

Expertenkommentar

Der neue Leasingbilanzierungsstandard IFRS 16 *Leases* ist veröffentlicht – was nun?

Peter Adolph und Tobias Rischar



Dr. **Peter Adolph**, Partner bei der FAS AG, Stuttgart, verantwortlich für den Bereich Leasing mit Schwerpunkt IFRS/US-GAAP; er verfügt über langjährige Erfahrung in der Prüfung und Beratung von Leasing-Gesellschaften; zudem Lehrbeauftragter an ver-

schiedenen Hochschulen sowie Mitglied der Arbeitsgruppe „Internationale Rechnungslegung“ des BDL. Email: peter.adolph@fas.ag



Tobias Rischar, als Senior Consultant bei der FAS AG, Stuttgart, tätig; er berät Kunden zum Thema Leasing mit Schwerpunkt Projektsteuerung und Prozessoptimierung; er hat sich intensiv mit den Anforderungen der zukünftigen Leasingbilanzierung nach IFRS

und deren Auswirkungen auf die finanzielle Performance der Leasingnehmer beschäftigt. Email: tobias.rischar@fas.ag

Das International Accounting Standards Board (IASB) hat am 13. Januar 2016 den lange erwarteten Leasingstandard IFRS 16 *Leases* veröffentlicht.¹ Trotz der mehr als zehnjährigen Entstehungsgeschichte und kontroverser Diskussionen ist das IASB seiner Intention, künftig alle Leasingverhältnisse der Leasingnehmer grundsätzlich bilanzwirksam abzubilden, treu geblieben und leitet mit dem Erscheinen des Standards einen Paradigmenwechsel ein, auf den sich betroffene Unternehmen vorbereiten müssen.² Doch was bedeutet das in der Praxis, und welche Herausforderungen bringt die Umstellung mit sich?³

Der neue Leasingstandard wird wesentliche Auswirkungen auf die Bilanzierung bei vielen Leasingnehmern haben und zu tiefgreifenden **Änderungen in den Geschäftsprozessen** führen. Leasingverhältnisse werden nicht mehr als klassische Mietverhältnisse und damit als schwebende Geschäfte gesehen – was den bisherigen *Operating Leases* entspricht –, sondern als **Finanzierungsgeschäfte**. Sie müssen daher in der Bilanz angesetzt werden. Dies beeinflusst nicht nur die Prozesse der eigentlichen Leasingbilanzierung („*Lease Accounting*“), sondern auch die Ebene der Verwaltung der Leasingverträge mit erweiterten Anforderungen an die Datenbeschaffung und -verarbeitung („*Vertragsmanagement*“) sowie die Analyse, Steuerung und Kommunikation der Auswirkungen auf die Kenngrößen der Financial Performance („*Financial Management*“).

Um diese Herausforderungen meistern zu können, kommt die Frage „Was ist jetzt zu tun?“ keineswegs zu früh, auch wenn die Erstanwendung erst für Geschäftsjahre beginnend zum 01.01.2019 verpflichtend ist.⁴ Zuvorderst sollte intern **Bewusstsein** für die **Auswirkungen** des neuen Leasingstandards geschaffen werden, und zwar funktionsübergreifend, da künftig eben nicht nur die Bilanzabteilung, sondern auch das Controlling, der Einkauf, das Risikomanagement, selbstverständlich die IT sowie gegebenenfalls auch die Personal- und Steuerabteilung von den Änderungen betroffen sein können. Dann empfiehlt es sich, frühzeitig intern zu klären, wie die verschiedenen

Wahlrechte im Zusammenhang mit den **Übergangsbestimmungen** ausgeübt werden sollen, da hierdurch der Zeitplan und auch der Umfang des Umstellungsprojekts wesentlich beeinflusst werden. So ist zunächst festzulegen, ob der neue IFRS 16 *Leases* wahlweise zusammen mit dem IFRS 15 *Erlöse aus Verträgen mit Kunden* bereits zum 01.01.2018 angewendet werden soll, damit der Jahresabschluss und dessen Erstellung nur einmal mit Sondereffekten aus der Umstellung von IFRS belastet ist.

In dem Zusammenhang ist auch zu entscheiden, wie mit den **Vorjahresinformationen** umgegangen wird: Während diese beim modifiziert rückwirkenden Ansatz nach IFRS 16 *Leases* nicht anzugeben sind (siehe nächster Absatz), kann die Ermittlung von Vergleichswerten trotzdem für Zwecke der Steuerung und Kommunikation zweckmäßig sein. Daneben zwingt der Verzicht auf die Vorjahresangaben zu einer Erläuterung der Effekte aus der Umstellung im Erstanwendungsjahr und damit zu einer Parallelbilanzierung nach bisherigem und

Keywords:

- IFRS 16 *Leases*
- Leasingnehmer
- Übergangsbestimmungen
- Wahlrechte
- Vorjahresangaben
- voll rückwirkender Ansatz (VRA)
- modifiziert rückwirkender Ansatz (MRA)
- Nutzungsrecht
- Impact-Analyse
- Wesentlichkeit

¹ Leasingprojekt des IASB: <http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Leases/Pages/Leases.aspx>

² Vgl. IFRS 16.IN7.

³ Für weitere Informationen zur neuen Leasingbilanzierung und deren Auswirkungen vgl. Heyd/Ruchti, IRZ 2015, 493 ff., Gehrer/Krauhn/Meyer, IRZ 2015, 427 ff., sowie Adolph/Schmidt/Schmidt, IRZ 2013, 457 ff.

⁴ Vgl. IFRS 16.C1, vorbehaltlich des ausstehenden Endorsements des IFRS 16 durch die Europäische Union.

neuem Recht, was gerade für die IT eine zusätzliche Herausforderung darstellt.⁵ Bei gleichzeitiger Anwendung von IFRS 15 und IFRS 16 zum 01.01.2018 sowie der Ermittlung/Angabe von Vorjahresinformationen müsste die neue Bilanzierung mit den Veränderungen des Leasingportfolios dann allerdings bereits ab 01.01.2017 entwickelt werden.

Weiter ist zu entscheiden, wie die **Umstellung** nach IFRS 16 *Leases* erfolgen soll: voll rückwirkend (VRA) oder modifiziert rückwirkend (MRA).⁶ Bei erstem Ansatz (VRA) ist das gesamte Leasingportfolio vollständig aus der Vergangenheit (mit den historischen Daten) auf den Erstanwendungszeitpunkt zu entwickeln. Bei Letzterem (MRA) bestehen verschiedene Vereinfachungen, wie beispielsweise die Verwendung eines einheitlichen Diskontierungszinssatzes, der Verzicht auf die Angabe von Vorjahresinformationen und die Vernachlässigung von Verträgen mit einer Restlaufzeit von weniger als einem Jahr ab dem Erstanwendungszeitpunkt.⁷ Es ist zu erwarten, dass sich die meisten Leasingnehmer – vor allem mangels hinreichender Informationen – für den modifiziert rückwirkenden Ansatz (MRA) entscheiden werden. Für den voll rückwirkenden Ansatz (VRA) könnten allerdings auch die historisch tendenziell höheren Diskontierungszinssätze sprechen, da die anzusetzende Leasingverbindlichkeit entsprechend niedriger ausfällt und der Zinsanteil in den Leasingraten das EBIT stärker entlastet; daneben ist ein Controlling des Leasingportfolios auf Basis von Vereinfachungen nur eingeschränkt möglich.

Sofern der MRA angewandt werden soll, ist festzulegen, ob das jeweilige **Nutzungsrecht** wahlweise angesetzt werden soll

- (1) mit dem Wert, der sich bei retrospektiver Bilanzierung ergeben hätte oder
- (2) in Höhe der erfassten Leasingverbindlichkeit.⁸

Während sich bei (1) durch die lineare Abschreibung des Nutzungsrechts gegenüber der progressiv verlaufenden Leasingverbindlichkeit einmalig ein negativer Effekt auf das Eigenkapital ergibt, werden bei (2) durch den korrespondierenden Ansatz des Nutzungsrechts in Höhe der Verbindlichkeit die künftigen Ergebnisse durch vergleichsweise höhere Abschreibungen belastet. Da dieses **Wahlrecht** *lease-by-lease* ausgeübt wer-

den kann, ist zu erwarten, dass die Variante (1) bei größeren Leasingobjekten („*Big-Tickets*“) mit überschaubarem Ermittlungsaufwand gewählt wird und die Variante (2) vereinfachend bei geringwertigerem Massengeschäft („*Small-/Mid-Ticket*“).

Im Rahmen der sog. Impact-Analyse empfiehlt es sich, frühzeitig eine unternehmensweite Erhebung des Leasinggeschäfts anhand eines einfachen Fragebogens durchzuführen.

Die genannten Wahlrechte bei dem Übergang zur neuen Leasingbilanzierung und der Projektansatz als solcher sollten von einer Analyse der Auswirkungen begleitet werden. Im Rahmen der sog. **Impact-Analyse** empfiehlt es sich, frühzeitig eine unternehmensweite Erhebung des Leasinggeschäfts anhand eines einfachen Fragebogens durchzuführen. Hierbei stehen **Fragen** im Vordergrund zu

- Vertragsstruktur (z.B. Leasingnehmer, Leasinggeber, Sale-and-lease-back, Untervermietung),
- typischen Vertragsinhalten (z.B. Laufzeitoptionen, Kaufoptionen),
- Verantwortlichkeiten und
- Systemen.

Daneben sollte gerade bei international tätigen Unternehmen nicht vergessen werden, einen sauberen **Katalog der Definitionen zum Leasinggeschäft** den Berichtseinheiten mit an die Hand zu geben, da diesen oftmals nicht bekannt ist, dass beispielsweise Miete, Mietkauf und Pacht ebenfalls unter den Leasingbegriff nach IFRS zu subsumieren sind.

Die vorgenannte „Groberhebung“ sollte durch eine Abfrage von zumindest vier bis fünf **Eckdaten aus den einzelnen Leasingverträgen** (z.B. Objektart, Laufzeit und Rate) ergänzt werden, um die Auswirkungen des neuen Leasingstandards auf die finanziellen Kenngrößen grob quantifizieren zu können. Anhand der Berechnungen werden dann einerseits die Grundlagen für die oben beschriebene Ausübung von Wahlrechten gelegt und andererseits Überlegungen zur strategischen Ausrichtung und bilanzoptimalen Struktur des Leasingportfolios ermöglicht (z.B. mithilfe von verschiedenen Auswertungen wie Szenarioanalysen, unterschiedlichen Zinsannah-

men). Daneben kann der Umfang des Umstellungsprojekts hinsichtlich Zeit und Kosten verlässlicher eingeschätzt und geplant werden.

In jedem Fall sollte bei derartigen Erhebungen – auch wenn man sich noch in der sog. Vor-Phase des Projekts befindet – auf **Prüfungssicherheit** geachtet werden, da auf dieser Basis bereits umfangreiche **Vereinfachungen** möglich sind (z.B. Fokus auf wesentliche Objektarten, Vertragstypen, Gesellschaften etc.).⁹ So müssen kurzfristige Leasingverträge (max. 12 Monate) und Verträge über geringwertige Leasinggegenstände¹⁰ nach den neuen Regeln nicht in der Bilanz angesetzt werden.¹¹ Flottenleasinggeschäfte (z.B. Pkw, Nutzfahrzeuge), bei denen mehrere Objekte in einem Vertrag gebündelt sind, fallen unter gewissen Voraussetzungen nicht unter die neuen Vorschriften. Daneben gilt der allgemeine Grundsatz, dass Leasingverträge nur dann in der Bilanz erfasst werden müssen, wenn sie wesentlich sind.¹²

Abschließend lässt sich sagen, dass der neue Leasingstandard nicht nur mit Herausforderungen hinsichtlich der Bilanzierung aufwartet und entsprechendes Know-how verlangt, sondern auch die Leasinggeschäfte in ein viel prominenteres Licht rückt. Betroffene Unternehmen werden zunehmend strategische Entscheidungen zum Thema „Leasing“ treffen, die es umzusetzen gilt. Die **Vorbereitungshandlungen** sind ein erster und dennoch entscheidender Schritt, um frühzeitig die Weichen in die richtige Richtung zu stellen.

IRZ

⁵ Unabhängig von den Anforderungen der Rechnungslegung ist allerdings zumindest bei leasingintensiven Unternehmen zu empfehlen, die Umstellungseffekte für einen gewissen Zeitraum allein für interne Zwecke nachzuhalten und ggf. auch extern zu kommunizieren.

⁶ Vgl. IFRS 16.C5.

⁷ Vgl. IFRS 16.C10.

⁸ Vgl. IFRS 16.C8 b).

⁹ Eine gute Möglichkeit der Qualitätssicherung der Datenbasis bietet ein Vergleich der Leasingrate mit der jeweiligen Objektart in Abhängigkeit von der Laufzeit. Darüber hinaus sollte ein Abgleich mit den bisherigen Anhangangaben zu Operating-Leasing-Verträgen vorgenommen werden.

¹⁰ Der Standard gibt keine konkrete Wertgrenze an; in den Grundlagen für Schlussfolgerungen („*Basis for Conclusions*“) nennt der IASB allerdings als Indikator einen Neupreis von \$ 5.000; vgl. IFRS 16.BC100.

¹¹ Vgl. IFRS 16.5.

¹² Vgl. IAS 1.7.