



Öffentliche Diskussion zu ED/2013/6 *Leases*

Frankfurt am Main, 8. Juli 2013

H. Kleinmanns, WP/StB



Inhalt

1. Vorbemerkung und Übersicht
2. Anwendungsbereich
3. Identifizierung Leasingverhältnis
4. Laufzeitbestimmung
5. Klassifizierung
6. Vertragsanpassungen
7. Leasingnehmerbilanzierung
8. Leasinggeberbilanzierung
9. IAS 40
10. Sale-and-Leaseback
11. Übergangsvorschriften

LV = Leasingverhältnis **LN** = Leasingnehmer **LG** = Leasinggeber
NR = Nutzungsrecht **VW** = Vermögenswert



1. Vorbemerkung und Übersicht

- 2. Anwendungsbereich
- 3. Identifizierung Leasingverhältnis
- 4. Laufzeitbestimmung
- 5. Klassifizierung
- 6. Vertragsanpassungen
- 7. Leasingnehmerbilanzierung
- 8. Leasinggeberbilanzierung
- 9. IAS 40
- 10. Sale-and-Leaseback
- 11. Übergangsvorschriften

Frage gem. ED:

Frage 1

Frage 5

Frage 4

Fragen 2, 6 und 8

Fragen 3, 6 und 8

Frage 12

Frage 7

1. Vorbemerkung und Übersicht

Einstufung zu Beginn eines LV
(keine spätere Neueinschätzung)

LV Typ A

Wesentlicher Nutzenkonsum

„Mehr als nur unwesentlicher Konsum des Nutzens des Leasinggegenstands während des LV“

Regelfall: andere VW als Grundstücke und / oder Gebäude

Ausnahmen via: - Barwertkriterium
- Laufzeitkriterium

Kaufoption – für die wesentlicher wirtschaftlicher Anreiz zur Ausübung

LV Typ B

Unwesentlicher Nutzenkonsum

„Unwesentlicher Konsum des Nutzens des Leasinggegenstands während des LV“

Regelfall: Grundstücke und / oder Gebäude

Ausnahmen via: - Barwertkriterium
- Laufzeitkriterium



1. Vorbemerkung und Übersicht

Wesentliche Konsequenzen aus der Einstufung

LV Typ A

LV Typ B

Leasingnehmer - LN
Gewinn- und Verlustrechnung (GuV)

- **Abschreibungen** (amortisation)
- **Zinsaufwand**
- Leasingaufwand aus variablen Raten

- **Leasingaufwand** (linear über Laufzeit)
- Leasingaufwand aus variablen Raten

Bilanz bei LN: Ansatz für bei Typen

Leasinggeber - LG
Bilanz

- **zu Beginn des LV**
 - Ansatz Forderung
 - Ausbuchung VW
 - Einbuchung Rest-VW
 - **Folgeperioden**
Weiterentwicklung der Bilanzposten
- } mit anteiliger Erfolgsrealisation

- **Behandlung in etwa wie Operating-LV nach IAS 17**

GuV bei LG: analog wie LN



2. Anwendungsbereich

Anwendung auf alle LV (ED.4), inkl. NR im Rahmen von Untermietverhältnissen, außer LV

- bzgl. Entdeckung und Verarbeitung von Bodenschätzen (=> **IFRS 6**)
- bzgl. biologischer VW (=> **IAS 41**)
- bzgl. Dienstleistungskonzessionsvereinbarungen (=> **IFRIC 12**)
- bzgl. immaterieller VW bei **LG**

LN (ED.5) müssen den Standard auf immaterielle VW nicht anwenden
(*need not apply*)

Weitere diskutierte Stichworte (im ED/2010/9 bzw. im Rahmen der *Redeliberations*):

- | | |
|-------------------------------|---------------------------|
| - belastende Verträge | - eingebettete Derivate |
| - Leasing von Vorratsvermögen | - <i>Build-to-Suit</i> LV |
| - <i>non-Core</i> VW | |



3. Identifizierung Leasingverhältnis

Definition **LV** (ED.6 bzw. App. A): durch Vertrag wird übertragen

- gegen Entgelt / für eine Gegenleistung
- das Recht zur Nutzung des Leasinggegenstands
- für eine bestimmte Zeit

2 Voraussetzungen müssen erfüllt sein (ED.7-19):

Identifizierter VW

Vertragserfüllung basiert auf Nutzung eines solchen VW



Recht zur Beherrschung des Nutzungsrechts

am identifizierten Vermögenswert

Ausnahme: LG hat substantielles Recht auf Austausch

- andere in Bezug auf die Nutzung des VW anzuweisen
- i.W. alle wirtschaftlichen Vorteile aus der Nutzung zu ziehen

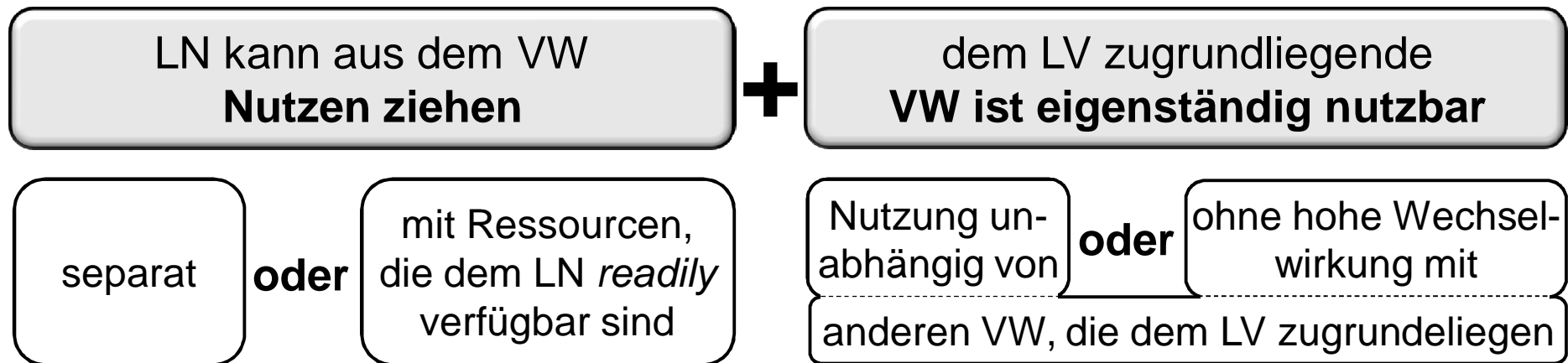
- ✓ Physische Teile eines VW
- ⊗ Kapazitätsmäßige Teile eines VW



3. Identifizierung Leasingverhältnis

Separierung einzelner Leasing-Komponenten eines Vertrags (ED.20)

=> separate Leasing-Komponente



Aufteilung der Gegenleistung (Lease- und Non-Lease-Komponenten):

- **LG** (ED.22): para. 70 – 76 des für Q3 angekündigten IFRS zu Umsatzerlösen
- **LN** (ED.23): dreistufiges Vorgehen
 - eigenständige Preise für die Komponenten,
 - falls nur eigenständige Preise für einige Komponenten: => retrogrades Vorgehen
 - falls überhaupt keine eigenständigen Preise: Behandlung als ein LV



3. Identifizierung Leasingverhältnis



Frage 1 – **Identifizierung eines Leasingverhältnisses:**

Stimmen Sie den folgenden Vorschlägen zu:

- **Definition eines LV** und
- der **Konkretisierung in para. 6-19** zu der Frage, ob ein Vertrag ein LV enthält?



4. Laufzeitbestimmung (ED.25-27 und B2-B6)



- **wesentlicher wirtschaftlicher Anreiz:** gesamtheitliche Würdigung:
 - vertragsbasiert ① ② leasinggegenstandsbasiert
 - unternehmensbasiert ③ ④ marktbasierend
- **Neueinschätzung** (nach Vertragsbeginn nur dann), wenn
 - **Veränderung** der oben genannten Faktoren, die zu einer anderen Einschätzung bzgl. wstl. wirtschaftlichem Anreiz führen (nur marktbasierende Δ nicht ausreichend)
 - **LN zusätzlich**, wenn
 - (a) Optionsausübung, für die zuvor kein wstl. wirtschaftlicher Anreiz vorlag oder
 - (b) Nicht-Ausübung einer Option, für die zuvor wstl. wirtschaftlicher Anreiz vorlag



4. Laufzeitbestimmung

LV mit kurzer Laufzeit (wie folgt definiert – ED.A):

- LV, bei dem zu Beginn des Vertrags die maximale Laufzeit (inkl. Optionen) 12 Monate beträgt; LV mit Kaufoption ausgeschlossen

Rechnungslegungsmethodenwahlrecht für LV mit kurzer Laufzeit (ED.118-120)

- keine Anwendung der Vorschriften für Laufzeit, Klassifizierung, Ansatz, Bewertung und Ausweis, stattdessen
- **LN** – lineare Erfassung der Aufwendungen über Laufzeit des LV
- **LG** – lineare Erfassung der Erträge über Laufzeit des LV, es sei denn, auf andere Art bessere Wiedergabe Ertragsverlauf
- jeweils einheitlich für die Klasse der dem LV zugrundeliegenden VW
- Angabepflicht, falls Vorgehensweise nach dieser Methode

Weitere diskutierte Stichworte (im ED/2010/9 bzw. im Rahmen der *Redeliberations*):

- „Dauermietverhältnisse“ bzw. jederzeit kündbare LV (ED.BC107 ff.)



4. Laufzeitbestimmung



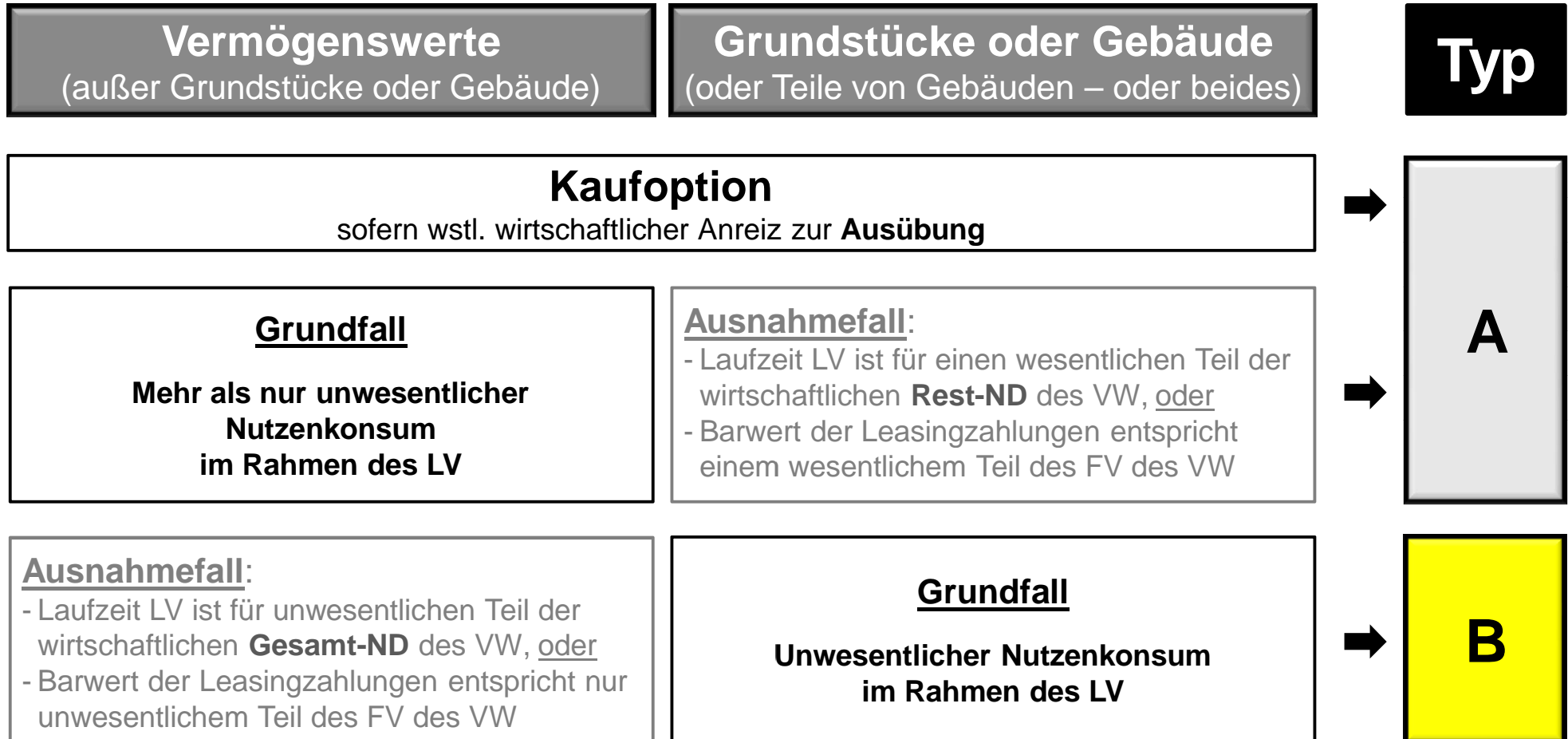
Frage 5 – **Laufzeit eines Leasingverhältnisses:**

Stimmen Sie den folgenden Vorschlägen zu:

- Bestimmung der **Laufzeit von LV** und
- der Vorgehensweise zu diesbezüglichen **Neueinschätzungen?**

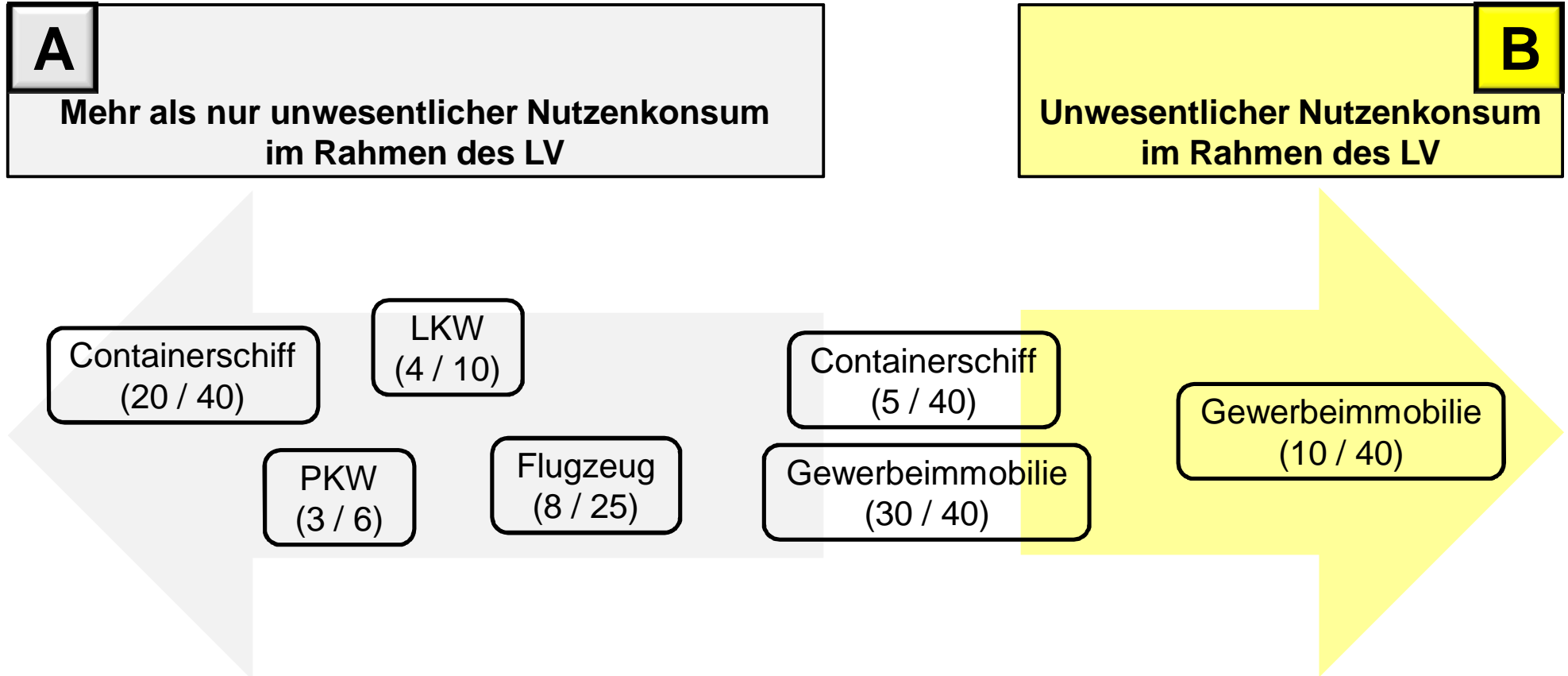
5. Klassifizierung

Einstufung zu Beginn des LV ohne spätere Neueinschätzung (ED.28-31):



5. Klassifizierung

Einstufung zu Beginn des LV ohne spätere Neueinschätzung:



Angabe in Klammern: (Dauer LV / Nutzungsdauer Vermögenswert); jeweils in Jahren

Quelle: In modifizierter Form übernommen aus Präsentationsunterlagen des IASB von Ende 2012



5. Klassifizierung

Sonderregelungen

- **eine Leasingkomponente beinhaltet mehrere VW (ED.32)**
Abstellen bzgl. ND auf den Haupt-VW (*primary asset*)
- **ein LV beinhaltet sowohl Grundstück und Gebäude (ED.33)**
Abstellen bzgl. ND auf das Gebäude
- **Untermietverhältnisse (ED.34)**
Abstellen auf den dem LV zugrundeliegenden VW (nicht auf das Nutzungsrecht)

- LN: wenn 'Wahlrechtsausübung' bezgl. Bewertung NR
– zum FV bei IAS 40-Fällen oder
– i.R. einer Neubewertung (*revaluation model*)
dann ist keine Klassifizierung vorzunehmen
=> **aber** Einstufung als Typ A für Ausweis und Anhangangaben

ED.35



5. Klassifizierung



Frage 4 – Klassifizierung von Leasingverhältnissen:
Stimmen Sie dem vorgeschlagenen Prinzip zur
Klassifizierung von LV zu?



6. Vertragsanpassungen

Im Falle substantzieller Änderungen des Vertrags (ED.36)

(substantive changes to the existing lease)

- Behandlung als „neuer Leasingvertrag“ ab Änderung
- erfolgswirksame Anpassung der Bilanzwerte



7. Leasingnehmerbilanzierung

① **Ansatz** zum Beginn der Laufzeit des LV (ED.37):

- **DR** Nutzungsrecht **CR** Leasingverbindlichkeit

② **Zugangsbewertung** (ED.38-40, B7-B11):

- **Leasingverbindlichkeit** (als Barwert auf Grundlage des Zinssatzes, den LG dem LN berechnet (bzw. ersatzweise auf Grundlage des Grenzfremdkapitalzinssatzes des LN)):

- fest vereinbarte Leasingzahlungen (abzgl. Forderung Anreizzahlung vom LG)
- + variable Leasingzahlungen
 - indexbasiert (Stand Index zu Vertragsbeginn)
 - faktisch fest vereinbart (*in-substance fixed*)
- + erwartete Zahlungen für Restwertgarantie (RWG)
- + Ausübungspreis Kaufoption (sofern wstl. wirtschaftlicher Anreiz zur Ausübung)
- + Strafzahlungen für vorzeitigen Vertragsausstieg
(korrespondierend zur Vorgehensweise bei der Laufzeitbestimmung)

- **Nutzungsrecht:**

Wert Leasingverbindlichkeit + Vorabzahlungen - erhaltene Anreizzahlung + ADK



7. Leasingnehmerbilanzierung

③ Folgebewertung (ED.41)

- **Leasingverbindlichkeit**
 - ↑ Zinseffekt (Effektivzinsmethode)
 - ↓ Zahlungen der Leasingraten
- **Nutzungsrecht**
 - ↓ planmäßige Abschreibungen
 - ↓ Wertminderungen

④ Erfassung in der GuV (ED.42)

- **Typ A** (grundsätzlich alle VW außer Grundstücke und / oder Gebäude)
 - getrennte Erfassung **Zinsaufwand** und **Abschreibungen**
- **Typ B** (grundsätzlich Grundstücke und / oder Gebäude)
 - linearer **Leasingaufwand** (= Zinsen + Abschreibungen);
mindestens aber in Höhe des (isoliert betrachteten) Zinsaufwands
- **variable Leasingzahlungen** (nicht Bestandteil der Verbindlichkeit): periodengemäß





7. Leasingnehmerbilanzierung

⑤ Folgebewertung – Sonderfragen (ED.43-53)

- **Neueinschätzung der Leasingverbindlichkeit**

- **Änderungen bzgl. der berücksichtigten Zahlungen, wenn**

- Δ Vertragslaufzeit + Δ Kaufoptionseinschätzung +
 Δ RWG + Δ Index (per Ende der Berichtsperiode)

- **Änderungen bzgl. des Zinssatzes, wenn**

- Δ Vertragslaufzeit + Δ Kaufoptionseinschätzung + Δ Bezugzinssatz

es sei denn, die Möglichkeit solcher Veränderungen wurde schon in t_0 berücksichtigt

- **Erfassung von Bewertungsanpassungen**

- Grundsatz - Anpassung des Nutzungsrechts: erfolgsneutral
- Anpassung aufgrund Δ Index bzgl. lfd. Berichtsperiode: erfolgswirksam
- falls Buchwert Nutzungsrecht = 0 => überschießende Beträge: erfolgswirksam



7. Leasingnehmerbilanzierung

⑤ Folgebewertung – Sonderfragen

• Abschreibung des Nutzungsrechts

– Typ A (eigenständige GuV-Position „Abschreibungen“)

- linear, es sei denn, eine andere Methode gibt Nutzenverlauf besser wieder
- ND: von Vertragsbeginn

bis Ende ND des Nutzungsrechts oder (falls früher) Ende Vertragslaufzeit;

falls wstl. wirtschaftlicher Anreiz zur Ausübung Kaufoption: ND = ND des VW

- im Übrigen Orientierung an IAS 16 bzgl. Abschreibung des Nutzungsrechts

– Typ B (eine zusammengefasste Aufwandsposition = Leasingaufwand)

- Differenz zwischen „Leasingaufwand“ und „Zinsaufwand“



• Wertminderung des Nutzungsrechts: Anwendung von IAS 36

• Alternative Bewertungsgrundlagen des Nutzungsrechts (Wahlrechte)

- falls VW = “als Finanzinvestition gehaltene Immobilie“: Nutzungsrechte zum FV
- Nutzungsrechte bzgl. einer ganzen Gruppe von Sachanlagen: Neubewertungsmodell



7. Leasingnehmerbilanzierung

⑥ Ausweis (ED.54-57)

- **Bilanz bzw. alternativ Angabe im Anhang:**

- Nutzungsrechte (separat von anderen VW), getrennt nach Typ A und B und solche, die neubewertet sind
- Leasingverbindlichkeit (separat von anderen Schulden), getrennt nach Typ A und B

<u>wenn</u>	kein getrennter Bilanzausweis,
<u>dann</u>	Zusammenfassung Nutzungsrechte mit 'eigenen' VW dieser Gattung
<u>und</u>	Offenlegung, in welchen Ausweiszeilen NR und Leasingverbindlichkeiten enthalten sind

- **Gesamtergebnisrechnung:**

Typ A: separat Abschreibung und Zinsaufwand – **Typ B:** eine Aufwandsposition !

- **Kapitalflussrechnung**

- **Typ A** – Zahlung der Leasingraten exkl. Zinsteil: **Finanzierungstätigkeit**
 - Zahlung des Zinsteils der Leasingraten: **gem. IAS 7 für Zinszahlungen**
- **Typ B** – Zahlung der Leasingraten: **betriebliche Tätigkeit**
- variable Leasingraten + Zahlungen für LV mit kurzer Laufzeit: **betriebliche Tätigkeit**



7. Leasingnehmerbilanzierung



Frage 2 – **Leasingnehmerbilanzierung:**

Stimmen Sie den unterschiedlichen Vorgehensweisen zur LN-Bilanzierung in Abhängigkeit vom Typ des LV zu?

Frage 6 – **variable Leasingraten:**

Stimmen Sie der Vorgehensweise bzgl. variabler Raten und der geforderten Neueinschätzung bei indexabhängigen Raten zu?



7. Leasingnehmerbilanzierung

⑦ Anhangangaben (ED.58-67)

- Zielstellung

Abschlussadressaten soll Verständnis ermöglicht werden, bzgl. Leasingzahlungen:

- Beträge,
- zeitlicher Anfall und
- Unsicherheiten.

Zweck der Angaben ist somit die Bereitstellung (qualitativ und quantitativ)

- (1) genereller Informationen zu LV
- (2) Informationen zu wesentlichen Ermessensentscheidungen, die im Rahmen der Anwendung des Standards getroffen wurden, und
- (3) der diesbezüglich bilanzierten Beträge.

Festlegung des notwendigen Detaillierungsgrads bzgl. der im Einzelnen vorgesehenen und konkret bereitzustellenden Angaben obliegt dem Berichtsunternehmen.



7. Leasingnehmerbilanzierung

⑦ Anhangangaben

- **Grundlageninformationen**
 - **zur Natur der LV** (inkl. Unterleasingverträge) – 5 benannte Einzelinformationen (Bsp.)
 - **zu noch nicht begonnenen LV** (falls wstl. Rechte und Verpflichtungen)
 - **zu wstl. Annahmen und Ermessensausübungen** bzgl. Anwendung des Standards
- **Überleitung von Eröffnungs- zu Schlusswerten**
 - für **Nutzungsrechte** (nach Klassen von Leasinggegenständen, getrennt nach Typ A und B und für neubewertete Nutzungsrechte)
 - wahlweise nicht für Nutzungsrechte, die nach IAS 40 zum FV bewertet werden
 - für **Leasingverbindlichkeiten** (getrennt nach Typ A und B)
- **falls Neubewertung**: Datum der Neubewertung + Informationen zu Werteffekten
- **variabler Leasingratenaufwand** (nicht zuvor passiviert als Leasingverbindlichkeit)
- **Angabe (IAS 7) zu nicht zahlungswirksamen Transaktionen** (für Typ A und B)
- **Fälligkeitsanalyse** wie IFRS 7.39; undiskontiert Jahre 1-5 & Σ für Rest; Überleitg. Bilanz



7. Leasingnehmerbilanzierung



Frage 8 – **Angaben:**

Stimmen Sie den vorgeschlagenen Anhangangaben zu?



8. Leasinggeberbilanzierung

① Überblick

- **Typ A**

- Vollständige Ausbuchung des VW
- Einbuchung einer Leasingforderung und eines Rest-VW (*residual asset*)
- anteilige Erfolgsrealisierung

- **Typ B**

- Vorgehensweise grds. wie für Operating-Leasingverhältnisse nach IAS 17



8. Leasinggeberbilanzierung – Typ A

② Ansatz zum Beginn der Laufzeit des LV (ED.68)

- **DR** Leasingforderung und Rest-VW
- **CR** VW
- **CR** Gewinn i. Zshg. mit dem LV (aufgeteilt in COGS- und Umsatzbuchung)

③ Zugangsbewertung (ED.69-75)

- **Leasingforderung = Barwert der folgenden Posten** auf Grundlage des Zinssatzes, den der LG dem LN berechnet **+ ADK:**

fest vereinbarte Leasingzahlungen (abzgl. Verbindlichkeit Anreizzahlung an LN)

- + variable Leasingzahlungen – indexbasiert (Stand Index zu Vertragsbeginn)
- faktisch fest vereinbart (*in-substance fixed*)

- ➔ + als Restwertgarantie (RWG) strukturierte Zahlungen
- + Ausübungspreis Kaufoption (sofern wstl. wirtschaftlicher Anreiz zur Ausübung)
- + Strafzahlungen für vorzeitigen Vertragsausstieg
(korrespondierend zur Vorgehensweise bei der Laufzeitbestimmung)



8. Leasinggeberbilanzierung – Typ A

③ Zugangsbewertung

- **Rest-VW:**

Bruttoestwert: Barwert des für das Ende des LV erwarteten Werts des Rest-VW (*residuals*) – abgezinst auf Basis des Zinssatzes, der dem LN berechnet wird

A

+ **Barwert erwarteter variabler Leasingzahlungen**, die

→ nicht in der Leasingforderung enthalten sind

→ soweit bei Ermittlung des dem LN berechneten Zinssatzes berücksichtigt

B

- **noch nicht verdienter anteiliger Gewinn am VW:**

→ sofern zum Beginn des Vertrags $FV > \text{Buchwert des VW}$: anteilig dem LV zuzurechnender Gewinn ($X = [FV - \text{Buchwert}] \times [\text{Leasingforderung} / FV]$);

anteilig noch nicht verdienter Gewinn am VW demnach = $[FV - \text{Buchwert}] - X$

C



8. Leasinggeberbilanzierung – Typ A

④ Folgebewertung (ED.76 ff.)

- **Leasingforderung**

- ↑ Zinseffekt (Effektivzinsmethode)
- ↓ Zahlungen der Leasingraten

- **Rest-VW (ED.82-83)**

- ↑ Zinseffekt (Effektivzinsmethode)
- sofern variable Leasingzahlungen eingepreist wurden (aber nicht Bestandteil der Leasingforderung sind - siehe vorige Folie 'Zugangsbewertung'):
 - ↓ anteilige Ausbuchung dieser Bestandteile – erfolgswirksam

⑤ Erfassung in der GuV (ED.77)

- **Zinsertrag** aus Leasingforderung
- **Zinsertrag** aus Aufzinsung des Rest-VW
- **variable Leasingzahlungen** (nicht Bestandteil der Forderung) – periodengemäß



8. Leasinggeberbilanzierung – Typ A

⑥ Folgebewertung – Sonderfragen

- **Neueinschätzung der Leasingforderung und Anpassung des Buchwerts (ED.78-81)**

- **Änderungen bzgl. der Zahlungen, wenn**

- Δ Vertragslaufzeit + Δ Kaufoptionseinschätzung +
 Δ Index (per Ende Berichtsperiode)

- **Änderungen bzgl. des Zinssatzes, wenn**

- Δ Vertragslaufzeit + Δ Kaufoptionseinschätzung + Δ Bezugzinssatz
es sei denn, die Möglichkeit solcher Veränderungen wurde schon in t_0 berücksichtigt

=> Anpassung auch des Rest-VW (ED.78 (a)), wenn Bewertungsanpassung wg.

- Δ Vertragslaufzeit + Δ bzgl. Kaufoptionseinschätzung
- nicht hingegen bei: Δ Bezugzinssatz + Δ Index

=> Δ Leasingforderung und Rest-VW (im Vergleich vor vs. nach Neueinschätzung)

- erfolgswirksam in GuV (ED.78 (b))



8. Leasinggeberbilanzierung – Typ A

⑥ Folgebewertung – Sonderfragen


- **Wertminderungen**
 - **der Leasingforderung:** Anwendung von IAS 39 (Sicherheiten beachten; [ED.84](#))
 - **des Rest-VW:** Anwendung von IAS 36 ([ED.85](#))
- **Rest-VW zum Ende des LV bzw. bei vorzeitiger Vertragsbeendigung ([ED.86-87](#))**
 - **reguläres Ende des LV:**
 - Umbuchung zum Buchwert in entsprechende Anlagenklasse / -gattung
 - **vorzeitige Vertragsbeendigung** (Abbildg. zurückgenommener Leasinggegenstand):
 - **Schritt 1** – Durchführung Wertminderungstest bzgl. Leasingforderung (IAS 39)
 - **Schritt 2** – Umklassifizierung
 - (1.) der Leasingforderung (abzüglich vom LN noch zu erhaltender Beträge) +
 - (2.) Buchwert Rest-VWgem. einschlägigen Standards in entsprechende Anlagenklasse / -gattung für VW
 - **Schritt 3** - Bilanzierung für VW nach einschlägigen Standards



8. Leasinggeberbilanzierung – Typ A

⑦ Ausweis (ED.88-92)

- **Bilanz:**

- VW „Leasing“ (= Σ Leasingforderung + Rest-VW) separat von anderen VW 

- **Bilanz bzw. Angabe im Anhang:**

- Leasingforderung und Rest-VW (separater Ausweis oder Angabe beider Werte)

- separate Angabe in **Gesamtergebnisrechnung** oder **Angabe im Anhang:**

- Erträge aus Leasing
- sofern Angabe im Anhang: Angabe, in welchen GuV-Zeilen die Erträge enthalten sind

- **erfasster Gewinn / Verlust zu Beginn des LV:**

- Ausweis / Angabe „bestmöglich“ vor dem Hintergrund des Geschäftsmodells
 - z.B. - bei Herstellerleasing separater Ausweis von Umsatz und COGS
 - bei reinem Finanzierungsleasing Ausweis in einer GuV-Zeile

- **Kapitalflussrechnung:**

- Zahlungseingänge der betrieblichen Tätigkeit zuzuordnen



8. Leasinggeberbilanzierung – Typ B (ED.83-97)

① Erträge aus Leasing

- entweder linear über die Vertragslaufzeit zu erfassen
- oder gemäß anderer Erfassungsform, falls diese Ertragsverlauf zutreffender widerspiegelt

② ADK – anfängliche direkte Kosten

- Erfassung wie die Erträge aus Leasing (s.o.)

③ Variable Leasingraten

- Erfassung in den Perioden der wirtschaftlichen Verursachung

④ Bilanzielle Abbildung der VW (Leasinggegenstände)

- gem. den jeweils einschlägigen Standards

⑤ Kapitalflussrechnung

- Zahlungseingänge der betrieblichen Tätigkeit zuzuordnen

Faktisch die gleiche Behandlung
wie Operating-Leasingverhältnisse nach IAS 17



8. Leasinggeberbilanzierung – Typ A & B



Frage 3 – Leasinggeberbilanzierung:

Stimmen Sie den unterschiedlichen Vorgehensweisen zur LG-Bilanzierung in Abhängigkeit vom Typ des LV zu?

Frage 6 – variable Leasingraten:

Stimmen Sie der Vorgehensweise bzgl. variabler Raten und der geforderten Neueinschätzung bei indexabhängigen Raten zu?



8. Leasinggeberbilanzierung – Typ A & B

Anhangangaben (ED.98-109)

- **Zielstellung**

Abschlussadressaten soll Verständnis ermöglicht werden, bzgl. Leasingzahlungen:

- Beträge,
- zeitlicher Anfall und
- Unsicherheiten.

Zweck der Angaben ist somit die Bereitstellung (qualitativ und quantitativ)

- (1) genereller Informationen zu LV
- (2) Informationen zu wesentlichen Ermessensentscheidungen, die im Rahmen der Anwendung des Standards getroffen wurden, und
- (3) der diesbezüglich bilanzierten Beträge.

Festlegung des notwendigen Detaillierungsgrads bzgl. der im Einzelnen vorgesehenen und konkret bereitzustellenden Angaben obliegt dem Berichtsunternehmen.



8. Leasinggeberbilanzierung – Typ A & B

Anhangangaben

- **Grundlageninformationen**
 - **zur Natur der LV** – 4 benannte Einzelinformationen (Bsp.)
 - **zu wstl. Annahmen und Ermessensausübungen**
bzgl. der Anwendung des Standards
- **tabellarische Information zum erfassten Leasingertrag**
 - Typ A
 - am Tag der Ersterfassung
 - Zinsertrag Leasingforderung
 - Zinsertrag Rest-VW
 - Typ B – „Leasingertrag“
 - variable Leasingraten (nicht zuvor aktiviert als Leasingforderung)
 - aus kurz laufenden LV



8. Leasinggeberbilanzierung – Typ A & B

Anhangangaben

- **Zusätzliche Angaben – nur für Typ A**
 - **Überleitung von Eröffnungs- zu Schlusswerten**
 - für Leasingforderung (mit Vorgabe diverser Einzelangaben)
 - für Rest-VW (mit Vorgabe diverser Einzelangaben)
 - **IFRS 7.31-42H zu LV** (Art und Ausmaß von Risiken)
 - jedoch statt Fälligkeitsanalyse nach IFRS 7.37 (a) für Leasingforderungen => undiskontiert für Jahre 1-5 und Σ für Rest; Überleitg. auf Bilanzwert (diskontiert)
 - **Angaben zum Management des Risikos bzgl. Rest-VW**
Strategie - RWG (soweit kein Bestandteil der Leasingforderung) - sonstige Maßnahmen
- **Zusätzliche Angaben – nur für Typ B**
 - **Fälligkeitsanalyse für Leasingzahlungen**
undiskontiert für Jahre 1-5 und Σ für Rest; **getrennt** von Fälligkeitsanalyse für Typ A



8. Leasinggeberbilanzierung – Typ A & B



Frage 8 – **Angaben:**

Stimmen Sie den vorgeschlagenen Angaben zu?



9. IAS 40

① Leasingnehmer (ED.52):

- **Grundsatz:** wenn Definition *investment property* für **NR an property** erfüllt, => Bewertung + Angaben: zwingende Anwendung von IAS 40
- **Zugangsbewertung:** gem. Regelungen des ED/2013/6 (IAS 40.25 rev).
- **Folgebewertung:** Wahlrecht der Rechnungslegungsmethode (allerdings grds. 'einheitlich' für alle *investment properties*)
 - Anschaffungskostenmodell (dann Anwendung der Regelungen des ED/2013/6),
 - FV-Modell (inkl. variable Leasingraten)
- in diesem Fall: wahlweise **Verzicht auf die Anhangangaben gem. para. 61 (ED.62)**
 - Überleitung von Eröffnungs- zu Schlusswerten für Nutzungsrechte (nach Klassen von Leasinggegenständen, getrennt nach Typ A, B und Neubewerteten NR)

② Leasinggeber:

- **wenn** Definition *investment property* erfüllt – Bewertung + Angaben nach IAS 40:
 - ✓ **Typ B LV** ✓ **kurz laufende LV** ✗ **Typ A LV (bzw. residuals)**



9. IAS 40



Frage 12 – **Folgeanpassungen an IAS 40:**

Stimmen Sie zu, dass ein **Nutzungsrecht** an *property* zwingend in den Anwendungsbereich des **IAS 40** fällt, (sofern die entsprechenden Voraussetzungen dieses Standards bzgl. dieser *property*-Leasinggegenstände erfüllt sind) und für alle *investment properties* eine einheitliche Folgebewertungsmethode anzuwenden ist?



10. Sale-and-Leaseback (ED.110-117)

- ① **Bestimmung, ob “Sale“ stattgefunden hat** => neuer IFRS zu „Umsatzerlösen“
- ② **Vorgehensweise, wenn ein “Sale“ vorliegt** (d.h. LG erlangt *control*):
 - **der Verkäufer** (und LN) bzw. **der Käufer** (und LG) bilanzieren den “sale“ nach den einschlägigen IFRS und das LV in Übereinstimmung mit dem neuen Leasingstandard
 - **keine FV** bzgl. Kauf- bzw. Lease-Transaktionen - dann entsprechende Anpassungen
- ③ **Vorgehensweise, wenn kein “Sale“ vorliegt** (d.h. LG erlangt nicht *control*):
 - **der Verkäufer** (und LN) bucht den VW nicht aus und bilanziert für erhaltene Zahlungen als Schuld (*financial liability*) gem. einschlägigen Standards
 - **der Käufer** (und LG) setzt den VW nicht in seiner Bilanz an und bilanziert geleistete Zahlungen als Forderung (*receivable*)
- ④ **Anhangangaben:** für Verkäufer und Käufer gelten allgemeine Angabepflichten
 - zusätzliche Angaben Verkäufer (LN): wstl. Vertragsbedingungen und Angaben zu Gewinn / Verlust aus ‘Sale‘



11. Übergangsvorschriften

Grundsatz:
modifizierter retrospektiver Ansatz
(ED.C2)

Wahlrecht:
retrospektiver Ansatz
(ED.C6)

<p>Vereinfachungen</p>	<p>Erleichterungen</p>	<p>Fortführung der IAS 17 Bilanzwerte bei Finance-LV</p>	<p>Umstellung Operating-LV bei LN</p>
<ul style="list-style-type: none"> • Anpassungstichtag Beginn der frühesten Vergleichsperiode • Informationsbasis Informationen, die zu diesem Zeitpunkt vorliegen <p>(ED.C5)</p>	<ul style="list-style-type: none"> • nachträgliche Anwendung (<i>hindsight</i>) • keine Berücksichtigung von ADK für LV, deren Beginn vor dem Erstanwendungszeitpunkt liegt <p>(ED.C7)</p>	<ul style="list-style-type: none"> • keine Anpassungen bzgl. Bilanzwerten von Finanzierungs-LV <p>(ED.C10-C12 für LN; ED.C16-C18 für LG)</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Verbindlichkeit: Barwert ausstehender Zahlungen • NR bei Typ A: = Verbindlichkeit $t_0 \times$ % offene Laufzeit • NR bei Typ B: = Verbindlichkeit <p>(ED.C8-C9)</p>

zu weiteren Details siehe die **Anlage** zu dieser Unterlage



11. Übergangsvorschriften



Frage 7 – **Übergangsregelungen:**

Stimmen Sie dem **modifizierten retrospektiven Ansatz** bzw. dem wahlweise anwendbaren (vollständig) retrospektiven Ansatz zu?



ED/2013/6 Leases



Gesamheitliche Würdigung der Vorschläge gem. ED/2013/6 *Leases*



Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit!

Hermann Kleinmanns, WP/StB
Zimmerstr. 30
10969 Berlin

Tel. 030 20 64 12 16
Fax 030 20 64 12 15

www.drsc.de
kleinmanns@drsc.de



Anlage zu Übergangsvorschriften

Grundsatz

- Retrospektives Vorgehen gem. IAS 8
 - zur frühesten Vergleichsperiode gem. [ED.C1-2](#) mit bestimmten Ausnahmen (***modified retrospective approach***)
 - wahlweise vollumfängliche retrospektive Anwendung ([ED.C6](#)) (Besonderheit für verbrieftes Operating LV i.S.v. IAS 17)
- kurz laufende LV, falls keine Anwendung der Regelungen auf solche LV ([ED.C5](#)):
 - LN: Übergangsvorschriften auf solche Verträge nicht anzuwenden
 - LG: zum Beginn der frühesten Vergleichsperiode müssen VW / Schulden betragsgleich zu unmittelbar vorhergehender Periode nach IAS 17 angesetzt werden

Spezielle Erleichterungen für LV, die zum Zeitpunkt der Erstanwendung bestehen

- kein Zwang zur Berücksichtigung ADK ([ED.C7 \(a\)](#))
- nachträgliche Einsicht (*hindsight*) gestattet - z.B. bei Laufzeitoptionen ([ED.C7 \(b\)](#))



Anlage zu Übergangsvorschriften

Leasingnehmer – Operating LV nach IAS 17 (ED.C8-C9)

- Ansatz zum Beginn der frühesten Vergleichsperiode
 - **Leasingverbindlichkeit** = Barwert ausstehender Zahlungen
@ Grenz-FK-Satz (zum Zeitpunkt des Inkrafttretens)
 - **Nutzungsrecht** im Fall von **Typ B** = Leasingverbindlichkeit
 - **Nutzungsrecht** im Fall von **Typ A** =
$$\text{Leasingverbindlichkeit zu Beginn des LV} \times \frac{\text{verbleibende Leasingdauer}}{\text{Gesamtleasingdauer}}$$

Δ zw. Nutzungsrecht und Leasingverbindlichkeit => Gewinn-RL / Bilanzgewinn
- Verwendung eines einheitlichen Zinssatzes für ein Portfolio von LV mit gleichen Charakteristika möglich



Anlage zu Übergangsvorschriften

Leasingnehmer – Finanzierungs LV nach IAS 17 (ED.C10-12)

- Ansatz zum Beginn der frühesten Vergleichsperiode **betragsgleich zu unmittelbar vorhergehender Periode nach IAS 17**
- **Folgebewertung** NR und Leasingverbindlichkeit **nach den Vorschriften ED/2013/6**
- **keine** Durchführung von **Neueinschätzungen**
- für Ausweis und Anhangangaben: Behandlung als Typ A
- falls nachfolgende Vertragsmodifikationen – Vorgehensweise nach den Vorschriften des neuen Standards



Anlage zu Übergangsvorschriften

Leasinggeber – Operating LV nach IAS 17 (ED.C13-C15)

- **Typ A**

- Ausbuchung Leasinggegenstand
- Ansatz Leasingforderung = ausstehende Leasingraten
@ Zinssatz, der LG dem LN berechnet (Beginn LV)
eventuelle Wertminderungen sind zu berücksichtigen
- Rest-VW: Bewertung wie im Standard vorgegeben auf Basis der Informationen, die zum Beginn der frühesten Vergleichsperiode vorliegen

- **Typ B**

- Ansatz zum Beginn der frühesten Vergleichsperiode betragsgleich zu unmittelbar vorhergehender Periode nach IAS 17 (bzw. IAS 16)

- **Verbriefte Forderungen von Operating LV**

- unveränderte Bilanzierung für solche Verbriefungen nach einschlägigen Standards



Anlage zu Übergangsvorschriften

Leasinggeber – Finanzierungs LV nach IAS 17 (ED.C16-C18)

- **Grundsatz**

- Buchwert Leasingforderung zum Beginn der frühesten Vergleichsperiode = Nettoinvestition (*net investment in the lease*) nach IAS 17 in der unmittelbar vorhergehenden Periode

- **Weitere Regelungen**

- **Leasingforderung**
 - Folgebewertung – Anwendung allgemeine Regelungen des neuen Standards
 - Ausweis und Angaben: Behandlung als Typ A
- **Rest-VW** – nicht vorhanden
- im Falle nachfolgender **Vertragsmodifikationen** – Vorgehensweise nach den Vorschriften des neuen Standards



Anlage zu Übergangsvorschriften

Sale-and-Leaseback (ED.C19-C21)

hier: Begründung vor frühester Vergleichsperiode:

- **Sale and Finance Leaseback nach IAS 17**
- **Neueinschätzung, ob Käufer / LG control am Leasinggegenstand erlangt hat, wenn**
 - *Sale and Operating Leaseback* nach IAS 17 oder
 - Transaktion gem. IAS 17 bzgl. SaLB geprüft, aber nicht als solche eingestuft wurde

Angesetzte Beträge – Unternehmenszusammenschlüsse (ED.C22)

- Behandlung von Positionen gem. IFRS 3.B29

Anhangangaben (ED.C23-C24)

- **Angaben nach IAS 8 zum Übergang:** IAS 8.28-31, mit Ausnahme:
 - IAS 8.28 (f) (i) und (ii)
- **Anwendung der ‘speziellen Erleichterungen‘**