



iGAAP fokussiert

Finanzberichterstattung

IASB veröffentlicht Änderungen an IFRS 16
Leasingverhältnisse zur Folgebewertung im Rahmen
von Sale-and-Leaseback-Transaktionen

Der International Accounting Standards Board (IASB) hat am 22. September 2022 Änderungen an IFRS 16 **Leasingverhältnisse** „[Lease Liability in a Sale and Leaseback](#)“ veröffentlicht. Diese geringfügigen Änderungen beinhalten Vorgaben für die Folgebewertung bei Leasingverhältnissen im Rahmen eines Sale-and-Leaseback (SLB) für Verkäufer-Leasingnehmer.

Die Änderungen führen dazu, dass bei der Folgebewertung von Leasingverbindlichkeiten im Rahmen eines SLB die zu Laufzeitbeginn erwarteten Zahlungen so zu bestimmen sind, dass eine Gewinnrealisierung in Bezug auf das zurückbehaltene Nutzungsrecht ausgeschlossen ist. In jeder Periode wird die Leasingverbindlichkeit um die erwarteten Zahlungen reduziert (wahlweise erwartete Zahlungen pro Periode oder deren gleichmäßige Verteilung über die Laufzeit) und die Differenz zu den tatsächlichen Zahlungen erfolgswirksam erfasst.

Die Änderungen sind für Geschäftsjahre beginnend am oder nach dem 1. Januar 2024 retrospektiv anzuwenden. Eine vorzeitige Anwendung ist zulässig (vorbehaltlich Übernahme in Europäisches Recht).

Hintergrund

Das International Financial Reporting Standard Committee (IFRS IC) erhielt eine Anfrage zu einem SLB mit variablen Zahlungen. In der fraglichen Transaktion überträgt ein Unternehmen (Verkäufer-Leasingnehmer, VLN) eine Sachanlage an ein anderes Unternehmen (Käufer-Leasinggeber, KLG) und mietet diese über fünf Jahre zurück. Die Definition eines Verkaufs gemäß IFRS 15 **Erlöse aus Verträgen mit Kunden** wird erfüllt und der Kaufpreis entspricht dem Fair Value der Sachanlage zum Transaktionszeitpunkt. Die Zahlungen für das Leasingverhältnis sind marktüblich und beinhalten variable Zahlungen, die auf den mit der Sachanlage generierten Umsätzen während der Laufzeit basieren. Diese variablen Zahlungen werden nicht als de facto feste Zahlungen i.S. d. IFRS 16 **Leasingverhältnisse** eingestuft. In der Anfrage wurde zu dieser Transaktion gefragt, wie der VLN das resultierende Nutzungsrecht bewertet und folglich einen möglichen Gewinn oder Verlust zum Transaktionszeitpunkt ermittelt.

Das IFRS IC kam zu dem Ergebnis, dass nach den Vorgaben des IFRS 16 für SLB-Transaktionen der VLN für die Bewertung der Nutzungsrechts zuerst den zurückbehaltenen Anteil der veräußerten Sachanlage ermitteln muss. Zu diesem Zweck wird am Transaktionstag das durch das Leasingverhältnis zurückbehaltene Nutzungsrecht mit den Rechten an der gesamten Sachanlage verglichen. Hierfür gibt IFRS 16 keine Methode vor. Laut dem IFRS IC könnte dies in der vorliegenden Transaktion bspw. erfolgen, indem der VLN den Barwert der erwarteten Zahlungen für das Leasingverhältnis (inkl. aller variablen Zahlungen) mit dem Fair Value der Sachanlage zum Transaktionszeitpunkt vergleicht und so den zurückbehaltenen Anteil bestimmt. Als Folge aus der Bewertung des Nutzungsrechts ergibt sich der Gewinn oder Verlust aus dem SLB. Zusätzlich erfasst der VLN zum Transaktionszeitpunkt eine Verbindlichkeit, auch wenn die Zahlungen für das Leasingverhältnis nur nicht-index-/ratenabhängige variable Zahlungen umfassen. Die Erstbewertung der Verbindlichkeit resultiert aus der Bewertung des Nutzungsrechts – und somit des Gewinns oder Verlusts aus dem SLB. Auf Basis dieser Analyse schlussfolgerte das IFRS IC, dass die Vorgaben des IFRS 16 ausreichen, um die gestellten Fragen zu beantworten. Im Juni 2020 wurde die [Agendaentscheidung](#) hierzu veröffentlicht.

Allerdings wurde bei den Diskussionen des IFRS IC deutlich, dass der IFRS 16 durch die Ergänzung von Vorgaben für die Folgebewertung im Rahmen eines SLB verbessert werden könnte. Aus den abweichenden Vorgaben für die Erstbewertung von Leasingverhältnissen im Rahmen eines SLB gegenüber Leasingverhältnissen ohne SLB-Bezug kann eine unterschiedliche Bewertung von Nutzungsrechten und Leasingverbindlichkeiten resultieren. Infolgedessen kann es mangels Vorgaben für die Folgebewertung beim SLB zu einer unterschiedlichen Anwendung des IFRS 16 kommen, speziell wenn die Zahlungen für das Leasingverhältnis auch Zahlungen beinhalten, welche die Definition von „Leasingzahlungen“ nach IFRS 16 nicht erfüllen. Dies sind insbesondere nicht-index-/ratenabhängige variable Zahlungen. Durch den oftmals großen Umfang bei einem SLB könnte dies zu wesentlichen Unterschieden zwischen den Abschlüssen von Unternehmen führen, obwohl die zugrunde liegenden Transaktionen vergleichbar sind. Daher beschloss der International Accounting Standards Board (IASB), geringfügige Änderungen an IFRS 16 vorzunehmen und Vorgaben für die Folgebewertung im Rahmen eines SLB hinzuzufügen.

Als Resultat wurden am 22. September 2022 die Änderungen „[Lease Liability in a Sale and Leaseback](#)“ an IFRS 16 veröffentlicht. Diesen Änderungen vorausgegangen war ein Entwurf vom November 2020 (ED/2020/4 [Lease Liability in a Sale and Leaseback](#), vgl. zum Entwurf auch unseren [IFRS fokussiert-Newsletter](#)).

Den Änderungen vorausgegangen ist eine Agendaentscheidung des IFRS IC

Die Änderungen im Einzelnen

Erläuterung der Änderungen

Durch die Änderungen wird ein neuer Paragraph 102A bei den Vorgaben für ein SLB, das als Verkauf gemäß IFRS 15 klassifiziert wird, hinzugefügt. Dieser neue Paragraph legt fest, dass der VLN bei der Folgebewertung der Leasingverbindlichkeit aus einem SLB die allgemeinen Vorgaben für die Folgebewertung und eventuelle Neubewertung von Leasingverbindlichkeiten anzuwenden hat. Allerdings müssen dabei die Leasingzahlungen („lease payments“) bzw. geänderte Leasingzahlungen („revised lease payments“) so bestimmt werden, dass der VLN keinen Gewinn oder Verlust erfasst, der sich auf das zurückbehaltene Nutzungsrecht bezieht. Dies gilt jedoch nicht für die erfolgswirksame Erfassung von Gewinnen oder Verlusten aus der (teilweisen) Beendigung eines Leasingverhältnisses im Rahmen einer Modifikation, die nicht als gesondertes Leasingverhältnis bilanziert wird. Zur Klarstellung wurde darüber hinaus die Vorgabe ergänzt, dass für die Folgebewertung des aus einem SLB resultierenden Nutzungsrechts die allgemeinen Vorgaben für die Folgebewertung von Nutzungsrechten anzuwenden sind.

Ohne diese neuen Vorgaben würde ein VLN die allgemeinen Vorgaben des IFRS 16 für die Folgebewertung von Leasingverbindlichkeiten auch für Leasingverbindlichkeiten aus einem SLB anwenden. Eine solche Vorgehensweise könnte jedoch zur Realisation eines Gewinns i.Z.m. dem zurückbehaltenen Nutzungsrecht führen, insbesondere wenn die Zahlungen für das Leasingverhältnis nicht-index-/ratenabhängige variable Zahlungen enthalten.

Keine Gewinn-/Verlust-
erfassung für das zurück-
behaltene Nutzungsrecht

Hinweis

Der IASB hat sich dafür entschieden, abweichend vom Entwurf aus dem November 2020 auf die Vorgabe einer Methode für die Bewertung der Leasingverbindlichkeit – insbesondere in Bezug auf die Erfassung von nicht-index-/ratenabhängigen variablen Zahlungen – zu verzichten. Dies heißt allerdings nicht, dass nicht-index-/ratenabhängige variable Zahlungen nicht in der Leasingverbindlichkeit aus einem SLB berücksichtigt würden. Stattdessen müssen Unternehmen im Rahmen einer Bilanzierungsmethode bestimmen, welche Methode sie für deren Berücksichtigung wählen, um die Vorgabe zu erfüllen, dass der VLN keinen Gewinn oder Verlust erfasst, der sich auf das zurückbehaltene Nutzungsrecht bezieht. Zwei mögliche Methoden werden in einem neuen Beispiel vorgestellt, welches im folgenden Abschnitt wiedergegeben wird. Beide Methoden basieren darauf, dass zu Laufzeitbeginn die erwarteten Zahlungen für das Leasingverhältnis geschätzt werden.

Anwendung der Änderungen

Zwei mögliche Methoden für eine angemessene Anwendung der neuen Vorgabe werden in den Änderungen durch ein neu eingefügtes Beispiel 25 vorgestellt:

Neues Beispiel stellt zwei mögliche Anwendungsmethoden vor

Beispiel – Folgebewertung eines Nutzungsrechts und einer Leasingverbindlichkeit aus einer Sale-and-Leaseback-Transaktion mit nicht-index-/ratenabhängigen variablen Leasingzahlungen

Ein VLN verkauft ein Gebäude (Buchwert 1.000.000) an einen KLG für einen Kaufpreis von 1.800.000 (entspricht Fair Value). Gleichzeitig mit dem Verkauf schließen VLN und KLG ein Leasingverhältnis über das Gebäude für fünf Jahre ab. Die jährlich zu leistenden Leasingzahlungen beinhalten fixe sowie nicht-index-/ratenabhängige variable Zahlungen. Die Übertragung des Gebäudes erfüllt die Definition eines Verkaufs gemäß IFRS 15. Entsprechend erfasst der VLN die Transaktion als SLB.

Der VLN bestimmt den durch das Nutzungsrecht zurückbehaltenen Anteil am veräußerten Gebäude. Eine mögliche Methode ist die Verwendung des Anteils des Barwerts der erwarteten Zahlungen für das Leasingverhältnis am Fair Value des Gebäudes (hier: *Barwert der erwarteten Zahlungen* 450.000 / *Fair Value* 1.800.000 = 25%). Somit beträgt der zurückbehaltene Anteil 25% und der übertragene Anteil 75%. Es ergibt sich ein Nutzungsrecht i.H.v. 250.000 (*Buchwert vor Übertragung* 1.000.000 x *zurückbehaltener Anteil* 25%).

Zudem resultiert beim VLN ein Gewinn aus den an den KLG übertragenen Rechten i.H.v. 600.000 (*übertragener Anteil* 75% x (*Fair Value* 1.800.000 - *Buchwert vor Übertragung* 1.000.000)).

Erfassung der Transaktion zu Laufzeitbeginn:

Bank	1.800.000	an	Gebäude	1.000.000
Nutzungsrecht	250.000		Leasingverbindlichkeit	450.000
			Gewinn aus übertrag. Rechten	600.000

Die Abschreibung des Nutzungsrechts erfolgt linear mit einem jährlichen Betrag von 50.000.

Für die Folgebewertung der Leasingverbindlichkeit entwickelt der VLN eine Bilanzierungs- und Bewertungsmethode für die Bestimmung der Leasingzahlungen in einer Weise, durch die der VLN keinen Gewinn oder Verlust erfasst, der sich auf das zurückbehaltene Nutzungsrecht bezieht. Im Folgenden werden hierfür zwei mögliche Methoden vorgestellt.

[Fortsetzung nächste Seite]

[Fortsetzung des Beispiels]

Methode 1: Erwartete Leasingzahlungen zu Laufzeitbeginn separat für jede Periode

Jahr	Buchwert Jahresanfang	Erwartete Leasingzahlungen (pro Periode)	Zinsaufwand (3%)	Buchwert Jahresende
1	450.000	95.902	13.500	367.598
2	367.598	98.124	11.028	280.502
3	280.502	99.243	8.415	189.674
4	189.674	100.101	5.690	95.263
5	95.263	98.121	2.858	0

Methode 2: Verteilung der zu Laufzeitbeginn erwarteten Leasingzahlungen gleichmäßig über die Laufzeit

Jahr	Buchwert Jahresanfang	Erwartete Leasingzahlungen (konstant)	Zinsaufwand (3%)	Buchwert Jahresende
1	450.000	98.260	13.500	365.240
2	365.240	98.260	10.957	277.937
3	277.937	98.260	8.338	188.015
4	188.015	98.260	5.640	95.395
5	95.395	98.260	2.865	0

Für die Fortentwicklung der Leasingverbindlichkeit wird diese jeweils um die zu Laufzeitbeginn erwarteten Leasingzahlungen der Periode (Methode 1) oder um die konstante Leasingzahlung pro Periode (Methode 2) reduziert (und aufgezinst).

Die Differenz zwischen der für eine Periode zu Laufzeitbeginn erwarteten Leasingzahlung, um welche die Leasingverbindlichkeit reduziert wird, und der tatsächlich geleisteten Leasingzahlung erfasst der VLN in der jeweiligen Periode erfolgswirksam. Wäre beispielsweise im zweiten Jahr tatsächlich ein Betrag von 99.321 zu leisten, so ergäbe sich bei Methode 1 eine Differenz von 1.197 (99.321 – 98.124) und bei Methode 2 eine Differenz von 1.061 (99.321 – 98.260).

Zusätzlich zu dem neuen Beispiel 25 wurde das bereits vorher in IFRS 16 vorhandene Beispiel 24 (**Sale-and-Leaseback-Transaktion mit festen Zahlungen und Kaufpreis über Marktkonditionen**) leicht überarbeitet. Neben redaktionellen Änderungen wurde in dem Beispiel ergänzt, dass der VLN die aus dem SLB resultierende Verbindlichkeit in eine Leasingkomponente (Leasingverbindlichkeit) und eine Finanzierungskomponente (finanzielle Verbindlichkeit) aufteilen muss, wobei sich Letztere aus der zusätzlichen Finanzierung aus dem Marktkonditionen überschreitenden Kaufpreis ergibt.

Übergangsvorschriften und Erstanwendungszeitpunkt

Die Änderungen sind retrospektiv gemäß IAS 8 **Rechnungslegungsmethoden, Änderungen von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen und Fehler** anzuwenden für SLB-Transaktionen, die nach der Erstanwendung des IFRS 16 eingegangen wurden. Die Anwendung ist verpflichtend für Geschäftsjahre, die am oder nach dem 1. Januar 2024 beginnen (vorbehaltlich der Übernahme in Europäisches Recht). Eine vorzeitige Anwendung ist zulässig und offenzulegen.

Verpflichtende
Anwendung ab
1. Januar 2024

Ein Mitglied des IASB vertritt eine alternative Auffassung, nach der die vollen Gewinne oder Verluste aus einem SLB sofort realisiert werden sollten. Dies würde allerdings eine grundsätzliche Änderung der Bilanzierung von SLB nach IFRS 16 erfordern, welche der IASB abgelehnt hat.

Ihre Ansprechpartner

Jens Berger

Tel: +49 (0)69 75695 6581
jenberger@deloitte.de

Adrian Geisel

Tel: +49 (0)69 75695 6046
ageisel@deloitte.de

Inga Alberti

Tel: +49 (0)69 75695 7464
ialberti@deloitte.de

Hinweis

Bei Fragen wenden Sie sich bitte an
mdorbath@deloitte.de.



Deloitte bezieht sich auf Deloitte Touche Tohmatsu Limited („DTTL“), ihr weltweites Netzwerk von Mitgliedsunternehmen und ihre verbundenen Unternehmen (zusammen die „Deloitte-Organisation“). DTTL (auch „Deloitte Global“ genannt) und jedes ihrer Mitgliedsunternehmen sowie ihre verbundenen Unternehmen sind rechtlich selbstständige und unabhängige Unternehmen, die sich gegenüber Dritten nicht gegenseitig verpflichten oder binden können. DTTL, jedes DTTL-Mitgliedsunternehmen und verbundene Unternehmen haften nur für ihre eigenen Handlungen und Unterlassungen und nicht für die der anderen. DTTL erbringt selbst keine Leistungen gegenüber Kunden. Weitere Informationen finden Sie unter www.deloitte.com/de/UeberUns.

Deloitte bietet branchenführende Leistungen in den Bereichen Audit und Assurance, Steuerberatung, Consulting, Financial Advisory und Risk Advisory für nahezu 90% der Fortune Global 500®-Unternehmen und Tausende von privaten Unternehmen an. Rechtsberatung wird in Deutschland von Deloitte Legal erbracht. Unsere Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter liefern messbare und langfristig wirkende Ergebnisse, die dazu beitragen, das öffentliche Vertrauen in die Kapitalmärkte zu stärken, die unsere Kunden bei Wandel und Wachstum unterstützen und den Weg zu einer stärkeren Wirtschaft, einer gerechteren Gesellschaft und einer nachhaltigen Welt weisen. Deloitte baut auf eine über 175-jährige Geschichte auf und ist in mehr als 150 Ländern tätig. Erfahren Sie mehr darüber, wie die mehr als 345.000 Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter von Deloitte das Leitbild „making an impact that matters“ täglich leben: www.deloitte.com/de.

Diese Veröffentlichung enthält ausschließlich allgemeine Informationen und weder die Deloitte GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft noch Deloitte Touche Tohmatsu Limited („DTTL“), ihr weltweites Netzwerk von Mitgliedsunternehmen noch deren verbundene Unternehmen (zusammen die „Deloitte Organisation“) erbringen mit dieser Veröffentlichung eine professionelle Dienstleistung. Diese Veröffentlichung ist nicht geeignet, um geschäftliche oder finanzielle Entscheidungen zu treffen oder Handlungen vorzunehmen. Hierzu sollten Sie sich von einem qualifizierten Berater in Bezug auf den Einzelfall beraten lassen.

Es werden keine (ausdrücklichen oder stillschweigenden) Aussagen, Garantien oder Zusicherungen hinsichtlich der Richtigkeit oder Vollständigkeit der Informationen in dieser Veröffentlichung gemacht, und weder DTTL noch ihre Mitgliedsunternehmen, verbundene Unternehmen, Mitarbeiter oder Bevollmächtigten haften oder sind verantwortlich für Verluste oder Schäden jeglicher Art, die direkt oder indirekt im Zusammenhang mit Personen entstehen, die sich auf diese Veröffentlichung verlassen. DTTL und jede ihrer Mitgliedsunternehmen sowie ihre verbundenen Unternehmen sind rechtlich selbstständige und unabhängige Unternehmen.