

IFRS direkt

Update zu den aktuellen Entwicklungen der IFRS

April 2020



Auswirkungen von Covid-19 auf die Bilanzierung von Leasingverhältnissen nach IFRS

Aktueller Anlass

Infolge der Covid-19-Pandemie werden Mietern häufig Zugeständnisse gewährt, z. B. in Form von Erlass, Reduktion oder Stundung von Leasingzahlungen. Diese können sich aus vertraglichen Anpassungen aufgrund von Verhandlungen zwischen Leasinggeber und Leasingnehmer oder auch aus gesetzlichen Regelungen ergeben.

So ist z. B. in Deutschland am 1. April 2020 die gesetzliche Regelung zum Kündigungsschutz für Mieterinnen und Mieter in Kraft getreten. Hiernach dürfen Vermieter Mietverhältnisse für Wohn- als auch für Gewerberaummietverträge wegen Mietschulden aus dem Zeitraum zwischen dem 1. April 2020 und dem 30. Juni 2020 nicht kündigen, sofern die Mietschulden auf den Auswirkungen der COVID-19-Pandemie beruhen. Die Verpflichtung der Mieter zur fristgerechten Zahlung der Miete bleibt jedoch bestehen.

Der IASB hat am 10. April 2020 ein Papier veröffentlicht, in dem die relevanten Anforderungen des IFRS 16 im Zusammenhang mit der Bilanzierung von Mietzugeständnissen im Zusammenhang mit der Covid-19-Pandemie erläutert werden. Der IASB diskutiert in dem Papier insbesondere die Frage, ob und inwieweit eine Änderung der Leasingzahlungen als Modifikation des Leasingverhältnisses zu bilanzieren ist.

Zudem hat der IASB am 17. April 2020 entschieden Änderungen an IFRS 16 vorzunehmen um Leasingnehmern bestimmte Erleichterungen für Mietzugeständnisse im Zusammenhang mit COVID-19 zu gewähren.

Auswirkungen

Der IASB plant mit der Änderung an IFRS 16 für den Leasingnehmer künftig eine optionale Ausnahme von den bestehenden Vorschriften des IFRS 16 einzuführen, nach der Leasingnehmer auf die Beurteilung, ob bestimmte Mietzugeständnisse im Zusammenhang mit der Covid-19-Pandemie eine Modifikation des Leasingverhältnisses darstellen, verzichten und dieses stattdessen so abbilden können, als handele es sich nicht um eine Modifikation. Voraussetzung ist u.a., dass keine anderen substantziellen Vertragsänderungen vereinbart werden.

Die geplante Änderung soll bis Ende Mai verabschiedet werden und unmittelbar nach Veröffentlichung rückwirkend anwendbar sein. Voraussetzung hierfür ist natürlich ein zeitnahes Endorsement der Standardänderung.

Entscheidet ein Leasingnehmer, diese Erleichterung nicht in Anspruch zu nehmen, oder sind die Voraussetzungen für die Anwendung dieser Erleichterung nicht erfüllt, muss der Leasingnehmer beurteilen, wie das Mietzugeständnis bilanziell abzubilden ist. Leasinggeber haben eine entsprechende Beurteilung in jedem Fall zu machen, da für die Leasinggeber-Bilanzierung keine entsprechenden Erleichterungen vorgesehen sind.

Die Entscheidung, wie diese Mietzugeständnisse in diesem Fall zu bilanzieren sind, ist komplex und kann ermessensbehaftet sein. Abhängig vom jeweiligen Sachverhalt kann es sich der Substanz nach insb. um (negative) variable Leasingzahlungen, einen (teilweisen) Erlass von Leasingzahlungen oder eine Modifikation des Leasingverhältnisses. Folgende Faktoren sind bei der Beurteilung zu berücksichtigen, die im Folgenden näher erläutert werden:

- bereits bestehende Regelungen in den Leasingverträgen
- Maßnahmen des Gesetzgebers
- Erlass von Leasingzahlungen
- Stundung von Leasingzahlungen
- andere Zugeständnisse

Unternehmen müssen zudem überlegen, welche zusätzlichen Angaben im Abschluss ggf. erforderlich sind, damit Abschlussadressaten verstehen können, welche bilanziellen Auswirkungen sich ergeben haben und welche Entscheidungen getroffen wurden.

Bereits bestehende Regelungen in den Leasingverträgen

Einige Mietverträge enthalten Klauseln über höhere Gewalt, die im Falle schwerwiegender unvorhergesehener Umstände außerhalb der Kontrolle der Vertragsparteien gelten. Die Art solcher Klauseln kann unterschiedlich sein. Beispielsweise könnte die Klausel in einigen Fällen die von der höheren Gewalt betroffene Vertragspartei von allen oder bestimmten Verpflichtungen aus dem Vertrag befreien, wenn ausdrücklich festgelegte Umstände vorliegen, zu denen eine globale Pandemie, wie sie von der WHO erklärt wurde, gehört. In anderen Fällen könnte es unklar sein, welche Rechte im Falle einer Pandemie gelten und ob die Klausel überhaupt auf die Umstände anwendbar ist, die sich aus COVID-19 ergeben haben.

Wenn eine solche Klausel auf COVID-19 Anwendung findet und beispielsweise zu reduzierten Zahlungen führt, erscheint es sachgerecht, diese Beträge als negative variable Leasingzahlungen zu bilanzieren, die nicht von einem Index

oder einer Rate abhängig sind. Infolgedessen wird nach IFRS 16.38(b) eine entsprechende Reduzierung der Zahlungen in der Periode erfasst, in der das Ereignis oder die Bedingung eintritt, das bzw. die die reduzierten Zahlungen auslöst. Während diese Regelung speziell für Leasingnehmer gilt, sind wir der Meinung, dass sie auch für Leasinggeber anwendbar ist, da die allgemeine Definition von variablen Leasingzahlungen in IFRS 16 sowohl für Leasingnehmer als auch für Leasinggeber gilt.

Wenn zum Beispiel ein Leasingvertrag für ein Einzelhandelsgeschäft ein Aussetzen der Leasingraten für den Zeitraum bereits vorsieht, in dem das Geschäft aufgrund eines Ereignisses höherer Gewalt geschlossen ist, wird das Aussetzen der Leasingraten sowohl vom Leasingnehmer als auch vom Leasinggeber über den Zeitraum, in dem das Geschäft geschlossen bleibt, als negative variable Leasingzahlungen erfasst. Der Grund dafür ist, dass das auslösende Ereignis (d.h. die Schließung des Geschäfts) für das Aussetzen der Leasingraten im Laufe der Zeit eintritt, in der die höhere Gewalt eintritt. Zur Veranschaulichung: Wenn die monatlichen Leasingraten €100 betragen, würde der Leasingnehmer in jedem Monat, für den die Leasingraten ausgesetzt sind, €100 seiner Leasingverbindlichkeit ausbuchen, wobei ein entsprechender Gewinn in der Gewinn- und Verlustrechnung erfasst wird. Hat der Leasinggeber das Leasingverhältnis als Finanzierungsleasing klassifiziert, würde er €100 seiner Leasingforderung während jedes Monats ausbuchen, wobei ein entsprechender Verlust in der Gewinn- und Verlustrechnung erfasst wird. Für den Fall eines Operating-Leasingverhältnisses und dass monatlich Leasingeinnahmen in Höhe von €100 erfasst werden, würde er für jeden Monat, für den die Leasingraten ausgesetzt sind, auch negative variable Leasingzahlungen in Höhe von €100 erfassen. Das heißt, die während des Aussetzens der Leasingraten erfassten Leasingerträge wären Null.

Spricht die Klausel lediglich der Partei, die unter der höheren Gewalt leidet, das Recht zu, in Verhandlung mit der anderen Partei einzutreten, werden alle Änderungen der Leasingzahlungen, die nach einer solchen Verhandlung vorgenommen werden, wahrscheinlich nicht der Definition der variablen Leasingzahlungen von IFRS 16 entsprechen. In diesen Fällen müssen die Unternehmen beurteilen, ob die ausgehandelten Änderungen beispielsweise als Verzicht auf einen Teil der Leasingzahlungen, der durch Anwendung der Abgangsvorschriften von IFRS 9 als teilweise Ausbuchung behandelt wird, oder als Modifikation des Leasingverhältnisses bilanziert werden.

Maßnahmen des Gesetzgebers

IFRS 16.2 verlangt, dass ein Unternehmen bei der Anwendung von IFRS 16 sowohl die Bedingungen von Verträgen als auch alle relevanten Fakten und Umstände berücksichtigt. Das IASB-Dokument vom 10. April 2020 weist darauf hin, dass zu den relevanten Fakten und Umständen vertragliche, gesetzliche oder andere auf Leasingverträge anwendbare Gesetze oder Vorschriften gehören können. Das IASB-Dokument stellt auch fest, dass ein Unternehmen bei der Anwendung von IFRS 16 eine Änderung der Leasingzahlungen auf die gleiche Weise behandelt, unabhängig davon, ob die Änderung aus dem Vertrag selbst oder aus anwendbaren Gesetzen und Vorschriften resultiert.

Dementsprechend könnten die Auswirkungen eines Mietzugeständnisses, das nur durch Gesetz, Verordnung oder staatliche Maßnahmen auferlegt wird, ähnlich wie die Auswirkungen eines Zugeständnisses sein, das durch eine bereits bestehende Klausel im Leasingvertrag geregelt ist. Entsprechend erscheint es sachgerecht, in einem solchen Fall negative variable Leasingzahlungen zu erfassen, die nicht von einem Index oder einer Rate abhängen, wobei die Beträge sowohl vom Leasingnehmer als auch vom Leasinggeber in der Periode erfasst werden, in der das Ereignis oder die Bedingung eintritt, das bzw. die die reduzierten Zahlungen auslöst.

Erlass von Leasingzahlungen

Wenn das Zugeständnis in Form eines Verzichts auf einen Teil der nach dem Leasingvertrag erforderlichen Zahlungen ohne Änderung des Umfangs des Leasingvertrags erfolgt, könnte der Substanz nach ein Verzicht des Leasinggebers auf einen Teil der Leasingverbindlichkeit vorliegen, anstatt dass die Parteien eine Modifikation des Leasingvertrags vereinbaren. Nach IFRS 9.2.1(b) sind die Anforderungen von IFRS 9 für die Ausbuchung sowohl für Leasingverbindlichkeiten (für Leasingnehmer) als auch für Leasingforderungen (für Leasinggeber) anzuwenden. Es könnte daher sachgerecht sein, auf ein Zugeständnis in Form eines Verzichts die Abgangsvorschriften des IFRS 9 anzuwenden, mit dem Ergebnis, dass ein Teil der Leasingverbindlichkeit oder Leasingforderung ausgebucht wird. Der Leasingnehmer würde die Leasingverbindlichkeit um den Barwert der erlassenen Zahlungen reduzieren und zum Zeitpunkt des Verzichts einen entsprechenden Gewinn in der Gewinn- und Verlustrechnung ausweisen. In ähnlicher Weise wird beim Leasinggeber in dem Umfang, in dem auf eine zuvor erfasste Leasingforderung verzichtet wurde, dieser Teil der Leasingforderung ausgebucht und ein Verlust in der Gewinn- und Verlustrechnung ausgewiesen. Leasinggeber wenden zudem gemäß IFRS 9.2.1(b) auch die Wertminderungsanforderungen des IFRS 9 auf Leasingforderungen an.

Stundung von Leasingzahlungen

Einige Zugeständnisse könnten in der Form erfolgen, dass die Leasingzahlungen gestundet und nicht reduziert werden - so dass sich das Entgelt für das Leasingverhältnis nominal nicht ändert. Ein Unternehmen könnte zu der Einschätzung gelangen, dass eine solche Stundung, sofern sie proportional erfolgt, keine Änderung des Leasingverhältnisses darstellt, da sich weder der Umfang des Leasingverhältnisses noch das Entgelt für das Leasingverhältnis geändert hat. Wenn jedoch für den Zeitraum der Stundung keine Zinsen bzw. Zinsen nicht zu dem Zinssatz berechnet werden, der zur Bewertung der Leasingverbindlichkeit oder des Leasinggegenstandes verwendet wird, wird es eine Auswirkung auf den Barwert der Leasingzahlungen geben. Dieser Effekt kann durch eine Anpassung der Leasingverbindlichkeit (für den Leasingnehmer) oder Leasingforderung (für den Leasinggeber bei einem Finanzierungsleasing) und die Erfassung eines entsprechenden Gewinns (für den Leasingnehmer) oder Verlusts (für den Leasinggeber) zum Zeitpunkt der Gewährung der Stundung berücksichtigt werden.

Andere Zugeständnisse

Kommt das Management eines Unternehmens zu der Einschätzung, dass das Mietzugeständnis der Substanz nach nicht angemessen nach den oben beschriebenen Methoden bilanziert wird, sollte es prüfen, ob es sich der Substanz nach um eine Modifikation des Leasingverhältnisses handelt. Ein Beispiel könnte ein Zugeständnis sein, das zwischen dem Leasinggeber und dem Leasingnehmer ausgehandelt wird und das zu einer Änderung der Bedingungen des Leasingvertrags führt. Ein Leasingnehmer wendet IFRS 16.44 - 46 an, um eine Modifikation des Leasingverhältnisses zu bilanzieren. Die Bedingungen für die Bilanzierung des Zugeständnisses als separates Leasingverhältnis werden wahrscheinlich nicht erfüllt sein. Laut dem IASB-Dokument vom 10. April 2020 stellt eine Mietstundung oder eine Mietminderung allein keine Änderung des Umfangs eines Leasingvertrags dar. Dementsprechend wendet der Leasingnehmer IFRS 16.45(c) an und bewertet die Leasingverbindlichkeit durch Abzinsung der geänderten Leasingzahlungen mit einem modifizierten Abzinsungssatz neu, wobei eine entsprechende Anpassung des Nutzungsrechts vorgenommen wird. Das Nutzungsrecht ist zusätzlich in der üblichen Weise auf Wertminderung zu prüfen. Es ist zu beachten, dass eine Bilanzierung des Zugeständnisses als Modifikation des Leasingvertrags zwei wesentliche Auswirkungen für den Leasingnehmer haben wird: zum einen haben sich die Leasingzahlungen geändert und zum anderen

wird der Abzinsungssatz angepasst. Die Höhe der Auswirkungen einer Änderung des Abzinsungssatzes hängt ab:

- von der Übergangsmethode, die verwendet wurde, als der Leasingnehmer IFRS 16 zum ersten Mal anwendete; und
- wie sich jede Komponente des Abzinsungssatzes im Laufe der Zeit und im Zusammenhang mit COVID-19 verändert hat. Beispielsweise könnte in einigen Fällen die Änderung der risikofreien Komponente des Abzinsungssatzes durch die anderen Komponenten (insbesondere das Kreditrisiko) annähernd ausgeglichen werden.

Ihre Ansprechpartner aus dem National Office



Guido Fladt

Leiter des National Office (Grundsatzabteilung HGB und IFRS)
Frankfurt am Main
Tel.: +49 69 9585-1455
g.fladt@pwc.com



Andreas Bödecker

Unternehmenszusammenschlüsse,
Joint Arrangements, assoziierte
Unternehmen und Impairmenttest
nach IFRS
Hannover
Tel.: +49 511 5357-3230
andreas.boedecker@pwc.com



Peter Flick

Bankspezifische Fragestellungen
nach HGB und IFRS
(Finanzinstrumente)
Frankfurt am Main
Tel.: +49 69 9585-2004
peter.flick@pwc.com



Karsten Ganssaug

Bilanzierung von Finanzinstrumenten
und Leasing
nach IFRS
Hamburg
Tel.: +49 40 6378-8164
karsten.ganssaug@pwc.com



Dr. Sebastian Heintges

Umsatzrealisierung, Mitarbeiter-
vergütungen und latente Steuern
nach IFRS
Düsseldorf
Tel.: +49 69 9585-3220
sebastian.heintges@pwc.com



Dr. Bernd Kliem

Handelsbilanzielle Fragestellungen
München
Tel.: +49 89 5790-5549
bernd.kliem@pwc.com



Dr. Holger Meurer

Bilanzierung von
Versicherungsverträgen nach HGB
und IFRS
Köln
Tel.: +49 221 2084-340
holger.meurer@pwc.com

Bestellung und Abbestellung

Sie können den PDF-Newsletter „IFRS direkt“ über unser PwCPlus-Modul „Capital Markets & Accounting Advisory“ abrufen.

Haben Sie sich bereits registriert? Dann können Sie mit den Zugangsdaten, die wir Ihnen zugesandt haben, online recherchieren.

Wenn Sie sich neu registrieren wollen, senden Sie dazu bitte eine E-Mail an: pwplus.knowledgetransfer@de.pwc.com oder registrieren Sie sich [hier](#).

Alternativ können Sie den Newsletter auch über folgenden Link abonnieren: <https://www.pwc.de/de/newsletter/kapitalmarkt/newsletter-fuer-internationale-rechnungslegung-neu.html>.

Sind Sie darüber hinaus an unserer Webcast-Reihe „PwC Accounting and Reporting Talks“ interessiert, können Sie diese abonnieren, indem Sie uns eine E-Mail an nachfolgende Adresse senden:

SUBSCRIBE_Accounting_Reporting_Talks@de.pwc.com.

Diese Bezugsmöglichkeiten sind für Sie gebührenfrei.

Wenn Sie den Newsletter abbestellen möchten, senden Sie bitte eine leere E-Mail mit der Betreffzeile „Abbestellung“ an folgende Adresse:

UNSUBSCRIBE_International_Accounting_News@de.pwc.com