

tiert hat⁴⁶. Dort scheint im Rahmen der Ausgestaltung des zweistufigen Enforcement-Verfahrens die Österreichische Finanzmarktaufsicht (FMA als Pendant zur BaFin) als hoheitliche Verwaltungsbehörde künftig die Auskünfte im Rahmen einer Pre-Clearance zu erteilen⁴⁷; allerdings agiert auch sie ohne rechtliche Grundlage. Hieraus könnten sich interessante Rückschlüsse für die deutsche Pre-Clearance ergeben, auch wenn diese nur bestätigenden Charakter hätten, falls die fallbezogene

Voranfrage in Österreich ebenfalls nur eingeschränkt angenommen wird.

46 Vgl. Frotz, RdW 2013 S. 122 f.; Moser, SWK 2013 S. 39 f.

47 Vgl. Grünberger, IFRS-Enforcement in Österreich, Vortrag im Rahmen des Transparenz-Workshops der BaFin am 19. 11. 2013 sowie die entsprechende FMA-Stellenanzeige, abrufbar unter: http://www.fma.gv.at/fileadmin/media_data/1_Ueber_die_FMA/4_Karriere/IV_1.Inserat_IFSR-PrueferIn.0Es-terreich.pdf (letzter Abruf: 17.03.2014).

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

Neue Leasingbilanzierung: Wie geht es mit dem Exposure Draft Leases (ED/2013/6) weiter?

► DB0650115

I. Einleitung

Nach Auswertung der mehr als 600 überwiegend kritischen Stellungnahmen zum Exposure Draft Leases (ED/2013/6)¹ – im Folgenden „ED“ –, traten IASB und FASB Ende Januar 2014 wieder zusammen, um über notwendige Anpassungen bei der Bilanzierung von Leasingverhältnissen bei Leasingnehmern und Leasinggebern zu diskutieren. Grundlage für die Beratungen waren die von den Projektmitarbeitern („Staff“) der beiden Boards vorbereiteten Unterlagen (Agenda Paper, 3-3E)². In der Sitzung haben die Standardsetter zunächst ausdrücklich bestätigt, dass sie an dem Grundsatz, alle Leasingverhältnisse in der Bilanz des Leasingnehmers anzusetzen, festhalten wollen. Aber es scheint nun aufgrund der teils vehementen Kritik Bewegung in anderen wichtigen Fragen zu geben, wie bspw. bei der Klassifizierung und verschiedenen Formen der Vereinfachung. Entscheidungen hierzu sollen in der nächsten Sitzung im März getroffen werden.

Nachfolgend sollen die wesentlichen Diskussionspunkte „Leasingnehmermodell“ (Abschn. II.), „Schwebende Geschäfte“ (Abschn. III.), „Vereinfachung bei Small-Ticket-Leases“ (Abschn. IV.), „Leasinggebermodell“ (Abschn. V.) und „Restwertbilanzierung“ (Abschn. VI.) dargestellt und abschließend eine Übersicht über den weiteren Zeitplan (Abschn. VII.) gegeben werden.

II. Leasingnehmermodell

Die Projektmitarbeiter von IASB und FASB haben im Agenda Paper (3D) drei Alternativen zu der vielfach kritisierten Klassifizierung der Leasingverhältnisse in Typ A und Typ B aufgezeigt³. Da bei den Boards Einigkeit darüber besteht, dass alle Leasingverhältnisse in der Bilanz des Leasingnehmers auszuweisen sind, entscheidet die Klassifizierung nur noch über die Verteilung der Aufwendungen in der GuV. Die folgenden drei Alternativen werden vom Staff vorgeschlagen:

- *Approach 1*: Alle Leasingverhältnisse werden als Finanzierungsleasing behandelt, d. h. die Aufwandsverteilung erfolgt degressiv. Dieser Ansatz ist identisch mit Typ A im ED⁴.
- *Approach 2*: Er stellt eine modifizierte und vereinfachte Version des dualen Ansatzes im ED dar. Fast alle Mobilien-Leasingverhältnisse werden als Typ A und die meisten Immobilien-Leasingverhältnisse als Typ B klassifiziert.

- *Approach 3*: Die Klassifizierung in Finanzierungsleasing (Typ A) und Operating-Leasing (Typ B) erfolgt nach den in IFRS und US-GAAP derzeit geltenden Regelungen⁵.

Der *Approach 2* weist zwei Abweichungen zum dualen Ansatz im ED auf. Zum Einen werden Leasingverhältnisse von Vermögenswerten, die fest mit den Immobilien verbunden sind – d. h., nicht ohne erhebliche Kosten entfernt und separat verwendet werden können⁶ wie bspw. Funkmasten, Pipelines oder Glasfaserkabel – als Immobilien und damit als Operating-Leasing (Typ B) klassifiziert. Zum Anderen fallen Mobilien-Leasingverhältnisse immer unter Typ A, da für sie die Ausnahmevermutungen (exception tests) abgeschafft sind⁷.

Darüber hinaus schlägt der Staff vor, dem Leasingnehmer bei Leasingverhältnissen von Immobilien und festen Einbauten ein Wahlrecht einzuräumen, ob das Leasingverhältnis als Typ A oder Typ B behandelt werden soll. Bei der Sitzung der Boards im Januar war das vorgeschlagene Wahlrecht im *Approach 2* umstritten. Endgültig wird darüber erst in der März-Sitzung

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

1 Vgl. für nähere Details zum ED/2013/6: Adolph/Schmidt/Schmidt, IRZ 2013 S. 457-466; Gruber, DB 2013 S. 2221-2230; Nemet, PiR 2013 S. 237-243 sowie Bardens/Kroner/Meurer, KoR 2013 S. 453-459 und S. 509-516.

2 Abrufbar unter: www.ifrs.org/Meetings/Pages/IASB-jan-14.aspx (letzter Abruf: 28. 2. 2014).

3 Vgl. Agenda Paper 3D.4 ff. der Unterlagen für die Januar-Sitzung. Zur Vermeidung der Vorverlagerung von Leasingaufwendungen aufgrund des degressiv verlaufenden Zinsanteils („Frontloading“), wie sie auch nach IAS 17 bei Finanzierungsleasingverträgen anzutreffen ist, sollen die Leasingraten dann linear über die Laufzeit verteilt werden, wenn für den Leasingnehmer nicht die Finanzierung des Leasingobjekts (Typ A), sondern dessen Nutzung (Typ B) im Vordergrund steht. Nach dem ED sollen Mobilien grds. als Typ A und Immobilien grds. als Typ B klassifiziert werden. Kritisiert wird daran insbesondere, dass Immobilien bilanziell wie kreditfinanzierte Kaufgeschäfte ausgewiesen, während sie in der GuV als bloße Nutzungsüberlassung mit linearem Gesamtaufwand und ohne separat ausgewiesenen Zinsanteil abgebildet werden (Vgl. Adolph/Schmidt/Schmidt, IRZ 2013 S. 466).

4 Vgl. ED/2013/6.41 ff.

5 Vgl. IAS 17, SFAS 13 bzw. ASC 840.

6 Vgl. Agenda Paper 3D.46 der Unterlagen für die Januar-Sitzung.

7 Vgl. Agenda Paper 3D.52 (b) der Unterlagen für die Januar-Sitzung.

entschieden. Bis dahin soll das Wahlrecht weiter konkretisiert und ggf. an bestimmte Arten von Vermögenswerten gebunden werden.

Insgesamt wurde in der Sitzung der Boards über die Vor- und Nachteile der drei Ansätze heftig diskutiert. Wenn auch konzeptionell weiterhin höchst inkonsistent, scheint letztendlich Approach 3 bisher die größten Chancen zu haben, da er auf der derzeitigen Klassifizierung beruht, mit der Ausnahme, dass statt des bisherigen „Risk-and-Rewards“-Kriteriums zukünftig das „Control“-Kriterium maßgebend sein soll.

III. Schwebende Geschäfte

In der Board-Sitzung wurde noch einmal über fundamentale Grundsätze von Leasingverhältnissen diskutiert. So warfen einige Mitglieder die Frage auf, ob Leasingverhältnisse nicht doch eher als schwebende Geschäfte ähnlich Service-Verträgen zu sehen seien, wie auch von der Öffentlichkeit vielfach kritisiert; jedoch anders als viele Kritiker wollen sie diese schwebenden Geschäfte beim Leasingnehmer bilanzieren. Die Mehrheit der Mitglieder der Boards sieht in den Leasingverhältnissen aber keine schwebenden Geschäfte. Darüber hinaus hätten sie große Bedenken vor allem auch im Hinblick auf andere Geschäftsvorfälle, wenn Leasingverhältnisse als schwebende Geschäfte betrachtet, aber trotzdem bilanziert würden.

IV. Vereinfachung für Small-Ticket-Leases

Die Projektmitarbeiter hatten daneben – vor dem Hintergrund der vielfach kritisierten Komplexität und damit verbundener Kosten – einige Lösungsansätze zur Vereinfachung bei der Bilanzierung für „Small-Ticket-Leases“ vorbereitet (Agenda Paper 3C). Die Vorschläge reichten von speziellen Wesentlichkeitsgrenzen, der Nichtberücksichtigung von „Non-Core-Leases“ über eine Ausweitung der ausgenommenen Kurzfristmiete bis zu einem vereinfachenden Portfolio-Ansatz⁸.

Keine Unterstützung fand der Vorschlag, Leasingverhältnisse von nicht zum Kerngeschäft gehörenden Vermögenswerten von der Bilanzierung beim Leasingnehmer freizustellen; eine Abgrenzung solcher Leasingverhältnisse hält man für undurchführbar. Auch die Einführung konkreter Wesentlichkeitsgrenzen halten die Boards für nicht sachgerecht, sondern verweisen auf die allgemein gültigen Wesentlichkeitsgrundsätze.

Eine Mehrheit der Mitglieder der Boards sieht dagegen eine Ausweitung der Ausnahme von Short-Term-Leases positiv. Der Staff will hierzu die vertraglich geregelte maximal mögliche Laufzeit von zwölf Monaten beibehalten, aber Verlängerungsoptionen über den Zwölf-Monats-Zeitraum zulassen, soweit der Leasingnehmer keinen wesentlichen wirtschaftlichen Anreiz zu deren Ausübung hat⁹. Einige Mitglieder halten dabei die Begrenzung der maximalen Gesamt-Laufzeit dieser Leasingverhältnisse auf maximal drei bis fünf Jahre für notwendig. Einzelheiten sollen in der März-Sitzung diskutiert werden. Die Erweiterung der Ausnahmeregel ist u. E. zu begrüßen, wenn auch die vorgeschlagene Optionsberücksichtigung zu kurz greift und eine Verlängerung der Laufzeit wünschenswert wäre.

Für eine vereinfachende Portfolio-Bilanzierung gibt es ebenfalls grds. keine Einwände der Boards, jedoch sollen die Voraussetzungen für eine solche Bilanzierung bis zur nächsten Sitzung sehr viel genauer herausgearbeitet werden. Die Projektmitarbeiter hatten vorgeschlagen, dass Leasingverträge zu einem Portfolio zusammengefasst werden können, soweit dies im Vergleich zum Einzelvertrags-Ansatz zu keinen wesentlichen Abweichun-

gen führt¹⁰. Das wäre z. B. der Fall, wenn es sich um gleiche zugrunde liegende Vermögenswerte, ähnliche Vertragslaufzeiten und andere vergleichbare Vertragsbedingungen handelt. Inwiefern dies in der Praxis zu einer Verringerung der Komplexität führt, bleibt u. E. allerdings fraglich, da die Leasingobjekte am Ende doch einzeln nachgewiesen und verwaltet werden müssten.

V. Leasinggebermodell

Von der Öffentlichkeit wurde insbesondere kritisiert, dass auch die Bilanzierung des Leasinggebers überarbeitet werden soll, obwohl der Leasinggeber die Leasingverhältnisse schon immer in seiner Bilanz ansetzt, sei es als Forderung oder als Vermögenswert. Die Boards haben deshalb in ihrer Sitzung noch einmal unterstrichen, dass der eigentliche Ausgangspunkt für eine Änderung der Leasinggeberbilanzierung eine Verbesserung der bestehenden Regelungen sowie eine Angleichung von IFRS und US-GAAP sein sollte¹¹. Eine Beibehaltung der bestehenden Leasinggeber-Bilanzierung, wie während der Sitzung angesprochen, komme insofern nicht in Betracht. Gleichwohl sollte der im ED vorgeschlagene Ansatz unter den o.g. Aspekten überprüft werden.

Die hierzu vom Staff entwickelten Alternativen sind – wie im ED – allesamt duale Modelle, wobei die im ED eingeführte Bezeichnung Typ A und Typ B beibehalten wird. Nach dem Vorschlag sind Leasingverhältnisse zu klassifizieren in Finanzierungsleasing (degressiver Ertragsverlauf und Bilanzierung von Leasingforderungen), d. h. Typ A, und Operating-Leasing (linearer Ertragsverlauf und Bilanzierung von Leasingvermögenswerten), d. h. Typ B. Dabei soll an der symmetrischen Bilanzierung zwischen Leasinggeber und Leasingnehmer nicht um jeden Preis festgehalten werden; vor allem dann nicht, wenn zu hohe Kosten entstehen und die Klassifizierungen zu unsachgemäßen Ergebnissen beim Leasinggeber führen. Im Einzelnen lassen sich die Ansätze wie folgt zusammenfassen (Agenda Paper 3A.2):

- *Approach 1:* Die Klassifizierung in Finanzierungsleasing und Operating-Leasing folgt den bisherigen Regelungen in IFRS und US-GAAP. Danach liegt dann ein Finanzierungsleasing vor, wenn im Wesentlichen alle mit dem Eigentum verbundenen Risiken und Chancen eines zugrunde liegenden Vermögenswerts übertragen werden. Ist das nicht der Fall, liegt ein Operating-Leasing vor¹².
- *Approach 2:* Die Klassifizierung in Finanzierungsleasing und Operating-Leasing folgt den bisherigen Regelungen in IFRS und US-GAAP soweit nur ein reines Finanzierungsgeschäft (direct-financing) und kein Verkaufsgeschäft (sales-type) wie beim Hersteller- und Händlerleasing gegeben ist. Liegt allerdings ein Ratenverkaufsgeschäft bzw. ein Hersteller- und Händlerleasing vor, ist ein Verkauf nur gegeben, sofern der Leasinggeber dem Leasingnehmer die Verfügungsmacht (control) über den Vermögenswert einräumt. Erlangt der Leasingnehmer keine Verfügungsmacht über den Vermögenswert, das ist z. B. dann der Fall, wenn ein unabhängiger Dritter eine nicht unwesentliche Restwertgarantie übernimmt, dann ist das Leasinggeschäft als Operating-Leasing zu behandeln. Die Beurteilung, ob ein Verkauf vorliegt, folgt

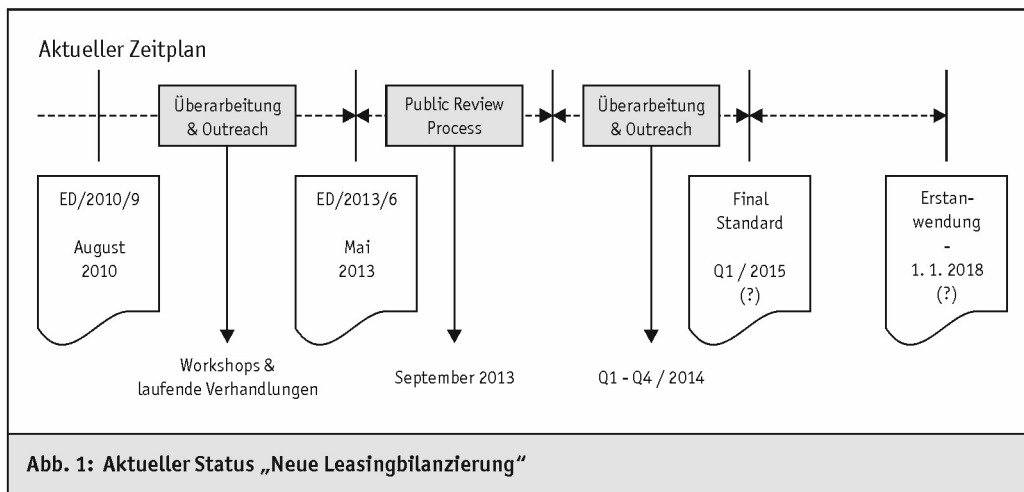
8 Vgl. Agenda Paper 3C.32 ff. der Unterlagen für die Januar-Sitzung.

9 Vgl. Agenda Paper 3C.45 ff. der Unterlagen für die Januar-Sitzung.

10 Vgl. Agenda Paper 3C.63 der Unterlagen für die Januar-Sitzung.

11 Dabei sollte u. E. aber vor allem auch die Frage nach Kosten und Nutzen gestellt werden.

12 IAS 17.10 ff., SFAS 13.7 ff. bzw. ASC 840.



bei diesem Ansatz den Regeln des neuen Revenue Recognition-Standards¹³.

- *Approach 3*: Die Klassifizierung zwischen Finanzierungsleasing und Operating-Leasing basiert auf dem Geschäftsmodell des Leasinggebers. Ist mit dem Geschäft nur eine Finanzierung beabsichtigt, dann wird das Leasingverhältnis als Typ A zu klassifizieren sein, anderenfalls als Typ B¹⁴.

Die Ansätze 1 und 2 liegen sehr nah beieinander, anders verhält es sich mit Ansatz 3.

Für die Anwendung des Approach 3 gibt es zwar schlüssige Begründungen, doch räumen die Projektmitarbeiter selbst ein, dass dieser Ansatz zu höheren Kosten, mehr Subjektivität und damit Gestaltungsspielräumen sowie mehr Komplexität führen würde. Insofern halten sie selbst diesen Ansatz für nicht geeignet¹⁵. In der März-Sitzung wollen die Boards allerdings über alle drei von den Projektmitarbeitern vorgeschlagenen alternativen Bilanzierungsmodelle entscheiden.

VI. Restwertbilanzierung

Klassifiziert der Leasinggeber das Leasingverhältnis als Typ A, gibt es die Möglichkeit den Restwert und die Leasingforderung separat oder zusammengefasst darzustellen¹⁶. Beide Ansätze führen zu einem degressiven Ertragsverlauf. Diese Alternativen sind in der Januar-Sitzung noch nicht besprochen worden und sollen ebenfalls in der März-Sitzung diskutiert werden.

VII. Zeitplan

Die Boards haben zwar festgelegt, in der nächsten Sitzung im März über die Hauptschwerpunkte, die Leasingnehmer- und Leasinggeber-Modelle, endgültig zu beschließen; allerdings bleiben, selbst wenn dieses gelingen sollte, eine Vielzahl anderer noch zu klärender Sachverhalte offen. Themen wie Darstellung und Offenlegung, Übergangsregelungen und die Behandlung von speziellen Transaktionen, wie etwa Sale-and-Lease-back-Verhältnissen, sind dann einer späteren Sitzung vorbehalten. Ob die Rechnung aufgeht, dass sich die anderen Themen leicht und schnell lösen lassen, wenn erst einmal die schwierigen Fragen vom Tisch sind, wird sich zeigen. Es steht aber eher zu befürchten, dass der Beratungsprozess nicht vor Ende 2014 abgeschlossen sein wird (vgl. für eine Übersicht über den voraussichtlichen Projektzeitplan Abb. 1). Die Veröffentlichung des endgültigen Leasing-Standards wird sich demnach weiter verschieben. Ggf. wird aufgrund gravierender Änderungen zuvor noch ein weiterer Exposure Draft herauszugeben sein. Zumindest hat die letzte

Sitzung gezeigt, dass selbst bei fundamentalen Fragen noch nicht abschließende Einigkeit besteht.

VIII. Zusammenfassung

Einigkeit besteht bei den Boards bisher nur, dass die Leasingverhältnisse in der Bilanz des Leasingnehmers auszuweisen sind. Alle anderen Fragen im Zusammenhang mit der Bilanzierung der Leasing-

verhältnisse sind noch nicht endgültig geklärt. Von einem theoretisch sauberen Ansatz der Leasingbilanzierung hat man sich zu einem pragmatischen und weniger komplexen Ansatz auch aufgrund der heftigen Kritik hinbewegt. Inwieweit die jetzt verfolgte Leasingbilanzierung die Kosten und den Aufwand rechtfertigt und nicht eine Reform der bestehenden Leasingbilanzierung besser gewesen wäre, wird das spätere Ergebnis zeigen.

13 Vgl. Agenda Paper 3A.23/44 der Unterlagen für die Januar-Sitzung.

14 Indikatoren für ein Typ A-Geschäft sind bspw. wenn (1) der Leasinggegenstand nur einmal maximal zweimal verleast wird, (2) zusätzliche Serviceleistungen immer separat in Rechnung gestellt werden, (3) der Leasinggeber den Vermögenswert nur dann kauft, wenn der Leasingnehmer schon feststeht (vgl. Agenda Paper 3A.57).

15 Vgl. Agenda Paper 3A.84 der Unterlagen für die Januar-Sitzung.

16 Vgl. Agenda Paper 3B.2 f. der Unterlagen für die Januar-Sitzung.

Offenlegung

WPK: Fristablauf für Transparenzbericht 2014 am 31. 3. 2014

► DB0650438

Wirtschaftsprüfer und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften, die Abschlussprüfungen bei Unternehmen von öffentlichem Interesse (§ 319a Abs. 1 Satz 1 HGB) durchführen, haben jährlich spätestens drei Monate nach Ende des Kalenderjahres einen Transparenzbericht auf ihrer Internetseite zu veröffentlichen oder, falls eine elektronische Veröffentlichung nicht möglich ist, bei der WPK zu hinterlegen (§ 55c WPO). Die WPK macht darauf aufmerksam, dass diese *Frist am 31. 3. 2014 endet*.

Dementsprechend müssen die Transparenzberichte 2014 mit Ablauf des 31. 3. 2014 entweder auf der jeweiligen Internetseite veröffentlicht oder, falls eine elektronische Veröffentlichung nicht möglich ist, zur Hinterlegung bei der WPK eingereicht worden sein. Im Fall der elektronischen Veröffentlichung des Transparenzberichts ist die WPK vom Verpflichteten darüber zu unterrichten (§ 55c Abs. 2 Satz 2 WPO).

Informationen zur Erstellung von Transparenzberichten stehen auf der Internetseite der WPK (www.wpk.de) unter der Rubrik „Mitglieder > Praxishinweise > Hinweise zu Transparenzberichten“ zur Verfügung. (Vgl. WPK, Neu auf wpk.de vom 4. 3. 2014)