

© DRSC e.V	Zimmerstr. 30	10969 Berlin	Tel.: (030) 20 64 12 - 0	Fax: (030) 20 64 12 - 15
	Internet: www.drsc.de		E-Mail: 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 des FA wieder. Die Standpunkte des 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>79. IFRS-FA / 20.12.2019 / 12:00 – 12:45 Uhr</b>
<b>TOP:</b>	<b>07 – Entwurf dreier Module zu IDW RS HFA 50</b>
<b>Thema:</b>	<b>Diskussion der drei Module zu IFRS 16</b>
<b>Unterlage:</b>	<b>79_05_IFRS-FA_RSHFA50Leasing_CN</b>

### 1 Sitzungsunterlagen für diesen TOP

- 1 Für diesen Tagesordnungspunkt (TOP) der Sitzung liegen folgende Unterlagen vor:

Nummer	Titel	Gegenstand
79_07	79_07_IFRS-FA_RSHFA50Leasing_CN	Cover Note
79_07a	79_07a_IFRS-FA_RSHFA50Leasing_M1	Entwurf des Moduls M1 zu IFRS 16 Unterlage öffentlich verfügbar <a href="https://www.idw.de/idw/verlautbarungen/entwuerfe">https://www.idw.de/idw/verlautbarungen/entwuerfe</a>
79_07b	79_07b_IFRS-FA_RSHFA50Leasing_M2	Entwurf des Moduls M2 zu IFRS 16 Unterlage öffentlich verfügbar <a href="https://www.idw.de/idw/verlautbarungen/entwuerfe">https://www.idw.de/idw/verlautbarungen/entwuerfe</a>
79_07c	79_07c_IFRS-FA_RSHFA50Leasing_M3	Entwurf des Moduls M3 zu IFRS 16 Unterlage öffentlich verfügbar <a href="https://www.idw.de/idw/verlautbarungen/entwuerfe">https://www.idw.de/idw/verlautbarungen/entwuerfe</a>

Stand der Informationen: 06.12.2019.

### 2 Ziel der Sitzung

- 2 Der IFRS-FA soll die vorliegenden IDW-Entwürfe zur Ergänzung der Modulverlautbarung RS HFA 50 um drei Module zu IFRS 16 *Leasingverhältnisse* erörtern.
- 3 Der IFRS-FA wird zudem um Entscheidung gebeten, ob eine DRSC-Stellungnahme an das IDW übermittelt werden soll. Die Kommentierungsfrist des IDW endet am 03. Februar 2020.

### 3 Status und Hintergrund der IDW-Verlautbarung RS HFA 50

- 4 Das IDW hat im Jahr 2017 begonnen, abgegrenzte Einzelfragen zu bestimmten IFRS in einer sog. Modulverlautbarung abzuhandeln und zusammenzufassen. D.h. konkret, dass eine solche Verlautbarung grundsätzlich Fragen bzw. Themen zu sämtlichen IFRS enthalten kann und dass diese nach und nach in Form von Modulen erarbeitet und einsortiert werden.
- 5 Die bestehende Modulverlautbarung IDW RS HFA 50 wurde erstmals im März 2017 verabschiedet (Inhalt: ein Modul zu IAS 19) und bereits mehrfach ergänzt. RS HFA 50 besteht derzeit aus fünf Modulen. Neben den diesen TOP betreffenden Entwürfen, hatte das IDW außerdem bereits am 7. November 2019 zwei weitere Modulentwürfe zu IFRS 9 (Module M2 und M3 zu IFRS 9) zur Kommentierung veröffentlicht. Diese sind Gegenstand des TOP 05 dieser FA-Sitzung.
- 6 In den vorliegenden Ergänzungsentwürfen werden drei Fragen zu IFRS 16 thematisiert (Unterlagen **79\_07a bis 79\_07c**). Der Fachausschuss „Unternehmensberichterstattung“ (FAB) des IDW hat die drei Module IFRS 16-M1, IFRS 16-M2 und IFRS 16-M3 am 25.11.2019 verabschiedet. Änderungs- oder Ergänzungsvorschläge erbittet das IDW bis 03. Februar 2020.
- 7 Die Modulentwürfe umfassen – wie auch die bisherigen Module – eine spezifische Fragestellung („Sachverhalt bzw. Fallkonstellation“) zur Anwendung bestimmter konkreter IFRS-Regeln („Problem“) sowie Ausführungen zur sachgerechten Anwendung dieser Regeln („Würdigung“).

### 4 Entwurf des Moduls M1 zu IFRS 16 (Unterlage 79\_07a)

#### Thema/Sachverhalt: Bilanzierung von Erbbaurechtsverträgen nach deutschem Recht

- 8 Das Nutzungsrecht an einem Grundstück wird nicht durch einen Kauf erlangt, sondern durch den **Abschluss eines Erbbaurechtsvertrags**. Auf dieser Grundlage hat der Erbbauberechtigte während der gesamten Vertragslaufzeit ein **veräußerliches und vererbliches Recht, ein Gebäude** auf oder unter der Oberfläche des Grundstücks **zu errichten**. Während der Vertragslaufzeit ist der Erbbauberechtigte der Eigentümer des Gebäudes und aller damit verbundenen Rechte und Pflichten. Erbbaurechtsverträge haben grundsätzlich sehr lange Laufzeiten, in der Praxis häufig 99 Jahre.

#### Problem

- 9 Fraglich ist, ob durch den Erbbaurechtsvertrag nur ein Nutzungsrecht am Grundstück (dann **Leasingverhältnis** i.S.d. IFRS 16 *Leasingverhältnisse*) oder faktisch sogar die Kontrolle über das Grundstück übertragen wird (dann **Grundstückserwerb** i.S.d. IAS 16 *Sachanlagen*).

#### Würdigung

- 10 Das IDW kommt zu dem Ergebnis, dass im Fall von deutschen Erbbaurechtsverträgen **kein kaufähnlicher Vorgang, sondern ein Leasingverhältnis i.S.v. IFRS 16** vorliegt.

- 11 Maßgeblich für diese Einschätzung ist, dass Grundstücke normalerweise eine **unbegrenzte wirtschaftliche Nutzungsdauer** aufweisen und daher selbst nach sehr langen Vertragslaufzeiten ein weiterhin nutzbarer Vermögenswert an den Eigentümer zurückübertragen wird. Demzufolge hat **keine (faktische) Übertragung der Eigentumsrechte am Grundstück** stattgefunden. Das Recht zur Nutzung des Restwerts verbleibt beim Grundstückseigentümer. Die Beurteilung der Ausübungswahrscheinlichkeit eventueller Verlängerungsoptionen wird zudem als schwierig eingestuft, so dass nicht davon ausgegangen wird, dass die Vertragslaufzeit der wirtschaftlichen Nutzungsdauer entspricht bzw. nahekommt.

## 5 Entwurf des Moduls M2 zu IFRS 16 (Unterlage 79\_07b)

### Thema/Sachverhalt: **Bilanzierung von Vereinbarungen zur Überlassung von Firmenwagen an Arbeitnehmer**

- 12 Ein bilanzierendes Unternehmen schließt einen Leasingvertrag mit einem Dritten zur entgeltlichen Überlassung eines PKW. Dieser PKW wird dann einem seiner Arbeitnehmer als **Firmenwagen** überlassen. Der Firmenwagen wird sowohl für dienstlich veranlasste Fahrten als auch für private Fahrten genutzt. Im Falle der Beendigung des Arbeitsverhältnisses (vor Ablauf der Firmenwagenvereinbarung) besteht eine Rückgabeverpflichtung des Firmenwagens an den Arbeitgeber.

#### Problem

- 13 Unstrittig ist, dass der Arbeitgeber im Rahmen des Hauptleasingverhältnisses ein Leasingnehmer ist. Fraglich ist jedoch, ob der **Arbeitgeber** gleichzeitig als **Leasinggeber** ggü. dem Arbeitnehmer (im Rahmen eines **Unterleasingverhältnisses**) agiert oder ob lediglich eine Art der **Mitarbeitervergütung** i.S.d. IAS 19 vorliegt.
- 14 Im Falle des Vorliegens eines Unterleasingverhältnisses, muss dieses durch den Arbeitgeber als Finanzierungs- oder Operating-Leasingverhältnis klassifiziert werden.

#### Würdigung

- 15 Die Beurteilung hängt nach Ansicht des IDW zunächst von der Frage ab, ob der Arbeitgeber als Agent oder Prinzipal agiert. Insofern der Arbeitgeber als Agent des Arbeitnehmers handelt, läge kein Hauptleasingverhältnis unter Beteiligung des Arbeitgebers vor. Um als Agent eingestuft zu werden, müsste das gesamte Risiko aus dem Leasing des Firmenwagens auf den Arbeitnehmer verlagert werden. Dies wird durch das IDW jedoch als im deutschen Rechtsraum nur sehr selten vorkommend angesehen.
- 16 Die kostenlose oder vergünstigte Überlassung eines Firmenwagens (i.S. einer nicht-monetären Leistung) wird als **Leistung an Arbeitnehmer i.S.v. IAS 19** angesehen. Auch im Falle einer Weiterbelastung bzw. Übernahme der Leasingzahlungen in voller Höhe durch den Arbeitnehmer, kann es sich um Leistungen an Arbeitnehmer i.S.v. IAS 19 handeln, bspw. wenn durch die

Vereinbarung wirtschaftliche Vorteile (z.B. Mengenrabatte o.ä.) zu Gunsten des Arbeitnehmers generiert werden.

- 17 Für den Fall, dass die Vereinbarung des Arbeitgebers mit dem Arbeitnehmer die Definition einer Leistung an Arbeitnehmer i.S.v. IAS 19 erfüllt, sieht es das IDW, aufgrund fehlender eindeutiger Regelungen in IAS 19 und IFRS 16, als **zulässig** an, die Überlassung bzw. das Recht zur Nutzung des Firmenwagens **ausschließlich nach IAS 19 zu bilanzieren**. In diesem Fall ist dann keine Beurteilung notwendig, ob ein Unterleasingverhältnis i.S.v. IFRS 16 vorliegt.

## 6 Entwurf des Moduls M3 zu IFRS 16 (Unterlage 79\_07c)

### Thema/Sachverhalt: Bilanzierung von Mieterdarlehen aus Immobilienleasingverträgen

- 18 Der **Leasingnehmer mietet eine Immobilie** für 5 Jahre, ohne anschließende Kaufoption. Der **Leasinggeber** ist eine **Ein-Objekt-Gesellschaft** ohne weiteres Vermögen, die vom Leasingnehmer nicht zu konsolidieren ist. Die vom Leasinggeber vermietete Immobilie wird über ein **Bankdarlehen** finanziert.
- 19 Der **Leasingnehmer** zahlt **zusätzlich** zur originären Leasingrate einen monatlichen **Betrag**, den der **Leasinggeber zur Tilgung seines Bankdarlehens verwendet**. Dementsprechend baut sich - im gleichen Verhältnis wie die Bankverbindlichkeit abnimmt - beim Leasinggeber eine Verbindlichkeit ggü. dem Leasingnehmer auf (sog. **Mieterdarlehen**; ungesichert, nachrangig). Die **Tilgung** des Mieterdarlehens erfolgt zum Ende des Leasingverhältnisses aus dem **Verwertungserlös** der Immobilie. Allerdings wird der Verwertungserlös vsl. nicht ausreichen, um sowohl die Bankverbindlichkeit als auch das Mieterdarlehen in voller Höhe zurückzuzahlen. Daher rechnet der Leasingnehmer zu Beginn des Leasingverhältnisses damit, dass die **Forderung aus dem Mieterdarlehen nur zu 60% beglichen** wird.

### Problem

- 20 Fraglich ist, ob das Mieterdarlehen eine **Restwertgarantie** des Leasingnehmers i.S.v. IFRS 16 darstellt und wie die **Bilanzierung** des Mieterdarlehens zu erfolgen hat.
- 21 Außerdem ist fraglich, auf welchen **Wert** das **Nutzungsrecht** abzuschreiben ist und, sofern ein Teil des Mieterdarlehens als finanzielle Forderung zu erfassen ist, wie diese Forderung gem. IFRS 9 zu bilanzieren ist.

### Würdigung

- 22 Das IDW kommt zu dem Ergebnis, dass das **Mieterdarlehen als Restwertgarantie i.S.v. IFRS 16 anzusehen** ist, weil die Rückzahlung des Mieterdarlehens unmittelbar vom Restwert der Immobilie abhängt, da der Leasinggeber (Ein-Objekt-Gesellschaft) neben der Immobilie über kein weiteres Vermögen verfügt.



- 23 Bei der Bewertung der Leasingverbindlichkeit, sind die Beträge, die der Leasingnehmer im Rahmen der Restwertgarantie vsl. leisten muss, als **Teil der Leasingzahlungen** gem. IFRS 16.27(c) zu berücksichtigen.
- 24 Das IDW hält es für sachgerecht, bei der Bewertung der Leasingverbindlichkeit am Bereitstellungsdatum nicht nur die originären Leasingzahlungen sondern auch das **Mieterdarlehen in Höhe der erwarteten Inanspruchnahme** (d.h. dem Betrag des letztendlichen Forderungsausfalls) zu berücksichtigen. Aus diesen Komponenten setzt sich somit die Höhe des zu erfassenden Nutzungsrechts zusammen.
- 25 Die **monatlichen Zahlungen** des Leasingnehmers sind dann in einen Anteil zur Tilgung der Leasingverbindlichkeit und einen Anteil zur (ratierlichen) Erfassung einer finanziellen Forderung für den Teil des Mieterdarlehens, für den eine Rückzahlung erwartet wird, **aufzuteilen**. Das **Nutzungsrecht** ist **linear** über die Laufzeit des Leasingverhältnisses vollständig **abzuschreiben**. Die erfasste finanzielle Forderung wird am Ende des Leasingverhältnisses aus dem Verwertungserlös der Immobilie getilgt.
- 26 Da die Rückzahlung der finanziellen Forderung des Leasingnehmers abhängig vom Restwert der Immobilie ist, erfüllt sie nicht die Zahlungsstrombedingungen des IFRS 9. Daher ist die **finanzielle Forderung zum Fair Value zu bewerten**, wobei die Wertänderungen im Periodenergebnis erfasst werden.

## 7 Fragen an den IFRS-FA

- 27 Folgende Fragen werden dem IFRS-FA zur Sitzung vorgelegt:

1. Welche Meinungen hat der IFRS-FA zu den Ausführungen in den Entwürfen?
2. Möchte der IFRS-FA seine Meinungen in Form einer DRSC-Stellungnahme an das IDW adressieren?