



© DRSC e.V. || Zimmerstr. 30 || 10969 Berlin || Tel.: (030) 20 64 12 - 0 || Fax.: (030) 20 64 12 - 15  
[www.drsc.de](http://www.drsc.de) - [info@drsc.de](mailto:info@drsc.de)

Diese Sitzungsunterlage wird der Öffentlichkeit für die FA-Sitzung zur Verfügung gestellt, so dass dem Verlauf der Sitzung gefolgt werden kann. Die Unterlage gibt keine offiziellen Standpunkte der FA wieder. Die Standpunkte der FA werden in den Deutschen Rechnungslegungs Standards sowie in seinen Stellungnahmen (Comment Letters) ausgeführt.  
Diese Unterlage wurde von einem Mitarbeiter des DRSC für die FA-Sitzung erstellt.

## IFRS-FA – öffentliche Sitzungsunterlage

<b>Sitzung:</b>	<b>06. IFRS-FA / 03.07.2012 / 13:15 – 14:45 Uhr</b>
<b>TOP:</b>	<b>10 – Leases</b>
<b>Thema:</b>	<b>Diskussion aktueller Entwicklungen</b>
<b>Papier:</b>	<b>06_09a_IFRS-FA_Leases_Diskussion</b>

### Einführung

- 1 In seiner 5. Sitzung (31. Mai / 1. Juni 2012) hatte sich der IFRS-Fachausschuss mit dem Projekt *Leases* des IASB<sup>1</sup> befasst, um zu wesentlichen vorläufigen Beschlüssen des IASB im Rahmen der *Redeliberations* jeweils die Position des IFRS-FA zu bestimmen. Im Ergebnisbericht zur Sitzung wurde wie folgt hierüber berichtet:

Wegen der für das zweite Halbjahr 2012 angekündigten Veröffentlichung des überarbeiteten Entwurfs (*Re-Exposure*) zur Leasingbilanzierung diskutiert der IFRS-FA zur eigenen Standortbestimmung wesentliche bisher von IASB und FASB im Rahmen der *Redeliberations* vorläufig gefasste Beschlüsse. Weiterhin sind Gegenstand der Debatte die aktuell von beiden Boards vorgeschlagenen, im Vergleich zum ED/2010/9 alternativen Ansätze zur Abbildung des zusammengesetzten Aufwands beim Leasingnehmer, bestehend aus (1) den Abschreibungen auf das *Right-of-Use Asset* und (2) den Zinsen aufgrund der Folgebewertung der Leasingverbindlichkeit zu fortgeführten Anschaffungskosten unter Anwendung der Effektivzinsmethode. Im Rahmen der vorgeschlagenen Ansätze wurden von den Boards Alternativen aufgezeigt, um den sich gem. ED/2010/9 grundsätzlich über die Laufzeit eines Leasingvertrages abnehmend darstellenden Leasingaufwand gleichverteilt über die einzelnen Berichtsperioden anfallen zu lassen.

Der IFRS-FA steht den alternativen Vorschlägen grundsätzlich offen gegenüber, lehnt aber eine dichotome Ausgestaltung der Aufwandserfassungsregeln mehrheitlich strikt ab, da gerade die zweigeteilte Behandlung von Leasingverträgen (wie sie sich derzeit nach IAS 17 in einer Aufteilung in Operating- und Finance Leases darstellt) im Rahmen des Projekts *Leases* überwunden werden soll. Abschließend befasst sich der FA mit einer gesamtheitlichen Beurteilung des Projekts und dessen Fortschritt – vor allem vor dem Hintergrund diesbezüglich immer wieder geäußerter Kritik unter dem Stichwort „IAS 17 is not broken“.

<sup>1</sup> Es handelt sich um ein gemeinsames Projekt des IASB und des FASB; aus Vereinfachungsgründen wird in der dieser Unterlage grundsätzlich nur auf den IASB Bezug genommen.



- 2 Im Juni 2012 hat der IASB sich für eine dichotome Ausgestaltung der Aufwandserfassungsregeln ausgesprochen. Diese Beschlüsse sollen im ersten Teil der Sitzungsunterlage (**Abschnitt A**) vorgestellt und im Rahmen der Sitzung durch den IFRS-FA diskutiert werden, um möglichen Handlungsbedarf zu identifizieren.
- 3 Unter Beteiligung von Vertretern der EFRAG einerseits und des IASB andererseits finden in einem etwa halbjährlichen Rhythmus **Joint IASB / EFRAG Meetings** statt, in denen sich die Beteiligten vor allem zu aktuellen Entwicklungen hinsichtlich der IASB-Projekte austauschen (das letzte Meeting dieser Art hat am 9. März 2012 in London stattgefunden: <http://www.ifrs.org/meetings/joint+iasb+efrag+march+2011.htm>). Neben den Vertretern von EFRAG nehmen auch Repräsentanten der vier großen Standardsetzer in Europa an diesen Meetings teil (ANC, ASB, OIC, DRSC; diese vier nationalen Standardsetzer sind nicht stimmberechtigte Mitglieder von EFRAG TEG und PRC (*Technical Expert Group* und *Planning and Resource Committee*); der IASB wird regelmäßig durch einige Boardmitglieder repräsentiert; themenabhängig nehmen ggf. auch IASB-Mitarbeiter an der Sitzung teil. Das nächste Joint IASB / EFRAG Meeting ist für Mitte Juli anberaumt – im Rahmen dieses Meetings sollen u.a. die aktuellen Entwicklungen zum Thema *Leases* besprochen werden.
- 4 Vor diesem Hintergrund wird von EFRAG derzeit eine Sitzungsunterlage für das Meeting Mitte Juli mit folgendem Arbeitstitel vorbereitet: "Definition eines Leasingverhältnisses und Anwendungsleitlinien – einige Vorschläge für Verbesserungen".
- 5 Im Rahmen der Sitzung der IFRS-FA sollen diese Vorschläge zur Diskussion gestellt und eine gemeinsame Position erarbeitet werden (siehe hierzu **Abschnitt B** dieser Sitzungsunterlage), so dass sich die an dem Joint IASB / EFRAG Meeting teilnehmenden Repräsentanten des DRSC im Rahmen des Meetings auf Basis dieser gemeinsamen Position in die Debatte einbringen können.

#### **A. Vorläufige Entscheidungen des IASB zum Projekt *Leases* vom Juni 2012**

- 6 Die vom IASB diskutierten Modelle zur Aufwandserfassung aus Leasingverträgen beim Leasingnehmer wurden dem IFRS-FA in der Sitzung am 31. Mai 2012 vorgestellt und entsprechend erörtert (siehe hierzu Sitzungsunterlage **05.03a** zur 5. Sitzung; S. 35 ff.).



- 7 Zu diesem Thema hat der IASB zwischenzeitlich vorläufige Beschlüsse gefasst, auch soweit sich daraus Konsequenzen für die Leasinggeberbilanzierung ergeben. Im IASB UPDATE zur Sitzung vom 12. – 14. Juni 2012 wurde dies wie folgt beschrieben:

## **Leases**

### Lessee accounting

The IASB and the FASB discussed lessee accounting, and whether there should be different lease expense recognition patterns for different leases. The boards tentatively decided that a lessee should account for:

- a. some leases using an approach similar to that proposed in the 2010 Leases exposure draft; and
- b. some leases using an approach that results in a straight-line lease expense (straight-line approach).

Twelve IASB members and six FASB members agreed.

The boards also tentatively decided that a lessee should distinguish between these two different types of lease on the basis of whether the lessee acquires and consumes more than an insignificant portion of the underlying asset over the lease term. That principle should be applied by using a practical expedient based on the nature of the underlying asset as follows:

- a. Leases of property (land or a building—or part of a building—or both) should be accounted for using the straight-line approach, unless:
  - i. the lease term is for the major part of the economic life of the underlying asset; or
  - ii. the present value of fixed lease payments accounts for substantially all of the fair value of the underlying asset.
- b. Leases of assets other than property should be accounted for using an approach similar to that proposed in the 2010 Leases exposure draft, unless:
  - i. the lease term is an insignificant portion of the economic life of the underlying asset; or
  - ii. the present value of the fixed lease payments is insignificant relative to the fair value of the underlying asset.

### Lessor accounting

The boards discussed lessor accounting, and tentatively decided to change the tentative decisions on the lessor accounting model that is used to determine when the receivable and residual approach would apply.

All FASB members and 12 IASB members agreed to change the tentative decisions.

The boards tentatively decided that a lessor should distinguish between leases to which the receivable and residual approach applies and leases to which an approach similar to operating lease accounting applies. The distinction would be made by using the same criteria as noted above for lessee accounting. Consequently, a lessor would apply the receivable and residual approach to leases for which the lessee acquires and consumes more than an insignificant portion of the underlying asset over the lease term.

Four FASB members and eleven IASB members agreed.



- 8 Bereits unmittelbar nach der Sitzung, in der der IASB seine vorläufigen Beschlüsse gefasst hat, wurde von Leaseurope (*European Federation of Leasing Company Associations*) eine entsprechende Pressemitteilung veröffentlicht, die zu Informationszwecken als Sitzungsunterlage **06\_10b** beigelegt ist.

**Frage zu A:**

- a) Wie beurteilen Sie die oben dargestellten Beschlüsse des IASB?
- b) Sehen Sie derzeit aktuellen Handlungsbedarf für den FA? Falls ja: welchen?

**B. Joint IASB / EFRAG Meeting im Juli 2012 – hier: Thema Leases**

- 9 Der Entwurf<sup>2</sup> der oben angesprochenen Sitzungsunterlage für das Meeting Mitte Juli zwischen EFRAG, den vier großen NSS in Europa und dem IASB mit dem Arbeitstitel “Definition eines Leasingverhältnisses und Anwendungsleitlinien – einige Vorschläge für Verbesserungen“ stellt sich strukturell wie folgt dar:
- neun einleitende Textziffern (siehe unten Abschnitt **B1**);
  - acht Textziffern zum Vorschlag der Identifizierung von Leasingverhältnissen auf Basis der Natur der Risiken, denen der Leasingnehmer ausgesetzt ist (siehe unten Abschnitt **B2**);
  - vier Textziffern zum Vorschlag der definitorischen Ausgrenzung von Transaktionen aus dem Begriff Leasingverhältnis, bei denen der Leistungsverzehr des Leasinggegenstands voraussichtlich nicht wesentlich ist (siehe unten Abschnitt **B3**);
  - fünf Textziffern zum Vorschlag zum Begriff des „separaten Vermögenswerts“ (siehe unten Abschnitt **B4**).

**B1. Einleitende Textziffern**

- 10 In den ersten neun Textziffern des Entwurfs werden Aussagen zur allgemeinen Wahrnehmung und Einschätzung des Projekts *Leases* gemacht. Verkürzt stellen sich diese Grundaussagen wie folgt dar:

---

<sup>2</sup> Da der Entwurf voraussichtlich noch weitergehende Anpassungen erfahren wird, ist die Unterlage nicht Bestandteil der Papiere für die 6. Sitzung des IFRS-FA.



- (1) Ausgangspunkt für die Unterlage sind Bedenken in Europa bzgl. des Projekts *Leases*: der Umfang bzw. der Anwendungsbereich des Projekts ist zu weitgehend, da die Ansatzregeln auch Vereinbarungen erfassen, die nicht bilanziell erfasst werden sollten: nicht alle Leasingverträge werden aus den gleichen Gründen abgeschlossen – die Finanzierung ist oft nicht alleine ausschlaggebend.
- (2) Viele IASB-Mitglieder haben diese Auffassung im Rahmen der *Redeliberations* selbst und wiederholt zum Ausdruck gebracht – es werden jedoch die falschen Konsequenzen gezogen, indem differenzierende Bewertungsregeln vorgegeben werden sollen (Verweis auf die Diskussionen des IASB im Juni 2012).
- (3) EFRAG ist hingegen der Auffassung, dass es sich um eine Frage des Ansatzes handelt; in einigen Fällen sollte am Konstrukt der Operating Leasingverhältnisse festgehalten werden.
- (4) Es fehlt immer noch an einer zufriedenstellenden Begründung, warum alle Leasingverhältnisse bilanziell erfasst werden sollen ( $\neq$  noch zu erfüllende Verträge (*executory contracts*)).
- (5) Externe Abschlussadressaten verlangen nach unterschiedlichen Informationen – insofern wird man mit einem Modell für alle *Leases* nicht allen Abschlussadressaten gerecht werden können; einige Abschlussadressaten werden weiterhin Anpassungen an die berichteten Zahlen im Abschluss vornehmen, auch wenn der *Right-of-Use* (RoU) - Ansatz 'flächendeckend' umgesetzt wird.
- (6) Schließlich sollte der IASB nicht den Aspekt vernachlässigen, dass sich die Kosten der Ersteller und die Nutzen für die externen Abschlussadressaten ('Kostenrestriktion') ausgewogen gegenüberstehen sollten.
- (7) In Europa wird teilweise die Auffassung vertreten, dass bereits durch eine 'Verbesserung' der Anhangangaben nach IAS 17 eine glaubwürdige Darstellung bzgl. der Leasingverhältnisse erreicht werden kann. Andererseits hat der IASB mehrfach die Einführung des RoU-Ansatz bestätigt und möchte die diesbezügliche Debatte ggf. nicht noch einmal eröffnen.
- (8,9) Vor diesem Hintergrund schlägt EFRAG vor, dass der IASB zumindest die Definition eines Leasingverhältnisses nochmals überprüft, so dass unter Berücksichtigung der Kostenrestriktion nur 'relevante' Leasingverhältnisse erfasst werden.

**Frage zu B1:**

Unterstützen Sie diesen Ansatz (1) dem Grunde nach und (2) hinsichtlich der vorgebrachten Argumente?



## B2. Identifizierung von Leasingverhältnissen auf Basis der Natur der Risiken, denen der Leasingnehmer ausgesetzt ist

11 Der IASB hat im Rahmen seiner *Redeliberations* ein *Lease* wie folgt vor zu definieren:

At their April 2011 meeting the boards tentatively decided the following in relation to applying the definition of a lease an entity would determine whether a contract contains a lease on the basis of the substance of the contract, by assessing whether:

- (a) the fulfilment of the contract depends on the use of a specified asset; and
- (b) the contract conveys the right to control the use of a specified asset for a period of time.

12 Gemäß des von EFRAG vorgeschlagenen Ansatzes soll eine Vereinbarung nur dann ein Leasingverhältnis sein oder enthalten, wenn:

- die beiden vom IASB vorgeschlagenen Kriterien erfüllt sind, und
- der Leasingnehmer alle wesentlichen mit dem Leasinggegenstand verbundenen Risiken mit den folgenden Ausnahmen übernimmt:
  - ◆ Zinsrisiko und
  - ◆ Risiko der Wertänderung des *residuals*.

Anders gewendet würde es sich nur dann um ein Leasingverhältnis handeln, wenn die beiden IASB-Kriterien erfüllt sind und der Leasinggeber nur noch den folgenden Risiken ausgesetzt ist:

- (a) Zinsrisiko,
- (b) Risiko der Wertänderung des *residuals*,
- (c) Kredit- bzw. Bonitätsrisiko,
- (d) Risiko der Ersatzgestellung für den Leasinggegenstand, wenn der zugrundeliegende Leasinggegenstand nicht ordnungsgemäß funktioniert.

13 *Exposure* in Bezug auf Veränderungen der Marktpreise für Leasingraten ('Marktrisiko'): läge dieses Risiko beim Leasinggeber, so würde die Definition eines *Lease* nicht erfüllt sein (d.h. wenn bspw. die Leasingraten regelmäßig an aktuelle Marktpreisniveaus angepasst würden). Dieser Ansatz könnte angewendet werden auf

- (a) den Gesamtvertrag (Leasing- und Servicekomponente) oder
- (b) den Leasingvertrag ohne Servicekomponenten.

Der Ansatz nach (b) scheint dabei eher mit dem vom IASB favorisierten Ansatz einer Trennung von Leasing- und Servicekomponenten kompatibel.

Indexierungen der Leasingverträge an Entwicklungen von Preisindizes sollen hierbei jedoch keine Übertragung des Marktrisikos auf den Leasinggeber darstellen.



- 14 Kapazitätsrisiko – sofern die Leasingraten nicht in Abhängigkeit von der Performance des Leasinggegenstands variieren, ist der Leasinggeber dem Kapazitätsrisiko nicht ausgesetzt.
- 15 Konzeptionell folgt dieser Ansatz der auch IAS 18 zugrundeliegenden Überlegung, wonach eine Umsatz nicht vorliegt, wenn der Veräußerer maßgebliche Risiken und Chancen, die mit dem Eigentum an der verkauften Ware verbunden sind, nicht auf den Käufer überträgt. Analog ergibt sich: der Leasinggeber sollte den Leasinggegenstand nicht ausbuchen, wenn er wesentlichen Risiken an dem Leasinggegenstand weiterhin ausgesetzt ist (Ausnahme: Risiken (a)-(d) gem. Tz. 12).
- 16 In dem Entwurf wird ausdrücklich darauf hingewiesen, dass EFRAG die aktuellen Entwicklungen zum Projekt *Revenue Recognition* bekannt sind und z.B. für Finanzinstrumente weiter an dem *risks and rewards approach* festgehalten wird. Auch wird auf Unterschiede zu IAS 17 hingewiesen, in dem hinsichtlich des dort verwendeten *risks and rewards approach* auf die Verfügungsmacht über den gesamten Leasinggegenstand abgestellt wird (im Ggs. zu einer Abstimmung auf das RoU). Schließlich wird der Hinweis gegeben, dass ein *Exposure* in Bezug auf den Restwert des Leasinggegenstandes kein Kriterium zur Bestimmung sein sollte, ob ein Leasingverhältnis vorliegt – somit hätte eine Restwertgarantie auch keinen Einfluss darauf, ob ein Leasingverhältnis vorliegt.

**Frage zu B2:**

**Unterstützen Sie das oben beschriebene, zusätzliche Kriterium in Bezug auf die Definition eines Leasingverhältnisses?**

**B3. Vorschlag der definitorischen Ausgrenzung von Transaktionen aus dem Begriff Leasingverhältnis, bei denen der Leistungsverzehr des Leasinggegenstands voraussichtlich nicht wesentlich ist**

- 17 Diesem Vorschlag zufolge soll es sich nur dann um ein Leasingverhältnis handeln, wenn die beiden vom IASB vorgeschlagenen Kriterien erfüllt sind und während des Leasingzeitraums voraussichtlich ein mehr als nur unwesentlicher Leistungsverzehr des Leasinggegenstands stattfindet (d.h. im Umkehrschluss, dass keine Leasingverhältnis vorliegt, wenn entweder überhaupt kein Leistungsverzehr stattfindet oder dieser unwe-



sentlich ist). Eine bilanzielle Abbildung solcher Transaktionen als Finanzierungstransaktionen deckt sich nicht mit den Geschäftsmodellen der Leasingnehmer- oder -geber. Hier wird eine Konsistenz mit der vorläufigen Entscheidung des IASB gesehen, dass Leasinggeber den künftigen Leasingstandard nicht auf *Investment Property* anzuwenden haben (in diesem Zusammenhang empfiehlt EFRAG auch eine konsistente Vorgehensweise für Leasinggeber und -nehmer).

**Frage zu B3:**

**Unterstützen Sie dieses oben beschriebene, zusätzliche Kriterium in Bezug auf die Definition eines Leasingverhältnisses?**

**B4. Vorschlag zum Begriff des „separaten Vermögenswerts“**

- 18 Diesem Vorschlag zufolge soll sich der Begriff bzw. das Abgrenzungskriterium des „separaten Vermögenswerts“ nicht auf solche Vermögenswerte beziehen, für die es handelsüblich (*customary*) ist, den Vermögenswert mit wesentlichen Services bzw. Dienstleistungen zu bündeln. Anders formuliert: sofern es handelsüblich ist, dass ein Vermögenswert im Rahmen von Leasingverträgen mit wesentlichen Services bzw. Dienstleistungen gebündelt wird, liegt kein Leasingverhältnis vor – die bilanzielle Abbildung hat in diesen Fällen gesamtheitlich als Dienstleistungsvertrag zu erfolgen. Begründet wird dieser Vorschlag damit, dass im Rahmen einer solchen Transaktion die Erbringung einer Dienstleistung im Vordergrund steht und die Gewährung der Verfügungsmacht über den Leasinggegenstand in den Hintergrund tritt. Der Ansatz des IASB fokussiert nach Ansicht von EFRAG in dieser Hinsicht zu sehr auf technischen Charakteristika – der jeweilige Geschäftszweck wird nicht ausreichend gewürdigt.
- 19 Als Kriterien zur Beurteilung, ob eine gesamtheitliche bilanzielle Abbildung als Dienstleistungsvertrag zu erfolgen hat, werden die Betrachtung der folgenden Fragen vorgeschlagen:
- Werden im Rahmen einer Betrachtung des relevanten Marktes Vermögenswert und Dienstleistung normalerweise zusammen zur Verfügung gestellt?
  - Wie ist das Geschäftsmodell des Leasinggebers?
  - Welche Möglichkeiten hat der Leasingnehmer, den Vermögenswert unter Verwendung verfügbarer interner oder externer Ressourcen zu nutzen?



- 20 Als Beispiel werden Vermögenswerte angeführt, die nicht eigenständig bzw. separat erworben werden können (Ladengeschäfte in Flughäfen; Flächen auf Gebäuden zur Installation von Antennen durch Telekommunikationsunternehmen). In solchen Fällen liegen Indikatoren dafür vor, dass es sich nicht um „separate Vermögenswerte“ im hier diskutierten Zusammenhang handelt.
- 21 Um Strukturierungsmissbrauch zu verhindern, wird vorgeschlagen, dass die Servicekomponenten jeweils wesentlich im Verhältnis zum Gesamtvertragsvolumen sein müssen.

**Frage zu B4:**

**Unterstützen Sie dieses oben beschriebene, zusätzliche Kriterium in Bezug auf die Definition eines Leasingverhältnisses?**