

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

Neue Leasingbilanzierung: Status quo und Ausblick

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

Die Veröffentlichung des finalen neuen Leasingstandards nach IFRS rückt immer näher. Im Sommer 2015 haben IASB und FASB ihre Beratungen abgeschlossen und mit der Ausarbeitung des finalen Standards begonnen. Entgegen der ursprünglichen Zielsetzung wird es keine vollständige Konvergenz zwischen IFRS und US-GAAP bei der Leasingbilanzierung geben. Die tabellarische Übersicht zeigt, dass gegenüber dem Standardentwurf ED/2013/6 noch zahlreiche Änderungen beschlossen wurden.

I. Einleitung

Die Reform der Leasingbilanzierung nach IFRS war zeitaufwendiger und schwieriger als man das am Anfang des Projekts erwartet hatte. Mussten doch die zunächst theoretisch idealen Ansätze durch solche ersetzt werden, die auch in der Praxis umsetzbar und vor allem bezahlbar sind, ohne die ursprüngliche Zielsetzung der Reform aufzugeben. Wie sich abzeichnet, konnte die angestrebte einheitliche Leasingbilanzierung in IFRS und US-GAAP nicht bei allen Regelungen erreicht werden. Das Hauptanliegen, alle Leasingverhältnisse in der Bilanz des Leasingnehmers anzusetzen, wurde jedoch, wenn auch mit Ausnahmen, umgesetzt. Im Folgenden wird in Fortführung der Ausführungen d. Verf. aus November 2014¹ ein Kurzüberblick über den aktuellen Stand des Projekts gegeben.

II. Aktueller Stand des Leasingprojekts

Aufgrund der auch nach Veröffentlichung des 2. Exposure Draft „Leases“ (ED/2013/6) starken öffentlichen Kritik wurden die Regeln abermals von den Boards (IASB und FASB) fast zwei Jahre lang diskutiert und überarbeitet. Im Fokus standen dabei vor allem die Bereiche (1) Aufwandsverteilung bei den Leasingverhältnissen von Typ A und Typ B, (2) Notwendigkeit der Neuregelung der Bilanzierung für Leasinggeber und (3) Reduktion der Kosten und Komplexität unter dem Gesichtspunkt eines angemessenen Kosten-/Nutzenverhältnisses.

Da es im Vergleich zum ED/2013/6 grundlegende Anpassungen und Änderungen sowie zahlreiche Klarstellungen gegeben hat, soll in Tab. 1 ein zusammenfassender Überblick über die getroffenen Entscheidungen, die wahrscheinlich in den neuen Standard einfließen werden, gegeben werden. Hierzu werden die wesentlichen Bereiche der Diskussion unterschieden und jew. die bisherige Regelung des ED/2013/6 dem letzten Stand der Überarbeitung gegenübergestellt². Aufgrund der am Ende doch nicht unwesentlichen Abweichungen von IFRS und US-GAAP wird bei der Darstellung der vorläufigen Entscheidungen auch auf die unterschiedliche Handhabung der neuen

Leasingbilanzierung zwischen den beiden Standardsetzern (IASB und FASB) hingewiesen. Aufgrund des Standes der bis Ende August 2015 stattgefundenen Beratungen der beiden Boards ergibt sich der in Tab. 1 zusammengefasste Stand.

Tab. 1: Überblick über den aktuellen Stand des Leasingprojekts (Stand: August 2015)*)

Thema	ED/2013/6	Erneute Beratungen: Vorläufige Entscheidung
Anwendungsbereich		
Kurzfristmiete	Bis 12 Monate, ohne Verlängerungsoption	Bis 12 Monate; mit Verlängerungsoption ohne wesentlichen wirtschaftlichen Anreiz (WWA)
Leasingverhältnis mit Servicekomponenten (LN)	Keine Schätzung des Service-Anteils zulässig (genaue Bestimmung oder Residual-Methode), im Zweifel Leasing	Schätzung des (standalone) Service-Anteils in eingeschränktem Umfang zulässig („maximising the use of observable prices“); Wahlrecht zur Behandlung insgesamt als Leasingverhältnis (nach Assetklasse)
Embedded Leases	Kein Leasingverhältnis, wenn Kunde den Nutzen nur im Zusammenhang mit anderen Produkten/Dienstleistungen erhalten kann, die nicht separat verkauft werden	Ausnahme vom Anwendungsbereich wird gestrichen
Leasingdefinition		
Identifizierbarer Vermögenswert	Kein Leasingverhältnis, wenn Lieferant/Leasinggeber substantielles Austauschrecht hat	Voraussetzungen zum Austauschrecht: (a) Lieferant: Praktische Fähigkeit zum Austausch haben und Vorteil (> Kosten) durch Austausch erzielen; (b) Kunde: Wesentlichkeit tatsächlich beurteilbar
Kontrollierbarer Vermögenswert	Leasingverhältnis, wenn Kunde die Nutzung eines identifizierten Vermögenswerts kontrolliert; d.h. er hat (1) exklusives Nutzungsrecht und (2) bestimmt die Nutzung	Leitlinien zur Kontrolle: Kontrolle hat, wer während der Vertragslaufzeit Art und Zweck der Nutzung festlegen und ändern kann. Im Zweifel hat Kunde Kontrolle, wenn er Betrieb des Vermögenswerts bestimmt (ohne dass Lieferant eingreifen kann) oder den Vermögenswert gestaltet/entwickelt (sodass Nutzung oder Verwendung vorbestimmt sind). Offen: Kunde kann die Benefits nicht erzielen, da ihm spezielle Fähigkeiten fehlen und er diese auch nicht separat erwerben kann (allein „certified operator“ genügt nicht)

¹ Findeisen/Adolph, DB 2014 S. 2727.

² Zu den bisherigen Beratungen von IASB und FASB vgl. auch: Findeisen/Adolph, DB 2014 S. 614-616 und Findeisen/Adolph, DB 2014 S.2727-2731

Thema	ED/2013/6	Erneute Beratungen: Vorläufige Entscheidung
Vereinfachungen (LN)		
Vereinfachter Portfolio-Ansatz	Nicht gesondert geregelt	IASB: Pro Portfolio-Regelung bei „similar characteristics“; Regelung in „Application Guidance“ FASB: Contra Portfolio-Regelung; Regelung in non-authoritative „Basis for Conclusions“
Ausnahme von Leasingverträgen über geringwertige Vermögenswerte („Small-Tickets“)	Nicht gesondert geregelt	IASB: Quantitativer Schwellenwert (z.B. 5.000 \$ Neupreis); Vorauss.: „not dependant on, or highly inter-related with, other leased assets“ FASB: Nein
Klassifizierung und Bilanzierungsmodell		
Leasingnehmer (LN)	GuV: Equipment Lease (Type A) und Property Lease (Type B)	IASB: Ein Bilanzierungsmodell (Single Model Type A); Keine Klassifizierung, FASB: Duales Bilanzierungsmodell (Type A/B); Klassifizierung nach ASC 840: Type A = Capital Lease, Type B = Operating Lease
Leasinggeber (LG)	Bilanz und GuV: Equipment Lease (Type A – Receivables and Residual Model) und Property Lease (Type B – Operating Lease Model)	Duales Bilanzierungsmodell (Type A/B); Klassifizierung und Bilanzierung nach IAS 17/ASC 840: Type A = Finance Lease/Capital Lease und Type B = Operating Lease für Bilanz und GuV FASB: Zusätzliche Restriktion: Anwendung von Capital Lease für Hersteller nur, wenn Kontrolle übergegangen
Bewertung		
Beurteilung der Wahrscheinlichkeit der Optionsausübung (Verlängerung, Kauf)	„significant economic incentive“ (wesentlicher wirtschaftlicher Anreiz, WWA)	Hohe Schwelle (threshold) analog IAS 17/ASC 840: „reasonably certain“ (hinreichend sicher)
Neubewertung (reassessment)	Bei Änderungen der (a) Beurteilungsfaktoren des WWA, (b) erwarteten Zahlungen aus einer Restwertgarantie und (c) variablen Raten	Nur bei einer begrenzten Anzahl von „triggering events“ unter der Kontrolle des LN; Anpassung von index-/markt-basierten Raten nur bei Neubewertung von Leasingverbindlichkeiten aus anderen Gründen (z.B. Leasinglaufzeit oder Ausübung Kaufoption) und/oder bei Änderung der Cashflows (FASB: Änderung Cashflows irrelevant); Neubewertung nicht anzuwenden für LG
Abzinsungssatz		
Grenzfremdkapitalzinssatz (Incremental Borrowing Rate IBR) (LN)	Verwendung von Nominalzins	wie ED/2013/6; FASB: wahlweise risikofreie IBR für „non public business entities“

Thema	ED/2013/6	Erneute Beratungen: Vorläufige Entscheidung
Neubewertung	Bei Änderungen von (a) Leasinglaufzeit, (b) WWA bzgl. Ausübung Kaufoption und (c) Referenzzinssatz bei variablen Raten	Bei Änderungen von (a) Leasinglaufzeit oder (b) Wahrscheinlichkeit („reasonably certain“) bzgl. Ausübung Kaufoption
Untermietverhältnisse (Subleases)	Mieter/Untervermieter (Intermediary) verwendet Internen Zinssatz (Internal Rate of Return) (IRR) auch bei Subleases	Intermediary kann bei Finance Lease im Sublease den Abzinsungssatz des Hauptleasingverhältnisses (Headlease) verwenden, wenn IRR nicht bestimmbar ist
Vertragsänderungen (LN)		
Wesentliche Vertragsänderungen	Bei wesentlichen Vertragsänderungen liegt Neuvertrag vor (Abgang über GuV und Neuansatz)	Vertragsänderung wird separat bepreist und gebucht; Umfang Right-of-Use (RoU) +: erfolgsneutrale Aufstockung, Umfang RoU -: Teilabgang über GuV, Umfang RoU unverändert und CF+/-: erfolgsneutrale Anpassung
Ausweis (LN)		
Vermögenswert (RoU-Asset): separat	Ausweis von RoU getrennt nach Type A / B in Bilanz oder Erläuterung im Anhang	IASB: Ausweis RoU separat in Bilanz oder Ausweis innerhalb „owned assets“ in Bilanz und Erläuterung im Anhang FASB: Ausweis RoU getrennt nach Type A / B und keine Mischung wesentlicher Beträge
Leasingverbindlichkeit	Ausweis von Leasingverbindlichkeit getrennt nach Type A / B in Bilanz oder Erläuterung im Anhang	Ausweis Leasingverbindlichkeit separat in Bilanz oder Erläuterung im Anhang
Subleases (LG)		
Klassifizierung	Klassifizierung Sublease (SL) anhand „Underlying Asset“ aus Headlease (HL)	IASB: Klassifizierung SL anhand „RoU“ aus HL (d.h. einheitlich Type A) FASB: Klassifizierung SL anhand „Underlying Asset“ aus HL (d.h. einheitlich Type A oder Type B)
Netting SL und HL (RoU und Verb.)	Netting nicht zulässig	Grds.: kein Netting zulässig Ausnahme: Enge Voraussetzungen für Financial Instruments (z.B. durchsetzbares Recht, das gegen Schuld verrechnet werden kann) oder RevRec (z.B. Intermediary als Agent und nicht als Principal) sind erfüllt (lt. Staff eher selten)
Sale-and-Leaseback		
Verkauf (sale)	Beurteilung nach IFRS 15 „Revenue from Contracts with Customers“ (RevRec); kein Sale bei Finance Leaseback (gem. 75%-Laufzeit- und 90%-Barwerttest)	IASB: Beurteilung nach RevRec; Kein Sale bei substanzialer Rückkaufoption des Verkäufer-LN FASB: Beurteilung nach RevRec; Kein Sale bei Type A (Capital Lease) oder bei substanzialer Rückkaufoption des Verkäufer-LN

Thema	ED/2013/6	Erneute Beratungen: Vorläufige Entscheidung
Bilanzierung Verkauf	Bilanzierung nach RevRec, „Failed Sale“ wie Finanzierung	IASB: Bilanzierung nach RevRec; Sofort volle Gewinnrealisierung bzgl. Restwert und Verlustrealisierung; Gewinnabgrenzung bzgl. Barwert der Leasingraten (als Abzugsposten des RoU); „Failed Sale“ wie Finanzierung
		FASB: Bilanzierung nach RevRec; Volle Ergebnisrealisierung (Gewinne und Verluste) sofort; „Failed Sale“ wie Finanzierung
Bilanzierung Leaseback	Bilanzierung wie „normaler“ Lease	Bilanzierung wie „normaler“ Lease
„Off-Market“-Vereinbarungen	Adjustierung von RoU-Asset und Verkaufsergebnis (LN) sowie Receivable & Residual (LG) entspr. Marktpreisen	Differenz „Off-Market“: Differenz von (a) Marktpreis und Verkaufspreis des Assets oder (b) Barwert der vertraglichen und der marktüblichen Raten
		Bilanzierung des Differenzbetrags: Negativbetrag als Mietvorauszahlung, Positivbetrag als Finanzierung

Cash-Flow-Statement (LN)

Klassifizierung der Tätigkeiten	Tilgunganteil in „financing activities“ und Zinsanteil in „operating activities“	IASB: Wahlrecht für Zinsanteil in „financing activities“ oder „operating activities“ (wie allgemein nach IAS 7) FASB: wie ED/2013/6
---------------------------------	--	--

Anhangangaben (LN)

Qualitative Angaben	Verschiedene Angaben, z.B. Art der Leasingverträge, Rechte und Verpflichtungen aus noch nicht begonnenen Leasingverträgen, wesentliche Annahmen und Bewertungen sowie Bilanzierung von Kurzfristverträgen	IASB: Keine detaillierten Vorgaben mehr, nur allgemeine Anforderung, dass LN ausreichende zusätzliche Angaben zu machen hat, um das allgemeine Anhang-Ziel zu erreichen; vorzugsweise Tabellenformat.
		FASB: wie ED/2013/6; kein Tabellenformat vorgegeben.
Leasingverpflichtungen	Umfassende Überleitung der Leasingverpflichtungen (z.B. Eröffnungs- und Schlussbilanzwerte, Zugänge, Abgänge, Reklassifizierungen)	gestrichen
Nutzungsrecht (RoU)	Umfassende Überleitung der Nutzungsrechte (z.B. Eröffnungs- und Schlussbilanzwerte, Zugänge, Abgänge, Reklassifizierungen)	IASB: gestrichen
		FASB: wie ED/2013/6
Kurzfristverträge	Separater Ausweis der Aufwendungen für Kurzfristverträge (bis zu 12 Monaten)	wie ED/2013/6; allerdings Ausnahme von Kurzfristverträgen bis zu 30 Tagen
Untermietverträge	Keine gesonderte Angabe	Angabe der Erträge aus Untermietverträgen

Thema	ED/2013/6	Erneute Beratungen: Vorläufige Entscheidung
Cash Outflows aus Leasingverträgen	Keine gesonderte Angabe	IASB: Separate Angabe der Cash Outflows; kein Netting mit Cash Inflows zulässig
		FASB: Separate Angabe der Cash Outflows für Type A / B nach Art des Assets
Leasingvertragslaufzeit	Keine gesonderte Angabe	Angabe der gewichteten durchschnittlichen Restlaufzeit des Leasingvertrags
Tabellarische Angaben zu Leasingaufwendungen	Keine gesonderte Angabe	Empfehlung der tabellarischen Angabe von Leasingaufwendungen, andere Formate aber zulässig. IASB: Angabe aller Anhangangaben in einem separaten Abschnitt der Financial Statements.
Fälligkeitsanalyse der Leasingverpflichtungen	Angabe der undiskontierten Cash Outflows der nächsten fünf Jahre und der restlichen Jahre in Summe	IASB: Keine feste Vorgabe, sondern „angemessene Laufzeitbänder“
		FASB: Wie ED/2013/6
Small-Assets (Ausnahme)	Keine gesonderte Angabe	Separate Angabe der Leasingaufwendungen für Small-Assets, die vereinfacht behandelt werden

Übergangsbestimmungen (LN): Bisherige Operating Leases

Retrospektiver Ansatz	Vollständig retrospektiver Ansatz	IASB: Wahlrecht zwischen (a) vollständig retrospektivem Ansatz und (b) modifiziertem retrospektivem Ansatz (einheitlich für alle Verträge)
		FASB: Modifizierter retrospektiver Ansatz
Vorjahresinformationen	Anpassung der Vorjahresvergleichsinformationen	IASB: Keine Anpassung der Vorjahresvergleichsinformationen, Erläuterungen im Anhang tbd.
		FASB: wie ED/2013/6, allerdings keine Erläuterungen im Anhang notwendig
Erfassung von Ergebniseffekten	Anpassung des Eigenkapitals zu Beginn der Erstanwendungsperiode (beginning of the earliest comparative period presented in the financial statements = „Date of Initial Application, DIA“)	IASB: wie ED/2013/6, allerdings keine Anpassung der Vorjahresvergleichsinformationen notwendig
		FASB: wie ED/2013/6
Ansatz RoU	Mit dem Wert, der sich ergeben würde, wenn der Standard schon immer angewendet worden wäre (IBR zum Erstanwendungszeitpunkt)	IASB: Wahlrecht (für jedes Objekt) zwischen (a) dem Wert, der sich ergeben würde, wenn der Standard schon immer angewendet worden wäre (IBR zum Erstanwendungszeitpunkt) oder (b) i.H.d. Leasingverbindlichkeit zum Zeitpunkt der Erstanwendung (angepasst um vorausgezahlte oder abgegrenzte Mietzahlungen)
		FASB: I.H.d. Leasingverbindlichkeit zum Zeitpunkt der Erstanwendung (aufgrund Linearisierung der Zahlungen in GuV)

Thema	ED/2013/6	Erneute Beratungen: Vorläufige Entscheidung
Kurzfristig auslaufende Verträge	n/a	IASB: Wahlrecht, die Verträge, deren Laufzeit innerhalb von 12 Monaten nach der Erstanwendung endet, nicht einzubeziehen. Angabe des Aufwands zusammen mit Kurzfristverträgen im Anhang. FASB: Wahlrecht, die Verträge, deren Laufzeit innerhalb der Erstanwendungsperiode nach DIA endet, nicht einzubeziehen.
Übergangsbestimmungen (LG) Intermediary von Subleases (SL)		
Klassifizierung des Sublease	n/a	Neu-Klassifizierung von zum Erstanwendungszeitpunkt bestehenden Operating-Subleases (auf Basis des Werts des RoU aus Headlease und der Restlaufzeit)
Erfassung von Ergebniseffekten	n/a	Ergebnis aus Umklassifizierung des Subleases von OL zu FL wird im Eigenkapital erfasst
Übergangsbestimmungen (LN): Sale-and-Leaseback (SALB)		
Verkauf (sale)	Neubeurteilung des Sale nach IFRS 15 für Operating Leases und „Failed Sales“	Keine Neubeurteilung des Sale nach IFRS 15 für zum Erstanwendungszeitpunkt bestehende SALB
Bilanzierung Sale: Teilgewinnrealisierung	n/a	Teilgewinnerfassung bzgl. Restvermögenswert (s.o.) nur für Neuverträge anzuwenden
Übergangsbestimmungen: Leasingdefinition		
Neubeurteilung	Neubeurteilung aller zu Beginn der ersten Vergleichsperiode bestehenden Leasingverhältnisse	Wahlrecht: Keine Neubeurteilung aller zum Erstanwendungszeitpunkt bestehenden Leasingverhältnisse (einheitlich für alle Verträge)
Übergangsbestimmungen: Sonstiges		
Vertragsabschlusskosten („Initial Direct Costs“, IDC)	Wahlrecht, IDC bei zum DIA bestehenden Verträgen nicht in RoU zu berücksichtigen	IASB: wie ED/2013/6 FASB: Zum DIA nicht amortisierte IDC sind (a) bei Operating Leases in RoU und Verbindlichkeit und (b) bei Capital Leases in RoU zu berücksichtigen; IDC, die sich nicht zur Aktivierung qualifizieren, sind gegen EK zu verrechnen
Klassifizierung der Verträge	n/a	FASB: Keine Neubeurteilung von Capital und Operating Leases für zum DIA laufende Verträge (z.B. durch Aufhebung der %-Grenzen entspr. IAS 17)

*) Vgl. hierzu im Einzelnen die Projektseiten der Standardsetter IASB (<http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Leases/Pages/Leases.aspx>) und FASB (<http://www.fasb.org/jsp/FASB/Page/BridgePage&cid=1351027207574>) im Internet.

Der Nutzungsrechtsansatz für Leasingnehmer wird grds. auf alle Leasingverhältnisse anzuwenden sein. Allerdings gibt es nach der Überarbeitung auch wesentliche Erleichterungen: So werden die Wahlrechte der Nichtanwendung des Nutzungsrechtsansatzes bei Small-Ticket-Leases (voraussicht-

lich 5.000 \$) sowie bei Kurzfristmiete, die auch länger als 12 Monate sein kann, soweit eine Verlängerung nicht hinreichend sicher ist, eine Entlastung für viele Leasingnehmer bringen. Mit einer Erleichterung ist auch bei den Übergangsbestimmungen und den Anhangangaben zu rechnen; hier ist man von den ursprünglich sehr detaillierten Regelungen abgerückt und verzichtet z.B. auch auf Vorjahresinformationen. Die Möglichkeit zur Schätzung des in der Leasingrate enthaltenen Serviceanteils stellt ebenfalls eine Entlastung bei der Erhebung und Verarbeitung der Daten dar. Dagegen wird u.E. die Zulässigkeit eines zusammengefassten Portfolioansatzes in der Praxis wahrscheinlich zu keiner wesentlichen Reduktion der Komplexität und Kosten führen, da sich allein das Nachhalten von Veränderungen des Portfolios und der Gruppierungsprozess gerade bei international tätigen Leasingnehmern sehr aufwendig gestalten kann.

Die Leasinggeberbilanzierung wird sich im Vergleich zum jetzigen Leasingstandard (IAS 17) kaum verändern. Das wird aber bspw. bei Unterleasingverhältnissen und konzerninternen Mietverhältnissen zu Inkonsistenzen führen. Allerdings werden von Leasinggebern zukünftig wahrscheinlich umfangreichere Anhangangaben zu erstellen sein.

Die umfangreichen Änderungen und Klarstellungen werden derzeit noch abschließend eingearbeitet und der endgültige neue Standard soll dann bis zum Ende dieses Jahres veröffentlicht werden. Bislang haben die Standardsetter noch nicht über den Zeitpunkt des Inkrafttretens beraten. Angesichts des aktuellen Zeitplanes scheint es nicht wahrscheinlich, dass der neue Leasingstandard vor 01.01.2018 in Kraft tritt.

III. Zusammenfassung

Der neue Leasingstandard wird im Wesentlichen Auswirkungen auf die Bilanzierung beim Leasingnehmer haben und zu tiefgreifenden Änderungen führen. Er wird sich auf zentrale Größen der Financial Performance auswirken, aber auch zu erhöhtem Ressourcenbedarf und erweiterten Anforderungen an die Datenbeschaffung und -verarbeitung sowie an das interne und externe Berichtswesen führen. Noch stehen die endgültige Veröffentlichung des Standards und der Zeitpunkt des erstmaligen Inkrafttretens aus, aber die Zeit sollte genutzt werden, um sich mit den Auswirkungen auf das eigene Unternehmen auseinanderzusetzen.

Redaktionelle Hinweise:

- Zu ED/2013/6 vgl. u.a.
- *Bardens/Kroner/Meurer*, KoR 2013 S. 453 = KOR0614881 (Teil 1) und KoR 2013 S. 509 = KOR0625350;
- *Nardmann/Heller*, KoR 2013 S. 397 = KOR0608401;
- *Kirsch*, KoR 2013 S. 490 = KOR0614902;
- *Gruber*, DB 2013 S. 2221 = DB0610243.

Zu den nachfolgenden Beratungen (Redeliberations) der Boards vgl. u.a.:

- *Findeisen/Adolph*, DB 2014 S. 2727 = DB0682509 (Stand Oktober 2014);
- *Dinh/Heining/Seitz*, KoR 2015 S. 281 = KOR0696242 (Stand Juni 2015).

Zu konzeptionellen Fragen und die praktischen Auswirkungen diskutierend vgl. u.a.:

- *Labrenz*, KoR 2015 S. 357 = KOR0697295;
- *Küting/Hell/Tesche*, CFB 2013 S. 391 = CFB0612410;
- *Rieg/Heyd*, KoR 2015 S. 191 = KOR0691355.