

Prof. Dr. Peter C. Lorson / Dr. Ellen Haustein / Felix Beske, M.Sc. / Hans-Henning Schult, M.Sc., alle Rostock / Dr. Jörg Poller, Berlin

Rechnungslegung im privaten und staatlichen Sektor

– Grundlegende Fragen der Bilanzierung nach HGB & SsD sowie IFRS & IPSAS – Teil 6: Bilanzierungsfeld Leasingverhältnisse im Abschluss des Leasingnehmers –

Prof. Dr. Peter C. Lorson und **Dr. Ellen Haustein** sind Projektkoordinatoren des EU-geförderten Erasmus+ Projekts Developing and Implementing European Public Sector Accounting modules (DIEPSAm). Sie arbeiten gemeinsam mit **Felix Beske, M.Sc.** und **Hans-Henning Schult, M.Sc.** am Lehrstuhl für Allgemeine Betriebswirtschaftslehre: Unternehmensrechnung und Controlling an der Universität Rostock und sind Mitglieder des dortigen Center for Accounting and Auditing (CAA). **Dr. Jörg Poller** ist bei der Zalando SE als Senior Manager im Entity Reporting tätig.
Kontakt: autor@kor-ifrs.de

Die Fallstudienreihe führt fragengeleitet in die Rechnungslegung im privaten und öffentlichen Sektor auf Einzelabschluss-ebene ein, wobei jeweils auf zwei nationale und internationale Normensysteme Bezug genommen wird: einerseits das HGB für Kaufleute bzw. für große KapGes. und die Standards staatlicher Doppik (SsD) für Gebietskörperschaften (hier Bundes- und Landesebene) sowie andererseits IFRS für kapitalmarktorientierte Konzerne und die International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) für Einheiten des öffentlichen Sektors, wie Gebietskörperschaften, staatliche Einheiten der mittelbaren Verwaltung sowie internationale Organisationen (z.B. UNO, NATO, EU-Kommission und OECD). Im vorliegenden Teil 6 wird das Bilanzierungsfeld Leasing behandelt.

I. Einleitung

Die vorliegende Reihe führt fragengeleitet in die Rechnungslegung im privaten und öffentlichen Sektor ein. Die in diesem sechsten Teil zu beantwortenden Fragen zum Bilanzierungsfeld Leasingverhältnisse im Abschluss des Leasingnehmers enthält die Tab. 1.

Tab. 1: Fragen in Teil 6 der Fallstudie

Grundlegende Fragen der Bilanzierung nach HGB & SsD sowie IFRS & IPSAS

Teil 6: Bilanzierungsfeld Leasingverhältnisse im Abschluss des Leasingnehmers

Fragenkomplex „Definition, Ansatz und Ausweis“

- Wie sind Leasingverhältnisse definiert?
- Wann sind Leasingverhältnisse durch den Leasingnehmer zu bilanzieren?
- Wie sind Leasingverhältnisse durch den Leasingnehmer auszuweisen?

Fragenkomplex „Zugangsbewertung“

- Wie sind Operating-Leasingverhältnisse im Abschluss des Leasingnehmers bei Zugang zu bewerten?
- Wie sind Finanzierungs-Leasingverhältnisse im Abschluss des Leasingnehmers bei Zugang zu bewerten?

Fragenkomplex „Folgebewertung“

- Wie erfolgt die Folgebewertung des Leasingobjekts bzw. des Nutzungsrechts hieran im Abschluss des Leasingnehmers?
- Wie erfolgt die Folgebewertung der Leasingverbindlichkeit im Abschluss des Leasingnehmers?

II. Definition, Ansatz und Ausweis (nach HGB & SsD sowie IFRS & IPSAS)

1. Allgemeines

Im Rahmen eines Leasingverhältnisses überlässt der Leasinggeber dem Leasingnehmer zeitlich begrenzt bestimmte materielle oder immaterielle Vermögensgegenstände bzw. -werte zum Gebrauch gegen Entgelt (als einmalige oder periodische Zahlungen).¹ Leasingverträge sind von Miet-, Kauf-, Ratenkauf- und Mietkaufverträgen abzugrenzen², denen sie aufgrund der vielfältigen Vertragsgestaltungsmöglichkeiten mehr oder weniger gleichen (können).³ Aufgrund der vielfältigen vertraglichen Rahmenbedingungen bilden Leasingverhältnisse in allen Normensystemen ein komplexes und ermessensbehaftetes Bilanzierungsfeld mit mehr oder minder großen Interpretationsspielräumen sowie bilanzpolitischen Gestaltungsmöglichkeiten. So stellen sich bei Leasingverhältnissen regelmäßig die Fragen, ob ein Partner (Leasinggeber oder Leasingnehmer) das Leasingobjekt bzw. das zugehörige Nutzungsrecht zu aktivieren bzw. die Nutzungsüberlassungsverpflichtung zu passivieren hat und ob die korrespondierenden Forderungen und Verbindlichkeiten in der Bilanz ersichtlich (d.h. on balance) sind oder nicht (off balance).

Diesem Beitrag vorangestellt sei, dass IFRS-Anwender mit Sitz in der EU spätestens seit den Geschäftsjahren, die nach dem 31.12.2018 beginnen, den neuen Leasingstandard IFRS 16 (statt des bisherigen IAS 17) anwenden müssen.⁴ IFRS 16 bringt für den *Leasingnehmer* wesentliche Änderungen der Bilanzierung von Leasingverhältnissen, während deren Klassifizierung und bilanzielle Abbildung für den *Leasinggeber* weiterhin der des IAS 17 entspricht.⁵ Hieraus ergeben sich auch Unterschiede zu den IPSAS, da IPSAS 13 noch auf IAS 17 basiert. Indes arbeitet auch das IPSASB an einem Projekt für einen neuen Leasingstandard mit dem Ziel, Konvergenz mit IFRS 16 herzustellen. Der hierzu jüngst veröffentlichte IPSASB Standardentwurf 64 regelt aber nicht nur die Bilanzierung beim Leasingnehmer neu (wie IFRS 16), sondern auch die bilanzielle Abbildung beim Leasinggeber.⁶ Der vorliegende Teil der Fallstudie widmet sich diesem Bilanzierungsproblem nur aus Sicht des Leasingnehmers.⁷

1 Vgl. Kirsch, in: Hofbauer/Kupsch (Hrsg.), Rechnungslegung, § 246 HGB Rz. 106, m.w.N.

2 Vgl. Memento, Bilanzrecht, 2009, Rz. 7.096; Bertram u.a. (Hrsg.), Haufe HGB Bilanz Kommentar, 9. Aufl. 2018, § 246 Rz. 29.

3 Vgl. Kirsch, a.a.O. (Fn. 1).

4 IFRS 16 ersetzt die IAS 17, IFRIC 4, SIC-15 sowie SIC-27.

5 Vgl. bspw. die Beiträge und Fallstudien von Fülbiel/Byner-Bendig/Scharf, KoR 2018 S. 87-95; Labrenz/Thorand, KoR 2017 S. 387-398; Loitz, KoR 2017 S. 158-163; Geher u.a., KoR 2017 S. 53-63; Gruber/Hartmann-Wendels, KoR 2016 S. 441-449; Kajüter/Meinhövel, KoR 2016 S. 426-436.

6 Vgl. zum Leasing-Projekt des IPSASB unter <http://hbfm.link/4594> (Abruf: 26.10.2018).

7 In Deutschland unterliegen Leasingverträge der Umsatzsteuer (§ 3 Abs. 9 UStG), wovon im Folgenden abstrahiert wird.

2. Wie sind Leasingverhältnisse definiert?

Im Gegensatz zu den hier betrachteten internationalen Normensystemen ist „Leasing“ im deutschen Recht ein unbestimmter Rechtsbegriff und somit weder im *HGB* noch in den *SsD* definiert. Demgegenüber definieren *IFRS* und *IPSAS* Leasing explizit als eine Vereinbarung, bei welcher der Leasinggeber dem Leasingnehmer gegen eine Gegenleistung das Recht auf Nutzung eines Vermögenswerts für einen vereinbarten Zeitraum überträgt (IFRS 16.Appendix A, IPSAS 13.9). Einheiten des öffentlichen Sektors als Leasinggeber haben diese Verträge von Dienstleistungskonzessionen abzugrenzen, die in den Anwendungsbereich von IPSAS 32 „Dienstleistungskonzessionsvereinbarungen: Konzessionsgeber“ fallen (IPSAS 13.25).

In IFRS 16 wird die Leasing-Definition durch Konkretisierungen und Anwendungsleitlinien präzisiert. IFRS 16 umfasst auch Service- und Liefervereinbarungen, in welche ein Leasingverhältnis eingebettet ist. Die wesentlichen Prinzipien beruhen dabei auf IFRIC 4 „Eingebettete Leasingverhältnisse“. Daher kommt der Prüfung, ob ein Leasingverhältnis vorliegt und IFRS 16 anzuwenden ist, eine besondere Bedeutung zu. Unter Anwendung des „Control“-Prinzips ist zunächst zu prüfen, ob ein Vertragsverhältnis bzw. eine Vertragskomponente einem Leasing entspricht (IFRS 16.BC107). So muss die Kontrolle über einen identifizierten Vermögenswert (identified asset) vorliegen (IFRS 16.9). Identifizierbarkeit ist gegeben, wenn der Vermögenswert im Vertrag explizit (z.B. durch genaue Bezeichnung oder Nummerierung⁸) oder implizit (durch Übergabe z.B.) spezifiziert wird (IFRS 16.B13) und kein substantielles Austauschrecht besteht (IFRS 16.B14). Die Voraussetzungen für die Spezifikation werden auch durch einen (physisch) abgrenzbaren Anteil an dem Vermögenswert erfüllt (IFRS 16.B20). Bloße Kapazitätsansprüche reichen hierfür indes nicht aus, es sei denn, diese umfassen „nahezu die gesamte“ (substantially all of the) Kapazität eines Vermögenswerts (IFRS 16.B20).⁹ Ein substantielles Austauschrecht liegt vor, wenn der Leasinggeber kumulativ

- die praktische Fähigkeit besitzt, den Leasinggegenstand in der Vertragslaufzeit auszutauschen und
- einen wirtschaftlichen Vorteil aus der Substitution ziehen kann (IFRS 16.B14).

Das Kriterium der Kontrolle bezieht sich auf das Recht, den im Wesentlichen gesamten wirtschaftlichen Nutzen aus dem Vermögenswert zu ziehen (z.B. durch alleiniges Nutzungsrecht; IFRS 16.B21), und das Recht, die Nutzungsform des Vermögenswerts zu bestimmen (IFRS 16.B24-B30). In der Literatur werden bei der Auslegung der Kriterien zur Identifikation und des Kontrollrechts nicht unerhebliche Spielräume bei der Vertragsgestaltung und Auslegung der Kriterien festgestellt.¹⁰

Fall 2.1: Identifizierung von Leasingverhältnissen nach IFRS 16¹¹

Sachverhalt:

Die IFF-RISS AG ist IFRS-Anwender und schließt mit einem Lieferanten einen Vertrag über sechs Jahre zur Nutzung eines LKW. Das Vorliegen eines Leasingverhältnisses gem. IFRS 16 ist fraglich für die folgenden

Szenarien (SZ):

- SZ 1: Die für den LKW (Typ X852, Fahrgestellnummer 780) vorgesehenen Routen und Fahrzeiten sind vertraglich vorgeschrieben.
- SZ 2: Der Vertrag verlangt vom Lieferanten, eine bestimmte Menge an Gütern nach einem festgelegten Zeitplan in der Vertragslaufzeit mit einer bestimmten Art von LKW (Typ X852) aus dem Fuhrpark des Lieferanten zu befördern.
- SZ 3: Der LKW (Typ X852, Fahrgestellnummer 780) kann von der IFF-RISS AG für jedwede Route genutzt werden. Der Vertrag sieht einen Austausch des LKW für Reparaturen oder Wartung vor.

Beurteilung:

In SZ 1 wird der LKW eindeutig spezifiziert. Mithin liegt ein identifizierter Vermögenswert vor. Hinweise auf ein substantielles Austauschrecht enthält der Sachverhalt nicht (IFRS 16.B19). Indes hat die IFF-RISS AG keine vollständige Kontrolle über die Verwendung des Vermögenswerts, weil die Routen im Vertrag vorgegeben werden. Mithin liegt kein Leasingverhältnis i.S.v. IFRS 16 vor.

In SZ 2 kann der Lieferant den geschlossenen Vertrag mit unterschiedlichen LKWs vom Typ X852 erfüllen. Folglich liegt dem Vertrag kein eindeutig spezifizierter Vermögenswert zugrunde. Der Lieferant hat ein substantielles Austauschrecht, da er das Fahrzeug zur Beförderung weitgehend frei aus seinem Fuhrpark wählen kann. Durch diese Wahlfreiheit erhält der Lieferant zwar im Wesentlichen den Großteil der wirtschaftlichen Vorteile aus der LKW-Nutzung. Dennoch liegt kein Leasingverhältnis vor. Vielmehr bezieht die IFF-RISS AG nur den Frachtservice als Dienstleistung.

In SZ 3 ist der Vermögenswert explizit spezifiziert. Die IFF-RISS AG trifft die Entscheidungen über Art und Nutzung des Vermögenswerts und besitzt somit die Kontrolle über diesen Vermögenswert. Die Rechte auf ein Ersatzfahrzeug des Lieferanten für die Dauer von Reparaturen oder Wartung haben lediglich Schutzcharakter. Sie begründen kein substantielles Austauschrecht (IFRS 16.B18). Folglich liegt ein Leasingverhältnis gem. IFRS 16 vor.

Hinweise:

Soweit ersichtlich, führen die Szenarien 1 bis 3 bei *HGB- und SsD-Anwendern* nicht zu Finanzierungs-Leasing. Dies gilt zunächst auch für *IPSAS-Anwender*. Kommt hingegen zur Schließung der bestehenden Regelungslücke in den IPSAS IFRIC 4 zur Anwendung, gelten die Sachverhaltsbeurteilungen nach IFRS 16 analog auch für *IPSAS-Anwender*, wengleich IFRIC 4 und IFRS 16 nicht immer zu identischen Bilanzierungsfolgen führen.¹²

3. Wann sind Leasingverhältnisse durch den Leasingnehmer zu bilanzieren?

Bei der Bilanzierung von Leasingverhältnissen ist zunächst zu klären, welche Vertragspartei Vermögensgegenstände bzw. -werte und Schulden zu bilanzieren hat und welche Ergebniseffekte sich einstellen. Die Frage, ob der Leasingnehmer den Leasinggegenstand bilanzieren muss, wurde in den hier betrachteten Normensystemen bis zur Ablösung von IAS 17 einheitlich durch das wirtschaftliche Eigentum an dem Leasinggegenstand bestimmt.

Handelsrechtlich lässt sich das Erfordernis der Aktivierung von Leasinggegenständen durch den Leasingnehmer aus dem

⁸ Vgl. Pellens u.a., *Internationale Rechnungslegung*, 10. Aufl. 2017, S. 779.

⁹ Vgl. Lüdenbach/Hoffmann/Freiberg, *Haufe IFRS-Kommentar*, 16. Aufl. 2018, § 15a Rz. 31.

¹⁰ Vgl. Coenenberg/Fink, in: Velte u.a. (Hrsg.), *Rechnungslegung, Steuern, Corporate Governance, Wirtschaftsprüfung und Controlling*, 2018, S. 53.

¹¹ In Anlehnung an die Illustrative Examples (IFRS 16.IE2).

¹² Vgl. Brune, *IRZ* 2016 S. 119.

Vollständigkeitsgebot (§ 246 Abs. 1 Satz 1 HGB) ableiten. Dabei kommt es nicht auf das rechtliche, sondern auf das wirtschaftliche Eigentum an (§ 246 Abs. 1 Satz 2 HGB). Mithin kommt die Aktivierung von Leasinggegenständen dann in Betracht, wenn der HGB-Anwender wirtschaftlicher Eigentümer ist. Dem auf das wirtschaftliche Eigentum rekurrierenden Vollständigkeitsgrundsatz folgen auch die *SsD* (*SsD* I.2.). Auch in den *IPSAS* erfolgt eine Zurechnung von Vermögenswerten nach der wirtschaftlichen Betrachtungsweise (*substance over form*) (*IPSAS* 13.15), wobei die Frage nach dem wirtschaftlichen Eigentümer des Leasingobjekts unter Bezugnahme auf die jeweiligen Chancen und Risiken („Risks-and-Rewards“-Ansatz) der Vertragspartner zu beantworten ist (*IPSAS* 13.12). Im Ergebnis führt die Beantwortung der Frage der Zurechnung des Leasingobjekts bei Anwendung von *HGB*, *SsD* und *IPSAS* zur Unterscheidung zwischen *Operating- und Finanzierungs-Leasing* mit entsprechenden Implikationen auf die Bilanzierung des Leasingverhältnisses. Zu unterscheiden sind:

1. Finanzierungs-Leasing: Der Leasingnehmer aktiviert als wirtschaftlicher Eigentümer den Leasinggegenstand;
2. Operating-Leasing: Der Leasinggeber aktiviert als wirtschaftlicher Eigentümer den Leasinggegenstand.

In Ermangelung eigener Regelungen zur Bilanzierung von Leasingverhältnissen bilanziert die Praxis Leasingverhältnisse in *handelsrechtlichen und SsD-Abschlüssen* gem. den sog. steuerlichen Leasing-Erlassen des BMF.¹³ Diese systematisieren Leasingvereinbarungen nach der Art des Leasinggegenstands (Mobilien- oder Immobilienleasing) sowie nach der Amortisation der Gesamtinvestitionskosten des Leasinggebers in Voll- oder Teilamortisationsverträge und in Spezialleasing.¹⁴ Vereinfachend gilt für Vollamortisationsverträge, dass Spezialleasing sowie Verträge, bei denen die unkündbare Grundmietzeit weniger als 40% oder mehr als 90% der gewöhnlichen Nutzungsdauer des Leasingobjekts beträgt, als Finanzierungs-Leasing zu klassifizieren und dem Leasingnehmer zuzurechnen sind.

Gem. *IAS* 17.8 und *IPSAS* 13.13 liegt dann Finanzierungs-Leasing vor, wenn alle wesentlichen Risiken und Chancen aus dem Eigentum des Leasingobjekts auf den Leasingnehmer übergegangen sind. Zur Einschätzung werden Kriterien vorgegeben, die einzeln oder kumulativ auf ein Finanzierungs-Leasing hindeuten (*IAS* 17.10, *IPSAS* 13.15). Finanzierungs-Leasing liegt immer dann vor, wenn eines der folgenden Kriterien erfüllt ist: Eigentumsübergang auf den Leasingnehmer am Laufzeitende, günstige Ankaufoption, Laufzeit des Leasingverhältnisses umfasst überwiegenden Teil der wirtschaftlichen Nutzungsdauer, Barwert der Mindestleasingzahlungen entspricht mindestens dem beizulegenden Zeitwert des Leasingobjekts, Spezialleasing (*IAS* 17.11; *IPSAS* 13.16). Indikatoren, die auf Finanzierungs-Leasing hindeuten, sind:

- Verluste des Leasinggebers durch die Auflösung des Leasingverhältnisses werden vom Leasingnehmer getragen,
- Gewinne und Verluste durch Schwankungen des beizulegenden Zeitwerts fallen dem Leasingnehmer zu,
- bei Ausübung einer Verlängerungsoption liegen die Leasingraten deutlich unter den marktüblichen Konditionen.

Die Liste der auf Finanzierungs-Leasing hindeutenden Indikatorenliste ist nicht abschließend. Finanzierungs-Leasing kann auch durch andere Indikatoren bzw. Vertragsmodalitäten begründet werden (*IAS* 17.12; *IPSAS* 13.16).

¹³ Vgl. Memento, a.a.O. (Fn. 2), Rz. 7.095; Bertram u.a. (Hrsg.), a.a.O. (Fn. 2), § 246 Rz. 35.

¹⁴ Vgl. für eine Übersicht der Zurechnung z.B. Memento, a.a.O. (Fn. 2), Rz. 7.101-7.119; Bertram u.a. (Hrsg.), a.a.O. (Fn. 2), § 246 Rz. 41, 43, 44.

Während *IFRS-Anwender* bis dato den wirtschaftlichen Eigentümer nach dem o.g. „Risks-and-Rewards“-Ansatz gem. *IAS* 17 bestimmt haben, sind Leasingverhältnisse künftig gem. *IFRS* 16.9 nach dem „Right-of-use“-Ansatz zu bilanzieren. In der Konsequenz haben Leasingnehmer bei nahezu allen Leasingverhältnissen zwingend ein Nutzungsrecht (*right of use*) an dem Leasinggegenstand zu aktivieren und die Gegenleistung (Verpflichtung zur Zahlung der Leasingraten) zu passivieren. Folglich wird beim Leasingnehmer nicht mehr zwischen Finanzierungs- und Operating-Leasing unterschieden. Die Auswirkung ist besonders relevant für bisher durch den Leasingnehmer als Operating-Leasing klassifizierte Verträge. Die Erfassung des Leasingverhältnisses ist bei Nutzungsüberlassung (*commencement date*) vorzunehmen (*IFRS* 16.23; *IPSAS* 13.9).¹⁵

Indes sind nicht alle Leasingverhältnisse nach *IPSAS* und *IFRS* einheitlich zu bilanzieren wegen *Ausnahmen* aus dem Anwendungsbereich von *IPSAS* 13 und *IFRS* 16¹⁶, expliziter *Wahlrechte* und *Anwendungserleichterungen* gem. *IFRS* 16. Das Wahlrecht betrifft Nutzungsvereinbarungen über immaterielle Vermögenswerte (andere als Lizenzrechte, *IFRS* 16.4), die u.a. exklusiv durch den Leasingnehmer genutzt werden.¹⁷ Anwendungserleichterungen bestehen für kurzfristige Leasingverhältnisse (*short-term leases*) mit einer Laufzeit von höchstens zwölf Monaten ohne Kaufoption (*IFRS* 16.Appendix A) und für Leasingverhältnisse über geringwertige Vermögenswerte (*low value assets*, auch *small-ticket leases* *IFRS* 16.5) mit einem fiktiven Neuwert von unter 5.000 US-\$. Sie werden als *low value assets* angesehen (z.B. Drucker, Kopierer)¹⁸. Der Bilanzierende hat in diesen Fällen das Wahlrecht, die geleasteten Vermögenswerte nicht zu aktivieren und die Leasingraten linear über die Laufzeit zu verteilen.¹⁹ Zudem sind Verträge, die in einem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, zwingend zusammenzufassen (*IFRS* 16.B2). Schließlich dürfen für eine Gruppe homogener Nutzungsüberlassungen einheitliche Ansatz- und Bewertungsvorgaben verwendet werden (sog. Portfolioansatz gem. *IFRS* 16.B1).

Fall 2.2: Klassifizierung von Leasingverhältnissen

Sachverhalt:

Ein Leasingnehmer (LN) schließt einen Vertrag über die Nutzung einer Maschine über fünf Jahre (Grundmietzeit; GMZ) mit einem Leasinggeber (LG) für eine Leasingrate i.H.v. 30.000 € jährlich (nachsüssig) ab. Die wirtschaftliche Nutzungsdauer entspricht der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer (ND) der Maschine und wird auf sechs Jahre geschätzt. Vereinfachend ist bekannt: Die Anschaffungskosten

¹⁵ Für den Übergang von *IAS* 17 auf *IFRS* 16 stand den Bilanzierenden das Wahlrecht zu, zum Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung nicht neu beurteilen zu müssen, ob bestehende Verträge ein Leasingverhältnis gem. der Definition von *IFRS* 16 enthalten (*IFRS* 16.C3).

¹⁶ Ausgenommen sind Leasingvereinbarungen über Vermögenswerte zur Entdeckung und Verarbeitung von nicht regenerativen Ressourcen (Mineralien, Öl, Erdgas) und Lizenzverträge über bestimmte immaterielle Vermögenswerte (u.a. Filme, Videos, Manuskripte, Urheberrechte *IFRS* 16.3; *IPSAS* 13.2) sowie Dienstleistungskonzessionen und biologische Vermögenswerte (nur *IFRS* 16.3). Ebenfalls ausgenommen ist die Anwendung der Bewertungsmaßstäbe des *IPSAS* 13 auf als Finanzinvestition gehaltene Immobilien und biologische Vermögenswerte (*IPSAS* 13.2).

¹⁷ Vgl. Freiberg, BB 2015 S. 2542; Beispiel in Lüdenbach/Hoffmann/Freiberg, a.a.O. (Fn. 9), § 15a Rz. 14. Vgl. *IFRS* 16.B3-B4.

¹⁸ Vgl. z.B. Kajüter/Meinhövel, KoR 2016 S. 427; Bauer/Gallert, WPg 2016 S. 326, und *IFRS* 16.BC100.

¹⁹ Neben einer linearen Verteilung der Leasingraten über die Laufzeit ist auch eine andere Aufwandsverteilung möglich, wenn diese den Nutzenzufluss aus dem Leasingobjekt aus Perspektive des Leasingnehmers besser charakterisiert (*IFRS* 16.6).

des LG betragen 120.000 €. Dem liegt ein Zinssatz von 5% zugrunde, sodass der Barwert der Mindestleasingzahlungen (MLZ) 129.884 € entspricht. Annahmegemäß sind die Kriterien für ein Leasing gem. IFRS 16 erfüllt (identifizierter Vermögenswert, kein substantielles Austauschrecht durch den LG, Kontrolle bei LN). Eine Kauf- und Mietverlängerungsoption im Anschluss an die GMZ wurde nicht vereinbart. Der LG hat kein Andienungsrecht.

Fraglich ist die Klassifizierung des Leasingverhältnisses durch den LN, wenn es sich bei dem LN alternativ um die HgB-GmbH, das Bundesland Süd-Sachsendahl (S-SD), die IFF-RISS AG bzw. die Urlaubsregion IB-SaS handelt.

Beurteilung:

HGB- und SsD-Anwender wenden regelmäßig die Leasingerlasse des BMF an. Demnach liegt ein Vollamortisationsleasing (volle Amortisation der Kosten des LG während der unkündbaren GMZ) über einen beweglichen Vermögensgegenstand (Mobiliendarlehen) vor. Da es sich nicht um ein Spezialleasing handelt und weder eine Kauf- noch eine Mietverlängerungsoption bestehen, kommt es zur Klassifizierung in Operating- und Finanzierungs-Leasing (hier mit Zurechnung zum Leasingnehmer) auf den Anteil der unkündbaren GMZ an der betriebsgewöhnlichen ND an.²⁰ Diese beträgt 83% (= 5 Jahre / 6 Jahre). Demnach erfolgt die Zurechnung nicht zum LN, sondern zum LG. Die HgB-GmbH und das S-SD Bundesland aktivieren den Leasinggegenstand nicht.

Die *Urlaubsregion IB-SaS* hat zu prüfen, ob der LN die überwiegenden Chancen und Risiken an dem Leasingobjekt trägt, weshalb mindestens eines der Kriterien in IPSAS 13.15-16 zutrifft. Im Beispiel führen gleich zwei Kriterien zur Klassifizierung als Finanzierungs-Leasing: Der Barwert der MLZ überschreitet den beizulegenden Zeitwert des Leasingobjekts und der Anteil der GMZ an der wirtschaftlichen ND beträgt 83%. Er liegt damit über dem Mindestwert von 75%, der sich nicht aus IPSAS 13 ergibt²¹, sondern den die IFRS-Bilanzierer durch Bezugnahme auf eine vergleichbare US-GAAP-Norm identifiziert haben.²²

Eine Klassifizierung erfolgt bei Anwendung von *IFRS 16* nicht. Da die Kriterien für Leasing gem. IFRS 16 annahmegemäß zutreffen, keine Wahlrechte zur Anwendung bestehen (short-term lease, low value asset) und es sich um einen materiellen Vermögenswert handelt, hat die IFF-RISS GmbH das Nutzungsrecht an der Maschine und eine korrespondierende Leasingverbindlichkeit zu bilanzieren.

4. Wie sind Leasingverhältnisse durch den Leasingnehmer auszuweisen?

Leasingnehmer, die nach *HGB, SsD und IPSAS* Rechnung legen, erfassen Finanzierungs-Leasingverhältnisse on balance durch Aktivierung des Leasingobjekts und Passivierung einer korrespondierenden Leasingverbindlichkeit. Der Ausweis des Vermögensgegenstands/-werts erfolgt im Anlagevermögen (§ 266 Abs. 3 HGB, SsD Anlage 1) bzw. als non-current asset (IPSAS 1.70). In der Bilanz erfolgt die Zuordnung entsprechend der physischen Beschaffenheit des Leasinggegenstands in immaterielle Vermögensgegenstände bzw. -werte bzw. Sachanlagen. Die Verbindlichkeit ist entsprechend der Fristigkeit

20 Vgl. Leasingerlass (BMF vom 19.04.1971 – IV B/2 – S 2170 – 31/71, DB 1971 S. 795) sowie ausführlich Bertram u.a. (Hrsg.), a.a.O. (Fn. 2), § 246 Rz. 38-44.

21 Unter Annahme einer 90%-Schwelle, da IPSAS 13 keine Vorgaben zum „überwiegenden Teil“ trifft.

22 Vgl. Lüdenbach/Hoffmann/Freiberg, a.a.O. (Fn. 9), § 15 Rz. 38.

unter den lang-, mittel-, oder kurzfristigen Verbindlichkeiten (§ 266 Abs. 3 i.V.m. §§ 268 Abs. 5 und 285 Nr. 1a HGB, SsD Anlage 1) bzw. den non-current oder current financial liabilities (IPSAS 1.70, IPSAS 13.32) auszuweisen. Die Abschreibungen auf die aktivierten Leasingobjekte sind weder in der Erfolgsrechnung gesondert von den übrigen Abschreibungen des Anlagevermögens auszuweisen (§ 227 Abs. 2 HGB, Nr. 7; SsD Anlage 1; IPSAS 1.112) noch gesondert im Anlagespiegel zu zeigen.

Bei als Operating klassifizierten Leasingverhältnissen aktiviert der Leasingnehmer das Leasingobjekt nicht, sondern erfasst die Leasingraten entsprechend ihres Anfalls (oder periodisiert sie, z.B. bei ratenfreien Perioden; siehe Fall 3.1) als Aufwand der Periode in der Erfolgsrechnung²³ (hier im GKV nach HGB als „sonstige betriebliche Aufwendungen“²⁴ oder im GKV nach SsD als „Aufwendungen für bezogene Leistungen und aus der Inanspruchnahme von Rechten und Diensten“ (SsD I.6.7.2.)). Demgegenüber wird der Zinsanteil der Leasingrate aus Finanzierungs-Leasing als „Zinsen und ähnliche Aufwendungen“, „Aufwendungen aus der Auf- bzw. Abzinsung“ bzw. „Finanzierungskosten“ ausgewiesen (§ 275 Abs. 2 Nr. 13 HGB; SsD I.6.19.; IPSAS 1.102 (b)).

Nach *IFRS 16.22* ist ein Nutzungsrecht (right-of-use-asset) zu aktivieren. Das Nutzungsrecht an dem Leasinggegenstand kann entweder getrennt von eigenen gleichartigen Vermögenswerten oder zusammen mit diesen in der Bilanz ausgewiesen werden. Im letzteren Fall sind im Anhang jene Bilanzposten, die Nutzungsrechte an einem Leasinggegenstand enthalten, sowie deren Beträge anzugeben (IFRS 16.47 (a)). Gleichermaßen kann die Leasingverbindlichkeit separat als finanzielle Verbindlichkeit oder gemeinsam mit anderen finanziellen Verpflichtungen (IFRS 16.47 (b)) ausgewiesen werden und ist jeweils als kurz- und/oder langfristig zu kennzeichnen (IAS 1.66). Die Leasingrate ist in der GuV zwingend in den Zins- und Abschreibungsaufwand aufzuteilen (IFRS 16.49), wobei der Ausweis bei Anwendung des GKV analog zum Finanzierungs-Leasing nach HGB erfolgt.

III. Zugangsbewertung

Die Zugangsbewertung der Vertragskomponenten wird nachfolgend getrennt nach Operating- und Finanzierungs-Leasingverhältnissen (mit Zurechnung zum LN) erläutert, wobei jeweils das Vorgehen nach IFRS 16 unter Finanzierungs-Leasing dargelegt wird.

1. Wie sind Operating-Leasingverhältnisse durch den Leasingnehmer bei Zugang zu bewerten?

Bei Vorliegen von Operating-Leasing gem. *HGB, SsD und IPSAS* wird das Leasingobjekt durch den Leasingnehmer bei Zugang nicht aktiviert (off balance lease). Es erfolgt somit keine Zugangsbewertung und auch keine Passivierung einer Leasingverbindlichkeit. Die Leasingaufwendungen werden in der Periode ihres Anfalls in der GuV als Aufwand erfasst. Für einen *IFRS-16*-Anwender kommt eine solche Bilanzierung grds. nicht (mehr) in Betracht. Ausnahmen bilden Leasingverhältnisse, die die kurzfristige Überlassung eines Vermögenswerts oder einen geringwertigen Vermögenswert betreffen. Hier kann eine Aufwandsrealisierung der Leasingzahlungen pro rata temporis vorgenommen werden (IFRS 16.6).

23 Explizit IPSAS 13.42 oder BMF-Leasingerlasse.

24 Bertram u.a. (Hrsg.), a.a.O. (Fn. 2), § 275 Rz. 181.

Häufig werden zu Vertragsbeginn mietfreie Zeiten oder die Übernahme von bestimmten Kostenelementen des Leasingnehmers durch den Leasinggeber als Anreizvereinbarung gewährt. Hierfür hat der Bilanzierende eine periodengerechte Aufwandsverteilung der gesamten Zahlungsmittelabflüsse aus dem Leasingvertrag vorzunehmen.

Fall 3.1: Abgrenzung von mietfreien Zeiten bei Operating-Leasingverhältnissen

Sachverhalt:

Ein Leasingnehmer (LN) schließt einen Vertrag über die Nutzung eines Gebäudes über fünf Jahre mit einem Leasinggeber (LG) für eine Leasingrate i.H.v. 1.000 € monatlich (nachsüssig) ab. Vereinfachend ist bekannt, dass das Leasingverhältnis nach HGB, SsD und IPSAS zu einem Operating-Leasingverhältnis führt. Zudem wird dem Mieter bei Vertragsbeginn eine sechsmonatige mietfreie Zeit gewährt.

Fraglich ist, wie die mietfreie Zeit bei dem LN abzubilden ist, wenn es sich um die HgB-GmbH, das Bundesland Süd-Sachsen (S-SD), die IFF-RISS AG bzw. die Urlaubsregion IB-SaS handelt.

Beurteilung:

Die Laufzeit des Vertrags erstreckt sich über 60 Monate (5 Jahre × 12 Monate). In Anbetracht der sechs mietfreien Monate sind insgesamt Leasingraten i.H.v. 54.000 € zu zahlen. Hieraus resultiert ein monatlicher Leasingaufwand i.H.v. 900 € (54.000 € / 60 Monate) nach HGB, SsD und IPSAS. Folglich sind in den ersten sechs mietfreien Monaten 5.400 € erfolgswirksam abzugrenzen und über die verbleibenden 54 Monate linear aufzulösen. Tab. 2 fasst die Überlegungen zusammen.

Tab. 2: Periodisierung von mietfreien Zeiten

Jahr	Abfluss liquider Mittel	Zugang Abgrenzung mietfreie Zeit	Auflösung Abgrenzung mietfreie Zeit	Aufwand der Periode
01	6.000 €	5.400 €	600 €	10.800 €
02	12.000 €	-	1.200 €	10.800 €
03	12.000 €	-	1.200 €	10.800 €
04	12.000 €	-	1.200 €	10.800 €
05	12.000 €		1.200 €	10.800 €
Σ	54.000 €	5.400 €	5.400 €	54.000 €

Fraglich ist, in welchem Bilanzposten die Aufwendungen während der mietfreien Zeit anzusammeln bzw. auszuweisen sind. Nach HGB sowie SsD erscheint ein Ausweis dieses antizipativen („erst nutzen, dann zahlen“) Abgrenzungspostens als sonstige Verbindlichkeit (§ 266 Abs. 3 C Nr. 8 bzw. SsD Anlage 1) als sachgerecht. IFRS- bzw. IPSAS-Anwender zeigen eine Verbindlichkeit unter Berücksichtigung der Fristigkeit. Die zugehörigen Buchungssätze des ersten Jahres lauten bei HGB- bzw. SsD-Anwendung:

Mietaufwand (mietfreie Zeit)	5.400 €	an	Sonstige Verbindlichkeit	5.400 €
Mietaufwand (Zahlbetrag)	6.000 €	an	Bank	6.000 €
Sonstige Verbindlichkeit	600 €	an	Mietaufwand (- 100 pro Monat)	600 €

Hinweise:

IFRS-16-Anwender müssen das Nutzungsrecht am Gebäude aktivieren. Dies kommt der Bilanzierung von Finanzierungs-Leasingverhältnissen gleich und wird nachfolgend erläutert.

Sofern die mietfreien Zeiten spätere Perioden in der Vertragszeit betreffen (z.B. die letzten Monate der Grundmietzeit), wäre durch den LN ein transitorischer („erst zahlen, dann nutzen“) Abgrenzungsposten zu bilden und als aktiver RAP (RAP, § 266 Abs. 2 C bzw. SsD Anlage 1) auszuweisen. IPSAS und IFRS kennen die Position RAP nicht. Dementsprechend wäre eine Forderung unter Berücksichtigung der Fristigkeit zu bilanzieren.

2. Wie sind Finanzierungs-Leasingverhältnisse durch den Leasingnehmer bei Zugang zu bewerten?

Die Zugangsbewertung von Finanzierungs- (HGB, SsD und IPSAS) und IFRS-16-Leasingverhältnissen erfolgt in ähnlicher Weise. Es sind durch den Leasingnehmer jeweils die Zugangswerte des Vermögensgegenstands bzw. werts bzw. Nutzungsrechts sowie der Leasingverbindlichkeit zu ermitteln.

HGB- und SsD-Anwender haben den Vermögensgegenstand unter Rückgriff auf die BMF-Leasingerlasse²⁵ zu Anschaffungskosten des Leasinggebers zu bewerten. Jedoch werden diese dem Leasingnehmer i.d.R. unbekannt sein. Daher ist der Barwert der künftigen Leasingraten unter Zugrundelegung des vertraglich vereinbarten (bzw. des banküblichen; s.u.) Zinssatzes zu nutzen (zuzüglich etwaiger weiterer Anschaffungs- oder Herstellungskosten). Die Leasingverbindlichkeit entspricht nach Maßgabe des Leasingerlasses dem Barwert der Leasingzahlungen (ohne Berücksichtigung etwaiger weiterer Anschaffungs- oder Herstellungskosten, wie Transport oder Fundamentierungskosten).²⁶

Der *Zugangswert* sowohl des Leasingobjekts (ohne Anschaffungsnebenkosten) als auch der Leasingverbindlichkeit ist von *IPSAS*-Anwendern als der niedrigere Wert aus dem beizulegenden Zeitwert des Vermögenswerts und dem Barwert der Mindestleasingzahlungen zu bestimmen (IPSAS 13.28).

Gem. IFRS 16.23 ist das *Nutzungsrecht* an dem Leasingobjekt mit den Anschaffungskosten („at cost“) zu bewerten. Diese ergeben sich rechnerisch aus der Summe des Barwerts künftiger Leasingzahlungen, den bereits geleisteten Vorauszahlungen, den direkt dem Leasingobjekt zurechenbaren Kosten und den – gleichzeitig als Rückstellung zu passivierenden – diskontierten Kosten der Demontage und Wiederherstellung abzüglich eventuell erhaltener Leistungen/Leasinganreize des Leasinggebers (IFRS 16.24). Rückbauverpflichtungen oder Kosten des Vertragsschlusses können somit dazu führen, dass sich der Zugangswert des Nutzungsrechts und der Leasingverbindlichkeit betragsmäßig nicht entsprechen.²⁷ Die *Leasingverbindlichkeit* setzt sich zusammen aus dem Barwert der noch ausstehenden fixen und variablen Leasingzahlungen, Restwertgarantien und Zahlungen, die für den Fall der Ausübung der Kaufpreisoption oder vorzeitigen Vertragsbeendigung vereinbart wurden (IFRS 16.27). Zu berücksichtigen sind nur die der Höhe nach festen oder bestimmbar Zahlungen (IFRS 16.27).

²⁵ Vgl. z.B. BMF vom 19.04.1971, a.a.O. (Fn. 20).

²⁶ Vgl. BMF vom 21.03.1972 – F/IV B 2 F/IV B 2 – S 2170 – 11/72.

²⁷ Vgl. ausführlich Lüdenbach/Hoffmann/Freiberg, a.a.O. (Fn. 9), § 15a Rz. 142 ff.

Bei der Ermittlung der Leasingverbindlichkeit sind die zu leistenden Leasingzahlungen auf den Zugangszeitpunkt abzuzinsen (Leasingerlass für HGB und SsD²⁸; IFRS 16.26, IPSAS 13.28). Der zu verwendende Diskontierungssatz ist der „dem Leasingverhältnis zugrunde liegende Zinssatz“ (IFRS 16.26; IPSAS 13.28). Dieser implizite oder effektive Zinssatz des Leasinggebers ist dem Leasingnehmer i.d.R. nicht bekannt. Dann ist ersatzweise die incremental borrowing rate (Grenzfremdkapitalzinssatz; IFRS 16.26; IPSAS 13.28) bzw. der „bankübliche Finanzierungszins für Investitionskredite mit vergleichbarer Laufzeit“²⁹ zu verwenden.

Die Festlegung des Zinssatzes ist folglich in allen Normensystemen ermessensbehaftet und kann bilanzpolitisch genutzt werden, um die Höhe von leasinginduzierten Bilanzposten, Aufwendungen und Finanzkennzahlen zu beeinflussen. Je höher z.B. der hilfsweise zu verwendende Zinssatz gewählt wird, umso niedriger werden der Vermögenswert bzw. das Nutzungsrecht und die Leasingverbindlichkeit im Zugangszeitpunkt bewertet. Hiermit gehen niedrigere Abschreibungen und höhere Zinsaufwendungen in Folgeperioden einher. Im Ergebnis steigt das EBIT als wichtiger finanzieller Leistungsindikator.

Fall 3.2: Ermittlung des impliziten Zinssatzes eines Leasingverhältnisses

Sachverhalt:

Ein LN schließt einen Vertrag über die Nutzung einer Maschine über fünf Jahre mit einem LG für eine Leasingrate i.H.v. 120.000 € jährlich (nachsüssig) ab. Vereinfachend ist bekannt, dass das Leasingverhältnis nach HGB, SsD und IPSAS zu einem (on balance) Finanzierungs-Leasingverhältnis führt. Fraglich ist die Höhe des dem Leasingvertrag zugrunde liegenden Zinssatzes.

Beurteilung:

Der implizite Zins ist als interner Zins der Zahlungsreihe des LG zu bestimmen. Der LN schätzt die Anschaffungskosten des Leasingobjekts auf 750.000 € und hat Kenntnis von einer Restwertgarantie Dritter gegenüber dem LG i.H.v. 300.000 €. Mithin stellt sich das dem Leasingvertrag zugrunde liegende Zahlungsprofil wie in Tab. 3 gezeigt dar.

Tab. 3: Zahlungsprofil des Leasingvertrags aus Fall 3.2 (Angaben in €)

Anfang von Periode 1	Ende von Periode 1	Ende von Periode 2	Ende von Periode 3	Ende von Periode 4	Ende von Periode 5
- 750.000	120.000	120.000	120.000	120.000	420.000

Hieraus ergibt sich – unter Annahme, dass die Anschaffungskosten dem Barwert der Zahlungsreihe entsprechen – ein interner Zinssatz von 5,18%. Die Berechnung des impliziten Zinssatzes setzt also Kenntnisse des LN über die Anschaffungskosten des Leasingobjekts und den vom LG erwarteten Restwert am Ende des Leasingvertrags voraus.

28 Vgl. BMF vom 21.03.1972, a.a.O. (Fn. 26), Kap. II.2.a; vom 19.04.1971, a.a.O. (Fn. 20), Kap. V. 1.
 29 Vgl. Kirsch, a.a.O. (Fn. 1), § 255 HGB Rz. 61, mit Verweis auf Winnefeld, Bilanz-Handbuch, 5. Aufl. 2015, Teil E, Rz. 524, und Wohlgemuth, in: Schulze-Osterloh u.a. (Hrsg.), Handbuch des Jahresabschlusses, 2012, Abt. I/9, Rz. 21.

Fall 3.3: Zugangsbewertung von Finanzierungs-Leasingverhältnissen

Sachverhalt:

Ein LN schließt einen Vertrag über die Nutzung eines Gebäudes über 25 Jahre mit einem LG für eine Leasingrate i.H.v. 10.000 € monatlich (nachsüssig) ab. Vereinfachend ist bekannt, dass das Leasingverhältnis nach HGB, SsD und IPSAS bilanzwirksam abzubilden ist (on balance). Zudem wird dem Mieter zu Vertragsbeginn eine 6-monatige mietfreie Zeit gewährt. Der Mietvertrag regelt auch, dass die Mietereinbauten auf Kosten des Mieters zurückzubauen sind. Aus einem externen Gutachten geht hervor, dass für den Rückbau Aufwendungen i.H.v. 40.000 € anfallen werden. Des Weiteren ist der dem Leasingverhältnis zugrunde liegende Zinssatz nicht bekannt. Der LN schätzt den laufzeitäquivalenten Grenzkapitalkostenzinssatz auf der Grundlage aktueller Marktdaten auf 2,5% p.a. Die LG-spezifischen Anschaffungskosten des Gebäudes sind nicht bekannt.

Fraglich ist, in welcher Höhe das Gebäude bzw. das Nutzungsrecht alternativ im Abschluss der HgB-GmbH, des Bundeslands Süd-Sachsendahl (S-SD), der IFF-RISS AG oder der Urlaubsregion IB-SaS zu aktivieren ist.

Beurteilung:

Zunächst ist für alle Normensysteme der Barwert der Leasingzahlungen zu ermitteln, wobei der Zahlungsstrom die mietfreie Zeit in den ersten sechs Monate zu berücksichtigen hat. Bei einem Monatszins von $0,206\% \times (\sqrt[12]{1 + 0,025} - 1)$ beträgt der Barwert der monatlichen Leasingzahlungen 2.176.575,94 €. Dieser Barwert fungiert in Abschlüssen nach HGB, SsD, IFRS und IPSAS als Anschaffungskosten des Gebäudes (ohne Anschaffungsnebenkosten) und als Zugangswert der Leasingverbindlichkeit. Der Buchungssatz lautet:

Gebäude bzw. Nutzungsrecht	2.176.575,94 €	an	Leasing-Verbindlichkeit	2.176.575,94 €
----------------------------	----------------	----	-------------------------	----------------

Fraglich ist die Behandlung der zukünftigen Rückbaukosten für Mietereinbauten. Grds. zählen passivierungspflichtige Rückbaukosten in den Abschlüssen nach IFRS und IPSAS zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Vermögenswerten (IFRS 16.24 (d); IPSAS 17.8). Im vorliegenden Fall kommt es nun darauf an, ob Mietereinbauten als unselbstständiger Teil eines Gebäudes anzusehen oder als eigenständige assets zu aktivieren sind. Es spricht viel dafür, Mietereinbauten als eigenständige Vermögenswerte nach IAS 16 und IPSAS 17 zu bilanzieren und deren Zugangswerte um den Barwert der Kosten für Aus- und Rückbauverpflichtung (hier $(40.000 \text{ €}) / (1 + 0,025)^{25} = 21.575,62 \text{ €}$) zu erhöhen (IAS 16.16 (c) und IPSAS 17.30 (c)).

Hinweise:

Rückbau- und ähnliche Kosten kommen als Anschaffungskosten des Nutzungsrechts an einem Leasingobjekt nur selten in Betracht.³¹ In HGB- und SsD-Abschlüssen werden Mietereinbauten ebenfalls eigenständig bilanziert. Abweichend von IFRS und IPSAS sind die Aufwendungen zur Passivierung von Aus- und Rückbaukosten als Rückstellung i.S.v. § 249 Abs. 1 HGB bzw. SsD I.5.7.2.3.9 weder in die Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Mietereinbauten einzubeziehen (sie sind separat zu bilanzieren) noch als Einmalrückstellungen im Zugangszeitpunkt der Mietereinbauten zu passivieren. Stattdessen ist rätierlich über die Nutzungsdauer der Vermögenswerte eine Ansammlungsrückstellung zu dotieren.³²

30 Die genaue Berechnung steht unter <http://hbfm.link/4595> zur Verfügung.
 31 Vgl. ausführlich hierzu Lüdenbach/Hoffmann/Freiberg, a.a.O. (Fn. 9), § 15a Rdn. 148 ff.
 32 Vgl. Moxter, Bilanzrechtsprechung, 6. Aufl. 2007, S. 37, 254; Bertram u.a. (Hrsg.), a.a.O. (Fn. 2), § 266 Rz. 42.

IV. Folgebewertung

1. Wie erfolgt die Folgebewertung des Leasingobjekts bzw. des Nutzungsrechts hieran beim Leasingnehmer?

Der planmäßige bzw. außerplanmäßige Wertverzehr der Leasingobjekte ist über Abschreibungen und Zuschreibungen bzw. über Wertminderungen (impairment) und Wegfall der Wertminderungsgründe (reversal of impairment) abzubilden. Hierfür sind grds. die in Teil 4 dieser Fallstudienreihe vorgestellten Prinzipien für Sachanlagen anzuwenden.³³ So ist bspw. für SsD-Anwender nur die lineare Abschreibungsmethode zulässig (SsD I.4.2.3.). Unterschiede zwischen den Normensystemen bestehen u.a. auch in den Abschreibungsdauern. Während in *HGB-Abschlüssen* grds. über die wirtschaftliche Nutzungsdauer abzuschreiben ist und SsD-Anwender die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer aus den AfA-Tabellen entnehmen, müssen *IFRS- und IPSAS-Anwender* den Zeitraum der Abschreibung danach bemessen, ob der Eigentumsübergang am Vertragsende (a) sicher oder (b) unsicher ist (IFRS 16.31; IPSAS 13.37). Im ersteren Fall (a) ist die wirtschaftliche Nutzungsdauer relevant, im letzteren Fall (b) der kürzere Zeitraum aus Vertragslaufzeit und wirtschaftlicher Nutzungsdauer.

Klarstellend sind Leasingobjekte nicht nur in HGB-, SsD- und IPSAS-Abschlüssen ebenso wie sonstige erworbene oder selbst-erstellte Vermögensgegenstände/-werte Folge zu bewerten. Gleiches gilt auch für das Nutzungsrecht an einem Leasingobjekt in IFRS-Abschlüssen. So kommen zur Folgebewertung bei Anwendung von IFRS 16 wahlweise das Anschaffungskostenmodell (IFRS 16.29 und 16.31 i.V.m. IAS 16)³⁴ und das Neubewertungsmodell gem. IAS 16 in Betracht (IFRS 16.35). Abweichend hiervon richtet sich die Folgebewertung von Nutzungsrechten an als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien nach dem Fair-Value-Model gem. IAS 40 (IFRS 16.34).

Bei IFRS 16 zeigt sich die „eigentliche Komplexität des Modells erst im Rahmen der Folgebilanzierung“.³⁵ Sie tritt durch die Vielzahl an Vorschriften zu Vertragsänderungen sowie im Zeitablauf eintretenden Erwartungsänderungen in Bezug auf Leasingzeitraum und Höhe der Leasingraten zu Tage. Ändern sich Erwartungen in Bezug auf Schätzungen, die bei Zugang vorgenommen wurden, hat ein reassessment zu erfolgen. Dieses betrifft nach Maßgabe einer „horizontalen Bewertungseinheit“ sowohl das Nutzungsrecht als auch die Leasingverbindlichkeit (IFRS 16.BC192). Im Rahmen eines remeasurement ist also auch die Leasingverbindlichkeit neu zu bewerten (IFRS 16.BC183).

2. Wie erfolgt die Folgebewertung der Leasingverbindlichkeit beim Leasingnehmer?

Bei (on balance) Finanzierungs-Leasing gem. HGB, SsD und IPSAS sowie bei Anwendung des right of use-Modells nach IFRS 16 ist die Leasingverbindlichkeit getrennt vom Leasinggegenstand fortzuschreiben. Hierzu ist die Leasingrate in eine Tilgungs- und eine Zinskomponente aufzuteilen. Der Zinsanteil wird als Aufwand erfasst und der Tilgungsbetrag als Minderung der Leasingverbindlichkeit gebucht. Die Aufteilung in einen Zins- und Tilgungsanteil müssen IFRS-Anwender mittels Effektivzinsmethode (auch Barwertver-

gleichsverfahren genannt) vornehmen, wobei Zahlungen für mehrere identifizierbare Leasingkomponenten auf der Basis der relativen Einzelveräußerungspreise aufzuteilen sind (Aufteilungsgebot; IFRS 16.13 ff).

Neben der exakten Effektivzinsmethode sind in der *HGB- und SsD-Praxis und gem. IPSAS 13.35* auch Näherungslösungen anwendbar, wie die in HGB-Abschlüssen vorherrschende Zinsstaffelmethode. Hierbei wird in einem ersten Schritt der Zinsanteil über die gesamte Vertragslaufzeit (Z) aus der Differenz der Summe der Leasingraten und der Anschaffungskosten des Vermögensgegenstands ermittelt. Im Anschluss werden die gesamten Zinsen digital über die Vertragslaufzeit verteilt:

$$\text{Zinsanteil je Periode}(Z_n) = Z \times \frac{(T - n + 1)}{T \times (T + 1)} \times 2$$

mit

n = aktuelle Periode,

T = Grundmietzeit (GMZ)

Im letzten Schritt ergibt sich der Tilgungsanteil als Differenz aus Leasingrate und Zinsanteil der Periode.

Fall 4.1: Effektivzinsmethode vs. Zinsstaffelmethode

Sachverhalt:

Die HgB-GmbH least am 01.01.t₁ eine Maschine (ND entspricht der Leasingdauer (T): fünf Jahre bei linearer Abschreibung), die annahmegemäß beim Leasingnehmer auszuweisen ist. Die Leasingraten betragen 90.000 € jährlich (nachsüssig). Die Anschaffungskosten des LG, welche Grundlage der Berechnung der Leasingraten waren, betragen 375.000 € und der Diskontierungszinssatz (i) 6,40224% p.a. Zu bestimmen ist der Zinsanteil der Leasingraten über die Laufzeit des Vertrags, wobei die Ergebnisse der Zinssatzstaffel- und Effektivzinsmethode verglichen werden sollen.³⁶

Beurteilung:

Zunächst ist für die *Zinsstaffelmethode* die Summe der Jahresziffern (S) nach der Gaußschen Summenformel zu ermitteln:

$$S = \frac{5 \times (5 + 1)}{2} = 15$$

Anschließend ist der Gesamtbetrag der Zinszahlungen (Z) als Differenz aus dem Gesamtbetrag der Leasingzahlungen (LR) und den Anschaffungskosten (AK) des Leasingobjekts abzuleiten:

$$\sum_1^t Z = -AK = 5 \times 90.000 \text{ €} - 375.000 \text{ €} = 75.000 \text{ €}$$

Der Zinsaufwand für das erste Jahr (Z₁) errechnet sich als Produkt aus Leasingzahlungen mit dem jährlichen Anteil:

$$Z = Z \times \frac{(T - n + 1)}{T \times (T + 1)} = 75.000 \text{ €} \times \frac{5}{15} = 25.000 \text{ €}$$

Nun kann der Tilgungsanteil (TA) als Differenz aus Leasingrate und Zinsaufwand bestimmt werden:

³³ Vgl. Lorson/Haustein/Beske, KoR 2018 S. 529-536.

³⁴ Somit erfolgt die Folgebewertung zu Anschaffungskosten abzüglich kumulierter Abschreibungen und kumulierter Wertminderungen. Vgl. Lorson/Haustein/Beske, KoR 2018 S. 533.

³⁵ Freiberg, WPg 2016 S. 1116.

³⁶ Von einer monatlichen Abgrenzung der Leasingraten und der Umsatzsteuer wird abstrahiert.

$$TA_1 = LR_1 - Z_1 = 90.000 \text{ €} - 25.000 \text{ €} = 65.000 \text{ €}$$

Hieraus ergibt sich der folgende abstrakte Buchungssatz:

Zinsaufwand (Z ₁)	25.000 €	an	Bank (LR)	90.000 €
Leasingverbindlichkeit (TA ₁)	65.000 €			

Anders als die Zinsstaffelmethode vergleicht die *Effektivzinsmethode* den Barwert (BW_t) zu Beginn der Periode mit dem Barwert der zukünftigen Leasingzahlungen zum Ende der Periode, um den Tilgungsanteil zu bestimmen. Folgende Berechnung ergibt sich für den Tilgungsanteil unter Nutzung des Rentenbarwertfaktors (RBW) des ersten Jahres, wobei der Barwert zu Leasingbeginn annahmegemäß den Anschaffungskosten des Leasingobjekts entspricht:³⁷

$$TA_1 = BW_0 - BW_1 = 375.000 \text{ €} - (RWB_1 + LR)$$

$$RBW_1 = \frac{(1+i)^{T-1} - 1}{(1+i)^{T-1} \times i} = \frac{(1+0,0640224)^4 - 1}{(1+0,0640224)^4 \times 0,0640224} = 3,4334$$

$$TA_1 = 375.000 \text{ €} - 3,4334 \times 90.000 \text{ €} = 65.991,60 \text{ €}$$

Nachfolgend ist durch die Berechnung der Differenz von Leasingzahlung und Tilgungsanteil die Zinsbelastung der Periode zu bestimmen:

$$Z_1 = LR_1 - TA_1 = 90.000 \text{ €} - 65.991,60 \text{ €} = 24.008,40 \text{ €}$$

Hieraus ergibt sich der folgende abstrakte Buchungssatz:

Zinsaufwand	24.008,40 €	an	Bank	90.000 €
Leasingverbindlichkeit	65.991,60 €			

Die Tab. 4 und 5 zeigen zusammenfassend die zeitliche Entwicklung von Zinsaufwand, Tilgung sowie Verbindlichkeit bei Anwendung der Zinsstaffelmethode und der Effektivzinsmethode auf.

Tab. 4: Entwicklung der Leasingverbindlichkeit unter Anwendung der Zinsstaffelmethode

Jahr	Leasingverbindlichkeit Jahresanfang (a)	Leasingrate (b)	Tilgung (c)	Zinsaufwand (d)	Leasingverbindlichkeit Jahresende (= a-b-c+d)
1	375.000 €	90.000 €	65.000 €	25.000 €	310.000 €
2	310.000 €	90.000 €	70.000 €	20.000 €	240.000 €
3	240.000 €	90.000 €	75.000 €	15.000 €	165.000 €
4	165.000 €	90.000 €	80.000 €	10.000 €	85.000 €
5	85.000 €	90.000 €	85.000 €	5.000 €	0 €

Tab. 5: Entwicklung der Leasingverbindlichkeit unter Anwendung der Effektivzinsmethode

Jahr	Leasingverbindlichkeit Jahresanfang (a)	Leasingrate (b)	Tilgung (c)	Zinsaufwand (d)	Leasingverbindlichkeit Jahresende (= a-b-c+d)
1	375.000,00 €	90.000 €	65.991,60 €	24.008,40 €	309.008,40 €
2	309.008,40 €	90.000 €	70.216,54 €	19.783,46 €	238.791,86 €
3	238.791,86 €	90.000 €	74.711,97 €	15.288,03 €	164.079,89 €
4	164.079,89 €	90.000 €	79.495,21 €	10.504,79 €	84.584,68 €
5	84.584,68 €	90.000 €	84.584,68 €	5.415,32 €	0,00 €

Hinweise:

Die IFF-RISS AG muss die Effektivzinsmethode nutzen, während die HgB-GmbH, das Bundesland Süd-Sachsendahl (S-SD) und die Urlaubsregion IB-SaS zwischen der Zinsstaffel- und der Effektivzinsmethode wählen können.

V. Zusammenfassung und Ausblick

Der vorliegende Teil 6 der Beitragsserie greift unter der Überschrift „Bilanzierungsfeld Leasingverhältnisse im Abschluss des Leasingnehmers“ grundlegende Fragen der Bilanzierung für die Normensysteme HGB & SsD sowie IFRS und IPSAS auf. Tab. 6 fasst die Ergebnisse synoptisch zusammen. Die nächsten Teile werden auf das Bilanzierungsfeld Finanzinstrumente – in der Differenzierung nach HGB, SsD, IFRS und IPSAS – eingehen.

³⁷ Alternativ ergibt sich der Zinsanteil durch Aufzinsung des Barwerts zum Periodenanfang mit dem Diskontierungssatz von 6,40224% p.a. Durch Addition des Zinsaufwands (24.008,40 €) zum Ausgangswert (375.000 €) und Subtraktion der Leasingrate (90.000 €) von dieser Summe erhält man den Barwert der Leasingraten am Periodenende (309.008,40 €). Die Differenz zwischen beiden Barwerten repräsentiert den periodenspezifischen Tilgungsbetrag (65.991,60 €).

Tab. 6: Zusammenfassung zum Bilanzierungsfeld Leasingverhältnisse im Abschluss des Leasingnehmers

Definition, Ansatz und Ausweis von Leasingverhältnissen im Abschluss des Leasingnehmers				
	HGB	SsD	IFRS	IPSAS
Definition	keine Legaldefinition		IFRS 16.Appendix A, IPSAS 13.9: – Vereinbarung eines Rechts zur Nutzung eines Vermögenswerts – für einen vereinbarten Zeitraum – gegen eine Gegenleistung	
Klassifizierung von Leasingverhältnissen	Finanzierungs-Leasing (on balance) und Operating-Leasing (off balance)		keine	wie HGB/SsD
Bilanzierung beim Leasingnehmer (LN)	Nur bei Finanzierungs-Leasing, d.h. LN = wirtschaftlicher Eigentümer; Kriterien gem. BMF-Leasingerlassen – Leasinggegenstand – Leasingverbindlichkeit		Alle Leasingverhältnisse [Ausnahmen (Wahlrechte): kurzfristige Leasingverhältnisse und geringwertige Vermögenswerte] – Nutzungsrecht – Leasingverbindlichkeit	Nur Finance Lease, d.h. LN = wirtschaftlicher Eigentümer; Kriterien/Indikatoren gem. IPSAS 13.15/16 – Leasinggegenstand – Leasingverbindlichkeit
Ausweis	– Vermögensgegenstand: § 266 Abs. 2 A II. HGB – Verbindlichkeit nach Fristigkeit: § 266 Abs. 3 HGB	– Vermögensgegenstand: Anlage 1 SsD – Verbindlichkeit nach Fristigkeit: § 266 Abs. 3 HGB	– Nutzungsrecht: getrennt von oder zusammen mit eigenen gleichartigen Vermögenswerten (IFRS 16.22) – Verbindlichkeit: separat als finanzielle Verbindlichkeit oder gemeinsam mit anderen finanziellen Verpflichtungen (IFRS 16.47 (b)) nach Fristigkeit (IAS 1.66)	– Vermögenswert: non-current asset (IPSAS 1.70) – Verbindlichkeit nach Fristigkeit (IPSAS 1.70, 13.32)
Zugangsbewertung				
	HGB	SsD	IFRS	IPSAS
Finanzierungs-Leasing bzw. Right of use-Bilanzierung	– Vermögensgegenstand: grds. Anschaffungskosten des Leasinggebers (LG), subsidiär zum Barwert der künftigen Leasingraten zuzüglich etwaiger weiterer Anschaffungs- und Herstellungskosten – Verbindlichkeit: Barwert der zu leistenden Leasingzahlungen unter Zugrundelegung des vertraglich vereinbarten (bzw. des banküblichen) Zinssatzes		– Nutzungsrecht: „at cost“ gem. IFRS 16.24 – Verbindlichkeit: Barwert der zu leistenden Mindestleasingzahlungen gem. IFRS 16.24 unter Zugrundelegung des vertraglich vereinbarten Zinssatzes (bzw. Grenzfremdkapitalzinssatzes, IFRS 16.26)	– Vermögenswert und Verbindlichkeit (IPSAS 13.28): niedrigerer Wert aus beizulegendem Zeitwert des Vermögenswerts und Barwert der Mindestleasingzahlungen – unter Zugrundelegung des vertraglich vereinbarten Zinssatzes (bzw. Grenzfremdkapitalzinssatzes, IPSAS 13.28)
Folgebewertung				
	HGB	SsD	IFRS	IPSAS
Operating-Leasing	– Erfolgswirksame Erfassung der Leasingzahlungen zum Zeitpunkt des Anfalls – Ggf. Abgrenzung von Leasingraten		wie „Finanzierungs-Leasing“	wie HGB/SsD
(On balance) Finanzierungs-Leasing bzw. right of use approach				
Leasingobjekt bzw. Nutzungsrecht	planmäßige Abschreibung über wirtschaftliche Nutzungsdauer	planmäßige, lineare Abschreibung über betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer (AfA-Tabellen)	planmäßige Abschreibung über wirtschaftliche Nutzungsdauer bei Eigentumsübergang bzw. den kürzeren Zeitraum aus Vertragslaufzeit und wirtschaftlicher Nutzungsdauer	
Leasingverbindlichkeit	Aufteilung Leasingrate in Zins- und Tilgungskomponente mittels Effektivzinsmethode			
Näherungslösungen	üblich (z.B. Zinsstaffelmethode)		keine	zulässig (IPSAS 13.35)