

in vollem Umfang *ertragsteuerlich neutral* vollzogen werden, wenn sie unentgeltlich oder gegen Gewährung oder Minderung von Gesellschaftsrechten erfolgen. Wird dagegen ein Teilentgelt gewährt, kommt die Trennungstheorie zur Anwendung, bei der die Übertragung in eine unentgeltliche und eine entgeltliche Komponente aufgeteilt wird. Streitig ist in diesem Zusammenhang die Höhe der aufzudeckenden stillen Reserven, die maßgeblich vom Umfang der Berücksichtigung des Buchwerts abhängt.

Für die *strenge Trennungstheorie*, bei der dem Entgelt nur ein anteiliger Buchwert gegenüber gestellt wird, sprechen insb. der Wortlaut von § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG („soweit“) sowie der Umstand, dass Übertragungen innerhalb des Privatvermögens bislang unstreitig nach dieser Methode behandelt werden. Dagegen spricht, dass stille Reserven auch dann aufzudecken wären, wenn buchhalterisch kein Gewinn entstehen kann.

Während aus steuerrechtlicher Sicht für wie gegen die strenge Trennungstheorie zahlreiche Kritikpunkte angeführt werden

können, überwiegen aus Sicht der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre klar die Argumente für die *modifizierte Trennungstheorie*, bei welcher dem Entgelt der gesamte Buchwert gegenübergestellt wird (begrenzt auf die Höhe des Entgelts). Neben diesem stark von der wirtschaftlichen Betrachtungsweise geprägten Argument spricht auch das gesetzgeberische Anliegen der Erleichterung von Umstrukturierungen für diese Ausprägung der Trennungstheorie. Nachdem sich der IV. Senat unter Zustimmung der wohl h.M. in der Literatur in zwei Entscheidungen aus dem Jahre 2012 für die modifizierte Trennungstheorie ausgesprochen hatte, folgte der X. Senat jüngst der von der Finanzverwaltung vertretenen strengen Trennungstheorie. Daher ist die *Anrufung des Großen Senats* nur konsequent und zu begrüßen. Der Große Senat muss nun die von der Finanzverwaltung aufgezeigten vermeintlichen Widersprüche bei der Anwendung der modifizierten Trennungstheorie aufklären, die nach der hier vertretenen Auffassung jedoch nicht ersichtlich sind.

IFRS/Rechnungslegung

»DB1192223

WP/StB Dipl.-Kfm. Klaus-Dieter Findeisen, Usingen / Dipl.-Ök. Dipl.-Bw. (BA) Dr. Peter Adolph, Stuttgart

Es ist vollbracht: Der neue Leasingstandard IFRS 16 ist da

WP/StB Dipl.-Kfm. Klaus-Dieter Findeisen ist als selbstständiger WP und StB tätig. Dipl.-Ök. Dipl.-Bw. (BA) Dr. Peter Adolph ist als Partner der Unternehmensberatung FAS AG für den Leasingbereich verantwortlich.

Kontakt: autor@der-betrieb.de

Am 13.01.2016 veröffentlichte das IASB nach fast einem Jahrzehnt mit vielen Diskussionen und mehreren Entwürfen den neuen Leasingstandard IFRS 16 „Leases“. Entgegen der ursprünglichen Zielsetzung gibt es kein einheitliches Bilanzierungskonzept von Leasingnehmer und Leasinggeber. Auch eine vollständige Konvergenz zwischen IFRS und US-GAAP wurde nicht erreicht. Das Hauptanliegen von IASB und FASB aber, grds. alle Leasingverhältnisse in den Bilanzen der Leasingnehmer zu zeigen, hat man verwirklicht.

I. Einleitung

Schon lange war eine Reform der Leasingbilanzierung in der Diskussion. Ein umfassender und der reinen Lehre entsprechender Ansatz sollte es werden. Dementsprechend theoretisch und komplex waren die angedachten Regelungen; für die tägliche Anwendung kaum zu gebrauchen. Schließlich ist man wieder auf den Boden der Tatsachen zurückgekehrt und hat sich für eine eher pragmatische und mehr praxisorientierte Vorgehensweise entschieden. Der Preis dafür ist ein in sich nicht geschlossenes Bilanzierungssystem, d.h. unterschiedliche Modelle für Leasinggeber (Risk-and-Rewards) und Leasingnehmer (Right-of-Use) bei der Darstellung der Leasingverhältnisse in der Bilanz (vgl. Abb. 1 auf S. 486). Der IFRS 16 setzt allerdings

durch, dass nicht nur sämtliche Leasingverhältnisse wie bisher beim Leasinggeber, sondern jetzt auch grds. alle beim Leasingnehmer auszuweisen sind.¹

II. Anwendungsbereich

1. Feststellung über das Vorliegen eines Leasingverhältnisses

Die Regelungen des IFRS 16 sind grds. auf alle Leasingverhältnisse, auch auf Miet- und Untermietverhältnisse, anzuwenden. Voraussetzung ist allerdings, dass ein Leasingverhältnis vorliegt. Von einem Leasingverhältnis wird man dann ausgehen können, wenn die Vertragserfüllung von der Nutzung eines – explizit oder implizit – identifizierten Vermögenswerts abhängig ist und in dem Vertrag das Recht zur Kontrolle der Nutzung dieses Vermögenswerts für einen festgelegten Zeitraum gegen Entgelt übertragen wird.² Kontrolle hat der Kunde/Leasingnehmer nur, wenn er in der Lage ist, während der Nutzungsperiode frei über die Verwendung des Vermögenswerts oder über einen physisch abgegrenzten Teil (z.B. Etage eines Gebäudes) zu bestimmen.³ Außerdem muss ihm im Wesentlichen der gesamte wirtschaftliche Vorteil aus der Nutzung zustehen.⁴ Es wird in der Praxis vor allem auf die Auslegung der Kontrolle über einen Vermögenswert ankommen.

2. Trennung von Leasing- und Nichtleasingkomponenten

Bisher spielte die Abgrenzung von Leasing und Dienstleistung beim Leasingnehmer im Fall des überwiegenden Operating

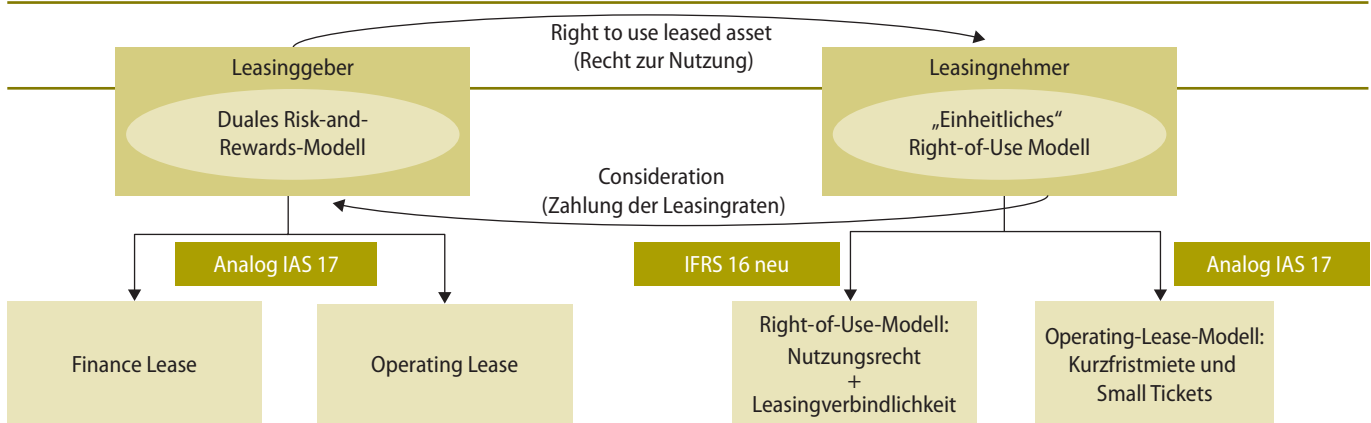
¹ Vgl. IFRS 16.1N6.

² Vgl. IFRS 16.9.

³ Vgl. IFRS 16.B9 (b),B10.

⁴ Vgl. IFRS 16.B9 (a),B21-B23.

Abb. 1: Bilanzierungssystem nach IFRS 16



Leasing keine Rolle, da sowohl Leasing- als auch Dienstleistungsverhältnisse als schwebende Geschäfte nicht in der Bilanz ausgewiesen wurden. Durch den neuen Leasingstandard, der eine Bilanzierung grds. aller Leasingverhältnisse verlangt, kommt der Abgrenzung von Leasing und Dienstleistung jetzt eine herausragende Bedeutung zu. Leasing und Dienstleistung sind zunächst immer zu trennen,⁵ entweder auf Basis der beobachtbaren relativen Einzelveräußerungspreise oder über eine Schätzung, wenn keine objektiven Preise vorliegen.⁶ Allerdings räumt der neue Leasingstandard dem Leasingnehmer auch ein Wahlrecht ein. Danach kann der Leasingnehmer für jede Klasse von Vermögenswerten entscheiden, Leasing- und Dienstleistungskomponenten insgesamt als Leasingverhältnis zu aktivieren.⁷ Dieses kann für einen Leasingnehmer dann von Vorteil sein, wenn dadurch aufwendige Trennungverfahren vermieden werden können oder das operative Ergebnis positiv beeinflusst werden soll.

3. Ausnahmen von der Bilanzierung von Leasingverhältnissen

Der neue Leasingstandard bringt im Zuge der Anpassung an die praktischen Bedürfnisse der betroffenen Unternehmen aber auch einige Erleichterungen. Bei Leasingverhältnissen mit einer Laufzeit von maximal zwölf Monaten (short-term leases) dürfen Leasingnehmer ein Wahlrecht ausüben.⁸ Sie brauchen die Vermögenswerte nicht in der Bilanz ausweisen, sondern können diese Verträge analog dem derzeitigen Leasingstandard (IAS 17) als Operating Lease behandeln, d.h. als schwebende Geschäfte, und die einzelnen Leasingraten als Aufwand erfassen.⁹ Zu beachten ist, dass die Maximallaufzeit auch evtl. Verlängerungsoptionen einschließt, sofern deren Ausübung hinreichend sicher ist. Ebenfalls ein Wahlrecht hat der Leasingnehmer bei Leasingverhältnissen von Objekten mit geringem Wert.¹⁰ Erstmals weist ein IFRS Standard bzw. dessen Interpretationshilfen eine quantitative Grenze verbunden mit einer nationalen Währung auf. Soweit der Vermögenswert die Grenze von 5.000 \$ Neupreis¹¹ nicht übersteigt (leases of low-value assets) braucht der Leasingnehmer das Leasingverhältnis nicht in seiner Bilanz auszuweisen, sondern kann die einzelnen Leasingraten wiederum analog der

derzeitigen Regelung (IAS 17) als Operating Lease direkt im Aufwand erfassen.¹² Für die Inanspruchnahme der Wahlrechte gilt, dass darüber im Anhang gesondert zu berichten ist.

III. Leasingnehmermodell

Nach dem neuen Leasingstandard sind alle Leasingverhältnisse zu bilanzieren.¹³ Die Behandlung als schwebende Geschäfte (bisherige Operating Leaseverträge) bezieht sich nur noch auf die oben aufgeführten Anwendungserleichterungen. Die Bilanzierung von Leasingverhältnissen erfolgt nach einem einheitlichen Modell auf Grundlage des sog. „Right-of-Use“-Ansatzes.¹⁴ Der Leasingnehmer passiviert eine Leasingverbindlichkeit für die Verpflichtung zur Leistung von Leasingzahlungen und aktiviert einen Vermögenswert für das bis zum Ende der Vertragslaufzeit gewährte Nutzungsrecht am Vermögenswert. Sowohl die Verbindlichkeit als auch der Vermögenswert berücksichtigen mögliche Rechte und Verpflichtungen aus Kündigungs- und Verlängerungsoptionen sowie Restwertgarantien. Zu Beginn der Laufzeit des Leasingverhältnisses entspricht der Vermögenswert der Höhe der Leasingverbindlichkeit (Barwert der zu leistenden Leasingzahlungen) vor eventuellen Anpassungen.¹⁵ In der GuV-Darstellung wird das Leasingverhältnis als Finanzierungsgeschäft mit gleichzeitigem Erwerb eines Nutzungsrechts behandelt, mit der Folge einer insgesamt degressiven Aufwandsverteilung, da das Nutzungsrecht linear abgeschrieben und die Verbindlichkeit nach der Zinseszinsmethode vermindert wird.¹⁶

IV. Leasinggebermodell

Das Leasingverhältnis beim Leasinggeber war bei den bisherigen Regelungen des IAS 17 schon immer bilanzwirksam, sei es als Anlagevermögen (Operating Lease) oder als Forderung (Finance Lease). Insofern bestand keine Notwendigkeit einer Neuregelung der Bilanzierung. Die im Diskussionsverlauf für den Leasinggeber entwickelten unterschiedlichen Modelle sind vor allem auch aus Kostengründen vom IASB relativ schnell wieder verworfen worden. Die Bilanzierung beim Leasinggeber entspricht somit im Wesentlichen der derzeitigen Bilanzierung nach IAS 17.¹⁷ Für

5 Vgl. IFRS 16.12.

6 Vgl. IFRS 16.13 (f).

7 Vgl. IFRS 16.15.

8 Vgl. IFRS 16.5 (a).

9 Vgl. IFRS 16.6. Das Wahlrecht muss auf Basis von Vermögenswertklassen einheitlich ausgeübt werden (vgl. IFRS 16.8).

10 Vgl. IFRS 16.5 (b).

11 Vgl. IFRS 16.BC100.

12 Dieses Wahlrecht kann für jeden einzelnen Leasingvertrag ausgeübt werden und zwar auch dann, wenn die Summe der geringwertigen Leasingverträge wesentlich ist (vgl. IFRS 16.8, B4).

13 Vgl. IFRS 16.22.

14 Vgl. Abb. 1.

15 Vgl. IFRS 16.24 (a).

16 Vgl. IFRS 16.31, 38. Da der Aufwand zu Beginn hoch ist und sich erst über die Laufzeit insgesamt vermindert, spricht man vom sog. „Fontloading“-Effekt.

17 Vgl. IFRS 16.IN14.

die Darstellung des Leasingverhältnisses in der Bilanz des Leasinggebers ist weiterhin das „Duale Risk-and-Rewards-Modell“ maßgebend.¹⁸ Der Leasinggeber hat anhand der bekannten Klassifizierungskriterien die Leasingverhältnisse nach Chancen und Risiken in Operating- und Finanzierungsleasing einzuteilen.¹⁹

V. Sale-and-Lease-back-Transaktionen

Mit der grundsätzlichen Bilanzwirksamkeit aller Leasingverhältnisse verliert Sale-and-Lease-back als Instrument zur Bilanzverschönerung und damit der außerbilanziellen Finanzierung an Bedeutung. Darüber hinaus hat eine Abkehr von der bisherigen Bilanzierungspraxis für Verkäufer/Leasingnehmer stattgefunden. Bei den Regelungen zum Sale-and-Lease-back in IAS 17 spielte die Beurteilung über das Vorliegen eines Verkaufs keine Rolle. Maßgebend war die Klassifizierung des Lease-back. Anders der neue Leasingstandard IFRS 16: ein Verkäufer/Leasingnehmer hat anhand der Verkaufs-Definition in IFRS 15 zu beurteilen, ob im Rahmen einer Sale-and-Lease-back-Transaktion ein Verkauf überhaupt stattgefunden hat.²⁰ Der Käufer/Leasinggeber muss dazu die Verfügungsgewalt über den Vermögenswert erhalten, d.h. er muss dessen Nutzung bestimmen und im Wesentlichen den verbliebenen Nutzen aus ihm ziehen können. Sind die Kriterien nicht erfüllt oder hat der Verkäufer/Leasingnehmer eine substantielle Option zum Rückkauf des Vermögenswertes, handelt es sich nicht um eine Sale-and-Lease-back-Transaktion. Es liegt dann ein Finanzierungsgeschäft ohne Abgang des Vermögenswerts vor.²¹

VI. Untermietverhältnisse

Ist ein Unternehmen sowohl Leasingnehmer als auch Leasinggeber desselben zugrunde liegenden Vermögenswerts („Intermediär“) hat es seine beiden Leasingverhältnisse, das Haupt- und das Unterleasingverhältnis, grds. als zwei getrennte Leasingverhältnisse zu behandeln und die für Leasingnehmer und Leasinggeber jew. geltenden Vorschriften anzuwenden.²² Beim Untermietverhältnis im Fall des Intermediärs als Leasinggeber weicht die Regelung bei der Art des für die Klassifizierung zugrunde zulegenden Werts von den normalen Regelungen beim Leasinggeber ab. Um im Fall des Intermediärs die beiden Leasingverhältnisse Haupt- und Unterleasingverhältnis möglichst gleichlaufend zu behandeln, wird für Klassifizierungszwecke nicht der zugrunde liegende Vermögenswert, sondern das Right-of-Use des Hauptleasingverhältnisses zugrunde gelegt.²³ Dies wird in Unterleasingverhältnissen tendenziell zu mehr Finanzierungsleasingverträge nach IFRS 16 führen.

VII. Übergangsregelungen

Der neue Standard räumt den Leasingnehmern ein Wahlrecht ein. Sie können zum Zeitpunkt des Übergangs auf den neuen Standard entweder einen vollständig retrospektiven Ansatz (VRA) oder einen modifizierten retrospektiven Ansatz (MRA) für bestehende Leasingverhältnisse anwenden.²⁴ Bei dem VRA muss das gesamte Leasingportfolio vollständig aus der Vergangenheit mit seinen historischen Daten auf den Erstanwendungszeitpunkt entwickelt werden. Dagegen gibt es beim MRA verschiedene Ver-

einfachungen. So können die Verbindlichkeiten nicht nur mit einem einheitlichen Abzinsungssatz berechnet werden, sondern auch die Nutzungsrechte vereinfacht in korrespondierender Höhe angesetzt und somit ein negativer Eigenkapitaleffekt vermieden werden.²⁵ Außerdem entfällt die Angabe der Vorjahreszahlen und es können Verträge mit einer Restlaufzeit von weniger als einem Jahr ab den Erstanwendungszeitpunkt vernachlässigt werden.²⁶ Finanzierungsleasingverhältnisse können unverändert mit den bisherigen Werten fortgeführt werden.²⁷

Eine Neubeurteilung, ob nach den neuen Vorschriften überhaupt ein Leasingverhältnis vorliegt, ist für bereits bestehende Verträge nicht notwendig. Diese Regelung ist vor allem für die Sale-and-Lease-back-Transaktionen wichtig, da damit der Verkauf nicht zu überprüfen ist.²⁸

VIII. Zeitplan

Der neue Leasingstandard ist erstmals verpflichtend für die Geschäftsjahre, die am oder nach dem 01.01.2019 beginnen, anzuwenden. Wahlweise kann IFRS 16 aber auch schon früher angewendet werden, sofern der neue Standard IFRS 15 „Revenue from Contracts with Customers“ bereits anzuwenden ist oder zum gleichen Datum wie IFRS 16 angewendet wird.²⁹

IX. Gestaltungsspielräume

Obwohl die Gestaltungsspielräume durch den neuen Leasingstandard stark eingeschränkt wurden, gibt es weiterhin Möglichkeiten, die Bilanzierung dem Grunde und der Höhe nach zu beeinflussen. Kürzere Vertragslaufzeiten bis maximal 12 Monate vermindern die Leasingverbindlichkeiten, wenn auch damit grds. höhere Kosten verbunden sind. Der unbeschränkte Austausch von Vermögenswerten stellt nach den Vorschriften des neuen Leasingstandards kein Leasingverhältnis dar und führt entsprechend nicht zur Bilanzierung dieser Verträge. Gestaltungsspielräume gibt es auch bei der Bemessung von Restwertgarantien, da nicht mehr die Maximalverpflichtung, sondern nur noch die tatsächlich zu erwartenden Zahlungen zu passivieren sind. Nicht zuletzt wird es auch bei der Abgrenzung zwischen Leasing und Dienstleistungen zu Ermessensentscheidungen kommen.

X. Zusammenfassung und Ausblick

Der neue Leasingstandard hat einen langen Weg von einem überwiegend theoretisch konzipierten zu einem jetzt mehr praxisorientierten Standard zurückgelegt. Die Unternehmen brauchen keinen bis in alle Einzelheiten ausgefeilten theoretischen Bilanzierungsansatz, sondern einen, mit dem sie in der Praxis sinnvoll arbeiten können und der verständlich ist. Das Hauptziel, nicht nur beim Leasinggeber, sondern vor allem auch beim Leasingnehmer alle Leasingverhältnisse in der Bilanz zu zeigen, erfüllt der neue Leasingstandard. Gleichwohl werden durch die Anwendungserleichterungen eine Vielzahl von Leasingverhältnissen herausfallen, die in Summe durchaus wesentlich sein können. Zwar ist der Zeitpunkt des erstmaligen Inkrafttretens erst zum 01.01.2019 vorgesehen, doch ist spätestens jetzt die Zeit gekommen, um sich mit dessen Auswirkungen auf das eigene Unternehmen intensiv auseinanderzusetzen.

18 Vgl. Abb. 1.

19 Vgl. IFRS 16.61-66.

20 Vgl. IFRS 16.99.

21 Vgl. IFRS 16.103.

22 Vgl. IFRS 16.BC232.

23 Vgl. IFRS 16.BC233.

24 Vgl. IFRS 16.C5.

25 Vgl. IFRS 16.C10 (a), C8 (b) (ii). Allerdings wird durch den höheren Ansatz des Nutzungsrechts und die entsprechend höhere Abschreibung das Ergebnis in der Zukunft stärker belastet.

26 Vgl. IFRS 16.C7, C10 ©

27 Vgl. IFRS 16.C11.

28 Vgl. IFRS 16.C16.

29 Vgl. IFRS 16.IN2, C1.