

3 Separierung und Zusammenfassung von Verträgen

3.1 Identifizierung separater Leasingkomponenten

- 51 Ein Dauerschuldverhältnis kann das Recht zur Nutzung mehrerer Vermögenswerte, aber auch sonstige (Dienst-)Leistungsverpflichtungen (*performance obligations*¹¹) des Schuldners umfassen (IFRS 16.12). Notwendig ist für Leasingnehmer und Leasinggeber die Zerlegung einer geschlossenen Vereinbarung in **Komponenten**, wenn diese eine Kombination von Leistungen vorsieht. Die Abgrenzung des Bilanzierungsobjekts (*unit of account*) erfolgt weder auf Ebene des Vertrags mit mehreren Vermögenswerten noch auf Stufe des einem potenziellen Nutzungsverhältnis zugrunde liegenden einzelnen Vermögenswerts, sondern (aggregiert) für eine (Leasing-)Komponente (IFRS 16.B32).

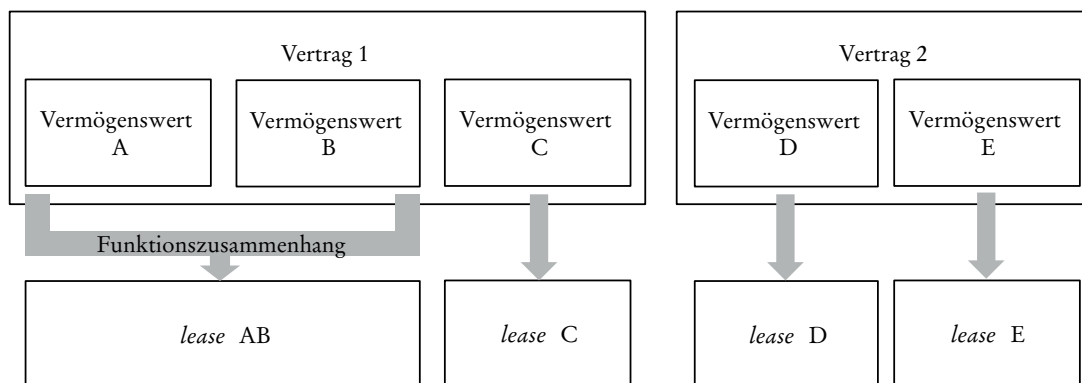


Abb. 5: Separierung eines Vertrags in mehrere Leasingkomponenten

Eine separat zu erfassende Komponente weist die folgenden Eigenschaften auf:

- Der Leistungsberechtigte hat die Möglichkeit, aus dem zugrunde liegenden Vermögenswert direkt oder i. V. m. Ressourcen, die ohne besondere Restriktion (*readily available*) beschafft werden können, einen Nutzen zu ziehen (IFRS 16.B32(a)), und
- der zugrunde liegende Vermögenswert ist nicht in besonderem Maße abhängig (*highly dependent*) oder verbunden (*highly interrelated*) mit anderen Vermögenswerten, die im Rahmen des Dauerschuldverhältnisses überlassen werden.¹²

- 52 Die Vorgaben zur bilanziellen Abbildung von Leasingvereinbarungen beim Leasinggeber verhalten sich (auch) künftig komplementär zur Erlösrealisation. Es besteht ein Vorrang für die Abbildung als *lease* (IFRS 15.5(a)), insbesondere bezogen auf die Trennung eines (Dauer-)Schuldverhältnisses mit mehreren Vertrags-/Leistungsbestandteilen (IFRS 15.7(a)). Die Aufteilung erfolgt in folgenden (Einzel-)Schritten:

¹¹ Die Anforderungen an eine separate (*distinct*) Leistungsverpflichtung für die Erlösrealisation sind nur eingeschränkt auf die bilanzielle Abbildung von Leasingverhältnissen zu übertragen (Rz 36), insbesondere für die Identifizierung eines *lease* fehlt es an einem Gleichlauf (IFRS 16.BC125(b)).

¹² Nach US-GAAP sind für die Beurteilung separater Leasingkomponenten die Vorgaben zur Identifizierung von *performance obligations* (ASC Topic 606) analog anzuwenden (ASU 2016-02.BC146). Nach IFRS erfolgte eine Angleichung der Vorgaben für die Erlösrealisation erst durch ein *Amendment* zu IFRS 15, eine korrespondierende Anpassung für IFRS 16 fehlt. U. E. sind die Vorgaben der US-GAAP allerdings analog anzuwenden (IAS 8.12).

- (1) Innerhalb eines Vertragsverhältnisses sind die einzelnen Vertrags-/Leistungskomponenten zu identifizieren.
- (2) Die insgesamt geschuldete Vergütung, der Transaktionspreis (*consideration in the contract*) ist aus der Perspektive von Leasingnehmer (*lessee*) und Leasinggeber (*lessor*) zu ermitteln.
- (3) Die insgesamt geschuldete Vergütung (*consideration in the contract*) ist auf die identifizierten Bestandteile des Dauerschuldverhältnisses zu verteilen.

Die Verteilung des Transaktionspreises richtet sich für den *lessor* nach den Vorgaben zur Erlösrealisation (IFRS 16.17). Aus der Perspektive des Leasingnehmers kann wahlweise auf eine Verteilung verzichtet werden (IFRS 16.15), die gesamte geschuldete Vergütung entfällt dann auf die identifizierte *lease component*. Wird das Wahlrecht nicht in Anspruch genommen, ist u. E. trotz fehlender Vorgaben ebenfalls auf die Trennungsvorschriften der Erlösrealisation zurückzugreifen (IAS 8.11(a)).

Für die Zerlegung einer geschlossenen Vereinbarung ist nicht auf die Ebene eines Vermögenswerts, sondern auf eine Komponente, die einer Kombination mehrerer Vermögenswerte in (integrale) Funktionszusammenhang entsprechen kann, abzustellen.

53

Praxis-Beispiel

Unternehmen U mietet diverse Transport- und Baufahrzeuge sowie Maschinen an, die für einen Auftrag genutzt werden. Zwar werden alle Vermögenswerte durch U in Kombination genutzt, jeder einzelne ist aber auch ohne besondere Restriktionen separat zu beschaffen, also *readily available*. Trotz Anmietung in einem Dauerschuldverhältnis sind die einzelnen Vermögenswerte als separate Leasingkomponenten zu erfassen.

Unabhängig von der Identifizierung separater Leasingkomponenten innerhalb eines Vertrags besteht die Möglichkeit einer Zusammenfassung für die bilanzielle Abbildung, wenn die Voraussetzungen für ein Portfolio erfüllt sind (IFRS 16.B1). Die vertraglich vereinbarte Nutzung von **Grund und Boden** (*land element*) stellt eine separat zu erfassende Leasingkomponente einer Dauerschuldvereinbarung über eine Immobilie dar. Auf eine Trennung von Gebäude vs. Grund und Boden kann nur verzichtet werden, wenn die zweite Komponente unwesentlich (*insignificant*) ist.¹³ Für die Beurteilung der Wesentlichkeit ist nicht nur auf das Verhältnis der relativen *fair values*, sondern auch auf die Auswirkungen der bilanziellen Abbildung abzustellen. Sieht die vertragliche Vereinbarung unterschiedliche Konditionen für die Überlassung von Grund und Boden vor, ist eine Separierung erforderlich.

54

Praxis-Beispiel

U mietet ein Bürogebäude für eine Periode von fünf Jahren an. In den Umfang des Nutzungsrechts ist auch der Grund und Boden, auf dem das Gebäude errichtet ist, einbezogen. Es bestehen zwar Verlängerungsoptionen für die Anmietung, aber keine Möglichkeit zum Erwerb des rechtlichen Eigentums

¹³ So auch ASC Topic 842-10-15-29.

(keine Kaufoption, kein Andienungsrecht). Die (Land-)Komponente wird von U als unwesentlich angesehen, auf eine Abspaltung kann verzichtet werden. Anderes gilt, wenn die Möglichkeit zum Übergang des rechtlichen Eigentums besteht, da für den Grund und Boden dann eine planmäßige Abschreibung entfällt.

55 Hinsichtlich der Separierung von einzelnen Vertragsbestandteilen eines (Dauer-)Schuldverhältnisses fehlt es an ausführlichen Vorgaben. Insbesondere für die Bestimmung der auf einzelne Komponenten aufzuteilenden Vergütung (*consideration in the contract*) sind keine Ausführungen vorgesehen. Darüber hinaus ist hinsichtlich der Perspektive von Leasingnehmer und Leasinggeber zu differenzieren:

- Die (sehr knappen) Vorgaben für die bilanzielle Abbildung durch den Leasingnehmer sind abschließend (IFRS 16.13 – IFRS 16.16); ein Rückgriff auf andere Regeln kommt nur für die (Folge-)Bilanzierung bereits zur Abspaltung – bei wahlweise Nichtverzicht auf eine Trennung (IFRS 16.15) – identifizierter Komponenten in Betracht (IFRS 16.16).
- Für den Leasinggeber sind noch weniger Vorgaben zur Vornahme einer Aufspaltung eines Dauerschuldverhältnisses mit einer *lease component* in unterschiedliche Bestandteile vorgesehen (IFRS 16.17). Hinsichtlich der Verteilung der *consideration in the contract* auf die einzelnen Komponenten – beides bestimmt nach IFRS 16 – erfolgt ein Verweis auf die Vorgaben für die Erlösrealisation (IFRS 15.73 – IFRS 15.90).

3.2 Identifizierung von *non-lease components*

56 Eine Abgrenzung verschiedener Komponenten eines Dauerschuldverhältnisses ist auch erforderlich für Bestandteile einer geschlossenen Vereinbarung, die zwar eine Leistungsverpflichtung des Schuldners, aber kein Leasing (*non-lease component*) begründen. Voraussetzung für die Anwendung von IFRS 16 ist die Identifizierung mindestens eines Leasingbestandteils. Die Identifizierung einer *lease* erfolgt unabhängig von einer Aufteilung in mehrere Bestandteile, auch eine Rückwirkung auf die Feststellung des Vorliegens einer *lease* scheidet aus. Ein Vertrag mit mindestens einer *lease component* lässt sich in die folgenden Komponenten aufteilen:

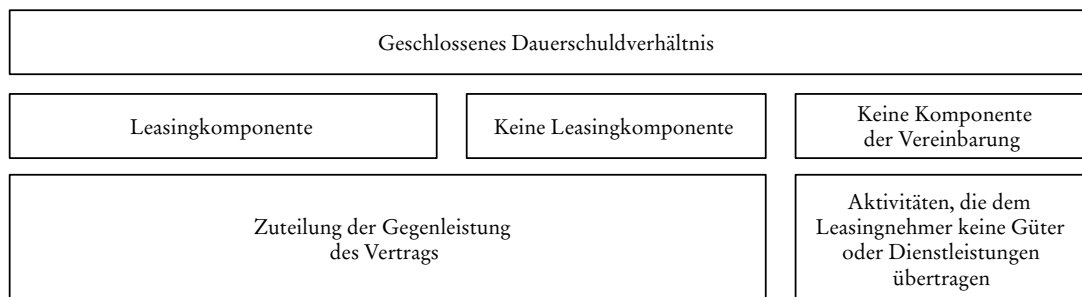


Abb. 6: Aufteilung von Verträgen in verschiedene Komponenten

Neben separaten Leasingkomponenten ist zwischen sonstigen (Dienst-)Leistungen (*non-lease components*) und sonstigen Bestandteilen des Dauerschuldverhältnisses

nisses zu unterscheiden, die nicht zu einer Erbringung einer Dienstleistung durch den Leasinggeber oder Übertragung eines Guts führen.

Notwendige Bedingung für die Identifizierung einer gesonderten *non-lease component* ist die Verpflichtung des Schuldners aus dem Dauerschuldverhältnis zur Übertragung eines Guts oder Erbringung einer Dienstleistung (IFRS 16.B33). Folgende Vertragsbestandteile sind daher **weder als Leasing- noch als Nicht-leasingkomponente** zu erfassen:

57

- Es fehlt an der Übertragung von Dienstleistungen oder der Übertragung eines Guts, wenn der Leasingnehmer lediglich Vertragsanbahnungskosten des Leasinggebers oder administrative Kosten übernimmt.
- Eine Verpflichtung des Leasingnehmers zur Erstattung von Kosten (*reimbursements*), die dem Leasinggeber als Konsequenz des rechtlichen Eigentums an dem *underlying asset* entstehen, steht nicht im Zusammenhang mit einer empfangenen Dienstleistung oder der Übertragung eines Guts und ist weder *lease* noch *non-lease component* und daher separat abzubilden.

Eine anteilige Verteilung der seitens des Leistungsberechtigten geschuldeten Gegenleistung (*consideration in the contract*) auf nicht als Komponente zu erfassende Bestandteile scheidet aus.¹⁴

Praxis-Beispiel

U mietet eine Immobilie von I an. Als Teil der Vereinbarung wird U auch verpflichtet, I die Kosten für die Grundsteuer (*property tax*) und die abgeschlossene Gebäudeversicherung zu erstatten. U empfängt als Gegenleistung keine zusätzliche (Dienst-)Leistung. Eine anteilige Aufteilung der von U geschuldeten (Miet-)Zahlung auf die Erstattungen scheidet aus. Anderes gilt für eine Zahlungsverpflichtung für Erhaltungsaufwendungen, die I bezogen auf die von U angemietete Immobilie übernimmt. U empfängt eine sonstige (Dienst-)Leistung, die als *non-lease component* des Dauerschuldverhältnisses anzusehen ist.

Eine Besonderheit ergibt sich für eine Pflicht des Leasingnehmers zur Zahlung von Umsatzsteuer und anderer direkt mit dem Umsatz verbundener Steuern (*sales tax*). Mit der Zahlung von *sales tax* erstattet der Leasingnehmer keine Kosten, die mit dem rechtlichen Eigentum (*legal ownership*) des der Nutzungsüberlassung zugrunde liegenden Vermögenswerts verbunden sind. Hinsichtlich der Behandlung im Rahmen eines *lease* gezahlter *sales tax* als Teil der *consideration in the contract* ist – analog zur Behandlung von *purchase taxes*, die nur als Bestandteil der Anschaffungskosten eines Vermögenswerts gelten, wenn diese *non-refundable* sind (IAS 16.16(a)) – in Abhängigkeit von der Möglichkeit einer Erstattung zu differenzieren:

58

- Besteht für den Leasingnehmer die Möglichkeit die im Zusammenhang mit der Nutzungsüberlassung an den Leasinggeber gezahlten Steuern – im Rahmen eines Vorsteuerabzugs (*pre-tax allowance*) – geltend zu machen, liegt lediglich ein „durchlaufender Posten“ (*pass-through*) vor. Eine Berücksichtigung als Teil der *lease payments* scheidet aus.

¹⁴ So auch ASC Topic 842-10-15-30, „*the following are not components of a contract and do not receive an allocation of the consideration in the contract*“.

- Anderes gilt, wenn eine Geltendmachung ausgeschlossen ist; die als Folge der Besteuerung an den Leasinggeber geleistete Zahlung ist dann Teil der *consideration in the contract*.

Inhaltlich geht es somit um die Unterscheidung zwischen einer Allphasen-Brutto-Umsatzsteuer als reiner Verkaufssteuer (*sales tax*), die bei der Besteuerung jeder Transaktion einem Kaskadeneffekt unterliegt, und einer Allphasen-Netto-Umsatzsteuer mit Vorsteuerabzug (*value-added tax*), bei der lediglich die Wertschöpfung besteuert wird. Die Zahlung einer Allphasen-Netto-Umsatzsteuer mit Vorsteuerabzug, die im Einklang mit der EU-Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie (MwStSystRL) steht, durch einen Leasingnehmer, der nicht als Endverbraucher gilt, ist nicht Teil der *consideration in the contract*.

- 59 Der Teil der vom Leasingnehmer geschuldeten Leistung (*consideration in the contract*), der auf eine sonstige (weder *lease* noch *non-lease*) Komponente der vertraglichen Vereinbarung entfällt, ist nicht separat zu bepreisen. Die *consideration in the contract* ist lediglich auf identifizierte *lease* und *non-lease components* aufzuteilen.

Praxis-Beispiel

Im Rahmen der Anmietung einer Maschine erbringt der Leasinggeber auch sonstige (Dienst-)Leistungen bezogen auf die Wartung. Die vom Leasingnehmer geschuldete Vergütung für die Anmietung (*hire = lease component*) und Wartung (*maintenance = non-lease component*) sieht auch eine pauschale Erhöhung von 3 % für administrative Kosten des Leasinggebers vor. Die Gesamtvergütung ist – vorausgesetzt, auf eine Aufteilung wird nicht wahlweise verzichtet – nur auf die *lease* und die *non-lease component* aufzuteilen.

- 60 Ein zwischen Leasingnehmer und Leasinggeber geschlossenes Dauerschuldverhältnis kann auch zur Erbringung von (Dienst-)Leistungen und/oder Übertragung von Gütern durch eine **weitere Partei** führen. Leistungen, die der Leasingnehmer zwar im Rahmen der vertraglichen Vereinbarung empfängt, die aber nicht vom Leasinggeber erbracht werden, weil dieser lediglich als Agent für eine andere Partei handelt, sind ebenfalls separat zu erfassen. Fehlt es an einer Leistungsverpflichtung des Schuldners (der Leasinggeber) gegenüber dem Leasingnehmer, etwa weil der Schuldner lediglich als Agent handelt (IFRS 15.B34), scheidet die Klassifizierung als *non-lease component* aus.

Praxis-Beispiel

Unternehmen U mietet Gewerberäume von Vermieter V an. Für die Überlassung der (Miet-)Fläche vereinbaren die Parteien eine Nettokaltmiete pro Quadratmeter. Die Nebenkosten (Heizung, Strom und Wasser) werden nach Verbrauch separat in Rechnung gestellt. Nach dem Mietverhältnis schließt V einen Vertrag mit den lokalen Stadtwerken. V belastet U nach dessen Verbrauch mit den Kosten, die gegenüber den Stadtwerken anfallen. Monatlich wird seitens U eine Vorauszahlung fällig, die Endabrechnung erfolgt jeweils zum Ende des Kalenderjahrs in Abhängigkeit des tatsächlichen Verbrauchs. V erbringt keine (separate) Leistung gegenüber U, sondern handelt lediglich als Agent der Stadtwerke. Anderes gilt, wenn V das Verbrauchsrisiko des U

übernimmt und zwischen den Parteien U und V eine pauschale Abrechnung der Nebenkosten vereinbart wird (Bruttoabrechnung), also V nicht als Agent, sondern als Prinzipal handelt. Die Bepreisung der Nebenkosten als separate (Dienst-)Leistungskomponente scheidet auch wegen der – nicht durch einen Kurs oder einen Index, sondern verbrauchsabhängigen – Variabilität der Höhe nach aus.

3.3 Bestimmung der Vergütung der Höhe nach

Es fehlt an Vorgaben zur Bestimmung der Vergütung, die auf die einzelnen Komponenten eines (Dauer-)Schuldverhältnisses zu verteilen ist.¹⁵ Für beide an dem *lease* beteiligten Parteien ist allerdings IFRS 16 einschlägig (Rz 52). Die zur Verteilung zu bemessende Vergütung (*consideration in the contract*) stimmt aus der Perspektive von Leasingnehmer und Leasinggeber aber nicht zwangsläufig überein. Betroffen sind insbesondere **variable Zahlungen**.

61

- Aus der Perspektive des **Leasingnehmers** ist der Einbezug von variablen Zahlungen, die nicht von der Entwicklung eines Index oder Kurses abhängen, ausgeschlossen (IFRS 16.27(b)).
- Für den **Leasinggeber** sind hingegen auch variable Zahlungen in die *consideration* einzubeziehen, wenn diese auf die Erbringung von (Dienst-)Leistungen, also *non-lease components* entfallen, da die Allokation nach den Vorgaben für die Erlösrealisation erfolgt (IFRS 16.17) und somit eine Vergütung für *service* (als *non-lease component*) in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen ist.

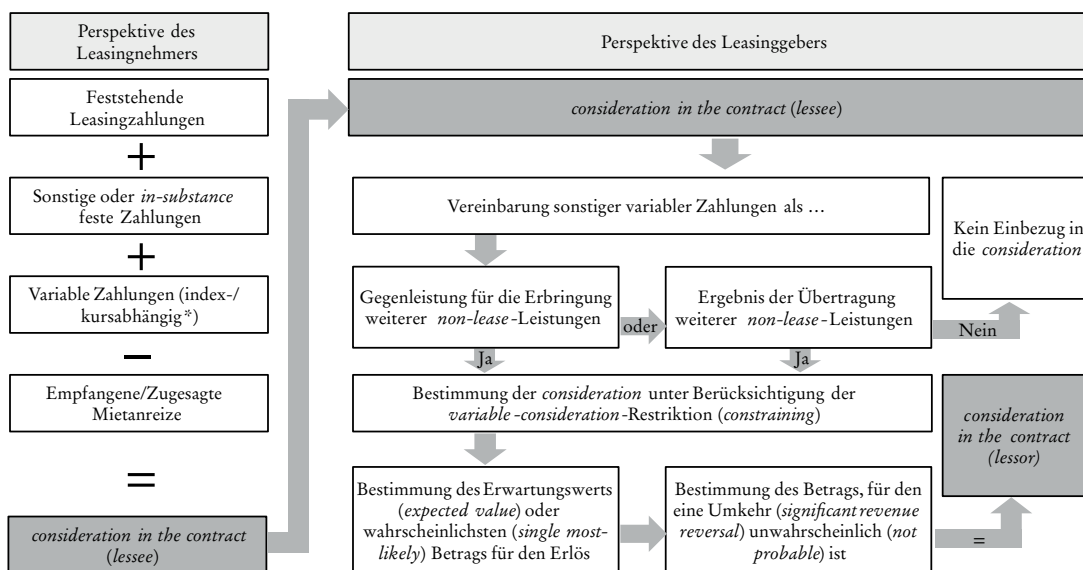


Abb. 7: Bestimmung der Vergütung aus der Perspektive von Leasingnehmer und Leasinggeber

Die *consideration in the contract* ist als Summe der einzubeziehenden Entgeltbestandteile zu bestimmen. Eine Diskontierung aller Zahlungen auf den *com-*

¹⁵ Anderes gilt nach US-GAAP. Nach ASC Topic 842-10-15-30ff. und *Example 14* in ASC Topic 842-10 liegen detaillierte Vorgaben für Leasingnehmer und Leasinggeber vor, die u.E. analog herangezogen werden können (IAS 8.12).