

IFRS für die Praxis

Änderung des IFRS 16 - COVID-19 bezogene Mietzugeständnisse

Inhalt

Auf einen Blick	1
1. Sachverhalt	1
2. Anwendungsbereich	2
3. Bewertung	3
4. Darstellung und Angaben	4
5. Übergangsvorschriften und Anwendungszeitpunkt.....	4
Häufige Fragen und Antworten.....	5
Ihre Ansprechpartner aus dem National Office	12
Bestellung und Abbestellung	13



Auf einen Blick

Infolge der Coronavirus-Pandemie (COVID-19) wurden Leasingnehmern Mietzugeständnisse gewährt. Solche Zugeständnisse können verschiedene Formen annehmen, z. B. Zahlungserlass und Stundung von Leasingzahlungen. Am 28. Mai 2020 veröffentlichte der IASB eine Änderung zu IFRS 16, die den Leasingnehmern eine optionale Erleichterung bei der Beurteilung der Frage bietet, ob ein Mietzugeständnis im Zusammenhang mit COVID-19 eine Modifikation des Leasingvertrags darstellt. Leasingnehmer können sich dafür entscheiden, solche Mietzugeständnisse in der gleichen Weise zu bilanzieren, wie sie es tun würden, wenn es sich nicht um eine Modifikation des Leasingvertrags handeln würde. In vielen Fällen wird dies dazu führen, dass ein Mietzugeständnis als variable Leasingzahlung in der/den Periode(n) bilanziert wird, in der/denen das Ereignis oder die Bedingung eintritt, das/die die reduzierte Zahlung auslöst.

1. Sachverhalt

In vielen Ländern wurden bzw. werden als Folge der COVID-19-Pandemie Mietzugeständnisse an Leasingnehmer gewährt. Solche Zugeständnisse können verschiedene Formen annehmen, z. B. Zahlungserlasse und Stundung von Leasingzahlungen für einen bestimmten Zeitraum, manchmal gefolgt von erhöhten Leasingzahlungen in zukünftigen Perioden. Ohne die Änderung müsste ein Unternehmen beurteilen, ob solche Mietzugeständnisse die Definition einer Modifikation nach IFRS 16 erfüllen und, falls das der Fall ist, müsste es die Regelungen für Modifikationen anwenden. Der IASB stellte jedoch fest, dass es komplex sein könnte, diese Beurteilung durchzuführen und gegebenenfalls die Regelungen für Modifikationen von Leasingverträgen auf eine potenziell große Anzahl von Mietzugeständnissen im Zusammenhang mit COVID-19 anzuwenden - insbesondere im Hinblick auf die vielen anderen Herausforderungen, denen sich die Leasingnehmer während der Pandemie gegenübersehen.

Infolgedessen hat der IASB den Leasingnehmern (aber nicht den Leasinggebern) eine Erleichterung in Form einer optionalen Befreiung von der Beurteilung gewährt, ob ein Mietzugeständnis im Zusammenhang mit COVID-19, das bestimmte Voraussetzungen erfüllt, eine Modifikation des Leasingvertrags darstellt. Leasingnehmer können sich dafür entscheiden, Mietzugeständnisse, die die Voraussetzungen zur Anwendung der Erleichterung erfüllen, in der gleichen Weise zu bilanzieren, wie sie es tun würden, wenn es sich nicht um eine Modifikation des Leasingvertrags handeln würde. In vielen Fällen wird dies dazu führen, dass ein Mietzugeständnis als variable Leasingzahlung erfasst wird.

Die vorliegende Publikation behandelt Fragen, die sich aus der Anwendung der Änderung ergeben. Die Fragen gliedern sich in die folgenden Abschnitte:

[2. Anwendungsbereich](#)

[3. Bewertung](#)

[4. Darstellung und Angaben](#)

[5. Übergangsvorschriften und Anwendungszeitpunkt](#)

2. Anwendungsbereich

Die Erleichterung gilt nur für Mietzugeständnisse für Leasingnehmer, die als direkte Folge der COVID-19-Pandemie gewährt werden, und auch nur dann, wenn alle folgenden Bedingungen erfüllt sind:

- Die Änderung der Leasingzahlungen führt zu einer geänderten Gegenleistung für den Leasingvertrag, die im Wesentlichen gleich oder geringer ist als die Gegenleistung für den Leasingvertrag unmittelbar vor der Änderung,
- Jede Verringerung der Leasingzahlungen betrifft nur Zahlungen, die am oder vor dem 30. Juni 2021 fällig sind und
- Es gibt keine wesentlichen Änderungen an anderen Bedingungen des Leasingvertrags. [IFRS 16.46B].

[2.1. Kann die Erleichterung auf ein Mietzugeständnis angewendet werden, das zu einer Erhöhung der Gesamtleasingzahlungen führt?](#)

[2.2. Können Kürzungen der Leasingzahlungen, die über den 30. Juni 2021 hinausgehen, in den Anwendungsbereich der Erleichterung fallen?](#)

[2.3. Was ist unter „Gegenleistung“ im Sinne von IFRS 16.46B\(a\) zu verstehen?](#)

[2.4. Bezieht sich „die Gegenleistung für den Leasingvertrag unmittelbar vor der Änderung“ auf die Gesamtgegenleistung für den Leasingvertrag oder die verbleibende Gegenleistung?](#)

[2.5. Was wird als „wesentliche“ Änderung der sonstigen Bedingungen des Leasingvertrags verstanden?](#)

[2.6. Kann die Änderung der Leasingzahlungen von fix zu variabel für die Anwendung der Erleichterung in Frage kommen?](#)

[2.7. Kommen unbefristete Mietzugeständnisse für die Erleichterung in Frage?](#)

Wenn ein Leasingnehmer sich dafür entscheidet, die Erleichterung auf einen Leasingvertrag anzuwenden, muss er die Erleichterung einheitlich auf alle Leasingverträge mit ähnlichen Merkmalen und unter ähnlichen Umständen anwenden, wie in IFRS 16.2 gefordert.[IFRS 16.BC.205C].

2.8. Kann die Entscheidung, die Erleichterung anzuwenden, jeweils auf Einzelvertragsebene getroffen werden?

2.9. Wie bilanziert ein Leasingnehmer ein Mietzugeständnis, wenn er sich nicht für die Anwendung der Erleichterung entscheidet?

Die Erleichterung steht Leasinggebern nicht zur Verfügung.

2.10. Warum darf die Erleichterung nicht von Leasinggebern angewendet werden?

3. Bewertung

Ein Leasingnehmer, der die Erleichterung anwendet, bilanziert jede Änderung der Leasingzahlungen, die sich aus einem Mietzugeständnis ergibt, in derselben Weise, wie er die Änderung unter Anwendung von IFRS 16 bilanzieren würde, wenn die Änderung keine Modifikation des Leasingvertrags wäre. [IFRS 16.46A].

Ein Leasingnehmer, der Erleichterung anwendet, bilanziert einen Erlass von Leasingzahlungen im Allgemeinen als variable Leasingzahlung unter Anwendung von IFRS 16.38 - d. h., er würde das Zugeständnis in dem Zeitraum erfassen, in dem das Ereignis oder die Bedingung, die diese Zahlungen auslöst, eintritt. Der Leasingnehmer würde auch eine entsprechende Anpassung der Leasingverbindlichkeit vornehmen und den Teil der Leasingverbindlichkeit ausbuchen, der erlassen wurde. [IFRS 16.BC.205E].

3.1. Wie bilanziert ein Leasingnehmer eine Verringerung der Leasingzahlungen, wenn er sich für die Erleichterung entscheidet?

3.2. Erfasst ein Leasingnehmer den Gewinn aus einer Verringerung der Leasingzahlungen auf einmal in voller Höhe oder verteilt über einen Zeitraum?

3.3. Wie bilanziert ein Leasingnehmer eine Stundung der Leasingzahlungen?

3.4. Erfasst ein Leasingnehmer weiterhin Zinsaufwendungen für die Leasingverbindlichkeit, wenn er sich für die Anwendung der Erleichterung entscheidet?

3.5. Hat die Anwendung der Erleichterung Auswirkungen auf die Bilanzierung des Nutzungsrechts?

3.6 Ist IFRS 16.40(a) in der Form anwendbar, dass ein Unternehmen die Leasingverbindlichkeit mit einem aktualisierten Abzinsungssatz neu bewerten muss, wenn eine Mietstundung zu einer Verlängerung der Mietdauer führt?

3.7. Gibt es laufende oder latente steuerliche Konsequenzen aus der Anwendung der Erleichterung?

4. Darstellung und Angaben

Ein Leasingnehmer, der die Erleichterung anwendet, ist verpflichtet, diese Tatsache offenzulegen und anzugeben, ob er die Erleichterung auf alle Mietzugeständnisse angewandt hat, die die Voraussetzungen zur Anwendung erfüllen. Wenn ein Leasingnehmer die Erleichterung nicht auf alle derartigen Mietzugeständnisse angewandt hat, hat er Informationen über die Art der Verträge offenzulegen, auf die er die Erleichterung angewandt hat. Darüber hinaus sind Leasingnehmer verpflichtet, den Betrag anzugeben, der erfolgswirksam für die Berichtsperiode erfasst wurde, um Änderungen der Leasingzahlungen transparent zu machen, die sich aus Mietzugeständnissen ergeben, auf die sie die Erleichterung angewandt haben. [IFRS 16.60A].

4.1. Welche spezifischen qualitativen Angaben sind für COVID-19-bezogene Mietzugeständnisse erforderlich?

4.2. Welche spezifischen quantitativen Angaben sind für COVID-19-bezogene Mietzugeständnisse erforderlich?

4.3. Welche Angaben muss ein Leasingnehmer in Bezug auf die Kapitalflussrechnung machen?

4.4. Welche weiteren Angaben sollte ein Leasingnehmer im Zusammenhang mit COVID-19 bezogenen-Mietzugeständnissen in Betracht ziehen?

4.5. Wo sollten negative variable Leasingzahlungen, die sich aus COVID-19-bezogenen Mietzugeständnissen ergeben, in der Gesamtergebnisrechnung dargestellt werden, wenn der Leasingnehmer die Erleichterung angewendet hat?

5. Übergangsvorschriften und Anwendungszeitpunkt

Die Änderung ist gemäß IAS 8 rückwirkend anzuwenden. Leasingnehmer sind jedoch nicht verpflichtet, Vergleichszahlen anzupassen, und die in IFRS 8.28(f) geforderten Informationen in der Periode der Erstanwendung anzugeben. [IFRS 16.C20A-.C20B].

Die Änderung tritt für jährliche Berichtsperioden in Kraft, die am oder nach dem 1. Juni 2020 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig, einschließlich in Zwischen- oder Jahresabschlüssen, die am 28. Mai 2020 noch nicht zur Veröffentlichung genehmigt waren, um die Anwendung der Erleichterung so bald wie möglich zu ermöglichen, vorbehaltlich eines etwaigen Übernahmeverfahrens (Endorsement). [IFRS 16.C1A].

5.1. Kann ein Unternehmen die Erleichterung in seinem Jahresabschluss zum 31. März 2020 anwenden, wenn dieser nicht bis zum 28. Mai 2020 zur Veröffentlichung genehmigt wurde?

5.2. Kann ein Unternehmen die Erleichterung in seinem Zwischenabschluss zum 30. Juni 2020 anwenden?

Häufige Fragen und Antworten

Diese häufigen Fragen und Antworten illustrieren die praktische Anwendung der durch die Änderung des IFRS 16 gewährten Erleichterung.

Anwendungsbereich

2.1. Kann die Erleichterung auf ein Mietzugeständnis angewendet werden, das zu einer Erhöhung der Gesamtleasingzahlungen führt?

Es kommt darauf an. Ein Mietzugeständnis, das die Gesamtleasingzahlungen für den Leasingvertrag erhöht, so dass die geänderte Gegenleistung nicht im Wesentlichen der Gegenleistung für den Leasingvertrag vor der Änderung entspricht, erfüllt die Anforderungen in IFRS 16.46B(a) nicht und fällt daher nicht in den Anwendungsbereich der Erleichterung. Wenn die Erhöhung der Gegenleistung jedoch nur den Zeitwert des Geldes widerspiegelt, ist die Gegenleistung im Wesentlichen die gleiche, so dass das Mietzugeständnis in den Anwendungsbereich der Erleichterung fallen könnte.

2.2. Können Kürzungen der Leasingzahlungen, die über den 30. Juni 2021 hinausgehen, in den Anwendungsbereich der Erleichterung fallen?

Nein. Wenn die Kürzungen der Leasingzahlungen über den 30. Juni 2021 hinausgehen, würde das Mietzugeständnis in seiner Gesamtheit nicht in den Anwendungsbereich der Erleichterung fallen. Es wäre nicht sachgerecht, die Erleichterung auf den Teil des Mietzugeständnisses anzuwenden, der die Leasingzahlungen vor dem 30. Juni 2021 reduziert, und dann IFRS 16 ohne die Erleichterung auf den Teil des Mietzugeständnisses anzuwenden, der die Leasingzahlungen nach dem 30. Juni 2021 reduziert. Wenn das Mietzugeständnis jedoch die am oder vor dem 30. Juni 2021 fälligen Leasingzahlungen reduziert, dann aber eine damit verbundene Erhöhung der Leasingzahlungen über den 30. Juni 2021 hinaus erfolgt, würde dies die Bedingung in IFRS 16.46B(b) erfüllen. Wenn auch die anderen Bedingungen in IFRS 16.46B erfüllt sind, würde das Mietzugeständnis in den Anwendungsbereich der Erleichterung fallen.

2.3. Was ist unter „Gegenleistung“ im Sinne von IFRS 16.46B(a) zu verstehen?

Obwohl der Begriff "Gegenleistung" in IFRS 16 nicht definiert ist, ist es im Sinne der Zielsetzung der Erleichterung sachgerecht, neben den festen Leasingzahlungen beispielsweise auch die erwarteten variablen Leasingzahlungen (beispielsweise auf der Grundlage eines wahrscheinlichkeitsgewichteten Ansatzes), die vom Leasingnehmer während der Leasingdauer zu leisten sind, einzubeziehen (siehe auch PwC IFRS Manual of Accounting, FAQ 15.5.1).

2.4. Bezieht sich „die Gegenleistung für den Leasingvertrag unmittelbar vor der Änderung“ auf die Gesamtgegenleistung für den Leasingvertrag oder die verbleibende Gegenleistung?

Da das Ziel darin besteht, die Auswirkungen des Mietzugeständnisses zum Zeitpunkt seiner Gewährung zu beurteilen, sind wir der Meinung, dass Leasingnehmer nur die verbleibende Gegenleistung des Leasingvertrags zum Zeitpunkt der Gewährung des Mietzugeständnisses betrachten sollten, einschließlich aller überfälligen Leasingzahlungen, die Teil dieses Mietzugeständnisses sind.

2.5. Was wird als „wesentliche“ Änderung der sonstigen Bedingungen des Leasingvertrags verstanden?

Es gibt keine explizite Regelung dazu, was als "wesentlich" gilt. Die Beurteilung ist ermessensbehaftet und erfolgt unter Berücksichtigung sowohl qualitativer als auch quantitativer Faktoren. Beispielsweise würde ein Leasingvertrag mit einer Restlaufzeit von fünf Jahren, bei dem vor dem 30. Juni 2021 ein dreimonatiger Zahlungsverlass mit

anschließender dreimonatiger Verlängerung am Ende der Leasingdauer bei im Wesentlichen gleichen Leasingzahlungen gewährt wird, keine wesentliche Änderung darstellen. Im Gegensatz dazu würde ein dreimonatiger Zahlungserlass vor dem 30. Juni 2021, gefolgt von einer zweijährigen Verlängerung am Ende der Leasingdauer bei im Wesentlichen gleicher monatlicher Leasingrate, eine wesentliche Änderung der Leasingbedingungen sowie eine wesentliche Erhöhung der Leasingzahlungen darstellen. Daher käme ein solches Zugeständnis für die Erleichterung nicht in Frage.

Darüber hinaus würden Änderungen des Umfangs des Leasingvertrags (z. B. eine Erhöhung oder Verringerung der gemieteten Fläche in einem Immobilienleasingvertrag) wahrscheinlich als wesentliche Änderung angesehen.

2.6. Kann die Änderung der Leasingzahlungen von fix zu variabel für die Anwendung der Erleichterung in Frage kommen?

Es kommt darauf an. Wenn das Zugeständnis von festen Zahlungen zu vollständig variablen Zahlungen (z. B. auf der Grundlage des prozentualen Umsatzes eines gemieteten Einzelhandelsgeschäfts) für z. B. drei Monate im Jahr 2020 wechselt und die Zahlungen dann für die Restlaufzeit von z. B. fünf Jahren zu den ursprünglichen festen Zahlungen zurückkehren, dürfte es die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Erleichterung erfüllen. Wenn jedoch alle Zahlungen für die Restlaufzeit von fünf Jahren von festen in variable Zahlungen umgewandelt werden, käme die Änderung für die Anwendung der Erleichterung nicht in Frage; dies wäre als wesentliche Änderung anzusehen, die nach IFRS 16.46B(c) nicht für die Erleichterung in Frage käme, selbst wenn die anderen Bedingungen in IFRS 16.46B erfüllt wären.

2.7. Kommen unbefristete Mietzugeständnisse für die Erleichterung in Frage?

Es kommt darauf an. Wenn das Mietzugeständnis darin besteht, dass ein Leasingnehmer keine Miete zahlen muss, solange ein gemietetes Einzelhandelsgeschäft wegen staatlicher Beschränkungen geschlossen bleibt, und es erwartet wird, dass das Geschäft vor dem 30. Juni 2021 geöffnet wird und das Mietzugeständnis keine nachfolgenden Ereignisse nach dem 30. Juni 2021 abdeckt, die zu einer Geschäftsschließung führen, käme es für die Erleichterung in Frage, vorausgesetzt, dass auch die anderen Bedingungen in IFRS 16.46B erfüllt sind. Wenn jedoch nicht damit gerechnet wird, dass das Geschäft vor dem 30. Juni 2021 geöffnet wird, könnte der Leasingnehmer die Erleichterung nicht anwenden.

2.8. Kann die Entscheidung, die Erleichterung anzuwenden, jeweils auf Einzelvertragebene getroffen werden?

Nein. Die Erleichterung ist einheitlich auf Leasingverträge mit ähnlichen Merkmalen und unter ähnlichen Umständen anzuwenden. Beispielsweise könnte es auf alle Immobilien-Leasingverträge angewandt werden, bei denen es sich um Leasingverträge derselben Klasse handelt, nicht jedoch auf Leasingverträge über Ausstattungsgegenstände. Es ist nicht sachgerecht, jeweils auf Einzelvertragebene zu entscheiden, für welche Leasingverträge die Erleichterung angewendet werden soll.

2.9. Wie bilanziert ein Leasingnehmer ein Mietzugeständnis, wenn er sich nicht für die Anwendung der Erleichterung entscheidet?

Siehe [In depth "Accounting implications of the effects of coronavirus"](#), FAQ 4.1.

2.10. Warum darf die Erleichterung nicht von Leasinggebern angewendet werden?

Der IASB beschloss aus einer Reihe von Gründen, den Leasinggebern die Erleichterung nicht zur Verfügung zu stellen. Der Board stellte fest, dass IFRS 16 nicht explizit regelt, wie ein Leasinggeber eine Änderung der Leasingzahlungen, die keine Modifikation des Leasingvertrages darstellt, bilanziert, während dies für Leasingnehmer der Fall ist, so dass eine Erleichterung für Leasinggeber neue Ansatz- und Bewertungsvorschriften enthalten müsste. Der Board stellte auch fest, dass eine Erleichterung die Vergleichbarkeit und Wechselwirkung zwischen den Bilanzierungsvorschriften des

Leasinggebers in IFRS 16 und den damit im Zusammenhang stehenden Vorschriften in anderen Standards, wie IFRS 9 für Finanzierungsleasing und IFRS 15 für Operating-Leasingverhältnisse, negativ beeinflussen würde. Darüber hinaus stellte der Board fest, dass Leasinggeber im Gegensatz zu Leasingnehmern nicht vor Kurzem ein neues Rechnungslegungsmodell für ihre Leasingverträge eingeführt haben. Schließlich stellte der IASB fest, dass er der Ansicht ist, dass die Bilanzierung von COVID-19-bezogenen Mietzugeständnissen unter Verwendung der bestehenden Bilanzierungsvorschriften für Leasinggeber den Nutzern von Jahresabschlüssen nützliche Informationen liefert. Weitere Informationen zur Bilanzierung von Mietzugeständnissen durch Leasinggeber finden Sie im [In depth "Accounting implications of the effects of coronavirus", FAQ 4.6.-4.9.](#)

Bewertung

3.1. Wie bilanziert ein Leasingnehmer eine Verringerung der Leasingzahlungen, wenn er sich für die Erleichterung entscheidet?

Ein Leasingnehmer bilanziert im Allgemeinen eine Verringerung der Leasingzahlungen als variable Leasingzahlung unter Anwendung von IFRS 16.38, d. h. der Leasingnehmer erfasst die Verringerung der Leasingzahlungen erfolgswirksam in der Periode, in der das Ereignis oder die Bedingung, die diese Zahlungen auslöst, eintritt. Der Leasingnehmer nimmt auch eine entsprechende Anpassung der Leasingverbindlichkeit vor, um den Teil der Leasingverbindlichkeit zu reduzieren, der erlassen wurde, entsprechend einer teilweisen Ausbuchung von Verbindlichkeiten gemäß IFRS 9.

3.2. Erfasst ein Leasingnehmer den Gewinn aus einer Verringerung der Leasingzahlungen auf einmal in voller Höhe oder verteilt über einen Zeitraum?

Es kommt darauf an. Gemäß IFRS 16.38 sind variable Leasingzahlungen in der Periode erfolgswirksam zu erfassen, in der das Ereignis oder die Bedingung, die diese Zahlungen auslöst, eintritt. In ähnlicher Weise verlangt IFRS 9.3.3.3 für die teilweise Ausbuchung einer Leasingverbindlichkeit, dass der daraus resultierende Gewinn zu dem Zeitpunkt erfasst wird, zu dem die Verbindlichkeit getilgt ist.

Nehmen Sie beispielsweise an, dass ein Leasingnehmer eine Leasingverbindlichkeit für ein Geschäft hat, das monatliche Leasingraten von 100 EUR erfordert. Als Folge von COVID-19 hat die Regierung alle nicht systemrelevanten Geschäfte gezwungen, zu schließen, bis sie entscheidet, dass eine Wiedereröffnung sicher ist. Am 31. März 2020 erlässt der Leasinggeber die Leasingzahlungen für April, Mai und Juni 2020, unter der Bedingung, dass das Geschäft unter den Einschränkungen der Regierung geschlossen bleibt und realistischere Weise eine Unsicherheit über den Zeitpunkt der Wiedereröffnung besteht. Der Leasingnehmer erfasst jeweils im April, Mai und Juni 2020 erfolgswirksam 100 EUR und eine entsprechende Anpassung der Leasingverbindlichkeit in Höhe von 100 EUR, unter der Bedingung, dass das Geschäft aufgrund von Regierungsbeschränkungen geschlossen bleibt.

Wurden dem Leasingnehmer dagegen die Leasingzahlungen zum 31. März 2020 für im April, Mai und Juni 2020 fällige Zahlungen erlassen, ohne dass der Erlass an eine Bedingung geknüpft war (d. h. unabhängig davon, ob das Geschäft in diesen Monaten von Seiten der Regierung wiedereröffnet werden darf), erfasst der Leasingnehmer für den Teil der Leasingverbindlichkeit, der am 31. März 2020 erlassen wird (d. h. für den Barwert von 300 EUR), einen Gewinn.

3.3 Wie bilanziert ein Leasingnehmer eine Stundung der Leasingzahlungen?

Eine Änderung der Leasingzahlungen, die nur die Zahlungen in einer Periode reduziert, aber die Zahlungen in einer anderen Periode proportional erhöht, führt weder zu einer Tilgung der Verbindlichkeit des Leasingnehmers, noch ändert sich die Gegenleistung für den Leasingvertrag wesentlich. Darunter fallen kurzfristige Stundungen, bei denen für

den Zeitraum der Stundung keine zusätzlichen Zinsen berechnet werden. In diesem Fall erfasst ein Leasingnehmer weiterhin Zinsaufwendungen für die Leasingverbindlichkeit. Wirtschaftlich gesehen ist der einzige Nutzen für den Leasingnehmer der Barwerteffekt der Stundung (d. h. der Zeitwert des Geldes). Ein Leasingnehmer erfasst den Barwerteffekt, der sich aus der Abzinsung der geänderten Zahlungen mit dem ursprünglichen Abzinsungssatz ergibt, zum Zeitpunkt der Gewährung der Stundung (d. h. Monat für Monat, wenn die Stundung Monat für Monat gewährt wird). Der Abzinsungssatz ist unverändert, weil der Leasingnehmer die Stundung nicht als Modifikation bilanziert. Dies entspricht der Bilanzierung einer Modifikation von Verbindlichkeiten in IFRS 9.

Betrachten wir folgendes Beispiel: Ein Leasingnehmer hat ein Leasingverhältnis mit monatlichen Zahlungen von 100.000 EUR und einer Restlaufzeit von 10 Monaten mit einem Abzinsungssatz von 5 %, für das er eine Leasingverbindlichkeit von 981.533 EUR angesetzt hat. Der Leasinggeber gewährt dem Leasingnehmer ein Mietzugeständnis. Gemäß dem Mietzugeständnis muss der Leasingnehmer zu Beginn von Monat 2 die monatlichen Leasingraten in Höhe von 100 000 EUR in den Monaten 1, 2 und 3 nicht bezahlen, muss diese Zahlungen jedoch in den Monaten 4, 5 und 6 nachholen. Das geänderte Zahlungsprofil wird mit einem unveränderten Abzinsungssatz von 5% diskontiert, wie in der nachstehenden Tabelle dargestellt. Daraus ergibt sich eine Differenz von 3.704 EUR, die zum Zeitpunkt der Gewährung des Mietzugeständnisses am Ende von Monat 1 erfolgswirksam erfasst wird. Diese Anpassung ist erforderlich, um sicherzustellen, dass sich die Verbindlichkeit bis zum Ende der Leasingdauer auf Null reduziert.

Monat	Leasing- verbindlichkeit Beginn des Monats	Anpassung	Zinsen	Leasingzahlung	Leasing- verbindlichkeit Ende des Monats
1	977.460		4.073	-	981.533
2	981.533	3.704	4.074	-	981.903
3	981.903		4.091	-	985.994
4	985.994		4.108	200.000	790.103
5	790.103		3.292	200.000	593.395
6	593.395		2.472	200.000	395.867
7	395.867		1.649	100.000	297.517
8	297.517		1.240	100.000	198.756
9	198.756		828	100.000	99.585
10	99.585		415	100.000	0

3.4. Erfasst ein Leasingnehmer weiterhin Zinsaufwendungen für die Leasingverbindlichkeit, wenn er sich für die Anwendung der Erleichterung entscheidet?

Ja, ein Leasingnehmer erfasst weiterhin Zinsaufwendungen für die Leasingverbindlichkeit unter Verwendung des unveränderten Abzinsungssatzes für alle Mietzugeständnisse. Darüber hinaus kann eine Anpassung der Leasingverbindlichkeit aufgrund des Barwerteffekts (gemessen unter Verwendung eines unveränderten Abzinsungssatzes) erforderlich sein, um sicherzustellen, dass die Leasingverbindlichkeit jederzeit den Barwert der dem Leasinggeber geschuldeten künftigen Leasingzahlungen widerspiegelt. Diese Bilanzierung ähnelt der Bilanzierung von Modifikationen von finanziellen Verbindlichkeiten gemäß IFRS 9.

3.5. Hat die Anwendung der Erleichterung Auswirkungen auf die Bilanzierung des Nutzungsrechts?

Nein. Die Erleichterung hat keine direkten Auswirkungen auf die Bilanzierung des Nutzungsrechts. Ein Leasingnehmer bilanziert weiterhin das Nutzungsrecht unter Anwendung der Anforderungen in IFRS 16, einschließlich der Prüfung, ob eine Wertminderung (oder eine Wertaufholung) gemäß IAS 36 "Wertminderung von Vermögenswerten" zu erfassen ist.

3.6. Ist IFRS 16.40(a) in der Form anwendbar, dass ein Unternehmen die Leasingverbindlichkeit mit einem aktualisierten Abzinsungssatz neu bewerten muss, wenn eine Mietstundung zu einer Verlängerung der Mietdauer führt?

Sachverhalt

Ein Leasingnehmer erhält im Jahr 2020 einen dreimonatigen Mieterlass, gefolgt von drei weiteren Monaten mit im Wesentlichen gleichwertigen Zahlungen, die auf die Leasingdauer aufgeschlagen werden. Der Leasingnehmer wendet die Erleichterung an.

Fragestellung

Muss der Leasingnehmer in diesem Fall IFRS 16.40(a) anwenden, so dass er die Leasingverbindlichkeit unter Verwendung eines aktualisierten Abzinsungssatzes neu bewerten muss, da sich die unkündbare Laufzeit des Leasingvertrags um drei Monate verlängert hat?

Nein. Wir sind der Ansicht, dass ein Leasingnehmer IFRS 16.40(a) unter diesen Umständen nicht anwenden muss, da die Verlängerung der Leasinglaufzeit im Wesentlichen gleich oder kürzer als der Zeitraum der Mietstundung ist. Wir weisen darauf hin, dass IFRS 16.40(a) anwendbar ist, wenn es zu einer Änderung der Leasingdauer kommt (wie in IFRS 16.21 beschrieben). Eine solche Änderung könnte als Folge von Kündigungs- oder Verlängerungsoptionen (z. B. wenn ein Leasingnehmer eine Verlängerungsoption ausübt, deren Ausübung zuvor nicht mit hinreichender Sicherheit feststeht) oder als Ergebnis einer Neuverhandlung zwischen einem Leasinggeber und einem Leasingnehmer auftreten.

Die Verlängerung im vorliegenden Fall ergibt sich nicht aus einer Option, sondern aus einer Änderung des Leasingvertrags. Da die Vorschriften zur Bilanzierung von Modifikationen nicht angewendet werden, wenn der Leasingnehmer sich für die Erleichterung entscheidet, bewertet der Leasingnehmer die Leasingverbindlichkeit nicht mit einem geänderten, sondern mit dem unveränderten Abzinsungssatz neu. Darüber hinaus wird das Nutzungsrecht nicht angepasst. Das Nutzungsrecht wird jedoch prospektiv über die längere Leasingdauer abgeschrieben.

3.7. Gibt es laufende oder latente steuerliche Konsequenzen aus der Anwendung der Erleichterung?

Die Erleichterung könnte sich auf das zu versteuernde Einkommen eines Unternehmens auswirken, oder sie könnte sich auf zu versteuernde oder abzugsfähige temporäre Differenzen auswirken, die im Zusammenhang mit einem Leasingvertrag erfasst wurden. Unternehmen sollten sich über die steuerlichen Auswirkungen in ihrem Rechtsraum im Klaren sein und überlegen, welche steuerlichen Konsequenzen sich ergeben könnten und welche Auswirkungen dies auf die Bilanzierung laufender und latenter Steuern hat.

Darstellung und Angaben

4.1. Welche spezifischen qualitativen Angaben sind für COVID-19-bezogene Mietzugeständnisse erforderlich?

Leasingnehmer, die die Erleichterung anwenden, sind verpflichtet, diese Tatsache offenzulegen. Leasingnehmer müssen auch offenlegen, ob sie die Erleichterung auf alle Mietzugeständnisse angewandt haben, die die Voraussetzungen zur Anwendung erfüllen, und, falls nicht, Informationen über die Art der Leasingverträge, für die sie die Erleichterung angewandt haben, geben.

4.2. Welche spezifischen quantitativen Angaben sind für COVID-19-bezogene Mietzugeständnisse erforderlich?

Leasingnehmer sind verpflichtet, den erfolgswirksam in der Berichtsperiode ausgewiesenen Betrag anzugeben, um Änderungen der Leasingzahlungen transparent zu machen, die sich aus Mietzugeständnissen ergeben, auf die der Leasingnehmer die Erleichterung angewandt hat. Wenn ein Leasingnehmer zum Beispiel negative variable Leasingzahlungen erfasst hat, ist dieser Betrag getrennt von anderen variablen Leasingzahlungen anzugeben, die bereits nach IFRS 16.59(b)(i) anzugeben sind.

4.3. Welche Angaben muss ein Leasingnehmer in Bezug auf die Kapitalflussrechnung machen?

Die Hauptauswirkung auf den Cashflow ist die Verringerung oder das Fehlen von Mittelabflüssen für Leasingverträge während der Dauer des Mietzugeständnisses. Wenn der Buchwert der Leasingverbindlichkeit angepasst wird, würde ein Leasingnehmer diesen Effekt im Allgemeinen als nicht zahlungswirksame Änderung der Leasingverbindlichkeiten unter Anwendung von IAS 7.43-44A angeben. Wenn der Leasingnehmer Zinszahlungen als betriebliche Cashflows und Kapitalrückzahlungen als Finanzierungs-Cashflows klassifiziert, muss er darüber hinaus in den Perioden, in denen er Zahlungen für zuvor gestundete Beträge leistet, diese Zahlungen zum Zwecke der Darstellung dieser Cashflows in der Kapitalflussrechnung zwischen Kapital und Zinsen aufteilen.

4.4. Welche weiteren Angaben sollte ein Leasingnehmer im Zusammenhang mit COVID-19 bezogenen-Mietzugeständnissen in Betracht ziehen?

Die Cash-Flow-Effekte und andere Informationen, z. B. über die Art der Mietzugeständnisse, sind relevant, unabhängig davon, ob ein Leasingnehmer die Erleichterung anwendet oder nicht. Leasingnehmer müssen die in IFRS 16.51-59 geforderten Angaben berücksichtigen und solche Informationen offenlegen, sofern sie wesentlich sind. Darüber hinaus haben sie die Auswirkungen von Mietzugeständnissen auf alle folgenden Punkte zu berücksichtigen:

- die von IFRS 7 geforderten Angaben zur Liquidität,
- die Beurteilung der Unternehmensfortführung und die damit verbundenen Angaben und
- wesentliche Ermessensentscheidungen und Schätzungen nach IAS 1.

4.5. Wo sollten negative variable Leasingzahlungen, die sich aus COVID-19-bezogenen Mietzugeständnissen ergeben, in der Gesamtergebnisrechnung dargestellt werden, wenn der Leasingnehmer die Erleichterung angewendet hat ?

IFRS 16 schreibt den Ausweis für Mietzugeständnisse in der Gesamtergebnisrechnung nicht vor. Wie oben erwähnt, bezieht sich IFRS 16.BC.205E(a) auf die Bilanzierung von Mietzugeständnissen sowohl als variable Leasingzahlung als auch als Ausbuchung eines Teils der Leasingverbindlichkeit. Infolgedessen erscheint es sachgerecht - wenn ein Unternehmen Mietzugeständnisse als variable Leasingzahlungen betrachtet - diese in den betrieblichen Aufwendungen auszuweisen, ähnlich dem Ausweis von variablen Leasingzahlungen, die nicht in der Bewertung der Leasingverbindlichkeiten berücksichtigt wurden. Wenn ein Unternehmen Mietzugeständnisse als Anwendungsfall der Vorschriften zur teilweisen Ausbuchung betrachtet, erscheint es alternativ auch

sachgerecht, die Gewinne aus der Ausbuchung in der gleichen Zeile wie Gewinne oder Verluste aus der Tilgung finanzieller Verbindlichkeiten auszuweisen. Wenn der Betrag wesentlich ist, könnte das Unternehmen auch erwägen, die Zugeständnisse als eine separate Zeile in der Gesamtergebnisrechnung darzustellen. Ein Unternehmen hat den gewählten Ansatz in seinen Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden anzugeben und die gewählte Methode einheitlich anzuwenden.

Übergangsvorschriften und Anwendungszeitpunkt

5.1. Kann ein Unternehmen die Erleichterung in seinem Jahresabschluss zum 31. März 2020 anwenden, wenn dieser nicht bis zum 28. Mai 2020 zur Veröffentlichung genehmigt wurde?

Ja. IFRS 16.C1A weist darauf hin, dass eine frühere Anwendung zulässig ist, einschließlich Abschlüssen, die am 28. Mai 2020 noch nicht zur Veröffentlichung genehmigt sind, vorbehaltlich der Berücksichtigung etwaiger Übernahmeverfahren (Endorsement).

5.2. Kann ein Unternehmen die Erleichterung in seinem Zwischenabschluss zum 30. Juni 2020 anwenden?

Ja. Ein Unternehmen, das IFRS wie vom IASB veröffentlicht anwendet, kann die Erleichterung in seinem Zwischenabschluss zum 30. Juni 2020 anwenden. Soweit jedoch in einzelnen Jurisdiktionen eine lokale Version von IFRS angewendet wird (wie z. B. die EU-endorsed IFRS) haben Unternehmen die Auswirkungen des Endorsement Prozesses sowie die lokalen rechtlichen und regulatorischen Anforderungen zu beachten.

Hinweis:

Diese Publikation basiert auf einer englischsprachigen Version, die Sie über folgenden [Link](#) erreichen.

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 Versicherungs-
verträgen nach HGB und IFRS
Köln
Tel.: +49 221 2084-163
holger.meurer@pwc.com

Bestellung und Abbestellung

Sie können den PDF-Newsletter IFRS für die Praxis 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