

Leases

Jänner 2015: ein Zwischenstand

Die bestehenden Regelungen zum Lease Accounting nach IAS 17 waren insbesondere wegen der auslegungsbedürftigen und gestaltbaren Abgrenzung zwischen Finance Lease und Operating Lease vom IASB zusammen mit dem US Financial Accounting Standards Board (FASB) in den Jahren 2006 bis 2010 neu gefasst worden. Sie liegen seit 17. August 2010 als gemeinsamer Exposure Draft ED 2010/9 Leases vor. In der Folgezeit gab es noch zahlreiche vorläufige Beschlussfassungen des IASB, die im Mai 2013 in den überarbeiteten Exposure Draft Leases mündete. Nach Auswertung zahlreicher

Kommentierungen des ED 2013/6 gab es seit 2014 weitere vorläufige Beschlussfassungen des IASB und mit diesen verbunden erneut erhebliche Änderungen.

Der aktuelle Stand vom Jänner 2015 ist in seinen wesentlichen Punkten Gegenstand der folgenden Ausführungen. Da die Erörterungen noch andauern werden, wird mit der Veröffentlichung des endgültigen Standards nach dem aktuellen Work Plan des IASB erst in der zweiten Jahreshälfte 2015 gerechnet.



Exposure Draft ED/2013/6 Leases

Neuregelung des Lease-Accountings (Stand IASB vom Mai 2013) und aktueller Stand der Erörterungen vom Jänner 2015

Anwendungsbereich, Allgemeines und Abgrenzungen

Ein Leasingvertrag liegt dann vor, wenn das Recht, einen eindeutig abgrenzbaren Vermögenswert zu nutzen übertragen wird. Die Übertragung ist allerdigns nur dann erfolgt, wenn der Empfänger in der Lage ist, während der Vertragslaufzeit sowohl die Nutzung des Vermögenswertes zu kontrollieren als auch den (nahezu gesamten) Erfolg aus seiner Nutzung zu ziehen. Letzteres ist auch dann der Fall, wenn der Empfänger den Vermögenswert entsprechend seiner speziellen Bedürfnisse anfertigen ließ und somit vorbestimmt ist, wie und für welchen Zweck der Vermögenswert genutzt wird oder wie er verwendet wird. Es kann auch ein Teil eines Vermögenswertes sein (z.B. eine Etage eines Gebäudes), dieser muss aber eindeutig abgrenzbar sein. Der Lieferant darf kein substanzielles Recht haben, den Vermögenswert zu seinem Nutzen auszutauschen. Bloße Schutzrechte des Lieferanten hindern den Empfänger nicht an der Kontrolle des Vermögenswertes.

Nicht abgedeckt ist vor allem das Leasing von immateriellen Vermögensgegenswerten (Ausnahmen bestehen für Leasingnehmer, die ein Wahlrecht haben) und von häufig als Vorräte behandelten Vermögensgegenswerten wie z.B. Ersatzteilen, die mit dem Leasing eines anderen Leasinggegenstandes verbunden sind, ebenso wie von biologischen Gegenständen, Dienstleistungskonzessionen und Abbaurechten (IFRS 6).

Eine wichtige Abgrenzung stellt die nur zu Vertragsbeginn erforderliche Gesamtbeurteilung der Verhältnisse dar, ob nicht statt des Leasings ein Kauf bzw. Verkauf gegeben ist, für den dann andere IFRS anzuwenden sind.

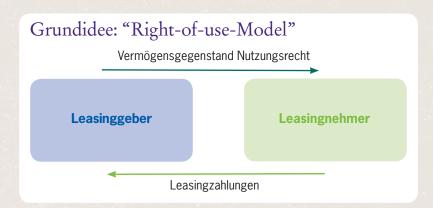
Verträge mit einer Leasingdauer von maximal zwölf Monaten inklusive der Verlängerungsoptionen fallen (Wahlrecht) ebenso nicht in den Anwendungsbereich, wie Verträge über geringwertige Leasinggegenstände.

Bei Verträgen, insbesondere auch solchen, die neben Leasing- auch noch Servicevereinbarungen umfassen, ist beim Leasinggeber eine Trennung in jene Bestandteile vorzunehmen, die auf Leasing bezogen und für die folglich die Regelungen für Leasing anzuwenden sind und in solche, bei denen das nicht der Fall ist. Bei der Aufteilung der vertraglichen Zahlungen ist zu beachten, dass diese beim Leasinggeber entsprechend den Regelungen zur Umsatzrealisierung (IFRS 15)

zugeordnet werden (idR anteilige Verkaufspreise der Einzelkomponenten). Beim Leasingnehmer ist ein Wahlrecht vorgesehen, entweder gar keine Aufteilung vorzunehmen oder diese nach den anteiligen Kaufpreisen der Einzelkomponenten oder wenn diese nicht verfügbar sind, die Aufteilung auf Basis der verfügbaren Informationen möglichst optimal zu schätzen.

Ein Vertrag kann auch mehrere, dann einzeln zu beurteilende Leasingverhältnisse umfassen. Die Beurteilung hängt hauptsächlich davon ab, ob der Gegenstand unabhängig von den im gleichen Vertrag ebenfalls enthaltenen anderen Leasinggegenständen nutzbar ist. Eine Besonderheit liegt allerdings dann vor, wenn zwei oder mehr Verträge (annähernd) gleichzeitig mit demselben Vertragspartner eingegangen wurden. Falls nämlich derartige Verträge als Gesamtpaket mit einer wirtschaftlichen Zielsetzung ausgehandelt werden oder die Leasingzahlung des einen Vertrags direkt von einem anderen Vertrag abhängt, wird man diese Verträge als eine Einheit zu betrachten haben.

Für das Inkrafttreten des Standards gibt es keine aktuellen Daţen.Vor dem 1. Januar 2017 wird das jedoch nicht sein, zumal mit der Standardveröffentlichung auch erst im zweiten Halbjahr 2015 gerechnet wird.



Klassifizierung von Leasingverträgen

Einheitlicher Ansatz: anders als noch im ED 2013/6 wird aktuell nicht mehr zwischen Typ A und Typ B unterschieden.

Kalkulationszinssatz

Grundsätzlich wird der Zinssatz, den der Leasinggeber dem Leasingnehmer berechnet, angepasst (beim Leasinggeber z.B. in erster Linie der interne Zinsfuß des Leasingvertrags oder bei Grundstücken die Rendite). Ansonsten wäre beim Leasingnehmer sein interner Refinanzierungszinssatz in Betracht zu ziehen. Eine Neufestlegung des Zinssatzes ist beim Leasinggeber nicht vorgesehen. Eine Neufestlegung ist aber beim Leasingnehmer dann vorgesehen, wenn bestimmte wesentliche Veränderungen nicht in der erstmaligen Festlegung berücksichtigt waren, diese sich im Einflussbereich des Leasingnehmers befinden und es dadurch entweder zu

- einer veränderten Vertragslaufzeit,
- einer geänderten Einschätzung hinsichtlich der Ausübung einer Kaufoption
- oder einer Vertragsänderung die aber nicht als separater neuer Leasingvertrag zu qualifizieren ist – kommt.

Der revidierte Zinssatz soll sich am Kassazinssatz des Tages der Neufestsetzung orientieren und dann für die restliche Leasinglaufzeit zugrunde gelegt werden.

Zeitpunkt für die Klassifizierung

Für die erstmalige Klassifizierung, Beurteilung und Bewertung des Leasingvertrags ist der Zeitpunkt maßgeblich, in dem der Leasingnehmer erstmals über den Leasinggegenstand verfügen kann.

Die Bilanzierung

Die Bilanzierung beim Leasingnehmer

Die grundsätzliche Neuerung gegenüber dem bisherigen IAS 17 besteht darin, dass nicht mehr zwischen Finance Lease und Operating Lease unterschieden wird. Anders als noch im ED 2013/6, wird aktuell aber auch nicht mehr zwischen Typ A und Typ B unterschieden. Es soll einen einheitlichen Ansatz geben.

Bei der erstmaligen bilanziellen Erfassung wird eine Leasingverbindlichkeit mit dem Present Value der Leasingzahlungen, diskontiert mit dem Kalkulationszinsfuß aus dem Leasingvertrag bzw. dem Refinanzierungszinsfuß des Leasingnehmers, angesetzt. Ein Vermögenswert "Nutzungsrecht" (Right-of-use Asset) wird in gleicher Höhe aktiviert, zuzüglich direkt zuordenbarer Nebenkosten.

Die relevante Leasingdauer ist die unkündbare Grundmietzeit. Diese wird um Zeiten von Optionen auf Verlängerung bzw. analog auf vorzeitige Vertragsbeendigung bzw. Kaufoptionen ergänzt, soweit es unter Berücksichtigung aller relevanten Einflussfaktoren einen wesentlichen wirtschaftlichen Anreiz gibt das Leasingverhältnis zu verlängern bzw. eine Option auf vorzeitige Beendigung oder Kauf nicht auszuüben. Ob ein wesentlicher wirtschaftlicher Anreiz vorliegt, wird anhand vertragsbezogener Faktoren, bezogen auf den Leasinggegenstand und anhand unternehmensbezogener

Faktoren, ermittelt. Dabei richtet sich die Entscheidung nach dem Gesamtbild der Verhältnisse. Eine Neuberurteilung der Leasingdauer erfolgt beim Leasingnehmer danach nur noch, wenn es im Machtbereich des Leasingnehmers eine wesentliche Veränderung der Verhältnisse bzw. wirtschaftlichen Anreize (nicht aber marktbasierte, z.B. günstigere Konditionen für vergleichbare Leasingverträge oder Preisrückgänge bei der Anschaffung der dem Leasing zugrunde liegender Anlagegüter) gibt, z.B. bei erheblichen baulichen Maßnahmen des Leasingnehmers in Zusammenhang mit einem Leasinggegenstand.

Bilanzierung an nachfolgenden Bilanzstichtagen

Die Leasingverbindlichkeit wird unter Ausweis des Zinsaufwands nach der Effektivzinsmethode fortgeführt. Änderungen aus dem in der aktuellen Berichtsperiode verwendeten Index oder Zinssatz sind erfolgswirksam zu berücksichtigen. Nach dem derzeitigen Stand der Beschlussfassung verbleibt nur noch ein Ansatz für die Bilanzierung beim Leasingnehmer, der der Typ A-Leasingvariante aus dem ED 2013/6 entspricht. Dabei wird der Vermögenswert "Nutzungsrecht" planmäßig auf die Leasingdauer - falls kürzer, seine wirtschaftliche Nutzungsdauer in Einklang mit IAS 38 (immaterielle

- Vermögensgegenstände) abgeschrieben.
- Währungsdifferenzen bei der Verbindlichkeit aus Leasingzahlungen sind erfolgswirksam zu erfassen.
- Das Nutzungsrecht ist zu jedem Periodenende durch einen Impairmenttest gemäß IAS 36 auf Werthaltigkeit zu überprüfen. Auch eine Neubewertung (Fair Value) ist fakultativ möglich. Gewinne und Verluste aus der Fair Value-Bewertung wären dann im Statement of Comprehensive Income gemäß IAS 38 auszuweisen.
- Die Leasingverbindlichkeit (und damit auch der Vermögenswert "Nutzungsrecht") ist neu zu bewerten, sobald es Indikatoren für eine mögliche wesentliche Änderung bei der Verbindlichkeit gibt (zunächst erfolgsneutral).
- Soweit Investment Properties gemäß IAS 40 Gegenstand eines Leasingverhältnisses sind und der Leasingnehmer hierbei die Bewertung zum beizulegenden Zeitwert bei all seinen als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien anwendet, erfolgt die Behandlung des Vermögenswertes "Nutzungsrecht" im Rahmen IAS 40 Investment Property nach dem Modell des beizulegenden Zeitwerts (möglich wäre bei IAS 40 auch noch die Wahl der Bewertung zu fortgeführten Anschaffungskosten).

Unbestimmte Rechtsbegriffe

"Wesentlicher wirtschaftlicher Anreiz"

Dieser Begriff wird genauer anhand von Beispiele beschrieben. Dazu wird auf den ED des *Standards Leases* verwiesen, Appendix B Application Guidance, B 5 und B 6. Die Absicht oder frühere Praxis beim Leasingnehmer sind dafür nicht relevant.

Die Bilanzierung beim Leasinggeber

Beim Leasinggeber ist nach dem aktuellen Stand der Beschlussfassung des IASB vorgesehen, die bisherige Behandlung nach IAS 17 im Wesentlichen beizubehalten.

Damit erfolgt beim Leasinggeber weiterhin die Klassifizierung in *Finance Lease* und *Operating Lease*, verbunden mit der nach dem bisherigen IAS 17 jeweils maßgebenden Bilanzierung.

Das führt allerdings dazu, dass die Bilanzierung bei Leasinggeber und Leasingnehmer nicht symmetrisch erfolgt.

Die Ausführungen zur relevanten Leasingdauer gelten analog zu denen beim Leasingnehmer, allerdings mit einer wichtigen Ausnahme: beim Leasinggeber wird später keine erneute Ermittlung der relevanten Leasingdauer vorgenommen.

Bei Operating Lease wird der Leasinggegenstand in der Regel zu Anschaffungs- oder Herstellungskosten erfasst. Die Folgebewertung richtet sich bei Sachanlagen nach IAS 16 und bei "Investment Properties" nach IAS 40. Bei der Bewertung mit den fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten ist der Abschreibungszeitraum an der geplanten Nutzungsdauer auszurichten. Zu jedem Bilanzstichtag erfolgt ein Impairment-Test nach IAS 36 für den Leasinggegenstand. Die erhaltenen Leasingraten sind linear über die Leasingdauer zu vereinnahmen. Es

erfolgt keine Aktivierung noch nicht fälliger Leasingraten. Nur in bestimmten Sonderfällen kann von der linearen Vereinnahmung der Leasingraten abgewichen werden, z.B. wegen mietfreier Zeiten.

Bei Finance Lease geht das wirtschaftliche Eigentum am Leasinggegenstand auf den Leasingnehmer über und daher aktiviert der Leasinggeber nur noch eine Leasingforderung und zwar in Höhe des Nettoinvestitionswertes des Leasingobjekts. Dieser ermittelt sich wie folgt:

Bonitätsbedingte Wertberichtigungen sind entsprechend IAS 39 bzw. IFRS 9 zu behandeln. Bei der Höhe der Wertberichtigung ist die Sicherheit aus dem zivilrechtlichen Eigentum am Leasinggegenstand zu berücksichtigen. Für nicht einzelwertberichtigte Forderungen sind portfolioorientierte Wertberichtigungen anzusetzen.

Mindestleasingzahlung (Mindestleasingraten und garantierter Restwert)

- + geschätzter nicht garantierter Restwert
- + Anpassung um bestimmte variable Leasingzahlungen (s.u. "Wichtige Punkte")
- = Bruttoinvestition in das Leasingverhältnis
- ./. noch nicht realisierter Finanzertrag
- = Nettoinvestition in das Leasingverhältnis

Für die Folgebewertung der Leasingforderung werden die Leasingraten in einen Zins- und einen Tilgungsanteil aufgeteilt und der Tilgungsanteil vermindert jeweils die Leasingforderung.

Geschätzte nicht garantierte Restwerte sind regelmäßig auf ihre Realisierbarkeit zu prüfen. Bei einer angezeigten Restwertminderung muss der Nettoinvestitionswert entsprechend erfolgswirksam angepasst werden und zwar so als ob die Wertänderung bereits zu Beginn des Leasingverhältnisses bekannt gewesen wäre.

Wichtige Punkte, die die Bilanzierung beim Leasinggeber und beim Leasingnehmer betreffen

Bei Vertragsänderungen nach
Beginn des Leasingverhältnisses ist
Folgendes zu beachten: Berücksichtigt
werden nur Änderungen im Umfang
des Leasingvertrags und dem
Entgelt, das der Leasingnehmer zu
entrichten hat. Beim Leasinggeber
wird zudem auf die Regelung in
IFRS 15 (Umsatzrealisierung) zu
Vertragsänderungen verwiesen. Es ist zu
unterscheiden, ob die Vertragsänderung
zu einer Behandlung als neues, separates
Leasingverhältnis führt oder nicht.

Ein bei Leasinggeber und Leasingnehmer separat zu behandelndes
Leasingverhältnis ergibt sich dann,
wenn die Vertragsänderungen dem
Leasingnehmer ein zusätzliches
"Nutzungsrecht" gewähren (weiterer
Gegenstand oder zusätzliche,
bisher nicht im Vertrag geregelte
Vertragslaufzeit) und das zusätzliche
Recht im angemessenen Verhältnis zu
seinem Einzelpreis abgerechnet wird.

Kein separat zu behandelndes
Leasingverhältnis beim Leasingnehmer
ergibt sich, wenn sich der
Vertragsumfang entweder von der
Laufzeit oder den Vertragsgegenständen
reduziert. Bilanziell wird dies abgebildet
indem der Berechnung die neuen
Leasingzahlungen und ein aktueller
Kalkulationszinssatz zugrunde gelegt
werden, bei gleichzeitigem Abgang
eines Teils des Vermögenswertes
"Nutzungsrecht" und erfolgswirksamer

Erfassung der Differenzen. Bei im Verhältnis zur Reduktion des Vertragsumfangs erheblichen Auswirkung der Änderung des Kalkulationszinssatzes ist aufzuteilen und der Effekt aus der Änderung des Kalkulationszinssatzes erfolgsneutral durch eine Anpassung beim Vermögenswert "Nutzungsrecht" zu berücksichtigen.

Kein beim Leasingnehmer separat zu behandelndes Leasingverhältnis liegt in Fällen vor, in denen sich entweder nur die Vergütung ändert oder nur der Leasingvertragsumfang (weiterer Gegenstand oder zusätzliche, bisher nicht im Vertrag geregelte Vertragslaufzeit) erhöht wird, nicht jedoch beides gleichzeitig in angemessenem Verhältnis zum Einzelpreis. Diese Fälle werden dann bilanziell abgebildet, indem die neuen Leasingzahlungen und ein aktueller Kalkulationszinssatz zur Berechnung der Leasingverbindlichkeit herangezogen werden, verbunden mit der Anpassung des Vermögensgegenstands "Nutzungsrecht" um die Differenz.

Beim Leasinggeber wird dann, wenn kein neues Leasingverhältnis vorliegt, hingegen zwischen Operating und Finance Lease unterschieden. Im Falle von Operating Lease wird vom Zeitpunkt der Änderung an wie ein neues Leasingverhältnis bilanziert. Bei Finance Lease sollen die Regelungen des

IFRS 9 zu Wertminderung und Ausbuchung der Leasingforderung zum Einsatz kommen.

Variable Leasingzahlungen und andere Faktoren bei Leasingzahlungen

Diese Zahlungen umfassen jene Zahlungen, die aus dem Leasingvertrag resultieren, jedoch von Faktoren abhängig sind, die erst nach Vertragsabschluss eintreten. Sie werden nur dann Teil der Leasingforderung beim Leasinggeber bzw. Leasingverbindlichkeit beim Leasingnehmer, wenn sie an einen Index oder Zinssatz gebunden sind. Soweit die variablen Größen vom wirtschaftlichen Gehalt her fixe Größen sind, sind sie in jedem Fall in die Bilanzansätze einzubeziehen. Das wäre z.B. der Fall bei Leasingzahlungen, die vom Umsatz abhängen, aber einen bestimmten Mindestbetrag immer erreichen müssen. Dort wäre dann dieser Mindestbetrag in jedem Fall als fixe Größe zu berücksichtigen.

Bei Bindung an einen Index bzw. Zinssatz erfolgt die Eingangsbilanzierung mit dem Satz, der zu Leasingbeginn gilt.

Leasingnehmer nehmen Anpassungen bei Abhängigkeit von einem Index bzw. Zinssatz vor, wenn dieser sich auf die Höhe der Leasingzahlungen auswirkt, indem sie ergebniswirksam anpassen,

Unbestimmte Rechtsbegriffe

"faktisch fixe Leasingzahlungen"

Dieser Begriff bedeutet, dass der Leasinggeber eine Differenz zum Restwert in jedem Fall vom Leasingnehmer oder von dritter Seite erstattet erhält, aber umgekehrt auch einen Mehrerlös an diesen Vertragspartner erstatten muss. Das lässt sich aus den *Illustrative Examples on Leases* des IASB bei IE 13, Beispiel 21 ableiten und dem ED des Standards Leases, Appendix B Application Guidance, B 17 und B 18.

soweit die aktuelle Periode betroffen ist. Soweit zukünftige Perioden betroffen sind , ist eine Anpassung des Vermögenswertes "Nutzungsrecht" und der Leasingverbindlichkeit vorzunehmen. Leasinggeber nehmen in diesen Fällen allerdings keine Anpassung vor.

Variable Leasingzahlungen, die auf Leistungsabgabe oder Nutzungsumfang beruhen sind bei Leasinggeber und Leasingnehmer erst in der Periode in der sie eintreten in der GuV zu erfassen.

Soweit im Leasingvertrag Derivate enthalten sind, sind diese separat nach den einschlägigen Regelungen zu behandeln.

Restwertgarantien

Die Berücksichtigung erfolgt wie folgt:

- Restwertgarantien von dritter Seite sind nicht einzubeziehen.
 Die bilanzielle Behandlung erfolgt analog zu den übrigen "normalen" Leasingzahlungen. Erforderlichenfalls ist eine Anpassung vorzunehmen, wenn Umstände eintreten, die anzeigen, dass es signifikante Änderungen bei den zu erwartenden Zahlungen aus der Restwertgarantie gibt.
- Die Anpassung aufgrund von Veränderungen bei der Restwertgarantie erfolgt beim Leasingnehmer in der GuV,

soweit die aktuelle oder frühere Perioden betroffen sind und beim Vermögenswert "Nutzungsrecht", soweit ein Bezug zu künftigen Perioden besteht. Im Zweifel erfolgt die Zordnung zu künftigen Perioden.

- Beim Leasinggeber werden
 Restwertgarantien nur als
 Leasingzahlungen behandelt falls
 diese faktisch fixe Leasingzahlungen
 darstellen. Andere Restwertgarantien
 (z.B. solche, die eine Gewinnchance
 beim Leasinggeber belassen) sind
 erst zu erfassen wenn sie tatsächlich
 geleistet werden.
- Faktisch fixe Leasingzahlungen (siehe oben) sind bei den Leasingzahlungen miteinzubeziehen.

Behandlung von Strafen im Falle der Nichtverlängerung von Leasingverträgen

Falls der Leasingnehmer den Vertrag nicht weiter fortsetzt und dies bei der Laufzeit des Leasings nicht berücksichtigt ist, ist bei den einzubeziehenden Leasingzahlungen die Strafe zusätzlich zu berücksichtigen, falls der Leasingnehmer zu Beginn des Leasings keinen bedeutenden wirtschaftlichen Anreiz zur Fortführung des Leasingverhältnisses hat. Zum Beispiel würde bei zehnJahren Leasingdauer und einer Ausstiegsmöglichkeit nach sechs Jahren gegen eine "Strafe" von EUR 5.000

dann eine Laufzeit von sechs Jahren angesetzt werden, falls trotz der Strafe kein bedeutender wirtschaftlicher Anreiz besteht, den Leasingvertrag über die sechs Jahre hinaus fortzusetzen. Die Strafe wäre in die Leasingzahlungen mit einzubeziehen.

Transaktionen

Sale and Lease Back-Transaktionen

Bei Sale und Lease Back-Transaktionen handelt es sich um Fälle, bei denen der Leasinggegenstand zunächst an einen anderen Rechtsträger verkauft wird und dann von diesem zurück geleast wird.

Soweit hier nach den IFRS-Kriterien der Umsatzrealisierung (IFRS 15) ein wirksamer Verkauf erfolgt ist (ansonsten würde nur eine Finanzierung vorliegen) und die Kriterien für eine Sale and Lease Back-Transaktion erfüllt sind, wird auf den Verkauf die dafür übliche Bilanzierung nach den IFRS angewendet. Für die Bilanzierung des Leasingverhältnisses gelten die oben genannten Ausführungen. Soweit es eine wirtschaftlich substanzielle Rückkaufoption beim Verkäufer (Leasingnehmer) gibt, liegt allerdings kein wirksamer Verkauf vor und es handelt sich lediglich um eine Finanzierungsvereinbarung. Letzteres gilt generell bei sogenannten "gescheiterten" Sale and Lease Back-Transaktionen, was zur Folge hat, dass der Verkäufer (zugleich Leasingnehmer) den Vermögenswert nicht ausbucht und stattdessen alle Zahlungen des Käufers (zugleich Leasinggeber) als Finanzverbindlichkeit passiviert.

Der Kontrollübergang ist auch dann nicht erfolgt, wenn die Vertragslaufzeit den Großteil der wirtschaftlichen Nutzungsdauer des Leasinggegenstandes umfasst oder der Barwert der Mindestleasingzahlungen im Wesentlichen dem Verkehrswert des Leasinggegenstandes entspricht. Beim Verkäufer und späteren Leasingnehmer erfolgt beim Verkauf nur eine anteilige Gewinnrealisierung (Verluste hingegen werden in voller Höhe nach den üblichen Grundsätzen bei ähnlichen Verkäufen ohne ein Lease Back erfasst), d.h. keine Gewinnrealisierung soweit anteilig im Verhältnis der Beträge ein "Nutzungsrecht" aktiviert wurde.

Soweit die Transaktion mehrere Leasing-Komponenten umfasst, ist für jede einzelne die Prüfung separat vorzunehmen.

Soweit der Kaufpreis und bzw. oder die Leasingzahlungen bei Sale and Lease Back-Transaktionen nicht dem Fair Value entsprechen, haben Anpassungen an die geltenden Marktbedingungen durch Abgrenzungen zu erfolgen. Die geltenden Marktbedingungen sollten soweit wie möglich anhand tatsächlich beobachtbarer Preise bzw. Informationen ermittelt werden. Liegen die Beträge unter den Marktwerten erfolgt die Abgrenzung wie bei einer Leasingvorauszahlung. Liegen sie darüber, werden diese Differenzen wie eine weitere Finanzierung berücksichtigt, die der Käufer der Anlage (und zugleich Leasinggeber) dem Verkäufer (und zugleich Leasingnehmer) gewährt.

Sublease-Transaktionen

Bei einer Sublease-Transaktion wird ein Leasinggegenstand zuerst an einen Leasingnehmer verleast, der diesen wiederum selbst als Leasinggeber an einen anderen Leasingnehmer weiter verleast.

Bei Sublease-Verhältnissen bilanziert der Zwischengeschaltete, der zugleich Leasinggeber und Leasingnehmer ist, jeweils separat nach den Regelungen für diesen Vertragstypen.

Welcher Ansatz für die Bilanzierung als Leasinggeber im Sublease anzuwenden ist, richtet sich nach dem Vermögenswert "Nutzungsrecht" (und nicht nach dem zugrunde liegenden Leasinggegenstand). Eine Aufrechnung von Vermögensgegenswerten und Verbindlichkeiten erfolgt nur dann, wenn die Voraussetzungen für eine Aufrechnung von Finanzinstrumenten erfüllt sind. Im Regelfall kann auch keine Aufrechnung von Aufwand und Ertrag aus den Leasingverhältnissen erfolgen.

Unbestimmte Rechtsbegriffe

"Großteil der Nutzungsdauer"

Dieser Begriff ist analog zum bisherigen Leasing nach IAS 17 idR über US-GAAP ausgelegt und damit gilt 75 % als Grenze für den Großteil der Nutzungsdauer bzw. 25 % für einen "unwesentlichen Teil der Nutzungsdauer". Die *Illustrative Examples on Leases* des IASB zeigen jedoch bei IE 7, Beispiel 12, dass sogar schon 2 Jahre bei 12 Jahren wirtschaftlicher Nutzungsdauer als nicht mehr unwesentlich anzusehen sind. Damit liegt die Grenze zumindest bei 83,33 % bzw. 16,67 %.

Barwertkriterium: "Im Wesentlichen"

Dieser Begriff ist analog zum bisherigen Leasing nach IAS 17 idR über US-GAAP ausgelegt und damit gilt 90 % als Grenze für "im Wesentlichen", bzw. 10 % für "unwesentlich".

Ausweis

Der Leasingnehmer weist den Vermögenswert "Nutzungsrecht" unter den Sachanlagen oder unter den Grundstücken und Bauten aus, dort, wo der geleaste Gegenstand ausgewiesen worden wäre. Dabei ist zu beachten, dass ein separater Ausweis zu erfolgen hat – fakultativ kann die Darstellung auch über den Anhang erfolgen – ebenso wie für die Leasingverbindlichkeit, Zinsen und Abschreibungen.

Die Zahlungsflüsse werden in der Darstellung des Cash-Flow wie folgt ausgewiesen: Beim Leasingnehmer erfolgt der Ausweis der Leasingzahlungen für den "Tilgungsanteil" als Finanzierungstätigkeit und für den Zinsanteil gemäß IAS 7 fakultativ bei der operativen Tätigkeit oder auch in der Finanzierungstätigkeit. Zahlungen für variable Vertragsbestandteile, die nicht in die Leasingverbindlichkeit einbezogen waren, sind in den Zahlungsflüssen aus operativer Tätigkeit zu zeigen, ebenso wie Zahlungen aus kurzfristigen Leasingverhältnissen, die nicht als Leasingverbindlichkeit ausgewiesen sind. Leasingzahlungen sind zudem separat von anderen Cash-Flows zu erläutern.

Es bestehen noch weitere Erläuterungspflichten für den Cash-Flow, so z.B. die Erläuterung des zahlungsunwirksamen Erwerbs des Vermögenswertes "Nutzungsrecht" und der diesem gegenüberstehenden Verbindlichkeit aus dem Leasingvertrag.

Der Leasinggeber hat bei Finance Lease die Leasingforderung in der Bilanz auszuweisen und um den Tilgungsanteil aus den Leasingraten sukzessive zu vermindern. Bei Operating Lease ist der Leasinggegenstand in der zutreffenden Kategorie des Anlagevermögens zu erfassen.

Bei Finance Lease weist der Leasinggeber den Zinsanteil der Leasingraten in der GuV als Zinserträge aus. Erträge und Aufwendungen aus dem Leasing zeigt er brutto in separaten Positionen (z.B. Umsatz und Cost of Sales falls Leasinggegenstände auch Teil des Umsatzgeschäfts sind). Bei Operating Lease wird die Abschreibung des Leasinggegenstands in der GuV bei den Abschreibungen ausgewiesen und die laufenden Leasingraten werden in der Regel beim Umsatz ausgewiesen. Aufwendungen und Erträge aus Leasingverträgen sollen entweder separat von den jeweils betroffenen GuV-Positionen dargestellt oder im Anhang unter Angabe der Position, in der der jeweilige Aufwand bzw. Ertrag ausgewiesen wird, erläutert werden.

Der Mittelzufluss aus dem Leasingverhältnis ist vom Leasinggeber bei der operativen Tätigkeit in der Darstellung des Cash-Flow auszuweisen.

Anhangangaben

Die verlangten Anhangangaben sind deutlich umfangreicher als bislang und teils abweichend.

Beim Leasinggeber werden nach wie vor qualitative und quantitative Angaben zum Leasingverhältnis gefordert, einschließlich der Angaben zur Art der Leasingverhältnisse und der wesentlichen getroffenen Annahmen. Besondere Angabepflichten bestehen bei Leasinggebern mit Verträgen über Grundstücke/Gebäude, bzw. sind diese Angaben separat von denen für

selbstgenutzte Grundstücke/Gebäude vorzunehmen.

Für den Leasingnehmer sieht das IASB nach derzeitigem Stand vor, dass die Anhangangaben dem Bilanzadressaten Betrag, Zeitpunkt und Unsicherheit bei den Cash Flows aus dem Leasingvertrag verdeutlichen sollen und hält nicht mehr an den noch im ED/2013/6 geforderten qualitativen Angaben fest, sondern fordert nur eine Ausrichtung an den allgemeinen (Informations)zielen von Anhangangaben. Diverse quantitative

Angaben zu den Leasingverhältnissen werden weiterhin gefordert.

Soweit bestimmte, in Bilanz bzw. Gewinn- und Verlustrechnung enthaltene Beträge aus Leasingverhältnissen dort nicht gesondert ausgewiesen werden, werden diese Angaben im Anhang gefordert.

Für Zwischenabschlüsse (IAS 34) sind die Regelungen für Anhangangaben unverändert zur noch gültigen Rechtslage.

Latente Steuern

Sorgfältig sollten die Unterschiede zum Steuerrecht des jeweiligen Staates heraus gearbeitet werden und auch eventuelle Anpassungen im Steuerrecht an die Neuerungen bei den IFRS im Auge behalten werden. Insbesondere bei der erstmaligen Anwendung des neuen Standards zum Leasing ist darauf zu achten, dass IAS 12 eine allgemeine Ausnahmeregelung (außer bei Unternehmenszusammenschlüssen) für zeitlich begrenzte Differenzen, die aus der erstmaligen Erfassung eines Vermögenswertes oder einer Schuld entstehen, vorsieht, so dass keine latenten Steuerabgrenzungen

vorzunehmen sind. Allerdings dürfte die rückwirkende Anwendung des neuen Standards auch bei den latenten Steuern wesentliche Konsequenzen haben.

Kurzfristige Leasingverträge

Darunter fallen Verträge, die als maximal mögliche Vertragslaufzeit zwölf Monate haben (Berechnung s.o. bei Bilanzierung beim Leasingnehmer zur relevanten Leasingdauer).

Die Leasingzahlungen werden bei Leasingnehmer und Leasinggeber (lediglich) in der GuV erfasst, in der Regel linear über die Laufzeit. Es besteht das Wahlrecht, die neuen Leasing-Regeln freiwillig auch auf die kurzfristigen Leasingverträge anzuwenden (nur für jeweils eine ganze Anlagenklasse). Die Anhangangaben sind ebenfalls modifiziert, u.a. Angabe der Ausgaben für kurzfristige Leasingverträge, auf die die Vereinfachungsregelung angewendet wird.

Dipl.-FW, Dipl.-Handelslehrer Stefan SchadenE. stefan.schaden@at.gt.com

T. +43 1 26 262-47



Leasingverträge mit geringwertigen Leasinggegenständen

Darunter fallen Verträge, die vom Wert her nur unwesentliche Leasinggegenstände (z.B. kleinere IT-Ausrüstungsgegenstände oder Möbel) umfassen. Allerdings wird die Wesentlichkeit nicht definiert und kann daher nur allgemein aus IAS 8 abgeleitet werden. Auch hier besteht das Bilanzierungswahlrecht, wie es oben für kurzfristige Leasingverträge dargestellt ist.

Kaufoptionen

Der Ausübungsbetrag für Kaufoptionen ist dann in die Bilanzierung des Leasings einzubeziehen, wenn der Leasingnehmer einen aus wirtschaftlicher Sicht wesentlichen Anreiz hat diese auszuüben. In diesem Fall ist auch der Vermögenswert "Nutzungsrecht" beim Leasingnehmer über die wirtschaftliche Nutzungsdauer des Leasinggegenstands statt über die Leasingdauer abzuschreiben.

Portfoliobetrachtung bei bestimmten Leasingverträgen

Es soll das Wahlrecht bestehen, die bilanzielle Abbildung von Leasingverträgen zu einem ganzen Portfolio zusammenzufassen. Als Anwendungsbeispiel können Unternehmen genannt werden, die auf Basis eines Rahmenvertrags

größere Mengen von IT-Ausrüstungsgegenständen oder Autos leasen.

Falls allerdings später nur ein Teil des bilanzierten "Nutzungsrechts" eine Wertminderung erleidet und diese für das Unternehmen wesentlich ist, kann die Portfoliobetrachtung nicht fortgeführt werden. In diesem Fall ist in kleinere Portfolien zu untergliedern oder sogar insgesamt die Einzelvertragsbetrachtung anzuwenden.

Sondertatbestände

Anreize/Vergünstigungen (z.B. Incentivezahlung an den Leasingnehmer zu Beginn des Leasingvertrags), die der Leasinggeber gewährt, sind bei der erstmaligen Erfassung beim Leasingnehmer vom Vermögenswert "Nutzungsrecht" abzuziehen.

Drohende Verluste: für derartige Leasingverträge ist die Rückstellung nach IAS 37 vorgesehen. Direkt zuordenbare Kosten bis zum Vertragsabschluss: soweit diese direkt der Vertragsherbeiführung und den Vertragsverhandlungen zuzuordnen sind (d.h. nur deshalb anfielen), werden diese durch Addition zum Vermögenswert "Nutzungsrecht" bzw. zum Vermögenswert Leasingforderung aktiviert. Bei der Ermittlung des Kalkulationszinssatzes nach dem internen Zinsfuß des Leasingvertrags werden diese direkt zuordenbaren Kosten mit berücksichtigt.

Leasingzahlungen vor Beginn der Vertragslaufzeit werden als Vorauszahlung auf den Vermögenswert "Nutzungsrecht" behandelt und in der Folge dann zum Vermögenswert "Nutzungsrecht" hinzugefügt.

Sonderregelungen zu Übertragung und Verbriefung von Leasingforderungen sind vorgesehen.

Folgeänderungen aus dem neuen Leasingstandard werden sich voraussichtlich bei der Konzernrechnungslegung und bei der Aktivierung von Fremdkapitalzinsen ergeben.

Übergangsregelungen

Die Neuregelung betrifft alle im Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung noch laufenden Leasingverhältnisse. Dabei wird aber nur soweit rückwirkend anzupassen sein, als der Beginn der ersten Vergleichsperiode im ersten Abschluss, der unter Anwendung der Neuregelung erstellt wird, zurück reicht.

Die Übergangsregelungen sind fakultativ. Die volle retrospektive Anwendung ist ebenfalls möglich.

Auch für Erstanwender der IFRS gelten die Übergangsregelungen und noch einzelne weitere Vereinfachungen.

So würde der Leasingnehmer bei früheren Operating Lease-Sachverhalten eine Verbindlichkeit in Höhe des Present Value der verbleibenden Leasingzahlungen, abgezinst mit dem Refinanzierungszinsfuß des Leasingnehmers im Zeitpunkt der Erstanwendung des Standards, ausweisen. Daneben würde er unter Berücksichtigung der Impairment-Regelungen einen Vermögenswert "Nutzungsrecht" ansetzen, der der noch offenen Leasingverbindlichkeit entspricht. Unterschiedsbeträge zwischen der Leasingverbindlichkeit und dem Vermögenswert "Nutzungsrecht" beim Übergang wären über Gewinnrücklagen zu erfassen.

Kein Anpassungsbedarf bei den Werten würde für die Financial Lease-Fälle des IAS 17 bestehen. Lediglich die Umgliederung der bestehenden mit dem Leasing verbundenen Aktiva und Passiva in Vermögenswert "Nutzungsrecht" und Leasingverbindlichkeit ist erforderlich. Erst die Folgebewertung erfolgt nach der neuen Rechtslage.

Kurzfristige Leasingverhältnisse führen zur Berücksichtigung wie oben dargestellt.

Leasinggeber: vom Grundsatz her besteht bei den Werten kein wesentlicher Anpassungsbedarf, da die Regelungen für den Leasinggeber aus dem bisherigen IAS 17 im Wesentlichen auch künftig Geltung haben werden.

Davon abgesehen gibt es beim Übergang noch einige Vereinfachungswahlrechte für Leasinggeber und Leasingnehmer, die auch die Anhangsangaben umfassen.

Bei Sale and Lease Back-Transaktionen gelten die allgemeinen Übergangsregelungen. Zusätzlich können solche Vereinfachungsregelungen genutzt werden, die für Sale and Lease Back bereits zu Beginn der frühesten Vergleichsperiode vorhanden waren.

Bei Unternehmenszusammenschlüssen (IFRS 3) gelten folgende Regelungen: Ein Leasingnehmer, der vor dem Übergang zum neuen Leasingstandard Vermögensgegenstände oder Verbindlichkeiten in Bezug auf Operating Leasing Verträge mit nicht fremdüblichen Konditionen im Rahmen von IFRS 3 (Vermögensgegenstand bei besonders günstigen Leasingkonditionen, Verbindlichkeit bei

ungünstigen) ansetzte, hat diese wieder auszubuchen und den Buchwert des Vermögensgegenstands Nutzungsrecht korrespondierend anzupassen (Gegenbuchung).

Für den Leasinggeber hat nur das FASB (USA) beschlossen, dass in diesen Fällen bei Anwendung des Receivable and Residual Approach (das FASB verfolgt inzwischen einen anderen Ansatz als das IASB) die Anpassung (Gegenbuchung) analog über Gewinnrücklagen erfolgen soll. Angesichts der bestehenden Regelung in IFRS 3, die erworbenen Vermögensgegenstände, für die das erworbene Unternehmen der Leasinggeber ist, zum Fair Value zu bewerten, besteht kein Anlass für eine derartige Regelung in den IFRS.

Schlussbetrachtung und Ausblick

Festzuhalten ist, dass erhebliche Vorbereitungsarbeiten für die Anwendung des mit umfangreichen Neuerungen verbundenen Standards fällig sein werden. So auch hinsichtlich der Schulung der Anwender und wegen der verbreitet zu erwartenden Veränderungen bei den Kennzahlen und Maßnahmen bei der Bilanzpolitik oder sogar in Hinblick auf Veränderung von (bestehenden) Verträgen. Aufgrund der vielen Bereiche, in denen es Ermessensentscheidungen zu treffen geben wird, wird es für Unternehmens(gruppen) notwendig sein, zuverlässig handhabbare Bilanzierungsanweisungen zu erstellen.

Aktuell ist noch manches offen und es sind noch einige Beschlussfassungen des IASB in diesem Bereich zu erwarten. Ob der bereits mehrfach verschobene Termin für die Veröffentlichung des neuen Standards (derzeit 2. Halbjahr 2015) eingehalten wird, bleibt abzuwarten.





Impressum

Herausgeber:

Grant Thornton Unitreu GmbH Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft Rivergate Handelskai 92, Gate 2, 7A 1200 Wien www.grantthornton.at

Für den Inhalt verantwortlich:

MMag. Christoph Zimmel

Dipl.-FW, Dipl.- Handelslehrer Stefan Schaden

Grafik:

Stefanie Schwaiger, B.Sc.

© 2015 Grant Thornton Unitreu GmbH Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft Alle Rechte vorbehalten.

Die Informationen in dieser Publikation sind allgemeiner Art und sind nicht auf die individuelle Situation einer natürlichen oder juristischen Person abgestimmt. Obwohl wir uns bemühen, zuverlässige und aktuelle Informationen zu liefern, können wir keine Haftung dafür übernehmen, dass diese Informationen so zutreffend sind, wie sie dies zum Zeitpunkt ihres Eingangs waren oder dass sie dies auch in Zukunft sein werden. Die Informationen haben lediglich den Zweck, Sie für die jeweilige Problematik zu sensibilisieren, um gegebenenfalls rechtzeitig den Rat eines Wirtschaftsprüfers, Steuerberaters oder Rechtsanwaltes Ihres Vertrauens in Anspruch nehmen zu können. Die zur Verfügung gestellten Informationen können eine individuelle Beratung nicht ersetzen. Es ist daher in jedem Falle notwendig, durch eine fachkundige Person, die unter Berücksichtigung der konkreten Umstände des Einzelfalles eine gründliche Analyse der betreffenden Situation vorgenommen hat, beraten zu werden.



www.grantthornton.at

© 2015 Grant Thornton Unitreu GmbH. All rights reserved.

Grant Thornton" refers to the brand under which the Grant Thornton member firms provide assurance, tax and advisory services to their clients and/or refers to one or more member firms, as the context requires. Grant Thornton Unitreu GmbH is a member firm of Grant Thornton International Ltd (GTIL). GTIL and the member firms are not a worldwide partnership. GTIL and each member firm is a separate legal entity. Services are delivered by the member firms. GTIL does not provide services to clients. GTIL and its member firms are not agents of, and do not obligate, one another and are not liable for one another's acts or omissions.