerungsoption ausüben oder eine Kündigungsoption nicht ausüben wird, wenn ein signifikantes Ereignis oder eine signifikante Änderung von Umständen eintritt, das bzw. die
- (a) innerhalb seiner Kontrolle liegt und
 - (b) sich darauf auswirkt, ob er hinreichend sicher ist, dass er eine bei Festlegung der Laufzeit ursprünglich nicht berücksichtigte Option ausüben oder eine bei Festlegung der Laufzeit ursprünglich berücksichtigte Option nicht ausüben wird (siehe Paragraph B41).
- 21** Ändert sich die unkündbare Grundlaufzeit eines Leasingverhältnisses, hat das Unternehmen auch die Laufzeit des Leasingverhältnisses zu überprüfen. Die unkündbare Grundlaufzeit eines Leasingverhältnisses ändert sich beispielsweise dann, wenn
- (a) der Leasingnehmer eine Option, die das Unternehmen bei der Festlegung der Laufzeit ursprünglich nicht berücksichtigt hatte, ausübt;
 - (b) der Leasingnehmer eine Option, die das Unternehmen bei der Festlegung der Laufzeit ursprünglich berücksichtigt hatte, nicht ausübt;
 - (c) ein Ereignis eintritt, das den Leasingnehmer vertraglich zur Ausübung einer Option verpflichtet, die das Unternehmen bei der Festlegung der Laufzeit ursprünglich nicht berücksichtigt hatte; oder
 - (d) ein Ereignis eintritt, das dem Leasingnehmer vertraglich die Ausübung einer Option untersagt, die das Unternehmen bei der Festlegung der Laufzeit ursprünglich berücksichtigt hatte.
- B41** In Paragraph 20 ist vorgesehen, dass ein Leasingnehmer nach dem Bereitstellungsdatum, wenn ein signifikantes Ereignis oder eine signifikante Änderung von Umständen eintritt, das bzw. die innerhalb seiner Kontrolle liegt und sich darauf auswirkt, ob er hinreichend sicher ist, dass er eine bei der Bestimmung der Laufzeit zuvor nicht berücksichtigte Option ausüben oder eine bei der Bestimmung der Laufzeit zuvor berücksichtigte Option nicht ausüben wird, die Laufzeit des Leasingverhältnisses erneut bestimmt. Signifikante Ereignisse oder signifikante Änderungen von Umständen sind beispielsweise
- (a) wesentliche, am Bereitstellungsdatum nicht ins Auge gefasste Mietereinbauten, die für den Leasingnehmer zu einem wesentlichen wirtschaftlichen Nutzen führen werden, sobald die Verlängerungsoption, die Kündigungsoption oder die Kaufoption für den zugrunde liegenden Vermögenswert ausgeübt werden kann;
 - (b) eine wesentliche, am Bereitstellungsdatum nicht ins Auge gefasste Änderung oder Anpassung des zugrunde liegenden Vermögenswerts;
 - (c) der Beginn eines Unterleasingverhältnisses in Bezug auf den zugrunde liegenden Vermögenswert mit einer längeren Laufzeit als die zuvor bestimmte Laufzeit des Leasingverhältnisses; und
 - (d) eine Geschäftsentscheidung des Leasingnehmers, die sich unmittelbar auf die Ausübung oder Nichtausübung einer Option auswirkt (beispielsweise die Entscheidung, das Leasingverhältnis bei einem ergänzenden Vermögenswert zu verlängern, einen alternativen Vermögenswert zu veräußern oder eine Geschäftseinheit zu veräußern, in der das Nutzungsrecht zur Anwendung kommt).

3.4.2.1 Neubeurteilung der Laufzeit des Leasingverhältnisses und der Kaufoptionen – Leasingnehmer

Nach IFRS 16 haben Leasingnehmer für Zwecke der Folgebewertung Leasingverhältnisse nach dem Bereitstellungsdatum (siehe Abschnitt 3.2 *Bereitstellungsdatum*) im Hinblick auf wesentliche Änderungen zu überprüfen, die eine Änderung der Laufzeit des Leasingverhältnisses erforderlich machen könnten. Ein Leasingnehmer ist verpflichtet, die Laufzeit eines Leasingverhältnisses neu zu beurteilen, wenn entweder ein signifikantes Ereignis oder eine signifikante Änderung von Umständen eintritt, das bzw. die

- ▶ innerhalb seiner Kontrolle liegt und
- ▶ sich darauf auswirkt, ob er hinreichend sicher ist, dass er eine bei Festlegung der Laufzeit ursprünglich nicht berücksichtigte Option ausüben oder eine bei Festlegung der Laufzeit ursprünglich berücksichtigte Option nicht ausüben wird.

Beispiele für signifikante Ereignisse oder signifikante Änderungen der Umstände, die innerhalb der Kontrolle des Leasingnehmers liegen, sind die folgenden:

- ▶ die Errichtung wesentlicher Mietereinbauten, die voraussichtlich einen wesentlichen wirtschaftlichen Nutzen für den Leasingnehmer haben werden, wenn die Option ausübbar wird
- ▶ die Vornahme wesentlicher Änderungen oder Anpassungen des zugrunde liegenden Vermögenswerts
- ▶ das Treffen einer Geschäftsentscheidung, die sich unmittelbar auf die Fähigkeit des Leasingnehmers zur Ausübung oder Nichtausübung einer Option auswirkt (z. B. Verlängerung des Leasingverhältnisses bei einem ergänzenden Vermögenswert oder Veräußerung eines alternativen Vermögenswerts)
- ▶ der Abschluss eines Unterleasingverhältnisses für einen Zeitraum, der über den Ausübungszeitpunkt der Option hinausgeht

Änderungen der marktbezogenen Faktoren (z. B. eine Änderung der Marktbedingungen für die Miete oder den Kauf eines vergleichbaren Vermögenswerts) liegen nicht innerhalb der Kontrolle des Leasingnehmers und machen deshalb keine Neubeurteilung durch ihn erforderlich.

Nach IFRS 16 hat ein Leasingnehmer außerdem die Laufzeit des Leasingverhältnisses anzupassen, wenn er entweder eine Option ausübt, bei der er ursprünglich nicht hinreichend sicher war, dass er sie ausüben wird, oder wenn er eine Option nicht ausübt, bei der er ursprünglich hinreichend sicher war, dass er sie ausüben wird. Außerdem wird die Laufzeit des Leasingverhältnisses angepasst, wenn ein Ereignis eintritt, das den Leasingnehmer vertraglich verpflichtet, eine Option auszuüben, die bei der ursprünglichen Bestimmung der Laufzeit des Leasingverhältnisses durch das Unternehmen nicht berücksichtigt wurde. Gleiches gilt, wenn ein Ereignis eintritt, das es dem Leasingnehmer vertraglich verbietet, eine Option auszuüben, die bei der ursprünglichen Bestimmung der Laufzeit des Leasingverhältnisses durch das Unternehmen berücksichtigt wurde.

Da ein Leasingnehmer die Laufzeit des Leasingverhältnisses bei Eintritt eines signifikanten Ereignisses oder einer signifikanten Änderung von Umständen, das bzw. die innerhalb seiner Kontrolle liegt, neu beurteilen muss, erfolgt die Anpassung der Laufzeit des Leasingverhältnisses in diesen Fällen häufig vor der tatsächlichen Ausübung der Option. Führen die Neubeurteilung der Laufzeit eines Leasingverhältnisses oder die Ausübung einer Kaufoption zu einer Änderung, hat der Leasingnehmer die Leasingverbindlichkeit anhand der geänderten Inputdaten (z. B. Abzinsungssatz) zum Neubeurteilungszeitpunkt neu zu bewerten und das Nutzungsrecht entsprechend anzupassen. Wird der Wert des Nutzungsrechts jedoch auf null verringert, so erfasst der Leasingnehmer den gegebenenfalls verbleibenden Betrag erfolgswirksam in der GuV (siehe Abschnitt 3.5.9 *Neubeurteilung der Leasingverbindlichkeit*). Siehe Anhang D für eine Zusammenfassung der Vorschriften für eine Neubeurteilung und Neubewertung durch den Leasingnehmer.

3.4.2.2 Neubeurteilung der Laufzeit des Leasingverhältnisses und der Kaufoptionen – Leasinggeber

Nach IFRS 16 hat ein Leasinggeber die Laufzeit des Leasingverhältnisses anzupassen, um die Ausübung einer Verlängerungs- oder Kündigungsoption oder einer Option zum Kauf des zugrunde liegenden Vermögenswerts durch den Leasingnehmer zu berücksichtigen, wenn die Ausübung einer solchen Option nicht bereits in der Laufzeit des Leasingverhältnisses enthalten ist. Siehe Anhang D für eine Zusammenfassung der Vorschriften für eine Neubeurteilung und Neubewertung durch den Leasinggeber.

3. Schlüsselkonzepte

3.5 Leasingzahlungen

Auszug aus IFRS 16

Anhang A

Definitionen

Leasingzahlungen

Zahlungen, die ein *Leasingnehmer* an einen *Leasinggeber* leistet, um das Recht zu erhalten, einen *zugrunde liegenden Vermögenswert* über die *Laufzeit des Leasingverhältnisses* zu nutzen; hierzu zählen:

- (a) *feste Zahlungen* (einschließlich *de facto fester Zahlungen*) ohne *Leasinganreize*;
- (b) *variable Leasingzahlungen*, die an einen Index oder (Zins-)Satz gekoppelt sind;
- (c) der *Ausübungspreis einer Kaufoption*, wenn der *Leasingnehmer* hinreichend sicher ist, dass er diese auch tatsächlich wahrnehmen wird; und
- (d) *Strafzahlungen* für eine Kündigung des *Leasingverhältnisses*, wenn aus der Laufzeit hervorgeht, dass der *Leasingnehmer* eine Kündigungsoption wahrnimmt.

Für den *Leasingnehmer* schließen *Leasingzahlungen* auch Beträge ein, die er im Rahmen von *Restwertgarantien* voraussichtlich wird entrichten müssen; nicht als *Leasingzahlungen* zu betrachten sind Zahlungen für Nichtleasingkomponenten eines Vertrags, es sei denn, der *Leasingnehmer* entscheidet sich dafür, diese mit einer *Leasingkomponente* zu kombinieren und beide als eine einzige *Leasingkomponente* zu bilanzieren.

Für den *Leasinggeber* schließen *Leasingzahlungen* auch alle etwaigen *Restwertgarantien* ein, die er vom *Leasingnehmer*, einer mit dem *Leasingnehmer* verbundenen Partei oder einem nicht mit dem *Leasinggeber* verbundenen Dritten, der bzw. die finanziell zur Erfüllung der mit der *Garantie* verbundenen Verpflichtungen in der Lage ist, erhält. Nicht als *Leasingzahlungen* zu betrachten sind Zahlungen für *Nichtleasingkomponenten*.

Bei *Leasingzahlungen* handelt es sich um Zahlungen, die ein *Leasingnehmer* an einen *Leasinggeber* leistet, um das Recht zu erhalten, einen zugrunde liegenden Vermögenswert über die Laufzeit des *Leasingverhältnisses* zu nutzen. Sie beinhalten die folgenden Zahlungen:

- ▶ feste (einschließlich *de facto fester*) *Leasingzahlungen*, abzüglich vom *Leasinggeber* zu leistender *Leasinganreize* (siehe Abschnitt 3.5.1 *De facto feste Leasingzahlungen* und Abschnitt 3.5.2 *Leasinganreize*)
- ▶ *variable Leasingzahlungen*, die an einen Index oder (Zins-)Satz gekoppelt sind (siehe Abschnitt 3.5.3 *Variable Leasingzahlungen, die an einen Index oder [Zins-]Satz gekoppelt sind*)
- ▶ den *Ausübungspreis einer Kaufoption*, sofern der *Leasingnehmer* hinreichend sicher ist, dass er sie wahrnehmen wird (siehe Abschnitt 3.5.4 *Ausübungspreis einer Kaufoption*)
- ▶ *Strafzahlungen* für die Kündigung eines *Leasingverhältnisses*, wenn aus der Laufzeit hervorgeht, dass der *Leasingnehmer* eine Kündigungsoption wahrnehmen wird (siehe Abschnitt 3.5.5 *Strafzahlungen für die Kündigung eines Leasingverhältnisses*)
- ▶ Beträge, die voraussichtlich im Rahmen von *Restwertgarantien* zu entrichten sind (nur *Leasingnehmer*) (siehe Abschnitt 3.5.6 *Beträge, die voraussichtlich im Rahmen von Restwertgarantien zu entrichten sind [nur Leasingnehmer]*)



Variable Leasingzahlungen, die an einen Index oder (Zins-)Satz gekoppelt sind, werden in die Leasingzahlungen einbezogen, andere hingegen nicht.

- ▶ Restwertgarantien, die der Leasinggeber vom Leasingnehmer, einer mit dem Leasingnehmer verbundenen Partei oder einem nicht mit dem Leasinggeber verbundenen Dritten erhält, die bzw. der finanziell zur Erfüllung der mit der Garantie verbundenen Verpflichtungen in der Lage ist (nur Leasinggeber) (siehe Abschnitt 3.5.7 *Restwertgarantien [nur Leasinggeber]*)

Nicht als Leasingzahlungen zu betrachten sind Zahlungen für Nichtleasingkomponenten eines Vertrags, es sei denn, der Leasingnehmer entscheidet sich dafür, diese mit einer Leasingkomponente zu kombinieren und beide als eine einzige Leasingkomponente zu bilanzieren.

3.5.1 De facto feste Leasingzahlungen

Auszug aus IFRS 16

- B42** Zu den Leasingzahlungen gehören auch etwaige de facto feste Leasingzahlungen. De facto feste Leasingzahlungen sind Zahlungen, die formal variabel sein können, ihrem Wesen nach aber unvermeidlich sind. De facto feste Leasingzahlungen ergeben sich beispielsweise, wenn
- (a) Leasingzahlungen variabel angelegt sind, die Variabilität dieser Zahlungen aber unbegründet ist. Solche Zahlungen enthalten variable Komponenten, die in Wahrheit keinen wirtschaftlichen Gehalt haben, beispielsweise:
 - (i) Zahlungen, die nur geleistet werden müssen, wenn ein Vermögenswert nachweislich während der Dauer des Leasingverhältnisses betrieben werden kann oder wenn ein Ereignis eintritt, das zwangsläufig sowieso eintreten wird; oder
 - (ii) Zahlungen, die ursprünglich in Abhängigkeit von der Nutzung des zugrunde liegenden Vermögenswerts als variable Leasingzahlungen angelegt wurden, deren Variabilität aber nach dem Bereitstellungsdatum ab einem bestimmten Zeitpunkt enden wird und die für den Rest der Laufzeit des Leasingverhältnisses zu festen Zahlungen werden. Solche Zahlungen werden zu de facto festen Zahlungen, sobald die Variabilität endet;
 - (b) es mehrere Zahlungsschemata gibt, die für einen Leasingnehmer in Frage kommen, davon aber nur ein Schema realistisch ist. In diesem Fall hat das Unternehmen das realistische Zahlungsschema als Leasingzahlungen zu betrachten;
 - (c) es mehrere realistische Zahlungsschemata gibt, die für einen Leasingnehmer in Frage kommen, er aber die Möglichkeit hat, nur einem davon zu folgen. In diesem Fall hat das Unternehmen dasjenige Zahlungsschema als Leasingzahlungen zu betrachten, für das sich (abgezinst) der geringste Gesamtbetrag ergibt.

Einige Leasingverträge enthalten Zahlungen, die im Vertrag als variabel beschrieben werden oder bei denen es scheint, als ob sie Variabilität enthielten, die jedoch de facto fest sind, da die Vertragsbedingungen so gestaltet sind, dass die Zahlung eines festgeschriebenen Betrags

unvermeidbar ist. Solche Zahlungen werden zum Bereitstellungsdatum in die Leasingzahlungen mit einbezogen und infolgedessen vom Unternehmen der Bewertung der Vermögenswerte und Verbindlichkeiten aus dem Leasingverhältnis zugrunde gelegt.

3. Schlüsselkonzepte

3.5.2 Leasinganreize

Auszug aus IFRS 16

Anhang A

Definitionen

Leasinganreize

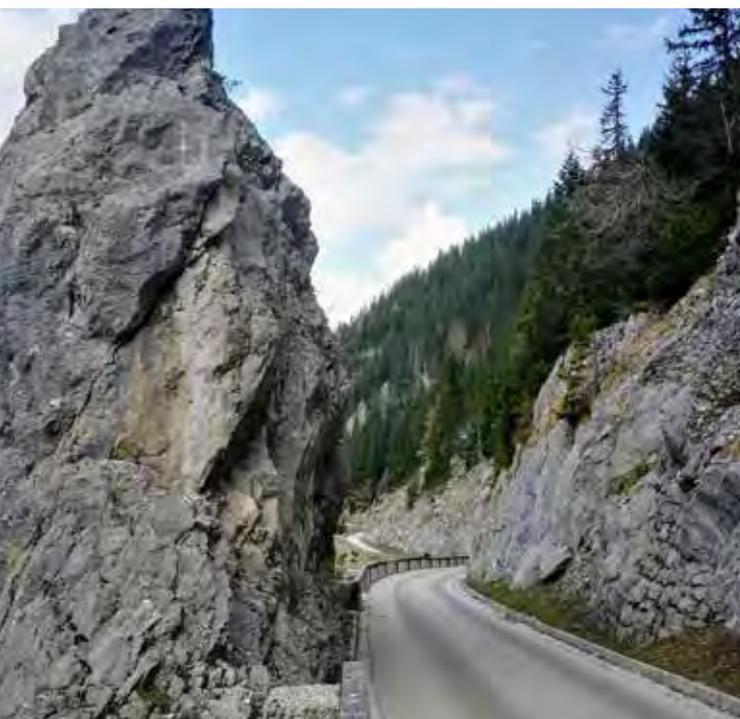
Zahlungen, die ein Leasinggeber im Zusammenhang mit einem Leasingverhältnis an einen Leasingnehmer leistet, oder die Rückerstattung oder Übernahme von Kosten des Leasingnehmers durch den Leasinggeber.

Ein mit einem Leasinggeber abgeschlossener Leasingvertrag kann bestimmte Anreize für den Leasingnehmer enthalten, die ihn dazu bewegt haben, den Vertrag abzuschließen. Solche Anreize sind beispielsweise Vorauszahlungen in bar an den Leasingnehmer, Kostenübernahmen (z. B. von Umzugskosten) gegenüber dem Leasingnehmer oder die Übernahme des bereits bestehenden Leasingvertrags des Leasingnehmers mit Dritten durch den Leasinggeber.

Beim Leasingnehmer mindern Leasinganreize, die er am oder vor dem Bereitstellungsdatum erhält, den bei der erstmaligen Bewertung des Nutzungsrechts anzusetzenden Wert. Durch den Leasingnehmer am Bereitstellungsdatum noch zu erhaltende Leasinganreize mindern seine Leasingverbindlichkeit (und somit ebenfalls den Wert des Nutzungsrechts).

Beim Leasinggeber werden an den Leasingnehmer gezahlte oder zu zahlende Leasinganreize von den Leasingzahlungen abgezogen und beeinflussen die Beurteilung der Einstufung von Leasingverhältnissen. Bei Finanzierungsleasingverhältnissen mindern Leasinganreize, die an den Leasingnehmer zu zahlen sind, die am Bereitstellungsdatum erwarteten Leasingforderungen. Dadurch verringert sich der für die Nettoinvestition des Leasinggebers in das Leasingverhältnis bei der erstmaligen Bewertung anzusetzende Wert. Bei Operating-Leasingverhältnissen haben Leasinggeber die Kosten sämtlicher an den Leasingnehmer gezahlten oder zu zahlenden Leasinganreize abzugrenzen und diese Kosten über die Laufzeit des Leasingverhältnisses als Minderung des Leasingertrags zu erfassen (siehe Abschnitt 4 *Bilanzierung beim Leasingnehmer* und Abschnitt 5 *Bilanzierung beim Leasinggeber*).

Beispiel 13 der erläuternden Beispiele zu IFRS 16 deutet darauf hin, dass die Kostenübernahme für Mietereinbauten durch den Leasinggeber gemäß anderen Standards zu bilanzieren ist und keinen Leasinganreiz darstellt. Wir sind hingegen der Ansicht, dass Kostenübernahmen für Mietereinbauten durch den Leasinggeber durchaus Leasinganreize darstellen und daher gemäß IFRS 16 zu bilanzieren sind. Auf seiner Sitzung im Mai 2018 stellte das IASB fest, dass das Beispiel in Bezug auf die Bilanzierung von Leasinganreizen gemäß IFRS 16 irreführend sein könnte. Daher hat es vorläufig beschlossen, im Rahmen seines nächsten jährlichen Änderungsverfahrens eine Änderung des erläuternden Beispiels 13 vorzuschlagen. In der vorgeschlagenen Änderung wird die Erläuterung der Kostenübernahme für Mietereinbauten durch den Leasinggeber aus dem Beispiel entfernt.



3.5.3 Variable Leasingzahlungen, die an einen Index oder (Zins-)Satz gekoppelt sind

Auszug aus IFRS 16

- 42 Der Leasingnehmer hat die Leasingverbindlichkeit neu zu bewerten und zu diesem Zweck die geänderten Leasingzahlungen abzuzinsen, wenn entweder
- (a) bei den Beträgen, die im Rahmen einer Restwertgarantie voraussichtlich zu entrichten sind, eine Änderung eintritt. Der Leasingnehmer muss die geänderten Leasingzahlungen bestimmen, um der Veränderung bei den im Rahmen der Restwertgarantie voraussichtlich zu entrichtenden Beträgen Rechnung zu tragen; oder
 - (b) bei den künftigen Leasingzahlungen bedingt durch eine Veränderung bei einem zur Bestimmung dieser Zahlungen verwendeten Index oder (Zins-)Satz eine Veränderung eintritt, wozu auch Veränderungen zählen, die Veränderungen bei den Marktmieten im Anschluss an eine Mietpreis-Erhebung widerspiegeln. Diesen geänderten Leasingzahlungen muss der Leasingnehmer nur dann durch Neubewertung der Leasingverbindlichkeit Rechnung tragen, wenn bei den Cashflows eine Veränderung eintritt (d. h. wenn die Anpassung der Leasingzahlungen wirksam wird). Der Leasingnehmer hat die geänderten Leasingzahlungen für die Restlaufzeit des Leasingverhältnisses ausgehend von den geänderten vertraglichen Zahlungen zu bestimmen.
- 43 Bei der Anwendung des Paragraphen 42 hat der Leasingnehmer einen unveränderten Abzinsungssatz zu verwenden, es sei denn, die Veränderung bei den Leasingzahlungen ist auf eine Veränderung bei variablen Zinssätzen zurückzuführen. In diesem Fall ist ein geänderter Abzinsungssatz zu verwenden, der dem veränderten Zinssatz Rechnung trägt.

Zu den an einen Index oder (Zins-)Satz gekoppelten variablen Leasingzahlungen zählen u. a. Zahlungen, die an einen Verbraucherpreisindex gekoppelt sind, solche, die an einen Referenzzinssatz (wie den LIBOR) gekoppelt sind, oder solche, die der Entwicklung bei den marktüblichen Mietpreisen folgen. Diese Zahlungen werden in die Leasingzahlungen einbezogen, wobei bei ihrer Bewertung der am Bewertungsstichtag (bei der erstmaligen Bewertung beispielsweise das Bereitstellungsdatum) gültige Index oder (Zins-)Satz zugrunde gelegt wird. Das IASB weist in seiner Grundlage für Schlussfolgerungen (IFRS 16.BC165) darauf hin, dass die Zahlungen die Definition eines Vermögens-

werts (Leasinggeber) und einer Verbindlichkeit (Leasingnehmer) trotz Bewertungsunsicherheit, die sich aus Änderungen von index- oder zinsbasierten Zahlungen ergebe, erfüllen, da die Zahlungen unvermeidbar seien und nicht von künftigen Aktivitäten des Leasingnehmers abhängen. Demzufolge bewerten Leasingnehmer die Leasingverbindlichkeit neu, wenn sich eine Änderung der Cashflows für künftige Zahlungen ergibt (d. h., wenn die Leasingzahlungen angepasst werden), die aus einer Änderung des für die Bestimmung der Leasingzahlungen verwendeten Indexes oder (Zins-)Satzes resultiert (siehe Abschnitt 4.4 *Neubewertung von Leasingverbindlichkeiten*).

3. Schlüsselkonzepte

Beispiel 12: Variable Leasingzahlungen, die an einen Index oder (Zins-)Satz gekoppelt sind

Unternehmen A schließt einen Leasingvertrag über eine Immobilie ab. Der Vertrag hat eine Laufzeit von zehn Jahren und die Leasingzahlung für das erste Jahr beträgt WE 1.000. Die Leasingzahlungen sind an den Verbraucherpreisindex (VPI) gekoppelt (also nicht an einen variablen Zinssatz). Zu Beginn des ersten Jahres liegt der VPI bei 100. Die Leasingzahlungen werden am Ende jedes zweiten Jahres aktualisiert. Am Ende von Jahr 1 liegt der VPI bei 105 und am Ende von Jahr 2 bei 108.

Analyse: Zum Bereitstellungsdatum belaufen sich die Leasingzahlungen auf WE 1.000 p. a. für zehn Jahre. Unternehmen A berücksichtigt nicht die potenziellen künftigen Änderungen des Index. Am Ende von Jahr 1 sind die Zahlungen unverändert, sodass die Verbindlichkeit nicht angepasst wird. Am Ende von Jahr 2 ändern sich die Leasingzahlungen, und Unternehmen A passt die verbleibenden acht Leasingzahlungen auf WE 1.080 p. a. ($WE\ 1.000 \div 100 \times 08$) an, aktualisiert jedoch nicht den Abzinsungssatz für die Neubewertung der Leasingverbindlichkeit (und des Nutzungsrechts).

3.5.4 Ausübungspreis einer Kaufoption

Wenn der Leasingnehmer hinreichend sicher ist, dass er eine Kaufoption ausüben wird, wird der Ausübungspreis als Teil der Leasingzahlungen berücksichtigt. Das heißt, Unternehmen behandeln den in einem Leasingvertrag festgelegten Ausübungspreis für die Kaufoption eines Vermögenswerts genauso, wie sie Verlängerungs- und Kündigungsoptionen beurteilen (siehe Abschnitt 3.4 *Laufzeit des Leasingverhältnisses und Kaufoptionen*).

3.5.5 Strafzahlungen für die Kündigung eines Leasingverhältnisses

Wenn es als hinreichend sicher gilt, dass der Leasingnehmer ein Leasingverhältnis nicht kündigen wird, wird die Laufzeit des Leasingverhältnisses unter der Annahme bestimmt, dass die Kündigungsoption nicht in Anspruch genommen wird. Folglich werden jegliche Strafzahlungen, die bei einer Kündigung anfallen würden, nicht in die Ermittlung der Leasingzahlungen einbezogen. Im umgekehrten Fall fließt die Strafzahlung für die Kündigung des Leasingverhältnisses in die Ermittlung der Leasingzahlung ein. Die Bestimmung, ob Strafzahlungen für eine Kündigung des Leasingverhältnisses in die Ermittlung der Leasingzahlungen einzubeziehen sind, ähnelt der Beurteilung einer Verlängerungsoption.

3.5.6 Beträge, die voraussichtlich im Rahmen von Restwertgarantien zu entrichten sind (nur Leasingnehmer)

Nach IFRS 16 haben Leasingnehmer Beträge, die voraussichtlich im Rahmen von Restwertgarantien an den Leasinggeber entrichtet werden müssen, bei der Ermittlung der Leasingzahlungen zu berücksichtigen.

Ein Leasingnehmer kann dem Leasinggeber garantieren, dass der Wert des zugrunde liegenden Vermögenswerts am Ende des Leasingverhältnisses eine bestimmte Mindesthöhe erreichen wird. Solche Garantien stellen rechtlich durchsetzbare Verpflichtungen dar, die der Leasingnehmer mit dem Abschluss des Leasingvertrags übernommen hat. Unsicherheiten hinsichtlich der einem Leasinggeber erteilten Restwertgarantie wirken sich auf die Bewertung der Verpflichtung, nicht aber auf deren Vorhandensein aus.

Ein Leasingnehmer muss die Leasingverbindlichkeit neu bewerten, wenn eine Änderung der voraussichtlich im Rahmen einer Restwertgarantie zu entrichtenden Beträge eintritt (siehe Abschnitt 3.5.9 *Neubeurteilung der Leasingverbindlichkeit*).

Beispiel 13: In Leasingzahlungen enthaltene Restwertgarantie

Unternehmen R (Leasingnehmer) schließt einen Leasingvertrag ab und garantiert, dass der Leasinggeber aus dem Verkauf des Vermögenswerts an einen Dritten am Ende des Leasingverhältnisses WE 15.000 erhalten wird. Zum Bereitstellungsdatum kommt Unternehmen R basierend auf seiner Schätzung des Restwerts des zugrunde liegenden Vermögenswerts zu dem Schluss, dass es dem Leasinggeber am Ende des Leasingverhältnisses einen Betrag von WE 6.000 schulden wird.

Analyse: Da Unternehmen R davon ausgeht, dass es dem Leasinggeber im Rahmen der Restwertgarantie einen Betrag von WE 6.000 schulden wird, bezieht es diesen Betrag in die Ermittlung der Leasingzahlungen ein.

Unsere Sichtweise

IFRS 16 enthält keinen Hinweis darauf, wie häufig eine Neubeurteilung für erwartete Änderungen im Rahmen von Restwertgarantien erfolgen soll. Wir gehen davon aus, dass Unternehmen Ermessensentscheidungen vornehmen werden, um basierend auf den relevanten Fakten und Umständen die Häufigkeit von Neubeurteilungen zu bestimmen.

3.5.7 Restwertgarantien (nur Leasinggeber)

Nach IFRS 16 haben Leasinggeber in den Leasingzahlungen auch Restwertgarantien zu berücksichtigen, die dem Leasinggeber vom Leasingnehmer, einer mit dem Leasingnehmer verbundenen Partei oder einer vom Leasinggeber unabhängigen dritten Partei, die finanziell zur Erfüllung der mit der Garantie verbundenen Verpflichtungen in der Lage ist, gewährt wurden. Dieser in der Ermittlung der Leasingzahlungen enthaltene Betrag unterscheidet sich von dem Betrag des Leasingnehmers, in dem lediglich der voraussichtlich zu entrichtende Betrag berücksichtigt wird (siehe



Abschnitt 3.5.6 Beträge, die voraussichtlich im Rahmen von Restwertgarantien zu entrichten sind [nur Leasingnehmer]).

3.5.8 Nicht in den Leasingzahlungen enthaltene Beträge

Variable Leasingzahlungen, die nicht an einen Index oder (Zins-)Satz gekoppelt sind und nicht de facto feste Zahlungen sind (siehe Abschnitt 3.5.1 *De facto feste Leasingzahlungen*) – etwa jene, die nach Leistung (z. B. ein bestimmter prozentualer Anteil des Umsatzes) oder nach Nutzung des zugrunde liegenden Vermögenswerts (z. B. die Anzahl geflogener Stunden oder die Zahl der produzierten Einheiten) berechnet werden –, werden nicht in die Ermittlung der Leasingzahlungen einbezogen. Sie werden stattdessen in der Periode, in der das Ereignis eintritt, das die Zahlung auslöst, erfolgswirksam erfasst (sofern sie nicht gemäß einem anderen anwendbaren Standard in den Buchwert eines anderen Vermögenswerts einbezogen werden).

In einigen Fällen endet die Variabilität während der Laufzeit des Leasingverhältnisses, sodass diese Zahlungen für die verbleibende Laufzeit zu festen Zahlungen werden. Danach erfolgt auf der Grundlage dieser neuen festen Zahlungen eine Neubewertung der Leasingverbindlichkeit (mit entsprechender Anpassung des Nutzungsrechts). In einigen Fällen ist im Vertrag festgelegt, dass der Leasingnehmer eine sofortige kumulierte Anpassungszahlung zu leisten hat, sobald die Unsicherheit endet. Diese Anpassungszahlung bezieht sich konkret auf die bisherige Nutzung des Vermögenswerts durch den Leasingnehmer. In diesem Fall sind wir der Ansicht, dass die Anpassungszahlung, wenn die Unsicherheit endet, als Teil der Leasingverbindlichkeit sofort aufwandswirksam zu erfassen ist (und nicht über eine Anpassung des Nutzungsrechts).

3. Schlüsselkonzepte

Beispiel 14: Variable Leasingzahlungen, die nicht an einen Index oder (Zins-)Satz gekoppelt sind

Unternehmen A stellt medizinische Geräte her und liefert auch das entsprechende Verbrauchsmaterial. Kunde B betreibt ein Gesundheitszentrum. Die beiden Parteien haben einen Vertrag geschlossen, mit dem Unternehmen A dem Kunden B das Recht zur kostenlosen Nutzung einer medizinischen Labormaschine einräumt und Kunde B von Unternehmen A Verbrauchsmaterial für den Einsatz in dieser Maschine in Höhe von jeweils WE 100 erwirbt. Das Verbrauchsmaterial kann nur für diese Labormaschine genutzt werden und Kunde B kann nicht ersatzweise anderes Verbrauchsmaterial verwenden. Der Vertrag sieht keine Mindestabnahmemenge vor.

Ausgehend von Erfahrungswerten der Vergangenheit schätzt Kunde B, dass er höchstwahrscheinlich mindestens 8.000 Einheiten des Verbrauchsmaterials pro Jahr abnehmen wird. Kunde B ist zu dem richtigen Schluss gelangt, dass der Vertrag ein Leasingverhältnis für die Labormaschine enthält. Der Vertrag enthält keine Restwertgarantien oder sonstige Formen von Gegenleistungen.

Analyse: Der Vertrag enthält zwei Komponenten: das Leasingverhältnis für die Labormaschine und die Abnahme von Verbrauchsmaterial.

Obgleich Kunde B es für höchst unwahrscheinlich hält, dass er weniger als 8.000 Einheiten des Verbrauchsmaterials pro Jahr abnehmen wird, liegen in diesem Beispiel keine Leasingzahlungen für Zwecke der erstmaligen Bewertung (Unternehmen A und Kunde B) und Einstufung des Leasingverhältnisses (Unternehmen A) vor.

Unternehmen A und Kunde B würden die künftigen Zahlungen auf die Leasingkomponente und die Verbrauchsmaterialkomponente des Vertrags verteilen.

Zahlungen, die den Nichtleasingkomponenten eines Vertrags zugeordnet sind, sind nicht als Leasingzahlungen zu betrachten. Nimmt der Leasingnehmer hingegen das Bilanzierungswahlrecht in Anspruch, Leasing- und Nichtleasingkomponenten als eine einzige Leasingkomponente zu bilanzieren (siehe Abschnitt 2.2.2 *Identifizierung und Trennung von Leasing- und Nichtleasingkomponenten eines Vertrags*), enthalten Leasingzahlungen auch die Zahlungen, die ansonsten den Nichtleasingkomponenten eines Vertrags zuzuordnen wären.

Wenn ein Leasingnehmer einen Leasingvertrag abschließt, ist es möglich, dass der Leasinggeber ihm gemäß lokalen Umsatzsteuerbestimmungen Umsatzsteuer in Rechnung stellen muss. In vielen Ländern erhebt der Leasinggeber die Umsatzsteuer für die Steuerbehörde und führt sie dann an die Behörde ab. Wenn die Abführung der Umsatzsteuer dem Leasingnehmer obliegt (und nicht dem Leasinggeber), stellt die berechnete Umsatzsteuer aus Sicht des Leasinggebers keine Leasingzahlung dar. Aus Sicht des Leasingnehmers entsteht diesem erst eine Umsatzsteuerver-

bindlichkeit, wenn der Leasinggeber die Leasingzahlung in Rechnung stellt. In einigen Fällen ist die Umsatzsteuer für den Leasingnehmer nicht voll erstattungsfähig, in der Regel entweder weil seine Aktivitäten von der Erstattung der Umsatzsteuer ausgenommen sind oder weil die Art des Leasinggegenstands eine Erstattung verhindert. Grundsätzlich erwarten wir, dass der Leasingnehmer in einem solchen Fall die Umsatzsteuer nicht in den Leasingzahlungen berücksichtigt, sondern erfolgswirksam bei Entstehen der Verbindlichkeit in der GuV erfasst (sofern nicht gemäß einem anderen Standard die Aktivierung infrage kommt). In diesem Bereich ist die Bilanzierungspraxis aber noch nicht abschließend geklärt.

3.5.9 Neubeurteilung der Leasingverbindlichkeit

IFRS 16 enthält spezifische Anforderungen für die Neubewertung einer Leasingverbindlichkeit, um Änderungen bei den Leasingzahlungen Rechnung zu tragen (siehe 4.4). Das Nutzungsrecht ist vom Leasingnehmer um den aus der Neubewertung der Leasingverbindlichkeit resultierenden Betrag zu berichtigen. Verringert sich der Buchwert des

Nutzungsrechts allerdings auf null und geht die Bewertung der Leasingverbindlichkeit weiter zurück, hat der Leasingnehmer jeden aus der Neubewertung resultierenden Restbetrag erfolgswirksam zu erfassen. Siehe Anhang D für eine Zusammenfassung der Vorschriften für eine Neubeurteilung und Neubewertung durch den Leasingnehmer.

3.5.10 Neubewertung durch den Leasinggeber

Leasinggeber bewerten die Leasingzahlungen neu, wenn sich eine Änderung des Leasingverhältnisses ergibt (d. h. eine Änderung des Umfangs des Leasingverhältnisses oder des Entgelts für die Nutzung des zugrunde liegenden Vermögenswerts, die nicht Teil der ursprünglichen Bedingungen der Leasingvereinbarung war), die nicht als separater Vertrag zu erfassen ist (siehe Abschnitt 5.5 *Änderung von Leasingverhältnissen*).

3.6 Abzinsungssätze

Auszug aus IFRS 16

Anhang A

Definitionen

Dem Leasingverhältnis zugrunde liegender Zinssatz

Der Zinssatz, bei dem der Barwert (a) der Leasingzahlungen und (b) des nicht garantierten Restwerts der Summe aus (i) dem beizulegenden Zeitwert des zugrunde liegenden Vermögenswerts und (ii) allen etwaigen anfänglichen direkten Kosten des Leasinggebers entspricht.

Grenzfremdkapitalzinssatz des Leasingnehmers

Der Zinssatz, den ein Leasingnehmer zahlen müsste, wenn er für eine vergleichbare Laufzeit mit vergleichbarer Sicherheit die Mittel aufnehmen würde, die er in einem vergleichbaren wirtschaftlichen Umfeld für einen Vermögenswert mit einem dem Nutzungsrecht vergleichbaren Wert benötigen würde.

Leasingverhältnissen) und der Bewertung der Nettoinvestition eines Leasinggebers in das Leasingverhältnis sowie der Leasingverbindlichkeit eines Leasingnehmers verwendet werden.

Leasinggeber verwenden den dem Leasingverhältnis zugrunde liegenden Zinssatz. Dieser entspricht dem Zinssatz, für den die folgende Gleichung gilt:

Barwert der vom Leasingnehmer für das Nutzungsrecht am zugrunde liegenden Vermögenswert geleisteten Zahlungen

+

nicht garantierter Restwert

=

beizulegender Zeitwert des zugrunde liegenden Vermögenswerts

+

anfängliche direkte Kosten des Leasinggebers

Abzinsungssätze werden benötigt, um den Barwert der Leasingzahlungen zu ermitteln, die für Zwecke der Leasingeinstufung (siehe Abschnitt 5.1 *Einstufung von*

3. Schlüsselkonzepte

Die anfänglichen direkten Kosten, mit Ausnahme derer, die einem Hersteller oder Händler als Leasinggeber entstehen, werden bei der erstmaligen Bewertung der Nettoinvestition in das Leasingverhältnis einbezogen und vermindern die Höhe der über die Laufzeit des Leasingverhältnisses zu erfassenden Erträge (siehe Abschnitt 5 *Bilanzierung beim Leasinggeber*). Darüber hinaus wird auf Abschnitt 3.7 *Anfängliche direkte Kosten* verwiesen.

Leasingnehmer müssen ebenfalls den Zinssatz verwenden, der dem Leasingverhältnis zugrunde liegt (wie oben beschrieben), sofern dieser Zinssatz „ohne Weiteres“ bestimmt werden kann. Lässt sich dieser Satz nicht ohne Weiteres bestimmen, ist der Grenzfremdkapitalzinssatz des Leasingnehmers heranzuziehen.

Der Ausdruck „ohne Weiteres bestimmbar“ ist nicht gleichbedeutend mit „schätzbar“. Wenn also der dem Leasingverhältnis zugrunde liegende Zinssatz nur durch die Verwendung von Schätzungen und/oder Annahmen ermittelt werden kann, ist er nicht ohne Weiteres zu bestimmen.

Der Grenzfremdkapitalzinssatz des Leasingnehmers entspricht dem Zinssatz, den ein Leasingnehmer zahlen müsste, wenn er für eine vergleichbare Laufzeit mit vergleichbarer Sicherheit die Mittel aufnehmen würde, die er in einem vergleichbaren wirtschaftlichen Umfeld für einen Vermögenswert mit einem dem Nutzungsrecht vergleichbaren Wert benötigen würde.

Bei der Festlegung des Grenzfremdkapitalzinssatzes berücksichtigt der Leasingnehmer Kredite mit vergleichbarer Laufzeit und Sicherheit für das Nutzungsrecht und nicht für den zugrunde liegenden Vermögenswert. Im Falle eines Immobilienleasingvertrags mit einer Laufzeit von fünf Jahren würde der Leasingnehmer beispielsweise Kredite mit einer Laufzeit berücksichtigen, die mit der des fünfjährigen Nutzungsrechts für den zugrunde liegenden Vermögenswert vergleichbar ist. Die Laufzeit der Immobilie selbst kann erheblich länger sein. Beobachtbare Sätze wie z. B. eine Immobilienrendite können als Ausgangsbasis für den Grenzfremdkapitalzinssatz herangezogen werden. Es sind jedoch Anpassungen vorzunehmen, weil ein Vermögenswert mit ähnlichem Wert wie das Nutzungsrecht zugrunde zu legen ist. Weitere Anpassungen können sich aus dem Bonitätsprofil des Leasingnehmers, der Währung des Kredits oder der Länge der Leasinglaufzeit ergeben. Es ist

davon auszugehen, dass in einigen Fällen erhebliche Ermessensentscheidungen bei der Bestimmung des Grenzfremdkapitalzinssatzes erforderlich sein werden.

Wie oben erwähnt muss der Grenzfremdkapitalzinssatz des Leasingnehmers dem Zinssatz entsprechen, den der Leasingnehmer u. a. in einem vergleichbaren wirtschaftlichen Umfeld zahlen müsste. Wenn im Rahmen des Vertrags die Leasingzahlungen in einer anderen Währung als der funktionalen Währung des Leasingnehmers zu leisten sind, sollte der Grenzfremdkapitalzinssatz des Leasingnehmers auf der Grundlage eines Zinssatzes für einen Kredit in vergleichbarer Höhe in dieser Fremdwährung bestimmt werden. Leasingverhältnisse in einer Fremdwährung werden in Abschnitt 4.6.2 näher erläutert.

Unsere Sichtweise

Der dem Leasingverhältnis zugrunde liegende Zinssatz entspricht nicht notwendigerweise dem vertraglich festgelegten Zinssatz. Er spiegelt u. a. die anfänglichen direkten Kosten des Leasinggebers sowie dessen Schätzungen hinsichtlich der Höhe des Restwerts wider. Daher kann es sich für Leasingnehmer als schwierig erweisen, den Zinssatz zu ermitteln, der dem Leasingverhältnis zugrunde liegt, sodass sie dann den Grenzfremdkapitalzinssatz bestimmen müssen.

3.6.1 Festlegung des Grenzfremdkapitalzinssatzes durch ein Tochterunternehmen mit zentralen Treasury-Funktionen

Einige Konzerne verfügen über zentralisierte Treasury-Funktionen. Dabei wird der gesamte Finanzierungsbedarf des Konzerns durch die Konzernmutter gesteuert. Gemäß IFRS 16 dürfen Tochterunternehmen, deren Treasury-Funktionen zentral gesteuert werden, nicht einfach den Grenzfremdkapitalzinssatz des Mutterunternehmens übernehmen. Bei der Bestimmung des Grenzfremdkapitalzinssatzes für das Tochterunternehmen/den Leasingnehmer müssen vielmehr alle Fakten und Umstände berücksichtigt werden. Liegen Bürgschaften für Verpflichtungen des Tochterunternehmens vor (so, als wäre das Mutterunternehmen selbst direkt am Leasingverhältnis beteiligt), kann der Grenzfremdkapitalzinssatz des Tochterunternehmens dem des Mutterunternehmens ähneln.



Anfängliche direkte Kosten sind zusätzliche Kosten, die nicht angefallen wären, wenn kein Leasingverhältnis eingegangen worden wäre.

3.6.2 Neuberechnung des Abzinsungssatzes

Es wird auf die Abschnitte 3.5.9 *Neubeurteilung der Leasingverbindlichkeit* bzw. 4.5 *Änderung von Leasingverhältnissen* verwiesen.

3.7 Anfängliche direkte Kosten

Auszug aus IFRS 16

69 Anfängliche direkte Kosten fließen in die anfängliche Bewertung der Nettoinvestition in das Leasingverhältnis ein und vermindern die über die Laufzeit des Leasingverhältnisses erfassten Erträge; davon ausgenommen sind solche, die bei Leasinggebern, die Hersteller oder Händler sind, anfallen. Der dem Leasingverhältnis zugrunde liegende Zinssatz wird so festgelegt, dass die anfänglichen direkten Kosten automatisch in die Nettoinvestition in das Leasingverhältnis einbezogen werden; sie müssen nicht gesondert hinzugechnet werden.

Anhang A

Definitionen

Anfängliche direkte Kosten

Zusätzliche Kosten, die bei der Erlangung eines Leasingverhältnisses entstehen und ohne dessen Abschluss nicht angefallen wären, mit Ausnahme der Kosten, die einem Leasinggeber, der Hersteller oder Händler ist, in Verbindung mit einem Finanzierungsleasing entstehen.

Nach IFRS 16 sind anfängliche direkte Kosten zusätzliche Kosten, die nicht angefallen wären, wenn das Leasingverhältnis nicht eingegangen worden wäre (z. B. Provisionen oder bestimmte Zahlungen an einen Vormieter als Anreiz für diesen, sein Leasingverhältnis zu beenden). Leasingnehmer und Leasinggeber wenden die gleiche Definition der anfänglichen direkten Kosten an. Die Vorschriften von IFRS 16 für anfängliche direkte Kosten entsprechen dem Konzept der zusätzlichen Kosten in IFRS 15. Nach IAS 17 sind anfängliche direkte Kosten zusätzliche Kosten, die

direkt den Verhandlungen und dem Abschluss eines Leasingvertrags zugerechnet werden können; hiervon ausgenommen sind Kosten, die einem Hersteller oder Händler als Leasinggeber entstehen.

Unsere Sichtweise

Die überarbeitete Definition der anfänglichen direkten Kosten könnte zu Änderungen der Bilanzierungspraxis bei Leasinggebern führen. Zusätzlich zur Nichtberücksichtigung verrechneter Kosten (z. B. Gehälter), die nach IAS 17 ausgeschlossen sind, umfassen die anfänglichen direkten Kosten des Leasinggebers auch keine Kosten, die unabhängig davon, ob ein Leasingverhältnis eingegangen wird, anfallen (z. B. bestimmte Rechtsberatungskosten).



3. Schlüsselkonzepte

3.7.1 Bilanzierung anfänglicher direkter Kosten beim Leasinggeber

Nach IFRS 16 müssen Leasinggeber, mit Ausnahme von Herstellern oder Händlern als Leasinggeber, anfängliche direkte Kosten in die erstmalige Bewertung ihrer Nettoinvestition in Finanzierungsleasingverhältnisse einbeziehen und die Höhe der über die Laufzeit des Leasingverhältnisses zu erfassenden Erträge reduzieren. Der dem Leasingverhältnis zugrunde liegende Zinssatz wird so festgelegt, dass die anfänglichen direkten Kosten automatisch in die Nettoinvestition in das Leasingverhältnis einbezogen werden und nicht gesondert hinzugerechnet werden müssen. Die anfänglichen direkten Kosten aus Finanzierungsleasingverhältnissen, die Herstellern oder Händlern als Leasinggebern entstehen, werden zum Bereitstellungsdatum als Aufwand erfasst.

Nach IFRS 16 müssen Leasinggeber bei einem Operating-Leasingverhältnis anfängliche direkte Kosten in den Buchwert des zugrunde liegenden Vermögenswerts einbeziehen. Diese anfänglichen direkten Kosten werden über die Laufzeit des Leasingverhältnisses als Aufwand auf gleicher Basis wie Leasingerträge erfasst.

3.7.2 Bilanzierung anfänglicher direkter Kosten beim Leasingnehmer

Nach IFRS 16 sind Leasingnehmer verpflichtet, die anfänglichen direkten Kosten in ihre erstmalige Bewertung des Nutzungsrechts einzubeziehen.

Unsere Sichtweise

Bestimmte Kosten, die beim Erwerb eines Vermögenswerts gemäß IAS 16 anfallen, sind beim erstmaligen Ansatz zu aktivieren. IFRS 16 hingegen enthält keine Vorschriften zur Bilanzierung der direkt zurechenbaren Kosten des Leasingnehmers, die anfallen, um einen Vermögenswert zu dem Standort und in den erforderlichen, vom Management beabsichtigten betriebsbereiten Zustand zu bringen. Mit Ausnahme der Kosten im Zusammenhang mit dem Erwerb eines Nutzungsrechts, die gemäß anderen Standards zu aktivieren sind (z. B. IAS 16), bleibt abzuwarten, ob diese Kosten in der praktischen Anwendung sofort erfolgswirksam erfasst oder in analoger Anwendung des IAS 16 aktiviert werden.



3.8 Wirtschaftliche Nutzungsdauer

Auszug aus IFRS 16

Anhang A

Definitionen

Wirtschaftliche Nutzungsdauer

Entweder der Zeitraum, über den ein Vermögenswert voraussichtlich für einen oder mehrere Nutzer wirtschaftlich nutzbar ist, oder die Anzahl an Produktions- oder ähnlichen Einheiten, die ein oder mehrere Nutzer voraussichtlich mit einem Vermögenswert erzielen können.

3.9 Beizulegender Zeitwert

Auszug aus IFRS 16

Anhang A

Definitionen

Beizulegender Zeitwert

Zwecks Anwendung der in diesem Standard enthaltenen Bilanzierungsvorschriften für Leasinggeber der Betrag, zu dem zwischen sachverständigen, vertragswilligen und voneinander unabhängigen Geschäftspartnern ein Vermögenswert getauscht oder eine Schuld beglichen werden könnte.

Die Definition des beizulegenden Zeitwerts für Leasinggeber entspricht derjenigen des beizulegenden Zeitwerts in IAS 17. Der Grund hierfür liegt in der Entscheidung des IASB, das Bilanzierungsmodell des IAS 17 für Leasinggeber weitgehend unverändert zu übernehmen.



4. Bilanzierung beim Leasingnehmer

4.1 Erstmöglicher Ansatz

Auszug aus IFRS 16

Anhang A

Definitionen

Kurzfristiges Leasingverhältnis

Ein Leasingverhältnis, dessen Laufzeit am Bereitstellungsdatum maximal zwölf Monate beträgt.
Ein Leasingverhältnis mit einer Kaufoption ist kein kurzfristiges Leasingverhältnis.

- 5 Ein Leasingnehmer kann beschließen, die Paragraphen 22-49 nicht anzuwenden auf:
 - (a) *kurzfristige Leasingverhältnisse* und
 - (b) Leasingverhältnisse, bei denen der *zugrunde liegende Vermögenswert* von geringem Wert ist (Beschreibung siehe Paragraphen B3-B8).
- 6 Beschließt ein Leasingnehmer, die Paragraphen 22-49 nicht auf kurzfristige Leasingverhältnisse oder auf Leasingverhältnisse, denen ein Vermögenswert von geringem Wert zugrunde liegt, anzuwenden, so hat er die mit diesen Leasingverhältnissen verbundenen *Leasingzahlungen* entweder linear über die *Laufzeit des Leasingverhältnisses* oder auf einer anderen systematischen Basis als Aufwand zu erfassen. Sollte eine andere systematische Basis für das Muster, nach dem der Leasingnehmer Nutzen aus dem Leasingverhältnis zieht, repräsentativer sein, so ist diese heranzuziehen.
- 7 Bilanziert ein Leasingnehmer kurzfristige Leasingverhältnisse gemäß Paragraph 6, so hat er das Leasingverhältnis für die Zwecke dieses Standards als neues Leasingverhältnis zu betrachten, wenn
 - (a) eine *Änderung des Leasingverhältnisses* vorliegt oder
 - (b) die Laufzeit des Leasingverhältnisses geändert wird (der Leasingnehmer beispielsweise eine Option ausübt, die bei Festlegung der Laufzeit nicht berücksichtigt wurde).
- 8 Die Entscheidung, ein Leasingverhältnis als kurzfristig zu betrachten, erfolgt nach den Klassen der zugrunde liegenden Vermögenswerte, für die das Nutzungsrecht besteht. Unter einer Klasse zugrunde liegender Vermögenswerte ist eine Gruppe ähnlich gearteter Vermögenswerte zu verstehen, die im Rahmen der Geschäftstätigkeit eines Unternehmens ähnlich genutzt werden. Die Entscheidung, den Wert eines zugrunde liegenden Vermögenswerts als gering einzustufen, kann auf Einzelfallbasis erfolgen.
- 22 Am Bereitstellungsdatum muss der Leasingnehmer einen Vermögenswert für das gewährte Nutzungsrecht sowie eine Leasingverbindlichkeit erfassen.**



Leasingnehmer haben das Wahlrecht (für jede Klasse von zugrunde liegenden Vermögenswerten), bei kurzfristigen Leasingverhältnissen auf die Erfassung eines Nutzungsrechts und einer Leasingverbindlichkeit zu verzichten.

Gemäß IFRS 16 muss der Leasingnehmer eine Verbindlichkeit für die Leistung von Leasingzahlungen sowie einen Vermögenswert für das gewährte Recht, den zugrunde liegenden Vermögenswert während der Laufzeit des Leasingverhältnisses zu nutzen (also für das Nutzungsrecht), erfassen. Dies gilt für alle Leasingverhältnisse mit Ausnahme der kurzfristigen Leasingverhältnisse (siehe 4.1.1 *Kurzfristige Leasingverhältnisse*) und der Leasingverhältnisse, bei denen der zugrunde liegende Vermögenswert von geringem Wert ist (siehe 4.1.2 *Leasingverhältnisse, bei denen der zugrunde liegende Vermögenswert von geringem Wert ist*), wenn die entsprechenden Ausnahmeregelungen in Anspruch genommen werden. Die Ausnahmeregelungen für kurzfristige Leasingverhältnisse und Leasingverhältnisse, bei denen der zugrunde liegende Vermögenswert von geringem Wert ist, sollen die Anwendung von IFRS 16 weniger kostspielig und komplex machen. Wenn ein Leasingnehmer diese Ausnahmeregelungen nutzt, muss er jedoch bestimmte zusätzliche quantitative und qualitative Angaben zu seinen kurzfristigen Leasingverhältnissen und zu den Leasingverhältnissen, bei denen der zugrunde liegende Vermögenswert von geringem Wert ist, machen (siehe Abschnitt 4.8 *Angaben*).

4.1.1 Kurzfristige Leasingverhältnisse

Ein kurzfristiges Leasingverhältnis hat laut Definition am Bereitstellungsdatum eine Laufzeit von maximal zwölf Monaten und enthält keine Option zum Kauf des zugrunde liegenden Vermögenswerts.

Die Ausnahmeregelung für kurzfristige Leasingverhältnisse ist jeweils für eine Klasse von zugrunde liegenden Vermögenswerten in Anspruch zu nehmen, auf die sich das Nutzungsrecht bezieht. Eine Klasse zugrunde liegender Vermögenswerte ist eine Gruppe ähnlich gearteter Vermögenswerte, die im Rahmen der Geschäftstätigkeit eines Unternehmens ähnlich genutzt werden.

Entscheidet sich ein Leasingnehmer für die Anwendung dieses Bilanzierungswahlrechts, erfasst er weder ein Nutzungsrecht noch eine Leasingverbindlichkeit in seiner Bilanz. Stattdessen erfasst er die Leasingzahlungen für derartige Leasingverhältnisse aufwandswirksam entweder

linear über die Laufzeit des Leasingverhältnisses oder auf einer anderen systematischen Basis. Eine andere systematische Basis ist dann heranzuziehen, wenn sie das Muster, nach dem der Leasingnehmer Nutzen aus der Verwendung des Vermögenswerts zieht, repräsentativer abbildet.

Bei der Bestimmung, ob ein Leasingverhältnis als kurzfristig anzusehen ist, bewertet der Leasingnehmer die Laufzeit des Leasingverhältnisses auf die gleiche Art und Weise wie bei allen anderen Leasingverhältnissen (siehe Abschnitt 3.4 *Laufzeit des Leasingverhältnisses und Kaufoptionen*). Somit umfasst die Laufzeit des Leasingverhältnisses die unkündbare Grundlaufzeit des Leasingverhältnisses, die Zeiträume, die sich aus einer Verlängerungsoption ergeben, sofern der Leasingnehmer hinreichend sicher ist, dass er diese Option ausüben wird, sowie die Zeiträume, die sich aus einer Kündigungsoption ergeben, sofern der Leasingnehmer hinreichend sicher ist, dass er diese Option nicht ausüben wird. Da diese Bestimmung am Bereitstellungsdatum vorgenommen wird, kann ein Leasingverhältnis nicht als kurzfristig eingestuft werden, wenn seine Laufzeit erst zu einem späteren Zeitpunkt auf weniger als zwölf Monate verringert wird. Damit ein Leasingverhältnis als kurzfristig eingestuft werden kann, darf es darüber hinaus keine Kaufoption für den zugrunde liegenden Vermögenswert enthalten.

Ein Leasingverhältnis, das die Bedingungen für ein kurzfristiges Leasingverhältnis zum Bereitstellungsdatum erfüllt, wird als neues Leasingverhältnis eingestuft, wenn sich das bestehende Leasingverhältnis ändert oder die Laufzeit des Leasingverhältnisses durch den Leasingnehmer neu beurteilt wird (dies ist z. B. dann der Fall, wenn sich der Leasingnehmer zur Ausübung einer Option entscheidet, die bei der ursprünglichen Bestimmung der Laufzeit nicht berücksichtigt wurde). Wie bei allen anderen neuen Leasingverhältnissen wird das neue Leasingverhältnis daraufhin überprüft, ob die Ausnahmeregelung für kurzfristige Leasingverhältnisse auch auf das neue Leasingverhältnis anwendbar ist.

Das Bilanzierungswahlrecht für kurzfristige Leasingverhältnisse soll helfen, die Kosten und die Komplexität aus der Anwendung von IFRS 16 zu reduzieren.

4. Bilanzierung beim Leasingnehmer

Wenn ein Leasingnehmer diese Ausnahmeregelung in Anspruch nimmt, muss er jedoch bestimmte quantitative und qualitative Angaben zu seinen kurzfristigen Leasingverhältnissen im Anhang machen (siehe Abschnitt 4.8 *Angaben*).

Sobald sich ein Leasingnehmer auf eine Bilanzierungsmethode für eine Klasse zugrunde liegender Vermögenswerte festgelegt hat, muss er künftig alle kurzfristigen Leasingverhältnisse für diese Klasse von Vermögenswerten gemäß der einmal gewählten Methode bilanzieren. Für eine etwaige Änderung seiner Bilanzierungsmethode muss er IAS 8 *Rechnungslegungsmethoden, Änderungen von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen und Fehler* berücksichtigen.

Beispiel 15: Kurzfristiges Leasingverhältnis

Szenario A

Ein Leasingnehmer schließt einen Leasingvertrag mit einer unkündbaren Grundlaufzeit von neun Monaten und einer Verlängerungsoption von vier Monaten ab. Der Leasingvertrag sieht keine Kaufoption vor. Am Bereitstellungsdatum kommt der Leasingnehmer zu dem Schluss, dass er die Verlängerungsoption mit hinreichender Sicherheit ausüben wird, da die monatlichen Leasingzahlungen während des Verlängerungszeitraums deutlich unter den am Markt verlangten Preisen liegen.

Analyse: Die Laufzeit des Leasingverhältnisses ist länger als zwölf Monate (13 Monate). Daher kann der Leasingnehmer das Leasingverhältnis nicht als kurzfristiges Leasingverhältnis bilanzieren.

Szenario B

Es gilt der gleiche Sachverhalt, aber mit dem Unterschied, dass der Leasingnehmer am Bereitstellungsdatum zu dem Schluss kommt, dass es nicht hinreichend sicher ist, dass er die Verlängerungsoption ausüben wird, da die monatlichen Leasingzahlungen während des Verlängerungszeitraums den vom ihm erwarteten Marktpreisen entsprechen und es keine anderen Umstände gibt, die die Ausübung der Verlängerungsoption mit hinreichender Sicherheit erwarten lassen.

Analyse: Die Laufzeit des Leasingverhältnisses beträgt neun Monate (also nicht mehr als zwölf Monate). Der Leasingnehmer kann daher für dieses Leasingverhältnis die Ausnahmeregelung für kurzfristige Leasingverhältnisse in Anspruch nehmen (entsprechend der gewählten Bilanzierungsmethode für die jeweilige Klasse von zugrunde liegenden Vermögenswerten). Somit erfasst er die Leasingzahlungen aufwandswirksam entweder linear oder auf einer anderen systematischen Basis und weist in seiner Bilanz weder eine Leasingverbindlichkeit noch ein Nutzungsrecht aus, ähnlich wie bei einem Operating-Leasingverhältnis nach IAS 17.

4.1.2 Leasingverhältnisse, bei denen der zugrunde liegende Vermögenswert von geringem Wert ist

Auszug aus IFRS 16

- B3** Sofern nicht die in Paragraph B7 beschriebenen Umstände vorliegen, kann ein Leasingnehmer nach diesem Standard Leasingverhältnisse, bei denen der zugrunde liegende Vermögenswert von geringem Wert ist, nach Paragraph 6 bilanzieren. Bei der Beurteilung des Werts eines zugrunde liegenden Vermögenswerts legt der Leasingnehmer ungeachtet des tatsächlichen Alters des geleasteten Vermögenswerts dessen Neuwert zugrunde.
- B4** Ob ein zugrunde liegender Vermögenswert von geringem Wert ist, wird losgelöst von den jeweiligen Umständen beurteilt. Leasingverhältnisse über Vermögenswerte von geringem Wert können unabhängig davon, ob sie für den Leasingnehmer wesentlich sind, nach Paragraph 6 bilanziert werden. Die Größe, Art oder Umstände des Leasingnehmers sind für die Beurteilung nicht von Belang. Demzufolge müssen unterschiedliche Leasingnehmer bei der Beurteilung der Frage, ob ein bestimmter zugrunde liegender Vermögenswert von geringem Wert ist, zum selben Ergebnis gelangen.
- B5** Ein zugrunde liegender Vermögenswert kann nur als von geringem Wert eingestuft werden, wenn
- (a) der Leasingnehmer aus der Nutzung des zugrunde liegenden Vermögenswerts entweder gesondert oder zusammen mit anderen Ressourcen, die für ihn jederzeit verfügbar sind, einen Nutzen ziehen kann; und
 - (b) der zugrunde liegende Vermögenswert weder in hohem Maße von anderen Vermögenswerten abhängig, noch mit diesen eng verbunden ist.
- B6** Ein Leasingverhältnis kann nicht als Leasingverhältnis über einen zugrunde liegenden Vermögenswert von geringem Wert eingestuft werden, wenn der zugrunde liegende Vermögenswert von seiner Art her im Neuzustand gewöhnlich nicht von geringem Wert ist. So kommt beispielsweise ein geleastes Kraftfahrzeug nicht als zugrunde liegender Vermögenswert von geringem Wert in Frage, da ein Neuwagen gewöhnlich nicht von geringem Wert ist.
- B7** Wird ein Vermögenswert vom Leasingnehmer untervermietet oder beabsichtigt der Leasingnehmer diesen Vermögenswert unterzuvermieten, so kann das Hauptleasingverhältnis nicht als Leasingverhältnis mit einem zugrunde liegenden Vermögenswert von geringem Wert gelten.
- B8** Vermögenswerte von geringem Wert können beispielsweise Tablets, Computer, Telefone und kleinere Gegenstände der Büroausstattung sein.

4. Bilanzierung beim Leasingnehmer

Leasingnehmer können außerdem bei Leasingverhältnissen, bei denen der zugrunde liegende Vermögenswert von geringem Wert ist, ein Wahlrecht in Anspruch nehmen. Dieses Wahlrecht kann für jedes Leasingverhältnis einzeln ausgeübt werden. Entscheidet sich ein Leasingnehmer für die Anwendung dieses Wahlrechts, erfasst er weder ein Nutzungsrecht noch eine Leasingverbindlichkeit in seiner Bilanz. Stattdessen erfasst er die Leasingzahlungen für derartige Leasingverhältnisse aufwandswirksam entweder linear über die Laufzeit des Leasingverhältnisses oder auf einer anderen systematischen Basis. Eine andere systematische Basis ist dann heranzuziehen, wenn diese für das Muster, nach dem der Leasingnehmer Nutzen aus dem Leasingverhältnis zieht, repräsentativer ist.

Bei der Beurteilung des Werts eines zugrunde liegenden Vermögenswerts legt der Leasingnehmer ungeachtet des tatsächlichen Alters des geleasteten Vermögenswerts dessen Neuwert zugrunde. Ob ein zugrunde liegender

Vermögenswert von geringem Wert ist, wird losgelöst von den jeweiligen Umständen beurteilt. Für Leasingverhältnisse über Vermögenswerte von geringem Wert kann unabhängig davon, ob sie für den Leasingnehmer wesentlich sind, die Ausnahmeregelung in Anspruch genommen werden. Die Größe, Art oder Umstände des Leasingnehmers sind für die Beurteilung nicht von Belang. Demzufolge müssen unterschiedliche Leasingnehmer bei der Beurteilung der Frage, ob ein bestimmter zugrunde liegender Vermögenswert von geringem Wert ist, zum selben Ergebnis gelangen. Das IASB hatte bei seiner Entscheidung über die Einführung dieser Ausnahmeregelung an Leasingverträge über zugrunde liegende Vermögenswerte mit einem Neuwert von höchstens 5.000 US-Dollar gedacht. Vermögenswerte von geringem Wert können beispielsweise Desktop-PCs und Laptops, kleinere Gegenstände der Büroausstattung, Telefone und andere Ausstattungsgegenstände von geringem Wert sein. Kraftfahrzeuge kommen hingegen nicht infrage, da ein Neuwagen gewöhnlich nicht von geringem Wert ist.

Ein zugrunde liegender Vermögenswert kann nur dann als von geringem Wert eingestuft werden, wenn

- ▶ der Leasingnehmer aus der Nutzung der Vermögenswerte entweder gesondert oder zusammen mit anderen Ressourcen, die für ihn jederzeit verfügbar sind, einen Nutzen ziehen kann und
- ▶ der zugrunde liegende Vermögenswert weder von anderen Vermögenswerten abhängig noch mit diesen eng verbunden ist.

Ein Unternehmen kann beispielsweise einen Lkw für geschäftliche Zwecke anmieten. Der Leasingvertrag beinhaltet auch die Nutzung der Reifen, die mit dem Lkw verbunden sind. Um die Reifen für den vorgesehenen Zweck nutzen zu können, müssen sie zusammen mit dem Lkw genutzt werden. Sie sind somit von diesem abhängig oder eng mit ihm verbunden. Die Reifen fallen demzufolge nicht unter die Ausnahmeregelung für Vermögenswerte von geringem Wert.

Ein Unterleasinggeber, der ein Unterleasingverhältnis über einen Vermögenswert abschließt oder dies beabsichtigt, kann das Hauptleasingverhältnis nicht als Leasingvertrag über einen Vermögenswert von geringem Wert bilanzieren (siehe Abschnitt 6.2 *Bilanzierung beim Unterleasinggeber*).



4.2 Erstmalige Bewertung

4.2.1 Nutzungsrechte

Auszug aus IFRS 16

Erstmalige Bewertung

Erstmalige Bewertung des Nutzungsrechts

23 Am Bereitstellungsdatum muss der Leasingnehmer das Nutzungsrecht zu Anschaffungskosten bewerten.

24 Die Kosten des Nutzungsrechts umfassen:

- (a) den Betrag, der sich aus der in Paragraph 26 beschriebenen erstmaligen Bewertung der Leasingverbindlichkeit ergibt;
- (b) alle bei oder vor der Bereitstellung geleisteten Leasingzahlungen abzüglich aller etwaigen erhaltenen Leasinganreize;
- (c) alle dem Leasingnehmer entstandenen anfänglichen direkten Kosten und
- (d) die geschätzten Kosten, die dem Leasingnehmer bei Demontage und Beseitigung des zugrunde liegenden Vermögenswerts, bei Wiederherstellung des Standorts, an dem dieser sich befindet, oder bei Rückversetzung des zugrunde liegenden Vermögenswerts in den in der Leasingvereinbarung verlangten Zustand entstehen werden, es sei denn, diese Kosten werden durch die Herstellung von Vorräten verursacht. Die Pflicht zur Übernahme dieser Kosten entsteht dem Leasingnehmer entweder am Bereitstellungsdatum oder durch Nutzung des zugrunde liegenden Vermögenswerts während eines bestimmten Zeitraums.

25 Ein Leasingnehmer hat die in Paragraph 24(d) beschriebenen Kosten als Teil der Kosten des Nutzungsrechts zu erfassen, wenn für ihn im Zusammenhang mit diesen Kosten eine Verpflichtung entsteht. Kosten, die während eines bestimmten Zeitraums entstehen, weil in diesem Zeitraum unter Inanspruchnahme des Nutzungsrechts Vorräte produziert wurden, werden vom Leasingnehmer gemäß IAS 2 *Vorräte* bilanziert. Die Verpflichtungen im Zusammenhang mit solchen gemäß diesem Standard oder IAS 2 bilanzierten Kosten werden gemäß IAS 37 *Rückstellungen, Eventualverbindlichkeiten und Eventualforderungen* erfasst und bewertet.

Der Leasingnehmer bewertet das Nutzungsrecht bei der erstmaligen Bewertung zu Anschaffungskosten, die alle folgenden Beträge enthalten:

- ▶ den Betrag aus der erstmaligen Bewertung der Leasingverbindlichkeit (siehe Abschnitt 4.2.2 *Leasingverbindlichkeiten*)
- ▶ sämtliche Leasingzahlungen, die am oder vor dem Bereitstellungsdatum an den Leasinggeber geleistet wurden, abzüglich jeglicher vom Leasinggeber erhaltenen Leasinganreize (siehe Abschnitt 3.5.2 *Leasinganreize*)
- ▶ sämtliche dem Leasingnehmer entstandenen anfänglichen direkten Kosten (siehe Abschnitt 3.7 *Anfängliche direkte Kosten*)
- ▶ die geschätzten Kosten, die dem Leasingnehmer bei Demontage und Beseitigung des zugrunde liegenden Vermögenswerts, bei Wiederherstellung des Standorts, an dem sich der zugrunde liegende Vermögenswert befindet, oder bei Rückversetzung des zugrunde liegenden Vermögenswerts in den in der Leasingvereinbarung verlangten Zustand entstehen werden, es sei denn, diese Kosten werden durch die Herstellung von Vorräten verursacht

4. Bilanzierung beim Leasingnehmer

Bei der erstmaligen Bewertung hat der Leasingnehmer die Kosten für die Demontage, die Beseitigung und die Wiederherstellung als Teil der Anschaffungskosten des Nutzungsrechts zu erfassen. Die Kosten können zum Bereitstellungsdatum oder während eines bestimmten Zeitraums aus der Nutzung des zugrunde liegenden Vermögenswerts entstehen. Kosten, die während eines bestimmten

Zeitraums entstehen, weil in diesem Zeitraum unter Inanspruchnahme des Nutzungsrechts Vorräte produziert wurden, werden gemäß IAS 2 *Vorräte* bilanziert. Die Schuld, die im Zusammenhang mit den Kosten für die Demontage, die Beseitigung und die Wiederherstellung entsteht, wird gemäß IAS 37 *Rückstellungen, Eventualverbindlichkeiten und Eventualforderungen* erfasst und bewertet.

4.2.2 Leasingverbindlichkeiten

Auszug aus IFRS 16

Erstmalige Bewertung der Leasingverbindlichkeit

- 26 Am Bereitstellungsdatum muss der Leasingnehmer die Leasingverbindlichkeit zum Barwert der zu diesem Zeitpunkt noch nicht geleisteten Leasingzahlungen bewerten. Die Leasingzahlungen werden zu dem dem Leasingverhältnis zugrunde liegenden Zinssatz abgezinst, sofern sich dieser ohne Weiteres bestimmen lässt. Lässt sich dieser Satz nicht ohne Weiteres bestimmen, ist der Grenzfremdkapitalzinssatz des Leasingnehmers heranzuziehen.
- 27 Am Bereitstellungsdatum umfassen die bei der Bewertung der Leasingverbindlichkeit zu berücksichtigenden Leasingzahlungen die nachstehend genannten, am Bereitstellungsdatum noch nicht geleisteten Zahlungen für das Recht auf Nutzung des zugrunde liegenden Vermögenswerts:
- (a) feste Zahlungen (einschließlich der in Paragraph B42 beschriebenen, de facto festen Zahlungen) abzüglich etwaiger zu erhaltender Leasinganreize;
 - (b) variable Leasingzahlungen, die an einen Index oder (Zins-)Satz gekoppelt sind und deren erstmalige Bewertung anhand des am Bereitstellungsdatum gültigen Indexes oder (Zins-)Satzes vorgenommen wird (siehe Paragraph 28);
 - (c) Beträge, die der Leasingnehmer im Rahmen von Restwertgarantien voraussichtlich wird entrichten müssen;
 - (d) der Ausübungspreis einer Kaufoption, wenn der Leasingnehmer hinreichend sicher ist, dass er diese auch tatsächlich wahrnehmen wird (was anhand der in den Paragraphen B37-B40 beschriebenen Faktoren beurteilt wird); und
 - (e) Strafzahlungen für eine Kündigung des Leasingverhältnisses, wenn in der Laufzeit berücksichtigt ist, dass der Leasingnehmer eine Kündigungsoption wahrnehmen wird.

Am Bereitstellungsdatum bewertet der Leasingnehmer die Leasingverbindlichkeit anhand des Barwerts der über die Laufzeit des Leasingverhältnisses zu leistenden Leasingzahlungen. Bei der Identifizierung der Leasingkomponenten und der Ermittlung der Laufzeit des Leasing-

verhältnisses, der Leasingzahlungen und des Abzinsungssatzes zum Bereitstellungsdatum sind für den Leasingnehmer die in den Abschnitten 2 und 3 dargestellten Konzepte maßgebend.

4.3 Folgebewertung

4.3.1 Nutzungsrechte

Auszug aus IFRS 16

Folgebewertung des Nutzungsrechts

- 29 Nach dem Bereitstellungsdatum hat ein Leasingnehmer – sofern er keines der in den Paragraphen 34 und 35 beschriebenen Bewertungsmodelle verwendet – das Nutzungsrecht nach dem Anschaffungskostenmodell zu bewerten.

Anschaffungskostenmodell

- 30 Will ein Leasingnehmer nach dem Anschaffungskostenmodell verfahren, muss er das Nutzungsrecht zu Anschaffungskosten bewerten:
- (a) abzüglich aller kumulierten Abschreibungen und aller kumulierten Wertminderungsaufwendungen und
 - (b) berichtigt um jede, in Paragraph 36(c) aufgeführte Neubewertung der Leasingverbindlichkeit.
- 31 Bei der Abschreibung des Nutzungsrechts muss ein Leasingnehmer vorbehaltlich der Vorschriften in Paragraph 32 nach den Abschreibungsvorschriften des IAS 16 *Sachanlagen* verfahren.
- 32 Geht das Eigentum an dem zugrunde liegenden Vermögenswert zum Ende der Laufzeit des Leasingverhältnisses auf den Leasingnehmer über oder ist in den Kosten des Nutzungsrechts berücksichtigt, dass der Leasingnehmer eine Kaufoption wahrnehmen wird, so hat er das Nutzungsrecht vom Bereitstellungsdatum bis zum Ende der Nutzungsdauer des zugrunde liegenden Vermögenswerts abzuschreiben. Anderenfalls ist das Nutzungsrecht vom Bereitstellungsdatum bis zum Ende seiner Nutzungsdauer oder – sollte dies früher eintreten – bis zum Ende der Laufzeit des Leasingverhältnisses abzuschreiben.
- 33 Ein Leasingnehmer hat nach IAS 36 *Wertminderung von Vermögenswerten* zu bestimmen, ob das Nutzungsrecht wertgemindert ist, und jeden festgestellten Wertminderungsaufwand zu erfassen.

Andere Bewertungsmodelle

- 34 Wendet ein Leasingnehmer auf seine als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien das in IAS 40 *Als Finanzinvestition gehaltene Immobilien* enthaltene Zeitwertmodell an, so hat er dieses Modell auch auf Nutzungsrechte anzuwenden, die der Definition von als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien in IAS 40 entsprechen.
- 35 Beziehen sich Nutzungsrechte auf eine Sachanlageklasse, auf die der Leasingnehmer das in IAS 16 enthaltene Neubewertungsmodell anwendet, so kann er beschließen, dieses Modell auf alle Nutzungsrechte anzuwenden, die sich auf diese Anlagenklasse beziehen.

4. Bilanzierung beim Leasingnehmer

Die Folgebewertung des Nutzungsrechts erfolgt auf der Grundlage eines Anschaffungskostenmodells, sofern sich der Leasingnehmer nicht für eines der anderen, weiter unten beschriebenen Bewertungsmodelle entscheidet.

Anschaffungskostenmodell

Bei Verwendung des Anschaffungskostenmodells wird das Nutzungsrecht im Rahmen der Folgebewertung mit den Anschaffungskosten abzüglich kumulierter Abschreibungen und kumulierter Wertminderungen bewertet.

Bei der Abschreibung des Nutzungsrechts wendet der Leasingnehmer vorbehaltlich der folgenden Vorschriften die Abschreibungsvorschriften des IAS 16 an.

Geht das Eigentum an dem zugrunde liegenden Vermögenswert zum Ende der Laufzeit des Leasingverhältnisses auf den Leasingnehmer über oder ist in den Kosten des Nutzungsrechts berücksichtigt, dass der Leasingnehmer eine Kaufoption wahrnehmen wird, so schreibt er das Nutzungsrecht vom Bereitstellungsdatum bis zum Ende der Nutzungsdauer des zugrunde liegenden Vermögenswerts ab. Andernfalls wird das Nutzungsrecht vom Bereitstellungsdatum bis zum Ende seiner Nutzungsdauer oder – sollte dies früher eintreten – bis zum Ende der Laufzeit des Leasingverhältnisses abgeschrieben.

Die Abschreibung des Nutzungsrechts erfolgt in Einklang mit den anwendbaren Standards für Sachanlagen. IAS 16 gibt nicht vor, welche Abschreibungsmethode konkret anzuwenden ist, sondern führt die lineare, die degressive und die leistungsabhängige Methode als Möglichkeiten auf. Grundsätzlich fordert IAS 16, dass die Abschreibungsmethode dem Verlauf des erwarteten Verbrauchs des wirtschaftlichen Nutzens, den der Vermögenswert über seine Nutzungsdauer erzeugt, entspricht und diese Methode von Periode zu Periode stetig angewandt wird.

IAS 16 schreibt ferner vor, dass jeder Teil einer Sachanlage mit einem bedeutsamen Anschaffungswert im Verhältnis zum gesamten Wert des Gegenstands getrennt abgeschrieben wird. Ein Unternehmen ordnet den erstmals angesetzten Betrag einer Sachanlage ihren bedeutsamen Teilen zu und schreibt jedes dieser Teile getrennt ab. So kann es laut IAS 16 z. B. angemessen sein, das Flugwerk und die Triebwerke eines Flugzeugs getrennt abzuschreiben. In vielen Fällen wird sich das Nutzungsrecht auf einen einzigen zugrunde liegenden Vermögenswert oder einen bedeutsamen Teil davon beziehen, sodass die Anwendung eines Komponentenansatzes gegebenenfalls nicht notwendig ist. Die Unternehmen werden jedoch prüfen müssen, ob der Komponentenansatz auf Nutzungsrechte anzuwenden ist, die bedeutsame Teile mit unterschiedlichen wirtschaftlichen Nutzungsdauern beinhalten.

Der Leasingnehmer wendet IAS 36 *Wertminderung von Vermögenswerten* an, um zu bestimmen, ob das Nutzungsrecht wertgemindert ist, und einen eventuell festgestellten Wertminderungsaufwand zu erfassen.

Andere Bewertungsmodelle

Wendet ein Leasingnehmer auf seine als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien das in IAS 40 *Als Finanzinvestition gehaltene Immobilien* enthaltene Zeitwertmodell an, so hat er dieses Modell auch auf Nutzungsrechte anzuwenden, die der Definition von als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien in IAS 40 entsprechen.

Beziehen sich Nutzungsrechte auf eine Sachanlageklasse, auf die der Leasingnehmer das in IAS 16 enthaltene Neubewertungsmodell anwendet, so kann er beschließen, dieses Modell auf alle Nutzungsrechte anzuwenden, die sich auf diese Anlagenklasse beziehen.





Leasingnehmer werden regelmäßig ein „Front-loaded“-Aufwandserfassungsmuster haben.

4.3.2 Leasingverbindlichkeiten

Auszug aus IFRS 16

Folgebewertung der Leasingverbindlichkeit

- 36 Nach dem Bereitstellungsdatum bewertet der Leasingnehmer die Leasingverbindlichkeit wie folgt:
- (a) er erhöht den Buchwert, um dem Zinsaufwand für die Leasingverbindlichkeit Rechnung zu tragen;
 - (b) er verringert den Buchwert, um den geleisteten Leasingzahlungen Rechnung zu tragen; und
 - (c) er bewertet den Buchwert neu, um jeder, in den Paragraphen 39-46 dargelegten Neubewertung oder Änderung des Leasingverhältnisses oder geänderten, de facto festen Leasingzahlungen Rechnung zu tragen (siehe Paragraph B42).
- 37 Die während der Laufzeit des Leasingverhältnisses in jeder Periode auf die Leasingverbindlichkeit zu entrichtenden Zinsen sind so zu bemessen, dass über die Perioden ein konstanter Zinssatz auf die verbleibende Leasingverbindlichkeit entsteht. Der Periodenzinssatz ist der in Paragraph 26 beschriebene Abzinsungssatz oder – falls anwendbar – der in den Paragraphen 41, 43 oder 45(c) beschriebene geänderte Abzinsungssatz.
- 38 Nach dem Bereitstellungsdatum sind sowohl
- (a) die Zinsen für die Leasingverbindlichkeit als auch
 - (b) variable Leasingzahlungen, die nicht in die Bewertung der Leasingverbindlichkeit in der Periode eingeflossen sind, in der das Ereignis oder die Bedingung, das bzw. die diese Zahlungen auslöst, eintrat, vom Leasingnehmer erfolgswirksam zu erfassen, es sei denn, die Kosten sind gemäß anderer anwendbarer Standards im Buchwert eines anderen Vermögenswerts enthalten.

In seiner Grundlage für Schlussfolgerungen (IFRS 16.BC182) weist das IASB darauf hin, dass eine Leasingverbindlichkeit auf ähnliche Weise wie andere finanzielle Verbindlichkeiten zu bilanzieren ist (d. h. auf der Grundlage der fortgeführten Anschaffungskosten). Die Leasingverbindlichkeit wird dementsprechend unter Zugrundelegung eines Betrags, aus dem sich ein konstanter periodischer Abzinsungssatz für die verbleibende Verbindlichkeit ergibt (dieser entspricht dem zum Bereitstellungsdatum festgelegten Abzinsungssatz, solange nicht eine Neubeurteilung eine Änderung des Abzinsungssatzes erforderlich macht), aufgezinnt. Geleistete Leasingzahlungen verringern den Buchwert der Leasingverbindlichkeit (siehe Abschnitte 3.5.9 *Neubeurteilung der Leasingverbindlichkeit* bzw. 4.5 *Änderung von Leasingverhältnissen*).

4.3.3 Aufwandserfassung

Leasingnehmer erfassen für ein Leasingverhältnis folgende Posten im Aufwand:

- ▶ Abschreibung des Nutzungsrechts
- ▶ Zinsen auf die Leasingverbindlichkeit
- ▶ variable Leasingzahlungen, die nicht in der Leasingverbindlichkeit enthalten sind (z. B. variable Leasingzahlungen, die nicht an einen Index oder [Zins-]Satz gekoppelt sind)
- ▶ Wertminderung des Nutzungsrechts

4. Bilanzierung beim Leasingnehmer

Abschreibung des Nutzungsrechts und Zinsen auf die Leasingverbindlichkeit

Nach dem Bereitstellungsdatum beginnt der Leasingnehmer die Abschreibung des Nutzungsrechts und erfasst separat Zinsen auf die Leasingverbindlichkeit.

Nutzt der Leasingnehmer die lineare Abschreibungsmethode, ist der Gesamtperiodenaufwand (d. h. die Summe aus Zins- und Abschreibungsaufwand) zu Anfang des Leasingverhältnisses gewöhnlich höher als gegen Ende. Über die Laufzeit des Leasingverhältnisses werden Geldzahlungen geleistet, durch die sich die Leasingverbindlichkeit verringert. Da auf die Verbindlichkeit ein gleich bleibender Zinssatz angewendet wird, sinkt auch der Zinsaufwand. Demnach ist der Zinsaufwand in den ersten Jahren höher und in späteren Jahren niedriger. Diese Abnahme des Zinsaufwands führt zusammen mit der linearen Abschreibung des Nutzungsrechts zu einem Aufwandserfassungsmuster, bei dem zu Beginn des Leasingverhältnisses ein höherer Aufwand anfällt (*front-loaded*). Diese Vorgehensweise entspricht der Folgebewertung von Finanzierungsleasingverhältnissen nach IAS 17.

Variable Leasingzahlungen

Nach dem Bereitstellungsdatum werden vom Leasingnehmer sämtliche variablen Leasingzahlungen, die nicht in die Bewertung der Leasingverbindlichkeit eingeflossen sind,

in der Periode, in der das Ereignis oder die Bedingung, das bzw. die diese Zahlungen auslöst, eintritt, erfolgswirksam erfasst.

Wertminderung des Nutzungsrechts

Das Nutzungsrecht des Leasingnehmers unterliegt den geltenden Wertminderungsbestimmungen von IAS 36 *Wertminderung von Vermögenswerten*.

Wenn der Leasingnehmer eine Wertminderung des Nutzungsrechts feststellt, erfasst er einen Wertminderungsaufwand und bewertet das Nutzungsrecht mit dem sich unmittelbar nach der Wertminderung ergebenden Buchwert. Anschließend schreibt er, meist unter Anwendung der linearen Methode, das Nutzungsrecht vom Beginn der Wertminderung bis zum Ende der Nutzungsdauer des Nutzungsrechts oder bis zum Ende des Leasingverhältnisses ab, wobei der jeweils kürzere Zeitraum maßgeblich ist. Der Abschreibungszeitraum entspricht jedoch grundsätzlich der Restnutzungsdauer des zugrunde liegenden Vermögenswerts, wenn der Leasingnehmer hinreichend sicher ist, dass er eine Kaufoption für den zugrunde liegenden Vermögenswert ausüben wird, oder wenn das Leasingverhältnis das Eigentum an dem zugrunde liegenden Vermögenswert am Ende des Leasingverhältnisses auf den Leasingnehmer überträgt. Siehe Abschnitt 4.6.1 *Wertminderung von Nutzungsrechten* für weiter gehende Informationen.

4.3.4 Beispiel: Bilanzierung beim Leasingnehmer

Beispiel 16: Bilanzierung beim Leasingnehmer

Unternehmen H (Leasingnehmer) schließt einen Leasingvertrag über eine Maschine mit einer Laufzeit von drei Jahren ab. Das Unternehmen verpflichtet sich zur Zahlung der folgenden jährlichen Beträge jeweils zum Jahresende: WE 10.000 im ersten Jahr, WE 12.000 im zweiten Jahr und WE 14.000 im dritten Jahr. Zur Vereinfachung sollen die Leasingzahlungen keine weiteren Elemente enthalten (z. B. Kaufoptionen, Leasinganreize seitens des Leasinggebers oder anfängliche direkte Kosten). Das Nutzungsrecht und die Leasingverbindlichkeit wurden beim erstmaligen Ansatz mit WE 33.000 bewertet (Barwert der Leasingzahlungen unter Zugrundelegung eines Abzinsungssatzes von ca. 4,235 %). Unternehmen H verwendet als Abzinsungssatz seinen Grenzfremdkapitalzinssatz, da der dem Leasingverhältnis zugrunde liegende Zinssatz nicht ohne Weiteres bestimmt werden kann. Das Nutzungsrecht wird linear über die Laufzeit des Leasingverhältnisses abgeschrieben.

Beispiel 16: Bilanzierung beim Leasingnehmer (Fortsetzung)

Analyse: Zum Bereitstellungsdatum hat Unternehmen H sowohl den leasingbezogenen Vermögenswert als auch die leasingbezogene Verbindlichkeit zu erfassen:

Nutzungsrecht	WE 33.000	
Leasingverbindlichkeit		WE 33.000

Erstmaliger Ansatz des leasingbezogenen Vermögenswerts und der leasingbezogenen Verbindlichkeit

Im ersten Jahr sind folgende Buchungen vorzunehmen:

Zinsaufwand	WE 1.398	
Leasingverbindlichkeit		WE 1.398

Erfassung des Zinsaufwands und Aufzinsung der Leasingverbindlichkeit unter Anwendung der Effektivzinsmethode (WE 33.000 × 4,235 %)

Abschreibungsaufwand	WE 11.000	
Nutzungsrecht		WE 11.000

Erfassung des Abschreibungsaufwands auf das Nutzungsrecht (WE 33.000 ÷ 3 Jahre)

Leasingverbindlichkeit	WE 10.000	
Zahlungsmittel		WE 10.000

Erfassung der Leasingzahlung

Die nachfolgende Übersicht zeigt alle in Verbindung mit dem Leasingvertrag vorgenommenen Buchungen (unter der Annahme, dass es keine Änderungen aufgrund von Neubewertungen gab):

	Erstmaliger Ansatz	Jahr 1	Jahr 2	Jahr 3
Leasingzahlungen		WE 10.000	WE 12.000	WE 14.000
<i>Erfasster Leasingaufwand</i>				
Zinsaufwand		WE 1.398	WE 1.033	WE 569
Abschreibungsaufwand		11.000	11.000	11.000
Gesamtperiodenaufwand		WE 12.398	WE 12.033	WE 11.569
<i>Bilanz</i>				
Nutzungsrecht	WE 33.000	WE 22.000	WE 11.000	–
Leasingverbindlichkeit	WE (33.000)	WE (24.398)	WE (13.431)	–

4. Bilanzierung beim Leasingnehmer

4.4 Neubewertung von Leasingverbindlichkeiten

Auszug aus IFRS 16

- 39 Nach dem Bereitstellungsdatum muss der Leasingnehmer die Leasingverbindlichkeit nach den Paragraphen 40-43 neu bewerten, um Änderungen bei den Leasingzahlungen Rechnung zu tragen. Das Nutzungsrecht ist vom Leasingnehmer um den aus der Neubewertung der Leasingverbindlichkeit resultierenden Betrag zu berichtigen. Verringert sich der Buchwert des Nutzungsrechts allerdings auf null und geht die Bewertung der Leasingverbindlichkeit weiter zurück, hat der Leasingnehmer jeden aus der Neubewertung resultierenden Restbetrag erfolgswirksam zu erfassen.
- 40 Der Leasingnehmer hat die Leasingverbindlichkeit neu zu bewerten und zu diesem Zweck die geänderten Leasingzahlungen zu einem geänderten Satz abzuzinsen, wenn entweder
- (a) bei der Laufzeit des Leasingverhältnisses eine in den Paragraphen 20-21 beschriebene Änderung eintritt. Die geänderten Leasingzahlungen sind vom Leasingnehmer ausgehend von der geänderten Laufzeit des Leasingverhältnisses zu bestimmen; oder
 - (b) bei der Beurteilung einer Kaufoption für den zugrunde liegenden Vermögenswert eine Änderung eintritt, wobei bei der Beurteilung den in den Paragraphen 20-21 beschriebenen Ereignissen und Umständen im Kontext einer Kaufoption Rechnung getragen wird. Der Leasingnehmer muss die geänderten Leasingzahlungen bestimmen, um der Veränderung bei den im Rahmen der Kaufoption zahlbaren Beträgen Rechnung zu tragen.
- 41 Bei der Anwendung des Paragraphen 40 hat der Leasingnehmer den geänderten Abzinsungssatz für die Restlaufzeit des Leasingverhältnisses als den dem Leasingverhältnis zugrunde liegenden Zinssatz zu bestimmen, sofern sich dieser ohne Weiteres bestimmen lässt, oder den Grenzfremdkapitalzinssatz des Leasingnehmers zum Zeitpunkt der Neubeurteilung, sollte sich der dem Leasingverhältnis zugrunde liegende Zinssatz nicht ohne Weiteres bestimmen lassen.
- 42 Der Leasingnehmer hat die Leasingverbindlichkeit neu zu bewerten und zu diesem Zweck die geänderten Leasingzahlungen abzuzinsen, wenn entweder
- (a) bei den Beträgen, die im Rahmen einer Restwertgarantie voraussichtlich zu entrichten sind, eine Änderung eintritt. Der Leasingnehmer muss die geänderten Leasingzahlungen bestimmen, um der Veränderung bei den im Rahmen der Restwertgarantie voraussichtlich zu entrichtenden Beträgen Rechnung zu tragen; oder
 - (b) bei den künftigen Leasingzahlungen bedingt durch eine Veränderung bei einem zur Bestimmung dieser Zahlungen verwendeten Index oder (Zins-)Satz eine Veränderung eintritt, wozu auch Veränderungen zählen, die Veränderungen bei den Marktmieten im Anschluss an eine Mietpreis-Erhebung widerspiegeln. Diesen geänderten Leasingzahlungen muss der Leasingnehmer nur dann durch Neubewertung der Leasingverbindlichkeit Rechnung tragen, wenn bei den Cashflows eine Veränderung eintritt (d. h. wenn die Anpassung der Leasingzahlungen wirksam wird). Der Leasingnehmer hat die geänderten Leasingzahlungen für die Restlaufzeit des Leasingverhältnisses ausgehend von den geänderten vertraglichen Zahlungen zu bestimmen.
- 43 Bei der Anwendung des Paragraphen 42 hat der Leasingnehmer einen unveränderten Abzinsungssatz zu verwenden, es sei denn, die Veränderung bei den Leasingzahlungen ist auf eine Veränderung bei variablen Zinssätzen zurückzuführen. In diesem Fall ist ein geänderter Abzinsungssatz zu verwenden, der dem veränderten Zinssatz Rechnung trägt.

Nach IFRS 16 müssen Leasingnehmer Leasingverbindlichkeiten neu bewerten, wenn sich eine Änderung des Leasingverhältnisses ergibt (d. h. eine Änderung des Umfangs des Leasingverhältnisses oder des für das Leasingverhältnis zu entrichtenden Entgelts, die nicht Teil der ursprünglichen Bedingungen der Leasingvereinbarung war), die nicht als separater Vertrag zu erfassen ist (siehe Abschnitt 4.5 *Änderung von Leasingverhältnissen*). Leasingnehmer müssen Leasingzahlungen auch dann neu bewerten, wenn eine der folgenden Änderungen eintritt:

- ▶ Änderung der Laufzeit des Leasingverhältnisses (siehe Abschnitt 3.4.1 *Laufzeit des Leasingverhältnisses*)
- ▶ Änderung der Einschätzung, ob es hinreichend sicher ist, dass der Leasingnehmer eine Option zum Kauf des zugrunde liegenden Vermögenswerts ausüben wird (siehe Abschnitt 3.4.1.1 *Beurteilung der Laufzeit des Leasingverhältnisses und der Kaufoptionen*)
- ▶ Änderung der Beträge, die voraussichtlich im Rahmen von Restwertgarantien zu entrichten sind (siehe Abschnitt 3.5.6 *Beträge, die voraussichtlich im Rahmen von Restwertgarantien zu entrichten sind [nur Leasingnehmer]*)
- ▶ Änderung der künftigen Leasingzahlungen aufgrund einer Änderung eines Indexes oder (Zins-)Satzes (siehe Abschnitt 3.5.3 *Variable Leasingzahlungen, die an einen Index oder [Zins-]Satz gekoppelt sind*)
- ▶ Änderung von de facto festen Leasingzahlungen (siehe Abschnitt 3.5.1 *De facto feste Leasingzahlungen*)

Leasingnehmer verwenden einen geänderten Abzinsungssatz, wenn Leasingzahlungen aufgrund einer Änderung der Laufzeit des Leasingverhältnisses oder einer revidierten Beurteilung einer Kaufoption aktualisiert werden. Der geänderte Abzinsungssatz entspricht dem Zinssatz, der dem Leasingverhältnis über die Restlaufzeit zugrunde liegt. Wenn dieser Zinssatz nicht ohne Weiteres bestimmt werden kann, zieht der Leasingnehmer stattdessen seinen Grenzfremdkapitalzinssatz heran. Leasingnehmer verwenden den ursprünglichen Abzinsungssatz, wenn Leasingzahlungen aufgrund einer Änderung der voraussichtlichen Beträge für Restwertgarantien und Zahlungen, die an einen Index oder (Zins-)Satz gekoppelt sind, aktualisiert

werden, es sei denn, bei dem (Zins-)Satz handelt es sich um einen variablen Zinssatz.

Wenn ein Leasingverhältnis eine Anpassung an den marktüblichen Mietpreis (Mietpreisüberprüfung) beinhaltet, können die Verhandlungen zwischen Leasingnehmer und Leasinggeber einige Zeit in Anspruch nehmen (Verhandlungszeitraum). Ein Beispiel hierfür ist ein Leasingvertrag mit einer Laufzeit von zehn Jahren, bei dem ab dem Ende von Jahr 5 eine Anpassung an die Marktmiete vorgenommen wird. Die Verhandlungen zur Mietpreisüberprüfung beginnen im Verlauf von Jahr 5, werden aber erst später, im Jahr 6, abgeschlossen. Im Jahr 6, während die Verhandlungen noch andauern, muss der Leasingnehmer die ursprünglich vertraglich vereinbarten Leasingzahlungen leisten. Am Ende des Verhandlungszeitraums (d. h. bei endgültiger Festlegung der Leasingzahlungen für die Jahre 6 bis 10) treten die neuen Leasingzahlungen rückwirkend ab dem Beginn von Jahr 6 in Kraft.

Im vorgenannten Beispiel nimmt der Leasingnehmer zu Beginn von Jahr 6 keine Anpassung der Leasingzahlungen um die erwartete Mieterhöhung vor. Stattdessen erfasst er jegliche Anpassung als Anpassung der Leasingzahlungen, sobald die Mietpreisüberprüfung abgeschlossen ist und die Änderung der vertraglichen Cashflows wirksam wird.

4.5 Änderung von Leasingverhältnissen

Auszug aus IFRS 16

Anhang A

Definitionen

Änderung von Leasingverhältnissen

Eine in den ursprünglichen Bedingungen nicht vorgesehene Änderung des Umfangs eines Leasingverhältnisses oder des für das Leasingverhältnis zu entrichtenden Entgelts (wenn beispielsweise ein zusätzliches Recht auf Nutzung eines oder mehrerer zugrunde liegender Vermögenswerte eingeräumt oder ein bestehendes Recht gekündigt oder die vertragliche Laufzeit des Leasingverhältnisses verlängert oder verkürzt wird.)

4. Bilanzierung beim Leasingnehmer

Wird ein Leasingverhältnis geändert (ändern sich also der Umfang des Leasingverhältnisses oder das für das Leasingverhältnis zu entrichtende Entgelt und war dies in den ursprünglichen Bedingungen des Leasingverhältnisses nicht vorgesehen), so muss der geänderte Vertrag dahingehend überprüft werden, ob er ein Leasingverhältnis begründet oder beinhaltet (siehe Abschnitt 2.1.7 *Neubeurteilung des Vertrags*). Wenn ein Leasingverhältnis fortbesteht, kann sich aus der Änderung des Leasingverhältnisses Folgendes ergeben:

- ▶ ein gesondertes Leasingverhältnis (siehe Abschnitt 4.5.1 *Feststellung, ob die Änderung eines Leasingverhältnisses zu einem gesonderten Leasingverhältnis führt*)
- ▶ eine Bilanzierungsänderung in Bezug auf das bestehende Leasingverhältnis (d. h. kein gesondertes Leasingverhältnis) (siehe Abschnitt 4.5.2 *Bilanzierung beim Leasingnehmer, wenn eine Leasingänderung nicht zu einem gesonderten Leasingverhältnis führt*)

Die Ausübung bestehender Kauf- oder Verlängerungsoptionen oder eine Änderung der Einschätzung, ob die Ausübung als hinreichend sicher anzusehen ist, stellen keine Änderungen von Leasingverhältnissen dar, können jedoch zu einer Neubewertung der Leasingverbindlichkeiten und Nutzungsrechte führen (siehe Abschnitt 3.5.9 *Neubeurteilung der Leasingverbindlichkeit*).



Die Änderung eines Leasingverhältnisses ist eine in den ursprünglichen Bedingungen nicht vorgesehene Änderung des Umfangs des Leasingverhältnisses oder des für das Leasingverhältnis zu entrichtenden Entgelts.

4.5.1 Feststellung, ob die Änderung eines Leasingverhältnisses zu einem gesonderten Leasingverhältnis führt

Auszug aus IFRS 16

- 44 Die Änderung eines Leasingverhältnisses ist vom Leasingnehmer als gesondertes Leasingverhältnis zu bilanzieren, wenn die folgenden Voraussetzungen beide erfüllt sind:
- (a) Durch die Änderung wird ein zusätzliches Recht auf Nutzung eines oder mehrerer zugrunde liegender Vermögenswerte eingeräumt, wodurch sich der Umfang des Leasingverhältnisses erhöht, und
 - (b) aufgrund der Umstände des betreffenden Vertrags erhöht sich das zu zahlende Entgelt um einen Betrag, der dem Einzelveräußerungspreis der Umfangserhöhung sowie allen angemessenen Anpassungen dieses Einzelveräußerungspreises entspricht.

Der Leasingnehmer erfasst die Änderung eines Leasingverhältnisses (d. h. eine Änderung des Umfangs des Leasingverhältnisses oder des für das Leasingverhältnis zu entrichtenden Entgelts, die in den ursprünglichen Bedingungen nicht vorgesehen war) als gesondertes Leasingverhältnis, wenn die folgenden beiden Bedingungen kumulativ erfüllt sind:

- ▶ Durch die Änderung wird ein zusätzliches Recht auf Nutzung eines oder mehrerer zugrunde liegender Vermögenswerte eingeräumt, wodurch sich der Umfang des Leasingverhältnisses erhöht.
- ▶ Das für das Leasingverhältnis zu zahlende Entgelt erhöht sich entsprechend dem Einzelveräußerungspreis für die Erhöhung des Umfangs sowie entsprechend allen angemessenen Anpassungen dieses Einzelveräußerungspreises auf der Grundlage der Umstände des betreffenden Vertrags.

Wenn diese beiden Bedingungen erfüllt sind, führt die Änderung des Leasingverhältnisses zur Bilanzierung von zwei gesonderten Leasingverhältnissen: dem nicht geänderten ursprünglichen Leasingverhältnis und einem gesonderten neuen Leasingverhältnis. Der Leasingnehmer bilanziert den



gesonderten Vertrag, der ein Leasingverhältnis enthält, genauso wie andere neue Leasingverhältnisse (siehe IFRS 16, Beispiel 15; das Konzept wird in Abschnitt 4.5.3 *Beispiele für die Bilanzierung von Änderungen von Leasingverhältnissen beim Leasingnehmer* näher erläutert).

Wenn eine der beiden Bedingungen nicht erfüllt ist, kann das geänderte Leasingverhältnis nicht als gesondertes Leasingverhältnis bilanziert werden (siehe Abschnitt 3.5.9 *Neubeurteilung der Leasingverbindlichkeit*).

4.5.2 Bilanzierung beim Leasingnehmer, wenn eine Leasingänderung nicht zu einem gesonderten Leasingverhältnis führt

Auszug aus IFRS 16

- 45 Bei Änderungen von Leasingverhältnissen, die nicht als gesondertes Leasingverhältnis bilanziert werden, hat der Leasingnehmer zum *effektiven Zeitpunkt der Änderung*
- (a) das Entgelt gemäß den Paragraphen 13-16 im geänderten Vertrag aufzuteilen;
 - (b) die Laufzeit des geänderten Leasingverhältnisses gemäß den Paragraphen 18-19 zu bestimmen; und
 - (c) die Leasingverbindlichkeit neu zu bewerten und zu diesem Zweck die geänderten Leasingzahlungen zu einem modifizierten Satz abzuzinsen. Bestimmt wird der modifizierte Abzinsungssatz als der für die Restlaufzeit des Leasingverhältnisses dem Leasingverhältnis zugrunde liegende Zinssatz, wenn sich dieser ohne Weiteres bestimmen lässt, oder als Grenzfremdkapitalzinssatz des Leasingnehmers zum effektiven Zeitpunkt der Änderung, sollte sich der dem Leasingverhältnis zugrunde liegende Zinssatz nicht ohne Weiteres bestimmen lassen.
- 46 Bei Änderungen von Leasingverhältnissen, die nicht als gesondertes Leasingverhältnis bilanziert werden, hat der Leasingnehmer die Neubewertung der Leasingverbindlichkeit zu bilanzieren, indem er
- (a) den Buchwert des Nutzungsrechts herabsetzt, um der durch Änderungen, die den Umfang des Leasingverhältnisses verringern, bedingten teilweisen oder vollständigen Beendigung des Leasingverhältnisses Rechnung zu tragen. Alle etwaigen Gewinne oder Verluste, die mit der teilweisen oder vollständigen Beendigung des Leasingverhältnisses in Zusammenhang stehen, sind vom Leasingnehmer erfolgswirksam zu erfassen.
 - (b) bei allen anderen Änderungen von Leasingverhältnissen eine entsprechende Anpassung des Nutzungsrechts vornimmt.

4. Bilanzierung beim Leasingnehmer



Wenn die Änderung eines Leasingverhältnisses nicht zu einem gesonderten Leasingverhältnis führt, muss der Leasingnehmer eine Allokation des vertraglich vereinbarten Entgelts vornehmen (siehe Abschnitt 2.2.3.2 *Zuordnung des vertraglich vereinbarten Entgelts – Leasingnehmer*) und die Leasingverbindlichkeit neu bewerten (unter Berücksichtigung der Laufzeit des geänderten Leasingverhältnisses und des Abzinsungssatzes, d. h. des dem Leasingverhältnis über die Restlaufzeit zugrunde liegenden Zinssatzes, sofern dieser ohne Weiteres bestimmt werden kann, andernfalls des Grenzfremdkapitalzinssatzes des Leasingnehmers, jeweils bestimmt zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der Änderung).

Verringert die Änderung den Umfang des ursprünglichen Leasingverhältnisses ganz oder teilweise (z. B. durch Reduzierung der angemieteten Fläche), so muss der Leasingnehmer den Buchwert des Nutzungsrechts entsprechend der teilweisen oder vollständigen Beendigung des Leasingverhältnisses mindern. Unterschiedsbeträge, die aus diesen Anpassungen resultieren, werden zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der Änderung erfolgswirksam erfasst (siehe IFRS 16, Beispiele 17 und 18 in Abschnitt 4.5.3 *Beispiele für die Bilanzierung von Änderungen von Leasingverhältnissen beim Leasingnehmer*).

Bei allen anderen Änderungen von Leasingverhältnissen, die nicht als gesonderte Leasingverhältnisse zu bilanzieren sind, muss der Leasingnehmer den Betrag aus der Neubewertung der Leasingverbindlichkeit als Anpassung des entsprechenden Nutzungsrechts erfolgsneutral erfassen (siehe IFRS 16, Beispiele 16, 18 und 19; dieses Konzept wird in Abschnitt 4.5.3 *Beispiele für die Bilanzierung von Änderungen von Leasingverhältnissen beim Leasingnehmer* näher erläutert).

In der Grundlage für Schlussfolgerungen (IFRS 16.BC204) weist das IASB darauf hin, dass dieser Ansatz seiner Ansicht nach zu Ergebnissen führt, die den Gehalt der Änderung eines Leasingverhältnisses sachgerecht abbilden, und die Erfassung der Gewinne oder Verluste eng an den entsprechenden Änderungen der Rechte und Pflichten des Leasingnehmers aus dem Leasingverhältnis ausrichtet.

Dies ist darauf zurückzuführen, dass sich aus einem Leasingverhältnis sowohl ein Nutzungsrecht als auch eine Leasingverbindlichkeit ergeben. Entsprechend kann eine Änderung des Leasingverhältnisses zu einer Änderung der Rechte des Leasingnehmers (d. h. zu einer Änderung des Nutzungsrechts), zu einer Änderung der Leasingverbindlichkeit oder zu beidem führen.

In bestimmten Fällen können Leasingnehmer und Leasinggeber eine Änderung des Leasingverhältnisses vereinbaren, die erst zu einem späteren Zeitpunkt in Kraft tritt (d. h., die Bedingungen der Änderung werden erst nach dem Zeitpunkt, zu dem die Vertragsparteien die Änderung vereinbart haben, wirksam).

Als Beispiel sei angenommen, dass ein Leasingnehmer mit einem Leasinggeber einen Leasingvertrag über die Anmietung eines Vermögenswerts schließt. Der Vertrag hat eine Laufzeit von zehn Jahren. Zu Beginn von Jahr 8 vereinbaren Leasingnehmer und Leasinggeber eine Vertragsänderung, die mit Beginn von Jahr 9 wirksam wird.

- Sofern es sich bei der Änderung um eine Erhöhung des Umfangs handelt, die nicht zu einem gesonderten Leasingverhältnis führt, hat der Leasingnehmer das gemäß dem modifizierten Vertrag vereinbarte Entgelt neu auf die bestehenden Leasing- und Nichtleasingkomponenten

zu verteilen und die Leasingverbindlichkeit zu dem Zeitpunkt neu zu bewerten, zu dem die Vertragsparteien die Änderung vereinbart haben (Beginn von Jahr 8).

- ▶ Führt die Änderung zu einer gesonderten Leasingkomponente, hat der Leasingnehmer das gemäß dem modifizierten Vertrag vereinbarte Entgelt zu dem Zeitpunkt, zu dem die Vertragsparteien die Änderung vereinbart haben (Beginn von Jahr 8), auf die bestehenden und neuen Leasing- und Nichtleasingkomponenten zu verteilen. Der Leasingnehmer nimmt außerdem zu diesem Zeitpunkt eine Neubewertung der Leasingverbindlichkeit unter Berücksichtigung der bestehenden Leasingkomponenten vor. Die Leasingverbindlichkeit und das Nutzungsrecht für neue Leasingkomponenten sind jedoch

zum Bereitstellungsdatum der neuen Leasingkomponente (Beginn von Jahr 9) zu erfassen.

- ▶ Wenn es sich bei der Änderung um eine Verringerung des Umfangs handelt, hat der Leasingnehmer das gemäß dem modifizierten Vertrag vereinbarte Entgelt neu auf die bestehenden Leasing- und Nichtleasingkomponenten zu verteilen und die Leasingverbindlichkeit wie auch das Nutzungsrecht zu dem Zeitpunkt neu zu bewerten, zu dem die Änderung in Kraft tritt (Beginn von Jahr 8).

Siehe Anhang D für eine Zusammenfassung der Vorschriften für eine Neu Beurteilung und Neubewertung durch den Leasingnehmer.

4.5.3 Beispiele für die Bilanzierung von Änderungen von Leasingverhältnissen beim Leasingnehmer

Auszug aus IFRS 16: Erläuternde Beispiele

Beispiel 15: Änderung, die zu einem gesonderten Leasingverhältnis führt

Der Leasingnehmer schließt einen Leasingvertrag für Büroräume (2.000 Quadratmeter) mit einer Laufzeit von zehn Jahren ab. Zu Beginn von Jahr 6 vereinbaren Leasinggeber und Leasingnehmer, das ursprüngliche Leasingverhältnis für die verbleibenden fünf Jahre dahin gehend zu ändern, dass zusätzliche 3.000 Quadratmeter Bürofläche in demselben Gebäude gemietet werden. Die zusätzliche Bürofläche steht dem Leasingnehmer ab Ende des zweiten Quartals im Jahr 6 zur Verfügung. Die Erhöhung des Gesamtentgelts entspricht dem aktuellen Marktpreis für die erweiterte Bürofläche von 3.000 Quadratmetern abzüglich eines Abschlags, den der Leasingnehmer erhält, weil dem Leasinggeber bestimmte Kosten nicht entstehen, die ihm bei der Vermietung dieser Fläche an einen anderen Mieter entstanden wären (z. B. Vermarktungskosten).

Der Leasingnehmer bilanziert diese Änderung des Leasingverhältnisses getrennt vom ursprünglichen (über zehn Jahre laufenden) Leasingvertrag als gesondertes Leasingverhältnis. Dies basiert darauf, dass die Änderung dem Leasingnehmer ein zusätzliches Nutzungsrecht einräumt und die Erhöhung des Entgelts dem Einzelveräußerungspreis des zusätzlichen Nutzungsrechts unter Berücksichtigung der der Vertragsänderung zugrunde liegenden Fakten und Umstände entspricht. In diesem Beispiel sind die zusätzlichen 3.000 Quadratmeter Bürofläche der neue zugrunde liegende Vermögenswert. Entsprechend erfasst der Leasingnehmer zum Bereitstellungsdatum des neuen Leasingverhältnisses (also zum Ende des zweiten Quartals im Jahr 6) ein Nutzungsrecht und eine Leasingverbindlichkeit in Bezug auf diese zusätzlichen 3.000 Quadratmeter Bürofläche. Die Änderung des Leasingverhältnisses hat keine Auswirkung auf die Bilanzierung des ursprünglichen Leasingverhältnisses über 2.000 Quadratmeter Bürofläche.

4. Bilanzierung beim Leasingnehmer

Auszug aus IFRS 16: Erläuternde Beispiele (Fortsetzung)

Beispiel 16: Änderung, die den Umfang des Leasingverhältnisses durch eine Verlängerung der vertraglich vereinbarten Laufzeit erweitert

Der Leasingnehmer schließt einen Leasingvertrag für Büroräume (5.000 Quadratmeter) mit einer Laufzeit von zehn Jahren ab. Die jährlichen Leasingzahlungen, die jeweils zum Jahresende zahlbar sind, betragen WE 100.000. Der dem Leasingverhältnis zugrunde liegende Zinssatz kann nicht ohne Weiteres bestimmt werden. Der Grenzfremdkapitalzinssatz des Leasingnehmers liegt zum Bereitstellungsdatum bei 6 Prozent p. a. Zu Beginn von Jahr 7 vereinbaren Leasinggeber und Leasingnehmer eine Änderung des ursprünglichen Leasingverhältnisses in Form einer Verlängerung der Laufzeit um vier Jahre. Die jährlichen Leasingraten bleiben unverändert bei WE 100.000, die von Jahr 7 bis Jahr 14 zusätzlich zu zahlenden Leasingraten sind ebenfalls jeweils zum Jahresende fällig. Der Grenzfremdkapitalzinssatz des Leasingnehmers liegt zu Beginn von Jahr 7 bei 7 Prozent p. a.

Zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der Änderung (zu Beginn von Jahr 7) nimmt der Leasingnehmer eine Neubewertung der Leasingverbindlichkeit auf Basis der folgenden Parameter vor: (a) eine Restlaufzeit des Leasingverhältnisses von acht Jahren, (b) jährliche Leasingraten in Höhe von WE 100.000 und (c) ein Grenzfremdkapitalzinssatz des Leasingnehmers von 7 Prozent p. a. Die geänderte Leasingverbindlichkeit beträgt WE 597.130. Unmittelbar vor der Änderung beträgt die Leasingverbindlichkeit WE 346.511 (einschließlich des Zinsaufwands bis Ende von Jahr 6). Der Leasingnehmer erfasst den Unterschiedsbetrag zwischen dem Buchwert der geänderten Leasingverbindlichkeit und dem Buchwert der Leasingverbindlichkeit unmittelbar vor der Änderung (WE 250.619) als Anpassung des Nutzungsrechts.

Beispiel 17: Änderung, die zu einer Verringerung des Umfangs des Leasingverhältnisses führt

Der Leasingnehmer schließt einen Leasingvertrag für Büroräume (5.000 Quadratmeter) mit einer Laufzeit von zehn Jahren ab. Die jährlichen Leasingzahlungen, die jeweils zum Jahresende zahlbar sind, betragen WE 50.000. Der dem Leasingverhältnis zugrunde liegende Zinssatz kann nicht ohne Weiteres bestimmt werden. Der Grenzfremdkapitalzinssatz des Leasingnehmers liegt zum Bereitstellungsdatum bei 6 Prozent p. a. Zu Beginn von Jahr 6 vereinbaren Leasinggeber und Leasingnehmer eine Änderung des Leasingverhältnisses in Form einer Verringerung der ursprünglichen Bürofläche auf 2.500 Quadratmeter. Die Änderung soll zum Ende des ersten Quartals von Jahr 6 in Kraft treten. Die jährlichen Leasingzahlungen (von Jahr 6 bis Jahr 10) betragen WE 30.000. Der Grenzfremdkapitalzinssatz des Leasingnehmers liegt zu Beginn von Jahr 6 bei 5 Prozent p. a.

Zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der Änderung (zu Beginn von Jahr 6) nimmt der Leasingnehmer eine Neubewertung der Leasingverbindlichkeit auf Basis der folgenden Parameter vor: (a) eine Restlaufzeit des Leasingverhältnisses von fünf Jahren, (b) jährliche Leasingraten in Höhe von WE 30.000 und (c) ein Grenzfremdkapitalzinssatz des Leasingnehmers von 5 Prozent p. a. Dies entspricht WE 129.884.

Der Leasingnehmer ermittelt die anteilige Minderung des Buchwerts des Nutzungsrechts auf der Grundlage des verbleibenden Nutzungsrechts (d. h. 2.500 Quadratmeter und damit 50 Prozent des ursprünglichen Nutzungsrechts).

50 Prozent des Nutzungsrechts vor der Änderung (WE 184.002) entsprechen WE 92.001. 50 Prozent der Leasingverbindlichkeit vor der Änderung (WE 210.618) entsprechen WE 105.309. Daher verringert der Leasingnehmer den Buchwert des Nutzungsrechts um WE 92.001 und den Buchwert der Leasingverbindlichkeit um WE 105.309. Der Leasingnehmer erfasst den Unterschiedsbetrag zwischen der Minderung der Leasingverbindlichkeit und der Minderung des Nutzungsrechts (WE 105.309 – WE 92.001 = WE 13.308) zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der Änderung (zu Beginn von Jahr 6) erfolgswirksam als Gewinn.

Auszug aus IFRS 16: Erläuternde Beispiele (Fortsetzung)

Den Unterschiedsbetrag zwischen der verbleibenden Leasingverbindlichkeit (WE 105.309) und der geänderten Leasingverbindlichkeit (WE 129.884) von WE 24.575 erfasst der Leasingnehmer als Anpassung des Nutzungsrechts und spiegelt somit die Änderung des gezahlten Entgelts und den geänderten Abzinsungssatz wider.

Beispiel 18: Änderung, die gleichzeitig zu einer Verringerung und zu einer Erhöhung des Umfangs des Leasingverhältnisses führt

Der Leasingnehmer schließt einen Leasingvertrag für Büroräume (2.000 Quadratmeter) mit einer Laufzeit von zehn Jahren ab. Die jährlichen Leasingzahlungen, die jeweils zum Jahresende zahlbar sind, betragen WE 100.000. Der dem Leasingverhältnis zugrunde liegende Zinssatz kann nicht ohne Weiteres bestimmt werden. Der Grenzfremdkapitalzinssatz des Leasingnehmers liegt zum Bereitstellungsdatum bei 6 Prozent p. a. Zu Beginn von Jahr 6 vereinbaren Leasingnehmer und Leasinggeber folgende Änderungen des ursprünglichen Leasingverhältnisses: (a) Erweiterung um zusätzliche 1.500 Quadratmeter Bürofläche in demselben Gebäude ab Beginn von Jahr 6 und (b) Reduzierung der Laufzeit von zehn auf acht Jahre. Die jährlichen (festen) Leasingzahlungen für die 3.500 Quadratmeter belaufen sich auf WE 150.000, die von Jahr 6 bis Jahr 8 jeweils zum Jahresende zahlbar sind. Der Grenzfremdkapitalzinssatz des Leasingnehmers liegt zu Beginn von Jahr 6 bei 7 Prozent p. a.

Das Entgelt für die Erhöhung des Umfangs um 1.500 Quadratmeter Bürofläche entspricht nicht dem Einzelveräußerungspreis für eine solche Erhöhung unter Berücksichtigung der der Vertragsänderung zugrunde liegenden Fakten und Umstände. Daher bilanziert der Leasingnehmer die Erhöhung des Umfangs, die das Nutzungsrecht um 1.500 Quadratmeter erweitert, nicht als gesondertes Leasingverhältnis.

Das Nutzungsrecht und die Leasingverbindlichkeit stellen sich in Bezug auf das Leasingverhältnis vor der Änderung wie folgt dar:

Jahr	Leasingverbindlichkeit				Nutzungsrecht		
	Anfangs-saldo	Zinsauf-wand 6 %	Leasing-zahlungen	Schluss-saldo	Anfangs-saldo	Abschrei-bungen	Schluss-saldo
	WE	WE	WE	WE	WE	WE	WE
1	736.009	44.160	(100.000)	680.169	736.009	(73.601)	662.408
2	680.169	40.810	(100.000)	620.979	662.408	(73.601)	588.807
3	620.979	37.259	(100.000)	558.238	588.807	(73.601)	515.206
4	558.238	33.494	(100.000)	491.732	515.206	(73.601)	441.605
5	491.732	29.504	(100.000)	421.236	441.605	(73.601)	368.004
6	421.236				368.004		

Zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der Änderung (zu Beginn von Jahr 6) nimmt der Leasingnehmer eine Neubewertung der Leasingverbindlichkeit auf der Basis der folgenden Parameter vor: (a) eine Restlaufzeit des Leasingverhältnisses von drei Jahren, (b) jährliche Zahlungen in Höhe von WE 150.000 und (c) ein Grenzfremdkapitalzinssatz des Leasingnehmers von 7 Prozent p. a. Die geänderte Verbindlichkeit beträgt WE 393.647. Davon beziehen sich (a) WE 131.216 auf die Erhöhung der jährlichen Leasingzahlungen um WE 50.000 von Jahr 6 bis Jahr 8 und (b) WE 262.431 auf die verbleibenden drei jährlichen Leasingzahlungen in Höhe von WE 100.000 von Jahr 6 bis Jahr 8.

4. Bilanzierung beim Leasingnehmer

Auszug aus IFRS 16: Erläuternde Beispiele (Fortsetzung)

Verringerung der Laufzeit des Leasingverhältnisses

Zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der Änderung (zu Beginn von Jahr 6) beläuft sich das Nutzungsrecht vor der Änderung auf WE 368.004. Der Leasingnehmer ermittelt die anteilige Minderung des Buchwerts des Nutzungsrechts auf der Grundlage des verbleibenden Nutzungsrechts für die ursprünglichen 2.000 Quadratmeter Bürofläche (d. h. über eine Restlaufzeit von drei Jahren statt der ursprünglichen fünf Jahre). Das verbleibende Nutzungsrecht an den ursprünglichen 2.000 Quadratmetern Bürofläche beträgt WE 220.802 (d. h. $WE\ 368.004 \div 5 \times 3$ Jahre).

Zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der Änderung (zu Beginn von Jahr 6) beläuft sich die Leasingverbindlichkeit vor der Änderung auf WE 421.236. Die verbleibende Leasingverbindlichkeit für die ursprünglichen 2.000 Quadratmeter Bürofläche beträgt WE 267.301 (das entspricht dem Barwert von drei jährlichen Leasingzahlungen in Höhe von WE 100.000, abgezinst mit dem ursprünglichen Abzinsungssatz von 6 Prozent p. a.).

Entsprechend verringert der Leasingnehmer den Buchwert des Nutzungsrechts um WE 147.202 ($WE\ 368.004 - WE\ 220.802$) und den Buchwert der Leasingverbindlichkeit um WE 153.935 ($WE\ 421.236 - WE\ 267.301$). Der Leasingnehmer erfasst den Unterschiedsbetrag zwischen der Minderung der Leasingverbindlichkeit und der Minderung des Nutzungsrechts ($WE\ 153.935 - WE\ 147.202 = WE\ 6.733$) zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der Änderung (zu Beginn von Jahr 6) erfolgswirksam als Gewinn.

Leasingverbindlichkeit	WE 153.935	
Nutzungsrecht		WE 147.202
Gewinn		WE 6.733

Zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der Änderung (zu Beginn von Jahr 6) erfasst der Leasingnehmer die Auswirkungen der Neubewertung der verbleibenden Leasingverbindlichkeit mit dem geänderten Abzinsungssatz von 7 Prozent p. a. in Höhe von WE 4.870 ($WE\ 267.301 - WE\ 262.431$) als Anpassung des Nutzungsrechts.

Leasingverbindlichkeit	WE 4.870	
Nutzungsrecht		WE 4.870

Erweiterung der gemieteten Fläche

Zum Bereitstellungsdatum der zusätzlichen 1.500 Quadratmeter Bürofläche (zu Beginn des sechsten Jahres) erfasst der Leasingnehmer die Erhöhung der Leasingverbindlichkeit im Zusammenhang mit der Erweiterung des Umfangs in Höhe von WE 131.216 (d. h. den Barwert von drei jährlichen Leasingzahlungen in Höhe von WE 50.000, abgezinst mit dem geänderten Abzinsungssatz von 7 Prozent p. a.) als Anpassung des Nutzungsrechts.

Leasingverbindlichkeit	WE 131.216	
Nutzungsrecht		WE 131.216

Auszug aus IFRS 16: Erläuternde Beispiele (Fortsetzung)

Das geänderte Nutzungsrecht und die geänderte Leasingverbindlichkeit stellen sich in Bezug auf das geänderte Leasingverhältnis wie folgt dar:

Jahr	Leasingverbindlichkeit				Nutzungsrecht		
	Anfangs-saldo	Zinsauf-wand 6 %	Leasing-zahlungen	Schluss-saldo	Anfangs-saldo	Abschrei-bungen	Schluss-saldo
	WE	WE	WE	WE	WE	WE	WE
6	393.647	27.556	(150.000)	271.203	347.148	(115.716)	231.432
7	271.203	18.984	(150.000)	140.187	231.432	(115.716)	115.716
8	140.187	9.813	(150.000)	–	115.716	(115.716)	–

Beispiel 19: Änderung, die nur das Entgelt für die Nutzung des zugrunde liegenden Vermögenswerts betrifft

Der Leasingnehmer schließt einen Leasingvertrag für Büroräume (5.000 Quadratmeter) mit einer Laufzeit von zehn Jahren ab. Zu Beginn von Jahr 6 entscheiden sich Leasinggeber und Leasingnehmer für einer Änderung des ursprünglichen Leasingvertrags in Form einer Reduzierung der jährlichen Leasingzahlungen von WE 100.000 auf WE 95.000 über die verbleibende Laufzeit von fünf Jahren. Der dem Leasingverhältnis zugrunde liegende Zinssatz kann nicht ohne Weiteres bestimmt werden. Der Grenzfremdkapitalzinssatz des Leasingnehmers liegt zum Bereitstellungsdatum bei 6 Prozent p. a. Zu Beginn von Jahr 6 liegt er bei 7 Prozent p. a. Die jährlichen Leasingzahlungen sind jeweils zum Jahresende zahlbar.

Zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der Änderung (zu Beginn von Jahr 6) nimmt der Leasingnehmer eine Neubewertung der Leasingverbindlichkeit auf folgender Grundlage vor:

- eine Restlaufzeit des Leasingverhältnisses von fünf Jahren,
- jährliche Zahlungen in Höhe von WE 95.000 und
- ein Grenzfremdkapitalzinssatz des Leasingnehmers von 7 Prozent p. a. Der Leasingnehmer erfasst den Unterschiedsbetrag zwischen dem Buchwert der geänderten Verbindlichkeit (WE 389.519) und der Leasingverbindlichkeit unmittelbar vor der Änderung (WE 421.236) von WE 31.717 als Anpassung des Nutzungsrechts.

4. Bilanzierung beim Leasingnehmer

4.6 Weitere Bilanzierungsfragen aus Sicht des Leasingnehmers

4.6.1 Wertminderung von Nutzungsrechten

Auszug aus IFRS 16

33 Ein Leasingnehmer hat nach IAS 36 *Wertminderung von Vermögenswerten* zu bestimmen, ob das Nutzungsrecht wertgemindert ist, und jeden festgestellten Wertminderungsaufwand zu erfassen.

Das Nutzungsrecht des Leasingnehmers unterliegt den geltenden Wertminderungsbestimmungen von IAS 36 *Wertminderung von Vermögenswerten*.

Nach IAS 36 ist in jeder Berichtsperiode zu prüfen, ob Anhaltspunkte für eine Wertminderung vorliegen. Ist dies der Fall, muss das Unternehmen den erzielbaren Betrag des betreffenden Vermögenswerts (oder der zahlungsmittelgenerierenden Einheit [ZGE], zu der dieser gehört) bestimmen. Liegt der erzielbare Betrag der ZGE unter ihrem Buchwert, ist ein Wertminderungsaufwand zu erfassen. Nach Erfassung des Wertminderungsaufwands wird der angepasste Buchwert des Nutzungsrechts die neue Grundlage für seine weitere Abschreibung.

Wenn Anhaltspunkte dafür vorliegen, dass ein in früheren Perioden erfasster Wertminderungsaufwand nicht länger existiert oder sich verringert hat, ist zu prüfen, ob eine Wertaufholung notwendig ist. Der infolge einer Wertaufholung erhöhte Buchwert eines Vermögenswerts darf nicht den Buchwert übersteigen, den der Vermögenswert nach Berücksichtigung der Abschreibungen hätte, wenn in früheren Perioden kein Wertminderungsaufwand erfasst worden wäre.

Derzeit führen Leasingnehmer den vorstehend beschriebenen Werthaltigkeitstest bei Vermögenswerten durch, die im Rahmen von Finanzierungsleasingverhältnissen gehalten werden. Bei Leasingverhältnissen, die gegenwärtig als

Operating-Leasingverhältnisse klassifiziert werden, wird dieser Test eine Neuerung sein und den zeitlichen Verlauf der Aufwandserfassung unter Umständen wesentlich beeinflussen.

Unsere Sichtweise

Bei Leasingverhältnissen, die derzeit nicht in der Bilanz ausgewiesen werden (d. h. Leasingverhältnisse, die gemäß IAS 17 als Operating-Leasingverhältnisse eingestuft werden), könnte die Vorschrift zur Überprüfung des Nutzungsrechts auf Wertminderung zu einer beschleunigten Aufwandserfassung führen (wenn eine Wertminderung eintritt).

4.6.2 Leasingverhältnisse in Fremdwährung

Leasingnehmer wenden IAS 21 *Auswirkungen von Wechselkursänderungen* auf Leasingverhältnisse in Fremdwährung an. Wie bei anderen monetären Verbindlichkeiten bewerten sie die in Fremdwährung notierte Leasingverbindlichkeit unter Verwendung des zum jeweiligen Abschlussstichtag festgestellten Wechselkurses neu. Änderungen der Leasingverbindlichkeit infolge von Wechselkursschwankungen werden erfolgswirksam erfasst. Da es sich bei dem Nutzungsrecht um einen nichtmonetären Posten handelt, der zu historischen Anschaffungskosten zu bewerten ist, haben Wechselkursänderungen keinerlei Auswirkungen auf dieses Nutzungsrecht.

Das IASB hat in der Grundlage für Schlussfolgerungen (IFRS 16.BC199) bestätigt, dass dieser Ansatz aufgrund der Erfassung von Fremdwährungsgewinnen und -verlusten zu einer größeren Ergebnisvolatilität führen kann, aber den Abschlussadressaten dürfte klar sein, dass diese Gewinne oder Verluste allein aus Wechselkursschwankungen resultieren.

4.6.3 Anwendung auf Portfolios

Auszug aus IFRS 16

B1 Dieser Standard regelt die Bilanzierung einzelner Leasingverhältnisse. Als praktischen Behelf kann ein Unternehmen diesen Standard jedoch auch auf ein Portfolio ähnlich ausgestalteter Leasingverhältnisse anwenden, wenn es nach vernünftigem Ermessen davon ausgehen kann, dass es keine wesentlichen Auswirkungen auf den Abschluss hat, ob es diesen Standard auf das Portfolio oder die einzelnen Leasingverhältnisse innerhalb dieses Portfolios anwendet. Bei der Bilanzierung eines Portfolios hat ein Unternehmen Schätzungen und Annahmen zugrunde zu legen, die die Größe und die Zusammensetzung des Portfolios widerspiegeln.

IFRS 16 ist auf einzelne Leasingverhältnisse anzuwenden. Unternehmen mit einer großen Anzahl Leasingverhältnisse für Vermögenswerte mit ähnlichen Merkmalen (z. B. Leasing einer Flotte ähnlicher Schienenfahrzeuge) können bei der Bilanzierung von Leasingverhältnissen auf Einzelfallbasis Schwierigkeiten bei der Umsetzung der Vorgaben von IFRS 16 haben. In der Grundlage für Schlussfolgerungen (IFRS 16.BC83) ist das IASB auf diese Bedenken eingegangen und hat daher die Ausnahmeregelung hinzugefügt, die es einem Unternehmen gestattet, auf ein Portfolio von Leasingverhältnissen mit vergleichbaren Merkmalen einen Portfolioansatz anzuwenden, wenn es nach vernünftiger Einschätzung erwartet, dass sich die Auswirkungen auf den Abschluss nicht wesentlich von denen bei Anwendung des Standards auf jedes einzelne Leasingverhältnis des Portfolios unterscheiden würden.

Unsere Sichtweise

Um die Konsistenz zu IFRS 15 sicherzustellen, hat das IASB den Portfolioansatz in IFRS 16 aufgenommen. Die Entscheidung, den Portfolioansatz anzuwenden, ist vergleichbar mit der Entscheidung, die Unternehmen heute treffen, bestimmte Vermögenswerte sofort aufwandswirksam zu erfassen, anstatt sie zu aktivieren, wenn der Bilanzierungsunterschied im Hinblick auf den Abschluss unwesentlich ist und bleibt.

4.6.4 Bilanzierung von Ertragsteuern

IFRS 16 könnte sich auf die Bilanzierung von Ertragsteuern durch den Leasingnehmer auswirken. Gemäß IFRS 16 müssen Leasingnehmer leasingbezogene Vermögenswerte und Verbindlichkeiten erfassen, die im Rahmen der bisherigen Bilanzierung nicht in der Bilanz ausgewiesen wurden (z. B. Beträge aus Operating-Leasingverhältnissen gemäß IAS 17). Außerdem könnte sich aus IFRS 16 eine geänderte Bewertung der sonstigen leasingbezogenen Vermögenswerte und Verbindlichkeiten ergeben. Diese Änderungen betreffen einige Aspekte der Bilanzierung von Ertragsteuern, z. B.:

- ▶ den Ansatz und die Bewertung von latenten Steueransprüchen und latenten Steuerschulden
- ▶ die Beurteilung der Realisierbarkeit latenter Steueransprüche

4. Bilanzierung beim Leasingnehmer

4.7 Darstellung

Auszug aus IFRS 16

- 47 A** Ein Leasingnehmer hat
- (a) Nutzungsrechte entweder in der Bilanz oder im Anhang getrennt von anderen Vermögenswerten darzustellen. Stellt er die Nutzungsrechte in der Bilanz nicht gesondert dar, so hat er
 - (i) diese Nutzungsrechte in den gleichen Bilanzposten aufzunehmen, in dem auch die zugrunde liegenden Vermögenswerte dargestellt würden, wenn sie sein Eigentum wären; und
 - (ii) anzugeben, in welchen Bilanzposten diese Nutzungsrechte geführt werden;
 - (b) Leasingverbindlichkeiten entweder in der Bilanz oder im Anhang getrennt von anderen Verbindlichkeiten darzustellen. Stellt der Leasingnehmer Leasingverbindlichkeiten in der Bilanz nicht gesondert dar, hat er anzugeben, in welchen Bilanzposten diese Verbindlichkeiten enthalten sind.
- 48** Die in Paragraph 47(a) festgelegte Anforderung gilt nicht für Nutzungsrechte, die der Definition einer als Finanzinvestition gehaltenen Immobilie entsprechen, die in der Bilanz auch als solche auszuweisen ist.
- 49** In der Darstellung von Gewinn oder Verlust und sonstigem Ergebnis hat der Leasingnehmer Zinsaufwendungen für die Leasingverbindlichkeit getrennt vom Abschreibungsbetrag für das Nutzungsrecht auszuweisen. Zinsaufwendungen für die Leasingverbindlichkeit sind eine Komponente der Finanzierungsaufwendungen, die nach Paragraph 82(b) IAS 1 *Darstellung des Abschlusses* in der Darstellung von Gewinn oder Verlust und sonstigem Ergebnis getrennt darzustellen sind.
- 50** In der Kapitalflussrechnung hat der Leasingnehmer
- (a) Auszahlungen für den Tilgungsanteil der Leasingverbindlichkeit als Finanzierungstätigkeiten einzustufen;
 - (b) Auszahlungen für den Zinsanteil der Leasingverbindlichkeit gemäß den Vorgaben für gezahlte Zinsen in IAS 7 *Kapitalflussrechnungen* einzustufen; und
 - (c) Zahlungen im Rahmen kurzfristiger Leasingverhältnisse, Zahlungen bei Leasingverhältnissen, denen ein Vermögenswert von geringem Wert zugrunde liegt, und variable Leasingzahlungen, die bei der Bewertung der Leasingverbindlichkeit unberücksichtigt geblieben sind, bei den betrieblichen Tätigkeiten einzustufen.

Die Klassifizierung in kurz- oder langfristig in der Bilanz wird für Nutzungsrechte und Leasingverbindlichkeiten nach denselben Überlegungen vorgenommen wie für die übrigen Vermögenswerte und Verbindlichkeiten.

Die folgende zusammenfassende Übersicht zeigt, wie leasingbezogene Beträge und Aktivitäten im Abschluss des Leasingnehmers dargestellt werden:

Abschlussbestandteil	Darstellung beim Leasingnehmer
Bilanz	<p>Darstellung des Nutzungsrechts:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▶ entweder getrennt von anderen Vermögenswerten (z. B. eigenen Vermögenswerten) ▶ oder zusammen mit den anderen Vermögenswerten, als ob es sich um eigene Vermögenswerte handelte, mit Anhangangabe der Bilanzposten, die Nutzungsrechte enthalten, sowie deren Beträgen <p>Ausweis von Nutzungsrechten, die unter die Definition von als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien fallen, als ebensolche</p> <p>Darstellung von Leasingverbindlichkeiten:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▶ entweder getrennt von anderen Verbindlichkeiten ▶ oder zusammen mit anderen Verbindlichkeiten mit Anhangangabe der Bilanzposten, die Leasingverbindlichkeiten enthalten, sowie deren Beträgen
Gewinn- und Verlustrechnung	<p>Getrennter Ausweis von Abschreibungs- und Zinsaufwand aus Leasingverhältnissen (sie können also nicht zusammengefasst werden); der Zinsaufwand aus der Leasingverbindlichkeit ist Bestandteil der Finanzierungsaufwendungen</p>
Kapitalflussrechnung	<p>Ausweis der Auszahlungen für den Tilgungsanteil im Cashflow aus Finanzierungstätigkeit</p> <p>Ausweis der Auszahlungen für den Zinsanteil der Leasingverbindlichkeit auf der Grundlage des Bilanzierungswahlrechts gemäß IAS 7 <i>Kapitalflussrechnungen</i></p> <p>Ausweis der Leasingzahlungen für kurzfristige Leasingverhältnisse und Leasingverhältnisse über Vermögenswerte von geringem Wert, die nicht in der Bilanz ausgewiesen werden, und variablen Leasingzahlungen, die nicht in der Leasingverbindlichkeit enthalten sind, im Cashflow aus betrieblicher Tätigkeit</p> <p>Ausweis der nicht zahlungswirksamen Transaktionen (z. B. erstmaliger Ansatz des Leasingverhältnisses zum Bereitstellungsdatum) als zusätzliche nicht zahlungswirksame Posten</p>

4. Bilanzierung beim Leasingnehmer

4.8 Angaben

4.8.1 Angabeziele

Auszug aus IFRS 16

Angaben

- 51 Die Angaben, die der Leasingnehmer im Anhang bereitstellt, sollen zusammen mit den in der Bilanz, in der Gewinn- und Verlustrechnung und in der Kapitalflussrechnung enthaltenen Angaben den Abschlussadressaten die Beurteilung ermöglichen, wie Leasingverhältnisse sich auf die Vermögens-, Finanz- oder Ertragslage und die Cashflows des Leasingnehmers auswirken. Die Anforderungen, mit denen dieses Ziel erreicht werden soll, sind den Paragraphen 52-60 zu entnehmen.

Das Ziel der Angabevorschriften für den Leasingnehmer besteht darin, den Abschlussadressaten zu ermöglichen, die Auswirkungen von Leasingverhältnissen auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage sowie auf die Cashflows des Leasingnehmers nachzuvollziehen (z. B. Höhe, zeitlicher Anfall und Unsicherheiten der Cashflows aus Leasingverhältnissen). In der Grundlage für Schlussfolgerungen (IFRS 16.BC215) vertritt das IASB die Ansicht, dass sich die Auslegung und die Umsetzung der Angabevorschriften durch den Leasingnehmer verbessern, wenn dieser gezwungen ist zu beurteilen, ob die allgemeine Qualität und der Informationsgehalt seiner leasingbezogenen Angaben der oben genannten Zielsetzung genügen.

Nach IFRS 16 haben Leasingnehmer alle vorgeschriebenen Angaben in einer einzigen Anhangangabe oder in einem gesonderten Abschnitt im Abschluss zu präsentieren. In der Grundlage für Schlussfolgerungen (IFRS 16.BC228) kommt das IASB zu dem Ergebnis, dass die für Leasingverhältnisse erforderlichen Angaben so am wirksamsten und in einer gemäß Paragraph 113 von IAS 1 *Darstellung des Abschlusses* geforderten Weise dargestellt werden können.



4.8.2 Angaben zu Vermögenswerten, Verbindlichkeiten, Aufwendungen und Cashflows

IFRS 16 enthält die folgenden Angabevorschriften für Leasingnehmer:

Auszug aus IFRS 16

- 53 Ein Leasingnehmer hat für die Berichtsperiode folgende Beträge anzugeben:
- (a) Abschreibungsbetrag für das Nutzungsrecht nach Klassen zugrunde liegender Vermögenswerte;
 - (b) Zinsaufwendungen für Leasingverbindlichkeiten;
 - (c) Aufwand für kurzfristige Leasingverhältnisse, die nach Paragraph 6 bilanziert werden. Darin nicht enthalten sein muss der Aufwand für Leasingverhältnisse mit maximal einmonatiger Laufzeit;
 - (d) Aufwand für Leasingverhältnisse über einen Vermögenswert von geringem Wert, die nach Paragraph 6 bilanziert werden. Darin nicht enthalten sein darf der in Paragraph 53(c) enthaltene Aufwand für kurzfristige Leasingverhältnisse, denen ein Vermögenswert von geringem Wert zugrunde liegt;
 - (e) den nicht in die Bewertung von Leasingverbindlichkeiten einbezogenen Aufwand für variable Leasingzahlungen;
 - (f) Ertrag aus dem Unterleasing von Nutzungsrechten;
 - (g) die gesamten Zahlungsmittelabflüsse für Leasingverhältnisse;
 - (h) Zugänge zu Nutzungsrechten;
 - (i) Gewinne und Verluste aus Sale-and-Leaseback-Transaktionen; und
 - (j) Buchwert des Nutzungsrechts am Ende der Berichtsperiode nach Klassen zugrunde liegender Vermögenswerte.
- 54 Die in Paragraph 53 genannten Angaben sind in Tabellenform vorzulegen, es sei denn, ein anderes Format ist besser geeignet. Die angegebenen Beträge müssen die Kosten einschließen, die der Leasingnehmer im Berichtszeitraum in den Buchwert eines anderen Vermögenswerts aufgenommen hat.
- 55 Ein Leasingnehmer hat die Höhe seiner Leasingverpflichtungen aus kurzfristigen Leasingverhältnissen, die nach Paragraph 6 bilanziert werden, anzugeben, wenn der Bestand an kurzfristigen Leasingverhältnissen, bei denen am Ende des Berichtszeitraums Verpflichtungen bestehen, sich nicht mit dem Bestand an kurzfristigen Leasingverhältnissen deckt, auf die sich der nach Paragraph 53(c) angegebene Aufwand bezieht.
- 56 Entsprechen Nutzungsrechte an Leasinggegenständen der Definition einer als Finanzinvestition gehaltenen Immobilie, hat der Leasingnehmer nach den Angabevorschriften des IAS 40 zu verfahren. Für derartige Nutzungsrechte müssen die in Paragraph 53(a), (f), (h) oder (j) genannten Angaben nicht geliefert werden.
- 57 Führt ein Leasingnehmer für Nutzungsrechte eine Neubewertung gemäß IAS 16 durch, muss er für diese Nutzungsrechte die in IAS 16 Paragraph 77 verlangten Angaben liefern.
- 58 Eine gemäß den Paragraphen 39 und B11 des IFRS 7 *Finanzinstrumente: Angaben* erstellte Fälligkeitsanalyse für Leasingverbindlichkeiten hat der Leasingnehmer getrennt von den Fälligkeitsanalysen für andere finanzielle Verbindlichkeiten vorzulegen.

4. Bilanzierung beim Leasingnehmer

Leasingnehmer müssen die folgenden Angaben machen, die vonseiten der Abschlussadressaten als besonders nützlich für ihre Analysen angesehen wurden:

- ▶ Buchwert des Nutzungsrechts und entsprechende Abschreibungsbeträge, untergliedert nach Klassen zugrunde liegender Vermögenswerte
- ▶ Zinsaufwand aus den Leasingverbindlichkeiten
- ▶ Aufwand aus kurzfristigen Leasingverhältnissen mit einer Laufzeit von mehr als einem Monat
- ▶ Aufwand für Leasingverhältnisse über Vermögenswerte von geringem Wert (außer Teilen, die sich auf kurzfristige Leasingverhältnisse beziehen)
- ▶ Aufwand aus variablen Leasingzahlungen (z. B. variable Leasingzahlungen, die in der Leasingverbindlichkeit nicht berücksichtigt wurden)
- ▶ Ertrag aus Unterleasingverhältnissen
- ▶ gesamte Zahlungsmittelabflüsse für Leasingverhältnisse
- ▶ Zugänge zu Nutzungsrechten
- ▶ Gewinne und Verluste aus Sale-and-Leaseback-Transaktionen
- ▶ Buchwert des Nutzungsrechts zum Ende der Berichtsperiode, untergliedert nach Klassen zugrunde liegender Vermögenswerte

Leasingnehmer sind verpflichtet, alle vorstehend genannten Angaben in Tabellenform darzustellen, es sei denn, ein anderes Format ist besser geeignet. Die ausgewiesenen Beträge enthalten die Kosten, die der Leasingnehmer in der Berichtsperiode im Buchwert eines anderen Vermögenswerts erfasst hat.

Darüber hinaus hat der Leasingnehmer eine Fälligkeitsanalyse der Leasingverbindlichkeiten entsprechend den Regelungen in den Paragraphen 39 und B11 von IFRS 7 *Finanzinstrumente: Angaben* anzugeben. Diese Fälligkeits-

analyse muss getrennt von der Fälligkeitsanalyse für die anderen finanziellen Verbindlichkeiten dargestellt werden. In der Grundlage für Schlussfolgerungen (IFRS 16.BC222) vertritt das IASB die Ansicht, dass für die Fälligkeitsanalyse der Leasingverbindlichkeiten dieselben Angabevorschriften zweckmäßig sind wie bei anderen finanziellen Verbindlichkeiten, da das Bilanzierungsmodell für Leasingnehmer unterstellt, dass es sich bei einer Leasingverbindlichkeit um eine finanzielle Verbindlichkeit handelt.

Der Leasingnehmer muss außerdem den Betrag seiner Leasingverpflichtungen aus kurzfristigen Leasingverhältnissen angeben, wenn sich der Bestand an kurzfristigen Leasingverhältnissen am Ende des Berichtszeitraums nicht mit dem Bestand an kurzfristigen Leasingverhältnissen deckt, für den der erfasste Aufwand angegeben worden ist.

Leasingnehmer sind nicht verpflichtet, die Angaben gemäß IFRS 16.53(a), (f), (h) oder (j) für Nutzungsrechte zu machen, die der Definition von als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien entsprechen. Stattdessen gelten die Angabevorschriften in IAS 40.

Wenn der Leasingnehmer die Nutzungsrechte gemäß IAS 16 mit ihrem Neubewertungsbetrag bewertet, muss er die gemäß IAS 16.77 erforderlichen Angaben machen.

Unsere Sichtweise

IFRS 16 verlangt den Ausweis der gesamten Zahlungsmittelabflüsse für Leasingverhältnisse. Leasingverhältnisse über Vermögenswerte von geringem Wert und kurzfristige Leasingverhältnisse werden davon nicht ausdrücklich ausgenommen. Wir gehen daher davon aus, dass die Zahlungsmittelabflüsse auch für diese Arten von Leasingverhältnissen anzugeben sind.



4.8.3 Zusätzliche Angaben

Auszug aus IFRS 16

- 59 Zusätzlich zu den in den Paragraphen 53–58 verlangten Angaben hat der Leasingnehmer weitere, zur Erreichung des in Paragraph 51 genannten (in Paragraph B48 beschriebenen) Angabeziels erforderliche qualitative und quantitative Angaben zu seinen Leasingaktivitäten vorzulegen. Diese zusätzlichen Angaben können beispielsweise Informationen umfassen, die den Abschlussadressaten die Beurteilung nachstehend genannter Elemente erleichtern, sind aber nicht auf diese beschränkt:
- (a) Art der Leasingaktivitäten des Leasingnehmers;
 - (b) künftige Zahlungsmittelabflüsse, zu denen es beim Leasingnehmer kommen könnte, die bei der Bewertung der Leasingverbindlichkeit aber unberücksichtigt geblieben sind. Ergeben könnten sich diese Abflüsse aus:
 - (i) variablen Leasingzahlungen (siehe Paragraph B49);
 - (ii) Verlängerungs- und Kündigungsoptionen (siehe Paragraph B50);
 - (iii) Restwertgarantien (siehe Paragraph B51); und
 - (iv) Leasingverhältnissen, die der Leasingnehmer eingegangen ist, die aber noch nicht begonnen haben.
 - (c) die mit Leasingverhältnissen verbundenen Beschränkungen oder Zusagen; und
 - (d) Sale-and-Leaseback-Transaktionen (siehe Paragraph B52).
- 60 Bilanziert ein Leasingnehmer kurzfristige Leasingverhältnisse oder Leasingverhältnisse, denen Vermögenswerte von geringem Wert zugrunde liegen, nach Paragraph 6, so hat er dies anzugeben.

4. Bilanzierung beim Leasingnehmer

Bei der Bereitstellung zusätzlicher Informationen hat der Leasingnehmer zu prüfen,

- (a) ob diese Informationen für die Abschlussadressaten relevant sind. Die oben beschriebenen zusätzlichen Informationen sind nur dann anzugeben, wenn sie für die Abschlussadressaten voraussichtlich relevant sind. Dies ist wahrscheinlich dann der Fall, wenn diese Informationen die Adressaten in die Lage versetzen,
 - (i) zu verstehen, welche Flexibilitätsvorteile mit den Leasingverhältnissen verbunden sind. Leasingverhältnisse können Flexibilitätsvorteile bieten, wenn ein Leasingnehmer seine Risiken verringern kann, indem er beispielsweise eine Kündigungsoption ausübt oder das Leasingverhältnis mit günstigen Bedingungen verlängert;
 - (ii) die mit Leasingverhältnissen verbundenen Beschränkungen zu verstehen. Mit Leasingverhältnissen können Beschränkungen verbunden sein, beispielsweise die Verpflichtung für den Leasingnehmer, bestimmte Finanzkennzahlen einzuhalten;
 - (iii) zu verstehen, in welchem Ausmaß die gemachten Angaben von variablen Einflussgrößen abhängen. So können sich beispielsweise künftige variable Leasingzahlungen auf die gemachten Angaben auswirken;
 - (iv) zu verstehen, welche sonstigen Risiken mit Leasingverhältnissen verbunden sind;
 - (v) etwaige Abweichungen von branchenüblichen Praktiken zu verstehen, beispielsweise unübliche oder Sonderbestimmungen in der Leasingvereinbarung, die sich auf das Leasingportfolio des Leasingnehmers auswirken;
- (b) ob diese Informationen bereits aus in der Bilanz oder den im Anhang dargestellten Informationen hervorgehen. Informationen, die bereits an anderer Stelle in der Bilanz dargestellt sind, braucht ein Leasingnehmer nicht erneut darzustellen.

Zusätzliche Informationen zu variablen Leasingzahlungen, die unter gewissen Umständen zur Erreichung des für die Angabepflichten festgelegten Ziels erforderlich sein können, sind beispielsweise Informationen, die es den Abschlussadressaten ermöglichen,

- (a) zu verstehen, weshalb und in welchem Umfang der Leasingnehmer variable Leasingzahlungen verwendet,

- (b) das Verhältnis zwischen variablen Leasingzahlungen und festen Zahlungen einzuschätzen,
- (c) Kenntnis von den Einflussgrößen, die sich auf die variablen Leasingzahlungen auswirken, zu erlangen und einzuschätzen, in welcher Größenordnung diese Zahlungen variieren werden, wenn sich diese Einflussgrößen ändern, oder
- (d) sonstige operative und finanzielle Auswirkungen der variablen Leasingzahlungen einzuschätzen.

Zusätzliche Informationen zu Verlängerungsoptionen und Kündigungsoptionen, die unter gewissen Umständen zur Erreichung des für die Angabepflichten festgelegten Ziels erforderlich sein können, sind beispielsweise Informationen, die es den Abschlussadressaten ermöglichen,

- (a) zu verstehen, weshalb und in welchem Umfang der Leasingnehmer Verlängerungsoptionen und Kündigungsoptionen nutzt,
- (b) das Verhältnis zwischen optionalen Leasingzahlungen und nichtoptionalen Leasingzahlungen einzuschätzen,
- (c) den Umfang der ausgeübten Optionen, die nicht in die Bemessung der Leasingverbindlichkeiten einbezogen worden sind, zu beurteilen oder
- (d) sonstige operative und finanzielle Auswirkungen dieser Optionen einzuschätzen.

Optionale Leasingzahlungen sind Zahlungen, die ein Leasingnehmer an einen Leasinggeber leistet, um in den unter eine Verlängerungs- oder Kündigungsoption fallenden, nicht in die Laufzeit des Leasingverhältnisses eingeschlossenen Zeiten zur Nutzung eines zugrunde liegenden Vermögenswerts berechtigt zu sein.

Zusätzliche Informationen zu Restwertgarantien, die unter gewissen Umständen zur Erreichung des für die Angabepflichten festgelegten Ziels erforderlich sein können, sind beispielsweise Informationen, die es den Abschlussadressaten ermöglichen,

- (a) zu verstehen, weshalb und in welchem Umfang der Leasingnehmer Restwertgarantien gibt,
- (b) den Umfang des Restwerttrisikos für den Leasingnehmer einzuschätzen,
- (c) zu erfahren, für welche Art von zugrunde liegenden Vermögenswerten diese Garantien gegeben werden, oder
- (d) sonstige operative und finanzielle Auswirkungen dieser Garantien einzuschätzen.



5. Bilanzierung beim Leasinggeber

Das Bilanzierungsmodell für Leasinggeber gemäß IFRS 16 wurde im Wesentlichen aus IAS 17 übernommen. Die wesentlichen Unterschiede zwischen den Bilanzierungsvorschriften für Leasinggeber nach IFRS 16 und nach IAS 17 sind größtenteils die Folge von Entscheidungen zum Bilanzierungsmodell für Leasingnehmer gemäß IFRS 16.

IFRS 16 verändert bestimmte Aspekte des Bilanzierungsmodells für Leasinggeber wie die Bilanzierung von Unterleasingverhältnissen und den damit verbundenen anfänglichen direkten Kosten sowie die Angabevorschriften für Leasinggeber.

5.1 Einstufung von Leasingverhältnissen

Auszug aus IFRS 16

- 61** Jedes Leasingverhältnis ist vom Leasinggeber entweder als Operating-Leasingverhältnis oder als Finanzierungsleasing einzustufen.
- 62** Ein Leasingverhältnis wird als Finanzierungsleasing eingestuft, wenn es im Wesentlichen alle mit dem Eigentum verbundenen Risiken und Chancen überträgt. Ist dies nicht der Fall, wird ein Leasingverhältnis als Operating-Leasingverhältnis eingestuft.
- B53** Grundlage für die Einstufung von Leasingverhältnissen beim Leasinggeber ist der Umfang, in welchem die mit dem Eigentum an einem zugrunde liegenden Vermögenswert verbundenen Risiken und Chancen übertragen werden. Zu den Risiken gehören die Verlustmöglichkeiten aufgrund von ungenutzten Kapazitäten oder technischer Überholung und Renditeabweichungen aufgrund geänderter wirtschaftlicher Rahmenbedingungen. Chancen können die Erwartungen eines gewinnbringenden Einsatzes im Geschäftsbetrieb während der wirtschaftlichen Nutzungsdauer des zugrunde liegenden Vermögenswerts und eines Gewinns aus einem Wertzuwachs oder aus der Realisierung eines Restwerts sein.
- B54** Eine Leasingvereinbarung kann Bestimmungen enthalten, nach denen die Leasingzahlungen angepasst werden, wenn zwischen dem Beginn des Leasingverhältnisses und dem Bereitstellungsdatum bestimmte Änderungen (wie eine Änderung der Kosten des Leasinggebers in Bezug auf den zugrunde liegenden Vermögenswert oder in Bezug auf die Finanzierung des Leasingverhältnisses) eintreten. In diesem Fall sind für die Zwecke der Einstufung des Leasingverhältnisses die Auswirkungen solcher Änderungen so zu behandeln, als hätten sie zu Beginn des Leasingverhältnisses stattgefunden.

Zu Beginn des Leasingverhältnisses stufen Leasinggeber jedes Leasingverhältnis als Finanzierungsleasingverhältnis oder als Operating-Leasingverhältnis ein. Die Einstufung von Leasingverhältnissen ist ausschlaggebend dafür, wie und wann ein Leasinggeber Leasingerträge realisiert und welche Vermögenswerte er zu erfassen hat. Die Kriterien für die Einstufung von Leasingverhältnissen entsprechen denen von IAS 17 und werden im Folgenden näher erläutert.

5.1.1 Kriterien für die Einstufung von Leasingverhältnissen

Die Vorschriften des IFRS 16 zur Einstufung von Leasingverhältnissen haben sich gegenüber den Vorschriften des IAS 17 nicht geändert. Grundlage für die Einstufung von Leasingverhältnissen ist weiterhin der Umfang, in dem die mit dem Eigentum an einem zugrunde liegenden Vermögenswert verbundenen Risiken und Chancen beim Leasinggeber oder Leasingnehmer liegen. Die Einstufung hängt



Das Bilanzierungsmodell für Leasinggeber gemäß IFRS 16 wurde im Wesentlichen aus IAS 17 übernommen.

eher vom wirtschaftlichen Gehalt der Transaktion als von der Vertragsform ab. IFRS 16 nennt die folgenden Beispiele für Fälle, die für sich genommen oder in Kombination normalerweise zur Einstufung eines Leasingverhältnisses als Finanzierungsleasing führen würden:

- ▶ Am Ende der Laufzeit des Leasingverhältnisses wird dem Leasingnehmer das Eigentum am zugrunde liegenden Vermögenswert übertragen.
- ▶ Der Leasingnehmer hat die Option, den zugrunde liegenden Vermögenswert zu einem Preis zu erwerben, der den beizulegenden Zeitwert zum Optionsausübungszeitpunkt voraussichtlich so stark unterschreitet, dass die Ausübung der Option bei Beginn des Leasingverhältnisses hinreichend sicher ist.
- ▶ Der größte Teil der wirtschaftlichen Nutzungsdauer des zugrunde liegenden Vermögenswerts fällt in die Laufzeit des Leasingverhältnisses, auch wenn das Eigentumsrecht nicht übertragen wird.
- ▶ Zu Beginn des Leasingverhältnisses entspricht der Barwert der Leasingzahlungen mindestens dem nahezu gesamten beizulegenden Zeitwert des zugrunde liegenden Vermögenswerts.
- ▶ Der zugrunde liegende Vermögenswert ist so speziell, dass nur der Leasingnehmer ihn ohne wesentliche Veränderungen nutzen kann.

IFRS 16 nennt darüber hinaus die folgenden Fälle, die Indikatoren dafür sind, dass ein Leasingverhältnis für sich genommen oder in Kombination auch als Finanzierungsleasing eingestuft werden könnte:

- ▶ Wenn der Leasingnehmer das Leasingverhältnis auflösen kann, werden die Verluste, die dem Leasinggeber durch die Auflösung entstehen, vom Leasingnehmer getragen.
- ▶ Gewinne oder Verluste, die auf Schwankungen des beizulegenden Zeitwerts des Restwerts zurückzuführen sind, fallen dem Leasingnehmer zu (beispielsweise in Form einer Mietrückerstattung, die einem Großteil des Verkaufserlöses am Ende des Leasingverhältnisses entspricht).



5. Bilanzierung beim Leasinggeber

- ▶ Der Leasingnehmer hat die Möglichkeit, das Leasingverhältnis für eine zweite Mietperiode zu einer Mietfortführung, die erheblich unter den marktüblichen Vergleichsmieten liegt.

Unseres Erachtens könnten bei der Ermittlung des wirtschaftlichen Gehalts der Leasingvereinbarung darüber hinaus folgende Überlegungen angestellt werden:

- ▶ Basieren die Leasingzahlungen auf einer marktüblichen Miete für die Nutzung des zugrunde liegenden Vermögenswerts (was auf ein Operating-Leasingverhältnis hindeuten würde) oder auf einem Finanzierungszinssatz für die Verwendung der Finanzmittel (was auf ein Finanzierungsleasing hindeuten würde)?
- ▶ Weist das Leasingverhältnis Kauf- und Verkaufsoptionen auf? Wenn dies der Fall ist: Sind diese Optionen zu einem vorab festgelegten Preis oder nach einer vorab festgelegten Formel (was auf ein Finanzierungsleasing hindeutet) oder zum Marktpreis zum Zeitpunkt der Optionsausübung (was auf ein Operating-Leasingverhältnis hindeutet) ausübbar?

5.1.2 Einstufung von Leasingverhältnissen mit Grundstücks- und Gebäudekomponenten

Umfasst ein Leasingverhältnis sowohl Grundstücks- als auch Gebäudekomponenten, stuft der Leasinggeber jede Komponente entweder als Finanzierungs- oder als Operating-Leasingverhältnis ein, wobei berücksichtigt werden muss, dass Grundstücke in der Regel eine unbegrenzte wirtschaftliche Nutzungsdauer haben. Der Leasinggeber teilt die Leasingzahlungen zwischen den Grundstücks- und Gebäudekomponenten nach dem Verhältnis der bei Beginn des Leasingverhältnisses bestehenden jeweils beizulegenden Zeitwerte der Leistungen für die Mietrechte für die Grundstücks- und die Gebäudekomponenten des Leasingverhältnisses auf. Sollten die Leasingzahlungen zwischen diesen beiden Komponenten nicht zuverlässig aufgeteilt werden können, wird das gesamte Leasingverhältnis als Finanzierungsleasing eingestuft. Nur wenn beide Komponenten unzweifelhaft Operating-Leasingverhältnisse sind, wird das gesamte Leasingverhältnis als Operating-Leasingverhältnis eingestuft.

Bei einem Leasing von Grundstücken und Gebäuden, bei dem der für die Grundstückskomponente anzusetzende Wert unwesentlich ist, kann ein Leasinggeber die Grundstücke und Gebäude als eine Einheit betrachten und diese als Finanzierungs- oder als Operating-Leasingverhältnis einstufen. In diesem Fall betrachtet der Leasinggeber die wirtschaftliche Nutzungsdauer der Gebäude als wirtschaftliche Nutzungsdauer des gesamten zugrunde liegenden Vermögenswerts.

5.1.3 Berücksichtigung von Restwertgarantien der Einstufung von Leasingverhältnissen

Leasinggeber haben bei der Beurteilung, ob im Wesentlichen alle Risiken und Chancen übertragen werden, jegliche durch den Leasingnehmer oder durch einen vom Leasinggeber unabhängigen Dritten garantierte Restwerte (d. h. die größtmögliche Verpflichtung) mit einzubeziehen.

5.1.4 Neubeurteilung der Einstufung von Leasingverhältnissen

Auszug aus IFRS 16

- 66 Die Einstufung erfolgt zu Beginn des Leasingverhältnisses und wird nur bei einer Änderung des Leasingverhältnisses neu beurteilt. Änderungen von Schätzungen (wie Änderungen einer Schätzung der wirtschaftlichen Nutzungsdauer oder des Restwerts des zugrunde liegenden Vermögenswerts) oder geänderte Umstände (wie ein Zahlungsausfall des Leasingnehmers) führen jedoch nicht zu einer Neueinstufung des Leasingverhältnisses für Rechnungslegungszwecke.

Leasinggeber müssen die Einstufung eines Leasingverhältnisses nur dann neu beurteilen, wenn sich eine Änderung des Leasingverhältnisses ergibt (also eine Änderung des Umfangs des Leasingverhältnisses oder des für das Leasingverhältnis zu entrichtenden Entgelts, die nicht in den ursprünglichen Bedingungen des Leasingvertrags vorgesehen war). Die Neubeurteilung der Einstufung eines

Leasingverhältnisses durch den Leasinggeber erfolgt zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der Änderung anhand der zu diesem Zeitpunkt vorliegenden geänderten Bedingungen. Ergibt sich aus der Änderung des Leasingverhältnisses ein gesondertes, neues Leasingverhältnis, wird dieses neue Leasingverhältnis auf die gleiche Weise wie jedes andere neue Leasingverhältnis eingestuft.

Siehe hierzu auch Abschnitt 5.5 *Änderung von Leasingverhältnissen* und Anhang D für eine Zusammenfassung der Vorschriften für eine Neubeurteilung und Neubewertung durch den Leasinggeber.

5.2 Vom Leasinggeber anzuwendende Schlüsselkonzepte

Auszug aus IFRS 16

Anhang A

Definitionen

Bruttoinvestition in das Leasingverhältnis

Die Summe aus:

- (a) den dem Leasinggeber im Rahmen eines Finanzierungsleasings zustehenden Leasingzahlungen; und
- (b) jedem dem Leasinggeber zufallenden, nicht garantierten Restwert.

Nettoinvestition in das Leasingverhältnis

Die Bruttoinvestition in ein Leasingverhältnis, abgezinst zu dem dem Leasingverhältnis zugrunde liegenden Zinssatz.

Nicht garantierter Restwert

Der Teil des Restwerts des zugrunde liegenden Vermögenswerts, dessen Realisierung durch einen Leasinggeber nicht gesichert ist oder nur durch eine mit dem Leasinggeber verbundene Partei garantiert wird.

Zum Bereitstellungsdatum haben Leasinggeber die in Abschnitt 3 erläuterten Schlüsselkonzepte anzuwenden, z. B. die Bestimmung der anfänglichen direkten Kosten, der Leasinglaufzeit, der Höhe der Leasingzahlungen, des beizulegenden Zeitwerts, des zugrunde liegenden Vermögenswerts und des Zinssatzes, der dem Leasingverhältnis zugrunde liegt. Des Weiteren haben sie die im Folgenden dargestellten Bilanzierungsvorschriften für Leasinggeber zu berücksichtigen, um ihre Leasingverhältnisse zu erfassen und zu bewerten.

Bruttoinvestition in das Leasingverhältnis

Die Bruttoinvestition eines Leasinggebers in ein Leasingverhältnis setzt sich aus den folgenden nicht abgezinsten Beträgen zusammen:

- ▶ den Leasingzahlungen, die ein Leasinggeber im Rahmen eines Finanzierungsleasings erhalten wird (siehe Abschnitt 3.5 *Leasingzahlungen*)
- ▶ einem nicht garantierten Restwert, der dem Leasinggeber zufällt. Der nicht garantierte Restwert ist derjenige Teil des Restwerts des zugrunde liegenden Vermögenswerts, dessen Realisierung durch einen Leasinggeber nicht gesichert ist oder nur durch eine mit dem Leasinggeber verbundene Partei garantiert wird.

Nettoinvestition in das Leasingverhältnis

Die Nettoinvestition eines Leasinggebers in ein Leasingverhältnis ist die Bruttoinvestition in das Leasingverhältnis abgezinst mit dem Zinssatz, der dem Leasingverhältnis zugrunde liegt.

5. Bilanzierung beim Leasinggeber

5.3 Finanzierungsleasing

5.3.1 Erstmögiger Ansatz und Bewertung

Auszug aus IFRS 16

Ansatz und Bewertung

67 Am Bereitstellungsdatum hat der Leasinggeber die im Rahmen eines Finanzierungsleasings gehaltenen Vermögenswerte in seiner Bilanz anzusetzen und sie als Forderung in Höhe der Nettoinvestition in das Leasingverhältnis darzustellen.

Erstmögliche Bewertung

68 Zur Bewertung der Nettoinvestition in das Leasingverhältnis zieht der Leasinggeber den dem Leasingverhältnis zugrunde liegenden Zinssatz heran. Lässt sich bei einem Unterleasingverhältnis der zugrunde liegende Zinssatz nicht ohne Weiteres bestimmen, kann der Unterleasinggeber zur Bewertung der Nettoinvestition in das Unterleasingverhältnis den für das Hauptleasingverhältnis verwendeten (um alle etwaigen mit dem Unterleasingverhältnis verbundenen anfänglichen direkten Kosten berichtigten) Abzinsungssatz verwenden.

69 Anfängliche direkte Kosten fließen in die anfängliche Bewertung der Nettoinvestition in das Leasingverhältnis ein und vermindern die über die Laufzeit des Leasingverhältnisses erfassten Erträge; davon ausgenommen sind solche, die bei Leasinggebern, die Hersteller oder Händler sind, anfallen. Der dem Leasingverhältnis zugrunde liegende Zinssatz wird so festgelegt, dass die anfänglichen direkten Kosten automatisch in die Nettoinvestition in das Leasingverhältnis einbezogen werden; sie müssen nicht gesondert hinzugerechnet werden.

Erstmögliche Bewertung der Leasingzahlungen, die in die Nettoinvestition in das Leasingverhältnis einbezogen werden

70 Am Bereitstellungsdatum umfassen die in die Bewertung der Leasingverbindlichkeit einbezogenen Leasingzahlungen die nachstehend genannten Zahlungen für das Recht auf Nutzung des zugrunde liegenden Vermögenswerts während der Laufzeit des Leasingverhältnisses, die am Bereitstellungsdatum nicht vereinnahmt werden:

- (a) feste Zahlungen (einschließlich der in Paragraph B42 beschriebenen, de facto festen Zahlungen) abzüglich etwaiger zu zahlender Leasinganreize;
- (b) variable Leasingzahlungen, die an einen Index oder (Zins-)Satz gekoppelt sind und deren erstmalige Bewertung anhand des am Bereitstellungsdatum gültigen Index oder Zinssatzes erfolgt;
- (c) alle etwaigen Restwertgarantien, die der Leasinggeber vom Leasingnehmer, einer mit dem Leasingnehmer verbundenen Partei oder einem nicht mit dem Leasinggeber verbundenen Dritten, der bzw. die finanziell zur Erfüllung der mit der Garantie verbundenen Verpflichtungen in der Lage ist, erhält;
- (d) den Ausübungspreis einer Kaufoption, wenn der Leasingnehmer hinreichend sicher ist, dass er diese auch tatsächlich ausüben wird (was anhand der in Paragraph B37 beschriebenen Faktoren beurteilt wird); und
- (e) Strafzahlungen für eine Kündigung des Leasingverhältnisses, wenn aus der Laufzeit hervorgeht, dass der Leasingnehmer eine Kündigungsoption wahrnimmt.

Zum Bereitstellungsdatum hat ein Leasinggeber bei einem Finanzierungsleasing

- ▶ den Buchwert des zugrunde liegenden Vermögenswerts auszubuchen,
- ▶ die Nettoinvestition in das Leasingverhältnis zu erfassen und
- ▶ den Veräußerungsgewinn oder -verlust (sofern vorhanden) in der Gewinn- und Verlustrechnung zu erfassen.

Bei einem Finanzierungsleasing (an dem kein Hersteller oder Händler als Leasinggeber beteiligt ist) werden die anfänglichen direkten Kosten in die erstmalige Bewertung der Forderungen aus dem Finanzierungsleasing einbe-

zogen. Diese anfänglichen direkten Kosten sind in dem Zinssatz enthalten, der dem Leasingverhältnis zugrunde liegt, und werden nicht gesondert hinzugerechnet.

Die Nettoinvestition in das Leasingverhältnis entspricht bei der erstmaligen Bewertung der Summe von (1) dem Barwert der Leasingzahlungen (Abschnitt 3.5 *Leasingzahlungen*) und (2) dem Barwert des nicht garantierten Restwerts, beide abgezinst mit dem Zinssatz, der dem Leasingverhältnis zugrunde liegt (Abschnitt 3.6 *Abzinsungssätze*). Der Veräußerungsgewinn oder -verlust wird als Differenz zwischen dem beizulegenden Zeitwert des zugrunde liegenden Vermögenswerts oder der Leasingforderung, sofern dieser Wert niedriger ist, und dem Buchwert des zugrunde liegenden Vermögenswerts, abzüglich eines nicht garantierten Restwerts, ermittelt.

5.3.2 Leasinggeber, die Hersteller oder Händler sind

Auszug aus IFRS 16

- 71 Leasinggeber, die Hersteller oder Händler sind, haben am Bereitstellungsdatum für jedes ihrer Finanzierungsleasingverhältnisse Folgendes zu erfassen:
- den Umsatzerlös, d. h. den beizulegenden Zeitwert des zugrunde liegenden Vermögenswerts oder, wenn niedriger, den dem Leasinggeber zufallenden Barwert der Leasingzahlungen, zu einem marktüblichen Satz abgezinst.
 - die Umsatzkosten, d. h. die Anschaffungs- oder Herstellungskosten bzw., falls abweichend, den Buchwert des zugrunde liegenden Vermögenswerts abzüglich des Barwerts des *nicht garantierten Restwerts*; und
 - Veräußerungsgewinne oder -verluste (d. h. die Differenz zwischen dem Umsatzerlös und den Umsatzkosten) gemäß ihrer Methode zur Erfassung direkter Verkaufsgeschäfte, für die IFRS 15 gilt. Leasinggeber, bei denen es sich um Hersteller oder Händler handelt, müssen Veräußerungsgewinne oder -verluste aus Finanzierungsleasingverhältnissen am Bereitstellungsdatum erfassen, unabhängig davon, ob der zugrunde liegende Vermögenswert gemäß IFRS 15 übertragen wird oder nicht.
- 72 Händler oder Hersteller lassen ihren Kunden häufig die Wahl zwischen Erwerb oder Leasing eines Vermögenswerts. Ist der Leasinggeber bei einem Finanzierungsleasing ein Hersteller oder Händler, entsteht ein Gewinn oder Verlust, der dem Gewinn oder Verlust aus dem direkten Verkauf des zugrunde liegenden Vermögenswerts zu normalen Verkaufspreisen entspricht und alle anwendbaren Mengen- oder Handelsrabatte widerspiegelt.

5. Bilanzierung beim Leasinggeber

Auszug aus IFRS 16 (Fortsetzung)

- 73** Leasinggeber, die Händler oder Hersteller sind, bieten manchmal künstlich niedrige Zinssätze an, um das Interesse von Kunden zu wecken. Die Anwendung eines solchen Zinssatzes hätte zur Folge, dass der Leasinggeber am Bereitstellungsdatum einen übermäßig hohen Anteil des Gesamtertrags aus der Transaktion erfasst. Bietet ein Hersteller oder Händler als Leasinggeber künstlich niedrige Zinsen an, hat er den Veräußerungsgewinn auf den Betrag zu beschränken, der bei einem marktüblichen Zinssatz erzielt würde.
- 74** Kosten, die einem Hersteller oder Händler als Leasinggeber bei der Erlangung eines Finanzierungsleasings am Bereitstellungsdatum entstehen, sind als Aufwand zu erfassen, da sie in erster Linie durch Vorarbeiten zur Erzielung des Veräußerungsgewinns des Händlers oder Herstellers verursacht werden. Kosten, die Herstellern oder Händlern als Leasinggebern bei der Erlangung eines Finanzierungsleasings entstehen, fallen nicht unter die Definition anfänglicher direkter Kosten und bleiben somit bei der Nettoinvestition in das Leasingverhältnis unberücksichtigt.

Zum Bereitstellungsdatum haben Leasinggeber, die Hersteller oder Händler sind, Veräußerungsgewinne oder -verluste gemäß ihrer Methode zur Erfassung direkter Verkaufsgeschäfte, für die IFRS 15 gilt, zu erfassen.

Leasinggeber, die Hersteller oder Händler sind, haben daher zum Bereitstellungsdatum Folgendes zu erfassen:

- ▶ den beizulegenden Zeitwert des zugrunde liegenden Vermögenswerts als Umsatzerlös (oder, sofern niedriger, den Barwert der Leasingzahlungen, abgezinst unter Verwendung eines marktüblichen Zinssatzes)
- ▶ die Anschaffungs- oder Herstellungskosten (bzw. den Buchwert) des zugrunde liegenden Vermögenswerts abzüglich des Barwerts des nicht garantierten Restwerts als Umsatzkosten
- ▶ Veräußerungsgewinne oder -verluste gemäß der Methode zur Erfassung direkter Verkaufsgeschäfte. Leasinggeber, bei denen es sich um Hersteller oder Händler handelt, müssen Veräußerungsgewinne oder -verluste aus Finanzierungsleasing am Bereitstellungsdatum erfassen, unabhängig davon, ob sie den zugrunde liegenden Vermögenswert gemäß IFRS 15 übertragen oder nicht.

Kosten, die einem Hersteller oder Händler als Leasinggeber bei der Erlangung eines Finanzierungsleasings

entstehen, werden zum Bereitstellungsdatum als Aufwand berücksichtigt. Sie bleiben bei der Nettoinvestition in das Leasingverhältnis unberücksichtigt, da sie in erster Linie durch Vorarbeiten zur Erzielung des Veräußerungsgewinns des Herstellers oder Händlers verursacht werden.

5.3.3 Folgebewertung

Auszug aus IFRS 16

Folgebewertung

- 75** Die Finanzerträge sind vom Leasinggeber über die Laufzeit nach einem Muster zu erfassen, das eine konstante periodische Verzinsung der Nettoinvestition des Leasinggebers in das Leasingverhältnis zugrunde legt.
- 76** Ziel eines Leasinggebers ist es, die Finanzerträge über die Laufzeit des Leasingverhältnisses auf einer planmäßigen und vernünftigen Grundlage zu verteilen. Die auf die Berichtsperiode bezogenen Leasingzahlungen sind vom Leasinggeber mit der Bruttoinvestition in das Leasingverhältnis zu verrechnen, um sowohl den Kapitalbetrag als auch den nicht realisierten Finanzertrag zu reduzieren.



Bietet ein Hersteller oder Händler als Leasinggeber künstlich niedrige Zinsen an, hat er den Veräußerungsgewinn auf den Betrag zu beschränken, der bei einem marktüblichen Zinssatz erzielt würde.

Nach dem Bereitstellungsdatum bilanziert ein Leasinggeber ein Finanzierungsleasing folgendermaßen:

- ▶ Finanzerträge sind (ergebniswirksam) über die Laufzeit des Leasingverhältnisses in der Höhe zu erfassen, die zu einer konstanten periodischen Verzinsung der verbleibenden Nettoinvestition in das Leasingverhältnis führt (unter Verwendung des dem Leasingverhältnis zugrunde liegenden Zinssatzes). Aus den Bestandteilen der Nettoinvestition in das Leasingverhältnis sind u. a. die folgenden Erträge zu erfassen:
 - ▶ Zinserträge aus der Leasingforderung
 - ▶ Zinserträge aus der Wertsteigerung des nicht garantierten Restwerts auf den zum Ende des Leasingverhältnisses erwarteten Wert
- ▶ Die Nettoinvestition in das Leasingverhältnis ist um die erhaltenen Leasingzahlungen (abzüglich der wie oben beschrieben berechneten Finanzerträge) zu reduzieren.
- ▶ Erträge aus variablen Leasingzahlungen, die nicht in der Nettoinvestition in das Leasingverhältnis enthalten sind (z. B. leistungs- oder nutzungsabhängige variable Zahlungen), sind gesondert in der Periode zu erfassen, in der sie generiert werden.

- ▶ Alle Wertminderungen der Nettoinvestition in das Leasingverhältnis sind zu erfassen.

5.3.4 Neubewertung der Nettoinvestition in ein Leasingverhältnis

Nach dem Bereitstellungsdatum wird die Nettoinvestition in das Leasingverhältnis nicht neu bewertet, es sei denn, eine der folgenden beiden Situationen tritt ein:

- ▶ Es wird eine Änderung des Leasingverhältnisses vereinbart (d. h. eine Änderung des Umfangs des Leasingverhältnisses oder des für das Leasingverhältnis zu entrichtenden Entgelts, die in den ursprünglichen Bedingungen nicht vorgesehen war) und das geänderte Leasingverhältnis wird nicht als separater Vertrag bilanziert (siehe Abschnitt 5.5 *Änderung von Leasingverhältnissen*).
- ▶ Die Laufzeit des Leasingverhältnisses wird berichtigt, wenn sich die unkündbare Grundlaufzeit des Leasingverhältnisses ändert (siehe Abschnitt 3.4.2.2 *Neubeurteilung der Laufzeit des Leasingverhältnisses und der Kaufoptionen – Leasinggeber*).



5. Bilanzierung beim Leasinggeber

5.3.5 Beispiel: Bilanzierung eines Finanzierungsleasings beim Leasinggeber

Das folgende Beispiel veranschaulicht, wie ein Leasinggeber ein Finanzierungsleasing bilanziert, aus dem sich ein Veräußerungsgewinn ergibt:

Beispiel 17: Bilanzierung eines Finanzierungsleasings beim Leasinggeber (Händler als Leasinggeber)

Der Leasinggeber schließt mit dem Leasingnehmer einen Leasingvertrag über eine Maschine ab. Der Vertrag hat eine Laufzeit von zehn Jahren. Die Maschine hat keine spezielle Beschaffenheit und könnte nach Ablauf der Laufzeit des Leasingverhältnisses vom Leasinggeber voraussichtlich anderweitig genutzt werden. Das Leasingverhältnis weist die folgenden Merkmale auf:

- ▶ Der Leasinggeber erhält jährliche Leasingzahlungen in Höhe von WE 15.000, die jeweils zum Jahresende zahlbar sind.
- ▶ Der Leasinggeber geht davon aus, dass der Restwert der Maschine nach Ablauf der zehnjährigen Laufzeit des Leasingverhältnisses bei WE 50.000 liegt.
- ▶ Der Leasingnehmer gewährt dem Leasinggeber eine Restwertgarantie, die den Leasinggeber vor einem Veräußerungsverlust von bis zu WE 30.000 schützt, wenn der erzielte Preis unter dem zum Ende der Laufzeit des Leasingverhältnisses geschätzten Restwert (WE 50.000) liegt.
- ▶ Die Maschine hat eine geschätzte restliche wirtschaftliche Nutzungsdauer von 15 Jahren, einen Buchwert von WE 100.000 und einen beizulegenden Zeitwert von WE 111.000.
- ▶ Das Leasingverhältnis überträgt weder das Eigentum an dem zugrunde liegenden Vermögenswert am Ende der Laufzeit auf den Leasingnehmer noch enthält es eine Option zum Erwerb des zugrunde liegenden Vermögenswerts.
- ▶ Der dem Leasingverhältnis zugrunde liegende Zinssatz beträgt 10,078 Prozent.

Der Leasinggeber stuft das Leasingverhältnis als Finanzierungsleasing ein, da die Summe der Barwerte der Leasingzahlungen im Wesentlichen dem gesamten beizulegenden Zeitwert des zugrunde liegenden Vermögenswerts entspricht.

Zum Bereitstellungsdatum bilanziert der Leasinggeber das Finanzierungsleasing wie folgt:

Erfassung der Nettoinvestition in das Leasingverhältnis und Ausbuchung des zugrunde liegenden Vermögenswerts:

Nettoinvestition in das Leasingverhältnis	WE 111.000 ^(a)	
Umsatzkosten	WE 92.344 ^(b)	
Umsatzerlöse		WE 103.344 ^(c)
Für Leasingzwecke gehaltene Vermögenswerte		WE 100.000 ^(d)

Beispiel 17: Bilanzierung eines Finanzierungsleasings beim Leasinggeber (Händler als Leasinggeber) (Fortsetzung)

- (a) Die Nettoinvestition in das Leasingverhältnis setzt sich zusammen aus (1) dem Barwert der zehn jährlichen Zahlungen in Höhe von WE 15.000 zuzüglich des garantierten Restwerts in Höhe von WE 30.000, beide abgezinst mit dem Zinssatz, der dem Leasingverhältnis zugrunde liegt, was einem Betrag von WE 103.344 entspricht (dies sind die Leasingzahlungen), und (2) dem Barwert des nicht garantierten Restwerts in Höhe von WE 20.000, der sich auf WE 7.656 beläuft. Zu beachten ist, dass bei der Untergliederung der Nettoinvestition in das Leasingverhältnis in kurz- und langfristige Vermögenswerte die gleichen Überlegungen angestellt werden wie bei anderen Vermögenswerten in einer gegliederten Bilanz (siehe Abschnitt 5.7 *Darstellung*).
- (b) Die Umsatzkosten entsprechen dem Buchwert der Maschine in Höhe von WE 100.000 abzüglich des Barwerts des nicht garantierten Restwerts in Höhe von WE 7.656.
- (c) Umsatzerlöse in Höhe der Leasingforderung
- (d) Buchwert des zugrunde liegenden Vermögenswerts

Zum Bereitstellungsdatum erfasst der Leasinggeber den Veräußerungsgewinn in Höhe von WE 11.000. Dieser ergibt sich aus den Leasingzahlungen in Höhe von WE 103.344 abzüglich des Buchwerts des Vermögenswerts (WE 100.000), von dem der nicht garantierte Restwert (WE 7.656) abgezogen wird. Der abgezogene Betrag beläuft sich auf WE 92.344.

Buchungen für das Finanzierungsleasing im ersten Jahr:

Zahlungsmittel	WE 15.000 ^(e)	
Nettoinvestition in das Leasingverhältnis		WE 3.813 ^(f)
Zinserträge		WE 11.187 ^(g)

- (e) Erhalt von jährlichen Leasingzahlungen zum Jahresende
- (f) Reduzierung der Nettoinvestition in das Leasingverhältnis um die erhaltenen Leasingzahlungen in Höhe von WE 15.000, abzüglich der Zinserträge in Höhe von WE 11.187
- (g) Die Zinserträge entsprechen dem Betrag, aus dem sich ein konstanter periodischer Abzinsungssatz für die verbleibende Nettoinvestition in das Leasingverhältnis ergibt. Die Berechnung ist nachfolgend dargestellt.

5. Bilanzierung beim Leasinggeber

Beispiel 17: Bilanzierung eines Finanzierungsleasings beim Leasinggeber (Händler als Leasinggeber) (Fortsetzung)

Die folgende Übersicht fasst die Berechnung der Zinserträge aus dem Leasingverhältnis und die damit verbundene Abschreibung der Nettoinvestition über die Laufzeit des Leasingverhältnisses zusammen:

Jahr	Jährliche Leasingzahlung	Jährliche Zinserträge ^(h)	Nettoinvestition am Jahresende
Anfängliche Nettoinvestition	WE –	WE –	WE 111.000
1	15.000	11.187	107.187
2	15.000	10.803	102.990
3	15.000	10.380	98.370
4	15.000	9.914	93.284
5	15.000	9.401	87.685
6	15.000	8.837	81.522
7	15.000	8.216	74.738
8	15.000	7.532	67.270
9	15.000	6.780	59.050
10	15.000	5.950	50.000 ⁽ⁱ⁾

(h) Die Zinserträge belaufen sich auf 10,078 Prozent der Nettoinvestition in das Leasingverhältnis zu Beginn eines jeden Jahres. Die jährlichen Zinserträge für das erste Jahr werden beispielsweise durch Multiplikation von WE 111.000 (anfängliche Nettoinvestition) mit 10,078 Prozent ermittelt.

(i) geschätzter Restwert der Maschine nach Ablauf der Laufzeit des Leasingverhältnisses

5.4 Operating-Leasingverhältnisse

Auszug aus IFRS 16

Ansatz und Bewertung

- 81 Leasingzahlungen aus Operating-Leasingverhältnissen sind vom Leasinggeber entweder linear oder auf einer anderen systematischen Basis als Ertrag zu erfassen. Eine andere systematische Basis ist dann heranzuziehen, wenn sie das Muster, nach dem der aus der Verwendung des zugrunde liegenden Vermögenswerts gezogene Nutzen abnimmt, repräsentativer abbildet.
- 82 Kosten, einschließlich Abschreibungen, die bei der Erzielung der Leasingerträge anfallen, sind vom Leasinggeber als Aufwand zu erfassen.
- 83 Anfängliche direkte Kosten, die bei der Erlangung eines Operating-Leasingverhältnisses entstehen, hat der Leasinggeber dem Buchwert des zugrunde liegenden Vermögenswerts hinzuzurechnen und über die Laufzeit des Leasingverhältnisses auf der gleichen Basis als Aufwand zu erfassen wie die Leasingerträge.



5.5 Änderung von Leasingverhältnissen

Gemäß IFRS 16 bilanzieren Leasinggeber Operating-Leasingverhältnisse auf eine den derzeitigen Regelungen in IAS 17 vergleichbare Weise. Das heißt, sie setzen den zugrunde liegenden Vermögenswert weiterhin an und erfassen weder eine Nettoinvestition in das Leasingverhältnis in der Bilanz noch einen anfänglichen Gewinn (sofern vorhanden) in der Gewinn- und Verlustrechnung. Für die Bilanzierung des zugrunde liegenden Vermögenswerts gelten unverändert die entsprechenden Rechnungslegungsstandards (z. B. IAS 16).

Leasinggeber erfassen Leasingzahlungen über die Laufzeit des Leasingverhältnisses entweder linear oder nach einer anderen systematischen und nachvollziehbaren Methode, wenn diese Methode das Muster, nach dem der Nutzen aus der Verwendung des zugrunde liegenden Vermögenswerts voraussichtlich gezogen wird, besser abbildet. Nach dem Bereitstellungsdatum erfassen Leasinggeber variable Leasingzahlungen, die nicht an einen Index oder (Zins-)Satz gekoppelt sind (z. B. leistungs- oder nutzungsabhängige Zahlungen), zum Zeitpunkt ihres Anfalls.

Nach IFRS 16 haben Leasinggeber im Rahmen von Operating-Leasingverhältnissen außerdem die anfänglichen direkten Kosten zum Bereitstellungsdatum abzugrenzen und über die Laufzeit des Leasingverhältnisses auf der gleichen Basis zu erfassen wie die Leasingerträge.

Siehe Abschnitt 3.4.2.2 *Neubeurteilung der Laufzeit des Leasingverhältnisses und der Kaufoptionen – Leasinggeber*.

Auszug aus IFRS 16

Anhang A

Definitionen

Änderung eines Leasingverhältnisses

Eine in den ursprünglichen Bedingungen nicht vorgesehene Änderung des Umfangs eines Leasingverhältnisses oder des für das Leasingverhältnis zu entrichtenden Entgelts (wenn beispielsweise ein zusätzliches Recht auf Nutzung eines oder mehrerer zugrunde liegender Vermögenswerte eingeräumt oder ein bestehendes Recht gekündigt oder die vertragliche Laufzeit des Leasingverhältnisses verlängert oder verkürzt wird.)

Wird ein Finanzierungsleasing geändert (ändern sich also der Umfang des Leasingverhältnisses oder das für das Leasingverhältnis zu entrichtende Entgelt und war dies nicht in den ursprünglichen Bedingungen des Leasingvertrags vorgesehen), so muss der geänderte Vertrag dahingehend überprüft werden, ob er ein Leasingverhältnis begründet oder beinhaltet (siehe Abschnitt 2.1 *Feststellung, ob eine Vereinbarung ein Leasingverhältnis enthält*). Wenn das Leasingverhältnis fortbesteht, kann sich aus der Änderung eines Finanzierungsleasings Folgendes ergeben:

5. Bilanzierung beim Leasinggeber

- ▶ ein gesondertes Leasingverhältnis (siehe Abschnitt 5.5.1.1 *Feststellung, ob die Änderung eines Leasingverhältnisses zu einem gesonderten Leasingverhältnis führt*)
- ▶ eine Bilanzierungsänderung in Bezug auf das bestehende Leasingverhältnis (d. h. kein gesondertes Leasingverhältnis; siehe Abschnitt 5.5.1.2 *Bilanzierung beim*

Leasinggeber, wenn eine Leasingänderung nicht zu einem gesonderten Leasingverhältnis führt)

Wird ein Operating-Leasingverhältnis geändert, so wird es ab dem Zeitpunkt des Inkrafttretens der Änderung als neues Leasingverhältnis behandelt (siehe Abschnitt 5.5.2 *Änderung eines Operating-Leasingverhältnisses*).

5.5.1 Änderung eines Finanzierungsleasings

5.5.1.1 Feststellung, ob die Änderung eines Leasingverhältnisses zu einem gesonderten Leasingverhältnis führt

Auszug aus IFRS 16

- 79 Die Änderung eines Leasingverhältnisses ist vom Leasinggeber als gesondertes Leasingverhältnis zu bilanzieren, wenn die beiden folgenden Voraussetzungen kumulativ erfüllt sind:
- (a) durch die Änderung wird ein zusätzliches Recht auf Nutzung eines oder mehrerer zugrunde liegender Vermögenswerte eingeräumt, wodurch sich der Umfang des Leasingverhältnisses erhöht; und
 - (b) um den Umständen des betreffenden Vertrags Rechnung zu tragen, erhöht sich das zu zahlende Entgelt um einen Betrag, der dem Einzelveräußerungspreis der Umfangserhöhung sowie allen angemessenen Anpassungen dieses Einzelveräußerungspreises entspricht.

Leasinggeber erfassen die Änderung eines Finanzierungsleasings als gesondertes Leasingverhältnis (also getrennt vom ursprünglichen Leasingvertrag), wenn die beiden folgenden Bedingungen kumulativ erfüllt sind:

- ▶ Durch die Änderung wird ein zusätzliches Recht auf Nutzung eines oder mehrerer zugrunde liegender Vermögenswerte eingeräumt, wodurch sich der Umfang des Leasingverhältnisses erhöht.
- ▶ Um den Umständen des betreffenden Vertrags Rechnung zu tragen, erhöht sich das zu zahlende Entgelt um einen Betrag, der dem Einzelveräußerungspreis der Umfangserhöhung sowie allen angemessenen Anpassungen dieses Einzelveräußerungspreises entspricht.

Wenn diese beiden Bedingungen erfüllt sind, führt die Änderung des Leasingverhältnisses zu zwei gesonderten Leasingverhältnissen: dem nicht geänderten ursprünglichen Finanzierungsleasing und einem gesonderten Leasingverhältnis. Leasinggeber bilanzieren das gesonderte Leasingverhältnis genauso wie andere neue Leasingverhältnisse. Wenn eine der beiden Bedingungen nicht erfüllt ist, führt die Änderung des Leasingverhältnisses nicht zu einem gesonderten Leasingverhältnis. Die Bilanzierung einer Änderung, die nicht zu einem gesonderten Leasingverhältnis führt, wird im folgenden Abschnitt 5.5.1.2 *Bilanzierung beim Leasinggeber, wenn eine Leasingänderung nicht zu einem gesonderten Leasingverhältnis führt* näher erläutert.



Zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der Änderung eines Finanzierungsleasings, die nicht als gesondertes Leasingverhältnis erfasst wird, beurteilen Leasinggeber die Einstufung des Leasingverhältnisses neu.

5.5.1.2 Bilanzierung beim Leasinggeber, wenn eine Leasingänderung nicht zu einem gesonderten Leasingverhältnis führt

Auszug aus IFRS 16

- 80 Wird eine Änderung eines Finanzierungsleasingverhältnisses nicht als gesondertes Leasingverhältnis bilanziert, hat der Leasinggeber die Änderung wie folgt zu bilanzieren:
- (a) wäre die Änderung schon zu Beginn des Leasingverhältnisses wirksam gewesen und das Leasingverhältnis als Operating-Leasingverhältnis eingestuft worden, hat der Leasinggeber
 - (i) die Änderung des Leasingverhältnisses ab dem effektiven Zeitpunkt der Änderung als neues Leasingverhältnis zu bilanzieren und
 - (ii) den Buchwert des zugrunde liegenden Vermögenswerts unmittelbar vor dem effektiven Zeitpunkt der Änderung als Nettoinvestition in das Leasingverhältnis anzusetzen.
 - (b) In allen anderen Fällen hat der Leasinggeber die Vorschriften des IFRS 9 anzuwenden.

Wenn die Änderung eines Finanzierungsleasings nicht zu einem gesonderten Leasingverhältnis führt, bilanzieren Leasinggeber die Änderung in Abhängigkeit von der Einstufung des geänderten Leasingverhältnisses. Wäre die Änderung schon zu Beginn des Leasingverhältnisses wirksam gewesen und das Leasingverhältnis als Operating-Leasingverhältnis eingestuft worden, bilanzieren Leasinggeber die Änderung des Leasingverhältnisses ab dem effektiven Zeitpunkt der Änderung als neues Leasingverhältnis. Der Buchwert des zugrunde liegenden Ver-

mögenswerts wird mit dem Wert der Nettoinvestition in das ursprüngliche Leasingverhältnis unmittelbar vor dem effektiven Zeitpunkt der Änderung angesetzt. In allen anderen Fällen wird die Nettoinvestition in das Leasingverhältnis gemäß IFRS 9 *Finanzinstrumente* bilanziert.

Siehe Anhang D für eine Zusammenfassung der Vorschriften für eine Neubeurteilung und Neubewertung von Leasingverhältnissen.

5.5.2 Änderung eines Operating-Leasingverhältnisses

Auszug aus IFRS 16

- 87 Die Änderung eines Operating-Leasingverhältnisses bilanziert der Leasinggeber ab dem effektiven Zeitpunkt der Änderung als neues Leasingverhältnis und betrachtet dabei alle im Rahmen des ursprünglichen Leasingverhältnisses im Voraus geleisteten oder abgegrenzten Leasingzahlungen als Teil der Leasingzahlungen des neuen Leasingverhältnisses.

Wird ein Operating-Leasingverhältnis geändert und die Vereinbarung bleibt als Leasingverhältnis bestehen oder enthält weiterhin ein Leasingverhältnis, so wird es ab dem effektiven Zeitpunkt der Änderung als neues Leasingverhältnis behandelt. Bei einer Änderung werden die Einstufungskriterien neu beurteilt (siehe Abschnitt 5.1 *Einstufung von Leasingverhältnissen*). Das neue Leasingverhältnis

kann sowohl ein Operating-Leasingverhältnis als auch ein Finanzierungsleasing darstellen. Alle im Rahmen des ursprünglichen Leasingverhältnisses im Voraus geleisteten oder abgegrenzten Leasingzahlungen werden als Teil der Leasingzahlungen des neuen Leasingverhältnisses einbezogen.

5. Bilanzierung beim Leasinggeber

5.6 Weitere Bilanzierungsfragen aus Sicht des Leasinggebers

5.6.1 Wertminderung von Nettoinvestitionen in ein Leasingverhältnis

Auszug aus IFRS 16

77 Auf die Nettoinvestition in das Leasingverhältnis hat der Leasinggeber die Ausbuchungs- und Wertminderungsvorschriften von IFRS 9 anzuwenden. Die bei der Berechnung der Bruttoinvestition in das Leasingverhältnis angesetzten geschätzten nicht garantierten Restwerte sind vom Leasinggeber in regelmäßigen Abständen zu überprüfen. Bei einer Minderung des geschätzten nicht garantierten Restwerts hat der Leasinggeber die Ertragsverteilung über die Laufzeit des Leasingverhältnisses zu berichtigen und jede Minderung bereits abgegrenzter Beiträge umgehend zu erfassen.

Leasinggeber unterziehen ihre Nettoinvestitionen in ein Leasingverhältnis einer Wertminderungsprüfung, indem sie die Ausbuchungs- und Wertminderungsvorschriften von IFRS 9 *Finanzinstrumente* anwenden.

5.6.2 Anwendung auf Portfolios

Auszug aus IFRS 16

B1 Dieser Standard regelt die Bilanzierung einzelner Leasingverhältnisse. Als praktischen Behelf kann ein Unternehmen diesen Standard jedoch auch auf ein Portfolio ähnlich ausgestalteter Leasingverhältnisse anwenden, wenn es nach vernünftigem Ermessen davon ausgehen kann, dass es keine wesentlichen Auswirkungen auf den Abschluss hat, ob es diesen Standard auf das Portfolio oder die einzelnen Leasingverhältnisse innerhalb dieses Portfolios anwendet. Bei der Bilanzierung eines Portfolios hat ein Unternehmen Schätzungen und Annahmen zugrunde zu legen, die die Größe und die Zusammensetzung des Portfolios widerspiegeln.

IFRS 16 ist auf einzelne Leasingverhältnisse anzuwenden. Unternehmen mit einer großen Anzahl Leasingverhältnisse für Vermögenswerte mit ähnlichen Merkmalen (z. B. Leasing einer Flotte ähnlicher Schienenfahrzeuge) können bei der Bilanzierung von Leasingverhältnissen auf Einzelfallbasis Schwierigkeiten bei der Umsetzung der Vorgaben von IFRS 16 haben.

In der Grundlage für Schlussfolgerungen (IFRS 16.BC83) ist das IASB auf diese Bedenken eingegangen und hat daher den praktischen Behelf hinzugefügt, der es Unternehmen gestattet, auf Leasingverhältnisse mit ähnlichen Merkmalen einen Portfolioansatz anzuwenden, wenn es nach vernünftiger Einschätzung erwartet, dass sich die Auswirkungen auf den Abschluss nicht wesentlich von denen bei Anwendung des Standards auf jedes einzelne Leasingverhältnis des Portfolios unterscheiden würden.



5.7 Darstellung

Auszug aus IFRS 16

- 67 Am Bereitstellungsdatum hat der Leasinggeber die im Rahmen eines Finanzierungsleasings gehaltenen Vermögenswerte in seiner Bilanz anzusetzen und sie als Forderung in Höhe der Nettoinvestition in das Leasingverhältnis darzustellen.
- 88 Die einem Operating-Leasingverhältnis zugrunde liegenden Vermögenswerte sind vom Leasinggeber in dessen Bilanz ihrer Art entsprechend darzustellen.

Ähnlich wie in IAS 17 haben Leasinggeber die im Rahmen eines Finanzierungsleasings gehaltenen Vermögenswerte gemäß IFRS 16 in ihren Bilanzen anzusetzen und sie als Forderung in Höhe der Nettoinvestition in das Leasingverhältnis auszuweisen. Darüber hinaus verlangt IFRS 16 von Leasinggebern, dass sie die einem Operating-Leasingverhältnis zugrunde liegenden Vermögenswerte in ihrer Bilanz ihrer Art entsprechend darstellen.

Überdies sind bei der Untergliederung der Nettoinvestition in das Leasingverhältnis in der Bilanz in kurz- und langfristige Vermögenswerte die gleichen Überlegungen anzustellen wie bei anderen Vermögenswerten.

5.8 Angaben

Auszug aus IFRS 16

Angaben

- 89 Die Angaben, die der Leasinggeber im Anhang bereitstellt, sollen zusammen mit den in der Bilanz, in der Gewinn- und Verlustrechnung und in der Kapitalflussrechnung enthaltenen Angaben den Abschlussadressaten die Beurteilung ermöglichen, wie Leasingverhältnisse sich auf die Vermögens-, Finanz- oder Ertragslage und die Cashflows des Leasinggebers auswirken. Die Anforderungen, mit denen dieses Ziel erreicht werden soll, sind den Paragraphen 90-97 zu entnehmen.
- 90 Ein Leasinggeber hat für die Berichtsperiode folgende Beträge anzugeben:
- (a) bei Finanzierungsleasingverhältnissen:
 - (i) Veräußerungsgewinn oder -verlust;
 - (ii) Finanzertrag auf die Nettoinvestition in das Leasingverhältnis; und
 - (iii) die nicht in die Bewertung der Nettoinvestition in das Leasingverhältnis einbezogenen Erträge aus variablen Leasingzahlungen.
 - (b) bei Operating-Leasingverhältnissen die Leasingerträge, wobei die Erträge aus variablen Leasingzahlungen, die nicht von einem Index oder (Zins-)Satz abhängen, gesondert anzugeben sind.
- 91 Die in Paragraph 90 genannten Angaben sind in Tabellenform vorzulegen, es sei denn, ein anderes Format ist besser geeignet.

5. Bilanzierung beim Leasinggeber

Auszug aus IFRS 16 (Fortsetzung)

- 92 Darüber hinaus hat der Leasinggeber weitere, zur Erreichung des in Paragraph 89 genannten Angabeziels erforderliche qualitative und quantitative Angaben zu seinen Leasingaktivitäten vorzulegen. Dazu zählen Angaben, die den Abschlussadressaten die Beurteilung nachstehend genannter Elemente erleichtern, wie
- (a) die Art der Leasingaktivitäten des Leasinggebers; und
 - (b) den Umgang des Leasinggebers mit den Risiken aus allen etwaigen Rechten, die er an den zugrunde liegenden Vermögenswerten behält. Insbesondere hat der Leasinggeber seine Risikomanagementstrategie für seine verbleibenden Rechte an zugrunde liegenden Vermögenswerten darzulegen einschließlich aller Maßnahmen, mit denen er diese Risiken mindert. Hierzu zählen beispielsweise Rückkaufvereinbarungen, Restwertgarantien oder variable Leasingzahlungen in Fällen, in denen vereinbarte Obergrenzen überschritten werden.

Finanzierungsleasingverhältnisse

- 93 Der Leasinggeber hat zu wesentlichen Änderungen des Buchwerts der Nettoinvestition in Finanzierungsleasingverhältnisse quantitative und qualitative Angaben zu machen.
- 94 Für die Leasingforderungen ist vom Leasinggeber eine Fälligkeitsanalyse vorzulegen, aus der mindestens für jedes der ersten fünf Jahre und für die Summe der Beträge in den verbleibenden Jahren die nicht diskontierten jährlich fälligen Leasingzahlungen hervorgehen. Die nicht diskontierten Leasingzahlungen sind auf die Nettoinvestition in das Leasingverhältnis überzuleiten. Diese Überleitung soll den nicht realisierten Finanzertrag in Bezug auf die Leasingforderungen sowie jegliche Reduktion des nicht garantierten Restwerts sichtbar machen.

Operating-Leasingverhältnisse

- 95 Besteht für Sachanlagen ein Operating-Leasingverhältnis, gelten für den Leasinggeber die Angabevorschriften des IAS 16. Bei der Anwendung der Angabevorschriften des IAS 16 hat der Leasinggeber die Angaben für die einzelnen Klassen von Anlagevermögen danach zu trennen, ob im jeweiligen Fall ein Operating-Leasingverhältnis besteht oder nicht. Folglich hat der Leasinggeber die in IAS 16 verlangten Angaben getrennt vorzulegen, d. h. einerseits für Vermögenswerte, für die ein Operating-Leasingverhältnis besteht (nach Klassen zugrunde liegender Vermögenswerte), und andererseits für Vermögenswerte, die Eigentum des Leasinggebers sind und von ihm selbst genutzt werden.
- 96 Auf Vermögenswerte, für die ein Operating-Leasingverhältnis besteht, hat der Leasinggeber die Angabevorschriften von IAS 36, IAS 38, IAS 40 und IAS 41 anzuwenden.
- 97 Vom Leasinggeber ist eine Fälligkeitsanalyse für die Leasingzahlungen vorzulegen, aus der mindestens für jedes der ersten fünf Jahre und für die Summe der Beträge in den verbleibenden Jahren die nicht diskontierten jährlich fälligen Leasingzahlungen hervorgehen.

“

Leasinggeber müssen mehr Angaben dazu machen, wie sie Risiken im Zusammenhang mit dem Restwert der zugrunde liegenden Vermögenswerte steuern.

Ziel der Angabevorschriften ist es, dass Leasinggeber Informationen darstellen, die es den Abschlussadressaten ermöglichen, die Auswirkungen von Leasingverhältnissen auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage sowie die Cashflows des Leasinggebers zu beurteilen.

Nach IFRS 16 hat ein Leasinggeber quantitative und qualitative Angaben zu seinen Leasingaktivitäten, den wesentlichen Ermessensentscheidungen, die bei der Anwendung des IFRS 16 getroffen wurden, und zu den Beträgen, die

sich auf diese Leasingverhältnisse beziehen und im Abschluss erfasst wurden, zu machen.

Leasinggeber müssen möglicherweise anhand von Ermessensentscheidungen bestimmen, in welchem Umfang es angemessen ist, Angaben zusammenzufassen oder zu disaggregieren, damit aussagekräftige Informationen nicht durch unwesentliche Einzelheiten oder durch die unsachgemäße Zusammenfassung von Posten mit unterschiedlichen Merkmalen verschleiert werden.



6. Unterleasingverhältnisse

6.1 Definition

Auszug aus IFRS 16

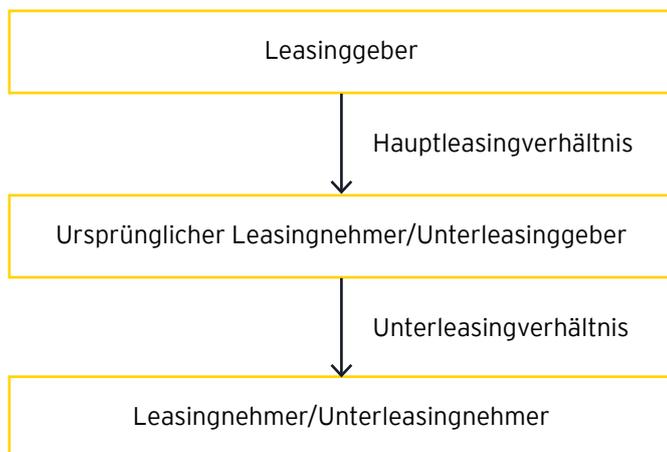
Anhang A

Definitionen

Unterleasingverhältnis

Eine Transaktion, bei der ein zugrunde liegender Vermögenswert von einem Leasingnehmer („Unterleasinggeber“) an einen Dritten weitervermietet wird, das Leasingverhältnis („Hauptleasingverhältnis“) zwischen Hauptleasinggeber und Hauptleasingnehmer aber weiter wirksam bleibt.

Leasingnehmer schließen häufig Verträge über die Untervermietung eines Leasinggegenstands an Dritte ab, während der ursprüngliche Leasingvertrag weiter wirksam ist. In diesen Verträgen fungiert eine Partei gleichzeitig als Leasingnehmer und als Leasinggeber desselben zugrunde liegenden Vermögenswerts. Das ursprüngliche Leasingverhältnis wird häufig als Hauptleasingverhältnis, der ursprüngliche Leasingnehmer als zwischengeschalteter Leasinggeber oder Unterleasinggeber und der Endleasingnehmer als Unterleasingnehmer bezeichnet.



In manchen Fällen ist das Unterleasingverhältnis eine separate Leasingvereinbarung, in anderen Fällen übernimmt ein Dritter das ursprüngliche Leasingverhältnis, wobei der ursprüngliche Leasingnehmer der Hauptverpflichtete im Rahmen des ursprünglichen Leasingverhältnisses bleibt.

6.2 Bilanzierung beim Unterleasinggeber

Auszug aus IFRS 16

- B7** Wird ein Vermögenswert vom Leasingnehmer untervermietet oder beabsichtigt der Leasingnehmer diesen Vermögenswert unterzuvermieten, so kann das Hauptleasingverhältnis nicht als Leasingverhältnis mit einem zugrunde liegenden Vermögenswert von geringem Wert gelten.
- B58** Ein zwischengeschalteter Leasinggeber stuft das Unterleasingverhältnis nach folgenden Kriterien entweder als Finanzierungsleasingverhältnis oder als Operating-Leasingverhältnis ein:
- (a) Handelt es sich bei dem Hauptleasingverhältnis um ein kurzfristiges Leasingverhältnis, das das Unternehmen in seiner Eigenschaft als Leasingnehmer unter Anwendung von Paragraph 6 bilanziert, stuft er das Unterleasingverhältnis als Operating-Leasingverhältnis ein.
 - (b) Anderenfalls stuft er das Unterleasingverhältnis auf der Grundlage seines Nutzungsrechts aus dem Hauptleasingverhältnis und nicht auf der Grundlage des zugrunde liegenden Vermögenswerts (z. B. der geleasteten Sachanlage) ein.

Wird der zugrunde liegende Vermögenswert von einem Leasingnehmer an Dritte weiterverleaset und bleibt der ursprüngliche Leasingnehmer der Hauptverpflichtete im Rahmen des ursprünglichen Leasingverhältnisses, so stellt

die Transaktion ein Unterleasingverhältnis dar. Das heißt, der ursprüngliche Leasingnehmer bilanziert das ursprüngliche Leasingverhältnis (das Hauptleasingverhältnis) in der Regel weiterhin als Leasingnehmer und erfasst das Unterleasingverhältnis als Leasinggeber (Unterleasinggeber).

Wenn das Hauptleasingverhältnis ein kurzfristiges Leasingverhältnis ist, wird das Unterleasingverhältnis als Operating-Leasingverhältnis eingestuft. Andernfalls wird es nach den Kriterien für die Einstufung von Leasingverhältnissen in Abschnitt 5 *Bilanzierung beim Leasinggeber* auf der Grundlage des Nutzungsrechts aus dem Hauptleasingverhältnis eingestuft (und nicht auf der Grundlage des dem Hauptleasingverhältnis zugrunde liegenden Vermögenswerts).

Beispiel 18: Einstufung eines Unterleasingverhältnisses

Unternehmen F (ursprünglicher Leasingnehmer/Unterleasinggeber) mietet ein Gebäude für einen Zeitraum von fünf Jahren. Das Gebäude hat eine wirtschaftliche Nutzungsdauer von 30 Jahren. Unternehmen F vermietet das Gebäude für einen Zeitraum von vier Jahren weiter. Das Unterleasingverhältnis wird auf der Grundlage des Nutzungsrechts aus dem Hauptleasingverhältnis (und nicht auf der Grundlage des zugrunde liegenden Gebäudes) eingestuft. Zum Beispiel wird bei der Beurteilung des Kriteriums der Nutzungsdauer die vierjährige Laufzeit des Unterleasingverhältnisses dem fünfjährigen Nutzungsrecht aus dem Hauptleasingverhältnis gegenübergestellt und nicht der 30-jährigen wirtschaftlichen Nutzungsdauer des Gebäudes. Dies kann dazu führen, dass das Unterleasingverhältnis als Finanzierungsleasing eingestuft wird.

Der Unterleasinggeber bilanziert das Unterleasingverhältnis wie folgt:

- ▶ Wenn das Unterleasingverhältnis als Operating-Leasingverhältnis eingestuft wurde, bilanziert der ursprüngliche Leasingnehmer die Leasingverbindlichkeit und das Nutzungsrecht aus dem Hauptleasingverhältnis weiterhin wie jedes andere Leasingverhältnis (siehe Abschnitt 4 *Bilanzierung beim Leasingnehmer*). Übersteigt der gesamte verbleibende Buchwert des Nutzungsrechts aus dem Hauptleasingverhältnis die erwarteten Erträge aus dem Unterleasingverhältnis, kann dies darauf hindeuten, dass das Nutzungsrecht aus dem Hauptleasingverhältnis wertgemindert ist. Ein Nutzungsrecht wird nach IAS 36 auf Wertminderung überprüft.
- ▶ Wenn das Unterleasingverhältnis als Finanzierungsleasing eingestuft wird, bucht der ursprüngliche Leasingnehmer das Nutzungsrecht aus dem Hauptleasingverhältnis zum Bereitstellungsdatum für das Unterleasingverhältnis aus und bilanziert die ursprüngliche Leasingverbindlichkeit weiterhin gemäß dem Bilanzierungsmodell für Leasingnehmer (siehe Abschnitt 4 *Bilanzierung beim Leasingnehmer*). Der ursprüngliche Leasingnehmer als Unterleasinggeber erfasst eine Nettoinvestition in das Unterleasingverhältnis und überprüft sie auf Wertminderung (siehe Abschnitt 5.6.1 *Wertminderung von Nettoinvestitionen in ein Leasingverhältnis*).

Lässt sich bei einem Unterleasingverhältnis der zugrunde liegende Zinssatz nicht ohne Weiteres bestimmen, kann der Unterleasinggeber zur Bewertung der Nettoinvestition in das Unterleasingverhältnis den für das Hauptleasingverhältnis verwendeten (um alle etwaigen mit dem Unterleasingverhältnis verbundenen anfänglichen direkten Kosten berichtigten) Abzinsungssatz verwenden.

6. Unterleasingverhältnisse

Falls mehrere Verträge gleichzeitig oder in geringem Zeitabstand abgeschlossen werden, hat der Unterleasinggeber zu prüfen, ob eines der Kriterien für eine Zusammenfassung der Verträge erfüllt ist. Dies ist beispielsweise der Fall, wenn die Verträge als ein Paket mit einem einzigen wirtschaftlichen Zweck ausgehandelt werden oder die Höhe des im Rahmen eines Vertrags zu zahlenden Entgelts vom Preis oder der Erfüllung des anderen Vertrags abhängt. Sofern die Verträge zusammenzufassen sind, bilanziert der Unterleasinggeber das Haupt- und das Unterleasingverhältnis als eine einzige zusammengefasste Transaktion (siehe Abschnitt 2.3 *Zusammenfassung von Leasingverträgen*).

Ein Unterleasinggeber, der einen Vermögenswert untervermietet oder dies beabsichtigt, kann das Hauptleasingverhältnis nicht als Leasingverhältnis mit einem zugrunde liegenden Vermögenswert von geringem Wert bilanzieren. Dies gilt auch dann, wenn die in Abschnitt 4.1.2 *Leasingverhältnisse, bei denen der zugrunde liegende Vermögenswert von geringem Wert ist* erläuterten Kriterien erfüllt sind.

IFRS 16 enthält die folgenden zwei Beispiele für die Anwendung der Vorschriften auf einen Unterleasinggeber, der ein Hauptleasingverhältnis und ein Unterleasingverhältnis für denselben zugrunde liegenden Vermögenswert abschließt.

Auszug aus IFRS 16: Erläuternde Beispiele

Beispiel 20: Als Finanzierungsleasingverhältnis eingestuftes Unterleasingverhältnis

Hauptleasingverhältnis: Ein Unterleasinggeber schließt einen Leasingvertrag für Büroräume (5.000 Quadratmeter) mit einer Laufzeit von fünf Jahren (das Hauptleasingverhältnis) mit Unternehmen A (dem Leasinggeber im Hauptleasingverhältnis) ab.

Unterleasingverhältnis: Zu Beginn des dritten Jahres untervermietet der Unterleasinggeber die gesamten Büroräume für die verbleibenden drei Jahre des Hauptleasingverhältnisses an einen Unterleasingnehmer.

Der Unterleasinggeber klassifiziert das Unterleasingverhältnis auf der Grundlage des Nutzungsrechts aus dem Hauptleasingverhältnis. Gemäß IFRS 16.61-66 stuft der Unterleasinggeber das Unterleasingverhältnis als Finanzierungsleasing ein.

Bei Abschluss des Unterleasingverhältnisses hat der Unterleasinggeber

- (a) das Nutzungsrecht aus dem Hauptleasingverhältnis, das er auf den Unterleasingnehmer überträgt, auszubuchen und die Nettoinvestition in das Unterleasingverhältnis zu erfassen,
- (b) einen etwaigen Unterschiedsbetrag zwischen dem Nutzungsrecht und der Nettoinvestition in das Unterleasingverhältnis erfolgswirksam zu erfassen und
- (c) die Leasingverbindlichkeit aus dem Hauptleasingverhältnis, welche die dem Leasinggeber aus dem Hauptleasingverhältnis geschuldeten Leasingzahlungen darstellt, weiterhin in seiner Bilanz auszuweisen.

Während der Laufzeit des Unterleasingverhältnisses erfasst der Unterleasinggeber sowohl die Finanzerträge aus dem Unterleasingverhältnis als auch den Zinsaufwand aus dem Hauptleasingverhältnis.

Auszug aus IFRS 16: Erläuternde Beispiele (Fortsetzung)

Beispiel 21: Als Operating-Leasingverhältnis eingestuftes Unterleasingverhältnis

Hauptleasingverhältnis: Ein Unterleasinggeber schließt einen Leasingvertrag für Büroräume (5.000 Quadratmeter) mit einer Laufzeit von fünf Jahren (das Hauptleasingverhältnis) mit Unternehmen A (dem Leasinggeber im Hauptleasingverhältnis) ab.

Unterleasingverhältnis: Zu Beginn des Hauptleasingverhältnisses untervermietet der Unterleasinggeber die gesamten Büroräume für zwei Jahre an einen Unterleasingnehmer.

Der Unterleasinggeber klassifiziert das Unterleasingverhältnis auf der Grundlage des Nutzungsrechts aus dem Hauptleasingverhältnis. Gemäß IFRS 16.61-66 stuft der Unterleasinggeber das Unterleasingverhältnis als Operating-Leasingverhältnis ein.

Bei Abschluss des Unterleasingverhältnisses hat der Unterleasinggeber die Leasingverbindlichkeit und das Nutzungsrecht aus dem Hauptleasingverhältnis weiterhin in seiner Bilanz auszuweisen.

Während der Laufzeit des Unterleasingverhältnisses erfasst der Unterleasinggeber:

- (a) den Abschreibungsbetrag des Nutzungsrechts und die Zinsen auf die Leasingverbindlichkeit sowie
- (b) die Leasingerträge aus dem Unterleasingverhältnis.

6.3 Bilanzierung beim Unterleasingnehmer

Ein Unterleasingnehmer bilanziert das von ihm abgeschlossene Leasingverhältnis auf die gleiche Weise wie alle anderen Leasingverhältnisse (d. h. als neues Leasingverhältnis gemäß den Vorschriften des IFRS 16 für den Ansatz und die Bewertung; siehe Abschnitt 4 *Bilanzierung beim Leasingnehmer*).

6.4 Darstellung

Gemäß IAS 1.32 darf ein Unternehmen weder Vermögenswerte und Schulden noch Erträge und Aufwendungen miteinander saldieren, es sei denn, dies wird in einem IFRS ausdrücklich verlangt oder gestattet. Somit dürfen Unterleasinggeber Verbindlichkeiten und Vermögenswerte aus einem Haupt- und einem Unterleasingverhältnis nur dann miteinander verrechnen, wenn die betreffenden Verbindlichkeiten und Vermögenswerte die in IAS 1 enthaltenen

Vorschriften für eine Saldierung erfüllen. Entsprechend dürfen Unterleasinggeber Abschreibungs- und Zinsaufwendungen aus einem Haupt- und einem Unterleasingverhältnis für denselben zugrunde liegenden Vermögenswert nur dann mit den zugehörigen Leasingerträgen saldieren, wenn die Saldierungsbedingungen in IAS 1 erfüllt sind.

6.5 Angaben

Gemäß IFRS 16 haben Unternehmen, einschließlich Unterleasinggebern, qualitative und quantitative Informationen anzugeben, die es den Abschlussadressaten ermöglichen, die Auswirkungen von Leasingverhältnissen auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage sowie auf die Cashflows des Leasinggebers zu beurteilen (siehe Abschnitte 4.8 *Angaben* für Leasingnehmer und 5.8 *Angaben* für Leasinggeber).

7. Sale-and-Leaseback-Transaktionen

Auszug aus IFRS 16

Sale-and-Leaseback-Transaktionen

98 Überträgt ein Unternehmen (Verkäufer/Leasingnehmer) einen Vermögenswert auf ein anderes Unternehmen (Käufer/Leasinggeber) und least diesen Vermögenswert dann vom Käufer/Leasinggeber zurück, haben sowohl der Verkäufer/Leasingnehmer als auch der Käufer/Leasinggeber den Übertragungsvertrag und das Leasingverhältnis nach den Paragraphen 99-103 zu bilanzieren.

Eine Sale-and-Leaseback-Transaktion beinhaltet die Veräußerung eines Vermögenswerts durch ein Unternehmen (den Verkäufer/Leasingnehmer) an ein anderes Unternehmen (den Käufer/Leasinggeber) und das Rückleasing desselben Vermögenswerts durch den Verkäufer/Leasingnehmer. Da Leasingnehmer nach IFRS 16 die meisten Leasingverhältnisse (alle Leasingverhältnisse mit Ausnahme von solchen, denen ein Vermögenswert von geringem Wert zugrunde liegt, und kurzfristigen Leasingverhältnissen in

Abhängigkeit von der Ausübung von Bilanzierungswahlrechten durch den Leasingnehmer) nunmehr in der Bilanz zu erfassen haben, sind außerbilanzielle Finanzierungen durch Sale-and-Leaseback-Transaktionen für Leasingnehmer nicht mehr möglich. Sowohl der Verkäufer/Leasingnehmer als auch der Käufer/Leasinggeber haben zur Beurteilung, ob eine Sale-and-Leaseback-Transaktion als Verkauf bzw. Kauf eines Vermögenswerts zu bilanzieren ist, IFRS 15 anzuwenden.

7.1 Feststellung, ob die Übertragung eines Vermögenswerts einen Verkauf darstellt

Auszug aus IFRS 16

Beurteilung, ob die Übertragung des Vermögenswerts einen Verkauf darstellt

99 Um zu bestimmen, ob die Übertragung eines Vermögenswerts als Verkauf zu bilanzieren ist, hat ein Unternehmen die Vorschriften des IFRS 15 anzuwenden, anhand deren bestimmt wird, wann eine Leistungsverpflichtung als erfüllt gilt.

Bei der Feststellung, ob die Übertragung eines Vermögenswerts als Verkauf bzw. Kauf zu bilanzieren ist, wenden sowohl der Verkäufer/Leasingnehmer als auch der Käufer/Leasinggeber die Regelungen des IFRS 15 an. Dabei ist zu beurteilen, wann ein Unternehmen eine Leistungsverpflichtung durch die Übertragung der Verfügungsgewalt über einen Vermögenswert erfüllt. Wenn die Verfügungsgewalt über den zugrunde liegenden Vermögenswert auf den Käufer/Leasinggeber übergeht, ist der Geschäftsvorfall als Verkauf bzw. Kauf des Vermögenswerts und als Leasingverhältnis zu bilanzieren. Falls nicht, bilanzieren sowohl der Verkäufer/Leasingnehmer als auch der Käufer/Leasinggeber die Transaktion als Finanzierungsgeschäft.

IFRS 15 enthält die folgenden Indikatoren, anhand derer Unternehmen bestimmen, ob die Verfügungsgewalt über den Vermögenswert übertragen wurde:





Außerbilanzielle Finanzierungen durch Sale-and-Leaseback-Transaktionen sind für Leasingnehmer nicht mehr möglich.

Auszug aus IFRS 15

- 31 Ein Unternehmen hat einen Erlös zu erfassen, wenn es durch Übertragung eines zugesagten Guts oder einer zugesagten Dienstleistung (d. h. eines Vermögenswerts) auf einen Kunden eine Leistungsverpflichtung erfüllt. Als übertragen gilt ein Vermögenswert dann, wenn der Kunde die Verfügungsgewalt über diesen Vermögenswert erlangt.
- 32 Für jede gemäß den Paragraphen 22-30 identifizierte Leistungsverpflichtung hat ein Unternehmen bei Vertragsbeginn zu bestimmen, ob es diese (gemäß den Paragraphen 35-37) über einen bestimmten Zeitraum oder (gemäß Paragraph 38) zu einem bestimmten Zeitpunkt erfüllen wird. Kommt ein Unternehmen einer Leistungsverpflichtung nicht über einen bestimmten Zeitraum nach, wird sie zu einem bestimmten Zeitpunkt erfüllt.
- 33 Güter und Dienstleistungen sind Vermögenswerte, auch wenn (wie bei vielen Dienstleistungen der Fall) nur vorübergehend bei Erhalt und Nutzung. Unter Verfügungsgewalt über einen Vermögenswert ist die Fähigkeit zu verstehen, seine Nutzung zu bestimmen und im Wesentlichen den verbleibenden Nutzen aus ihm zu ziehen. Dies schließt auch die Fähigkeit ein, andere Unternehmen daran zu hindern, seine Nutzung zu bestimmen und Nutzen aus ihm zu ziehen. Der Nutzen eines Vermögenswerts besteht in den potenziellen Zahlungsströmen (Zuflüsse oder verminderte Abflüsse), die ein Unternehmen auf verschiedenste Weise direkt oder indirekt erhalten kann, u. a. indem es
- (a) den Vermögenswert zur Erzeugung von Gütern oder Erbringung von Dienstleistungen (inklusive öffentlicher Dienstleistungen) nutzt;
 - (b) den Vermögenswert zur Aufwertung anderer Vermögenswerte nutzt;
 - (c) den Vermögenswert zur Begleichung von Verbindlichkeiten oder Verringerung von Aufwendungen nutzt;
 - (d) den Vermögenswert veräußert oder tauscht;
 - (e) den Vermögenswert zur Besicherung eines Darlehens verpfändet; und
 - (f) den Vermögenswert hält.
- 34 Bei der Bewertung, ob ein Kunde die Verfügungsgewalt über einen Vermögenswert erhält, hat ein Unternehmen jede etwaige Rückkaufvereinbarung zu berücksichtigen (siehe Paragraphen B64-B76).

7. Sale-and-Leaseback-Transaktionen

Auszug aus IFRS 15 (Fortsetzung)

- 38 Wird eine Leistungsverpflichtung gemäß den Paragraphen 35-37 nicht über einen bestimmten Zeitraum erfüllt, so erfüllt das Unternehmen die Leistungsverpflichtung zu einem bestimmten Zeitpunkt. Zur Bestimmung des Zeitpunkts, zu dem ein Kunde die Verfügungsgewalt über einen zugesagten Vermögenswert erlangt und das Unternehmen eine Leistungsverpflichtung erfüllt, hat das Unternehmen den Vorschriften zur Verfügungsgewalt in den Paragraphen 31-34 Rechnung zu tragen. Zusätzlich dazu hat das Unternehmen u. a. folgende Indikatoren für die Übertragung der Verfügungsgewalt zu berücksichtigen:
- (a) Das Unternehmen hat gegenwärtig einen Anspruch auf Erhalt einer Zahlung für den Vermögenswert: Ist ein Kunde gegenwärtig dazu verpflichtet, für einen Vermögenswert zu zahlen, kann dies ein Indikator dafür sein, dass der Kunde im Gegenzug die Fähigkeit erhalten hat, die Nutzung des Vermögenswerts zu bestimmen und im Wesentlichen den verbleibenden Nutzen aus dem Vermögenswert zu ziehen.
 - (b) Der Kunde hat ein Eigentumsrecht an dem Vermögenswert: Eigentum an einem Vermögenswert kann ein Indikator dafür sein, welche Vertragspartei in der Lage ist, die Nutzung des Vermögenswerts zu bestimmen und im Wesentlichen den verbleibenden Nutzen aus dem Vermögenswert zu ziehen oder den Zugang anderer zu diesem Nutzen zu beschränken. Daher kann die Übertragung des Eigentumsrechts an einem Vermögenswert ein Indikator dafür sein, dass der Kunde die Verfügungsgewalt über den Vermögenswert erlangt hat. Behält ein Unternehmen das Eigentum nur, um sich gegen einen Zahlungsausfall des Kunden abzusichern, hindert dieses Eigentumsrecht des Unternehmens den Kunden nicht daran, die Verfügungsgewalt über den Vermögenswert zu erlangen.
 - (c) Das Unternehmen hat den physischen Besitz des Vermögenswerts übertragen: Ist ein Vermögenswert im physischen Besitz des Kunden, kann dies ein Indikator dafür sein, dass der Kunde die Nutzung des Vermögenswerts bestimmen und im Wesentlichen den verbleibenden Nutzen aus dem Vermögenswert ziehen oder den Zugang anderer zu diesem Nutzen beschränken kann. Doch muss physischer Besitz nicht immer gleichbedeutend mit Verfügungsgewalt über den Vermögenswert sein. So kann sich der Vermögenswert bei einigen Rückkaufvereinbarungen und Kommissionsgeschäften zwar physisch im Besitz des Kunden befinden, die Verfügungsgewalt über den Vermögenswert aber beim Unternehmen liegen. Bei sog. *Bill-and-hold*-Vereinbarungen kann sich der Vermögenswert dagegen physisch im Besitz des Unternehmens befinden, die Verfügungsgewalt aber beim Kunden liegen. Leitlinien für die Bilanzierung von Rückkauf-, Kommissions- und *Bill-and-hold*-Vereinbarungen enthalten die Paragraphen B64-B76, B77-B78 bzw. B79-B82.
 - (d) Die mit dem Eigentum an dem Vermögenswert verbundenen signifikanten Risiken und Chancen liegen beim Kunden: Die Übertragung der mit dem Eigentum an dem Vermögenswert verbundenen signifikanten Risiken und Chancen auf den Kunden kann ein Indikator dafür sein, dass der Kunde die Fähigkeit erhalten hat, die Nutzung des Vermögenswerts zu bestimmen und im Wesentlichen den verbleibenden Nutzen aus dem Vermögenswert zu ziehen. Bei der Bewertung der mit dem Eigentum an einem zugesagten Vermögenswert verbundenen Risiken und Chancen hat das Unternehmen jedoch jegliche Risiken außer Acht zu lassen, die zusätzlich zu der Verpflichtung zur Übertragung des Vermögenswerts eine separate Leistungsverpflichtung begründen. So kann ein Unternehmen beispielsweise die Verfügungsgewalt über einen Vermögenswert bereits auf einen Kunden übertragen, eine zusätzliche Leistungsverpflichtung, die in der Ausführung von Wartungsarbeiten für den übertragenen Vermögenswert besteht, aber noch nicht erfüllt haben.
 - (e) Der Kunde hat den Vermögenswert abgenommen: Die Abnahme eines Vermögenswerts durch den Kunden kann ein Indikator dafür sein, dass dieser die Fähigkeit erhalten hat, die Nutzung des Vermögenswerts zu bestimmen und im Wesentlichen den verbleibenden Nutzen aus dem Vermögenswert zu ziehen. Zur Einschätzung der Auswirkungen einer im Vertrag enthaltenen Abnahmeklausel auf den Zeitpunkt, zu dem die Verfügungsgewalt über einen Vermögenswert übertragen wird, hat ein Unternehmen den Leitlinien in den Paragraphen B83-B86 Rechnung zu tragen.



Im Gegensatz zu anderen Käufern von Vermögenswerten hat ein Käufer in einer Sale-and-Leaseback-Transaktion anhand des neuen Umsatzrealisierungsstandards festzustellen, ob tatsächlich ein Kauf stattgefunden hat.

Keiner der obigen Indikatoren gibt für sich genommen darüber Aufschluss, ob der Käufer/Leasinggeber die Verfügungsgewalt über den zugrunde liegenden Vermögenswert erlangt hat. Bei der Beurteilung, ob die Verfügungsgewalt übertragen wurde, haben sowohl der Verkäufer/Leasingnehmer als auch der Käufer/Leasinggeber alle relevanten Fakten und Umstände zu berücksichtigen. Darüber hinaus müssen nicht alle Indikatoren vorliegen, um festzustellen, dass der Käufer/Leasinggeber die Verfügungsgewalt erlangt hat. Die Indikatoren sind vielmehr Faktoren, die oftmals gegeben sind, wenn ein Kunde die Verfügungsgewalt über einen Vermögenswert erlangt hat. Zudem soll die Auflistung Unternehmen bei der Bestimmung des Zeitpunkts der Übertragung der Verfügungsgewalt helfen. Eine ausführliche Analyse der Regelungen zur Bestimmung, ob die Verfügungsgewalt über einen Vermögenswert übertragen wurde, ist in unserer umfangreichen Publikation *Im Fokus: IFRS 15, der Standard zur Umsatzrealisierung* (Oktober 2018) enthalten.



Das IASB weist in seiner Grundlage für Schlussfolgerungen (IFRS 16.BC262) darauf hin, dass das Rückleasing für sich allein genommen kein Hinderungsgrund ist, die Transaktion als Verkauf zu bilanzieren. Hintergrund hierfür ist, dass sich ein Leasingverhältnis vom Verkauf oder Kauf des zugrunde liegenden Vermögenswerts insofern unterscheidet, als es die Verfügungsgewalt über den Vermögenswert nicht überträgt. Stattdessen überträgt es das Recht, die

Nutzung des zugrunde liegenden Vermögenswerts während der Laufzeit des Leasingverhältnisses zu kontrollieren. Wenn der Verkäufer/Leasingnehmer jedoch über eine substanzielle Option zum Rückkauf des zugrunde liegenden Vermögenswerts verfügt (d. h. über das Recht, den Vermögenswert zurückzuerwerben), hat kein Verkauf stattgefunden, da in diesem Fall der Käufer/Leasinggeber nicht die Verfügungsgewalt über den Vermögenswert erlangt hat.

Unsere Sichtweise

Die neuen Vorschriften unterscheiden sich deutlich von der bisherigen Bilanzierungspraxis für Verkäufer/Leasingnehmer. Gemäß IFRS 16 haben Verkäufer/Leasingnehmer die in IFRS 15 enthaltenen Vorschriften anzuwenden, um zu beurteilen, ob ein Verkauf stattgefunden hat. Auch wenn die Kriterien für einen Verkauf erfüllt sind, führen Sale-and-Leaseback-Transaktionen in der Regel nicht mehr zu außerbilanziellen Finanzierungen.

In IFRS 16 wird nicht geregelt, ob die Verlängerungsoptionen eines Leasingnehmers (z. B. zu einem festen Preis oder zu dem zum Ausübungszeitpunkt vorliegenden beizulegenden Zeitwert), mit denen der Verkäufer/Leasingnehmer das Leasingverhältnis um die im Wesentlichen gesamte wirtschaftliche Restnutzungsdauer des zugrunde liegenden Vermögenswerts verlängern kann, eine Bilanzierung als Verkauf ausschließen. Nach unserer Auffassung ist ein Leasingnehmer, der die Option hat, das Leasingverhältnis um die im Wesentlichen gesamte wirtschaftliche Restnutzungsdauer des zugrunde liegenden Vermögenswerts zu verlängern, wirtschaftlich betrachtet in einer ähnlichen Position wie ein Leasingnehmer, der eine Option zum Erwerb des zugrunde liegenden Vermögenswerts hat. Wenn der Verlängerungspreis nicht dem beizulegenden Zeitwert zum Zeitpunkt der Ausübung der Verlängerungsoption entspricht, ließe die Verlängerungsoption dementsprechend eine Bilanzierung als Verkauf gemäß IFRS 15 und IFRS 16 nicht zu.

7. Sale-and-Leaseback-Transaktionen

7.2 Transaktionen, bei denen die Übertragung eines Vermögenswerts einen Verkauf darstellt

Auszug aus IFRS 16

Die Übertragung des Vermögenswerts stellt einen Verkauf dar

- 100** Wenn die Übertragung eines Vermögenswerts durch den Verkäufer/Leasingnehmer die in IFRS 15 festgelegten Anforderungen für die Bilanzierung eines Vermögenswerts als Verkauf erfüllt,
- (a) hat der Verkäufer/Leasingnehmer das mit dem Rückleasing verbundene Nutzungsrecht mit dem Teil des früheren Buchwerts anzusetzen, der sich auf das vom Verkäufer/Leasingnehmer zurückbehaltene Nutzungsrecht bezieht. Dementsprechend hat der Verkäufer/Leasingnehmer etwaige Gewinne oder Verluste nur insoweit zu erfassen, als sie sich auf die auf den Käufer/Leasinggeber übertragenen Rechte beziehen.
 - (b) hat der Käufer/Leasinggeber den Erwerb des Vermögenswerts nach den geltenden Standards und das Leasingverhältnis nach den im vorliegenden Standard festgelegten Bilanzierungsvorschriften für Leasinggeber zu bilanzieren.
- 101** Stimmen der beizulegende Zeitwert der beim Verkauf eines Vermögenswerts vereinnahmten Gegenleistung und der beizulegende Zeitwert des Vermögenswerts nicht überein oder entsprechen die Leasingzahlungen nicht den marktüblichen Sätzen, hat ein Unternehmen zur Bemessung der Verkaufserlöse zum beizulegenden Zeitwert die folgenden Anpassungen vorzunehmen:
- (a) bei schlechteren Konditionen als den marktüblichen ist die Differenz als Vorauszahlung auf die Leasingzahlungen zu bilanzieren; und
 - (b) bei besseren Konditionen als den marktüblichen ist die Differenz als zusätzliche Finanzierung des Käufers/Leasinggebers an den Verkäufer/Leasingnehmer zu bilanzieren.
- 102** Für jede potenzielle Anpassung gemäß Paragraph 101 hat das Unternehmen einen der beiden folgenden Werte heranzuziehen, je nachdem welcher von beiden sich leichter bestimmen lässt:
- (a) die Differenz zwischen dem beizulegenden Zeitwert der beim Verkauf vereinnahmten Gegenleistung und dem beizulegenden Zeitwert des Vermögenswerts; und
 - (b) die Differenz zwischen dem Barwert der vertraglichen Leasingzahlungen und dem Barwert marktüblicher Leasingzahlungen.

7.2.1 Bilanzierung des Verkaufs

Wenn die Übertragung des Vermögenswerts einen Verkauf darstellt, hat der Verkäufer/Leasingnehmer

- ▶ den zugrunde liegenden Vermögenswert auszubuchen und
- ▶ den (eventuellen) Gewinn oder Verlust zu erfassen, der sich auf die an den Käufer/Leasinggeber übertragenen Rechte bezieht und aufgrund nicht marktüblicher Konditionen angepasst wurde.

Ein Käufer/Leasinggeber bilanziert den Kauf des Vermögenswerts gemäß den in anderen Standards enthaltenen Regelungen in Abhängigkeit von der Art des Vermögenswerts (z. B. gemäß IAS 16 bei Sachanlagen).

Unsere Sichtweise

Auch wenn IFRS 16 nicht explizit darauf eingeht, sind wir der Auffassung, dass keine Verluste abzugrenzen sind, die sich aus einer Sale-and-Leaseback-Transaktion voraussichtlich für den Verkäufer/Leasingnehmer ergeben. Der Verkäufer/Leasingnehmer sollte außerdem prüfen, ob vor der Transaktion eine Klassifizierung des Vermögenswerts als zur Veräußerung gehalten im Sinne von IFRS 5 erforderlich gewesen wäre und der Vermögenswert daher einer möglichen Wertminderung unterlegen hätte.

7.2.2 Bilanzierung des Rückleasings

Im Falle eines Verkaufs bilanzieren sowohl der Verkäufer/Leasingnehmer als auch der Käufer/Leasinggeber das Rückleasing auf die gleiche Weise wie alle anderen Leasingverhältnisse (siehe Abschnitt 4 *Bilanzierung beim Leasingnehmer* und Abschnitt 5 *Bilanzierung beim Leasinggeber*), einschließlich eventueller Anpassungen aufgrund nicht marktüblicher Konditionen. Genauer gesagt erfasst der Verkäufer/Leasingnehmer für das Rückleasing eine Leasingverbindlichkeit und ein Nutzungsrecht (vorbehaltlich der optionalen Ausnahmen für kurzfristige Leasingverhältnisse und für Leasingverhältnisse, denen ein Vermögenswert von geringem Wert zugrunde liegt).

7.2.3 Anpassung aufgrund nicht marktüblicher Konditionen

Das Veräußerungsgeschäft und das resultierende Leasingverhältnis sind in der Regel voneinander abhängig und werden zusammen vereinbart. Infolgedessen kann bei solchen Geschäften der vereinbarte Verkaufspreis den beizulegenden Zeitwert des Vermögenswerts über- oder unterschreiten und die nachfolgenden Leasingzahlungen können über oder unter den Marktsätzen liegen. Diese nicht marktüblichen Vertragsbedingungen könnten den Gewinn oder Verlust aus dem Verkauf sowie den erfassten Leasingaufwand oder die erfassten Leasingerträge für das Leasingverhältnis verzerren. Daher sind nach IFRS 16 sämtliche nicht marktüblichen Bedingungen aus Sale-and-Leaseback-Transaktionen anzupassen, um sicherzustellen, dass der Gewinn oder Verlust aus dem Verkauf und die aus solchen Transaktionen resultierenden leasingbezogenen Vermögenswerte und Verbindlichkeiten weder unter- noch überbewertet sind. Für jede potenzielle Anpassung ist einer der beiden folgenden Werte heranzuziehen, je nachdem welcher von beiden sich leichter bestimmen lässt: die Differenz zwischen dem beizulegenden Zeitwert der beim Verkauf vereinnahmten Gegenleistung und dem beizulegenden Zeitwert des Vermögenswerts oder die Differenz zwischen dem Barwert der vertraglichen Leasingzahlungen und dem Barwert marktüblicher Leasingzahlungen.

Ist der Verkaufspreis niedriger als der beizulegende Zeitwert des zugrunde liegenden Vermögenswerts oder der Barwert der Leasingzahlungen niedriger als der Barwert der marktüblichen Leasingzahlungen, erfasst ein Verkäufer/Leasingnehmer den leichter zu bestimmenden Differenzbetrag als Erhöhung des Verkaufspreises und als Leasingvorauszahlung bei der Erstbewertung des Nutzungsrechts. Ist der Verkaufspreis höher als der beizulegende Zeitwert des zugrunde liegenden Vermögenswerts oder der Barwert der Leasingzahlungen höher als der Barwert der marktüblichen Leasingzahlungen, erfasst ein Verkäufer/Leasingnehmer den leichter bestimmbaren Differenzbetrag als Minderung des Verkaufspreises und als zusätzliche Finanzierung durch den Käufer/Leasinggeber.

Käufer/Leasinggeber müssen ebenso den Kaufpreis des zugrunde liegenden Vermögenswerts um etwaige nicht marktübliche Konditionen anpassen. Solche Anpassungen werden als Leasingvorauszahlungen vom Verkäufer/Leasingnehmer oder als eine diesem gewährte zusätzliche Finanzierung erfasst.

7. Sale-and-Leaseback-Transaktionen

7.2.4 Beispiel

IFRS 16 enthält das folgende Beispiel für die Bilanzierung einer Sale-and-Leaseback-Transaktion:

Auszug aus IFRS 16: Erläuternde Beispiele

Beispiel 24: Sale-and-Leaseback-Transaktion

Ein Unternehmen (der Verkäufer/Leasingnehmer) verkauft ein Gebäude an ein anderes Unternehmen (den Käufer/Leasinggeber) gegen Barzahlung von WE 2.000.000. Unmittelbar vor der Transaktion beläuft sich der Buchwert des Gebäudes auf WE 1.000.000. Gleichzeitig schließt der Verkäufer/Leasingnehmer mit dem Käufer/Leasinggeber einen Vertrag über das Recht auf Nutzung des Gebäudes ab. Der Vertrag hat eine Laufzeit von 18 Jahren und die jährlichen Zahlungen in Höhe von WE 120.000 sind jeweils zum Jahresende zahlbar. Die Bedingungen der Transaktion sind so gestaltet, dass die Übertragung des Gebäudes durch den Verkäufer/Leasingnehmer gemäß den Regelungen des IFRS 15 Erlöse aus Verträgen mit Kunden als Erfüllung einer Leistungsverpflichtung einzustufen ist.

Demzufolge bilanzieren der Verkäufer/Leasingnehmer und der Käufer/Leasinggeber die Transaktion als Sale-and-Leaseback-Transaktion. In diesem Beispiel bleiben etwaige anfängliche direkte Kosten unberücksichtigt.

Der beizulegende Zeitwert des Gebäudes beläuft sich zum Zeitpunkt des Verkaufs auf WE 1.800.000. Da die beim Verkauf des Gebäudes vereinnahmte Gegenleistung nicht dem beizulegenden Zeitwert entspricht, nehmen der Verkäufer/Leasingnehmer und der Käufer/Leasinggeber Anpassungen zur Bewertung der Verkaufserlöse zum beizulegenden Zeitwert vor. Der Betrag, um den der Verkaufspreis in Höhe von WE 2.000.000 den beizulegenden Zeitwert des Gebäudes von WE 1.800.000 übersteigt (WE 200.000), ist als zusätzliche vom Käufer/Leasinggeber gewährte Finanzierung zu erfassen.

Dem Leasingverhältnis liegt ein Zinssatz von 4,5 Prozent p. a. zugrunde, der vom Verkäufer/Leasingnehmer leicht bestimmbar ist. Der Barwert der jährlichen Zahlungen (18 Zahlungen in Höhe von jeweils WE 120.000, abgezinst mit einem Zinssatz von 4,5 Prozent p. a.) beläuft sich auf WE 1.459.200. Davon entfallen WE 200.000 auf die zusätzliche Finanzierung und WE 1.259.200 auf die Leasingzahlungen. Bezogen auf die 18 jährlichen Zahlungen entfallen damit jeweils WE 16.447 auf die zusätzliche Finanzierung und WE 103.553 auf die Leasingzahlungen.

Der Käufer/Leasinggeber klassifiziert das Leasingverhältnis für das Gebäude als Operating-Leasingverhältnis.

Auszug aus IFRS 16: Erläuternde Beispiele (Fortsetzung)

Verkäufer/Leasingnehmer

Zum Bereitstellungsdatum bewertet der Verkäufer/Leasingnehmer das aus dem Rückleasing des Gebäudes resultierende Nutzungsrecht mit dem Anteil des früheren Buchwerts des Gebäudes, der sich auf das vom Verkäufer/Leasingnehmer zurückbehaltene Nutzungsrecht bezieht und WE 699.555 beträgt. Dieser Betrag wird wie folgt berechnet: $WE\ 1.000.000$ (Buchwert des Gebäudes) \div $WE\ 1.800.000$ (beizulegender Zeitwert des Gebäudes) \times $WE\ 1.259.200$ (abgezinsten Leasingzahlungen für das 18-jährige Nutzungsrecht).

Der Verkäufer/Leasingnehmer erfasst den Gewinn nur in der Höhe, in der sich dieser auf die an den Käufer/Leasinggeber übertragenen Rechte bezieht. Dieser Betrag in Höhe von $WE\ 240.355$ wird wie folgt berechnet: Der Gewinn aus dem Verkauf des Gebäudes beläuft sich auf $WE\ 800.000$ ($WE\ 1.800.000 - WE\ 1.000.000$). Davon bezieht sich ein Betrag von

- (a) $WE\ 559.645$ ($WE\ 800.000 \div WE\ 1.800.000 \times WE\ 1.259.200$) auf das vom Verkäufer/Leasingnehmer zurückbehaltene Recht auf Nutzung des Gebäudes und ein Betrag von
- (b) $WE\ 240.355$ ($WE\ 800.000 \div WE\ 1.800.000 \times [WE\ 1.800.000 - WE\ 1.259.200]$) auf die an den Käufer/Leasinggeber übertragenen Rechte.

Zum Bereitstellungsdatum bilanziert der Verkäufer/Leasingnehmer die Transaktion wie folgt:

Zahlungsmittel	WE 2.000.000	
Nutzungsrecht	WE 699.555	
Gebäude		WE 1.000.000
Finanzielle Verbindlichkeit		WE 1.459.200
Gewinn aus übertragenen Rechten		WE 240.355

Käufer/Leasinggeber

Zum Bereitstellungsdatum bilanziert der Käufer/Leasinggeber die Transaktion wie folgt:

Gebäude	WE 1.800.000	
Finanzieller Vermögenswert	WE 200.000*	
Zahlungsmittel		WE 2.000.000

In der Folgezeit bilanziert der Käufer/Leasinggeber das Leasingverhältnis, indem er einen Betrag von $WE\ 103.553$ der jährlichen Zahlungen in Höhe von $WE\ 120.000$ als Leasingzahlungen behandelt. Die verbleibenden $WE\ 16.447$ der vom Verkäufer/Leasingnehmer erhaltenen jährlichen Zahlungen werden als (a) erhaltene Zahlungen zur Begleichung des finanziellen Vermögenswerts in Höhe von $WE\ 200.000$ und als (b) Zinserträge bilanziert.

* (18 Zahlungen von jeweils $WE\ 16.447$, abgezinst mit einem Zinssatz von $4,5\ %\ p. a.$)

7. Sale-and-Leaseback-Transaktionen

7.3 Transaktionen, bei denen die Übertragung eines Vermögenswerts keinen Verkauf darstellt

Auszug aus IFRS 16

Die Übertragung des Vermögenswerts stellt keinen Verkauf dar

- 103** Wenn die Übertragung eines Vermögenswerts durch den Verkäufer/Leasingnehmer nicht die in IFRS 15 festgelegten Anforderungen für die Bilanzierung eines Vermögenswerts als Verkauf erfüllt,
- (a) hat der Verkäufer/Leasingnehmer den übertragenen Vermögenswert weiterhin zu erfassen und eine finanzielle Verbindlichkeit in Höhe der Erlöse aus der Übertragung zu erfassen. Die finanzielle Verbindlichkeit ist gemäß IFRS 9 zu bilanzieren.
 - (b) darf der Käufer/Leasinggeber den übertragenen Vermögenswert nicht erfassen und muss einen finanziellen Vermögenswert in Höhe der Erlöse aus der Übertragung erfassen. Der finanzielle Vermögenswert ist gemäß IFRS 9 zu bilanzieren.

Wenn die Übertragung des Vermögenswerts keinen Verkauf darstellt, bilanziert der Verkäufer/Leasingnehmer die Transaktion als Finanzierungsgeschäft. Der Verkäufer/Leasingnehmer weist den im Rahmen der Sale-and-Leaseback-Transaktion übertragenen Vermögenswert weiterhin in seiner Bilanz aus und bilanziert erhaltene Beträge als eine finanzielle Verbindlichkeit gemäß IFRS 9. Vom Verkäufer/Leasingnehmer geleistete Zahlungen abzüglich des auf den Zinsaufwand entfallenden Teils mindern die finanzielle Verbindlichkeit.

Wenn die Übertragung eines Vermögenswerts keinen Verkauf darstellt, setzt der Käufer/Leasinggeber den übertragenen Vermögenswert nicht an und erfasst die gezahlten Beträge als Forderung gemäß IFRS 9.

7.4 Angaben

Auszug aus IFRS 16

- B52** Zusätzliche Informationen zu Sale-and-Leaseback-Transaktionen, die unter gewissen Umständen zur Erreichung des in Paragraph 51 für die Angabepflichten festgelegten Ziels erforderlich sein können, sind beispielsweise Informationen, die es den Abschlussadressaten ermöglichen,
- (a) zu verstehen, weshalb und in welchem Umfang der Leasingnehmer Sale-and-Leaseback-Transaktionen eingeht;
 - (b) zu erfahren, welche Bedingungen für einzelne Sale-and-Leaseback-Transaktionen gelten;
 - (c) die nicht in die Bemessung von Leasingverbindlichkeiten einbezogenen Zahlungen zu beurteilen; und
 - (d) abzuschätzen, inwieweit sich die Sale-and-Leaseback-Transaktionen in der Berichtsperiode auf die Zahlungsströme auswirken.

Um die Angabepflichten des IFRS 16 zu erfüllen, hat ein Verkäufer/Leasingnehmer möglicherweise zusätzliche qualitative und quantitative Angaben über seine Leasingaktivitäten zu machen (siehe Abschnitt 4.8 *Angaben* zu den Angabevorschriften für Leasingnehmer).

Darüber hinaus hat ein Verkäufer/Leasingnehmer gemäß IFRS 16.53(i) Gewinne und Verluste aus Sale-and-Leaseback-Transaktionen getrennt von Gewinnen und Verlusten aus der Veräußerung anderer Vermögenswerte anzugeben.



8. Unternehmenszusammenschlüsse

8.1 Das erworbene Unternehmen in einem Unternehmenszusammenschluss ist ein Leasingnehmer

Auszug aus IFRS 3

Leasingverhältnisse, bei denen das erworbene Unternehmen der Leasingnehmer ist

28A Für Leasingverhältnisse gemäß IFRS 16, bei denen das erworbene Unternehmen der Leasingnehmer ist, setzt der Erwerber Nutzungsrechte und Leasingverbindlichkeiten an. Für folgende Leasingverhältnisse braucht der Erwerber keine Nutzungsrechte und Leasingverbindlichkeiten anzusetzen:

- (a) Leasingverhältnisse, deren Laufzeit (im Sinne von IFRS 16) innerhalb von 12 Monaten nach dem Erwerbszeitpunkt endet; und
- (b) Leasingverhältnisse, deren zugrunde liegender Vermögenswert (im Sinne der Beschreibung in den Paragraphen B3-B8 des IFRS 16) von geringem Wert ist.

28B Der Erwerber bewertet die Leasingverbindlichkeit zum Barwert der verbleibenden Leasingzahlungen (im Sinne von IFRS 16) so, als handele es sich bei der erworbenen Leasingvereinbarung um eine zum Erwerbszeitpunkt neu geschlossene Vereinbarung. Der Erwerber bewertet das Nutzungsrecht mit demselben Betrag wie die Leasingverbindlichkeit und passt diesen Betrag gegebenenfalls an, je nachdem, ob die Bedingungen der Leasingvereinbarung verglichen mit den Marktbedingungen günstig oder ungünstig sind.

8.1.1 Erstmalige Bewertung eines Leasingverhältnisses

Die Folgeänderungen an IFRS 3 enthalten Vorschriften für den erstmaligen Ansatz von Leasingverhältnissen, die im Rahmen eines Unternehmenszusammenschlusses erworben wurden.

Der Erwerber hat die erworbene Leasingverbindlichkeit so zu bewerten, als ob es sich bei dem Leasingverhältnis um ein neues, am Tag des Erwerbs abgeschlossenes Leasingverhältnis handeln würde. Das bedeutet, dass der Erwerber die Vorschriften des IFRS 16 für die erstmalige Bewertung unter Heranziehung des Barwerts der zum Erwerbszeitpunkt ausstehenden Leasingzahlungen anzuwenden hat. Er hat dabei die in Abschnitt 3 *Schlüsselkonzepte* beschriebenen Vorschriften für die Bestimmung der Laufzeit des Leasingverhältnisses, der Höhe der Leasingzahlungen und des Abzinsungssatzes zu beachten.

Das Nutzungsrecht ist mit demselben Betrag wie die erfasste Verbindlichkeit zu bewerten und anzupassen, wenn die Bedingungen des Leasingverhältnisses verglichen mit den Marktbedingungen günstig oder ungünstig sind. Da sich die nicht marktüblichen Bedingungen des Leasingverhältnisses im Nutzungsrecht widerspiegeln, erfasst der Erwerber keine separaten immateriellen Vermögenswerte oder Verbind-

lichkeiten für günstige oder ungünstige Bedingungen des Leasingverhältnisses verglichen mit den Marktbedingungen.

Für Leasingverhältnisse, deren Laufzeit innerhalb von zwölf Monaten nach dem Erwerbszeitpunkt endet, und für solche, denen ein Vermögenswert von geringem Wert zugrunde liegt, hat der Erwerber keine Nutzungsrechte und Leasingverbindlichkeiten zu erfassen. Das IASB hat überlegt, ob ein Erwerber Vermögenswerte und Verbindlichkeiten in Verbindung mit nicht marktüblichen Bedingungen bei kurzfristigen Leasingverhältnissen oder Leasingverhältnissen, denen ein Vermögenswert von geringem Wert zugrunde liegt, zu erfassen hat. In seiner Grundlage für Schlussfolgerungen (IFRS 16.BC298) weist es jedoch darauf hin, dass die Auswirkungen nicht marktüblicher Bedingungen bei kurzfristigen Leasingverhältnissen oder Leasingverhältnissen, denen ein Vermögenswert von geringem Wert zugrunde liegt, selten wesentlich sind, und verzichtet deshalb auf diese Vorschrift.

8.1.2 Folgebewertung eines Leasingverhältnisses

Die Vorschriften für die Folgebewertung von erworbenen Leasingverbindlichkeiten und Nutzungsrechten entsprechen denjenigen für alle anderen bestehenden Leasingverhältnisse.

8.2 Das erworbene Unternehmen in einem Unternehmenszusammenschluss ist ein Leasinggeber

Auszug aus IFRS 3

17 Dieser IFRS sieht zwei Ausnahmen zu dem Grundsatz in Paragraph 15 vor:

- (a) die Einstufung eines Leasingvertrags, in dem das erworbene Unternehmen der Leasinggeber ist, gemäß IFRS 16 *Leasingverhältnisse* entweder als ein Operating-Leasingverhältnis oder als ein Finanzierungsleasingverhältnis; und
- (b) [...]

Der Erwerber hat diese Verträge basierend auf den Vertragsbedingungen und anderen Faktoren bei Abschluss des Vertrags einzustufen (oder falls die Vertragsbedingungen auf eine Weise geändert wurden, die deren Einstufung ändern würde, zum Zeitpunkt dieser Änderung, welche der Erwerbszeitpunkt sein könnte).

B42 Bei der Bewertung des zum Erwerbszeitpunkt geltenden beizulegenden Zeitwerts eines Vermögenswerts, wie eines Gebäudes oder eines Patents, das zu einem Operating-Leasingverhältnis gehört, bei dem das erworbene Unternehmen der Leasinggeber ist, hat der Erwerber die Bedingungen des Leasingverhältnisses zu berücksichtigen. Der Erwerber setzt keinen separaten Vermögenswert bzw. keine separate Verbindlichkeit an, wenn die Bedingungen eines Operating-Leasingverhältnisses verglichen mit den Marktbedingungen entweder günstig oder ungünstig sind.



Nach IFRS 16 hat ein Erwerber in einem Unternehmenszusammenschluss, in dem das erworbene Unternehmen Leasinggeber ist, die erworbenen Leasingverhältnisse entweder als Finanzierungs- oder als Operating-Leasingverhältnisse einzustufen. Dabei hat er die zu Beginn des Leasingverhältnisses geltenden Vertragsbedingungen oder, wenn diese so geändert wurden, dass sich eine Änderung der Einstufung ergibt, die zum Zeitpunkt dieser Modifikation geltenden Vertragsbedingungen heranzuziehen. Deshalb ändert sich die Einstufung aufgrund eines Unternehmenszusammenschlusses nur dann, wenn das Leasingverhältnis geändert wurde (siehe Abschnitt 5.5 *Änderung von Leasingverhältnissen*).

9. Zeitpunkt des Inkrafttretens und Übergangsvorschriften

9.1 Zeitpunkt des Inkrafttretens

Auszug aus IFRS 16

Zeitpunkt des Inkrafttretens

- C1** Dieser Standard ist auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2019 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig, sofern das Unternehmen vor oder gleichzeitig mit der Erstanwendung des Standards auch IFRS 15 *Erlöse aus Verträgen mit Kunden* anwendet. Wendet ein Unternehmen diesen Standard zu einem früheren Zeitpunkt an, hat es dies anzugeben.

IFRS 16 ist verpflichtend auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2019 beginnen. Eine vorzeitige Anwendung ist zulässig, wenn IFRS 15 bereits angewendet wird oder die erstmalige Anwendung zum gleichen Zeitpunkt wie die des IFRS 16 stattfindet. Beschließt ein Unternehmen, IFRS 16 vorzeitig anzuwenden, hat es dies anzugeben.

Unsere Sichtweise

IFRS 15 ist verpflichtend auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2018 beginnen. Da das IASB mehrere Konzepte in IFRS 16 auf Konzepte in IFRS 15 abgestimmt hat (z. B. Konzept der Feststellung, ob die Übertragung eines Vermögenswerts einen Verkauf im Rahmen einer Sale-and-Leaseback-Transaktion darstellt), könnten sich einige Unternehmen – insbesondere solche, die hauptsächlich Leasinggeber sind – entscheiden, IFRS 16 ein Jahr früher anzuwenden, um für beide Standards einen einheitlichen Übergangszeitpunkt zu haben.

9.2 Übergangsvorschriften

Auszug aus IFRS 16

Übergang

- C2** Für die Zwecke der Vorschriften der Paragraphen C1-C19 ist der Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung der Beginn der Berichtsperiode, für die das Unternehmen den Standard zum ersten Mal anwendet.

Die Übergangsvorschriften von IFRS 16 werden zu Beginn des Geschäftsjahres angewendet, in dem das Unternehmen den Standard erstmals anwendet (d. h. zum Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung). Ein Unternehmen mit Abschlussstichtag 31. Dezember 2019 wendet die Übergangsvorschriften beispielsweise zum 1. Januar 2019 an.



IFRS 16 ist verpflichtend auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2019 beginnen.

9.2.1 Definition eines Leasingverhältnisses

Auszug aus IFRS 16

Definition eines Leasingverhältnisses

- C3** Behelfsweise muss ein Unternehmen zum Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung nicht erneut beurteilen, ob eine Vereinbarung ein Leasingverhältnis darstellt oder beinhaltet. Stattdessen kann es
- (a) diesen Standard auf Vereinbarungen anwenden, die zuvor unter Anwendung von IAS 17 *Leasingverhältnisse* und von IFRIC 4 *Feststellung, ob eine Vereinbarung ein Leasingverhältnis enthält* als Leasingverhältnisse eingestuft wurden. Auf diese Leasingverhältnisse wendet das Unternehmen die Übergangsvorschriften der Paragraphen C5-C18 an;
 - (b) diesen Standard auf Vereinbarungen, die zuvor unter Anwendung von IAS 17 und IFRIC 4 als Vereinbarungen ohne Leasingverhältnisse eingestuft wurden, nicht anwenden.
- C4** Entscheidet sich ein Unternehmen für den praktischen Behelf in Paragraph C3, hat es dies anzugeben und diesen Behelf für alle seine Vereinbarungen anzuwenden. Demnach wendet das Unternehmen die Vorschriften der Paragraphen 9-11 lediglich auf Vereinbarungen an, die zum oder nach dem Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung geschlossen (oder geändert) werden.

Leasingnehmern und Leasinggebern steht das Wahlrecht zu, zum Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung nicht neu beurteilen zu müssen, ob bestehende Vereinbarungen ein Leasingverhältnis gemäß der Definition von IFRS 16 enthalten. Entscheidet sich ein Unternehmen für diesen praktischen Behelf, werden Vereinbarungen, die gemäß IAS 17 und IFRIC 4 kein Leasingverhältnis beinhalten (z. B. Dienstleistungsvereinbarungen), ebenfalls nicht neu beurteilt. Das IASB hat diesen praktischen Behelf in den Standard aufgenommen, da es der Ansicht ist, dass die Vorteile aus der Neubeurteilung bestehender Vereinbarungen nach der Leasingdefinition in IFRS 16 nicht die damit verbundenen Kosten rechtfertigen würden.

Entscheidet sich ein Unternehmen für die Inanspruchnahme des praktischen Behelfs, hat es diesen auf alle zum Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung bestehenden Vereinbarungen anzuwenden (d. h., einem Unternehmen ist es nicht gestattet, die Option auf einzelne Leasingverhältnisse anzuwenden). Überdies hat das Unternehmen die Anwendung des Behelfs im Anhang anzugeben.

Unsere Sichtweise

Da nach IAS 17 Operating-Leasingverhältnisse ähnlich wie Dienstleistungsverträge bilanziert werden, wird die Bestimmung, ob eine Vereinbarung ein Leasingverhältnis oder einen Dienstleistungsvertrag darstellt, für einige Unternehmen bislang nachrangig gewesen sein. Einige Unternehmen werden ihre nach IAS 17 und IFRIC 4 getroffenen Beurteilungen überprüfen müssen, da nach IFRS 16 die meisten Leasingverhältnisse beim Leasingnehmer bilanziell zu erfassen sind und daher die Klassifizierung einer Vereinbarung als Dienstleistungsvertrag statt als Vereinbarung, die ein Leasingverhältnis beinhaltet, wesentliche Auswirkungen haben kann.

Nach unserer Auffassung findet der praktische Behelf in IFRS 16, der es Unternehmen gestattet, auf die erneute Beurteilung, ob eine Vereinbarung ein Leasingverhältnis enthält, zu verzichten, nur auf solche Vereinbarungen Anwendung, die gemäß IAS 17 und IFRIC 4 bereits korrekt eingestuft wurden.

9. Zeitpunkt des Inkrafttretens und Übergangsvorschriften

9.3 Übergangsvorschriften für Leasingnehmer

Auszug aus IFRS 16

Leasingnehmer

- C5** Ein Leasingnehmer wendet diesen Standard auf seine Leasingverhältnisse entweder
- (a) rückwirkend auf jede Berichtsperiode an, in der nach IAS 8 *Rechnungslegungsmethoden, Änderungen von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen und Fehler* verfahren wurde; oder
 - (b) rückwirkend an, indem er zum Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung die kumulierte Auswirkung der erstmaligen Anwendung des Standards gemäß den Paragraphen C7-C13 bilanziert.
- C6** Ein Leasingnehmer wendet die gemäß Paragraph C5 gewählte Methode durchgängig für alle Leasingverhältnisse an, in denen er Leasingnehmer ist.
- C7** Entscheidet sich ein Leasingnehmer, diesen Standard nach der in Paragraph C5(b) beschriebenen Methode anzuwenden, so nimmt er keine Anpassung von Vergleichsinformationen vor. Stattdessen bilanziert er zum Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung die kumulierte Auswirkung der erstmaligen Anwendung des Standards als Berichtigung des Eröffnungsbilanzwerts der Gewinnrücklagen (oder ggf. einer anderen Eigenkapitalkomponente).

Ein Leasingnehmer muss IFRS 16 auf seine Leasingverhältnisse

- ▶ entweder rückwirkend auf alle in Übereinstimmung mit IAS 8 dargestellten früheren Berichtsperioden (vollständig rückwirkender Ansatz)
- ▶ oder rückwirkend zum Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung mit einer Erfassung des kumulierten Effekts der erstmaligen Anwendung von IFRS 16 als Anpassung des Eröffnungsbilanzwerts der Gewinnrücklagen (oder anderer Eigenkapitalbestandteile) (modifiziert rückwirkender Ansatz)

anwenden.

Dabei ist die einmal gewählte Methode durchgängig auf alle Leasingverhältnisse anzuwenden, in denen der Leasingnehmer als solcher auftritt.

9.3.1 Vollständig rückwirkender Ansatz

Auszug aus IAS 8

Rückwirkende Anwendung

- 22** Wenn gemäß Paragraph 23 eine Rechnungslegungsmethode in Übereinstimmung mit Paragraph 19(a) oder (b) rückwirkend geändert wird, hat das Unternehmen den Eröffnungsbilanzwert eines jeden Bestandteils des Eigenkapitals für die früheste dargestellte Periode sowie die sonstigen vergleichenden Beträge für jede frühere dargestellte Periode so anzupassen, als ob die neue Rechnungslegungsmethode stets angewandt worden wäre.

Einschränkungen im Hinblick auf die rückwirkende Anwendung

- 23 Ist eine rückwirkende Anwendung nach Paragraph 19(a) oder (b) erforderlich, so ist eine Änderung der Rechnungslegungsmethoden rückwirkend anzuwenden, es sei denn, dass die Ermittlung der periodenspezifischen Effekte oder der kumulierten Auswirkung der Änderung undurchführbar ist.
- 24 Wenn die Ermittlung der periodenspezifischen Effekte einer Änderung der Rechnungslegungsmethoden bei vergleichbaren Informationen für eine oder mehrere ausgewiesene Perioden undurchführbar ist, so hat das Unternehmen die neue Rechnungslegungsmethode auf die Buchwerte der Vermögenswerte und Schulden zum Zeitpunkt der frühesten Periode, für die die rückwirkende Anwendung durchführbar ist – dies kann auch die Berichtsperiode sein –, anzuwenden und die Eröffnungsbilanzwerte eines jeden betroffenen Eigenkapitalbestandteils für die entsprechende Periode entsprechend zu berichtigen.
- 25 Wenn die Ermittlung des kumulierten Effekts der Anwendung einer neuen Rechnungslegungsmethode auf alle früheren Perioden am Anfang der Berichtsperiode undurchführbar ist, so hat das Unternehmen die vergleichbaren Informationen dahin gehend anzupassen, dass die neue Rechnungslegungsmethode prospektiv vom frühestmöglichen Zeitpunkt an angewandt wird.
- 26 Wenn ein Unternehmen eine neue Rechnungslegungsmethode rückwirkend anwendet, so hat es die neue Rechnungslegungsmethode auf vergleichbare Informationen für frühere Perioden, so weit zurück, wie dies durchführbar ist, anzuwenden. Die rückwirkende Anwendung auf eine frühere Periode ist nur durchführbar, wenn die kumulierte Auswirkung auf die Beträge sowohl in der Eröffnungs- als auch der Abschlussbilanz für die entsprechende Periode ermittelt werden kann. Der Korrekturbetrag für frühere Perioden, die nicht im Abschluss dargestellt sind, wird im Eröffnungsbilanzwert jedes betroffenen Eigenkapitalbestandteils der frühesten dargestellten Periode verrechnet. Normalerweise werden die Gewinnrücklagen angepasst. Allerdings kann auch jeder andere Eigenkapitalbestandteil (beispielsweise, um einem IFRS zu entsprechen) angepasst werden. Jede andere Information, die sich auf frühere Perioden bezieht, beispielsweise Zeitreihen von Finanzkennzahlen, wird ebenfalls so weit zurück, wie dies durchführbar ist, rückwirkend angepasst.
- 27 Ist die rückwirkende Anwendung einer neuen Rechnungslegungsmethode für ein Unternehmen undurchführbar, weil es die kumulierte Auswirkung der Anwendung auf alle früheren Perioden nicht ermitteln kann, so hat das Unternehmen die neue Rechnungslegungsmethode in Übereinstimmung mit Paragraph 25 prospektiv ab Beginn der frühest möglichen Periode anzuwenden. Daher lässt das Unternehmen den Anteil der kumulierten Berichtigung der Vermögenswerte, Schulden und Eigenkapital vor dem entsprechenden Zeitpunkt außer Acht. Die Änderung einer Rechnungslegungsmethode ist selbst dann zulässig, wenn die prospektive Anwendung der entsprechenden Methode für keine frühere Periode durchführbar ist. Die Paragraphen 50-53 enthalten Leitlinien dafür, wann die Anwendung einer neuen Rechnungslegungsmethode auf eine oder mehrere frühere Perioden undurchführbar ist.

Ein Unternehmen, das sich für die vollständig rückwirkende Anwendung entscheidet, wird die Vorschriften von IFRS 16 in Übereinstimmung mit IAS 8 auf jede im Abschluss dargestellte Berichtsperiode anwenden.

9. Zeitpunkt des Inkrafttretens und Übergangsvorschriften



Auszug aus IAS 1

Änderung der Rechnungslegungsmethode, rückwirkende Anpassung oder Umgliederung

- 40A** Ein Unternehmen legt zusätzlich zum Mindestvergleichsabschluss im Sinne von Paragraph 38A eine dritte zu Beginn der vorangegangenen Periode laufende Bilanz vor, wenn
- (a) es eine Rechnungslegungsmethode rückwirkend anwendet, eine rückwirkende Anpassung der Posten in seinem Abschluss vornimmt oder die Posten in seinem Abschluss umgliedert; und
 - (b) die rückwirkende Anwendung, die rückwirkende Anpassung oder Umgliederung eine wesentliche Wirkung auf die Informationen in der Bilanz zu Beginn der vorangegangenen Periode zeitigt.

Nach dem vollständig rückwirkenden Ansatz haben Unternehmen IFRS 16 so anzuwenden, als ob der Standard seit Beginn aller im Abschluss dargestellten Leasingverträge angewendet worden wäre. Wird er zum 1. Januar 2019 erstmals angewendet, muss die im Abschluss zum 31. Dezember 2019 enthaltene Vergleichsperiode zum 31. Dezember 2018 (sofern dies die einzige dargestellte Vergleichsperiode ist) angepasst werden. Gemäß IAS 1 muss das Unternehmen außerdem eine angepasste Eröffnungsbilanz zum 1. Januar 2018 vorlegen.

9.3.2 Modifiziert rückwirkender Ansatz

9.3.2.1 Leasingverhältnisse, die zuvor als Operating-Leasingverhältnisse eingestuft waren

Auszug aus IFRS 16

Leasingverhältnisse, die zuvor als Operating-Leasingverhältnisse eingestuft waren

- C8** Entscheidet sich ein Leasingnehmer, diesen Standard nach der in Paragraph C5(b) beschriebenen Methode anzuwenden,
- (a) erfasst er für Leasingverhältnisse, die zuvor gemäß IAS 17 als Operating-Leasingverhältnisse eingestuft waren, zum Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung eine Leasingverbindlichkeit. Der Leasingnehmer bewertet die Leasingverbindlichkeit zum Barwert der verbleibenden Leasingzahlungen, abgezinst unter Anwendung seines Grenzfremdkapitalzinssatzes zum Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung.
 - (b) erfasst er für Leasingverhältnisse, die zuvor gemäß IAS 17 als Operating-Leasingverhältnisse eingestuft waren, zum Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung ein Nutzungsrecht. Der Leasingnehmer entscheidet für jedes Leasingverhältnis, ob er zur Bewertung des Nutzungsrechts entweder
 - (i) den Buchwert ansetzt, als ob der Standard bereits seit dem Bereitstellungsdatum angewendet worden wäre, und diesen unter Anwendung seines Grenzfremdkapitalzinssatzes zum Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung abzinst; oder
 - (ii) einen Betrag in Höhe der Leasingverbindlichkeit ansetzt, der um den Betrag der für dieses Leasingverhältnis im Voraus geleisteten oder abgegrenzten Leasingzahlungen berichtigt wird, der in der dem Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung unmittelbar vorausgehenden Bilanz ausgewiesen war.
 - (c) wendet er, sofern er nicht den praktischen Behelf in Paragraph C10(b) wählt, zum Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung auf die Nutzungsrechte IAS 36 *Wertminderung von Vermögenswerten* an.
- C9** Für Leasingverhältnisse, die zuvor gemäß IAS 17 als Operating-Leasingverhältnisse eingestuft waren, und ungeachtet der Vorschriften in Paragraph C8
- (a) ist der Leasingnehmer bei Leasingverhältnissen, bei denen der zugrunde liegende Vermögenswert von geringem Wert ist (siehe Beschreibung in den Paragraphen B3-B8) und die gemäß Paragraph 6 erfasst werden, nicht verpflichtet, beim Übergang Berichtigungen vorzunehmen. Der Leasingnehmer erfasst diese Leasingverhältnisse ab dem Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung gemäß diesem Standard;
 - (b) ist der Leasingnehmer bei Leasingverhältnissen, die zuvor als als Finanzinvestition gehaltene Immobilien eingestuft waren und nach dem Modell des beizulegenden Zeitwerts gemäß IAS 40 *Als Finanzinvestition gehaltene Immobilien* bilanziert wurden, nicht verpflichtet, beim Übergang Berichtigungen vorzunehmen. Der Leasingnehmer erfasst die Nutzungsrechte und die Leasingverbindlichkeiten aus diesen Leasingverhältnissen ab dem Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung gemäß IAS 40 und diesem Standard;
 - (c) bewertet der Leasingnehmer bei Leasingverhältnissen, die zuvor gemäß IAS 17 als Operating-Leasingverhältnisse eingestuft waren und ab dem Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung als als Finanzinvestition gehaltene Immobilien nach dem Modell des beizulegenden Zeitwerts gemäß IAS 40 bilanziert werden sollen, die Nutzungsrechte zum Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung nach dem beizulegenden Zeitwert. Der Leasingnehmer erfasst die Nutzungsrechte und die Leasingverbindlichkeiten aus diesen Leasingverhältnissen ab dem Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung gemäß IAS 40 und diesem Standard.

Bei Anwendung des modifiziert rückwirkenden Ansatzes hat ein Leasingnehmer die Vorjahresvergleichszahlen nicht anzupassen. Stattdessen erfasst er den kumulierten Effekt der erstmaligen Anwendung von IFRS 16 als Anpassung des Eröffnungsbilanzwerts der Gewinnrücklagen (oder anderer Eigenkapitalbestandteile) zum Zeitpunkt der erstmaligen

9. Zeitpunkt des Inkrafttretens und Übergangsvorschriften

Anwendung (siehe Abschnitt 9.2 *Übergangsvorschriften*). Bei Leasingverhältnissen, die bislang gemäß IAS 17 als Operating-Leasingverhältnisse eingestuft wurden, setzt der Leasingnehmer die Leasingverbindlichkeit mit dem Barwert der verbleibenden Leasingzahlungen an, abgezinst unter Anwendung seines Grenzfremdkapitalzinssatzes zum Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung. Ein Leasingnehmer bewertet das Nutzungsrecht je Leasingverhältnis

- ▶ entweder mit seinem Buchwert, als wenn IFRS 16 seit dem Bereitstellungsdatum angewandt worden wäre, jedoch abgezinst unter Anwendung des Grenzfremdkapitalzinssatzes zum Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung
- ▶ oder mit einem Betrag in Höhe der Leasingverbindlichkeit, angepasst um bereits erfasste aktivisch oder passivisch abgegrenzte Leasingzahlungen.

Zum Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung wendet ein Leasingnehmer IAS 36 auf Nutzungsrechte an, sofern er nicht den in Abschnitt 9.3.2.2 *Praktische Behelfe für*

Leasingverhältnisse, die bislang als Operating-Leasingverhältnisse eingestuft wurden erläuterten praktischen Behelf für belastende Leasingverträge in Anspruch nimmt.

Für Leasingverhältnisse, denen ein Vermögenswert von geringem Wert zugrunde liegt, muss ein Leasingnehmer zum Zeitpunkt des Übergangs keine Anpassungen erfassen (siehe Abschnitt 4.1 *Erstmaliger Ansatz für Leasingnehmer*).

Ein Leasingnehmer ist außerdem bei Leasingverhältnissen, die zuvor als als Finanzinvestition gehaltene Immobilien eingestuft waren und nach dem Modell des beizulegenden Zeitwerts gemäß IAS 40 *Als Finanzinvestition gehaltene Immobilien* bilanziert wurden, nicht verpflichtet, beim Übergang Berichtigungen vorzunehmen. Bei Leasingverhältnissen, die bislang gemäß IAS 17 als Operating-Leasingverhältnisse eingestuft wurden und die ab dem Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung als als Finanzinvestition gehaltene Immobilien nach dem Modell des beizulegenden Zeitwerts gemäß IAS 40 bilanziert werden sollen, setzt der Leasingnehmer die Nutzungsrechte jedoch zum Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung mit dem beizulegenden Zeitwert an.



9.3.2.2 Praktische Behelfe für Leasingverhältnisse, die zuvor als Operating-Leasingverhältnisse eingestuft wurden

Auszug aus IFRS 16

- C10** Wendet ein Leasingnehmer diesen Standard gemäß Paragraph C5(b) rückwirkend auf Leasingverhältnisse an, die zuvor gemäß IAS 17 als Operating-Leasingverhältnisse eingestuft waren, so kann er einen oder mehrere der folgenden praktischen Behelfe anwenden. Er kann diese praktischen Behelfe für jedes seiner Leasingverhältnisse einzeln anwenden.
- (a) Ein Leasingnehmer kann auf ein Portfolio ähnlich ausgestalteter Leasingverträge (beispielsweise Leasingverhältnisse mit ähnlichen Vermögenswerten, mit ähnlicher Restlaufzeit und in einem ähnlichen Wirtschaftsumfeld) einen einzigen Abzinsungssatz anwenden.
 - (b) Ein Leasingnehmer kann auf eine Wertminderungsprüfung verzichten und stattdessen unmittelbar vor dem Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung gemäß IAS 37 *Rückstellungen, Eventualverbindlichkeiten und Eventualforderungen* bewerten, ob es sich bei seinen Leasingverhältnissen um belastende Verträge handelt. Wählt ein Leasingnehmer diesen praktischen Behelf, so berichtigt er das Nutzungsrecht zum Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung um den Betrag, der in der dem Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung unmittelbar vorausgehenden Bilanz als Rückstellung für belastende Leasingverhältnisse ausgewiesen war.
 - (c) Bei Leasingverhältnissen, deren Laufzeit innerhalb von 12 Monaten nach dem Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung endet, kann ein Leasingnehmer auf die Anwendung der Vorschriften in Paragraph C8 verzichten. In diesen Fällen kann er
 - (i) diese Leasingverhältnisse so bilanzieren, als handele es sich um kurzfristige Leasingverhältnisse gemäß Paragraph 6, und
 - (ii) die mit diesen Leasingverhältnissen verbundenen Kosten im Geschäftsjahr, in das der Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung fällt, in den Angaben als Aufwendungen für kurzfristige Leasingverhältnisse ausweisen.
 - (d) Bei der Bewertung des Nutzungsrechts zum Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung kann ein Leasingnehmer die anfänglichen direkten Kosten unberücksichtigt lassen.
 - (e) Sieht ein Vertrag Verlängerungs- oder Kündigungsoptionen vor, kann der Leasingnehmer beispielsweise die Laufzeit des Leasingverhältnisses rückwirkend bestimmen.

Ein Leasingnehmer darf die folgenden praktischen Behelfe für jedes zuvor als Operating-Leasingverhältnis eingestufte Leasingverhältnis anwenden:

- ▶ Anwendung eines einzigen Abzinsungssatzes auf ein Portfolio ähnlich ausgestalteter Leasingverträge (beispielsweise Leasingverhältnisse mit ähnlichen Vermögenswerten, mit ähnlicher Restlaufzeit und in einem ähnlichen Wirtschaftsumfeld)
- ▶ Berichtigung des Nutzungsrechts um bislang erfasste Rückstellungen für belastende Leasingverträge anstelle der Durchführung eines Wertminderungstests. Wählt ein Leasingnehmer diesen praktischen Behelf, so berichtigt er das Nutzungsrecht zum Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung um den Betrag, der in der dem Zeitpunkt

der erstmaligen Anwendung unmittelbar vorausgehenden Bilanz als Rückstellung für belastende Leasingverhältnisse erfasst war. In Paragraph BC287 der Grundlage für Schlussfolgerungen erläutert das IASB, dass es für einen Leasingnehmer kostspielig sein könnte, beim Übergang auf IFRS 16 eine Wertminderungsprüfung für jedes seiner Nutzungsrechte durchzuführen. Zudem dürfte jede nach IAS 37 identifizierte Schuld aus einem belastenden Operating-Leasingverhältnis einer Wertminderung eines Nutzungsrechts entsprechen. Daher sind wir der Ansicht, dass ein Leasingnehmer auch dann den praktischen Behelf anwenden und auf eine Wertminderungsprüfung verzichten kann, wenn die Rückstellung für ein belastendes Leasingverhältnis unmittelbar vor dem Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung null beträgt.

9. Zeitpunkt des Inkrafttretens und Übergangsvorschriften

- ▶ Inanspruchnahme der Befreiung vom Ansatz von Leasingverhältnissen, deren Laufzeit innerhalb von zwölf Monaten nach dem Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung endet
- ▶ Verzicht auf die Einbeziehung der anfänglichen direkten Kosten bei der Bewertung des Nutzungsrechts
- ▶ nachträgliche Berücksichtigung des aktuellen Wissensstands, etwa bei der Bestimmung der Laufzeit von Leasingverhältnissen, die mit einer Verlängerungs- oder Kündigungsoption ausgestattet sind. IFRS 16 enthält keine detaillierten Vorgaben für die nachträgliche Berücksichtigung aktueller Kenntnisse. Wir sind jedoch der Auffassung, dass nachträglich bekannt gewordene Informationen in Anlehnung an die Regelungen in IAS 8.53 nur in Bezug auf Ermessensentscheidungen und Schätzungen Anwendung finden können, nicht aber in Bezug auf faktische Sachverhalte (wie Änderungen eines Index oder eines [Zins-]Satzes).

IFRS 16 führt nicht weiter aus, wie Leasingnehmer, die den modifiziert rückwirkenden Ansatz anwenden, zum Übergangszeitpunkt bei der Trennung von Leasing- und Nichtleasingkomponenten eines Vertrags vorgehen sollen. Nach unserer Auffassung können sich Leasingnehmer an IFRS 16.13-16 orientieren und das zum Bereitstellungsdatum für das Leasingverhältnis bestimmte vertraglich vereinbarte Entgelt auf die einzelnen Leasing- und Nichtleasingkomponenten aufteilen. Hierbei haben sie den relativen Einzelveräußerungspreis der Leasingkomponente zum vorgenannten Zeitpunkt zugrunde zu legen, es sei denn, sie entscheiden sich für die Anwendung des praktischen Behelfs, der es ihnen ermöglicht, jede Leasingkomponente und alle damit verbundenen Nichtleasingkomponenten als eine einzige

Leasingkomponente zu bilanzieren (weitere Ausführungen hierzu finden sich in Abschnitt 2.2). Andere Vorgehensweisen, die zu einem ähnlichen Ergebnis führen, können ebenfalls zulässig sein.

9.3.3 Leasingverhältnisse, die zuvor als Finanzierungsleasingverhältnisse eingestuft waren

Auszug aus IFRS 16

Leasingverhältnisse, die zuvor als Finanzierungsleasingverhältnisse eingestuft waren

C11 Entscheidet sich ein Leasingnehmer, diesen Standard nach der in Paragraph C5(b) beschriebenen Methode für Leasingverhältnisse anzuwenden, die gemäß IAS 17 als Finanzierungsleasingverhältnisse eingestuft waren, so entspricht der Buchwert des Nutzungsrechts und der Leasingverbindlichkeit zum Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung demjenigen Buchwert, der sich bei Bewertung des geleasteten Vermögenswerts und der Leasingverbindlichkeit gemäß IAS 17 unmittelbar vor diesem Zeitpunkt ergibt. Ab dem Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung bilanziert der Leasingnehmer die Nutzungsrechte und die Leasingverbindlichkeiten dieser Leasingverhältnisse gemäß diesem Standard.

Die ursprünglichen Buchwerte von Vermögenswerten und Verbindlichkeiten aus Finanzierungsleasingverträgen, die zum Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung von IFRS 16 bestehen, muss der Leasingnehmer nicht ändern.

Beispiel 19: Bilanzierung von Leasingverträgen zum Übergangszeitpunkt: Anwendung des vollständig rückwirkenden Ansatzes und des modifiziert rückwirkenden Ansatzes

Ein Einzelhändler schließt als Leasingnehmer einen Leasingvertrag für eine Verkaufsfläche ab. Der Vertrag beginnt am 1. Januar 2017 und hat eine Laufzeit von drei Jahren. Er sieht drei jährliche Leasingzahlungen in Höhe von jeweils WE 1.000 vor, die am 31. Dezember 2017, 2018 und 2019 fällig werden. Der Leasingvertrag ist gemäß IAS 17 als Operating-Leasingverhältnis einzustufen. Der Einzelhändler wendet IFRS 16 erstmals für das am 1. Januar 2019 beginnende Geschäftsjahr an.

Beispiel 19: Bilanzierung von Leasingverträgen zum Übergangszeitpunkt: Anwendung des vollständig rückwirkenden Ansatzes und des modifiziert rückwirkenden Ansatzes (Fortsetzung)

Der Grenzfremdkapitalzinssatz betrug zum Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung von IFRS 16 3 % p. a. Zum Bereitstellungsdatum für das Leasingverhältnis belief sich der Grenzfremdkapitalzinssatz auf 6 % p. a. Das Nutzungsrecht wird linear über die Laufzeit des Leasingverhältnisses abgeschrieben. Die Barwerte der verbleibenden Leasingzahlungen betragen zum 1. Januar 2017 bei Abzinsung mit 6 % p. a., zum 1. Januar 2018 bei Abzinsung mit 3 % p. a. und zum 1. Januar 2019 bei Abzinsung mit 3 % p. a. WE 2.673, WE 2.829 bzw. WE 971. Es sei unterstellt, dass kein praktischer Behelf in Anspruch genommen wird.

Zu Vereinfachungszwecken sei angenommen, dass dem Leasingnehmer keine anfänglichen direkten Kosten entstanden sind, dass das Leasingverhältnis keine Leasinganreize beinhaltet und dass für den Leasingnehmer keine Verpflichtung zur Demontage und Beseitigung des zugrunde liegenden Vermögenswerts, zur Wiederherstellung des Standorts, an dem dieser sich befindet, oder zur Rückversetzung des zugrunde liegenden Vermögenswerts in den in der Leasingvereinbarung verlangten Zustand besteht.

Das folgende Beispiel zeigt die Leasingverbindlichkeit, das Nutzungsrecht zum Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung und die Aufwendungen nach dem vollständig und dem modifiziert rückwirkenden Ansatz:

Vollständig rückwirkender Ansatz

Analyse: Nach dem vollständig rückwirkenden Ansatz werden die Leasingverbindlichkeit und das Nutzungsrecht zum Bereitstellungsdatum mit dem zu diesem Zeitpunkt geltenden Grenzfremdkapitalzinssatz bewertet. Die Leasingverbindlichkeit ist bei der Folgebewertung nach der Zinsmethode zu bewerten, während das Nutzungsrecht über die dreijährige Laufzeit des Leasingverhältnisses linear abzuschreiben ist.

Die nachfolgende Tabelle zeigt die bei diesem Verfahren vorgenommenen Buchungen zum Bereitstellungsdatum für das Leasingverhältnis:

	Nutzungsrecht	Leasingverbindlichkeit	Zinsaufwand	Abschreibungsaufwand	Gewinnrücklagen
1. Januar 2017	2.673 ¹	2.673 ¹	–	–	–
31. Dezember 2017	1.782 ²	1.833 ³	160 ⁴	891 ⁵	(51)
31. Dezember 2018	891 ⁶	943 ⁷	110 ⁸	891	–
1. Januar 2019	891	943	–	–	–
31. Dezember 2019	–	–	57 ⁹	891	–

1 Barwert von drei Zahlungen in Höhe von WE 1.000, abgezinst mit 6 %

2 $WE\ 2.673 - (WE\ 2.673 \div 3\ Jahre) = WE\ 1.782$

3 $WE\ 2.673 (Leasingverbindlichkeit\ zum\ Ende\ der\ vorangegangenen\ Periode) - WE\ 1.000 (Barzahlung) + WE\ 160 (Zinsaufwand\ der\ laufenden\ Periode) = WE\ 1.833$

4 $WE\ 2.673 \times 6\ \% = WE\ 160$

5 $WE\ 2.673 \div 3\ Jahre = WE\ 891$

6 $WE\ 1.782 - (WE\ 2.673 \div 3\ Jahre) = WE\ 891$

7 $WE\ 1.833 (Leasingverbindlichkeit\ zum\ Ende\ der\ vorangegangenen\ Periode) - WE\ 1.000 (Barzahlung) + WE\ 110 (Zinsaufwand\ der\ laufenden\ Periode) = WE\ 943$

8 $WE\ 1.833 \times 6\ \% = WE\ 110$

9 $WE\ 943 \times 6\ \% = WE\ 57$

9. Zeitpunkt des Inkrafttretens und Übergangsvorschriften

Beispiel 19: Bilanzierung von Leasingverträgen zum Übergangszeitpunkt: Anwendung des vollständig rückwirkenden Ansatzes und des modifiziert rückwirkenden Ansatzes (Fortsetzung)

Bei der erstmaligen Anwendung erfasst der Leasingnehmer das Nutzungsrecht und die Leasingverbindlichkeit mit den in der obigen Tabelle angegebenen Werten für den 31. Dezember 2017. Die Differenz zwischen dem Nutzungsrecht und der Leasingverbindlichkeit hat er in den Gewinnrücklagen zum 1. Januar 2018 zu erfassen (vorausgesetzt seine vergleichenden Angaben beschränken sich auf das Geschäftsjahr 2018).

Nutzungsrecht	WE 1.782	
Gewinnrücklagen	WE 51	
Leasingverbindlichkeit		WE 1.833

Erstmaliger Ansatz des leasingbezogenen Vermögenswerts und der leasingbezogenen Verbindlichkeit zum 1. Januar 2018

Im Geschäftsjahr 2018 sind folgende Buchungen vorzunehmen:

Zinsaufwand	WE 110	
Leasingverbindlichkeit		WE 110

Erfassung des Zinsaufwands und Aufzinsung der Leasingverbindlichkeit unter Anwendung der Zinsmethode

Abschreibungsaufwand	WE 891	
Nutzungsrecht		WE 891

Erfassung des Abschreibungsaufwands für das Nutzungsrecht

Leasingverbindlichkeit	WE 1.000	
Zahlungsmittel		WE 1.000

Erfassung der Leasingzahlung

Im Geschäftsjahr 2019 sind folgende Buchungen vorzunehmen:

Zinsaufwand	WE 57	
Leasingverbindlichkeit		WE 57

Erfassung des Zinsaufwands und Aufzinsung der Leasingverbindlichkeit unter Anwendung der Zinsmethode

Abschreibungsaufwand	WE 891	
Nutzungsrecht		WE 891

Erfassung des Abschreibungsaufwands für das Nutzungsrecht

Leasingverbindlichkeit	WE 1.000	
Zahlungsmittel		WE 1.000

Erfassung der Leasingzahlung

Beispiel 19: Bilanzierung von Leasingverträgen zum Übergangszeitpunkt: Anwendung des vollständig rückwirkenden Ansatzes und des modifiziert rückwirkenden Ansatzes (Fortsetzung)

**Modifiziert rückwirkender Ansatz
(1. Verfahrensweise)**

Analyse: Nach dem modifiziert rückwirkenden Ansatz (1. Verfahrensweise) wird die Leasingverbindlichkeit durch Abzinsung der verbleibenden Leasingzahlungen mit dem Grenzfremdkapitalzinssatz zum Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung (3 % p. a.) ermittelt. Das Nutzungsrecht wird mit dem Buchwert erfasst, als ob der Standard seit dem Bereitstellungsdatum angewandt worden wäre. Das Nutzungsrecht wird linear über die dreijährige Laufzeit des Leasingverhältnisses abgeschrieben.

Nutzungsrecht	WE	943 ¹⁰	
Gewinnrücklagen	WE	28 ¹¹	
Leasingverbindlichkeit			WE 971 ¹²

Erstmaliger Ansatz des leasingbezogenen Vermögenswerts und der leasingbezogenen Verbindlichkeit zum 1. Januar 2019

Im Geschäftsjahr 2019 sind folgende Buchungen vorzunehmen:

Zinsaufwand	WE	29 ¹³	
Leasingverbindlichkeit			WE 29

Erfassung des Zinsaufwands und Aufzinsung der Leasingverbindlichkeit unter Anwendung der Zinsmethode

Abschreibungsaufwand	WE	943	
Nutzungsrecht			WE 943

Erfassung des Abschreibungsaufwands für das Nutzungsrecht

Leasingverbindlichkeit	WE	1.000	
Zahlungsmittel			WE 1.000

Erfassung der Leasingzahlung

10 WE 2.829 (Barwert der drei Zahlungen in Höhe von WE 1.000, abgezinst mit 3 %) – (WE 2.829 ÷ 3 Jahre) × 2 = WE 943
 11 WE 971 – WE 943 = WE 29
 12 Barwert einer Zahlung in Höhe von WE 1.000, abgezinst mit 3 %
 13 WE 971 × 3 % = WE 29

**Modifiziert rückwirkender Ansatz
(2. Verfahrensweise)**

Analyse: Nach dem modifiziert rückwirkenden Ansatz (2. Verfahrensweise) wird die Leasingverbindlichkeit ebenfalls durch Abzinsung der verbleibenden Leasingzahlungen mit dem Grenzfremdkapitalzinssatz zum Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung ermittelt. In diesem Beispiel entspricht der Buchwert des Nutzungsrechts dem Buchwert der Leasingverbindlichkeit zum Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung, da keine Vorauszahlungen oder Abgrenzungsposten vorliegen.

Nutzungsrecht	WE	971 ¹²	
Leasingverbindlichkeit			WE 971 ¹²

Erstmaliger Ansatz des leasingbezogenen Vermögenswerts und der leasingbezogenen Verbindlichkeit zum 1. Januar 2019

Im Geschäftsjahr 2019 sind folgende Buchungen vorzunehmen:

Zinsaufwand	WE	29 ¹³	
Leasingverbindlichkeit			WE 29

Erfassung des Zinsaufwands und Aufzinsung der Leasingverbindlichkeit unter Anwendung der Zinsmethode

Abschreibungsaufwand	WE	971 ¹²	
Nutzungsrecht			WE 971

Erfassung des Abschreibungsaufwands für das Nutzungsrecht

Leasingverbindlichkeit	WE	1.000	
Zahlungsmittel			WE 1.000

Erfassung der Leasingzahlung

9. Zeitpunkt des Inkrafttretens und Übergangsvorschriften

Beispiel 19: Bilanzierung von Leasingverträgen zum Übergangszeitpunkt: Anwendung des vollständig rückwirkenden Ansatzes und des modifiziert rückwirkenden Ansatzes (Fortsetzung)

Die nachfolgende Übersicht zeigt alle in Verbindung mit dem Leasingvertrag vorgenommenen Buchungen (unter der Annahme, dass es keine Änderungen aufgrund von Neubewertungen gab):

	Vollständig rückwirkender Ansatz	Modifiziert rückwirkender Ansatz (1. Verfahrensweise)	Modifiziert rückwirkender Ansatz (2. Verfahrensweise)
<i>Auswirkungen auf die Eröffnungsbilanz zum 1. Januar 2019</i>			
Nutzungsrecht	WE 891	WE 943	WE 971
Leasingverbindlichkeit	WE 943	WE 971	WE 971
<i>Aktivitäten im Geschäftsjahr zum 31. Dezember 2019</i>			
Leasingzahlungen in bar	WE 1.000	WE 1.000	WE 1.000
Erfasster Leasingaufwand			
Zinsaufwand	WE 57	WE 29	WE 29
Abschreibungsaufwand	WE 891	WE 943	WE 971
Gesamtperiodenaufwand	WE 948	WE 972	WE 1.000

Bei der Berechnung der im vorstehenden Beispiel angegebenen Beträge können sich unwesentliche Rundungsdifferenzen ergeben.

9.4 Übergangsvorschriften für Leasinggeber

Auszug aus IFRS 16

Leasinggeber

C14 Außer in den in Paragraph C15 beschriebenen Fällen ist der Leasinggeber bei Leasingverhältnissen, in denen er der Leasinggeber ist, nicht verpflichtet, beim Übergang Berichtigungen vorzunehmen. Er erfasst diese Leasingverhältnisse ab dem Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung gemäß diesem Standard.

Mit Ausnahme der nachstehend beschriebenen Unterleasingverhältnisse ist ein Leasinggeber beim Übergang nicht verpflichtet, Anpassungen für Leasingverhältnisse

vorzunehmen, bei denen er Leasinggeber ist. Ab dem Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung bilanziert er diese Leasingverhältnisse gemäß IFRS 16.



Unterleasingverhältnisse

Auszug aus IFRS 16

Leasinggeber

C15 Ein Unterleasinggeber

- (a) bewertet Unterleasingverhältnisse, die gemäß IAS 17 als Operating-Leasingverhältnisse eingestuft waren und zum Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung noch bestehen, jeweils erneut, um festzustellen, ob sie unter Anwendung dieses Standards als Operating-Leasingverhältnisse oder als Finanzierungsleasingverhältnisse einzustufen sind. Der Unterleasinggeber nimmt diese Bewertung zum Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung auf der Grundlage der zu diesem Zeitpunkt gültigen Restlaufzeit und Bedingungen des Hauptleasingverhältnisses und des Unterleasingverhältnisses vor.
- (b) bilanziert Unterleasingverhältnisse, die gemäß IAS 17 als Operating-Leasingverhältnisse eingestuft waren, gemäß diesem Standard aber als Finanzierungsleasingverhältnisse einzustufen sind, wie eine zum Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung neu geschlossene Finanzierungsleasingvereinbarung.

Ein Unterleasinggeber, d. h. ein Unternehmen, das für einen bestimmten zugrunde liegenden Vermögenswert sowohl Leasingnehmer als auch Leasinggeber ist, hat zum Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung des neuen Standards jedes bestehende Operating-Unterleasingverhältnis neu daraufhin zu beurteilen, ob es nach den Regelungen von IFRS 16 als Operating- oder als Finanzierungsleasingverhältnis einzustufen ist. Diese Beurteilung ist auf der Basis der verbleibenden Vertragslaufzeiten des Haupt- und Unterleasingverhältnisses unter Bezugnahme auf das Nutzungsrecht aus dem Hauptleasingverhältnis (und nicht unter Bezugnahme auf den zugrunde liegenden Vermögenswert selbst) vorzunehmen.

Sofern ein Unterleasingverhältnis nach IAS 17 als Operating-Leasingverhältnis eingestuft wurde, nach IFRS 16 jedoch als Finanzierungsleasingverhältnis einzustufen ist, hat der Unterleasinggeber das Unterleasingverhältnis zum Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung des Standards als neues Finanzierungsleasingverhältnis einzustufen. Ein etwaiger Gewinn oder Verlust aus dem Unterleasingverhältnis ist zum Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung als Teil der kumulierten Anpassung des Eröffnungsbilanzwerts der Gewinnrücklagen (oder anderer Eigenkapitalbestandteile) zu erfassen.

9. Zeitpunkt des Inkrafttretens und Übergangsvorschriften

9.5 Weitere Überlegungen

IFRS 16 enthält spezifische Übergangsvorschriften für Sale-and-Leaseback-Transaktionen und zuvor für Unternehmenszusammenschlüsse bilanzierte Beträge. Diese Vorschriften sind unabhängig von der gewählten Übergangsmethode (dem vollständig oder dem modifiziert

rückwirkenden Ansatz) anzuwenden. Somit sind die nachstehenden spezifischen Leitlinien für den Leasingnehmer auch bei Anwendung des vollständig rückwirkenden Ansatzes maßgebend.

9.5.1 Übergangsvorschriften für Sale-and-Leaseback-Transaktionen

Auszug aus IFRS 16

Vor dem Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung geschlossene Sale-and-Leaseback-Transaktionen

- C16** Bei vor dem Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung geschlossenen Sale-and-Leaseback-Transaktionen bewertet das Unternehmen nicht neu, ob die Übertragung des zugrunde liegenden Vermögenswerts die für eine Erfassung als Veräußerung erforderlichen Vorschriften in IFRS 15 erfüllt.
- C17** Wurde eine Sale-and-Leaseback-Transaktion gemäß IAS 17 als Veräußerung und Finanzierungsleasing erfasst,
- (a) bilanziert der Verkäufer/Leasingnehmer den Leaseback wie jedes andere zum Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung bestehende Finanzierungsleasingverhältnis und
 - (b) schreibt der Verkäufer/Leasingnehmer jeglichen Ertrag aus der Veräußerung weiterhin über die Laufzeit des Leasingverhältnisses ab.
- C18** Wurde eine Sale-and-Leaseback-Transaktion gemäß IAS 17 als Veräußerung und Operating-Leasing erfasst,
- (a) bilanziert der Verkäufer/Leasingnehmer den Leaseback wie jedes andere zum Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung bestehende Operating-Leasingverhältnis und
 - (b) berichtigt der Verkäufer/Leasingnehmer das Nutzungsrecht aus dem Leaseback um jegliche marktüblichen abgegrenzten Gewinne oder Verluste, die in der dem Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung unmittelbar vorausgehenden Bilanz ausgewiesen waren.

Verkäufer/Leasingnehmer dürfen keine Neuurteilung für in der Vergangenheit erfolgte Sale-and-Leaseback-Transaktionen durchführen, um festzustellen, ob ein Verkauf in Übereinstimmung mit den Regelungen des IFRS 15 stattgefunden hat.

Beim Übergang auf IFRS 16 nehmen Verkäufer/Leasingnehmer demnach keine rückwirkenden Anpassungen für Sale-and-Leaseback-Transaktionen vor. Stattdessen wird das Rückleasing beim Übergang auf die gleiche Weise bilanziert wie jedes andere Leasingverhältnis, das zum Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung besteht. Dabei ist Folgendes zu beachten:

- ▶ Bei Sale-and-Leaseback-Transaktionen, die bislang als Finanzierungsleasingverhältnisse eingestuft wurden, werden alle Gewinne aus dem Verkauf weiterhin, wie nach IAS 17, über die Laufzeit des Leasingverhältnisses verteilt.
- ▶ Bei Sale-and-Leaseback-Transaktionen, die bislang als Operating-Leasingverhältnisse eingestuft wurden, werden alle abgegrenzten Verluste oder Gewinne, die sich aus nicht marktüblichen Konditionen ergeben, zum Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung mit dem Nutzungsrecht verrechnet.

9.5.2 Zuvor für Unternehmenszusammenschlüsse bilanzierte Beträge

Auszug aus IFRS 16

Zuvor für Unternehmenszusammenschlüsse bilanzierte Beträge

C19 Hat ein Leasingnehmer im Rahmen eines Unternehmenszusammenschlusses günstige oder ungünstige Bedingungen eines Operating-Leasingverhältnisses übernommen und für diese zuvor einen Vermögenswert oder eine Verbindlichkeit gemäß IFRS 3 *Unternehmenszusammenschlüsse* erfasst, hat er diesen Vermögenswert oder diese Verbindlichkeit auszubuchen und den Buchwert des Nutzungsrechts zum Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung um den entsprechenden Betrag zu berichtigen.

Hat ein Leasingnehmer im Rahmen eines Unternehmenszusammenschlusses günstige oder ungünstige Bedingungen eines Operating-Leasingverhältnisses übernommen und für diese zuvor einen Vermögenswert oder eine

Verbindlichkeit erfasst, hat er diesen Vermögenswert oder diese Verbindlichkeit auszubuchen und das Nutzungsrecht entsprechend zu berichtigen.



9. Zeitpunkt des Inkrafttretens und Übergangsvorschriften

9.6 Angaben

9.6.1 Angabepflichten bei der erstmaligen Anwendung

Ein Unternehmen, das einen Standard rückwirkend anwendet, hat die folgenden, gemäß IAS 8 geforderten Angaben offenzulegen:

Auszug aus IAS 8

Angaben

- 28 Wenn die erstmalige Anwendung eines IFRS Auswirkungen auf die Berichtsperiode oder irgendeine frühere Periode hat oder derartige Auswirkungen haben könnte, es sei denn, die Ermittlung des Korrekturbetrags wäre undurchführbar, oder wenn die Anwendung eventuell Auswirkungen auf künftige Perioden hätte, hat das Unternehmen Folgendes anzugeben:
- (a) den Titel des Standards bzw. der Interpretation;
 - (b) falls zutreffend, dass die Rechnungslegungsmethode in Übereinstimmung mit den Übergangsvorschriften geändert wird;
 - (c) die Art der Änderung der Rechnungslegungsmethoden;
 - (d) falls zutreffend, eine Beschreibung der Übergangsvorschriften;
 - (e) falls zutreffend, die Übergangsvorschriften, die eventuell eine Auswirkung auf zukünftige Perioden haben könnten;
 - (f) den Korrekturbetrag für die Berichtsperiode sowie, soweit durchführbar, für jede frühere dargestellte Periode:
 - (i) für jeden einzelnen betroffenen Posten des Abschlusses; und
 - (ii) sofern IAS 33 *Ergebnis je Aktie* auf das Unternehmen anwendbar ist, für das unverwässerte und das verwässerte Ergebnis je Aktie;
 - (g) den Korrekturbetrag, sofern durchführbar, im Hinblick auf Perioden vor denjenigen, die ausgewiesen werden; und
 - (h) sofern eine rückwirkende Anwendung nach Paragraph 19(a) oder (b) für eine bestimmte frühere Periode, oder aber für Perioden, die vor den ausgewiesenen Perioden liegen, undurchführbar ist, so sind die Umstände darzustellen, die zu jenem Zustand geführt haben, unter Angabe, wie und ab wann die Änderung der Rechnungslegungsmethode angewandt wurde.

In den Abschlüssen späterer Perioden müssen diese Angaben nicht wiederholt werden.

9.6.2 Zusätzliche Angaben für Leasingnehmer, die den modifiziert rückwirkenden Ansatz anwenden

Auszug aus IFRS 16

Angaben

- C12** Entscheidet sich ein Leasingnehmer, diesen Standard nach der in Paragraph C5(b) beschriebenen Methode anzuwenden, veröffentlicht er die in Paragraph 28 von IAS 8 verlangten Angaben über die erstmalige Anwendung mit Ausnahme der Angaben nach Paragraph 28(f) von IAS 8. Anstelle der Angaben nach Paragraph 28(f) von IAS 8 gibt der Leasingnehmer Folgendes an:
- (a) den gewichteten Durchschnittswert des Grenzfremdkapitalzinssatzes, den der Leasingnehmer für die zum Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung in der Bilanz ausgewiesenen Leasingverbindlichkeiten anwendet, und
 - (b) eine Erläuterung eines etwaigen Unterschiedsbetrags zwischen
 - (i) den Verbindlichkeiten aus dem Operating-Leasingverhältnis, die zum Ende des dem Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung unmittelbar vorausgehenden Geschäftsjahres gemäß IAS 17 ausgewiesen wurden und die anhand des Grenzfremdkapitalzinssatzes zum Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung wie in Paragraph C8(a) beschrieben abgezinst wurden, und
 - (ii) den zum Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung in der Bilanz ausgewiesenen Leasingverbindlichkeiten.
- C13** Wendet ein Leasingnehmer einen oder mehrere der in Paragraph C10 aufgeführten praktischen Behelfe an, hat er dies anzugeben.

Ein Leasingnehmer ist verpflichtet, spezielle Angaben zu machen, die es den Abschlussadressaten ermöglichen, die Auswirkungen des neuen Standards im Vergleich zu IAS 17 nachzuvollziehen. Statt der in IAS 8.28(f) geforderten Angaben müssen Leasingnehmer folgende Informationen offenlegen:

- ▶ den gewichteten durchschnittlichen Grenzfremdkapitalzinssatz zum Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung
- ▶ eine Erläuterung eines etwaigen Unterschiedsbetrags zwischen
 - ▶ den abgezinsten Verbindlichkeiten aus dem Operating-Leasingverhältnis, die am Ende des dem Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung unmittelbar vorausgehenden Geschäftsjahres gemäß IAS 17 ausgewiesen wurden, und
 - ▶ den Leasingverbindlichkeiten, die unmittelbar nach Verbuchung der kumulierten Anpassung zum Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung erfasst werden. Differenzen können sich aus der Inanspruchnahme der Befreiungsregelungen für den Ansatz von kurzfristigen Leasingverhältnissen und Leasingverhältnissen, denen ein Vermögenswert von geringem Wert zugrunde liegt, ergeben.

Anhang

Anhang A: In IFRS 16 enthaltene Definitionen

Die folgende Tabelle enthält eine Übersicht der in Anhang A zu IFRS 16 enthaltenen Definitionen.

Begriff	Definition
<i>Bereitstellungsdatum</i>	Datum, zu dem ein Leasinggeber einem Leasingnehmer einen zugrunde liegenden Vermögenswert zur Nutzung bereitstellt
<i>Wirtschaftliche Nutzungsdauer</i>	Entweder der Zeitraum, über den ein Vermögenswert voraussichtlich für einen oder mehrere Nutzer wirtschaftlich nutzbar ist, oder die Anzahl von Produktions- oder ähnlichen Einheiten, die ein oder mehrere Nutzer voraussichtlich mit einem Vermögenswert erzielen können
<i>Effektiver Zeitpunkt der Änderung</i>	Datum, zu dem beide Seiten eine Änderung des Leasingverhältnisses vereinbaren
<i>Beizulegender Zeitwert</i>	Zur Anwendung der in diesem Standard enthaltenen Bilanzierungsvorschriften für Leasinggeber der Betrag, zu dem zwischen sachverständigen, vertragswilligen und voneinander unabhängigen Geschäftspartnern ein Vermögenswert getauscht oder eine Schuld beglichen werden könnte
<i>Finanzierungsleasing</i>	Ein Leasingverhältnis, bei dem im Wesentlichen alle mit dem Eigentum an einem zugrunde liegenden Vermögenswert verbundenen Risiken und Chancen übertragen werden
<i>Feste Zahlungen</i>	Zahlungen, die ein Leasingnehmer an einen Leasinggeber leistet, um über die Laufzeit des Leasingverhältnisses zur Nutzung eines zugrunde liegenden Vermögenswerts berechtigt zu sein, ohne variable Leasingzahlungen
<i>Bruttoinvestition in das Leasingverhältnis</i>	Die Summe aus (a) den dem Leasinggeber im Rahmen eines Finanzierungsleasings zustehenden Leasingzahlungen und (b) jedem dem Leasinggeber zufallenden, nicht garantierten Restwert
<i>Beginn des Leasingverhältnisses</i>	Das Datum der Leasingvereinbarung oder das Datum, an dem sich die Vertragsparteien zur Einhaltung der wesentlichen Bedingungen der Leasingvereinbarung verpflichten, je nachdem welches von beiden das frühere ist
<i>Anfängliche direkte Kosten</i>	Zusätzliche Kosten, die bei der Erlangung eines Leasingverhältnisses entstehen und ohne dessen Abschluss nicht angefallen wären, mit Ausnahme der Kosten, die einem Leasinggeber, der Hersteller oder Händler ist, in Verbindung mit einem Finanzierungsleasing entstehen
<i>Dem Leasingverhältnis zugrunde liegender Zinssatz</i>	Der Zinssatz, bei dem der Barwert (a) der Leasingzahlungen und (b) des nicht garantierten Restwerts der Summe aus (i) dem beizulegenden Zeitwert des zugrunde liegenden Vermögenswerts und (ii) allen etwaigen anfänglichen direkten Kosten des Leasinggebers entspricht

Begriff	Definition
<i>Leasingverhältnis</i>	Ein Vertrag oder Teil eines Vertrags, der gegen Zahlung eines Entgelts für einen bestimmten Zeitraum zur Nutzung eines Vermögenswerts (des zugrunde liegenden Vermögenswerts) berechtigt
<i>Leasinganreize</i>	Zahlungen, die ein Leasinggeber im Zusammenhang mit einem Leasingverhältnis an einen Leasingnehmer leistet, oder die Rückerstattung oder Übernahme von Kosten des Leasingnehmers durch den Leasinggeber
<i>Änderung eines Leasingverhältnisses</i>	Eine in den ursprünglichen Bedingungen nicht vorgesehene Änderung des Umfangs eines Leasingverhältnisses oder des für das Leasingverhältnis zu entrichtenden Entgelts (wenn beispielsweise ein zusätzliches Recht auf Nutzung eines oder mehrerer zugrunde liegender Vermögenswerte eingeräumt oder ein bestehendes Recht gekündigt oder die vertragliche Laufzeit des Leasingverhältnisses verlängert oder verkürzt wird)
<i>Leasingzahlungen</i>	<p>Zahlungen, die ein Leasingnehmer an einen Leasinggeber leistet, um das Recht zu erhalten, einen zugrunde liegenden Vermögenswert über die Laufzeit des Leasingverhältnisses zu nutzen; hierzu zählen:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) feste Zahlungen (einschließlich de facto fester Zahlungen) ohne Leasinganreize; (b) variable Leasingzahlungen, die an einen Index oder (Zins-)Satz gekoppelt sind; (c) der Ausübungspreis einer Kaufoption, wenn der Leasingnehmer hinreichend sicher ist, dass er diese auch tatsächlich wahrnehmen wird, und (d) Strafzahlungen für eine Kündigung des Leasingverhältnisses, wenn aus der Laufzeit hervorgeht, dass der Leasingnehmer eine Kündigungsoption wahrnimmt. <p>Für den Leasingnehmer schließen Leasingzahlungen auch Beträge ein, die er im Rahmen von Restwertgarantien voraussichtlich wird entrichten müssen; nicht als Leasingzahlungen zu betrachten sind Zahlungen für Nichtleasingkomponenten eines Vertrags, es sei denn, der Leasingnehmer entscheidet sich, diese mit einer Leasingkomponente zu kombinieren und beide als eine einzige Leasingkomponente zu bilanzieren.</p> <p>Für den Leasinggeber schließen Leasingzahlungen auch alle etwaigen Restwertgarantien ein, die er vom Leasingnehmer, einer mit dem Leasingnehmer verbundenen Partei oder einem nicht mit dem Leasinggeber verbundenen Dritten, die bzw. der finanziell zur Erfüllung der mit der Garantie verbundenen Verpflichtungen in der Lage ist, erhält. Nicht als Leasingzahlungen zu betrachten sind Zahlungen für Nichtleasingkomponenten.</p>

Begriff	Definition
<i>Laufzeit des Leasingverhältnisses</i>	Die unkündbare Grundlaufzeit, in der ein Leasingnehmer zur Nutzung eines zugrunde liegenden Vermögenswerts berechtigt ist, sowie (a) die Zeiträume, die sich aus einer Option zur Verlängerung des Leasingverhältnisses ergeben, sofern der Leasingnehmer hinreichend sicher ist, dass er diese Option ausüben wird, und (b) die Zeiträume, die sich aus einer Option zur Kündigung des Leasingverhältnisses ergeben, sofern der Leasingnehmer hinreichend sicher ist, dass er diese Option nicht ausüben wird
<i>Leasingnehmer</i>	Ein Unternehmen, das gegen Zahlung eines Entgelts das Recht erhält, einen zugrunde liegenden Vermögenswert für einen bestimmten Zeitraum zu nutzen
<i>Grenzfremdkapitalzinssatz des Leasingnehmers</i>	Der Zinssatz, den ein Leasingnehmer zahlen müsste, wenn er für eine vergleichbare Laufzeit mit vergleichbarer Sicherheit die Mittel aufnehmen würde, die er in einem vergleichbaren wirtschaftlichen Umfeld für einen Vermögenswert mit einem dem Nutzungsrecht vergleichbaren Wert benötigen würde
<i>Leasinggeber</i>	Ein Unternehmen, das gegen Zahlung eines Entgelts das Recht einräumt, einen zugrunde liegenden Vermögenswert für einen bestimmten Zeitraum zu nutzen
<i>Nettoinvestition in das Leasingverhältnis</i>	Die Bruttoinvestition in ein Leasingverhältnis, abgezinst zudem dem Leasingverhältnis zugrunde liegenden Zinssatz
<i>Operating-Leasingverhältnis</i>	Ein Leasingverhältnis, bei dem nicht im Wesentlichen alle mit dem Eigentum an einem zugrunde liegenden Vermögenswert verbundenen Risiken und Chancen übertragen werden
<i>Optionale Leasingzahlungen</i>	Zahlungen, die ein Leasingnehmer an einen Leasinggeber leisten muss, um in den unter eine Verlängerungs- oder Kündigungsoption fallenden, nicht in die Laufzeit des Leasingverhältnisses eingeschlossenen Zeiten zur Nutzung eines zugrunde liegenden Vermögenswerts berechtigt zu sein
<i>Verwendungszeitraum</i>	Der gesamte Zeitraum, in dem ein Vermögenswert zur Erfüllung eines Vertrags mit einem Kunden genutzt wird (einschließlich etwaiger nicht aufeinanderfolgender Zeiträume)
<i>Restwertgarantie</i>	Eine Garantie, die eine nicht mit dem Leasinggeber verbundene Partei gegenüber dem Leasinggeber abgibt, wonach der Wert (oder ein Teil des Werts) des zugrunde liegenden Vermögenswerts am Ende des Leasingverhältnisses eine bestimmte Mindesthöhe erreichen wird

Begriff	Definition
<i>Nutzungsrecht</i>	Ein Vermögenswert, der das Recht eines Leasingnehmers auf Nutzung eines zugrunde liegenden Vermögenswerts während der Laufzeit des Leasingverhältnisses darstellt
<i>Kurzfristiges Leasingverhältnis</i>	Ein Leasingverhältnis, dessen Laufzeit am Bereitstellungsdatum maximal zwölf Monate beträgt. Ein Leasingverhältnis mit einer Kaufoption ist kein kurzfristiges Leasingverhältnis.
<i>Unterleasingverhältnis</i>	Eine Transaktion, bei der ein zugrunde liegender Vermögenswert von einem Leasingnehmer („Unterleasinggeber“) an einen Dritten weitervermietet wird, das Leasingverhältnis („Hauptleasingverhältnis“) zwischen Hauptleasinggeber und Hauptleasingnehmer aber weiter wirksam bleibt
<i>Zugrunde liegender Vermögenswert</i>	Ein Vermögenswert, der Gegenstand eines Leasingverhältnisses ist, bei dem ein Leasinggeber einem Leasingnehmer das Recht auf Nutzung dieses Vermögenswerts eingeräumt hat
<i>Noch nicht realisierter Finanzertrag</i>	Die Differenz zwischen (a) der Bruttoinvestition in das Leasingverhältnis und (b) der Nettoinvestition in das Leasingverhältnis
<i>Nicht garantierter Restwert</i>	Der Teil des Restwerts des zugrunde liegenden Vermögenswerts, dessen Realisierung durch einen Leasinggeber nicht gesichert ist oder nur durch eine mit dem Leasinggeber verbundene Partei garantiert wird
<i>Variable Leasingzahlungen</i>	Der Teil der Zahlungen, die ein Leasingnehmer an einen Leasinggeber leistet, um einen zugrunde liegenden Vermögenswert über die Laufzeit des Leasingverhältnisses nutzen zu dürfen, der variiert, weil sich nach dem Bereitstellungsdatum Fakten und Umstände geändert haben, die über den bloßen Zeitablauf hinausgehen

Die folgenden Begriffe werden in anderen Standards definiert und in IFRS 16 mit derselben Bedeutung verwendet:

Begriff	Definition
<i>Vertrag</i>	Eine Vereinbarung zwischen zwei oder mehr Parteien, die durchsetzbare Rechte und Pflichten begründet
<i>Nutzungsdauer</i>	Der Zeitraum, über den ein Vermögenswert voraussichtlich von einem Unternehmen nutzbar ist; die voraussichtlich mit dem Vermögenswert im Unternehmen zu erzielende Anzahl von Produktionseinheiten oder ähnlichen Maßgrößen

Anhang B: Wesentliche Unterschiede zwischen IFRS 16 und den derzeit geltenden IFRS

Im Folgenden sind die wesentlichen Unterschiede zwischen IFRS 16 und den derzeit geltenden IFRS zusammengefasst. Detaillierte Ausführungen zur Bilanzierung von Leasingverhältnissen nach geltenden IFRS sind in Kapitel 24 *Leases* unserer Publikation *International GAAP 2018*² zu finden.

IFRS 16	Derzeit geltende IFRS
Definition eines Leasingverhältnisses	
<p>Nach IFRS 16 ist ein Leasingverhältnis ein Vertrag oder ein Teil eines Vertrags, der das Recht, die Nutzung eines Vermögenswerts (des zugrunde liegenden Vermögenswerts) zu kontrollieren, für einen vereinbarten Zeitraum gegen Entgelt überträgt. Um zu bestimmen, ob dem Kunden das Recht auf Kontrolle übertragen wurde, muss ein Unternehmen beurteilen, ob der Kunde während der gesamten Nutzungsdauer über das Recht verfügt, im Wesentlichen den gesamten wirtschaftlichen Nutzen aus der Verwendung des identifizierbaren Vermögenswerts zu ziehen und dessen Verwendung zu bestimmen.</p> <p><i>Abschnitt 2.1 Feststellung, ob eine Vereinbarung ein Leasingverhältnis enthält</i></p>	<p>IAS 17 definiert ein Leasingverhältnis als eine Vereinbarung, bei der der Leasinggeber dem Leasingnehmer gegen eine Zahlung oder eine Reihe von Zahlungen das Recht auf Nutzung eines Vermögenswerts für einen bestimmten Zeitraum überträgt. Gemäß IFRIC 4 <i>Feststellung, ob eine Vereinbarung ein Leasingverhältnis enthält</i> muss eine Vereinbarung nicht notwendigerweise das Recht übertragen, die Nutzung eines Vermögenswerts zu kontrollieren, um in den Anwendungsbereich von IAS 17 zu fallen.</p>
Freistellungen vom Ansatz	
Kurzfristige Leasingverhältnisse – Leasingnehmer	
<p>Leasingnehmer haben bei Leasingverhältnissen ohne Kaufoption und mit einer maximalen Laufzeit von zwölf Monaten die Möglichkeit, ein Bilanzierungswahlrecht auszuüben, das ihnen gestattet, diese Leasingverhältnisse nach einer mit der Methode für Operating-Leasingverhältnisse gemäß IAS 17 vergleichbaren Methode zu bilanzieren. Dieses Wahlrecht muss für jede einzelne Klasse von zugrunde liegenden Vermögenswerten, auf die sich das jeweilige Nutzungsrecht bezieht, gesondert ausgeübt werden.</p> <p><i>Abschnitt 4.1.1 Kurzfristige Leasingverhältnisse</i></p>	<p>Nicht zutreffend</p>

² International GAAP 2018: Generally Accepted Accounting Principles under International Financial Reporting Standards, John Wiley & Sons, 2018.

IFRS 16

Derzeit geltende IFRS

Leasingverhältnisse über Vermögenswerte von geringem Wert – Leasingnehmer

Leasingnehmer haben bei Leasingverhältnissen über Vermögenswerte von geringem Wert (z. B. Tablets, PCs, kleinere Büromöbel und Telefone) die Möglichkeit, ein Bilanzierungswahlrecht auszuüben, das ihnen gestattet, diese nach einer mit der Methode für Operating-Leasingverhältnisse gemäß IAS 17 vergleichbaren Methode zu bilanzieren. Dieses Wahlrecht muss für jedes Leasingverhältnis einzeln ausgeübt werden.

Nicht zutreffend

Abschnitt 4.1.2 Leasingverhältnisse, bei denen der zugrunde liegende Vermögenswert von geringem Wert ist

Einstufung

Einstufung von Leasingverhältnissen – Leasingnehmer

Leasingnehmer erfassen und bewerten alle Leasingverhältnisse nach einem einzigen Modell, wobei sie das Bilanzierungswahlrecht in Anspruch nehmen können, Nutzungsrechte und Leasingverbindlichkeiten für kurzfristige Leasingverhältnisse und Leasingverhältnisse, bei denen der zugrunde liegende Vermögenswert von geringem Wert ist, nicht zu erfassen.

Abschnitt 4.1 Erstmöglicher Ansatz

Leasingnehmer wenden auf alle Leasingverhältnisse ein duales Bilanzierungs- und Bewertungsmodell an. Sie stufen ein Leasingverhältnis als Finanzierungsleasing ein, wenn es im Wesentlichen die gesamten mit dem Eigentum verbundenen Risiken und Chancen überträgt. Trifft dies nicht zu, wird das Leasingverhältnis als Operating-Leasingverhältnis eingestuft.

IFRS 16

Derzeit geltende IFRS

Bewertung

Bei der erstmaligen Bewertung berücksichtigte Leasingzahlungen – Leasingnehmer

Am Bereitstellungsdatum bewerten Leasingnehmer die Leasingverbindlichkeit zunächst mit dem Barwert der über die Laufzeit des Leasingverhältnisses zu leistenden Leasingzahlungen (hiervon ausgenommen sind kurzfristige Leasingverhältnisse und Leasingverhältnisse, bei denen der zugrunde liegende Vermögenswert von geringem Wert ist). Leasingzahlungen umfassen:

- (a) feste Zahlungen (einschließlich de facto fester Zahlungen) abzüglich etwaiger zu erhaltender Leasinganreize
- (b) variable Leasingzahlungen, die an einen Index oder (Zins-)Satz gekoppelt sind und deren erstmalige Bewertung anhand des am Bereitstellungsdatum gültigen Indexes oder (Zins-)Satzes vorgenommen wird
- (c) Beträge, die der Leasingnehmer im Rahmen von Restwertgarantien voraussichtlich wird entrichten müssen
- (d) den Ausübungspreis einer Kaufoption, wenn der Leasingnehmer hinreichend sicher ist, dass er diese auch tatsächlich wahrnehmen wird
- (e) Strafzahlungen für eine Kündigung des Leasingverhältnisses, wenn in der Laufzeit berücksichtigt ist, dass der Leasingnehmer eine Kündigungsoption wahrnehmen wird

Abschnitt 4.2.2 *Leasingverbindlichkeiten*

Darüber hinaus umfassen die Kosten des Nutzungsrechts:

- (a) die Leasingverbindlichkeit
- (b) alle bei oder vor der Bereitstellung geleisteten Leasingzahlungen abzüglich aller etwaigen erhaltenen Leasinganreize
- (c) die anfänglichen direkten Kosten
- (d) Rückbauverpflichtungen, es sei denn, diese Kosten werden durch die Herstellung von Vorräten verursacht

Abschnitt 4.2.1 *Nutzungsrechte*

Zu Beginn der Laufzeit des Leasingverhältnisses erfassen Leasingnehmer Finanzierungsleasingverhältnisse in der Bilanz als Vermögenswerte und Verbindlichkeiten in Höhe des beizulegenden Zeitwerts des Leasinggegenstands oder mit dem Barwert der Mindestleasingzahlungen, sofern dieser Wert niedriger ist, wobei beide Werte bei Vertragsbeginn ermittelt werden. Mindestleasingzahlungen sind die Zahlungen, die der Leasingnehmer während der Laufzeit des Leasingverhältnisses zu leisten hat oder zu denen er herangezogen werden kann; hiervon ausgenommen sind bedingte Mietzahlungen, Aufwand für Dienstleistungen und Steuern, die der Leasinggeber zu zahlen hat und die ihm erstattet werden, sowie beim Leasingnehmer alle von ihm oder von einer mit ihm verbundenen Partei garantierten Beträge.

Bei der erstmaligen Bewertung von Operating-Leasingverhältnissen werden keine Vermögenswerte und Verbindlichkeiten erfasst.

Neubeurteilung der Leasingverbindlichkeit – Leasingnehmer

Nach dem Bereitstellungsdatum müssen Leasingnehmer die Leasingverbindlichkeit neu bewerten, wenn sich eine Änderung des Leasingverhältnisses ergibt (d. h. eine Änderung des Umfangs des Leasingverhältnisses oder des Entgelts für die Nutzung des zugrunde liegenden Vermögenswerts, die nicht Teil der ursprünglichen Bedingungen der Leasingvereinbarung war) und die Änderung nicht als separater Vertrag erfasst wird.

Wird in IAS 17/IFRIC 4 nicht behandelt

Abschnitt 4.5 Änderung von Leasingverhältnissen

Leasingnehmer müssen Leasingzahlungen auch dann neu bewerten, wenn eine Änderung bei den folgenden Sachverhalten eintritt:

- ▶ Laufzeit des Leasingverhältnisses (Abschnitt 3.4.1)
- ▶ Einschätzung, ob es hinreichend sicher ist, dass der Leasingnehmer eine Option zum Erwerb des zugrunde liegenden Vermögenswerts ausüben wird (Abschnitt 3.4.1.1)
- ▶ im Rahmen von Restwertgarantien voraussichtlich fällig werdende Beträge (Abschnitt 3.5.6)
- ▶ künftige Leasingzahlungen, die aus einer Änderung eines Indexes oder (Zins-)Satzes resultieren (Abschnitt 3.5.3)

*Abschnitt 3.5.9 Neubeurteilung der Leasingverbindlichkeit***Bewertungsgrundlage für das Nutzungsrecht (neben dem Anschaffungskostenmodell) – Leasingnehmer**

Bilanziert ein Leasingnehmer seine als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien gemäß dem Modell des beizulegenden Zeitwerts in IAS 40, so hat er dieses Modell gemäß IFRS 16 auch auf Nutzungsrechte anzuwenden, die der Definition von als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien entsprechen.

Von Leasingnehmern gehaltene Immobilien, die als Finanzinvestition bilanziert werden, werden gemäß IAS 40 bewertet und fallen daher nicht in den Anwendungsbereich von IAS 17.

Abschnitt 4.3.1 Nutzungsrechte

IFRS 16

Derzeit geltende IFRS

Änderungen von Leasingverhältnissen

Änderungen von Operating-Leasingverhältnissen – Leasinggeber

Leasinggeber bilanzieren die Änderung eines Operating-Leasingverhältnisses ab dem effektiven Zeitpunkt der Änderung als neues Leasingverhältnis, wobei sie alle im Rahmen des ursprünglichen Leasingverhältnisses im Voraus geleisteten oder abgegrenzten Leasingzahlungen als Teil der Leasingzahlungen des neuen Leasingverhältnisses betrachten.

Wird in IAS 17/IFRIC 4 nicht behandelt

Abschnitt 5.5.2 *Änderung eines Operating-Leasingverhältnisses*

Änderungen von Leasingverhältnissen, die nicht als neue, gesonderte Leasingverhältnisse bilanziert werden – Leasingnehmer und Leasinggeber

Leasingnehmer:

- (a) Aufteilung des Entgelts im geänderten Vertrag
- (b) Bestimmung der Laufzeit des geänderten Leasingverhältnisses
- (c) Neubewertung der Leasingverbindlichkeit durch Abzinsung der geänderten Leasingzahlungen zu einem geänderten Abzinsungssatz mit einer entsprechenden Anpassung des Nutzungsrechts

Wird in IAS 17/IFRIC 4 nicht behandelt

Zusätzlich erfassen Leasingnehmer alle etwaigen Gewinne oder Verluste aus der teilweisen oder vollständigen Beendigung des Leasingverhältnisses erfolgswirksam.

Leasinggeber:

Wäre die Änderung schon zu Beginn des Leasingverhältnisses wirksam gewesen und das Leasingverhältnis als Operating-Leasingverhältnis eingestuft worden, hat der Leasinggeber in einem Finanzierungsleasing

- (i) die Änderung als ein neues Leasingverhältnis zu bilanzieren,
- (ii) unmittelbar vor dem effektiven Zeitpunkt der Änderung den Buchwert des zugrunde liegenden Vermögenswerts als Nettoinvestition in das Leasingverhältnis anzusetzen.

Andernfalls ist die Änderung gemäß IFRS 9 *Finanzinstrumente* zu bilanzieren.

Abschnitte 4.5.2 *Bilanzierung beim Leasingnehmer, wenn eine Leasingänderung nicht zu einem gesonderten Leasingverhältnis führt* und 5.5.1.2 *Bilanzierung beim Leasinggeber, wenn eine Leasingänderung nicht zu einem gesonderten Leasingverhältnis führt* für Leasingnehmer bzw. Leasinggeber

IFRS 16

Derzeit geltende IFRS

Darstellung und Angaben

Darstellung – Leasingnehmer

Bilanz: getrennter Ausweis von Nutzungsrechten (mit Ausnahme solcher, die der Definition einer als Finanzinvestition gehaltenen Immobilie entsprechen) und anderen Vermögenswerten. Stellt ein Leasingnehmer Nutzungsrechte in seiner Bilanz nicht gesondert dar, so muss er diese Nutzungsrechte in den gleichen Bilanzposten aufnehmen, in dem auch die zugrunde liegenden Vermögenswerte dargestellt würden, wenn sie sein Eigentum wären. Außerdem muss er angeben, in welchen Bilanzposten die Nutzungsrechte geführt werden.

Leasingverbindlichkeiten werden ebenfalls getrennt von anderen Verbindlichkeiten ausgewiesen. Stellt der Leasingnehmer Leasingverbindlichkeiten in seiner Bilanz nicht gesondert dar, so hat er anzugeben, in welchen Bilanzposten diese Verbindlichkeiten enthalten sind.

Gewinn- und Verlustrechnung: Ausweis der Zinsaufwendungen für die Leasingverbindlichkeit getrennt vom Abschreibungsbetrag für das Nutzungsrecht. Die Zinsaufwendungen für die Leasingverbindlichkeit sind eine Komponente der Finanzierungsaufwendungen, die nach Paragraph 82(b) von IAS 1 *Darstellung des Abschlusses* in der Gewinn- und Verlustrechnung gesondert darzustellen sind.

Kapitalflussrechnung: Auszahlungen für den Tilgungsteil der Leasingverbindlichkeit sind im Cashflow aus der Finanzierungstätigkeit auszuweisen. Auszahlungen für den Zinsanteil der Leasingverbindlichkeit sind gemäß den Anforderungen von IAS 7 als gezahlte Zinsen einzustufen. Leasingzahlungen in Verbindung mit kurzfristigen Leasingverhältnissen, Zahlungen bei Leasingverhältnissen, denen ein Vermögenswert von geringem Wert zugrunde liegt, und variable Leasingzahlungen, die bei der Bewertung der Leasingverbindlichkeit unberücksichtigt geblieben sind, sind im Cashflow aus betrieblicher Tätigkeit auszuweisen.

Abschnitt 4.7 *Darstellung*

Angaben – Leasingnehmer und Leasinggeber

IFRS 16 schreibt detaillierte Angaben (einschließlich Angaben zum Darstellungsformat) vor. Zur Erfüllung der Angabepflichten sind unter anderem qualitative und quantitative Informationen über die Leasingaktivitäten offenzulegen.

Abschnitte 4.8 *Angaben* für Leasingnehmer und 5.8 *Angaben* für Leasinggeber

Bilanzdarstellung: in IAS 17/IFRIC 4 nicht geregelt

Gewinn- und Verlustrechnung: Aufwand für Operating-Leasingverhältnisse wird als ein Posten dargestellt

Kapitalflussrechnung: Auszahlungen für Operating-Leasingverhältnisse werden im Cashflow aus betrieblicher Tätigkeit ausgewiesen

Quantitative und qualitative Angaben sind – wenngleich in der Regel in geringerem Umfang als unter IFRS 16 – vorgeschrieben.

IFRS 16	Derzeit geltende IFRS
Sale-and-Leaseback-Transaktionen	
Sale-and-Leaseback-Transaktionen – Bestimmung, ob ein Verkauf stattgefunden hat	
<p>Verkäufer/Leasingnehmer bzw. Käufer/Leasinggeber haben die in IFRS 15 enthaltenen Vorschriften anzuwenden, um zu beurteilen, ob im Rahmen einer Sale-and-Leaseback-Transaktion ein Verkauf stattgefunden hat.</p> <p>Abschnitt 7.1 <i>Feststellung, ob die Übertragung eines Vermögenswerts einen Verkauf darstellt</i></p>	<p>IAS 17 befasst sich vor allem mit der Frage, ob es sich bei Rückleasing um ein Operating- oder ein Finanzierungsleasingverhältnis handelt. Jedoch verlangt IAS 17 vom Verkäufer/Leasingnehmer bzw. Käufer/Leasinggeber nicht explizit, dass die Übertragung des Vermögenswerts die Vorschriften für einen Verkauf nach IAS 18 erfüllt.</p>
Sale-and-Leaseback-Transaktionen – Bilanzierung beim Verkäufer/Leasingnehmer	
<p>Der Verkäufer/Leasingnehmer bewertet das mit dem Rückleasing verbundene Nutzungsrecht mit dem Teil des früheren Buchwerts des Vermögenswerts, der sich auf das vom Verkäufer/Leasingnehmer zurückbehaltene Nutzungsrecht bezieht. Er erfasst etwaige Gewinne oder Verluste nur insoweit, als sie sich auf die auf den Käufer/Leasinggeber übertragenen Rechte beziehen.</p> <p>Abschnitt 7.2.1 <i>Bilanzierung des Verkaufs</i></p>	<p>Führt eine Sale-and-Leaseback-Transaktion zu einem Finanzierungsleasing, wird ein etwaiger Überschuss der Verkaufserlöse über den Buchwert abgegrenzt und über die Laufzeit des Leasingverhältnisses verteilt.</p> <p>Führt eine Sale-and-Leaseback-Transaktion zu einem Operating-Leasingverhältnis, wird ein etwaiger Gewinn oder Verlust sofort erfasst, wenn klar ist, dass die Transaktion zum beizulegenden Zeitwert durchgeführt wurde.</p>
Sale-and-Leaseback-Transaktionen – Bilanzierung von Transaktionen, die nicht zum beizulegenden Zeitwert durchgeführt wurden, beim Verkäufer/Leasingnehmer	
<p>Stimmen der beizulegende Zeitwert der beim Verkauf eines Vermögenswerts vereinnahmten Gegenleistung und der beizulegende Zeitwert des Vermögenswerts nicht überein oder entsprechen die Leasingzahlungen nicht den marktüblichen Sätzen, so hat das Unternehmen die Verkaufserlöse zum beizulegenden Zeitwert zu bemessen und dabei Anpassungen vorzunehmen, entweder in Form einer Vorauszahlung der Leasingzahlungen (bei Bedingungen, die im Vergleich zu Marktkonditionen schlechter sind) oder in Form einer zusätzlichen Finanzierung (bei Bedingungen, die im Vergleich zu Marktkonditionen besser sind).</p> <p>Abschnitt 7.2.3 <i>Anpassung aufgrund nicht marktüblicher Konditionen</i></p>	<p>Führt eine Sale-and-Leaseback-Transaktion zu einem Operating-Leasingverhältnis und liegt der Verkaufspreis</p> <ul style="list-style-type: none">▶ unter dem beizulegenden Zeitwert, ist jeder Gewinn oder Verlust sofort zu erfassen, es sei denn, der Verlust wird durch künftige, unter dem Marktpreis liegende Leasingzahlungen ausgeglichen. Dann ist dieser Verlust abzugrenzen und im Verhältnis zu den Leasingzahlungen über den voraussichtlichen Nutzungszeitraum des Vermögenswerts erfolgswirksam zu verteilen;▶ über dem beizulegenden Zeitwert, ist der den beizulegenden Zeitwert übersteigende Betrag abzugrenzen und über den Zeitraum, in dem der Vermögenswert voraussichtlich genutzt wird, erfolgswirksam zu verteilen.

IFRS 16

Derzeit geltende IFRS

Unternehmenszusammenschlüsse

Unternehmenszusammenschlüsse – erworbenes Unternehmen ist ein Leasingnehmer – erstmalige Bewertung

Für Leasingverhältnisse, die zum Erwerbszeitpunkt eine Restlaufzeit von weniger als zwölf Monaten aufweisen, oder für solche, bei denen der zugrunde liegende Vermögenswert von geringem Wert ist, braucht der Erwerber keine Nutzungsrechte und Leasingverbindlichkeiten zu erfassen.

Der Erwerber bewertet das Nutzungsrecht mit demselben Betrag wie die Leasingverbindlichkeit und passt diesen Betrag gegebenenfalls an, wenn die Bedingungen des Leasingverhältnisses verglichen mit den Marktbedingungen günstig oder ungünstig sind.

Abschnitt 8.1.1 *Erstmalige Bewertung eines Leasingverhältnisses*

Es gibt keine Ausnahmeregelungen für Leasingverhältnisse, die zum Erwerbszeitpunkt eine Restlaufzeit von weniger als zwölf Monaten aufweisen, oder für Leasingverhältnisse über Vermögenswerte von geringem Wert.

Ein immaterieller Vermögenswert wird erfasst, wenn die Konditionen des Operating-Leasingverhältnisses verglichen mit den Marktbedingungen günstig sind, und eine Verbindlichkeit, wenn die Konditionen verglichen mit den Marktbedingungen ungünstig sind.

Mit einem Operating-Leasingverhältnis kann ein immaterieller Vermögenswert verbunden sein, der sich in der Bereitschaft der Marktteilnehmer zeigt, einen Preis für das Leasingverhältnis selbst dann zu zahlen, wenn dieser den Marktbedingungen entspricht.

Anhang C: Wesentliche Unterschiede zwischen IFRS 16 und ASC 842

Das IASB hat IFRS 16 nach gemeinsamen Beratungen mit dem Financial Accounting Standards Board (FASB) veröffentlicht. Der vom FASB herausgegebene Standard (ASC 842 *Leases*) weist zwar Gemeinsamkeiten mit IFRS 16 auf – so müssen Leasingnehmer sowohl nach ASC 842 als auch nach IFRS 16 die meisten Leasingverhältnisse bilanziell erfassen –, unterscheidet sich jedoch auch in wesentlichen Punkten von IFRS 16. Die folgende Tabelle fasst die wesentlichen Unterschiede zusammen und enthält Verweise auf die jeweilige Erläuterung des IASB bzw. des FASB zu den Abweichungen, die in der Grundlage für Schlussfolgerungen des jeweiligen Standards enthalten ist (d. h. IFRS 16 und ASU 2016-2).

IFRS 16	US-GAAP ASC 842
Anwendungsbereich und Ausnahmeregelungen	
Ausnahmeregelung für Vermögenswerte von geringem Wert³	
Leasingnehmer können beschließen, Leasingverhältnisse auf Einzelfallbasis nicht zu bilanzieren, wenn ihnen ein Vermögenswert von geringem Wert zugrunde liegt (z. B. Neuwert von höchstens 5.000 US-Dollar).	Es gibt keine Ausnahmeregelung für den Ansatz von Leasingverhältnissen, die auf dem Wert des zugrunde liegenden Vermögenswerts basiert.
Ausnahmeregelung für immaterielle Vermögenswerte⁴	
Leasingnehmer können IFRS 16 auf Leasingverhältnisse über immaterielle Vermögenswerte anwenden. Hiervon ausgenommen sind jedoch Rechte, die ein Leasingnehmer im Rahmen von Lizenzvereinbarungen im Anwendungsbereich von IAS 38 <i>Immaterielle Vermögenswerte</i> beispielsweise für Filme, Videoaufnahmen, Theaterstücke, Manuskripte, Patente und Urheberrechte hält. Leasinggeber müssen IFRS 16 auf Leasingverhältnisse über immaterielle Vermögenswerte anwenden. Hiervon ausgenommen sind Lizenzvereinbarungen über immaterielle Vermögenswerte, die in den Anwendungsbereich von IFRS 15 <i>Erlöse aus Verträgen mit Kunden</i> fallen.	Alle Leasingverhältnisse über immaterielle Vermögenswerte sind vom Anwendungsbereich des ASC 842 ausgenommen.

³ IFRS 16 BC308 und ASC 842 BC421

⁴ ASC 842 BC431

⁵ IFRS 16 BC309 und ASC 842 BC425

IFRS 16

US-GAAP ASC 842

Schlüsselkonzepte

Leasingverbindlichkeit – Neubeurteilung variabler Leasingzahlungen⁵

Änderungen variabler Leasingzahlungen, die an einen Index oder (Zins-)Satz gekoppelt sind, führen zu einer Neubewertung der Leasingverbindlichkeit, wenn eine Änderung der vertraglichen Cashflows eintritt (d. h., wenn die Anpassung der Leasingzahlung wirksam wird).

Änderungen variabler Leasingzahlungen, die an einen Index oder (Zins-)Satz gekoppelt sind, führen zu einer Neubewertung der Leasingverbindlichkeit, wenn die Leasingverbindlichkeit aus einem anderen Grund neu bewertet wird (z. B. eine Änderung der Laufzeit des Leasingverhältnisses).

Leasinggeber bewerten die Leasingzahlungen nur dann neu, wenn sich eine Änderung des Leasingverhältnisses ergibt.

Bilanzierungswahlrechte für alle Unternehmen, die keine Unternehmen mit öffentlicher Geschäftstätigkeit (*public business entities*) sind – Abzinsungssatz

IFRS 16 sieht keine Bilanzierungsalternativen für Unternehmen, die keine Unternehmen mit öffentlicher Geschäftstätigkeit sind, vor.

Unternehmen, die keine Unternehmen mit öffentlicher Geschäftstätigkeit sind, können bei der Erstbewertung und allen Folgebewertungen der Leasingverbindlichkeit einen risikolosen Zinssatz verwenden.

Bestimmung des Abzinsungssatzes

Leasingnehmer bestimmen den Abzinsungssatz zum Bereitstellungsdatum, während Leasinggeber den Zinssatz, der dem Leasingverhältnis zugrunde liegt, zu Beginn des Leasingverhältnisses bestimmen.

Sowohl Leasingnehmer als auch Leasinggeber bestimmen den Abzinsungssatz zum Bereitstellungsdatum.

Bestimmung des Grenzfremdkapitalzinssatzes des Leasingnehmers

In IFRS 16 wird nicht geregelt, ob Leasingnehmer die Auswirkung von Optionen, durch die die Laufzeit des Leasingverhältnisses geändert wird (z. B. Verlängerungs- oder Kaufoptionen) und die bei Festlegung der Laufzeit des Leasingverhältnisses nicht berücksichtigt wurden, mit einbeziehen können.

Leasingnehmer können die Auswirkung von Optionen, durch die die Laufzeit des Leasingverhältnisses geändert werden kann (z. B. Verlängerungs- oder Kaufoptionen) und die bei Festlegung der Laufzeit des Leasingverhältnisses nicht berücksichtigt wurden, mit einbeziehen.

Definition anfänglicher direkter Kosten

Anfängliche direkte Kosten sind zusätzliche Kosten, die bei der Erlangung eines Leasingverhältnisses entstehen und ohne dessen Abschluss nicht angefallen wären. Kosten, die einem Leasinggeber, der Hersteller oder Händler ist, in Verbindung mit einem Finanzierungsleasing entstehen, sind hiervon jedoch ausgenommen.

Anfängliche direkte Kosten sind zusätzliche Kosten, die bei der Erlangung eines Leasingverhältnisses entstehen und ohne dessen Abschluss nicht angefallen wären. Leasinggeber erfassen anfängliche direkte Kosten, die in Verbindung mit *Sales-type*-Leasingverhältnissen anfallen, aufwandswirksam, wenn der beizulegende Zeitwert des zugrunde liegenden Vermögenswerts von dessen Buchwert abweicht.

IFRS 16

US-GAAP ASC 842

Einstufung von Leasingverhältnissen

Einstufung von Leasingverhältnissen durch den Leasingnehmer⁶

Alle Leasingverhältnisse werden anhand eines Nutzungsrechtsmodells (ähnlich wie Finanzierungsleasing nach ASC 842) bilanziert, sofern nicht eine Ausnahmeregelung angewendet wird.

Leasingverhältnisse werden entweder als Operating- oder als Finanzierungsleasingverhältnisse eingestuft. Leasingnehmer nehmen diese Einstufung zum Bereitstellungsdatum vor.

Einstufung von Leasingverhältnissen durch den Leasinggeber

Leasingverhältnisse werden zu Beginn des Leasingverhältnisses als Finanzierungs- oder als Operating-Leasingverhältnis eingestuft.

Leasingverhältnisse werden zum Bereitstellungsdatum als Operating-Leasingverhältnis, direktes Finanzierungsleasing oder *Sales-type*-Leasing eingestuft.

Kriterien für die Einstufung von Leasingverhältnissen durch den Leasinggeber

Alle Einstufungskriterien können entweder für sich genommen oder in Kombination berücksichtigt werden. IFRS 16 enthält Beispiele und Indikatoren für Fälle, die für sich genommen oder in Kombination zur Einstufung eines Leasingverhältnisses als Finanzierungsleasing führen würden. Die Erfüllung eines einzigen Kriteriums hätte nicht automatisch zur Folge, dass das Leasingverhältnis als Finanzierungsleasing eingestuft wird.

Jedes Einstufungskriterium ist maßgeblich (d. h., die Erfüllung eines einzigen Kriteriums führt zur Einstufung eines Leasingverhältnisses als *Sales-type*-Leasing).

Einbringlichkeit

IFRS 16 enthält keine expliziten Leitlinien für die Berücksichtigung der Einbringlichkeit von Leasingzahlungen.

Die Einbringlichkeit von Leasingzahlungen wird bei der Einstufung eines Leasingverhältnisses als direktes Finanzierungsleasing oder als Operating-Leasingverhältnis berücksichtigt.

Unterleasingverhältnisse

Unterleasinggeber nehmen die Einstufung eines Unterleasingverhältnisses anhand des Nutzungsrechts, das als Teil des Hauptleasingverhältnisses erfasst wurde, vor.

Unterleasinggeber nehmen die Einstufung eines Unterleasingverhältnisses nicht anhand des Nutzungsrechts aus dem Hauptleasingverhältnis, sondern anhand des zugrunde liegenden Vermögenswerts vor.

⁶ IFRS 16 BC304 und ASC 842 BC420

Bilanzierung beim Leasingnehmer**Kurzfristige Leasingverhältnisse – Kaufoption**

Leasingverhältnisse, die eine Kaufoption enthalten, erfüllen nicht die Voraussetzungen für eine Einstufung als kurzfristiges Leasingverhältnis, unabhängig davon, ob der Leasingnehmer die Option mit hinreichender Sicherheit ausüben wird oder nicht.

Leasingverhältnisse erfüllen dann nicht die Voraussetzungen für eine Einstufung als kurzfristiges Leasingverhältnis, wenn sie eine Kaufoption enthalten, die mit hinreichender Sicherheit ausgeübt werden wird.

Kurzfristige Leasingverhältnisse – Änderung der Laufzeit des Leasingverhältnisses

Eine Änderung der Laufzeit eines kurzfristigen Leasingverhältnisses führt zur Einstufung als neues Leasingverhältnis. Beträgt die Laufzeit dieses neuen Leasingverhältnisses mehr als zwölf Monate, kann es nicht als kurzfristiges Leasingverhältnis eingestuft werden.

Ein Leasingverhältnis erfüllt möglicherweise nicht länger die Bedingungen für ein kurzfristiges Leasingverhältnis, wenn eines der beiden folgenden Kriterien durch den Leasingnehmer neu beurteilt wird:

- ▶ die Leasinglaufzeit, mit dem Ergebnis, dass nach der Änderung die verbleibende Laufzeit des Leasingverhältnisses nach dem Ende der zuvor bestimmten Laufzeit des Leasingverhältnisses mehr als zwölf Monate beträgt
- ▶ die Einschätzung, ob es hinreichend sicher ist, dass der Leasingnehmer eine Option zum Erwerb des zugrunde liegenden Vermögenswerts ausüben wird

Aufteilung variabler Gegenleistungen, die nicht an einen Index oder (Zins-)Satz gekoppelt sind, auf Leasing- und Nichtleasingkomponenten eines Vertrags

Nach IFRS 16 können Leasingnehmer variable Gegenleistungen vollständig einer Nichtleasingkomponente eines Vertrags zuordnen.

Leasingnehmer verteilen variable Gegenleistungen, die nicht an einen Index oder (Zins-)Satz gekoppelt sind, auf Leasing- und Nichtleasingkomponenten eines Vertrags.

Abschreibung von Komponenten

Bei der Abschreibung von Nutzungsrechten wenden Leasingnehmer die Abschreibungsvorschriften des IAS 16 *Sachanlagen* an. Diese besagen, dass jeder Teil einer Sachanlage mit einem bedeutsamen Anschaffungswert im Verhältnis zum gesamten Wert des Gegenstands getrennt abgeschrieben wird (Komponentenansatz).

Die Komponentenabschreibung ist zulässig, aber unüblich.

IFRS 16

US-GAAP ASC 842

Bilanzierung beim Leasinggeber

Praktischer Behelf für die Nichttrennung von Leasing- und Nichtleasingkomponenten

IFRS 16 enthält keinen praktischen Behelf für Leasinggeber.

Leasinggeber können für jede Klasse von zugrunde liegenden Vermögenswerten beschließen, Leasing- und Nichtleasingkomponenten nicht zu trennen, wenn bestimmte Bedingungen erfüllt sind. Ist die Nichtleasingkomponente der vorrangige Bestandteil der zusammengefassten Komponente, wird die zusammengefasste Komponente gemäß ASC 606 bilanziert.

Erfassung eines Veräußerungsgewinns für direkte Finanzierungsleasingverhältnisse⁷

Veräußerungsgewinne aus Finanzierungsleasingverhältnissen werden zum Bereitstellungsdatum erfasst. Die IFRS unterscheiden nicht zwischen *Sales-type*-Leasingverhältnissen und direkten Finanzierungsleasingverhältnissen.

Veräußerungsgewinne aus direkten Finanzierungsleasingverhältnissen werden zum Bereitstellungsdatum abgegrenzt und über die Laufzeit des Leasingverhältnisses erfolgswirksam verteilt.

Einbringlichkeit

IFRS 16 enthält keine expliziten Leitlinien für die Berücksichtigung der Einbringlichkeit von Leasingzahlungen.

Die Einbringlichkeit von Leasingzahlungen wird für die erstmalige bilanzielle Erfassung und die Bewertung von *Sales-type*-Leasingverhältnissen beurteilt. Die Einbringlichkeit wird außerdem beurteilt, um die zeitliche Verteilung der Erträge aus Operating-Leasingverhältnissen zu bestimmen. Die Einbringlichkeit von Leasingzahlungen wird außerdem bei der Einstufung eines Leasingverhältnisses als direktes oder als Operating-Leasingverhältnis berücksichtigt.

Modifizierung eines *Sales-type*-Leasingverhältnisses oder eines direkten Finanzierungsleasingverhältnisses⁸ nach US-GAAP, die nicht als separater Vertrag erfasst und nicht als Operating-Leasingverhältnis eingestuft wird

Leasinggeber bilanzieren Änderungen von Finanzierungsleasingverhältnissen, die nicht zu einem separaten Vertrag führen und weiterhin als Finanzierungsleasingverhältnisse erfasst werden, nach IFRS 9. Wäre die Änderung schon zu Beginn des Leasingverhältnisses wirksam gewesen und das Leasingverhältnis als Operating-Leasingverhältnis eingestuft worden, würden Leasinggeber die Änderung des Leasingverhältnisses ab dem effektiven Zeitpunkt der Änderung als neues Leasingverhältnis bilanzieren.

ASC 842 enthält Leitlinien für Änderungen von *Sales-type*-Leasingverhältnissen und von direkten Finanzierungsleasingverhältnissen, die nicht zu einem separaten Vertrag führen.

⁷ ASC 842 BC427

⁸ IFRS 16.80 und ASC 842 BC429

IFRS 16

US-GAAP ASC 842

Aufteilung variabler Gegenleistungen, die nicht an einen Index oder (Zins-)Satz gekoppelt sind, auf Leasing- und Nichtleasingkomponenten eines Vertrags

IFRS 16 enthält keine Leitlinien für variable Gegenleistungen, die sich auf die Leasingkomponente beziehen. Leasinggeber würden die vertraglich vereinbarten Gegenleistungen gemäß den Leitlinien in IFRS 15.73-90 aufteilen.

Beziehen sich die Bedingungen für eine variable Zahlung, die nicht an einen Index oder (Zins-)Satz gekoppelt ist, vollständig oder teilweise auf eine Leasingkomponente, erfasst der Leasinggeber diese Zahlungen erst, wenn die Änderungen der Fakten und Umstände, auf denen die variable Zahlung basiert, eingetreten sind (z. B. wenn die Umsätze des Leasingnehmers, auf denen die variable Zahlung basiert, in entsprechender Höhe angefallen sind). Bei Eintritt der Änderungen der Fakten und Umstände, auf denen die variable Zahlung basiert, teilt der Leasinggeber diese Zahlungen auf die Leasing- und Nichtleasingkomponenten des Vertrags auf. Die Aufteilung erfolgt auf derselben Grundlage wie die ursprüngliche Aufteilung der vertraglich vereinbarten Gegenleistung oder die zuletzt eingetretene Modifizierung, die nicht als separater Vertrag bilanziert wird. Erfüllt die variable Zahlung jedoch die Bedingungen in 606-10-32-40, wird sie ausschließlich der bzw. den Leasingkomponenten zugeordnet.

Sale-and-Leaseback-Transaktionen

Beurteilung, ob die Übertragung eines Vermögenswerts einen Verkauf im Rahmen einer Sale-/Purchase-and-Leaseback-Transaktion darstellt

Um zu bestimmen, ob die Übertragung eines Vermögenswerts als Verkauf zu bilanzieren ist, haben der Verkäufer/Leasingnehmer und der Käufer/Leasinggeber die Vorschriften des IFRS 15 anzuwenden, anhand derer festgestellt wird, ob und wann eine Leistungsverpflichtung erfüllt ist.

Um zu bestimmen, ob die Übertragung eines Vermögenswerts einen Verkauf und Kauf darstellt, haben Verkäufer/Leasingnehmer und Käufer/Leasinggeber Folgendes zu berücksichtigen:

- ▶ ob die Kriterien für den Ansatz als Verkauf nach ASC 606 erfüllt sind (bestimmte Rückkaufoptionen zum beizulegenden Zeitwert hätten jedoch nicht einen nicht zustande gekommenen Verkauf [*failed sale*] zur Folge)
- ▶ kein Verkauf bzw. Kauf, wenn das Rückleasing vom Käufer/Leasinggeber als *Sales-type*-Leasing oder vom Verkäufer/Leasingnehmer als Finanzierungsleasing eingestuft wird

IFRS 16

US-GAAP ASC 842

Erfassung von Gewinnen und Verlusten aus Sale-and-Leaseback-Transaktionen⁹

Der Verkäufer/Leasingnehmer hat etwaige Gewinne oder Verluste, die aufgrund nicht marktüblicher Konditionen angepasst wurden, nur insoweit zu erfassen, als sie sich auf die auf den Käufer/Leasinggeber übertragenen Rechte beziehen.

Der Verkäufer/Leasingnehmer hat etwaige Gewinne oder Verluste, die aufgrund nicht marktüblicher Konditionen angepasst wurden, sofort zu erfassen.

Nicht zustande gekommene Verkäufe (*failed sales*) – Verkäufer/Leasingnehmer

Übertragungen von Vermögenswerten, die nicht die Voraussetzungen für einen Verkauf erfüllen, sollten gemäß IFRS 9 *Finanzinstrumente* vom Leasinggeber und vom Leasingnehmer als Finanzierungsgeschäfte bilanziert werden. IFRS 16 enthält keine zusätzlichen Leitlinien zu Zinssätzen.

Übertragungen von Vermögenswerten, die nicht die Voraussetzungen für einen Verkauf erfüllen, sollten vom Leasinggeber und vom Leasingnehmer als Finanzierungsgeschäfte bilanziert werden. ASC 842 enthält zusätzliche Leitlinien zur Anpassung der Zinssätze unter bestimmten Bedingungen (z. B. zur Vermeidung eines *built-in loss*).

Weitere Überlegungen

Transaktionen mit nahestehenden Unternehmen und Personen

IFRS 16 geht nicht auf Leasingtransaktionen mit nahestehenden Unternehmen und Personen ein. IAS 24 *Angaben über Beziehungen zu nahestehenden Unternehmen und Personen* enthält Leitlinien zu Angaben über Beziehungen zu nahestehenden Unternehmen und Personen.

Unternehmen klassifizieren und bilanzieren Leasingtransaktionen mit nahestehenden Unternehmen und Personen (einschließlich Sale-and-Leaseback-Transaktionen) auf der Basis der rechtlich durchsetzbaren Bestimmungen des Leasingverhältnisses. Angaben über Beziehungen zu nahestehenden Unternehmen und Personen sind zwingend erforderlich.

Zeitpunkt des Inkrafttretens und Übergangsvorschriften

Zeitpunkt des Inkrafttretens

IFRS 16 ist erstmals verpflichtend auf Berichtszeiträume anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2019 beginnen. Dies gilt für alle Unternehmen.

ASC 842 ist von Unternehmen mit öffentlicher Geschäftstätigkeit (*public business entities*) und bestimmten anderen Unternehmen erstmals auf Geschäftsjahre anzuwenden, die nach dem 15. Dezember 2018 beginnen.

Andere Unternehmen haben ASC 842 erstmals auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 15. Dezember 2019 beginnen.

⁹ IFRS 16 BC306 und ASC 842 BC430

IFRS 16

US-GAAP ASC 842

Vorzeitige Anwendung

Eine vorzeitige Anwendung ist zulässig, sofern Unternehmen vor oder gleichzeitig mit der Erstanwendung von IFRS 16 auch IFRS 15 anwenden.

In allen Fällen ist eine vorzeitige Anwendung zulässig.

Modifiziert rückwirkende Übergangsmethode – Anwendung auf Vergleichsperioden

Vergleichsperioden werden nicht angepasst.

Nach ASC 842 können Unternehmen wählen, ob sie die Übergangsvorschriften mit Beginn der frühesten Vergleichsperiode, die im Abschluss dargestellt ist, oder ab dem Zeitpunkt des Inkrafttretens anwenden möchten. Vergleichsperioden werden angepasst, wenn Unternehmen die Übergangsvorschriften mit Beginn der frühesten Vergleichsperiode, die im Abschluss dargestellt ist, anwenden möchten.

Vergleichsperioden werden nicht angepasst, wenn Unternehmen die Übergangsvorschriften ab dem Zeitpunkt des Inkrafttretens anwenden möchten.

Modifiziert rückwirkende Übergangsmethode – Übergangsvorschriften

Die Übergangsvorschriften regeln im Wesentlichen die Bilanzierung von Leasingverhältnissen, die bislang nach IAS 17 als Operating-Leasingverhältnisse eingestuft wurden, durch den Leasingnehmer.

ASC 842 enthält spezielle Übergangsvorschriften für alle Leasingverhältnisse entsprechend ihrer Einstufung vor und nach Anwendung von ASC 842.

Vollständig rückwirkende Übergangsmethode

Diese Methode ist nach IFRS zulässig.

Diese Methode ist nach US-GAAP nicht zulässig.

Leveraged leases

Die Bilanzierung von *leveraged leases* ist nach IFRS 16 nicht zulässig.

Die Bilanzierung von *leveraged leases* ist für Leasingverhältnisse, die zum oder nach dem Zeitpunkt des Inkrafttretens von ASC 842 beginnen, nicht mehr zulässig. Für *leveraged leases*, die bereits vor dem Zeitpunkt des Inkrafttretens begonnen haben, gilt jedoch ein Bestandschutz. Bestehende *leveraged leases*, die zum oder nach dem Zeitpunkt des Inkrafttretens modifiziert werden, werden nach ASC 842 und nicht mehr als *leveraged leases* bilanziert.

Anhang D: Zusammenfassung der Vorschriften für eine Neubeurteilung und Neubewertung von Leasingverhältnissen

Im Folgenden werden die in IFRS 16 enthaltenen Vorschriften für eine Neubeurteilung und Neubewertung durch den Leasingnehmer und den Leasinggeber zusammengefasst. Informationen zu den Vorschriften für Leasingverhältnisse, deren Laufzeit vor dem Zeitpunkt des Inkrafttretens von IFRS 16 begonnen hat, sind in Abschnitt 9 *Zeitpunkt des Inkrafttretens und Übergangsvorschriften* zu finden.

Leasingnehmer	Leasinggeber
Neubeurteilung, ob ein Vertrag ein Leasingverhältnis begründet oder beinhaltet	
Eine Neubeurteilung, ob ein Vertrag ein Leasingverhältnis begründet oder beinhaltet, ist nur dann vorzunehmen, wenn die Bedingungen des Vertrags geändert werden.	Eine Neubeurteilung, ob ein Vertrag ein Leasingverhältnis begründet oder beinhaltet, ist nur dann vorzunehmen, wenn die Bedingungen des Vertrags geändert werden.
Abschnitt 2.1.7 <i>Neubeurteilung des Vertrags</i>	Abschnitt 2.1.7 <i>Neubeurteilung des Vertrags</i>
Aufteilung des vertraglich vereinbarten Entgelts zwischen Leasing- und Nichtleasingkomponenten	
Aufteilung bei einer Änderung des Leasingverhältnisses, die nicht als gesondertes Leasingverhältnis bilanziert wird	Wird nicht speziell behandelt
Abschnitt 4.5.2 <i>Bilanzierung beim Leasingnehmer, wenn eine Leasingänderung nicht zu einem gesonderten Leasingverhältnis führt</i>	
Neubeurteilung der Laufzeit des Leasingverhältnisses und der Kaufoptionen	
Neubeurteilung der Laufzeit eines Leasingverhältnisses und der Kaufoptionen, wenn entweder ein signifikantes Ereignis oder eine signifikante Änderung von Umständen eintritt, das bzw. die	Überprüfung der Laufzeit des Leasingverhältnisses, wenn sich die unkündbare Grundlaufzeit des Leasingverhältnisses ändert
<ul style="list-style-type: none">▶ innerhalb der Kontrolle des Leasingnehmers liegt und▶ sich darauf auswirkt, ob der Leasingnehmer hinreichend sicher ist, dass er eine bei der Bestimmung der Laufzeit zuvor nicht berücksichtigte Option ausüben oder eine bei der Bestimmung der Laufzeit zuvor berücksichtigte Option nicht ausüben wird	Abschnitt 3.4.2.2 <i>Neubeurteilung der Laufzeit des Leasingverhältnisses und der Kaufoptionen – Leasinggeber</i>
Überprüfung der Laufzeit des Leasingverhältnisses, wenn sich die unkündbare Grundlaufzeit des Leasingverhältnisses ändert	
Abschnitt 3.4.2.1 <i>Neubeurteilung der Laufzeit des Leasingverhältnisses und der Kaufoptionen – Leasingnehmer</i>	

Leasingnehmer

Leasinggeber

Neubewertung der Leasingzahlungen (einschließlich variabler Leasingzahlungen, die an einen Index oder [Zins-]Satz gekoppelt sind, des Ausübungspreises einer Kaufoption und – nur für Leasingnehmer – der voraussichtlich im Rahmen von Restwertgarantien zu entrichtenden Beträge)

Neubewertung bei Eintritt eines der folgenden Ereignisse:

- ▶ Änderung von Leasingverhältnissen, die nicht als gesondertes Leasingverhältnis bilanziert werden
- ▶ Änderung eines der folgenden Sachverhalte:
 - ▶ Laufzeit des Leasingverhältnisses
 - ▶ Beurteilung einer Kaufoption für den zugrunde liegenden Vermögenswert
 - ▶ im Rahmen von Restwertgarantien voraussichtlich zu entrichtende Beträge
 - ▶ künftige Leasingzahlungen, die durch eine Veränderung bei einem zur Bestimmung dieser Zahlungen verwendeten Index oder (Zins-)Satz bedingt sind
 - ▶ Änderung der de facto festen Leasingzahlungen

Abschnitt 3.5.9 Neubeurteilung der Leasingverbindlichkeit und 4.5.2 Bilanzierung beim Leasingnehmer, wenn eine Leasingänderung nicht zu einem gesonderten Leasingverhältnis führt

Neubewertung bei einer Änderung der unkündbaren Grundlaufzeit des Leasingverhältnisses

Abschnitt 3.4.2.2 Neubeurteilung der Laufzeit des Leasingverhältnisses und der Kaufoptionen – Leasinggeber

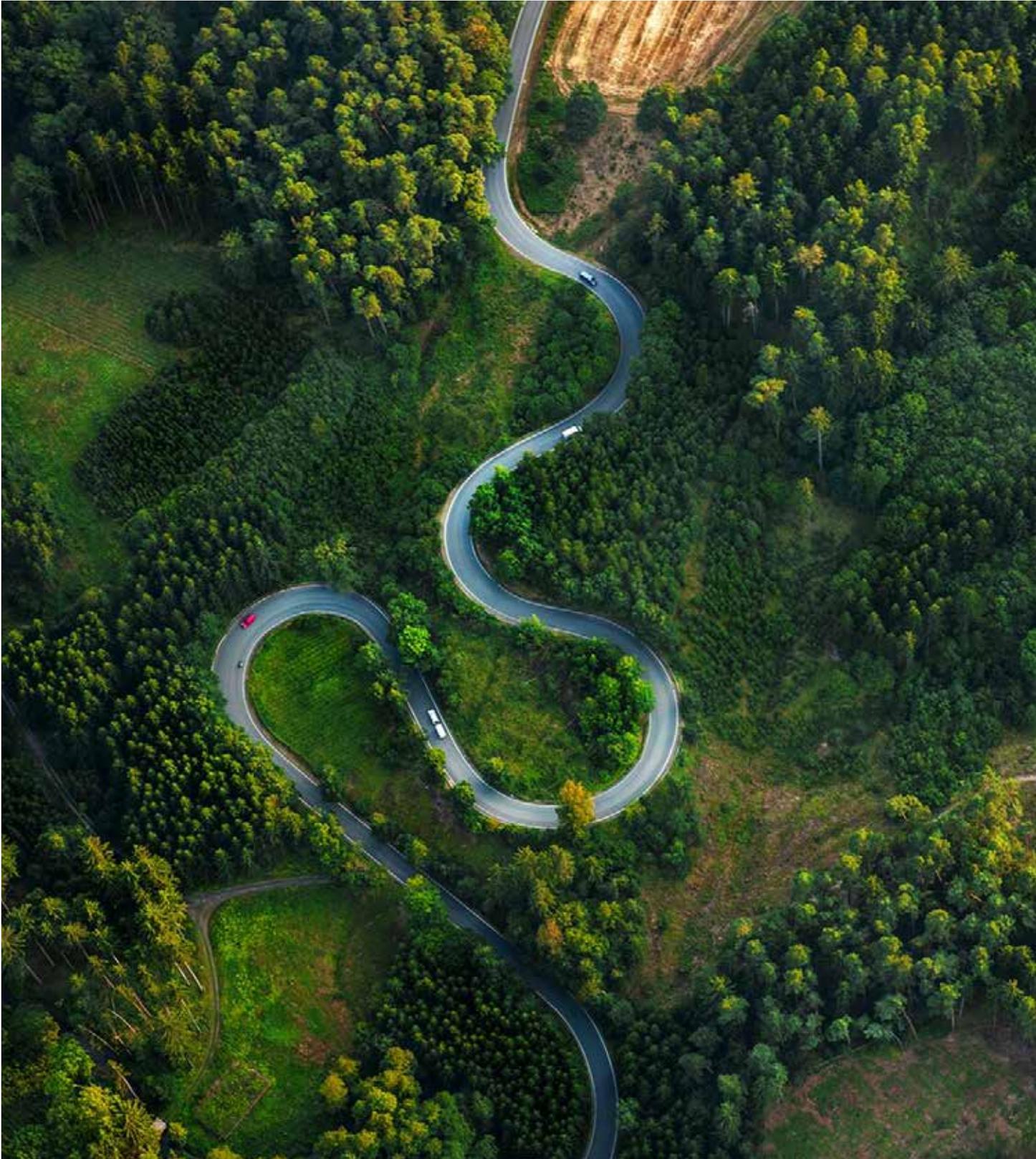
Neubeurteilung der Einstufung von Leasingverhältnissen

Nicht zutreffend

Neubeurteilung bei einer Änderung des Leasingverhältnisses

Abschnitt 5.1.4 Neubeurteilung der Einstufung von Leasingverhältnissen

Leasingnehmer	Leasinggeber
Neuberechnung des Abzinsungssatzes	
<p>Neuberechnung bei Eintritt eines der folgenden Ereignisse:</p> <ul style="list-style-type: none">▶ Änderung der Laufzeit des Leasingverhältnisses▶ Änderung der Beurteilung einer Kaufoption für den zugrunde liegenden Vermögenswert▶ Änderung, die nicht als gesondertes Leasingverhältnis bilanziert wird▶ Veränderung bei den Leasingzahlungen, die auf eine Veränderung bei variablen Zinssätzen zurückzuführen ist	<p>IFRS 16 enthält keine speziellen Vorschriften zur Berechnung des Abzinsungssatzes.</p>
<p>Abschnitt 3.5.9 <i>Neubeurteilung der Leasingverbindlichkeit</i> und 4.5.2 <i>Bilanzierung beim Leasingnehmer, wenn eine Leasingänderung nicht zu einem gesonderten Leasingverhältnis führt</i></p>	
<p>Anmerkung: Detaillierte Ausführungen zur Bilanzierung von Änderungen eines Leasingverhältnisses durch den Leasingnehmer und den Leasinggeber sind in Abschnitt 4.5 <i>Änderung von Leasingverhältnissen</i> bzw. Abschnitt 5.5 <i>Änderung von Leasingverhältnissen</i> zu finden.</p>	



Kontakt

Ihr Subject Matter Team – Leasing

Elfriede Eckl
Telefon +49 6196 996 27339
elfriede.eckl@de.ey.com

Gerd Winterling
Telefon +49 6196 996 24271
gerd.winterling@de.ey.com

Jochen Kirch
Telefon +49 6196 996 24240
jochen.kirch@de.ey.com

Christoph Piesbergen
Telefon + 49 40 36132 12343
christoph.piesbergen@de.ey.com

Ihre Ansprechpartner aus dem EY IFRS Solutions Center in Deutschland, Österreich und der Schweiz

IFRS Solutions Leader

Jörg Bösser
Telefon +49 6196 996 26944
joerg.boesser@de.ey.com

Operational Manager

Gerd Winterling
Telefon +49 6196 996 24271
gerd.winterling@de.ey.com

Deutschland

Region Mitte

Jörg Bösser

Region Nord/Ost

Robert Link
Telefon +49 30 25471 19604
robert.link@de.ey.com

Region West

Andreas Muzzu
Telefon +49 231 55011 22126
andreas.muzzu@de.ey.com

Region Südwest

Claudia Weidle
Telefon +49 711 9881 10740
claudia.weidle@de.ey.com

Region Bayern

Dr. Christine Burger-Disselkamp
Telefon +49 89 14331 13737
christine.burger-disselkamp@de.ey.com

Christiane Hold

Telefon +49 89 14331 12368
christiane.hold@de.ey.com

Österreich

Stefan Uher
Telefon +43 1 21170 1213
stefan.uher@at.ey.com

Schweiz

Jolanda Dolente
Telefon +41 58 286 8331
jolanda.dolente@ch.ey.com

Mit einer guten Ausrüstung und einem verlässlichen Kompass lässt sich jede Strecke bewältigen und jedes Ziel erreichen – egal wie kompliziert der Weg und wie herausfordernd das Ziel ist. Mit unserem IFRS Solutions Center wollen wir Ihnen das passende Rüstzeug zur Verfügung stellen – damit Sie Ihr Unternehmen sicher und erfolgreich durch die vielen IFRS-Neuerungen steuern.



Das Praxisforum!

EY Scout

International Accounting

Ihr Wegweiser durch die Welt der internationalen Rechnungslegung

Die Veranstaltungsreihe „EY Scout“ versteht sich als das Praxisforum für alle IFRS-Anwender – und als Wegweiser durch die Welt der internationalen Rechnungslegung.

- ▶ Wir informieren Sie frühzeitig über wichtige Änderungen sowie über andere praxisbezogene Fragestellungen in der IFRS-Bilanzierung und vermitteln Ihnen die relevanten Grundlagen anschaulich und praxisnah.
- ▶ Wir beleuchten mögliche Auswirkungen auf Abschlüsse, Kennzahlen, Prozesse, Systeme und Ihr Business.
- ▶ Wir stellen Ihnen innovative und praxisnahe Lösungsansätze vor.
- ▶ Wir geben Ihnen viel Raum für Ihre persönlichen Fachfragen.

Der EY Scout ist vom EY IFRS Solutions Center, in dem sich Experten aus unterschiedlichen Fachbereichen zusammengeschlossen haben, entwickelt worden. Jeder von ihnen hat fundierte Erfahrung in der IFRS-Anwendung und weiß, wo die Hindernisse und Stolpersteine liegen. Dieses gebündelte Wissen fließt in jede einzelne Veranstaltung ein – mit allen Vorteilen, die sich für Sie daraus ergeben. Bitte entnehmen Sie die aktuellen Termine dem Veranstaltungskalender auf unserer Internetseite EY Scout International Accounting: www.ey.com/DE/de/About-us/EY-Scout

About EY

EY is a global leader in assurance, tax, transaction and advisory services. The insights and quality services we deliver help build trust and confidence in the capital markets and in economies the world over. We develop outstanding leaders who team to deliver on our promises to all of our stakeholders. In so doing, we play a critical role in *building a better working world* for our people, for our clients and for our communities.

EY refers to the global organization, and may refer to one or more, of the member firms of Ernst & Young Global Limited, each of which is a separate legal entity. Ernst & Young Global Limited, a UK company limited by guarantee, does not provide services to clients. For more information about our organization, please visit ey.com.

© 2019 EYGM Limited.
All Rights Reserved.

GSA Agency
SRE 1904-027-1
ED None

This material has been prepared for general informational purposes only and is not intended to be relied upon as accounting, tax, or other professional advice. Please refer to your advisors for specific advice.

ey.com