



© 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:	Vorstellung der Regelungen gem. ED/2013/6 <i>Leases</i>
Papier:	17_03b_IFRS-FA_Leases_Praes



Inhalt

1. Vorbemerkungen
2. Anwendungsbereich
3. Identifizierung Leasingverhältnis
4. Laufzeitbestimmung
5. Klassifizierung
6. Vertragsanpassungen
7. Leasingnehmerbilanzierung
8. Leasinggeberbilanzierung
9. Sale-and-Leaseback Transaktionen
10. Übergangsvorschriften

LV = Leasingverhältnis **LN** = Leasingnehmer **LG** = Leasinggeber
VW = Vermögenswert (i.S.v. Leasinggegenstand) ➔ = Details auf nachfolgender Seite



1. Vorbemerkungen

Zusammenfassende Darstellung der gem. ED/2013/6 *Leases* vorgeschlagenen Regelungen zur künftigen Bilanzierung von Leasingverhältnissen

- Grundlage: ED/2013/6 *Leases*

Zweck

- Informationen zur Einführung und Orientierung
- Grundlage für erste Diskussionen –
unter Einbeziehung von Querschnittsthemen (*cross-cutting issues*)



2. Anwendungsbereich

Anwendung auf alle LV,

einschließlich von Nutzungsrechten im Rahmen von Untermietverhältnissen,

außer LV

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

LN 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

LV = Vertrag, der

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

überträgt

zu Beginn des Vertrags müssen **2 Voraussetzungen** erfüllt sein:

- (1) Vertragserfüllung basiert auf Nutzung eines identifizierten VW ➡
- (2) Übertragung des Rechts zur Beherrschung des Nutzungsrechts am (identifizierten) VW gegen Entgelt für eine bestimmte Zeit ➡

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

- Unterscheidung zwischen LV und Kauf / Verkauf



3. Identifizierung Leasingverhältnis

zu (1) Vertragserfüllung basiert auf Nutzung eines identifizierten VW

- Grundsatz: Identifizierung des VW gem. Vertrag
- Ausnahme: LG hat ein substantielles Recht auf Austausch des VW;
das ist der Fall, wenn:
 - Austausch ohne Zustimmung des LN möglich ist und
 - dem Austausch keine (faktischen) Hemmnisse entgegenstehen
(z.B. in Form von *economic disincentives* oder *operational barriers*)

Konkretisierung:

physische Teile eines VW können Gegenstand eines LV sein

(z.B. eine Etage in einem Bürohochhaus)

kapazitätsmäßige Teile eines VW können nicht Gegenstand eines LV sein

(z.B. ein Anteil an der Kapazität einer Pipeline)



3. Identifizierung Leasingverhältnis

zu (2) Übertragung des Rechts zur Beherrschung des Nutzungsrechts

am (identifizierten) VW gegen Entgelt für eine bestimmte Zeit

=> Voraussetzung erfüllt, wenn der LN während des gesamten LV die **Fähigkeit** hat:

a) andere in Bezug auf die Nutzung des VW anzuweisen (*direct others*)

d.h., während der gesamten Vertragslaufzeit das Recht über die Verwendung des VW hinsichtlich der wesentlichen wirtschaftlichen Vorteile zu haben

(formale Schutzrechte des LG sind nicht erheblich; Recht des LN zur Festlegung des Ausstoßes / der Produktionsmenge ist nicht ausreichend) **und**

b) i.W. alle wirtschaftlichen Vorteile (*benefits*) aus der Nutzung zu ziehen

das ist nicht der Fall, wenn

- die *benefits* nur in Kombination mit anderen Waren / Dienstleistungen vom LG erlangt werden können (und diese nicht separat vom LG angeboten werden)

und

- der VW nebensächlich (*incidental*) zur Bereitstellung von Dienstleistungen ist



3. Identifizierung Leasingverhältnis

Separierung einzelner Leasing-Komponenten eines Vertrags

sofern Vertrag ein LV enthält, sind einzelne LV-Komponenten zu identifizieren

eine separate **Leasing-Komponente** liegt vor, wenn:

- LN kann Nutzen aus dem VW ziehen – entweder separat oder zusammen mit Ressourcen, die dem LN *readily* zur Verfügung stehen
und
- der VW ist nicht
 - nur in Abhängigkeit von oder
 - nur in Zusammenhang mit anderen VW des Vertrags nutzbar



3. Identifizierung Leasingverhältnis

Einzelne Leasing-Komponenten sind als eigenständige LV abzubilden, grds. getrennt von Nicht-LV-Bestandteilen

Aufteilung des Entgelts / der Gegenleistung:

- **LG:** para. 70 – 76 des neuen IFRS zu Umsatzerlösen (*Revenue from Contracts with Customers*)
- **LN:** dreistufiges Vorgehen
 - eigenständige Preise für die Komponenten,
 - falls nur eigenständige Preise für einige Komponenten
=> retrogrades Vorgehen
 - falls überhaupt keine eigenständigen Preise
=> Zusammenfassung aller Komponenten und Behandlung als ein LV



4. Laufzeitbestimmung



- **wesentlicher wirtschaftlicher Anreiz:** gesamtheitliche Würdigung:
 - vertragsbasiert
 - leasinggegenstandsbasiert
 - unternehmensbasiert
 - marktbasierend
- **Neueinschätzung** (nach Vertragsbeginn) nur dann, wenn
 - Veränderung der oben genannten Faktoren, die zu einer anderen Einschätzung bzgl. des wstl. wirtschaftlichen Anreizes führen
(eine nur marktbasierende Veränderung ist 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):

- 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

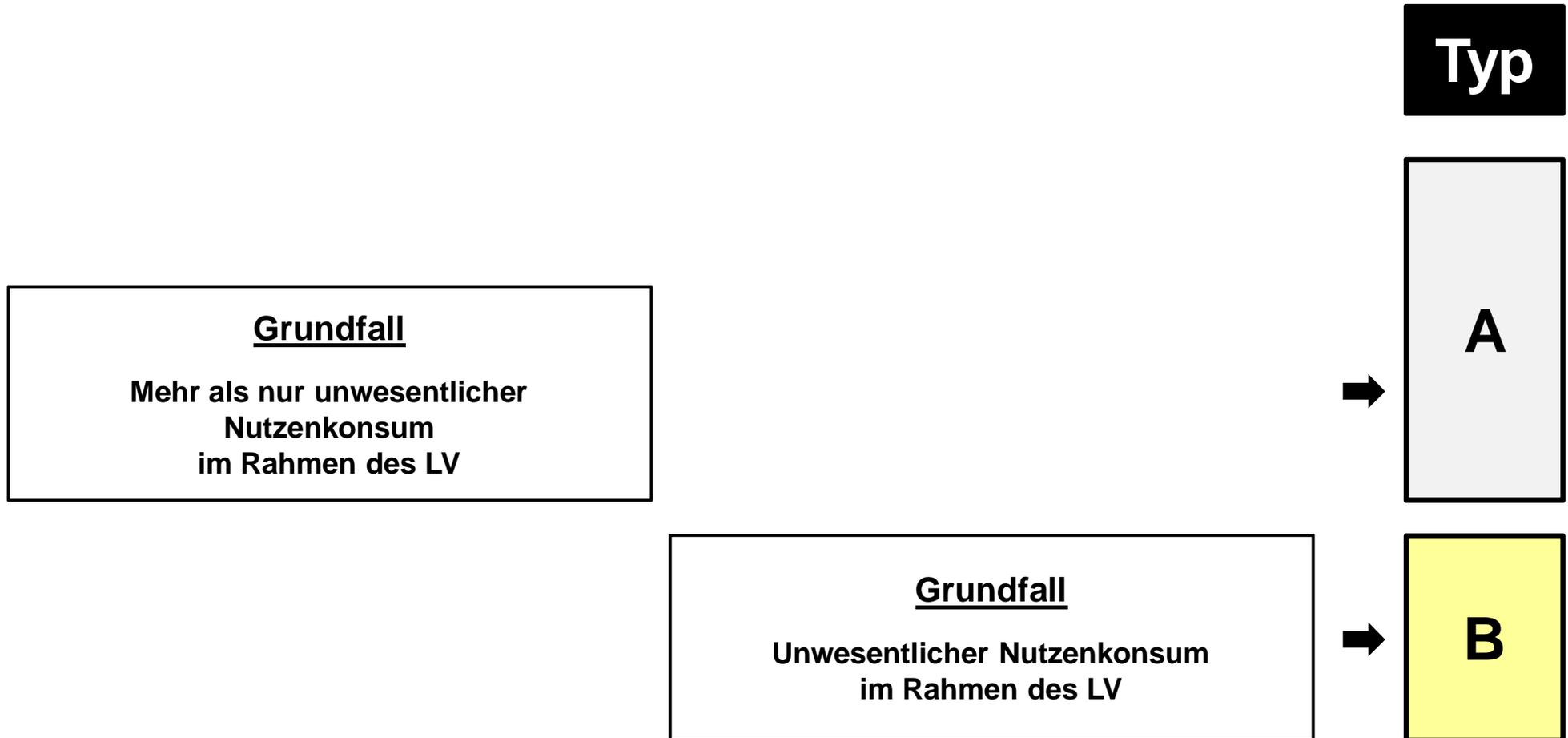
- keine Anwendung der Vorschriften für Laufzeit, Klassifizierung, Ansatz, Bewertung und Ausweis, stattdessen
- **LN** – lineare Erfassung der Aufwendungen über Laufzeit des LV
- **LG** – lineare Erfassung der Erträge über Laufzeit des LV, es sei denn, auf andere Art bessere Wiedergabe Ertragsverlauf
- 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

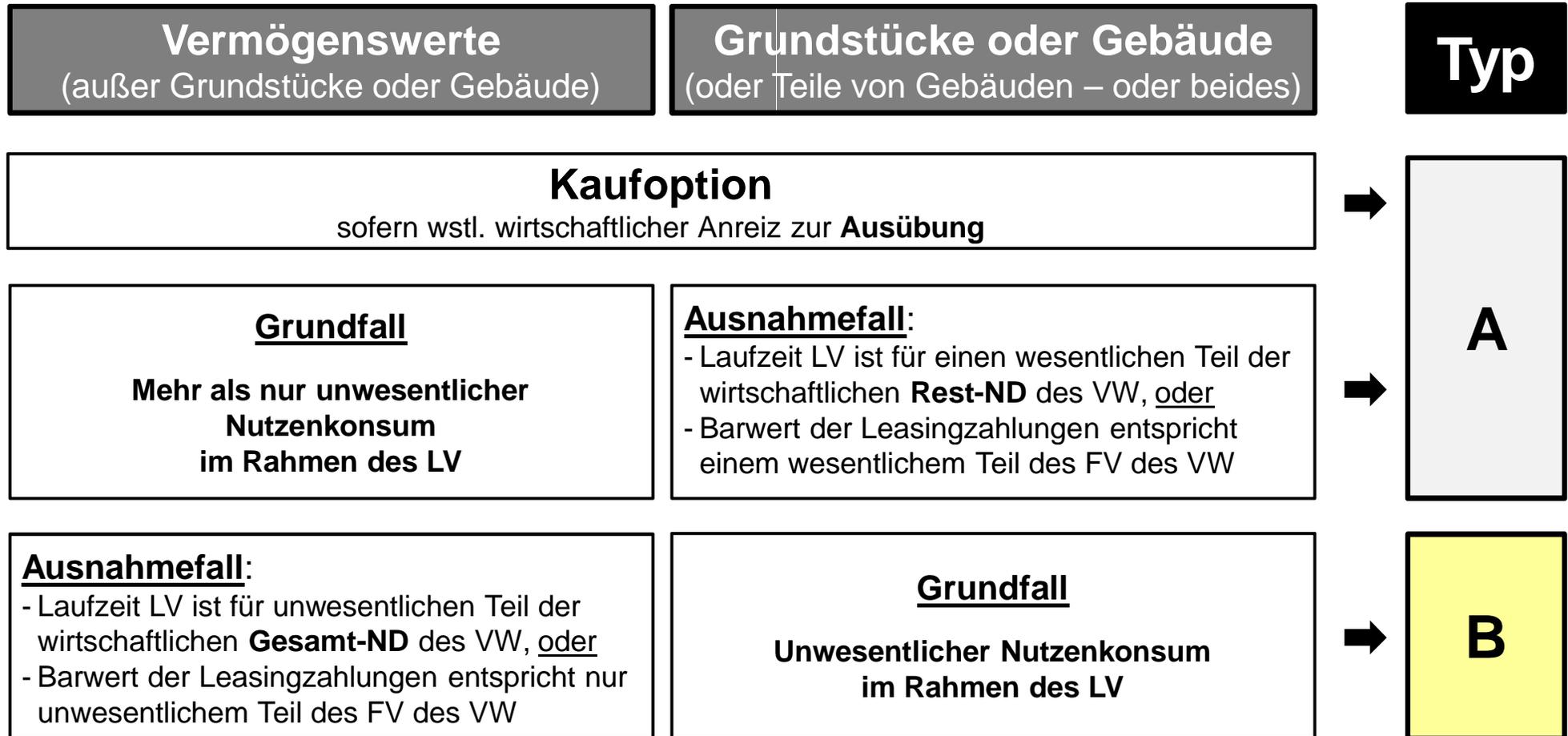
5. Klassifizierung

Einstufung zu Beginn des LV ohne spätere Neueinschätzung:



5. Klassifizierung

Einstufung zu Beginn des LV ohne spätere Neueinschätzung:

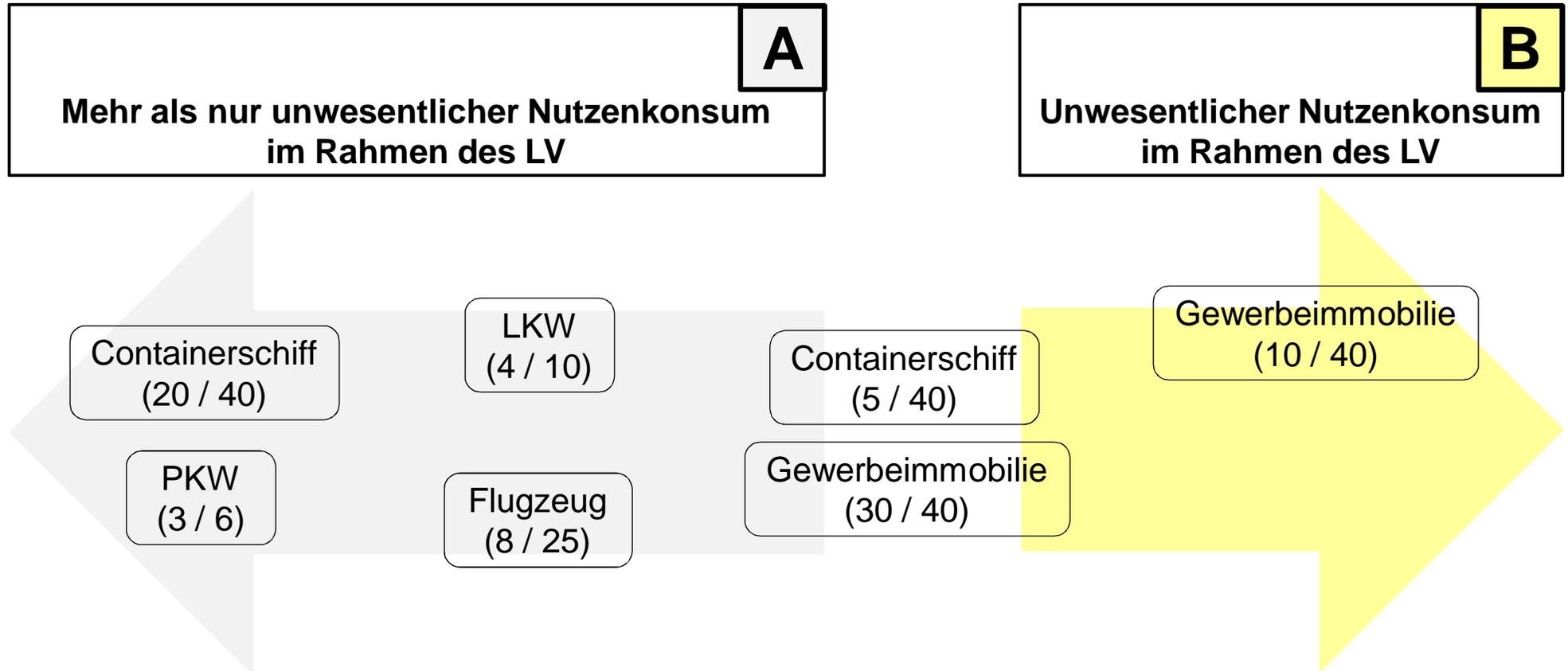


5. Klassifizierung



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**
Abstellen bzgl. ND auf den Haupt-VW (*primary asset*)
- **ein LV beinhaltet sowohl Grundstück und Gebäude**
Abstellen bzgl. ND auf das Gebäude
- **Untermietverhältnisse**
Abstellen auf den dem LV zugrundeliegenden VW (nicht auf das Nutzungsrecht)
- **LN: wenn ‘Wahlrechtsausübung‘ in der Form der**
 - Bewertung zum FV bei IAS 40-Fällen oder
 - Neubewertung von Nutzungsrechten einer Klasse von (den LV zugrundeliegenden) VW**dann: keine Klassifizierung vornehmen**
=> aber Einstufung als Typ A für Ausweis und Anhangangaben



6. Vertragsanpassungen

Im Falle substantieller Änderungen des Vertrags

(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

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

② **Zugangsbewertung**

- **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
- + 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

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

④ Erfassung in der GuV

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



7. Leasingnehmerbilanzierung

⑤ Folgebewertung – Sonderfragen

- **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 der Veränderung 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^(analog)

- Nutzungsrechte bzgl. einer ganzen Gruppe von Sachanlagen: Neubewertungsmodell



7. Leasingnehmerbilanzierung

⑥ Ausweis

- **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

wenn kein getrennter Bilanzausweis,
dann Zusammenfassung Nutzungsrechte mit eigenen VW dieser Gattung
und Offenlegung, in welchen Ausweiszeilen Nutzungsrechte und Leasingverbindlichkeiten enthalten sind
- **Gesamtergebnisrechnung:**
 - Typ A: separat Abschreibung und Zinsaufwand, und
 - Typ B: eine zusammengefasste Aufwandsposition



7. Leasingnehmerbilanzierung

⑥ Ausweis

• 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 und Zahlungen für LV mit kurzer Laufzeit
(die nicht Bestandteil der Leasingverbindlichkeiten sind): **betriebliche Tätigkeit**



7. Leasingnehmerbilanzierung

⑦ Anhangangaben

- **Zielstellung**

durch die Angaben soll es Abschlussadressaten ermöglicht werden,

- Beträge,
- den zeitlichen Anfall und
- Unsicherheiten

in Bezug auf Leasingzahlungen zu verstehen. Zu diesem Zweck soll angegeben werden

(1) generelle Informationen zu LV

(2) wesentliche Ermessensentscheidungen, die im Rahmen der Anwendung des Standards getroffen wurden, und

(3) die diesbezüglich bilanzierten Beträge.

Die 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



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

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

③ Zugangsbewertung

- **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
- +/- 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:**

- Barwert des für das Ende des LV erwarteten Werts des Rest-VW;
abgezinst auf Basis des Zinssatzes, der dem LN berechnet wird (Bruttoestwert) } **A**
- + Barwert erwarteter variabler Leasingzahlungen, die } **B**
 - nicht in der Leasingforderung enthalten sind soweit sie
 - bei Ermittlung des dem LN berechneten Zinssatzes berücksichtigt wurden
- noch nicht verdienter anteiliger Gewinn am VW: } **C**
 - 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:
 $= [FV - \text{Buchwert}] - X$

↳ **Beispiel** (zu **A** und **C**) ➔



8. Leasinggeberbilanzierung – Typ A

Beispiel

Fakten zum Leasingverhältnis - Ausgangssituation					Erstverbuchung:		
Laufzeit LV				3	DR	Leasingforderung	63.133
Jährliche feste Rate (fällig zum Jahresende)				24.000	DR	Bruttoestwert *	36.868
FV des Leasinggegenstands				100.000	DR	Kosten des Umsatzes	47.349
Buchwert des Leasinggegenstands				75.000	CR	Leasinggegenstand	75.000
(erwarteter) Bruttoestwert				45.000	CR	Umsatz	63.133
Zinssatz (implizit)				6,87%	CR	Abgegrenzter Gewinn (Bilanzkonto) *	9.217
					* Nettoausweis möglich		

Jahr	Leasingforderung	Bruttoestwert	Abgegrenzter Gewinn	Nettoestwert	Zinsertrag Forderung	Zinsertrag Rest-VW	Gewinn bei Ersterfassung
0	63.133	36.868	-9.217	27.651	0	0	15.784
1	43.471	39.400	-9.217	30.184	4.337	2.533	
2	22.457	42.107	-9.217	32.891	2.986	2.707	
3	0	45.000	-9.217	35.783	1.543	2.893	
					8.868	8.132	15.784

Buchwert	75.000
Nettoestbuchwert	27.651
Kosten des Umsatzes	47.349

Umsatz	63.133
Kosten des Umsatzes	47.349
Ertrag in t ₀	15.784

Berechnung des abgegrenzten Gewinns	
FV Leasinggegenstand	100.000
PV der Leasingforderungen	63.133
Prozentsatz des realisierten Fair Values	63,13%
Gesamtgewinn (100.000 - 75000 =)	25.000
davon zu realisieren (63,13%)	15.783
davon nicht zu realisieren (36,87%)	9.217



8. Leasinggeberbilanzierung – Typ A

Beispiel

Buchungen per Jahresende:		€	Saldo per Jahresende in €
<u>Jahr 1</u>			
DR	Bank	24.000	
CR	Leasingforderung	24.000	
DR	Leasingforderung	4.337	43.471
CR	Zinsertrag	4.337	
DR	Rest-VW	2.533	39.400
CR	Zinsertrag	2.533	
	Nicht realisierter Gewinn (Bilanzkonto)		9.217
<u>Jahr 2</u>			
DR	Bank	24.000	
CR	Leasingforderung	24.000	
DR	Leasingforderung	2.986	22.457
CR	Zinsertrag	2.986	
DR	Rest-VW	2.707	42.107
CR	Zinsertrag	2.707	
	Nicht realisierter Gewinn (Bilanzkonto)		9.217



8. Leasinggeberbilanzierung – Typ A

Beispiel

<u>Buchungen per Jahresende:</u>		€	<u>Saldo per Jahresende in €</u>
Jahr 3			
DR	Bank	24.000	
CR	Leasingforderung	24.000	
DR	Leasingforderung	1.543	0
CR	Zinsertrag	1.543	
DR	Rest-VW (Bruttobetrag – vor Abzug des nicht realisierten Gewinns)	2.893	45.000
CR	Zinsertrag	2.893	
	Nicht realisierter Gewinn (Bilanzkonto)		9.217
 <u>Notwendige Umbuchungen zum Ende des LV:</u>			
DR	Vorratsvermögen bzw. Anlagevermögen (Fahrzeug)	35.783	35.783
DR	Nicht realisierter Gewinn (Bilanzkonto)	9.217	0
CR	Rest-VW	45.000	0



8. Leasinggeberbilanzierung – Typ A

④ Folgebewertung

- **Leasingforderung**

- ↑ Zinseffekt (Effektivzinsmethode)
- ↓ Zahlungen der Leasingraten

- **Rest-VW**

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

⑤ Erfassung in der GuV

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



8. Leasinggeberbilanzierung – Typ A

⑥ Folgebewertung – Sonderfragen

- **Neueinschätzung der Leasingforderung und Anpassung des Buchwerts**

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

Δ Vertragslaufzeit + Δ Kaufoptionseinschätzung + Δ Index

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

Δ Vertragslaufzeit + Δ Kaufoptionseinschätzung + Δ Bezugzinssatz

es sei denn, die Möglichkeit der Veränderung wurde schon in t_0 berücksichtigt

Δ RWG?

=> Anpassung auch des Rest-VW, wenn Bewertungsanpassung aufgrund

- Δ Vertragslaufzeit oder
- Δ bzgl. Kaufoptionseinschätzung

=> Δ Leasingforderung bzw. Rest-VW im Vergleich vor vs. nach Neueinschätzung

- erfolgswirksam in GuV



8. Leasinggeberbilanzierung – Typ A

⑥ Folgebewertung – Sonderfragen

- **Wertminderungen**

- **der Leasingforderung:** Anwendung von IAS 39 (Sicherheiten beachten)
- **des Rest-VW:** Anwendung von IAS 36

- **Rest-VW zum Ende des LV bzw. bei vorzeitiger Vertragsbeendigung**

- **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-VW

gem. einschlägigen Standards in entsprechende Anlagenklasse / -gattung für VW

- **Schritt 3** - Bilanzierung für VW nach einschlägigen Standards

Beispiel ➔

8. Leasinggeberbilanzierung – Typ A

Beispiel

Fakten zum Leasingverhältnis - Ausgangssituation		Erstverbuchung:	
Laufzeit LV	3	DR	Leasingforderung 63.133
Jährliche feste Rate (fällig zum Jahresende)	24.000	DR	Bruttorestwert * 36.868
FV des Leasinggegenstands	100.000	DR	Kosten des Umsatzes 47.349
Buchwert des Leasinggegenstands	75.000	CR	Leasinggegenstand 75.000
(erwarteter) Bruttorestwert	45.000	CR	Umsatz 63.133
Zinssatz (implizit)	6,87%	CR	Abgegrenzter Gewinn (Bilanzkonto) * 9.217
		* Nettoausweis möglich	

Jahr	Leasing- forderung	Brutto- restwert	Abgegrenzter Gewinn	Netto- restwert	Zinsertrag Forderung	Zinsertrag Rest-VW	Gewinn bei Ersterfassung
0	63.133	36.868	-9.217	27.651	0	0	15.784
1	43.471	39.400	-9.217	30.184	4.337	2.533	
2	22.457	42.107	-9.217	32.891	2.986	2.707	
3	0	45.000	-9.217	35.783	1.543	2.893	
					8.868	8.132	15.784

Beendigung LV

Buchwert	75.000
Nettorestbuchwert	27.651
Kosten des Umsatzes	47.349

Umsatz	63.133
Kosten des Umsatzes	47.349
Ertrag in t ₀	15.784

Berechnung des abgegrenzten Gewinns	
FV Leasinggegenstand	100.000
PV der Leasingforderungen	63.133
Prozentsatz des realisierten Fair Values	63,13%
Gesamtgewinn (100.000 - 75000 =)	25.000
davon zu realisieren (63,13%)	15.783
davon nicht zu realisieren (36,87%)	9.217



8. Leasinggeberbilanzierung – Typ A

Beispiel

Zum Ende des Jahres 2 wird der Leasingvertrag vorzeitig beendet;

der LG ist berechtigt (Annahme), den Leasinggegenstand zurückzunehmen, da der LN zu Beginn des Jahres 3 nicht zahlen kann.

Der LG schätzt zum Ende des Jahres 2, dass der Leasinggegenstand zu 55.000 veräußert werden könnte; der geschätzte Wert zum Ende des LV bleibt unverändert bei 45.000.

Berechnung der Wertminderung auf die Leasingforderung (unter Berücksichtigung des Leasinggegenstands als Sicherheit):

Der erwartete Zahlungszufluss aufgrund der Verwertung des Leasinggegenstands ist wie folgt aufzuteilen:

- Rest-VW (45.000 bzw. abgezinst per Ende 02)	42.107
- Leasingforderung (55.000 - 42.107 =)	<u>12.893</u> *
	<u><u>55.000</u></u>

* der Teil der Forderung, der nicht wertzumindern ist, da eine Deckung durch die Sicherheit "Leasinggegenstand" vorliegt.

Notwendige Buchungen:

◆ **Schritt 1:** Erfassung der Wertminderung der Leasingforderung

(unmittelbar bevor der Leasinggegenstand in der Bilanz des LG wieder bilanziert wird):

DR	Wertminderungsaufwand (= 22.457 - 12.893)	9.564
CR	Leasingforderung	9.564

◆ **Schritt 2:** Weitere "Korrektur- bzw- Umbuchungen"

DR	Vorratsvermögen (=> Nettowert: 55.000 - 9.217)	45.783
DR	Abgegrenzter Gewinn	9.217
CR	Rest-VW	42.107
CR	Leasingforderung	12.893

◆ **Schritt 3:** Buchung nach Verwertung der "Sicherheit"

DR	Kasse	55.000
CR	Vorratsvermögen	45.783
CR	Gewinn aus Verkauf Vorratsvermögen	9.217



8. Leasinggeberbilanzierung – Typ A

⑦ Ausweis

- **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

① Erträge aus Leasing

- grundsätzlich linear über die Vertragslaufzeit zu erfassen
- es sei denn, eine andere Erfassungsform spiegelt Ertragsverlauf zutreffender wider

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

Anhangangaben

- **Zielstellung**

durch die Angaben soll es Abschlussadressaten ermöglicht werden,

- Beträge,
- den zeitlichen Anfall und
- Unsicherheiten

in Bezug auf Leasingzahlungen zu verstehen. Zu diesem Zweck soll angegeben werden

(1) generelle Informationen zu LV

(2) wesentliche Ermessensentscheidungen, die im Rahmen der Anwendung des Standards getroffen wurden, und

(3) die diesbezüglich bilanzierten Beträge.

Die 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 bis .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



9. Sale-and-Leaseback Transaktionen

① Bestimmung, ob “Sale“ stattgefunden hat:

- Beurteilung auf Grundlage der Vorschriften des neuen Standards zu „Umsatzerlösen“: ist eine Leistungsverpflichtung zu erfüllen bzw. wurde sie erfüllt?
- eine Leasingvereinbarung (*Leaseback*) wird nicht verhindert – für sich genommen –, wenn der Erwerber und LG des VW die Beherrschung über den VW erlangt
- wenn aber der Verkäufer / LN im Rahmen des Leaseback
 - andere in Bezug auf die Nutzung des VW anweisen kann und
 - i.W. alle wirtschaftlichen Vorteile aus dem VW ziehen kann,dann liegt kein “sale“ vor; das ist dann der Fall, wenn
 - entweder die Laufzeit des LV wstl. Teil der wirtschaftlichen ND des VW abdeckt,
 - oder der Barwert der Leasingzahlungen wstl. Teil des FV des VW entspricht



9. Sale-and-Leaseback Transaktionen

② Vorgehensweise, wenn ein “Sale“ vorliegt (d.h. LG erlangt *control*):

- **der Verkäufer** (und LN) bilanziert
 - den “sale“ nach den einschlägigen IFRS und
 - das LV in Übereinstimmung mit dem neuen Leasingstandard
- **der Käufer** (und LG) bilanziert
 - den Kauf nach den einschlägigen IFRS und
 - das LV in Übereinstimmung mit dem neuen Leasingstandard
- **keine FV** bzgl. Kauf- bzw. Lease-Transaktionen - dann folgende Anpassungen:
 - der Verkäufer (und LN)
 - Bewertung Nutzungsrecht und Gewinn / Verlust aus Abgang auf Basis FV
 - der Käufer (und LG)
 - Bewertung der Leasingforderung und Rest-VW (Typ A) bzw. den zugrundeliegenden VW (Typ B) auf Basis FV



9. Sale-and-Leaseback Transaktionen

③ Vorgehensweise, wenn kein “Sale“ vorliegt (d.h. LG erlangt nicht *control*):

- **der Verkäufer** (und LN)
 - bucht den VW nicht aus
 - bilanziert für erhaltene Zahlungen als Schuld (*financial liability*) gem. einschlägigen Standards
- **der Käufer** (und LG)
 - setzt den VW nicht in seiner Bilanz an
 - bilanziert geleistete Zahlungen als Forderung (*receivable*)

④ Anhangangaben, sofern ein Sale-and-Leaseback vorliegt:

- Verkäufer und Käufer: Beachtung der allgemeinen Angabepflichten
- zusätzliche Angaben Verkäufer (LN):
 - wesentliche Vertragsbedingungen
 - Angabe zu Gewinn / Verlust aus ‘Sale‘



10. Übergangsvorschriften

Grundsatz

- Retrospektives Vorgehen gem. IAS 8
 - wahlweise in vollem Umfang möglich
(Besonderheit für verbriefte Operating LV i.S.v. IAS 17)
 - allerdings umfangreiche Ausnahmen zu diesem Grundsatz
- LN: falls Wahlrechtsausübung, so dass kein Ansatz kurz laufender LV – zum Beginn der frühesten Vergleichsperiode müssen VW und 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
- nachträgliche Einsicht (*hindsight*) gestattet - z.B. bei Laufzeitoptionen



10. Übergangsvorschriften

Leasingnehmer – Operating LV nach IAS 17

- 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
- sowohl bei Typ A als auch B: Bestimmung des Nutzungsrechts unter Berücksichtigung von Abgrenzungsposten (Voraus- bzw. nachgelagerte Zahlungen)
- Verwendung eines einheitlichen Zinssatzes für ein Portfolio von LV mit gleichen Charakteristika möglich



10. Übergangsvorschriften

Leasingnehmer – Finanzierungs LV nach IAS 17

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



10. Übergangsvorschriften

Leasinggeber – Operating LV nach IAS 17

- **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



10. Übergangsvorschriften

Leasinggeber – Finanzierungs LV nach IAS 17

- **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



10. Übergangsvorschriften

Sale-and-Leaseback – hier: Begründung vor frühester Vergleichsperiode

- ***Sale and Finance Leaseback* nach IAS 17**
 - keine Neueinschätzung
 - keine Neubewertung zum Beginn der frühesten Vergleichsperiode
 - Fortführung der Auflösung eines abgegrenzten Gewinns
 - **Neueinschätzung, ob Käufer / LG *control* am Leasinggegenstand erlangt hat, wenn**
 - *Sale and Operating Leaseback* nach IAS 17 oder
 - eine Transaktion nach IAS 17 bzgl. Sale-and-Leaseback geprüft, aber nicht als solche eingestuft wurde
- => wenn Ergebnis: LG hat *control* erlangt, dann**
- LN: Anwendung der Übergangsvorschriften **LN – Operating LV nach IAS 17** zur Bewertung Nutzungsrecht und Leasingverbindlichkeit + Ausbuchung abgegrenzter Gewinn zum Beginn der frühesten Vergleichsperiode



10. Übergangsvorschriften

Angesetzte Beträge – Unternehmenszusammenschlüsse

hier: vorteilhafte oder nachteilige Operating LV (**IFRS 3.B29**):

- Ausbuchung des Postens nach IFRS 3.B29 und
- Erfassung der Gegenbuchung beim entsprechenden Nutzungsrecht

Anhangangaben

- **Angaben nach IAS 8 zum Übergang** - IAS 8.28-31 mit den folgenden Ausnahmen:
 - IAS 8.28 (f)
 - (i) Angabe des Korrekturbetrags somit nicht für jeden betroffenen Posten des Abschlusses, und
 - (ii) nicht für Angaben nach IAS 33 (unverwässert / verwässert)
- **Anwendung der ‘speziellen Erleichterungen’** (siehe Folie 45)