



© DRSC e.V. || Zimmerstr. 30 || 10969 Berlin || Tel.: (030) 20 64 12 - 0 || Fax.: (030) 20 64 12 - 15
www.drsc.de - 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

Sitzung:	17. IFRS-FA / 06.06.2013 / 09:30 – 11:30 Uhr
TOP:	03 – Leases
Thema:	Nachbetrachtung zu den Diskussionsergebnissen aus der 16. Sitzung zu Leases
Papier:	17_03a_IFRS-FA_Leases_FollowUp

Hintergrund und Überblick

- 1 Der IFRS-FA hat sich im Rahmen seiner 16. Sitzung am 16. Mai 2013 mit den vom IASB vorgeschlagenen Regelungen zur bilanziellen Abbildung von Leasingverhältnissen (ED/2013/6 *Leases*) befasst und ausgewählte Aspekte diskutiert. Da dem Fachausschuss zum Zeitpunkt der Diskussion der Entwurf noch nicht vorlag, ist nicht auszuschließen, dass ED/2013/6 konkrete Hinweise und Leitlinien zu Fragestellungen enthält, die vom IFRS-FA vorläufig als kritisch bzw. problematisch eingestuft wurden.
- 2 Vor diesem Hintergrund wird im Rahmen dieser Sitzungsunterlage eine kurze Nachbetrachtung zu den Diskussionsergebnissen aus der 16. Sitzung vorgenommen, indem die drei Dokumente zu ED/2013/6 (Standardentwurf, erläuternde Beispiele, *Basis for Conclusions*) daraufhin durchgesehen wurden, ob und inwieweit zu den vom IFRS-FA identifizierten Problem- und Fragestellungen klarstellende Ausführungen bzw. Erläuterungen in dem ED enthalten sind.
- 3 Im Einzelnen wird auf die folgenden Aspekte eingegangen:

A	Identifizierung eines Leasingverhältnisses
A1	Verhältnis von IFRIC 4 zu ED/2013/6
A2	Recht zur Beherrschung des RoU: <i>direct others</i> = Ausschluss Dritter?
A3	Begriffsverständnis „eigenständige Preise“
B	Klassifizierung - Durchschau auf den dem RoU zugrundeliegenden Leasinggegenstand
C	Vertragsanpassungen – Abgrenzung zu Folgebewertungsänderungen
D	Leasingnehmerbilanzierung
D1	Begriffsverständnis „variable Leasingrate“, die faktisch fest vereinbart ist
D2	Separater Ausweis der Leasingaufwendungen in der GuV
D3	KFR: Typ A-LV – Ausweis der Leasingrate exkl. Zinsanteil



Diskussion einzelner Aspekte

A Identifizierung eines Leasingverhältnisses

A1 Verhältnis von IFRIC 4 zu ED/2013/6

- 4 In der 16. Sitzung des FA war die Frage diskutiert worden, inwiefern sich aufgrund der Vorschriften gem. IFRIC 4 und gem. ED/2013/6 Unterschiede bezüglich der Identifizierung von LV ergeben.
- 5 In ED/2013/6.BC102 ff. wird dieser Aspekt wie folgt diskutiert:
- BC102: ED/2010/9 hatte die Regelungen des IFRIC 4 i. Wstl. übernommen;
 - BC103: dem IASB wurde hierzu diverse Kritik vorgetragen;
 - BC104: das Begriffsverständnis eines LV gem. IFRIC 4 soll grundsätzlich beibehalten werden – allerdings sollen die Anleitungen zur Anwendung (*application guidance*) bzgl. des *Control*-Begriffs stärker an die Arbeitsergebnisse der Projekte *Revenue Recognition* und *Consolidation* angepasst werden und Schwächen des IFRIC 4 abgestellt werden;
 - BC105: vor diesem Hintergrund gilt für den Vergleich von ED/2013/6 zu IFRIC 4:
 - (a) Festhalten an dem Erfordernis „bestimmter Leasinggegenstand“;
 - (b) Aufwertung des Kriteriums „Ersetzung des Leasinggegenstands“;
 - (c) Klarstellung der Notwendigkeit, dass ein Leasinggegenstand „physisch unterscheidbar“ sein muss;
 - (d) Veränderung der *application guidance* bzgl. des “Rechts zur Nutzung des Vermögenswerts“:
 - statt wie bisher nur *benefits element* – jetzt auch ein *power element*¹;
 - deshalb ist von einer Einengung des Anwendungsbereichs der künftigen Regelungen zu LV im Vergleich zu IAS 17 auszugehen;
 - darüber hinaus wird das Kriterium zur Preisgestaltung gem. IFRIC 4.9 (c) aufgegeben, da es zu praktischen Anwendungsproblemen geführt hat.
 - (e) Klarstellung, dass künftig bei der Beurteilung des *benefit elements* auf das Nutzungsrecht (nicht auf den Leasinggegenstand) abzustellen ist,

¹ Es ist allerdings nicht nachvollziehbar, dass in der BC zu ED/2013/6 die Aussage getroffen wird, bisher wäre kein *power element* zu berücksichtigen gewesen – die Formulierungen in IFRIC 4.9 (a) und (b) deuten nach hier vertretener Auffassung (zumindest implizit) eindeutig darauf hin, dass dies auch bisher schon zu berücksichtigen war.



- (f) Aufnahme zusätzlicher Leitlinien zur Adressierung von Vereinbarungen, bei denen die genutzten Gegenstände ‘nebensächlich’ zur Inanspruchnahme von Diensten sind;
 - (g) Vornahme kleinerer Anpassungen zur Erhöhung der Praxistauglichkeit.
- BC106: insgesamt ergeben sich (gem. IASB) solide Rechnungslegungsnormen.

6 Im **Ergebnis** ist davon auszugehen, dass tendenziell weniger Sachverhalte in den Anwendungsbereich der künftigen Regelungen zur bilanziellen Abbildung von LV fallen würden, als dies derzeit nach IAS 17 bzw. IFRIC 4 der Fall ist.

A2 Recht zur Beherrschung des RoU: *direct others* = Ausschluss Dritter?

7 Gem. ED/2013/6.12 wird aufgrund eines Vertrags das Recht zur Beherrschung des Nutzungsrechts an einem Leasinggegenstand übertragen, wenn die beiden folgenden Voraussetzungen erfüllt sind:

- (a) *direct the use of the identified asset (...); and*
- (b) *derive the benefits from use of the identified asset (...).*

Im Rahmen der 16. Sitzung wurde zu (a) diskutiert, ob das Kriterium auch den Ausschluss Dritter vom Nutzungsrecht am Leasinggegenstand beinhaltet (vgl. IAS 38.12).

8 Die Paragraph 12 erläuternden Vorschriften ED/2013/6.13-17 bzw. der Appendix B (Leitlinien für die Anwendung) gehen auf den Ausschluss Dritter nicht (explizit) ein. Auch enthält die BC zum ED keine weitergehenden Erläuterungen.

9 Im **Ergebnis** sollte daher in der Stellungnahme des IFRS-FA darauf hingewiesen werden, dass in Bezug auf ED/2013/6.13-17 zur Klarstellung auch der Sachverhalt adressiert wird, dass der LN Dritte von einer mehr als nur unwesentlichen Nutzung ausschliessen können muss.

A3 Begriffsverständnis „eigenständige Preise“

10 Leasingnehmer sollen die Vergütung in Bezug auf die in einem Vertrag enthaltenen *non-lease*- und einzelne *lease*-Komponenten anhand der Vorgaben des ED/2013/6.23 aufteilen (*allocating consideration to different components of a contract*). In diesem Zu-



sammenhang wird in ED/2013/6.23 (a) die Formulierung *observable stand-alone prices for each component of the contract* verwendet. Der IFRS-FA hatte in der 16. Sitzung anhand von Pilot- oder weltweit einmaligen Produktionsanlagen mit Personalgestellung die Frage diskutiert, welche Anforderungen an *observable stand-alone prices* zu stellen sind.

- 11 Im Appendix A zu ED/2013/6 wird der Begriff *stand-alone price* wie folgt definiert (Hervorhebungen zum Verweis auf weitere definierte Begriffe wurden unterbunden):
„*The price at which a lessee would purchase a component of a contract separately.*“
- 12 In ED/2013/6.24 wird klargestellt, dass ein Preis *observable* ist, wenn für die in Frage stehenden Komponenten *either the lessor or similar suppliers charge for similar lease, good or service components on a stand-alone basis.*
- 13 In ED/2013/6.BC112-BC116 werden Erläuterungen zum Thema *Separating components of a contract* zur Verfügung gestellt. In BC116 (e) findet sich folgender Hinweis zu den Anforderungen an *observable prices* (Hervorhebung hinzugefügt):

... the boards are proposing a hierarchy of requirements that a lessee would follow when allocating consideration to different components of a contract. According to these requirements, a lessee would be required to obtain observable stand-alone prices for each component if possible, and allocate any remaining consideration to components without observable prices. In setting a threshold that must be met to separate lease components and non-lease components, the boards did not wish the threshold to be so high that a lessee would find it too difficult, or could choose whether, to separate lease components and non-lease components. Accordingly, **observable is not limited to being lessor-specific, and obtaining the price of similar leases, goods or services is sufficient (ie observable does not mean that a lessee is required to obtain the stand-alone price of an identical lease, good or service component)**. Nonetheless, the boards concluded that it would not be appropriate to always require a lessee to separate lease components and non-lease components. In the boards' view, the cost of obtaining the information required to separate non-lease components that do not have observable prices would outweigh the benefit for the lessee.

- 14 Im **Ergebnis** bestätigen die obigen Ausführungen das Diskussionsergebnis des IFRS-FA, dass auch im Falle von Pilot- oder weltweit einmaligen Produktionsanlagen mit Personalgestellung eine Trennung der *lease*-Komponente von der *non-lease*-Komponente (Personalgestellung) möglich sein sollte, wenn für die Personalgestellung auf *observable stand-alone prices* für vergleichbare Personalgestellungen Bezug genommen werden kann.



B Klassifizierung - Durchschau auf den dem RoU zugrundeliegenden Leasinggegenstand

- 15 Ein Mitglied des IFRS-FA sieht es als konzeptionell bedenklich an, dass in Bezug auf die Klassifizierung von LV (Typ A oder Typ B – siehe hierzu ED/2013/6.28 ff.) auf die Gesamt- bzw. Restnutzungsdauer des dem LV zugrundeliegenden Vermögenswerts „durchzuschauen“ ist. Eine solche Vorgehensweise widerspricht nach Auffassung des FA-Mitglieds dem Grundprinzip einer Nutzungsrechtebilanzierung. Andererseits ist bekannt, dass sich die vom IASB gewählte Vorgehensweise an vorgebrachter Kritik und Pragmatik ausrichtet.
- 16 Der IASB verwendet in der BC viel Raum auf die angestellten Überlegungen, die zu der im ED vorgestellten Klassifizierung geführt haben. Darüber hinaus wird die vorgeschlagene Klassifizierung umfangreich begründet und erläutert (siehe hierzu für LN BC40 bis BC63, für LG BC64 bis BC78 sowie die allgemeinen Ausführungen in BC119 ff.).
- 17 Im **Ergebnis** stehen sich
- einerseits die an einer reinen Nutzungsrechtebilanzierung ausgerichteten konzeptionellen Argumente, die gegen die vorgeschlagene Klassifizierung bzw. grundsätzlich gegen eine Differenzierung sprechen, und
 - andererseits die aus der vom IASB durchgeführten Analyse verschiedener Leasingverhältnisse abgeleiteten praktischen Erwägungen, die nach Auffassung des IASB passgenau durch die im ED vorgeschlagene Klassifizierung adressiert werden, konkurrierend gegenüber. Der Fachausschuss wird in Erwägung ziehen müssen, sich durch Gewichtung der jeweiligen Vor- und Nachteile für eine der beiden Positionen zu entscheiden.

C Vertragsanpassungen – Abgrenzung zu Folgebewertungsänderungen

- 18 Zur Überschrift *Contract Modifications* findet sich in ED/2013/6.36 der folgende Regelungsvorschlag:

If the contractual terms and conditions of a lease are modified, resulting in a substantive change to the existing lease, an entity shall account for the modified contract as a new contract at the date that the modifications become effective. An entity shall recognise any difference between the carrying amounts of the assets and liabilities arising from the previous lease and those arising from any new lease in profit or loss. Examples of a substantive change arising from a contract modification include changes to the contractual lease term or to the amount of contractual lease payments that were not part of the original terms and conditions of the lease.



- 19 Zu dieser Vorschrift diskutierte der Fachausschuss die Unterscheidung bzw. Abgrenzung zu notwendigen Anpassungen im Rahmen der Folgebewertung.
- 20 Durch den nunmehr vorliegenden Text zu Paragraph 36 des ED dürfte die Abgrenzung zu Folgebewertungsanpassungen im **Ergebnis** klar sein, da durch die angeführten Beispiele (Änderung der Vertragslaufzeit oder der vereinbarten Raten, die im ursprünglichen Vertrag nicht vorgesehen waren und darüber hinaus eine substantielle Änderung darstellen) der Charakter der *Contract Modifications* ausreichend eindeutig skizziert ist.

D Leasingnehmerbilanzierung

D1 Begriffsverständnis „variable Leasingrate“, die faktisch fest vereinbart ist

- 21 Im Rahmen der Zugangsbewertung von LV haben sowohl LN als auch LG *variable lease payments that are in-substance fixed payments* in die Zugangs- und Folgebewertung einzubeziehen (zur Zugangsbewertung siehe ED/2013/6.39 (c) und .70 (c)). Der Fachausschuss hatte am 16. Mai diskutiert, wie dieser Begriff zu konkretisieren ist.
- 22 In ED/2013/6.IN10 und .IN11 (*Examples 17 und 18*) werden Beispiele ausgeführt, die auf diese Frage eingehen und teilweise auch bereits Gegenstand der Diskussion am 16. Mai 2013 waren. BC153 enthält zu diesem Thema folgenden Text:

The boards decided to include variable lease payments that are in-substance fixed lease payments in the measurement of lease assets and lease liabilities because those payments are unavoidable and, thus, economically are indistinguishable from fixed lease payments. The boards discussed whether to leave this as a principle or provide further requirements. They concluded that providing a principle was sufficient, rather than a list of possible scenarios, which would never capture every situation. However, the boards decided to include some examples of the types of payments that would be considered to be in-substance fixed payments to help in applying the principle.

- 23 Im **Ergebnis** ist zu konstatieren, dass der IASB bewusst eine prinzipienbasierte Regelung geschaffen hat, ohne eine Konkretisierung z.B. durch Beispiele (außer den oben bereits genannten) vorzunehmen. Auf dieser Grundlage könnte der Fachausschuss es einerseits der Praxis überlassen, die notwendigen Konventionen zu entwickeln. Andererseits ist in Erwägung zu ziehen, den IASB in der Stellungnahme um eine weitergehende Konkretisierung zu bitten, da dieser Aspekt hochgradig strukturierungs-



anfällig erscheint und mit hoher Wahrscheinlichkeit zu erwarten ist, dass sich erheblich voneinander abweichende Auslegungen entwickeln werden.

D2 Separater Ausweis der Leasingaufwendungen in der GuV

24 In der 16. Sitzung wurden Zweifel geäußert, ob der IASB den LN zwingend den folgenden separaten Ausweis in der GuV (bzw. im sonstigen Ergebnis) gem. para. 56 vorschreibt, ohne die Möglichkeit zu eröffnen, statt des separaten Ausweises alternativ entsprechende Angaben im Anhang zu machen:

- (a) *for Type A leases, the unwinding of the discount on the lease liability separately from the amortisation of the right-of-use asset,*
- (b) *for Type B leases, the unwinding of the discount on the lease liability together with the amortisation of the right-of-use asset*

25 Da zu para. 56 ein analoger Verweis auf den Anhang fehlt, wie er in ED/2013/6.55 enthalten ist, und sich darüber hinaus aus ED/2013/6.BC196 f. nichts anderes ergibt, ist davon auszugehen, dass der IASB die separaten Ausweiszeilen in der GuV (bzw. im sonstigen Ergebnis) tatsächlich beabsichtigt hat.

26 Im **Ergebnis** wird die vorläufige Einschätzung des IFRS-FA bestätigt, dass ein „Ausweichen“ auf den Anhang zur Angabe der geforderten Beträge (statt separatem Ausweis in der GuV (bzw. im sonstigen Ergebnis)) nicht vorgesehen ist. Auf diesen Aspekt ist in der Stellungnahme an den IASB ggf. hinzuweisen (alternative Angabe im Anhang sollte ermöglicht werden).

D3 KFR: Typ A-LV – Ausweis der Leasingrate exkl. Zinsanteil

27 In der 16. Sitzung hatte ein Mitglied des FA darauf hingewiesen, dass die Regelung gem. ED/2013/6.57 (a), der zufolge die Zahlungen der Typ A-Leasingraten (exkl. Zinsanteil) in der Kapitalflussrechnung (zwingend) als der Finanzierungstätigkeit zugehörig auszuweisen sind, kritisch zu sehen ist.

28 Die Ausführungen in ED/2016/3.BC198-BC200 stellen keine weiter ins Detail gehenden Hinweise zur Verfügung.



29 Hinzuweisen ist in diesem Zusammenhang auf IAS 7.44 (a) zu nicht zahlungswirksamen Transaktionen (Hervorhebung hinzugefügt):

44 Viele Investitions- und Finanzierungstätigkeiten haben keine direkten Auswirkungen auf die laufenden Cashflows, beeinflussen jedoch die Kapital- und Vermögensstruktur eines Unternehmens. Der Ausschluss nicht zahlungswirksamer Transaktionen aus der Kapitalflussrechnung ist mit der Zielsetzung der Kapitalflussrechnung konsistent, da diese Posten nicht zu Cashflows in der Berichtsperiode führen. Beispiele für nicht zahlungswirksame Transaktionen sind:

- (a) der Erwerb von Vermögenswerten durch Übernahme direkt damit verbundener Schulden oder durch ein **Finanzierungs-Leasingverhältnis**;
- (b) ...

Der auf die Tilgung der Leasingverbindlichkeit entfallende Teil der Leasingraten ist im Cashflow aus Finanzierungstätigkeit auszuweisen. Der Zinsanteil gehört demgegenüber zu den gezahlten Zinsen und ist entweder im Bereich der betrieblichen Tätigkeit oder als Teil der Finanzierungstätigkeit gesondert zu zeigen.

30 Der oben aufgezeigten Vorgehensweise für Finanzierungs-LV wird gewöhnlich auch im Fall des Erwerbs von Vermögenswerten durch zeitgleiche und unmittelbar verbundene Schuldaufnahme (z.B. im Fall von Raten- oder Kreditkäufen) gefolgt.

31 Sofern eine gewisse Verwandtschaft von Finanzierungs-LV (nach IAS 17) und Typ A-LV (nach ED/2013/6) zugestanden wird, erscheint der im ED geforderte (zwingende) Ausweis der Ratenzahlungen (exkl. Zinsanteil) für Typ A-LV als eine konsistente Fortführung bisheriger Ausweiskonventionen.

32 Im **Ergebnis** ist somit festzuhalten, dass der Ausweis der Zahlungen von Typ A-Leasingraten (exkl. Zinsanteil) als "Finanzierungstätigkeit" konsistent mit der bisherigen Vorgehensweise nach IAS 17 für Finanzierungs-LV ist. Allerdings ist die vorgebrachte Kritik insoweit nachvollziehbar, als die Voraussetzungen gem. IAS 7.16 für eine Investitionstätigkeit erfüllt sind, da

- durch das Typ A-LV eine Ressource beschafft wurde, „die künftige Erträge und Cashflows erwirtschaften soll“, und
- das Nutzungsrecht darüber hinaus in der Bilanz des LN als Vermögenswert zu erfassen ist.

Im Fall von Typ A-LV ist es lediglich so, dass der Zugang des Nutzungsrechts und die Auszahlung (der meisten) Leasingraten in unterschiedliche Berichtsperioden fallen.