

MASTERARBEIT

zur Erlangung des akademischen Grades
Master of Arts in Business
am Masterstudiengang Rechnungswesen & Controlling
der FH CAMPUS 02

IFRS 16 Leasingverhältnisse

Die Behandlung von Leasingverhältnissen nach IFRS unter dem
neuen Leasing Standard sowie die Auswirkungen daraus für
Leasingnehmer

BetreuerIn:

Mag. Jürgen Jakobovic

vorgelegt von:

Lukas Kampl, BA (1510532009)

Graz, 21.04.2017

Ehrenwörtliche Erklärung

Ich erkläre ehrenwörtlich, dass ich die vorliegende Arbeit selbstständig und ohne fremde Hilfe verfasst, andere als die angegebenen Quellen nicht benutzt und die den Quellen wörtlich oder inhaltlich entnommenen Stellen als solche kenntlich gemacht habe. Die Arbeit wurde bisher in gleicher oder ähnlicher Form keiner anderen Prüfungsbehörde vorgelegt und auch noch nicht veröffentlicht. Die vorliegende Fassung entspricht der eingereichten elektronischen Version.

Ort, Datum

Unterschrift
(Lukas Kampl, BA)

Kurzfassung

Mit Veröffentlichung des IFRS 16 Leasingverhältnisse ergeben sich für Unternehmen, die Leasingnehmer sind, Änderungen im Vergleich zu den aktuell geltenden Regelungen des IAS 17 sowie dem österreichischem UGB bzw. den EStR 2000. Im Rahmen dieser Arbeit ist darzustellen, welche Änderungen sich durch den neuen IFRS 16 Leasingverhältnisse zu den aktuell gültigen Regelungen des IAS 17 sowie UGB bzw. EStR 2000 ergeben. Bezugnehmend darauf soll erarbeitet werden, welche Informationen benötigt werden und welche Maßnahmen erforderlich sind, um eine Erfassung, Bewertung und Darstellung von Leasingverhältnissen unter dem neuen Standard zu ermöglichen und daraus eine Überleitung zum lokalen Abschluss herstellen zu können. Ziel dieser Arbeit ist es, einen Leitfaden für die Anwendung des IFRS 16 bei Leasingnehmern zu entwickeln und basierend darauf ein Excel-basiertes Berechnungs-Tool für Leasingverhältnisse zu entwickeln. Zudem soll anhand ausgewählter Klienten des Kooperationspartners die Auswirkungen des IFRS 16 dargestellt werden. Die Methoden dieser Arbeit stellen sowohl die Literaturrecherche als auch die praktische Anwendung des Leitfadens bzw. der Checkliste und des Berechnungs-Tools am Beispiel von drei ausgewählten Klienten des Kooperationsunternehmens dar. Das Ergebnis dieser Arbeit ist, dass durch die Neuregelungen des IFRS 16 nahezu eine vollständige bilanzwirksame Erfassung aller Leasingverhältnisse im Abschluss erfolgt und somit zu großen Unterschieden zu den aktuellen Regelungen führen wird. Die Definition von Leasingverhältnissen nach IFRS 16 sowie zusätzliche Angaben erfordern es, dass Unternehmen ihre Prozesse bereits frühzeitig anpassen müssen, um den Anforderungen des IFRS 16 gerecht zu werden. Die Anwendung des IFRS 16 auf Jahresabschlüsse führt dazu, dass sich die Bilanzsumme, langfristige Vermögenswerte und Leasingverbindlichkeiten erhöhen. Das EBITDA steigt wesentlich an, das EBIT steigt abhängig von der Abschreibung ebenfalls an, das Ergebnis vor Steuern verändert sich abhängig von der Zinslast aus den Leasingverbindlichkeiten positiv oder negativ. Dies hat zur Folge, dass sich die Eigenkapitalquote, das ROI und das Gearing verschlechtern. Aufgrund dieser Änderungen besteht für Unternehmen Handlungsbedarf, da Stakeholder des Unternehmens auf die bevorstehenden Änderungen des IFRS 16 vorbereitet werden müssen. Prozesse und Kennzahlen müssen im Unternehmen angepasst werden, um die Anwendung des IFRS 16 zu ermöglichen und um Vergleiche zu Vorperioden ziehen zu können. Die entwickelte Checkliste und das Tool können Unternehmen bei der Anwendung des IFRS 16 unterstützen.

Abstract

The release of IFRS 16 Leases results in changes for companies, which are lessees, in comparison to actual requirements under IAS 17 as well as Austrian requirements under Austrian-GAAP and EStR 2000 respectively. Within this thesis, the changes, which occur with IFRS 16 in comparison to the actual requirements of IAS 17 and the Austrian requirements of Austrian-GAAP or rather EStR 2000 have to be worked out. With regards to this subject, it is to elaborate which information are required and which measures it takes to enable the recognition, measurement and disclosure of leases under the new standard and to create a transition to the accounts under local requirements. The aim of this thesis is to develop a guidance for lessees to apply IFRS 16 and based on the guidance to create an Excel-based tool for leases, which enable a transition from local accounting to IFRS accounting. Furthermore, the effects of IFRS 16 have to be illustrated on the basis of chosen clients provided by the co-operation partner. The methods used within this thesis are literature research and practical use of the developed tool within this thesis to analyse three chosen clients provided by the co-operation partner. The result of this thesis is that IFRS 16 leads to a nearly complete recognition of leases in the balance sheet, which leads to material differences between IFRS 16 and the actual requirements. The definition of leases and additional disclosure requirements under IFRS 16 require that companies have to adapt their business processes to comply with the requirements of IFRS 16 at an early stage. Each contract in a company can include a lease and therefore an analysis of existing contracts as well as a setup for future contracts have to be made. The adoption of IFRS 16 results in an increase of the balance sheet total, long-term assets and lease liabilities in the financial statement. The EBITDA increases significantly, increase of EBIT depends on the amount of depreciation out of the right-of-use assets, change in earnings before tax, if it is positive or negative, depends on the interest burden out of the lease liabilities. Because of this changes, key performance indicators like equity ratio, return on investment and gearing deteriorate. Due to the fact of this changes companies need to take action. If companies do not get in action sufficient early, negative effects could affect companies. Stakeholder have to be informed and prepared about the upcoming changes due to IFRS 16 as well as business processes and key performance indicators have to be adapted, to ensure that the application of IFRS 16 is possible and comparisons with prior periods are possible. The developed guideline and tool in this thesis can support companies with the adaption of IFRS 16.

Inhaltsverzeichnis

1.	Einleitung	Seite	1
1.1.	Ausgangssituation	Seite	1
1.2.	Praktische Zielsetzung des Kooperationsunternehmens	Seite	3
1.3.	Problemstellung und Forschungsfragen	Seite	4
1.4.	Methoden, Aufbau und Abgrenzung	Seite	5
2.	Aktuelle Regelungen und neue Regelungen unter IFRS 16 zur Bilanzierung von Leasing	Seite	7
2.1.	Geltende Regelungen unter IAS 17 sowie sonstige Regelungen unter IFRS	Seite	8
2.2.	Geltende Regelungen für die Darstellung von Leasing in Abschlüssen in Österreich	Seite	13
2.3.	Regelungen unter IFRS 16 – Leasingverhältnisse	Seite	19
2.3.1.	Allgemeine Regelungen	Seite	19
2.3.2.	Identifikation eines Leasingverhältnisses	Seite	22
2.3.3.	Ersterfassung	Seite	24
2.3.4.	Folgebewertung und Anhangangaben	Seite	25
2.3.5.	Sale-and-Leaseback Transaktionen	Seite	29
2.3.6.	Übergangsregelungen und Zusammenfassung	Seite	30
2.4.	Gegenüberstellung der aktuellen internationalen und nationalen Rechtslage zu IFRS 16	Seite	34
3.	Leitfaden zur Erfassung von Informationen und Voraussetzungen für die Bilanzierung von Leasing unter IFRS 16	Seite	38
3.1.	Notwendige Informationen für die Bilanzierung von Leasing unter IFRS 16	Seite	39
3.2.	Prozess zur Erfassung von Leasingverhältnissen und Behandlung existierender Leasingverhältnisse	Seite	46
3.3.	Vertragsgestaltung bei zukünftigen Leasingverträgen unter IFRS 16	Seite	51
3.4.	Checkliste zur Behandlung von Leasingverträgen nach IFRS 16	Seite	55
4.	Berechnungs-Tool für die Erfassung von Leasingverhältnissen nach IFRS 16 sowie Auswirkungen auf Bilanzbild und Kennzahlen durch IFRS 16	Seite	57
4.1.	Bestandteile eines Berechnungs-Tools für die Erfassung von Leasingverhältnisse	Seite	57
4.1.1.	Detailerfassung der Leasingverträge im Tool	Seite	58
4.1.2.	Berechnungen und Ergebnisse des Tools	Seite	61
4.1.3.	Zu berücksichtigende Sachverhalte bei Anwendung des Tools	Seite	64
4.2.	Auswirkungen des IFRS 16 auf das Bilanzbild, Erfolgsrechnungen sowie Kennzahlen	Seite	66

4.3.	Analyse der Auswirkungen von IFRS 16 anhand ausgewählter Klienten	Seite	70
4.3.1.	Analyse der A-AG	Seite	72
4.3.2.	Analyse der B-GmbH	Seite	80
4.3.3.	Analyse der C-AG	Seite	87
4.3.4.	Zusammenfassung der Ergebnisse der Analyse	Seite	91
5.	Resümee	Seite	95
5.1.	Zusammenfassung	Seite	95
5.2.	Kritische Reflexion und Ausblick	Seite	105
	Literaturverzeichnis	Seite	109
	Anhang	Seite	112

Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1: Entscheidungsbaum, ob ein Vertrag ein Leasing enthält	Seite	44
--	-------	----

Tabellenverzeichnis

Tabelle 1: Vergleich Regelungen Bilanzierung Leasing	Seite	37
Tabelle 2: A-AG Jahresabschluss vor und nach IFRS 16	Seite	76
Tabelle 3: A-AG Auswirkungen der Anwendung von IFRS 16 auf Kennzahlen	Seite	77
Tabelle 4: B-GmbH Jahresabschluss vor und nach IFRS 16	Seite	83
Tabelle 5: B-GmbH Auswirkungen der Anwendung von IFRS 16 auf Kennzahlen	Seite	84
Tabelle 6: C-AG Jahresabschluss vor und nach IFRS 16	Seite	89
Tabelle 7: C-AG Auswirkungen der Anwendung von IFRS 16 auf Kennzahlen	Seite	90

Anhangverzeichnis

Abschnitt 1: Richtlinie/Checkliste zur Erfassung von Leasingverhältnissen nach IFRS 16 Leasingverhältnisse bei Leasingnehmern

Tabelle 8: Quick-Checkliste für die Erfassung von Leasingverhältnissen bei Leasingnehmern	Seite 116
Tabelle 9: Detailrichtlinie für die Erfassung von Leasingverhältnissen bei Leasingnehmern	Seite 131

Abschnitt 2: Excel-Erfassungstool für die Erfassung von Leasingverhältnissen nach IFRS 16 bei Leasingnehmern

Tabelle 10: Anleitung zur Bedienung des Erfassungstools für die Erfassung von Leasingverhältnissen nach IFRS 16	Seite 137
Tabelle 11: Deckblatt - Erfassung der Leasingverhältnisse und Berechnung der relevanten Jahresabschlusspositionen nach IFRS 16	Seite 138
Tabelle 12: Erfassung Leasingverhältnisse im Tool	Seite 139
Tabelle 13: Errechnung Jahresabschlusswerte - Ergebnis je Anlagenklasse	Seite 140
Tabelle 14: Ergebnis - Anpassungen Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung, Angaben Kapitalflussrechnung und Anhang	Seite 140

Abschnitt 3: Kennzahlen-Formeln für die Analyse der Auswirkung des IFRS 16 auf Jahresabschlüsse

Formel 1: Berechnung EBITDA	Seite 141
Formel 2: Berechnung EBIT	Seite 141
Formel 3: Berechnung Eigenkapitalquote	Seite 141
Formel 4: Berechnung Gearing	Seite 141
Formel 5: Berechnung Return on Investment	Seite 141

Abschnitt 4: Auswertung Leasingverhältnisse nach IFRS 16 bei ausgewählten Klienten des Kooperationspartners anhand des Excel-Erfassungstools

Tabelle 15: Deckblatt Erfassung Leasingverhältnisse A-AG	Seite 142
Tabelle 16: Detailerfassung Leasingverhältnisse A-AG	Seite 144
Tabelle 17: Ergebnis Erfassung Leasingverhältnisse A-AG nach Anlagenklassen	Seite 145
Tabelle 18: Ergebnis Erfassung Leasingverhältnisse A-AG - Anpassungen und Angaben	Seite 145

Tabelle 19: Leasingverhältnis A-AG 1-4	Seite	146
Tabelle 20: Leasingverhältnis A-AG 1-4 Aufteilung Leasingkomponenten	Seite	146
Tabelle 21: Leasingverhältnis A-AG 5	Seite	147
Tabelle 22: Leasingverhältnis A-AG 6	Seite	147
Tabelle 23: Leasingverhältnis A-AG 7	Seite	147
Tabelle 24: Leasingverhältnis A-AG 8	Seite	148
Tabelle 25: Leasingverhältnis A-AG 9	Seite	149
Tabelle 26: Leasingverhältnis A-AG 10	Seite	150
Tabelle 27: Leasingverhältnis A-AG 11	Seite	151
Tabelle 28: Leasingverhältnis A-AG 12	Seite	152
Tabelle 29: Leasingverhältnis A-AG 13	Seite	153
Tabelle 30: Leasingverhältnis A-AG 14	Seite	154
Tabelle 31: Leasingverhältnis A-AG 15	Seite	155
Tabelle 32: Leasingverhältnis A-AG 16	Seite	156
Tabelle 33: Leasingverhältnis A-AG 17	Seite	157
Tabelle 34: Leasingverhältnis A-AG 18	Seite	158
Tabelle 35: Leasingverhältnis A-AG 19	Seite	159
Tabelle 36: Leasingverhältnis A-AG 20	Seite	160
Tabelle 37: Leasingverhältnis A-AG 21	Seite	161
Tabelle 38: Leasingverhältnis A-AG 22	Seite	162
Tabelle 39: Leasingverhältnis A-AG 23	Seite	163
Tabelle 40: Leasingverhältnis A-AG 24	Seite	164
Tabelle 41: Leasingverhältnis A-AG 25	Seite	165
Tabelle 42: Leasingverhältnis A-AG 26	Seite	166
Tabelle 43: Leasingverhältnis A-AG 27	Seite	167
Tabelle 44: Deckblatt Erfassung Leasingverhältnisse B-GmbH	Seite	168
Tabelle 45: Detailerfassung Leasingverhältnisse B-GmbH	Seite	169
Tabelle 46: Ergebnis Erfassung Leasingverhältnisse B-GmbH nach Anlagenklassen	Seite	170
Tabelle 47: Ergebnis Erfassung Leasingverhältnisse B-GmbH - Anpassungen und Angaben	Seite	170
Tabelle 48: Leasingverhältnis B-GmbH 1	Seite	171
Tabelle 49: Leasingverhältnis B-GmbH 2	Seite	172
Tabelle 50: Leasingverhältnis B-GmbH 3	Seite	172
Tabelle 51: Leasingverhältnis B-GmbH 4	Seite	173
Tabelle 52: Leasingverhältnis B-GmbH 5	Seite	173
Tabelle 53: Leasingverhältnis B-GmbH 6	Seite	174
Tabelle 54: Leasingverhältnis B-GmbH 7	Seite	174

Tabelle 55: Leasingverhältnis B-GmbH 8	Seite	174
Tabelle 56: Leasingverhältnis B-GmbH 9	Seite	175
Tabelle 57: Leasingverhältnis B-GmbH 10	Seite	175
Tabelle 58: Leasingverhältnis B-GmbH 11	Seite	175
Tabelle 59: Leasingverhältnis B-GmbH 12	Seite	176
Tabelle 60: Leasingverhältnis B-GmbH 13	Seite	176
Tabelle 61: Leasingverhältnis B-GmbH 14	Seite	177
Tabelle 62: Leasingverhältnis B-GmbH 15	Seite	178
Tabelle 63: Leasingverhältnis B-GmbH 16	Seite	179
Tabelle 64: Leasingverhältnis B-GmbH 17	Seite	180
Tabelle 65: Leasingverhältnis B-GmbH 18	Seite	181
Tabelle 66: Leasingverhältnis B-GmbH 19	Seite	182
Tabelle 67: Deckblatt Erfassung Leasingverhältnisse C-AG	Seite	183
Tabelle 68: Detailerfassung Leasingverhältnisse C-AG	Seite	184
Tabelle 69: Ergebnis Erfassung Leasingverhältnisse C-AG nach Anlagenklassen	Seite	185
Tabelle 70: Ergebnis Erfassung Leasingverhältnisse C-AG - Anpassungen und Angaben	Seite	185
Tabelle 71: Leasingverhältnis C-AG 1	Seite	186
Tabelle 72: Leasingverhältnis C-AG 2	Seite	186
Tabelle 73: Leasingverhältnis C-AG 3	Seite	187
Tabelle 74: Leasingverhältnis C-AG 4	Seite	188
Tabelle 75: Leasingverhältnis C-AG 5	Seite	188

Abschnitt 5: Auswirkungsanalyse zu ausgewählten Klienten des Kooperationspartners

Tabelle 76: Auswirkungsanalyse IFRS 16 A-AG	Seite	189
Tabelle 77: Auswirkungsanalyse IFRS 16 B-GmbH	Seite	190
Tabelle 78: Auswirkungsanalyse IFRS 16 C-AG	Seite	191

Abkürzungsverzeichnis

BAO	Bundesabgabenordnung
bzw.	beziehungsweise
EBIT	Earnings before interest and taxes
EBITDA	Earnings before interest, taxes, depreciation and amortization
ERP	Enterprise-Resource-Planning
EStG	Einkommensteuergesetz
EStR	Einkommensteuerrichtlinie
EUR	Euro
GoB	Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung
IAS	International Accounting Standards
idZ.	in diesem Zusammenhang
IASB	International Accounting Standards Board
IFRIC	International Financial Reporting Interpretations Committee
IFRS	International Reporting Standards
IT	Informationstechnik
iVm.	in Verbindung mit
iZm.	im Zusammenhang mit
ROI	Return on Investment
SIC	Standing Interpretations Committee
u.a.	unter anderem
UGB	Unternehmensgesetzbuch
z.B.	zum Beispiel

1. Einleitung

Vorliegende Arbeit behandelt die Änderungen der Bilanzierung und Darstellung von Leasingverhältnissen bei Leasingnehmern durch den International Financial Reporting Standard (IFRS) - IFRS 16 Leases. Das erste Kapitel befasst sich mit der Ausgangssituation des Auftraggebers. Anschließend wird die Zielsetzung des Kooperationspartners und daraus abgeleitet die Problemstellung und die Forschungsfragen erläutert. Basierend darauf werden die Methoden, der Aufbau sowie die Abgrenzung der Arbeit beschrieben.

1.1. Ausgangssituation

Die Ernst & Young Wirtschaftsprüfungsgesellschaft m.b.H. (EY) ist eines der führenden Beratungsunternehmen in Österreich und ist im Bereich der Wirtschaftsprüfung, Steuerberatung sowie Unternehmensberatung tätig. In diesem Zusammenhang (IdZ.) ist der Auftraggeber unter anderem (u.a.) in der Prüfung und Beratung von Konzernen tätig, die Konzernabschlüsse nach den IFRS erstellen.

Mit Veröffentlichung des neuen IFRS 16 am 13. Jänner 2016¹ wurde ein neuer Standard für die Bilanzierung und Darstellung von Leasingverhältnissen veröffentlicht, der mit Jänner 2019 erstmals anzuwenden ist². Dieser Standard wird wesentliche Auswirkungen auf die zukünftigen nach den IFRS zu erstellenden Abschlüssen haben, da beim Leasingnehmer zukünftig nahezu alle Leasingverhältnisse sowie andere Bestandsverträge, wie zum Beispiel Miet- und Pachtverträge, Lizenzverträge und die damit verbundenen Rechte und Verpflichtungen in der Bilanz erfasst werden müssen. Die derzeitigen Regelungen im IFRS sehen bei Leasingverhältnissen eine Trennung zwischen Operating Leasing und Finanzierungsleasing vor. Innerhalb des Operating Leasings wird das Leasingobjekt nicht in der Bilanz aktiviert, sondern es werden die anfallenden Leasingraten als Aufwand in den sonstigen betrieblichen Aufwendungen erfasst. Im Gegensatz zum Finanzierungsleasing, bei welchem das Leasingobjekt im Anlagevermögen aktiviert und dem gegenüber eine Leasingverbindlichkeit passiviert wird, die dem Barwert der zukünftigen Zahlungen für das Leasinggut entspricht. Die Leasingverbindlichkeit wird dann gegen die laufend anfallenden Leasingaufwendungen aufgelöst und der in der Leasingrate enthaltene Zinsaufwand

¹ Vgl. FINDEISEN, K./ADOLPH, P. (2016), S. 485.

² S. IFRS 16.IN2; S. IFRS 16.C1.

wird im Finanzergebnis erfasst. Das aktivierte Leasingobjekt ist der Nutzungsdauer entsprechend abzuschreiben. Das Unternehmensrecht in Österreich sieht eine derartige Trennung nicht vor. Über die Rechtsprechung haben sich Richtlinien herausgebildet, die den derzeitigen Regelungen des International Accounting Standard (IAS) 17 ähnlich sind.

Mit der Einführung des IFRS 16 wird es in Zukunft diese Unterscheidung nicht mehr geben. Die Leasingverpflichtungen werden in der Bilanz erfasst und der Leasingaufwand in Abschreibung sowie in Zinsaufwand in der Gewinn- und Verlustrechnung aufgeteilt. Für Leasingverhältnisse, die einmalig für weniger als zwölf Monate abgeschlossen werden, besteht hingegen weiterhin die Möglichkeit, ohne Aktivierung des Leasinggegenstandes die Leasingrate im Aufwand zu erfassen. Die neuen Regelungen nach IFRS haben zur Folge, dass sich Kennzahlen im Bereich der Bilanz, wie zum Beispiel (z.B.) die der Fremdkapitalquote oder Anlagenintensität ändern, sowie dass sich in der Gewinn- und Verlustrechnung das operative Ergebnis tendenziell verbessert und sich damit das Finanzergebnis verschlechtert. Des Weiteren werden diesbezüglich zusätzliche Angaben im Anhang beziehungsweise (bzw.) in den Notes erforderlich. Diese weitreichenden Änderungen erfordern für Unternehmen Vorarbeiten, um zukünftig Leasingverhältnisse korrekt nach IFRS 16 darzustellen.

Der Kooperationspartner sieht bei seinen Klienten Bedarf hinsichtlich Beratungs- und Unterstützungsleistungen aufgrund der sich ergebenden Fragestellungen durch den neuen Standard. Der Unterstützungsbedarf liegt hier beim Prozess der Identifizierung, der Erfassung sowie der Darstellung von Leasingverhältnissen unter der Definition des IFRS 16. Als kompetenter Berater in rechnungslegungsbezogenen Fragestellungen im Hinblick auf Änderungen, die mit dem neuen Standard einhergehen, ist es für den Kooperationspartner wichtig, beim Klienten ein Bewusstsein für die neuen Regelungen sowie die daraus resultierenden Konsequenzen zu schaffen.

Obwohl der Standard erst in 2019 in Kraft tritt, besteht für den Kooperationspartner Handlungsbedarf. Einerseits müssen Unternehmen vorbereitende Tätigkeiten durchführen, die von der Kategorisierung der im Unternehmen vorhandenen Leasingverhältnisse bis hin zur Implementierung von Prozessen für die Erfassung von neuen Leasinggeschäften reichen. Andererseits kann der neue Leasing Standard zusammen mit dem neuen Standard IFRS 15 frühzeitig angewandt werden.

1.2. Praktische Zielsetzung des Kooperationsunternehmens

Für das Kooperationsunternehmen ist es von Bedeutung, die Änderungen durch den neuen Standard IFRS 16 übersichtlich darzustellen. Das Kooperationsunternehmen möchte bei der Überleitung von der bisherigen Rechnungslegung nach IFRS und der lokalen Rechnungslegung auf die neuen Regelungen unterstützen sowie eine Möglichkeit aufzeigen, wie Unternehmen eine Überleitung von einer lokalen Rechnungslegung zu IFRS in Bezug auf Leasingverhältnisse durchführen können. Dem Kooperationsunternehmen ist für lokale Unternehmen idZ. wichtig, die österreichischen Regelungen und die aktuell geltenden Regelungen unter IAS 17 mit den neuen Regelungen des IFRS 16 zu vergleichen, um die Unterschiede und Auswirkungen darzustellen. Außerdem plant der Kooperationspartner, seinen Klienten einen Leitfaden für die Erfassung, Qualifizierung sowie Dokumentation für die Bilanzierung bzw. Darstellung von Leasingverhältnissen für IFRS Abschlüsse unter dem neuen Standard anzubieten. Basierend auf dem Leitfaden soll ein Excel-basiertes Berechnungs-Tool für Leasingverhältnisse entwickelt werden, dass die Überleitung von einer lokalen Rechnungslegung zur IFRS Bilanzierung ermöglicht. Dabei soll das Berechnungs-Tool bei der Erfassung der Verträge, der Bilanzierung sowie der Dokumentation von Leasingverhältnissen unterstützen.

Darüber hinaus möchte der Kooperationspartner anhand von zwei bis drei verschiedener Klienten, von denen die relevanten Daten vorhanden sind, das Berechnungs-Tool anwenden und analysieren. Damit sollen Auswirkungen des neuen Leasingstandards auf das Bilanzbild und die Kennzahlen aufgezeigt werden. Die zu analysierenden Unternehmen sollen so gewählt werden, dass sie repräsentativ für eine breite Schicht des Klientenstammes des Kooperationspartners sind, um mögliche Auswirkungen anderer Klienten zu diskutieren.

Die Ausarbeitung der Auswirkungen des neuen Standard IFRS 16 hat für das Kooperationsunternehmen insofern Relevanz, als dass hier der Handlungsbedarf aufgrund der Änderungen durch den neuen Standard aufgezeigt werden kann. Der Leitfaden für die Bilanzierung von Leasingverhältnissen unter IFRS 16 ist für das Kooperationsunternehmen von Bedeutung, da dieses damit seinen Klienten ein Instrument zur Unterstützung bei der IFRS-Abschlusserstellung anbieten kann. Das Erfassungs- und Berechnungs-Tool zur Erfassung von Leasingverhältnissen unter IFRS 16 stellt für das Kooperationsunternehmen eine Möglichkeit dar, seine Klienten bei der Abschlusserstellung zu unterstützen. Zudem können mit dem Tool die Auswirkungen des neuen Standards dargestellt werden.

1.3. Problemstellung und Forschungsfragen

Es soll erarbeitet werden, wie Leasingverhältnisse unter dem neuen Standard IFRS 16 Leasingverhältnisse erfasst werden und welche Änderungen sich daraus für Leasingnehmer ergeben. Hierzu soll dargestellt werden, welche Änderungen sich zu den bisherigen Regelungen in der Qualifizierung, Erfassung sowie Darstellung von Leasingverhältnissen ergeben. Es soll der neue Standard IFRS 16 den österreichischen Regelungen aus den Einkommensteuerrichtlinien (EStR), die über die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) im Unternehmensgesetzbuch (UGB) gelten sowie den bisherigen Kriterien des IAS 17 gegenübergestellt werden und die Unterschiede zu den aktuellen Regelungen dargestellt werden. Bezugnehmend darauf soll erarbeitet werden, welche Informationen benötigt werden und welche Maßnahmen erforderlich sind, um eine Erfassung, Bewertung und Darstellung von Leasingverhältnissen unter dem neuen Standard zu ermöglichen und daraus eine Überleitung zum lokalen Abschluss herstellen zu können.

Im ersten Schritt ist zu klären, welche Standards bzw. Gesetze im Zusammenhang mit der Erfassung, Darstellung bzw. Behandlung von Leasing in Österreich zurzeit gelten, damit ein Vergleich zu den neuen Regelungen gezogen werden kann. Anschließend wird aufgezeigt, welche Regelungen der neue Standard IFRS 16 vorsieht und wo die wesentlichen Unterschiede zu den bisherigen Regelungen des IAS 17 und den österreichischen Regelungen für die Bilanzierung bestehen. Aus diesen Unterschieden ist in Folge zu klären, welche Konsequenzen durch die neue Regelung für die Erstellung zukünftiger Abschlüsse bzw. für die Überleitung vom lokalen Abschluss zum IFRS-Abschluss resultieren. Es soll erarbeitet werden, welche Informationen notwendig sind, um überhaupt Leasingverhältnisse nach dem neuen Standard qualifizieren zu können. Für die Erfassung der Informationen ist zu erörtern, welche Verträge zukünftig unter den neuen Standard fallen. Zu klären gilt weiters, wie Unternehmen die bestehenden Verträge klassifizieren können, und welche Auswirkungen dies auf die Überleitung vom lokalen Abschluss auf den IFRS Abschluss hat. Zudem ist zu erörtern, welche Inhalte zukünftige Leasingverträge beinhalten sollten, um den Anforderungen des neuen Standards zu entsprechen und damit die Überleitung von Leasingverhältnissen zu vereinfachen. Mit diesen Ergebnissen soll in weiterer Folge dargestellt werden, welche Informationen eine Richtlinie bzw. Checkliste für die Bilanzierung von Leasingverhältnissen enthalten soll. Aufbauend auf der Richtlinie soll darauf eingegangen werden, welche Bestandteile ein Berechnungs-Tool für die Bilanzierung der Nutzungsrechte und Verpflichtungen aus Leasingverhältnissen beinhalten soll. Für die Richtlinie

wie auch das Berechnungs-Tool soll auf wesentliche Regelungen Bezug genommen werden. Nicht abgebildet werden jene Regelungen, die Sondersachverhalte, wie Sale-and-Leaseback Transaktionen, Wertminderungen nach IAS 36 und Neubewertungen nach IAS 16 und IAS 40, regeln. Mit dem Berechnungs-Tool soll dargestellt werden, welche Auswirkungen der neue IFRS 16 auf ausgewählte Klienten des Kooperationspartners hat und welche Schlussfolgerungen und Handlungsempfehlungen sich daraus ziehen lassen.

1.4. Methoden, Aufbau und Abgrenzung

Die Methoden dieser Arbeit stellen die Literaturrecherche und die praktische Anwendung des Leitfadens und des Berechnungs-Tools am Beispiel von zwei bis drei ausgewählten Klienten des Kooperationsunternehmens zur Analyse der Auswirkungen des neuen Standards dar.

Im Einleitungsteil soll zuerst der Kooperationspartner vorgestellt werden. Bezugnehmend auf diesen soll eingangs die Ausgangssituation beschrieben werden sowie daraus abgeleitet die konkrete Problemstellung und die Forschungsfragen aufgrund der Einführung des neuen Leasingstandards IFRS 16 für Leasingnehmer. Zu Beginn der inhaltlichen Bearbeitung soll auf Basis der aktuell geltenden IFRS Regelungen, welche im Wesentlichen im IAS 17 geregelt sind, sowie den österreichischen Regelungen, die sich aus den EStR 2000, Randziffer 135 fortfolgend ergeben und die über die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung für handelsrechtliche Jahresabschlüsse nach dem Unternehmensgesetzbuch Anwendung finden, die Behandlung von Leasingverhältnissen aufgezeigt werden. Daraus soll in weiterer Folge ein Vergleich mit dem neuen Standard ermöglicht werden.

Nach der Darstellung der Ist-Situation sollen die neuen Regelungen des IFRS 16 anhand des Standards sowie anhand aktueller Fachartikel erarbeitet werden, wobei hier die wesentlichen Änderungen hervorgehoben werden sollen und geklärt werden soll, was unter dem Begriff Leasing bzw. Leasingverhältnis unter IFRS 16 verstanden wird. Auf Basis dieser Begriffsbestimmung sollen im weiteren Verlauf sämtliche Verhältnisse, die unter den neuen Standard fallen, als Leasingverhältnisse bezeichnet werden. Dies ist notwendig, da andere Geschäftsfälle bzw. Verträge, die nicht als Leasing bezeichnet sind, aufgrund der Definition, unter den Leasingstandard fallen können und daher im Rahmen der Bilanzierung zu berücksichtigen sind. Der Vergleich zwischen den lokalen Regelungen und IFRS 16 wird herausgearbeitet, um die

Unterschiede und die Konsequenzen die sich daraus in der Erfassung bzw. Überleitung ergeben, aufzuzeigen.

Für die Erstellung eines Leitfadens zur Erfassung von Leasingverhältnissen nach IFRS 16 soll in der Folge erörtert werden, welche Informationen und Daten den Unternehmen, zur Bilanzierung sämtlicher im Unternehmen vorhandener Leasingverhältnisse nach IFRS 16, vorliegen sollen. Dieser Leitfaden soll auf den wesentlichen Regelungen des IFRS 16 aufgebaut sein. Regelungen, die spezielle Sachverhalte oder komplexe Sachverhalte betreffen, sollen nicht im Leitfaden im Detail mit einbezogen werden, damit die Handhabung des Instruments zur Erfassung von Leasingverhältnissen nicht zu komplex wird. Spezielle Sachverhalte umfassen dabei Sale-and-Leaseback Transaktionen, Wertminderungen nach IAS 36 sowie Neubewertungen nach IAS 16 und IAS 40, die im Zusammenhang mit IFRS 16 anwendbar sind. Die Ableitung der wesentlichen Regelungen erfolgt anhand der zuvor zu erarbeitenden Regelungen zum IFRS 16. Hierzu ist zu klären, welche Verträge neben den als Leasing bezeichneten Verträgen unter die Kriterien des neuen Standards fallen. Im nächsten Schritt soll beschrieben werden, wie Unternehmen bestehende Verträge nach IFRS 16 behandeln sollen und diese dahingehend zu prüfen haben, ob diese Verträge die erforderlichen Informationen enthalten, damit die Bilanzierung nach IFRS 16 möglich ist. Hierbei ist von Bedeutung, dass die Unterscheidung zwischen Finanzierungs- und Operating Leasing für den Leasingnehmer im Wesentlichen entfällt. Neben den bestehenden Verträgen soll darauf eingegangen werden, was Unternehmen beim Abschluss zukünftiger Leasingverhältnisse zu beachten haben. Es soll aufgezeigt werden, welche Erfordernisse Leasingverträge unter Berücksichtigung des neuen Standards erfüllen sollen. Es soll speziell darauf eingegangen werden, welche Schritte und Auswirkungen Vertragsanpassungen in Bezug auf IFRS 16 haben, wie diese Anpassungen erfasst werden und wie in weiterer Folge damit umgegangen werden soll.

Basierend darauf sollen anschließend die einzelnen Elemente für ein Berechnungs-Tool, das auf Excel basieren soll, zur Erfassung von Leasingverhältnissen beschrieben werden. Dieses Tool soll die einzelnen Leasingverhältnisse nach der Definition des IFRS 16 erfassen und aus den Informationen der einzelnen Verträge die Werte errechnen, die in den einzelnen Positionen im Abschluss darzustellen sind. Daneben sollen zu den einzelnen Leasingverhältnissen die Werte des lokalen Abschlusses eingegeben werden können, um eine Überleitung vom lokalen zum IFRS Abschluss durchführen zu können und erforderliche latente Steuern, aufgrund der Differenzen

zwischen den lokalen steuerrechtlichen und den IFRS Werten, errechnen zu können, da diese ebenfalls im IFRS Abschluss zu erfassen sind.

Zur Veranschaulichung sollen mit dem entwickelten Instrument anhand von zwei bis drei Klienten des Kooperationsunternehmens die Überleitung durchgeführt werden und die Auswirkungen des neuen Standards, sowie die zukünftigen Konsequenzen daraus dargestellt werden. Die ausgewählten Unternehmen sollen so ausgewählt werden, dass die Ergebnisse aus der Überleitung für das Kooperationsunternehmen repräsentativ sind und als Grundlage für Klientenberatungen herangezogen werden können. Abschließend zur Analyse der Auswirkungen sollen grundsätzliche zukünftige Möglichkeiten der Darstellung von Leasingverhältnissen nach IFRS 16 aufgezeigt werden. Im Resümee werden die erarbeiteten Inhalte zusammengefasst und es soll einen Ausblick geben, welche Auswirkungen der neue Leasingstandard für die österreichischen Regelungen sowie Gesetzgebung in Zukunft haben wird.

Ziel der Arbeit ist es nicht, die Änderungen für Leasinggeber aufgrund des neuen Standards zu erarbeiten. Weiters ist es nicht Ziel der Arbeit, aufgrund der Veränderungen durch den neuen Standard in IFRS Abschlüssen darzustellen, welche Finanzierungsformen anstelle von Leasingmodellen möglich wären. Weiters ist es nicht Ziel dieser Arbeit, Leasingverträge aufgrund ihrer vertraglichen Ausgestaltung, wie beispielsweise die Wahl der Leasingrate oder Wahl des Zinssatzes, zu analysieren. Daneben soll nicht erörtert werden, welche Leasingmodelle im Zusammenhang mit dem neuen Standard bevorzugt werden sollen bzw. wie die Vertragsgestaltung, wie beispielsweise Wahl der Leasingrate oder des Zinssatzes, in Zukunft durchgeführt werden sollen. Darüber hinaus ist es nicht Ziel dieser Arbeit, einen Prozess für die Erfassung von Leasingverträgen bei einem Klienten bzw. Unternehmen zu implementieren. Zudem ist es nicht Ziel der Arbeit, neben Richtlinien für die Bilanzierung von Leasingverhältnissen unter IFRS 16, Prüfungshandlungen für die Wirtschaftsprüfung abzuleiten.

2. Aktuelle Regelungen und neue Regelungen unter IFRS 16 zur Bilanzierung von Leasing

Im nachfolgenden Kapitel werden die aktuellen Regelungen, die für Leasing unter IFRS sowie nationalen Vorschriften in Österreich gelten dargestellt. Dem entgegen werden die neuen

Regelungen des IFRS 16 erörtert, um darauffolgend eine Gegenüberstellung der alten und neuen Regelungen durchzuführen und Änderungen durch die neuen Regelungen abzubilden.

2.1. Geltende Regelungen unter IAS 17 sowie sonstige Regelungen unter IFRS

Die Darstellung der aktuellen Regelungen in diesem Unterkapitel bilden die Basis für den Vergleich mit den neuen Regelungen des IFRS 16 Leasingverhältnisse. Der Vergleich soll zeigen, welche Änderungen sich im IFRS-Abschluss durch die neuen Regelungen ergeben.

Für die Bilanzierung von Leasingverhältnissen nach IFRS gilt im Wesentlichen der Standard IAS 17 Leasingverhältnisse. Zu diesem Standard gibt es als Auslegungshilfe bzw. Kommentar die Interpretationen des Standing Interpretations Committee (SIC) sowie des International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC). Für die Bilanzierung von Leasingverhältnissen gibt es dazu den SIC-15, Operating-Leasingverhältnisse – Anreize, den SIC-27, Beurteilung des wirtschaftlichen Gehalts von Transaktionen in der rechtlichen Form von Leasingverhältnissen sowie den IFRIC 4, Feststellung, ob eine Vereinbarung ein Leasingverhältnis enthält. Alle diese Interpretationen werden zusammen mit dem IAS 17 vom IFRS 16 Leasingverhältnisse ersetzt³.

In den nachfolgenden Darstellungen der Regelungen werden die wesentlichen Inhalte und Regelungen erläutert, nicht jedoch sämtliche Regelungen der einzelnen Standards und Interpretationen. Sofern diese für die Klassifizierung im späteren Verlauf der Arbeit relevant sind, werden diese berücksichtigt. IAS 17 regelt die Bilanzierung aller Leasingverhältnisse, außer den im Standard aufgezählten Ausnahmen⁴. Der Standard definiert den Anwendungsbereich auf Vereinbarungen, die das Recht auf die Nutzung von Vermögenswerten übertragen, auch wenn hier wesentliche Leistungen bei solchen Vermögenswerten des Leasinggebers erforderlich sind⁵. Ein Leasingverhältnis wird vom Standard als eine Vereinbarung angesehen, bei der ein Leasinggeber einem Leasingnehmer gegen Zahlungen das Recht zur Nutzung eines Vermögenswerts für einen vereinbarten Zeitraum überträgt⁶. In den Definitionen unterscheidet der IAS 17 das Finanzierungsleasing und das Operating-Leasingverhältnis⁷. Das Finanzierungsleasing wird definiert als: „Ein Finanzierungsleasing ist ein Leasingverhältnis, bei dem im Wesentlichen alle

³ S. IFRS 16.IN3; S. IFRS 16.C21.

⁴ S. IAS 17.2.

⁵ S. IAS 17.3.

⁶ S. IAS 17.4.

⁷ S. IAS 17.4.

mit dem Eigentum verbundenen Risiken und Chancen eines Vermögenswertes übertragen werden. Dabei kann letztendlich das Eigentumsrecht übertragen werden oder nicht.“⁸ Das Operating-Leasingverhältnis stellt im Gegenzug alle Leasingverhältnisse dar, die kein Finanzierungsleasing sind.⁹

Die Einstufung eines Leasingverhältnisses hängt im Allgemeinen davon ab, inwieweit Risiken und Chancen im Rahmen eines Leasingverhältnisses beim Leasinggeber bzw. Leasingnehmer liegen.¹⁰ Während bei einem Finanzierungsleasing im Wesentlichen alle Risiken und Chancen, die mit dem Eigentum verbunden sind, übertragen werden, trifft dies bei einem Operating-Leasingverhältnis nicht zu.¹¹ Die Bestimmung, welche Form des Leasings vorliegt, hängt eher vom wirtschaftlichen Gehalt der Vereinbarung ab als von formalen Vorschriften.¹² Zur Klarstellung wurde hierzu der SIC-27 veröffentlicht, der auf den wirtschaftlichen Gehalt einer Vereinbarung abzielt und erläuternde Beispiele gibt, wann der wirtschaftliche Gehalt ein Leasingverhältnis darstellt und wann möglicherweise nicht.¹³ IAS 17 führt Beispiele für Situationen an, bei dem ein Leasingverhältnis bei einzelnen oder in Kombination auftretenden Situationen als Finanzierungsleasing einzustufen wäre¹⁴:

- Eigentumsübertrag an den Leasingnehmer am Ende des Leasingverhältnisses;
- Leasingnehmer hat die Kaufoption, den Vermögenswert zu einem deutlich niedrigeren Preis, als der beizulegende Zeitwert zum Optionsausübungszeitpunkt ist, zu erwerben, sodass die Ausübung als sicher erscheint;
- Die Laufzeit umfasst den überwiegenden Teil der wirtschaftlichen Nutzungsdauer des Vermögenswerts, auch wenn kein Eigentumsübertrag stattfindet;
- Der Barwert der Mindestleasingzahlungen entspricht zu Beginn des Leasingverhältnisses im Wesentlichen mindestens den beizulegenden Zeitwert des Leasinggegenstandes; und
- Die Leasinggegenstände sind so speziell, dass sie ohne wesentliche Veränderung nur vom Leasingnehmer genutzt werden können.

Die Laufzeit des Leasingverhältnisses entspricht der unkündbaren Zeitperiode, für die der Leasingnehmer verpflichtet ist, einen Vermögenswert zu mieten und Zeiträume, für die der

⁸ IAS 17.4 Absatz 2.

⁹ S. IAS 17.4 Absatz 3.

¹⁰ S. IAS 17.7.

¹¹ S. IAS 17.8.

¹² S. IAS 17.10.

¹³ S. SIC-27.

¹⁴ S. IAS 17.10a-e.

Leasingnehmer Optionen ausüben kann, wenn die Inanspruchnahme am Beginn des Leasingverhältnisses hinreichend sicher ist.¹⁵ Mindestleasingzahlungen umfassen alle Zahlungen, die ein Leasingnehmer dem Leasinggeber während der Laufzeit eines Leasings zu leisten hat, mit Ausnahmen von erstattungsfähigen Abgaben beim Leasinggeber sowie bedingten Leasingzahlungen, außerdem sind garantierte Restwerte an den Leasinggeber inkludiert.¹⁶ Enthält der Leasingvertrag zudem eine Kaufoption zu einem Preis, der einem marktüblich niedrigen beizulegenden Zeitwert entspricht, sodass die Optionsausübung hinreichend sicher ist, so ist die erforderliche Zahlung für die Option ebenfalls mit einzurechnen.¹⁷

Weiters gibt IAS 17 weitere Indikatoren an, die zu einem Finanzierungsleasing führen können¹⁸:

- Wenn der Leasingnehmer den Vertrag auflösen kann und die Verluste aus der Auflösung beim Leasinggeber vom Leasingnehmer getragen werden;
- Gewinne oder Verluste, hervorgerufen durch Schwankungen des beizulegenden Zeitwertes des Restwertes, fallen dem Leasingnehmer zu; und
- Die Möglichkeit für den Leasingnehmer, das Leasingverhältnis für eine zweite Mietperiode zu einer wesentlich niedrigeren Miete als der marktüblichen Miete fortzuführen.

IAS 17 legt weiters dar, dass wenn die angeführten Beispiele und Indikatoren nicht immer schlüssig sind oder im Fall, dass aus anderen Merkmalen explizit hervorgeht, dass nicht im Wesentlichen alle Chancen und Risiken, die mit dem Eigentum verbunden sind, übertragen werden, das Leasingverhältnis als Operating-Leasingverhältnis zu qualifizieren ist.¹⁹ Wie aus den oberen Darstellungen zu den Kriterien hervorgeht, gibt es im IAS 17 keine quantitativen Regelungen, wann eine Qualifizierung als Finanzierungsleasing oder Operating-Leasingverhältnis vorzunehmen ist.

IAS 17 regelt außerdem, dass die Leasingeinstufung zu Beginn eines Leasingverhältnisses durchzuführen ist. Etwaige vertragliche Änderungen während des Vertragszeitraumes, die zu einer anderen Einstufung des Leasingverhältnisses führen, werden als neuer Vertrag über die Laufzeit angesehen. Etwaige Schätzungsänderungen wie z.B. die Nutzungsdauer geben keinen Anlass zur

¹⁵ S. IAS 17.4 Absatz 7.

¹⁶ S. IAS 17.4 Absatz 8.

¹⁷ S. IAS 17.9 Absatz 9.

¹⁸ S. IAS 17.11a-c.

¹⁹ S. IAS 17.12.

Neueinstufung des Leasingverhältnisses.²⁰ Für die Bilanzierung von Leasingverhältnissen, die Grundstücks- und Gebäudekomponenten beinhaltet, gibt es weiterführende Regelungen²¹, auf die in dieser Arbeit nicht ins Detail eingegangen wird, da sie für den Vergleich mit IFRS 16 nicht ausschlaggebend sind.

In weiterer Folge unterscheidet IAS 17 zwischen der Erfassung in den Abschlüssen von Leasingverhältnissen bei Leasingnehmern und Leasinggebern. In dieser Arbeit wird nur auf die Behandlung von Leasingverhältnissen aus der Sicht des Leasingnehmers eingegangen, daher bleibt die Behandlung von Leasing beim Leasinggeber außer Betracht. Bei der Bilanzierung von Finanzierungs-Leasingverhältnissen haben Leasingnehmer zu Beginn der Laufzeit die Vermögenswerte und die Schulden in gleicher Höhe anzusetzen. Die Höhe entspricht dabei den beizulegenden Zeitwert des Leasinggegenstandes oder dem Barwert der Mindestleasingzahlungen, sofern dieser Wert niedriger ist. Der Abzinsungssatz für die Berechnung des Barwertes der Mindestleasingzahlungen entspricht dabei dem Leasingverhältnis zugrunde liegenden Zinssatz. Ist dieser nicht ermittelbar, ist der Grenzfremdkapitalzinssatz des Leasingnehmers für die Diskontierung heranzuziehen. Dem angesetzten Vermögenswert werden daneben noch die anfänglichen direkten Kosten des Leasingnehmers als Anschaffungskosten hinzugerechnet²². Ein Saldieren des Vermögenswerts aus dem Leasingverhältnisses mit den angesetzten Schulden ist nicht erlaubt²³.

In der Folgebewertung von Finanzierungsleasing sind die Mindestleasingzahlungen in einen Tilgungsteil und einen Finanzierungsteil aufzuteilen. Während der Laufzeit sind die Finanzierungskosten so zu verteilen, dass über die Perioden ein konstanter Zinssatz auf die verbleibende Schuld entsteht²⁴. Weiters führt ein Finanzierungsleasing in jeder Periode zu einem Abschreibungsaufwand bei abschreibungsfähigen Vermögenswerten sowie zu einem Finanzierungsaufwand. Die Abschreibung bei abschreibungsfähigen Vermögenswerten ist anhand der Grundsätze des IAS 16 Sachanlagen bzw. IAS 38 immaterielle Vermögenswerte zu berechnen und sollen im Einklang mit der Abschreibung, der im Eigentum befindlichen Vermögenswerte des Unternehmens, stehen. Ist der Eigentumsübergang am Ende des Leasingverhältnisses an den Leasingnehmer nicht sicher, so ist der Vermögenswert auf den Zeitraum zwischen der Laufzeit

²⁰ S. IAS 17.13.

²¹ S. IAS17.15A-18.

²² S. IAS 17.20.

²³ S. IAS 17.23.

²⁴ S. IAS 17.25.

des Leasingverhältnisses oder Nutzungsdauer vollständig abzuschreiben.²⁵ Ist der Eigentumsübergang hinreichend sicher, so entspricht der Zeitraum der Nutzung der üblichen Nutzungsdauer.²⁶ Da der Abschreibungsaufwand und der Finanzierungsaufwand in der Praxis nur selten entsprechen, wird es bei dem Vermögenswert und der Schuld in Zukunft zu Unterschieden kommen.²⁷ Um eine Wertminderung am Vermögenswert in der Folgebewertung zu beurteilen, ist der IAS 36 Wertminderung von Vermögenswerten anzuwenden²⁸. Weiters gibt IAS 17 für Finanzierungsleasing weiterführende Angaben im Anhang an²⁹.

Für Operating-Leasingverhältnisse gibt der Standard an, dass die Leasingzahlungen linear als Aufwand zu erfassen sind, es sei denn, es gibt andere systematische Grundlagen für den zeitlichen Verlauf der Nutzung durch den Leasingnehmer.³⁰ Für Operating-Leasingverhältnisse hat der Standardsetter eine Interpretation herausgegeben, die auf etwaige Anreize bzw. Vergünstigungen für Operating-Leasingverhältnisse und deren Erfassung verweist.³¹ Darüber hinaus sieht IAS 17 bei Operating-Leasingverhältnissen weiterführende Angaben im Anhang vor.³²

Zuletzt führt der Standard Sale-and-Leaseback Transaktionen an, die ebenfalls Leasingnehmer betreffen. Diese Vorschriften regeln im Wesentlichen, wie mit etwaigen Veräußerungserträgen bei Sale-and-Leaseback Transaktionen umzugehen ist, was von der Klassifizierung als Finanzierungsleasing oder Operating-Leasingverhältnis abhängt.³³

Zuletzt ist im Zusammenhang mit den aktuellen Regelungen der IFRIC 4 von Bedeutung. Dieser stellt einen Leitfaden zur Feststellung, ob Vereinbarungen Leasingverhältnisse darstellen oder solche beinhalten dar.³⁴ Die Interpretation gibt an, dass aufgrund des wirtschaftlichen Gehalts einer Vereinbarung zu beurteilen ist, ob³⁵:

- Die Erfüllung der Vereinbarung von der Nutzung eines bestimmten Vermögenswertes oder bestimmter Vermögenswerte abhängt; und

²⁵ S. IAS 17.27.

²⁶ S. IAS 17.28.

²⁷ S. IAS 17.29.

²⁸ S. IAS 17.30.

²⁹ S. IAS 17.31-32.

³⁰ S. IAS 17.33-34.

³¹ S. SIC-27.

³² S. IAS 17.35.

³³ S. IAS 17.58-66.

³⁴ S. IFRIC 4.3.

³⁵ S. IFRIC 4.6.

- Die Vereinbarung ein Recht auf die Nutzung des Vermögenswerts überträgt.

Während die Nutzung eines bestimmten Vermögenswertes darauf abzielt, dass ein bestimmter Vermögenswert notwendig und nicht beliebig austauschbar ist, zielt die Übertragung des Rechtes auf Nutzung des Vermögenswertes darauf ab, dass der Leasingnehmer das Recht zur Nutzung und damit Kontrolle über den Vermögensgegenstand hat, was z.B. das Recht der Nutzung und des daraus resultierenden Ausstoßes oder Nutzen zu erhalten, den physischen Zugang zum Vermögenswert zu bestimmen sowie die Unwahrscheinlichkeit der nicht geringfügigen Nutzung des Vermögenswertes durch andere Parteien, beinhaltet.³⁶ Weiters geht die Interpretation darauf ein, wie bei Beurteilungen bzw. Neubeurteilungen von Vereinbarungen, ob ein Leasingverhältnis vorliegt, vorzugehen ist.³⁷ Zudem wird darauf eingegangen, dass bei Vereinbarungen Leasingzahlungen von sonstigen Zahlungen, die nicht im Zusammenhang mit der Leasingvereinbarung innerhalb der Vereinbarung stehen, zu trennen sind und dass sonstige Zahlungen nach dem jeweiligen Standard zu erfassen sind bzw. wie bei nicht eindeutiger Trennung der Zahlungen vorzugehen ist.³⁸

Mit den oben dargestellten Regelungen sind die wesentlichen Bestimmungen, die aktuell im IFRS für die Bilanzierung von Leasingverhältnisse im IFRS gelten, dargelegt. Damit ist ein Vergleich mit den neuen Regelungen des IFRS 16 weiterfolgend möglich.

2.2. Geltende Regelungen für die Darstellung von Leasing in Abschlüssen in Österreich

Für die Qualifizierung und Bilanzierung von Leasingverhältnissen in Österreich gibt es in den Regelungen für den unternehmensrechtlichen Abschluss, dem UGB, keine expliziten Regelungen, mit Ausnahme von Anhangangaben³⁹. Unter Anwendung der GoB, geregelt in § 195 UGB sowie § 250 UGB für den Konzernabschluss, kommen die Regelungen des Steuerrechts im UGB zur Anwendung.⁴⁰ Mit dem Rechnungslegungs-Änderungsgesetz 2014 wurde im § 196a UGB der Begriff wirtschaftlicher Gehalt im Unternehmensrecht verankert, welcher darauf abzielt, Geschäftsvorfälle bzw. Vereinbarungen ihrem inhaltlichen Gehalt nach zu bilanzieren und

³⁶ S. IFRIC 4.7-9.

³⁷ S. IFRIC 4.10-11.

³⁸ S. IFRIC 4.12-15.

³⁹ Vgl. Kapitel 2.2, S. 19.

⁴⁰ Vgl. NOWOTNY (1998), S. 301.

darzustellen. Unter dieser Vorschrift sind Vermögensgegenstände demjenigen zuzurechnen, der dauerhaft darüber verfügen kann und die Chancen und Risiken trägt⁴¹. Daraus ergibt sich, dass u.a. bei Leasingverträgen, unter Berücksichtigung der Einteilung gemäß EStR 2000, diese Zurechnung vorzunehmen ist.⁴² Um im UGB-Abschluss sowie steuerrechtlich die Qualifizierung von Leasingverhältnissen vornehmen zu können, ist es notwendig festzulegen, wem der Vermögenswert zuzurechnen ist. Die abgabenrechtlichen Vorschriften sehen in der Bundesabgabenordnung (BAO) vor, dass nicht das zivilrechtliche Eigentum ausschlaggebend ist, sondern das wirtschaftliche Eigentum⁴³. Die relevante Vorschrift in der BAO, die u.a. für Leasingverhältnisse anzuwenden ist⁴⁴, definiert das wirtschaftliche Eigentum damit, dass wer Herrschaft über ein Wirtschaftsgut gleich einem Eigentümer ausübt, dem ist das Wirtschaftsgut zuzurechnen⁴⁵. Das wirtschaftliche Eigentum wird angenommen, wenn jemand anderem die positiven Befugnisse, z.B. Benützung oder Verbrauch, sowie der Ausschluss des zivilrechtlichen Eigentümers auf Nutzung des Wirtschaftsgutes, zustehen.⁴⁶ Mietrechte im Allgemeinen begründen noch kein Eigentum, wird mit einem Mietrecht jedoch eine günstige Kaufoption eingeräumt, stellt dieses eine eigentümerähnliche Stellung dar⁴⁷. Vor dem Rechnungslegungsänderungsgesetz 2014 wurde im unternehmensrechtlichen Abschluss ebenfalls auf das wirtschaftliche Eigentum bezogen, ohne dies explizit zu regeln⁴⁸. Mit der Einführung des Begriffs wirtschaftlicher Gehalt⁴⁹ im § 196a UGB wurde der Grundsatz aus der internationalen Rechnungslegung übernommen, was dazu führt, dass, u.a. im Bereich Leasing, nun explizit im UGB auf den Inhalt der Vereinbarung und nicht auf die formale Bezeichnung für die Bilanzierung und Darstellung abgestellt werden muss⁵⁰.

Die konkreten Regelungen zur Klassifizierung von Leasingverhältnissen haben über die Definition des wirtschaftlichen Eigentums in der BAO in der Anwendung des Einkommensteuergesetzes (EStG) dahingehend Einzug erhalten, als das über die laufende Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu Leasing diese in den EStR eingeflossen sind. Diese stellen keine

⁴¹ Vgl. HILBER in: TORGGLER (Hrsg.) (2016), S. 784.

⁴² Vgl. HILBER in: TORGGLER (Hrsg.) (2016), S. 784.

⁴³ Vgl. DORALT in: DORALT/MAYR/RUPPE (Hrsg.) (2013), Rz 188, S.104-105.

⁴⁴ Vgl. DORALT in: DORALT/MAYR/RUPPE (Hrsg.) (2013), Rz 190, S.105.

⁴⁵ S. § 24 (1) lit. d BAO.

⁴⁶ Vgl. DORALT in: DORALT/MAYR/RUPPE (Hrsg.) (2013), Rz 188, S.105.

⁴⁷ Vgl. DORALT in: DORALT/MAYR/RUPPE (Hrsg.) (2013), Rz 188, S.105.

⁴⁸ Vgl. DORALT in: DORALT/MAYR/RUPPE (Hrsg.) (2013), Rz 189, S.105.

⁴⁹ Vgl. Kapitel 2.2 , S. 13.

⁵⁰ Vgl. STEINER/WEBERNIG (2015), S. 7.

gesetzlichen Regelungen dar und haben daher keine Rechtssicherheit, mangels anderer Regelungen werden diese aber dennoch in der Praxis angewendet⁵¹.

Die EStR definieren Leasing als Verträge, die von üblichen Mietverträgen bis zu verdeckten Ratenkäufen reichen. Die Richtlinien unterscheiden bei Finanzierungsleasing zwischen Vollamortisations- und Teilamortisationsverträge. Bei Vollamortisationsverträgen hat der Leasingnehmer während der Grundmietzeit für die Investitionskosten sowie einen Gewinn des Leasinggebers aufzukommen, während bei Teilamortisationsverträgen nicht alle Aufwendungen des Leasinggebers gedeckt werden. Bei Teilamortisationsverträgen entspricht der kalkulierte Restwert dem nicht amortisierten Teil der Gesamtkosten des Leasinggebers während der Grundmietzeit.⁵² Ebenso definieren die Richtlinien Sale-and-Leaseback Verträge, wo ein Steuerpflichtiger ein Anlagegut verkauft und es im Wege eines Finanzierungsleasings zurückmietet. Weiters wird für Finanzierungsleasing definiert, dass bei solchen Vereinbarungen eine unkündbare Grundmietzeit vorliegt und die Gefahr des Unterganges sowie der zufälligen Beschädigung beim Leasingnehmer liegen.⁵³

Die Zurechnung des Leasinggutes hängt davon ab, ob bei einer entgeltlichen Überlassung des Leasinggutes diese eine bloße Nutzungsüberlassung oder wirtschaftlich einen Kauf darstellt. Dabei ist der wirtschaftliche Eigentümer im Sinne des § 24 BAO relevant und die Vertragsgestaltung ist idZ. zu betrachten. Die Richtlinien gehen davon aus, dass nach Beurteilung der oben dargelegten Punkte die Zurechnung des Leasinggutes beim Leasinggeber erfolgt. Die Richtlinien geben jedoch Fälle an, in denen die Zurechnung von Anfang an beim Leasingnehmer zu erfolgen hat.⁵⁴

Bei einem Vollamortisationsvertrag sehen die Richtlinien folgende Fälle vor⁵⁵:

- Die Grundmietzeit entspricht annähernd der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer, welche angenommen werden kann, wenn die Grundmietzeit mehr als 90% der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer beträgt;
- Die Grundmietzeit stellt weniger als 40% der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer dar;

⁵¹ Vgl. HAESLER/GREßL (2009), S. 76-77; Vgl. SCHACHNER (2007), S. 299-304; Vgl. GRÜNBERGER (2006), W 51, Absatz 1.

⁵² S. EStR 2000, Rz 140.

⁵³ S. EStR 2000, Rz 135.

⁵⁴ S. EStR 2000, Rz 136.

⁵⁵ S. EStR 2000, Rz 137.

- Bei einer Grundmietzeit von mindestens 40% und höchstens 90% der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer hat der Leasingnehmer nach Ablauf der Grundmietzeit das vertraglich vereinbarte Optionsrecht, gegen Leistung eines nicht wirtschaftlich angemessenen Betrages den Leasinggegenstand zu erwerben oder den Leasingvertrag zu verlängern, die Aktivierung des Optionsrechtes hat jedoch zu unterbleiben;
- Das Leasinggut ist speziell auf die Bedürfnisse des Leasingnehmers zugeschnitten und kann nach Ablauf des Leasingvertrages nur vom Leasingnehmer, aus tatsächlichen oder rechtlichen Gründen, sinnvoll verwendet werden (Spezialleasing). Bei Spezialleasing ist die Mietdauer im Vergleich zur betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer sowie Kauf- und Mietverlängerungsoptionen nicht relevant⁵⁶.

Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer richtet sich nach den Gegebenheiten beim Leasingnehmer bzw. bei gesetzlich vorgegebenen Nutzungsdauern sind diese anzuwenden.⁵⁷

Bei einem Teilamortisationsvertrag sehen die Richtlinien folgende Fälle vor⁵⁸:

- Die Grundmietzeit entspricht annähernd der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer⁵⁹;
- Der Leasingnehmer trägt das Risiko der Wertminderung und der Chance der Wertsteigerung, welche angenommen werden kann, wenn bei Veräußerung des Leasinggegenstandes der Leasingnehmer für den Veräußerungsverlust aufzukommen hat und mehr als 75% bei einem Veräußerungsgewinn erhält. Bei Gleichverteilung der Chancen und Risiken zwischen Leasingnehmer und Leasinggeber erfolgt keine Zurechnung zum Leasingnehmer, wenn der Leasinggeber mindestens 25% bei einem Veräußerungsverlust zu tragen hat sowie mindestens 25% bei einem Veräußerungsgewinn erhält;
- Eine Kaufoption räumt dem Leasingnehmer das Recht ein, den Leasinggegenstand zum Restwert zu erwerben, wenn dieser niedriger ist als der voraussichtliche Verkehrswert;
- Spezialleasing⁶⁰.

⁵⁶ S. EStR 2000, Rz 138.

⁵⁷ S. EStR 2000, Rz 139.

⁵⁸ S. EStR 2000, Rz 141.

⁵⁹ Vgl. Vollamortisationsverträge, S.16.

⁶⁰ Vgl. Vollamortisationsverträge, S.17.

Bei der Zuordnung von Voll- und Teilamortisationsverträgen gibt es in der Richtlinie außerdem Regelungen, die auf Verträge, die vor 30. April 2007⁶¹ abgeschlossen wurden, anzuwenden sind, diese sind jedoch nicht wesentlich für vorliegende Arbeit und werden nur bei Bedarf näher erläutert. Zudem gibt es noch weiterführende Richtlinien zur Behandlung von unbeweglichen Wirtschaftsgütern, zur steuerlichen Behandlung von Vorleistungen sowie Zusatzleistungen.⁶² Zu beachten gilt hier, dass bei Vorleistungen (Vorauszahlungen) eine Grenze von 30%⁶³ und bei Zusatzleistungen (Vorauszahlungen, Kautionen, Darlehen und sonstige Zahlungen) eine Grenze von 50%⁶⁴ der Herstellungskosten zu berücksichtigen sind. Bei Überschreiten dieser Werte hat die Zurechnung beim Leasingnehmer zu erfolgen.⁶⁵

Bei Sale-and-Leaseback Verträge ist der Leasinggegenstand sowohl dem Leasingnehmer als auch dem Leasinggeber in folgenden Fällen zuzurechnen⁶⁶:

- Kriterien wie bei Vollamortisation⁶⁷ und Teilamortisation⁶⁸. Für die Berechnung des Prozentsatzes bei bereits genutzten Wirtschaftsgütern ist die neu ermittelte Restnutzungsdauer der Grundmietzeit gegenüberzustellen;
- Kaufpreis weicht erheblich vom gemeinen Wert des Wirtschaftsgutes ab;
- Missbrauch gemäß § 22 BAO.

Die Richtlinie geht hierbei davon aus, dass es sich um einen Darlehensvertrag handelt, wobei der Leasingnehmer dem Leasinggeber den Leasinggegenstand als Sicherheit überlässt.⁶⁹

Wird der Leasinggegenstand dem Leasingnehmer zugerechnet, so hat der Leasingnehmer den Leasinggegenstand mit den Anschaffungskosten- oder Herstellungskosten zu aktivieren. Es können dabei die Anschaffungs- und Herstellungskosten des Leasinggebers aktiviert werden. Demgegenüber ist eine Verbindlichkeit beim Leasinggeber in gleicher Höhe zu aktivieren. Die Leasingraten sind in einem ständig erhöhenden erfolgsneutralen Tilgungsteil sowie einem sich ständig verringernden erfolgswirksamen Teil aufzuspalten. Hierzu kann die Zinsstaffelmethode angewendet werden. Weiters können beim Leasinggeber noch zusätzliche Anschaffungs- oder

⁶¹ S. EStR 2000, Rz 137 und 141.

⁶² S. EStR 2000, Rz 142 und 146.

⁶³ S. EStR 2000, Rz 145.

⁶⁴ S. EStR 2000, Rz 146.

⁶⁵ S. EStR 2000, Rz 145 und 146.

⁶⁶ S. EStR 2000, Rz 147.

⁶⁷ Vgl. Vollamortisationsverträge, S.16-17.

⁶⁸ Vgl. Teilamortisationsverträge, S.17.

⁶⁹ S. EStR 2000, Rz 147.

Herstellungskosten aktiviert werden, wie z.B. Montagekosten, die nicht in der Leasingrate enthalten sind.⁷⁰ Die Absetzung für Abnutzung ist dem Leasingnehmer zuzurechnen, wenn ihm das wirtschaftliche Eigentum zugesprochen wird.⁷¹ Es gelten hierbei die steuerlichen Regelungen, auf die in dieser Arbeit nicht im Detail eingegangen wird.⁷² Sofern das Leasing als Operating Leasing angesehen wird, sind die Leasingraten als Betriebsausgaben zu behandeln.⁷³ Bei einem Sale-and-Leaseback Vertrag, wo die Zurechnung beim Leasinggeber und Leasingnehmer erfolgt, hat der Leasingnehmer den Rückzahlungsbetrag zu passivieren, den Unterschiedsbetrag zum niedrigeren Verfügungsbetrag zu aktivieren und degressiv über die Mietdauer abzuschreiben.⁷⁴

Für die Bilanzierung im unternehmensrechtlichen Abschluss sind weiters die Regeln des UGB für die Bilanzierung zu berücksichtigen. Handelt es sich um ein Operating-Leasingverhältnis bzw. um ein Finanzierungsleasing, wo der Leasinggegenstand dem Leasinggeber zugerechnet wird, sind die Leasingraten als Aufwand zu behandeln.⁷⁵ Zudem hat der Leasingnehmer in diesem Fall zusätzliche Angaben im Anhang des Jahresabschlusses anzugeben. Demnach haben kleine Aktiengesellschaften sowie mittelgroße und große Gesellschaften gemäß Größenklassen nach § 221 UGB Verpflichtungen aus nicht in der Bilanz ausgewiesenen Sachanlagen, entspricht Leasingverhältnissen, wo der Leasinggegenstand dem Leasinggeber zugeordnet ist, gesondert im Anhang anzugeben sowie den Betrag der Verpflichtungen für das folgende Geschäftsjahr und den Gesamtbetrag der Verpflichtungen für die folgenden fünf Jahre anzugeben.⁷⁶ Diese Regelung gilt ebenso für Konzernabschlüsse.⁷⁷

Wird der Leasinggegenstand dem Leasingnehmer zugeordnet, so sind in der unternehmensrechtlichen Bilanz die Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen.⁷⁸ Hier gibt es eine Abweichung zum Steuerrecht, da dort auch die Anschaffungs- oder Herstellkosten des Leasinggebers⁷⁹ angesetzt werden dürfen, was jedoch im UGB nicht erlaubt ist, da hier nur die eigenen Anschaffungs- oder Herstellkosten relevant sind.⁸⁰

⁷⁰ S. EStR 2000, Rz 149.

⁷¹ S. EStR 2000, Rz 3103.

⁷² S. §§ 7, 8 EStG 1988.

⁷³ S. EStR 2000, Rz 148.

⁷⁴ S. EStR 2000, Rz 150.

⁷⁵ Vgl. METZLER (2010), S. 415.

⁷⁶ S. § 237 (2) UGB iVm. § 238 (1) Z 14 UGB.

⁷⁷ S. § 266 UGB.

⁷⁸ Vgl. METZLER (2010), S. 416.

⁷⁹ Vgl. Kapitel 2.2, S 17.

⁸⁰ S. § 203 (2) UGB iVm. § 203 (3) UGB.

Die Anschaffungskosten, bestehend aus den Leasingraten zuzüglich der Anschaffungsnebenkosten, sind dabei mit dem Barwert anzusetzen. Dem gegenüber wird der Barwert der Leasingverbindlichkeit passiviert. Für die Ermittlung des Barwertes ist entweder der Zinssatz des Leasinggebers bzw. wenn dieser nicht verfügbar ist, so ist der Refinanzierungszinssatz des Leasingnehmers heranzuziehen.⁸¹ Eine eventuelle Kaufoption bzw. Verlängerungsoption ist in der Berechnung zu berücksichtigen.⁸² Die Zahlungen, die der Leasingnehmer zu leisten hat, sind in einen erfolgsneutralen Rückzahlungsbetrag zur Verbindlichkeit sowie in einen erfolgswirksamen Zinsaufwandsbetrag⁸³ im Finanzergebnis zu erfassen. Die Abschreibung im UGB hat dessen Regelungen⁸⁴ zu folgen, die ebenfalls von den steuerrechtlichen Bestimmungen abweichen können.

2.3. Regelungen unter IFRS 16 – Leasingverhältnisse

Nach der Erörterung der aktuell geltenden Regelungen werden nachfolgend die neuen Regelungen des IFRS 16 Leasingverhältnisse dargestellt. Bezogen auf den Leasingnehmer hat sich der Ansatz für die Bilanzierung vom bisherigen Ansatz wesentlich geändert. Es wurde vom Bilanzierungsmodell, das zu einer Erfassung in der Bilanz aufgrund einem auf Risiko und Chancen beruhenden Alles-oder-Nichts-Ansatz basierte, dass zur Qualifizierung von Operating-Leasingverhältnis oder Finanzierungsleasing geführt hat, abgegangen und verfolgt unter IFRS 16 nun den Asset-and-Liability-Ansatz bzw. Right-of-use-Ansatz.⁸⁵

2.3.1. Allgemeine Regelungen

Mit IFRS 16 sind alle Leasingverhältnisse als Vermögenswert sowie Verbindlichkeit in der Bilanz zu erfassen, die eine Laufzeit von mehr als zwölf Monate aufweisen, ausgenommen davon sind Leasingverhältnisse von geringem Wert. Das Leasingverhältnis ist als Right-of-use-Asset, einem Nutzungsrecht am geleasten Objekt, zu aktivieren und eine Leasingverbindlichkeit, die die Verpflichtung gegenüber dem Leasinggeber darstellt, zu passivieren.⁸⁶ Das Nutzungsrecht wird wie Nicht-Finanzanlagevermögen dargestellt und die Leasingverbindlichkeit als

⁸¹ Vgl. ROHATSCHKE (2016), S. 49.

⁸² Vgl. ROHATSCHKE (2016), S. 50.

⁸³ Vgl. ROHATSCHKE (2016), S. 50.

⁸⁴ S. § 204 UGB.

⁸⁵ Vgl. ECKL/KIRCH/PIESBERGEN/PILHOFER (2016), S. 663-664.

⁸⁶ S. IFRS 16.IN10.

Finanzverbindlichkeit angesehen. Daraus resultiert, dass für den Vermögensgegenstand eine Abschreibung sowie ein Zinsaufwand aus der Verbindlichkeit zu erfassen ist. Das führt dazu, dass in der Cashflow-Rechnung bei der Rückzahlung der Leasingrate diese in einen Zinsanteil und einen Tilgungsanteil aufzuteilen ist.⁸⁷ Der Vermögenswert und die Verbindlichkeit entstehen aus dem Barwert, der Mindestleasingzahlungen sowie optionalen Zahlungen, die aus einer Option auf Verlängerung des Leasingvertrags entstehen, soweit diese Verlängerung hinreichend sicher ist.⁸⁸ Zudem enthält der Standard weiterführende Regelungen zu Anhangangaben, wobei hier der Standard angibt, dass der Leasingnehmer eine Ermessensbeurteilung durchzuführen hat, ob die Angaben für das Ziel, dass eine Beurteilung des Effektes von Leasing auf den Abschluss möglich ist, ausreichend sind.⁸⁹

Zielsetzung des Standards ist es Regelungen für die Bilanzierung von Leasingverhältnissen bereitzustellen, damit zu diesen Geschäften die relevanten Informationen und deren Auswirkungen für die Nutzer von Jahresabschlüssen dargestellt werden.⁹⁰ Es sollen alle relevanten Vertragsinhalte, Fakten sowie Umstände bei der Anwendung von IFRS 16 berücksichtigt werden und auf alle Verträge, die sich ähnlich sind, angewendet werden.⁹¹ IFRS 16 ist auf alle Leasingverhältnisse sowie auf Nutzungsrechte von Vermögenswerten in Subleasingverträgen, außer auf jene Leasings, die durch andere Standards geregelt werden bzw. für welche Ausnahmen bestehen, anzuwenden.⁹² Ein Wahlrecht zur Anwendung von IFRS 16 besteht bei immateriellen Vermögenswerten, die nicht bereits durch IFRS 16.3e ausgenommen werden.⁹³ Ein weiteres Wahlrecht bzw. spezielle Ausnahmeregelung für Leasingnehmer ermöglicht es, kurzfristige Leasingverhältnisse oder Leasingverhältnisse, bei dem der Vermögenswert als unwesentlich angesehen wird, nicht in der Bilanz zu erfassen.⁹⁴ Ein kurzfristiges Leasing stellt ein Leasing mit einer Laufzeit von zwölf oder weniger Monaten dar. Beinhaltet ein solches Leasingverhältnis eine Kaufoption, so stellt es kein kurzfristiges Leasing dar.⁹⁵ Ein Leasing, wo der Vermögensgegenstand von geringem Wert ist, sieht das IASB eine Obergrenze von USD 5.000,- als angebracht an. Diese Grenze gilt nicht, wenn der Vermögensgegenstand im normalen Geschäftsverlauf nicht von geringem Wert ist. Diese Definition ist nicht von der

⁸⁷ S. IFRS 16.IN11.

⁸⁸ S. IFRS 16.IN12.

⁸⁹ S. IFRS 16.IN13.

⁹⁰ S. IFRS 16.1.

⁹¹ S. IFRS 16.2.

⁹² S. IFRS 16.3; S. IFRS 16.4.

⁹³ S. IFRS 16.4.

⁹⁴ S. IFRS 16.5.

⁹⁵ S. IFRS 16 Appendix A.

Unternehmensgröße abhängig.⁹⁶ Weiters ist zu berücksichtigen, dass der Wert des Vermögensgegenstandes an dessen Wert, den es im neuen Zustand hat und als absoluter Betrag zu betrachten ist.⁹⁷ Darüber hinaus muss der Leasingnehmer einen Nutzen aus der Nutzung des Vermögenswertes von geringem Wert profitieren und der Vermögensgegenstand darf nicht sehr abhängig oder verbunden mit anderen Vermögenswerten sein, sonst gilt der Vermögensgegenstand nicht als geringwertig.⁹⁸ Sofern der Leasingnehmer von diesem Wahlrecht Gebrauch macht, hat der Leasingnehmer die Leasingzahlungen als Aufwand linear oder in einer anderen systematischen Weise zu erfassen.⁹⁹ Weiters ist hinsichtlich kurzfristigen Leasingverhältnissen zu beachten, dass derartige Leasingverträge daraufhin zu prüfen sind, ob die Kriterien noch zutreffen, wenn eine Modifikation des Leasingvertrages oder eine Verlängerung der Leasingdauer stattfindet.¹⁰⁰ Die Anwendung der Regelung für kurzfristige Leasingverhältnisse hat je Anlageklasse zu erfolgen, die für Vermögenswerte von geringem Wert hat je Leasingvertrag zu erfolgen.¹⁰¹

Als Erleichterungsvorschriften sehen die Anwendungsrichtlinien des IFRS 16 weiters eine Portfolioanwendung, wo ein Portfolio von Leasingverhältnissen bewertet wird, sowie die Kombination von Verträgen vor. Die Anwendung von IFRS 16 auf ein Portfolio von Leasingverhältnissen setzt voraus, dass es sich um ähnliche Leasingverhältnisse handelt und sich bei Zusammenfassung der einzelnen Leasingverhältnisse zu einem Portfolio und dessen Bewertung keine wesentlichen Unterschiede zur Anwendung des IFRS 16 auf die einzelnen Leasingverhältnisse gibt.¹⁰² Die Zusammenfassung von mehreren Leasingverhältnissen zu einem Leasingverhältnis ist gestattet, wenn die Verträge mit demselben Vertragspartner zum selben oder in der Nähe desselben Zeitraums abgeschlossen werden und entweder wirtschaftlich zusammenhängen, die Leasingzahlungen vom Preis oder der Leistung der anderen Verträge abhängt oder die übertragenen Nutzungsrechte in den Verträgen eine Leasingkomponente darstellen.¹⁰³

⁹⁶ Vgl. IASB (2016a), IFRS 16BC 100.

⁹⁷ S. IFRS 16.B3-B4.

⁹⁸ S. IFRS 16.B5.

⁹⁹ S. IFRS 16.6.

¹⁰⁰ S. IFRS 16.7.

¹⁰¹ S. IFRS 16.8.

¹⁰² S. IFRS 16.B1.

¹⁰³ S. IFRS 16.B2.

2.3.2. Identifikation eines Leasingverhältnisses

Für die Identifikation eines Leasings ist es notwendig, alle Modalitäten zu Beginn des Vertragsverhältnisses zu prüfen. Die Prüfung hat dahingehend zu erfolgen, ob mit dem Vertrag dem Leasingnehmer ein Kontrollrecht zur Nutzung im Austausch eines Entgelts über einen Vermögensgegenstand über eine Zeitperiode eingeräumt wird.¹⁰⁴ Eine erneute Beurteilung hat bei einer Änderung der Vertragsinhalte stattzufinden.¹⁰⁵ Innerhalb eines Vertrages sind Komponenten, die ein Leasing darstellen, getrennt von anderen Vertragsteilen zu erfassen.¹⁰⁶ Für Leasingnehmer gibt der Standard hierzu eine Praxiserleichterung an, bei der der Leasingnehmer für eine zugrundeliegende Anlagenklasse, die einzelnen Leasingkomponenten sowie die Nicht-Leasingkomponenten gesamt als ein einziges Leasingverhältnis erfassen kann. Hierzu gibt es jedoch eine Ausnahme betreffend eingebetteten Derivaten nach IFRS 9.¹⁰⁷ Bei der Trennung der einzelnen Komponenten innerhalb eines Vertrages hat der Leasingnehmer zu jeder einzelnen Leasingkomponente das Entgelt zum relativen Einzelpreis der einzelnen Komponente aufzuteilen sowie für alle Nicht-Leasingkomponenten das Entgelt zum aggregierten Einzelpreis aller Nichtleasingkomponenten aufzuteilen.¹⁰⁸ Die Festlegung des relativen Einzelpreises der jeweiligen Komponenten soll auf der Basis erfolgen, welchen Preis der Leasinggeber oder ähnlicher Lieferant dem Unternehmen für diese bzw. eine ähnliche Komponente verrechnen würde. Sofern kein Preis am Markt beobachtbar bzw. verfügbar ist, hat der Leasingnehmer den Preis unter Verwendung aller verfügbaren Informationen zu schätzen.¹⁰⁹ Nicht-Leasingkomponenten sind bei Leasingnehmern jedenfalls unter Anwendung anderer anwendbarer Standards zu erfassen.¹¹⁰ Weiterführende Richtlinien zur Identifizierung von Leasingverträgen werden in Kapitel 3.1 behandelt.

IFRS 16 definiert den Zeitraum des Leasing als eine nicht kündbare Periode inklusive jener Perioden, für die eine Option auf die Verlängerung des Leasings besteht und hinreichend sicher ist, dass die Option ausgeübt wird sowie jene Perioden, für die eine Option zur Kündigung besteht und hinreichend sicher ist, dass diese Option nicht ausgeübt wird.¹¹¹ Bei der Beurteilung der

¹⁰⁴ S. IFRS 16.9.

¹⁰⁵ S. IFRS 16.11.

¹⁰⁶ S. IFRS 16.12.

¹⁰⁷ S. IFRS 16.15.

¹⁰⁸ S. IFRS 16.13.

¹⁰⁹ S. IFRS 16.14.

¹¹⁰ S. IFRS 16.16.

¹¹¹ S. IFRS 16.18.

hinreichenden Sicherheit bei Optionen sind alle Faktoren und Umstände zu berücksichtigen, die für den Leasingnehmer einen wirtschaftlichen Vorteil bei Ausübung bzw. Nichtausübung einer Option bringt.¹¹² IFRS 16 gibt in seinem Anwendungsleitfaden Beispiele hierzu an, was in den Leasingzeitraum einzubeziehen ist und wann es bei der Festlegung des Leasingzeitraums hinreichend sicher ist, dass Optionen genutzt werden oder Verlängerungen von Leasingverträgen gemacht werden. Zentral für die Bestimmung des nicht kündbaren Zeitraums ist der Vertrag als solches und ob das Leasing vertraglich von den Vertragsparteien durchsetzbar ist.¹¹³ Besitzen beide Parteien einseitige Kündigungsrechte mit unwesentlichen Vertragsstrafkosten, so gilt das Leasing nicht mehr als durchsetzbar.¹¹⁴ Hat nur der Leasingnehmer ein Kündigungsrecht, so gilt das als Option, hat nur der Leasinggeber ein Kündigungsrecht, so gilt dies als Grundmietzeit.¹¹⁵ Als Grundmietzeit zählen mietfreie Perioden, die vom Leasinggeber zur Verfügung gestellt werden.¹¹⁶ Bei der Beurteilung hinsichtlich der Ausübung bzw. Nichtausübung von Optionen sind die vertraglichen Bestimmungen zu berücksichtigen, die den Leasingnehmer dazu leiten, die Optionen auszuüben oder nicht¹¹⁷. Hierzu zählen z.B. Vereinbarungen über Zahlungen und Optionen, die unter den Marktwerten liegen, Verbesserungen des Vermögenswertes bei Ausübung von Optionen, Kosten im Zusammenhang mit (iZm.) der Vertragsauflösung, die Bedeutung des Vermögensgegenstandes für den Leasingnehmer¹¹⁸, garantierte Restwerte im Vertrag¹¹⁹ oder kurze Grundmietzeiten, die eine Optionsausübung aus Kostengründen wahrscheinlich macht.¹²⁰ Weiters sind die üblichen Praktiken vom Leasingnehmer bezogen auf einen Vermögenswert in der Nutzung, gleichgültig ob es sich um Leasing oder Eigentum handelt, relevant, wie beispielsweise die Nutzungsdauer eines bestimmten Anlagevermögens oder häufige Ausübung von Verlängerungsoptionen.¹²¹ Diese Beurteilung ist bei einem wesentlichen Ereignis sowie bei einer wesentlichen Änderung der Umstände, welche unter Kontrolle des Leasingnehmers auftreten, neu durchzuführen und darauf zu prüfen, ob die Änderungen zu einer anderen Einschätzung hinsichtlich der Ausübung von Optionen und damit zum Zeitraum des Leasings, führen.¹²² Der

¹¹² S. IFRS 16.19.

¹¹³ S. IFRS 16.B34.

¹¹⁴ S. IFRS 16.B34.

¹¹⁵ S. IFRS 16.B35.

¹¹⁶ S. IFRS 16.B36.

¹¹⁷ S. IFRS 16.B37.

¹¹⁸ S. IFRS 16.B37a-e.

¹¹⁹ S. IFRS 16.B38.

¹²⁰ S. IFRS 16.B39.

¹²¹ S. IFRS 16.B38.

¹²² S. IFRS 16.20.

Leasingnehmer hat den Leasingzeitraum anzupassen, wenn es zu einer Änderung des nichtkündbaren Vertragszeitraums kommt.¹²³

2.3.3. Ersterfassung

Ein Leasingnehmer hat im Zugangszeitpunkt eines Leasings, was in weiterer Folge in der Arbeit als Beginn des Leasingverhältnisses bezeichnet wird, nicht jedoch den Vertragsbeginn darstellt, ein Nutzungsrecht und eine Leasingverbindlichkeit zu erfassen.¹²⁴ Dabei hat der Leasingnehmer das Nutzungsrecht zu Anschaffungskosten zu bewerten.¹²⁵ Der Zugangszeitpunkt entspricht jenem Datum, an dem der Leasinggeber den Leasinggegenstand dem Leasingnehmer zur Verfügung stellt.¹²⁶ Die Anschaffungskosten haben dabei folgendes zu umfassen¹²⁷:

- Der Betrag der Leasingverbindlichkeit zum Zeitpunkt der erstmaligen Erfassung;
- Jegliche vorausgegangenen Leasingzahlungen vor dem Zugangszeitpunkt abzüglich erhaltener Leasing-Anreize;
- Jegliche direkte Kosten, die beim Leasingnehmer angefallen sind; und
- Eine Kostenschätzung für die Entfernung des zugrundeliegenden Vermögenswerts, Wiederherstellungskosten für den Standplatz oder für den Vermögenswert zu den Bestimmungen des Leasingvertrages, außer der Vermögenswert ist für die Produktion von Vorräten verwendet worden. Die Erfassung der Verpflichtung hat dabei entweder zum Zugangszeitpunkt oder über einen bestimmten Zeitraum der Nutzung zu erfolgen.

Die Erfassung der Kosten im letzten Punkt¹²⁸ hat als Teil der Kosten des Nutzungsrechts zu erfolgen. Wenn eine Verpflichtung hierfür entsteht bzw. sofern die Kosten zur Produktion von Vorräten anfallen, sind die Regelungen gemäß IAS 2 Vorräte anzuwenden und die Verpflichtungen selbst sind nach IAS 37 Rückstellungen zu erfassen und zu bewerten.¹²⁹ Die Leasingverbindlichkeit ist als der Barwert der Leasingzahlungen, die nicht zum Zeitpunkt der Erfassung gezahlt worden sind, anzusetzen. Die Zahlungen sind anhand des inhärenten Zinssatzes des Leasings oder, sofern dieser Zinssatz nicht bekannt bzw. ermittelbar ist, mit dem

¹²³ S. IFRS 16.21.

¹²⁴ S. IFRS 16.22.

¹²⁵ S. IFRS 16.23.

¹²⁶ S. IFRS Appendix A.

¹²⁷ S. IFRS 16.24a-d.

¹²⁸ S. IFRS 16.24d.

¹²⁹ S. IFRS 16.25.

Grenzfremdkapitalkostensatz des Unternehmens zu diskontieren.¹³⁰ Ist der Effekt aus der Diskontierung unwesentlich, so kann auf die Diskontierung verzichtet werden.¹³¹ Folgende Leasingzahlungen für das Nutzungsrecht während des Leasingzeitraums, die nicht zum Zugangszeitpunkt erfolgt sind, sind für die Bemessung der Leasingverbindlichkeit zu berücksichtigen¹³²:

- Fixe Zahlungen abzüglich jeglicher Forderungen aus Leasinganreizen;
- Variable Leasingzahlungen, die von einem Index oder Kurs abhängen und zum Beginn anhand des Indexes bzw. Kurses, wie z.B. Konsumentenpreisindizes oder Referenzzinssätze¹³³, zum Zugangszeitpunkt bemessen wurden;
- Zahlbare Beträge aufgrund Restwertgarantien durch den Leasingnehmer;
- Ausübungspreis einer Kaufoption, wenn es hinreichend sicher ist, dass diese ausgenutzt wird; und
- Strafzahlungen für die Beendigung des Leasingverhältnisses, wenn der Leasingzeitraum eine Ausübung einer Beendigungsoption widerspiegelt.

2.3.4. Folgebewertung und Anhangangaben

Bei der Folgebewertung des Nutzungsrechts hat der Leasingnehmer die Bewertung nach dem Kostenmodell vorzunehmen, außer der Leasingnehmer wendet andere Bewertungsgrundsätze an.¹³⁴ Beim Kostenmodell ist das Nutzungsrecht mit den Anschaffungskosten abzüglich der kumulierten Abschreibung und kumulierten Wertminderungen sowie angepasst um jegliche Anpassungen der Leasingverbindlichkeit aus Modifikationen des Leasingverhältnisses anzusetzen.¹³⁵ Der Leasingnehmer hat bei der Abschreibung die Regelungen des IAS 16 Sachanlagevermögen anzuwenden.¹³⁶ Wird durch das Leasingverhältnis am Ende der Leasinglaufzeit das Eigentum des zugrunde liegenden Vermögenswertes an den Leasingnehmer übertragen bzw. ist aufgrund der Kosten des Nutzungsrechtes die Ausübung einer Kaufoption durch den Leasingnehmer wahrscheinlich, hat der Leasingnehmer das Nutzungsrecht vom Beginn des Leasingverhältnisses bis zu Ende der Nutzungsdauer des zugrundeliegenden

¹³⁰ S. IFRS 16.26.

¹³¹ Vgl. IASB (2016a), IFRS 16.BC86.

¹³² S. IFRS 16.27a-e.

¹³³ S. IFRS 16.28.

¹³⁴ S. IFRS 16.29.

¹³⁵ S. IFRS 16.30.

¹³⁶ S. IFRS 16.31.

Vermögenswertes abzuschreiben.¹³⁷ Ist dies nicht der Fall, ist das Nutzungsrecht vom Beginn des Leasingverhältnisses bis zum kürzeren Zeitpunkt zwischen Nutzungsdauer und Leasingzeitraum abzuschreiben.¹³⁸ Weiters hat der Leasingnehmer den IAS 36 Wertminderungen anzuwenden und zu prüfen, ob das Nutzungsrecht einer Wertminderung unterliegt und etwaige Wertminderungsverluste zu erfassen.¹³⁹ Anstelle des Kostenmodells können noch andere Bewertungsgrundsätze angewendet werden, wie die Bewertung zum beizulegenden Zeitwert nach IAS 40 Immobilien oder das Neubewertungsverfahren nach IAS 16 Sachanlagevermögen.¹⁴⁰ Erfolgt die Bewertung für Immobilien nach IAS 40 zum beizulegenden Zeitwert, so soll der Leasingnehmer für Nutzungsrechte an Immobilien diese ebenfalls zum beizulegenden Zeitwert bewerten.¹⁴¹ Wird die Bewertung einer Klasse von Sachanlagen zum Neubewertungsmodell nach IAS 16 durchgeführt, kann der Leasingnehmer wählen, ob er für die Nutzungsrechte, die zur gleichen Sachanlagenklasse gehören, nach dem Neubewertungsmodell nach IAS 16 bewertet oder nicht.¹⁴²

Die Folgebewertung der Leasingverbindlichkeit umfasst folgende Punkte¹⁴³:

- Anstieg des Buchwertes um den laufenden Zinsanteil widerzuspiegeln;
- Verringerung des Buchwertes um die laufende Leasingzahlung; und
- Neubewertung des Buchwertes der Leasingverbindlichkeit um jegliche Änderungen aufgrund von Modifikationen des Leasingverhältnisses.

Der Zinsaufwand aus dem Leasing soll eine konstante periodisch auftretende Rate auf den verbleibenden Saldo der Leasingverbindlichkeit darstellen.¹⁴⁴ Nach Beginn des Leasingverhältnisses sind Zinsaufwendungen für die Leasingverbindlichkeit sowie variable Leasingzahlungen, die nicht in der Bewertung der Leasingverbindlichkeit einbezogen wurden, in jener Periode zu berücksichtigen, in der diese auftreten, und entsprechend in der Gewinn- und Verlustrechnung zu erfassen, sofern diese Kosten nicht in einem Buchwert eines anderen Vermögenswertes aufgrund der Anwendung eines anderen Standards enthalten sind.¹⁴⁵ Ergeben sich während der Laufzeit des Leasings Änderungen bei den Leasingzahlungen, so sind diese

¹³⁷ S. IFRS 16.32.

¹³⁸ S. IFRS 16.32.

¹³⁹ S. IFRS 16.33.

¹⁴⁰ S. IFRS 16.34-35.

¹⁴¹ S. IFRS 16.34.

¹⁴² S. IFRS 16.35.

¹⁴³ S. IFRS 16.36a-c.

¹⁴⁴ S. IFRS 16.37.

¹⁴⁵ S. IFRS 16.38.

Änderungen bei der Leasingverbindlichkeit zu berücksichtigen. Änderungen der Leasingverbindlichkeit sind als Anpassung beim Nutzungsrecht zu erfassen. Fällt der Buchwert durch solche Anpassungen auf null und es wären weitere Reduktionen der Leasingverbindlichkeit vorzunehmen, so sind diese direkt in der Gewinn- und Verlustrechnung zu erfassen.¹⁴⁶ Die Anpassung der Leasingverbindlichkeit ist durch den Leasingnehmer durch Abzinsung mittels eines adaptierten Zinssatzes vorzunehmen, wenn es zu einer Änderung der Laufzeit sowie Änderungen in der Einschätzung der Ausübung einer Kaufoption kommt.¹⁴⁷ Für das Abzinsen der Leasingzahlungen ist der implizite adaptierte Zinssatz, sofern ermittelbar, ansonsten der Grenzfremdkapitalkostensatz zu verwenden.¹⁴⁸ Weiters ist die Anpassung der Leasingverbindlichkeit durch Abzinsung der angepassten Leasingzahlungen durchzuführen, wenn es zu Änderungen bei einem garantierten Restwert oder zu zahlungswirksamen Änderungen von Leasingzahlungen aufgrund der Änderung eines Index oder Kurses kommt.¹⁴⁹ Für diese Anpassung ist der ursprüngliche Zinssatz anzuwenden, es sei denn, die Änderung der Leasingzahlungen resultiert aus der Änderung eines variablen Zinssatzes, dann ist ein angepasster Zinssatz anzuwenden.¹⁵⁰

Wird ein Leasingverhältnis angepasst, so hat der Leasingnehmer die Modifikation als separates Leasinggeschäft zu erfassen, wenn sowohl der Umfang des Leasings durch Erweiterung des Nutzungsrechtes für weitere Vermögenswerte erhöht, als auch das Entgelt für das Leasing um einen Betrag erhöht wird, der entsprechend zum Einzelpreis der Erhöhung des Leistungsumfanges angemessen ist.¹⁵¹ Entsteht durch eine Modifikation eines Leasings kein separates Leasingverhältnis, ist am Effektivdatum der Modifikation das zusätzliche Entgelt auf die einzelnen Leasingkomponenten aufzuteilen, die Laufzeit für das modifizierte Leasing zu bestimmen sowie die Leasingverbindlichkeit neu zu bewerten.¹⁵² Ergibt sich aus der Modifikation eine teilweise oder vollständige Kündigung des Leasingvertrages, ist dieser Effekt vom Buchwert des Nutzungswertes abzuziehen und ein Gewinn oder Verlust aus der Reduktion zu erfassen.¹⁵³ Bei allen anderen Modifikationen ist das Nutzungsrecht anzupassen.¹⁵⁴

¹⁴⁶ S. IFRS 16.39.

¹⁴⁷ S. IFRS 16.40.

¹⁴⁸ S. IFRS 16.41.

¹⁴⁹ S. IFRS 16.42a-b.

¹⁵⁰ S. IFRS 16.43.

¹⁵¹ S. IFRS 16.44.

¹⁵² S. IFRS 16.45.

¹⁵³ S. IFRS 16.46a.

¹⁵⁴ S. IFRS 16.46b.

Der Leasingnehmer hat für Zwecke der Darstellung des Leasings folgende Punkte zu beachten¹⁵⁵:

- Nutzungsrechte sind separat von den anderen Vermögenswerten zu zeigen;
- Werden Nutzungsrechte nicht separat gezeigt, sind diese in der Position der Vermögenswerte zu zeigen, zu dem der zugrundeliegende Vermögenswert gehört und es ist anzugeben, in welcher Position solche Nutzungsrechte enthalten sind;
- Leasingverbindlichkeiten sind separat von anderen Verbindlichkeiten darzustellen. Wird keine Trennung vorgenommen, ist anzugeben, welche Positionen solche Verbindlichkeiten beinhalten.

Für Nutzungsrechte an Immobilien gilt das Erfordernis für die separate Darstellung nicht, da diese Leasings als Immobilien gezeigt werden sollen.¹⁵⁶

In der Gewinn- und Verlustrechnung hat der Leasingnehmer Zinsaufwendungen für die Leasingverbindlichkeit separat von der Abschreibung des Nutzungsrechtes darzustellen, da Zinsaufwendungen nach IAS 1, Darstellung des Abschlusses, Finanzierungsaufwendungen sind und separat darzustellen sind.¹⁵⁷ In der Kapitalflussrechnung hat der Leasingnehmer folgendes zu berücksichtigen¹⁵⁸:

- Zahlungen für die Tilgung der Leasingverbindlichkeit sind innerhalb des Cashflows aus Finanzierungstätigkeit darzustellen;
- Zahlungen für den Zinsanteil der Leasingverbindlichkeit sind nach den Regelungen für gezahlte Zinsen nach IAS 7, Kapitalflussrechnung, einzustufen, was entweder zu einer Klassifizierung als Cashflow aus betrieblicher Tätigkeit oder Cashflow aus Finanzierungstätigkeit¹⁵⁹ resultieren kann; und
- Zahlungen für kurzfristige Leasings, Leasings von geringwertigen Vermögenswerten sowie nicht in die Bewertung von Leasingverbindlichkeiten einbezogenen variablen Leasingzahlungen sind innerhalb des Cashflows aus betrieblicher Tätigkeit darzustellen.

IFRS 16 sieht für den Leasingnehmer eine Reihe Angaben im Anhang vor, die primär das Ziel verfolgen, dem Bilanzleser zu ermöglichen, den Effekt von Leasingverhältnissen auf den

¹⁵⁵ S. IFRS 16.47a-b.

¹⁵⁶ S. IFRS 16.48.

¹⁵⁷ S. IFRS 16.49.

¹⁵⁸ S. IFRS 16.50.

¹⁵⁹ S. IAS 7.31-33.

Abschluss festzustellen¹⁶⁰. Zusammengefasst gibt IFRS 16 eine detaillierte Vorgabe an Angaben an¹⁶¹, die für Leasingverhältnisse bei Leasingnehmern anzugeben sind, wie z.B. Abschreibungen und Buchwerte der Nutzungsrechte je zugrundeliegender Anlagenklasse, Zinsaufwendungen für Leasingverbindlichkeiten, Angaben zu kurzfristigen Leasings und Leasings von geringwertigen Vermögenswerten, Erträge von Subleasing und Ergebnis von Sale-and-Leaseback Transaktionen¹⁶². Es werden an diesem Punkt der Arbeit nicht alle Erfordernisse an Angaben aufgezählt. Es wird in weiterer Folge bei der Erläuterung der Komponenten des Excel-Berechnungs-Tools darauf eingegangen werden.

2.3.5. Sale-and-Leaseback Transaktionen

Als Spezialbereich hat IFRS 16 Sale-and-Leaseback Transaktionen angegeben, da hier die neuen Regelungen des IFRS 15, Erlöse aus Verträgen mit Kunden, ebenfalls zu berücksichtigen sind, wenn es im Zuge eines Sale-and-Leaseback zu einem Verkauf des Vermögenswertes kommt¹⁶³. Grundsätzlich regelt IFRS 16, wenn der Verkäufer-Leasingnehmer ist und einen Vermögensgegenstand an ein anderes Unternehmen, welches Käufer- und Leasinggeber ist, überträgt¹⁶⁴. Wird der Transfer des Vermögensgegenstandes als Verkauf qualifiziert, hat der Leasingnehmer das Nutzungsrecht am Vermögenswert zum anteiligen Buchwert zu aktivieren und einen anteiligen Gewinn oder Verlust, der aus dem Teil der Rechte, der an den Käufer-Leasinggeber verkauft bzw. übertragen wird, resultiert, zu erfassen.¹⁶⁵ Weicht der beizulegende Zeitwert des Entgeltes aus dem Verkauf vom beizulegenden Zeitwert des Vermögensgegenstandes ab, ist bei einer unter dem beizulegenden Zeitwert liegenden Entgelt eine Vorauszahlung für das Leasing zu erfassen, bei einem über den beizulegenden Zeitwert liegenden Entgelt eine zusätzliche Finanzierung durch den Käufer-Leasingnehmer zu erfassen.¹⁶⁶ Um eine derartige Anpassung festzustellen, ist entweder der Unterschied zwischen dem beizulegenden Zeitwert des Vermögensgegenstandes und des Entgeltes aus dem Verkauf zu ermitteln, oder die Differenz aus dem Barwert der vertraglich vereinbarten Leasingzahlungen und den Barwert der Leasingzahlungen zu Marktwerten.¹⁶⁷

¹⁶⁰ S. IFRS 16.51.

¹⁶¹ S. IFRS 16.52-60.

¹⁶² S. IFRS 16.53.

¹⁶³ S. IFRS 16.99.

¹⁶⁴ S. IFRS 16.98.

¹⁶⁵ S. IFRS 16.100a.

¹⁶⁶ S. IFRS 16.101.

¹⁶⁷ S. IFRS 16.102.

Zur Veranschaulichung folgendes Beispiel aus der Sicht des Leasingnehmers basierend weitestgehend an LÜHN¹⁶⁸: Der Buchwert einer Anlage beträgt Euro (EUR) 3.000.000,-, der beizulegende Zeitwert beträgt 3.200.000,- EUR, der Verkaufspreis lautet auf EUR 3.300.000,-, der interne Zinssatz wurde mit 4,59% ermittelt, die jährliche Leasingrate beträgt EUR 240.000,-. Daraus lässt sich für die Leasingverbindlichkeit ein Barwert von EUR 3.096.406,- ermitteln. Die Differenz zwischen beizulegenden Zeitwert und Verkaufspreis von EUR 100.000,- ist als zusätzliche Finanzierung anzusehen, was zu einer Grundfinanzierung von EUR 2.996.406,- rückschließen lässt. Der Nutzenanteil des Verkäufer-Leasingnehmers beträgt bezogen auf den beizulegenden Zeitwert ($2.996.406/3.200.000 \cdot 100$) 93,6%. Dies entspricht dem Anteil, mit dem der Verkäufer-Leasingnehmer den Buchwert der Anlage vorzuführen hat. Bei einem Buchwert von EUR 3.000.000,- entspricht das Nutzungsrecht somit EUR 2.809.131,- das zu aktivieren ist. Dem Leasinggeber wurden somit nur 6,4% der Nutzungsrechte übertragen. Daraus ergibt sich ein zu erfassender Gewinn aus der Veräußerung von Nutzungsrechten von EUR 3.200.000,- beizulegender Zeitwert minus EUR 3.000.000,- Buchwert = EUR 200.000,- Gesamtveräußerungsgewinn, mal 6,4% = EUR 12.725,-. Da die EUR 100.000,- als Finanzierung anzusehen sind, gehören diese nicht in die Berechnung des Veräußerungsgewinns.

Der Ansatz der Leasingverbindlichkeit sowie die Folgebewertung bei Sale-and-Leaseback Transaktionen hat den oben erläuterten Regelungen zu folgen. Wird die Übertragung des Vermögenswertes nicht als Verkauf nach IFRS 15 eingestuft, hat der Leasingnehmer den Vermögenswert weiterhin auszuweisen und eine Finanzverbindlichkeit unter Anwendung von IFRS 9 Finanzinstrumente zu erfassen.¹⁶⁹

2.3.6. Übergangsregelungen und Zusammenfassung

In den Übergangsregelungen sieht IFRS 16 als Erleichterung vor, dass ein Unternehmen bei der Erstanwendung von IFRS 16 keine Neubeurteilung, ob ein Vertrag ein Leasing enthält oder nicht durchzuführen hat, sondern IFRS 16 auf jene Verträge anzuwenden ist, die bis zur Erstanwendung mit IAS 17 und IFRIC 4 als Leasing identifiziert worden sind.¹⁷⁰ Weiters darf ein Unternehmen auf die Anwendung von IFRS 16 bei jenen Verträgen verzichten, die vor Erstanwendung von IFRS

¹⁶⁸ Vgl. LÜHN (2016), S.193-195.

¹⁶⁹ S. IFRS 16.103a.

¹⁷⁰ S. IFRS 16.C3a.

16 nicht als Leasing unter IAS 17 und IFRIC 4 gefallen sind.¹⁷¹ Werden diese Erleichterungen angewandt, sind diese auf alle Verträge anzuwenden und im Anhang anzugeben, sowie die Regelungen zur Identifizierung von Leasings nach IFRS 16 sind auf alle neuen und geänderten Leasingverträge nach dem Zeitpunkt der Erstanwendung anzuwenden.¹⁷²

Bei der Erstanwendung von IFRS 16 durch Leasingnehmer haben diese entweder IFRS 16 retrospektiv für alle Berichtsperioden unter Anwendung von IAS 8 Rechnungslegungs-methoden anzuwenden oder den kumulierten, retrospektiven Effekt aus der Erstanwendung zum Zeitpunkt der Erstanwendung unter den Übergangsbestimmungen von IFRS 16 zu erfassen.¹⁷³ Die getroffene Wahl ist auf alle Leasingverhältnisse anzuwenden.¹⁷⁴ Fällt die Wahl auf die einmalige Erfassung des Effektes aufgrund der Erstanwendung, sind die Vergleichsinformationen nicht anzupassen und anstelle dessen ist der kumulierte Effekt als Anpassung im Eröffnungssaldo der Gewinnrücklage oder anderen passenden Eigenkapital, sofern zutreffend, bei Erstanwendung zu erfassen.¹⁷⁵ Bei der retrospektiven Anwendung von IFRS 16 sind die Bestimmungen des IAS 8.22-27 zu berücksichtigen. Die zentrale Bestimmung besagt dabei, dass bei einer rückwirkenden Änderung der Rechnungslegungsmethode, alle Eröffnungsbilanzwerte der einzelnen Eigenkapitalbestandteile für die früheste dargestellte Periode sowie sämtliche sonstigen Beträge jeder früheren dargestellten Perioden so anzupassen sind, als ob die neue Rechnungslegungs-methode stets angewendet worden wäre.¹⁷⁶ Hierzu sind die Einschränkungen des IAS 8.23-37 sowie die Angaben zur Anwendung einer neuen Rechnungslegungsmethode nach IAS 8.28-31 zu berücksichtigen. Weiters ist aufgrund IAS 1, Darstellung des Abschlusses, eine dritte Bilanz erforderlich.¹⁷⁷ Wendet der Leasingnehmer die einmalige rückwirkende Anpassung an, so sieht IFRS 16 hierzu spezielle Übergangsregelungen vor. Bei Leasings, die vormals als Operating Leasingverhältnisse qualifiziert wurden, hat der Leasingnehmer eine Leasingverbindlichkeit sowie ein Nutzungsrecht zu erfassen.¹⁷⁸ Die Leasingverbindlichkeit entspricht den noch offenen Leasingzahlungen, die mit dem Grenzfremdkapitalkostensatz des Leasingnehmers zum Erstanwendungszeitpunkt auf den Barwert zu diskontieren ist.¹⁷⁹

¹⁷¹ S. IFRS 16.C3b.

¹⁷² S. IFRS 16.C4.

¹⁷³ S. IFRS 16.C5.

¹⁷⁴ S. IFRS 16.C6.

¹⁷⁵ S. IFRS 16.C7.

¹⁷⁶ S. IAS 8.22.

¹⁷⁷ S. IAS 1.40A

¹⁷⁸ S. IFRS 16.C8a-b.

¹⁷⁹ S. IFRS 16.C8a.

Das Nutzungsrecht ist je Leasingvertrag entweder¹⁸⁰:

- Mit dem Buchwert anzusetzen, als ob der Standard bereits per Zugangsdatum des Leasingverhältnisses angewendet worden wäre, diskontiert mit dem Grenzfremdkapitalkostensatz des Leasingnehmers; oder
- Mit einem Betrag anzusetzen, der gleich der Leasingverbindlichkeit ist, angepasst um etwaige Vorauszahlungen oder abgegrenzten Leasingzahlungen des betreffenden Leasingverhältnisses, welche kurz vor der Anwendung von IFRS 16 erfasst wurden.

IAS 36 Wertberichtigungen ist auf das Nutzungsrecht anzuwenden, sofern nicht die Erleichterungsbestimmungen der Übergangsregelungen des IFRS 16 angewendet werden.¹⁸¹

Abgesehen von diesen Regelungen sind keine Anpassungen notwendig für¹⁸²:

- Leasings, bei welchen der Vermögensgegenstand von geringem Wert ist. Diese sind nach IFRS 16.6, mit gleichmäßiger Verteilung des Aufwandes über den Zeitraum, ab Erstanwendungszeitpunkt zu erfassen;
- Leasings von Immobilien, die vor Erstanwendung von IFRS 16 zum beizulegenden Zeitwert nach IAS 40 bewertet worden sind. Diese sind als Nutzungsrecht und Finanzverbindlichkeit ab Erstanwendung zu erfassen;
- Wenn Immobilien nach IAS 40 zukünftig zum beizulegenden Zeitwert bewertet werden sollen, sind Nutzungsrechte zum beizulegenden Zeitwert zum Zeitpunkt der Erstanwendung für Leasings zu bewerten; und
- Nutzungsrechte und Leasingverbindlichkeiten aus Immobilien nach IAS 40 - diese sind nach IFRS 16 zum Zeitpunkt der Erstanwendung zu erfassen.

Weitere Erleichterungsbestimmungen für ehemals Operating-Leasingverhältnisse sehen vor, dass der Leasingnehmer für jedes einzelne Leasing folgende Erleichterungen anwenden kann¹⁸³:

- Anwendung eines einzigen Diskontierungssatzes für ein Portfolio von ähnlichen Leasingverhältnissen;
- Anpassung des Nutzungsrechtes um etwaig erfasste Drohverlustrückstellungen, unter Anwendung von IAS 37 Rückstellungen, für ein Leasingverhältnis, das kurz vor der Erstanwendung von IFRS 16 besteht, zum Zeitpunkt der Erstanwendung;

¹⁸⁰ S. IFRS 16.C8b.

¹⁸¹ S. IFRS 16.C8c.

¹⁸² S. IFRS 16.C9.

¹⁸³ S. IFRS 16.C10.

- Nichtanwendung der Regelungen des IFRS 16.C8 für Anpassungen von Operating-Leasingverhältnisse mit einer Laufzeit von zwölf Monaten oder kürzer, sondern sind wie kurzfristige Leasingverhältnisse nach IFRS 16.6 zu behandeln und die Kosten, die mit solchen Leasings in Verbindung stehen, in der Angabe zu kurzfristigen Leasingverhältnissen im Abschluss zum Erstanwendungszeitpunkt mit einzurechnen;
- Leasingnehmer dürfen anfängliche direkte Kosten von der Bewertung des Nutzungsrechtes zum Zeitpunkt der Erstanwendung ausschließen; und
- Leasingnehmer dürfen im Nachhinein die Laufzeit des Leasings bei Verträgen mit Options-, Verlängerungs- oder Kündigungsrechten beurteilen.

Bei Leasingverhältnissen, die zuvor als Finanzierungsleasing nach IAS 17 behandelt wurden und IFRS 16.C5b angewendet wird, nämlich die einmalige Erfassung des Effektes aus der Erstanwendung, sollte der Buchwert des Nutzungsrechtes und der Leasingverbindlichkeit dem Vermögenswert aus dem Leasing sowie der dazugehörigen Leasingverbindlichkeit zum Zeitpunkt der Erstanwendung entsprechen und daher hat der Leasingnehmer das Nutzungsrecht und die Leasingverbindlichkeit zum Zeitpunkt der Erstanwendung auszuweisen.¹⁸⁴ Unter Anwendung von IFRS 16.C5b sind weitere Anhangangaben, wie der Grenzfremdkapitalkostensatz zum Zeitpunkt der Erstanwendung oder Erklärungen zu Differenzen zwischen Verpflichtungen aus Operating-Leasingverhältnissen nach IAS 17 zum Erstanwendungszeitpunkt und dem vorhergehenden Abschlussstichtag, abgezinst mit dem Grenzfremdkapitalkostensatz und der angesetzten Leasingverbindlichkeit zum Zeitpunkt der Erstanwendung, anzugeben.¹⁸⁵ Sofern Erleichterungen nach IFRS 16.10 angewendet werden, sind diese anzugeben.¹⁸⁶

Für Sale-and-Leaseback Transaktionen geben die Übergangsregelungen an, dass ein Unternehmen für Transaktionen, die vor Erstanwendungszeitpunkt eingeleitet wurden, jedoch noch nicht abgeschlossen sind, keine Beurteilung zu erfolgen hat, ob es sich um einen Verkauf nach IFRS 15 handelt.¹⁸⁷ Weiters wird hierzu geregelt, dass erfasste Sale-and-Leaseback Transaktionen, je nachdem ob diese zuvor als Operating- oder Finanzierungsleasing eingestuft wurden, dementsprechenden Regelungen zum Erstanwendungszeitpunkt unterliegen. Dabei sind für vormals Operating-Leasingverhältnisse etwaige Erträge über den Leasingzeitraum zu erfassen und

¹⁸⁴ S. IFRS 16.C11.

¹⁸⁵ S. IFRS 16.C12.

¹⁸⁶ S. IFRS 16.C13.

¹⁸⁷ S. IFRS 16.C16.

für vormals Finanzierungsleasings Anpassungen des Nutzungsrechtes um etwaige abgegrenzte Erträge oder Verluste, kurz vor dem Zeitpunkt der Erstanwendung, welche aus nicht marktkonformen Bedingungen resultieren, vorzunehmen.¹⁸⁸ Daneben gibt es noch Sonderbestimmungen für Leasingnehmer, die Unternehmenszusammenschlüsse betreffen.¹⁸⁹ Die Ausführungen zu IFRS 16 in diesem Kapitel zeigen, dass IFRS 16 wesentlich mehr Regelungen vorsieht als im Vergleich die derzeit gültigen Regelungen nach IAS 17. Folgend ergeben sich somit in Zukunft für Leasingnehmer für die Erfassung und Darstellung von Leasingverhältnissen neue Aufgaben, um den Anforderungen des IFRS 16 gerecht zu werden. Zudem sind die Übergangsregelungen umfassend und erfordern für Leasingnehmer dementsprechende Vorbereitungsarbeiten. Hier wird es vor allem für Leasingnehmer notwendig werden, Informationen über die bestehenden Verträge zu sammeln, um die Anforderungen der Übergangsregelungen, unabhängig davon, ob der volle retrospektive Ansatz nach IFRS 15.C5a oder der modifiziert retrospektive Ansatz¹⁹⁰ nach IFRS 15.C5b angewendet wird, zu erfüllen. Im Detail wird diesbezüglich in Kapitel 3 eingegangen. Nach der Darlegung der wesentlichen Regelungen nach IFRS 16, werden im folgenden Kapitel die aktuellen Regelungen nach IFRS und nationalen Regelungen mit den neuen Regelungen gegenübergestellt und daraus resultierende Unterschiede und Auswirkungen abgeleitet.

2.4. Gegenüberstellung der aktuellen internationalen und nationalen Rechtslage zu IFRS 16

Nach Erarbeitung der aktuellen Regelungen unter IAS 17 sowie der nationalen Regelungen für die Behandlung von Leasingverhältnissen und den neuen Regelungen unter IFRS 16 lässt sich zunächst feststellen, dass IFRS 16 wesentlich mehr Bestimmungen vorsieht als die aktuellen Regelungen nach IAS 17 und die nationalen Regelungen in Österreich. Zudem gibt es einen wesentlichen Unterschied zwischen den aktuellen Regelungen, sowohl nach IAS 17 als auch nach nationalen Regelungen und IFRS 16, der darin besteht, dass unter IFRS 16 grundsätzlich alle Leasingverhältnisse in der Bilanz zu erfassen sind, ausgenommen der Sonderbestimmungen für kurzfristige Leasings sowie Leasings, wo der Vermögensgegenstand von geringem Wert bzw. unwesentlich ist¹⁹¹. Aktuell gibt es hier aus der Sicht des IAS 17 und im Handelsabschluss nach

¹⁸⁸ S. IFRS 16.C17-C18.

¹⁸⁹ S. IFRS 16.C19.

¹⁹⁰ Vgl. ECKL/KIRCH/PIESBERGEN/PILHOFER (2016), S. 666.

¹⁹¹ Vgl. Kapitel 2.3, S. 19-20.

UGB die Unterscheidung zwischen Operating Leasingverhältnissen und Finanzierungsleasing, wenn auch mit unterschiedlicher Beurteilung, sodass es zu beiden aktuellen Regelungen für Leasing zu IFRS 16 einen wesentlichen Unterschied gibt. Hier ergibt sich ein wesentlicher Unterschied zur nationaler Rechnungslegung, wo die Kriterien anders gelegt sind, es oft zu einer Zuordnung des Leasinggegenstandes beim Leasinggeber kommt und daher und keine Erfassung beim Leasingnehmer in der Bilanz erfolgt.¹⁹² Daraus resultiert für die Bilanzierung bzw. Überleitungsrechnung vom Handelsabschluss, bezogen auf österreichische Rechnungslegung, zum IFRS-Abschluss, dass hier latente Steuern nach IAS 12 Ertragssteuern zu berücksichtigen sein werden¹⁹³, da die nationale Rechnungslegung auf die Richtlinien der steuerrechtlichen Regelungen zurückgreift und es keinen Unterschied zwischen handelsrechtlichen und steuerrechtlichen Kriterien gibt. Aus diesem Grund ist für die Erstellung des Berechnungs-Tools unabdingbar, eine Steuerrechnung für die latenten Steuern aufzustellen, die über die Jahre mitzuführen ist, um eine ordnungsgemäße Überleitung zu ermöglichen bzw. den Abschluss korrekt darzustellen.

Ein weiterer Unterschied bei IFRS 16 im Vergleich zu den anderen angeführten Regelungen ist, dass im Falle eines Finanzierungsleasings mit Zurechnung des Vermögenswertes zum Leasingnehmer nicht der Vermögenswert selbst in der Bilanz angesetzt wird, sondern ein Nutzungsrecht an dem Vermögenswert. Daraus resultieren aus IFRS 16 zusätzliche Ausweiserfordernisse, die es in den aktuellen Regelungen nicht gibt und daher speziell bei der Berechnung der Positionen zu berücksichtigen sind. Die Entscheidung, ob ein separater Ausweis in der Bilanz oder eine Angabe im Anhang erfolgt,¹⁹⁴ hat das jeweilige Unternehmen zu treffen hat, die Werte hierfür sind jedoch jedenfalls zu berechnen. Das Gleiche gilt für die Leasingverbindlichkeit.¹⁹⁵

Für eine Überleitungsrechnung von nationaler Rechnungslegung zu IFRS 16 wird es notwendig sein, dass alle Konten, auf denen im Handelsabschluss nach nationaler Rechnungslegung Leasingverhältnisse gebucht werden, bekannt sind. Diese werden den errechneten Werten nach IFRS 16 gegenübergestellt und Anpassungsbeträge errechnet, die in weiterer Folge in der Überleitung zu erfassen sind. Um die Bestimmungen für IFRS 16 zu erfüllen wird es generell

¹⁹² Vgl. EGGER/SAMER/BERTL (2015), S. 214.

¹⁹³ S. IAS 12.15-18.

¹⁹⁴ Vgl. Kapitel 2.3, S. 28.

¹⁹⁵ Vgl. Kapitel 2.3, S. 28.

notwendig sein, sämtliche Verträge in einem Unternehmen zu beurteilen und die identifizierten Leasings daraus zu erfassen, was eine Hauptfunktion des Berechnungs-Tools sein wird. Auf die Identifizierung von Leasings sowie dem Prozess der Erfassung der Leasingverhältnisse wird in Kapitel 3 eingegangen werden.

Werden rein die oben dargelegten Informationen IAS 17 und IFRS 16 verglichen, so gibt es hier eine erste Indikation dahingehend, dass sich in erster Linie die Kennzahlen der Bilanz sowie einzelne Bilanzpositionen bei der Anwendung von IFRS 16 wesentlich ändern bzw. erhöhen werden und es Verschiebungen innerhalb der Gewinn- und Verlustrechnung und Entlastungen des operativen Ergebnisses geben wird. Im Detail wird darauf in Kapitel 4 eingegangen und anhand der ausgewählten Klienten überprüft, wie sich die Änderungen auf konkrete Anwendungsfälle auswirken. Um zusammengefasst die wesentlichen Regelungen für Leasingverhältnisse bei Leasingnehmern unter den verschiedenen Vorschriften zu vergleichen, siehe folgende Tabelle:

Kriterien Regelung	IAS 17	EStR 2000/UGB	IFRS 16
Entscheidungs- kriterium	Träger von Chancen und Risiken über einen Vermögenswert.	Wirtschaftlicher Eigentümer des Vermögenswertes.	Kontrolle über einen Vermögenswert gegen Entgelt.
Operating Leasing	Erfassung als Aufwand.	Erfassung als Aufwand.	Nicht anwendbar – Erfassung im Aufwand als Wahlrecht nur bei kurzfristigen Leasings und Leasings, wo der Vermögensgegenstand von geringem Wert ist.
Finanzierungs- leasing	Erfassung des Vermögenswerts und der Schuld aus dem Leasing	Prüfung der Voraussetzungen nach EStR 2000, ob es sich: um eine bloße Nutzungsüber-	Nicht anwendbar – Grundsätzlich sind sämtliche Leasingverhältnisse in der Bilanz zu erfassen.

		lassung = Zuordnung bei Leasinggeber, oder einen Ratenkauf = Zuordnung beim Leasingnehmer handelt.	Davon gibt es ein Wahlrecht für kurzfristige Leasings sowie Leasings, wo der Vermögenswert von geringem Wert ist.
Laufzeit	Unkündbare Grundmietzeit und etwaige weitere Zeiträume, sofern eine Option besteht und diese hinreichend sicher genutzt wird.	Grundmietzeit = Mietdauer	Unkündbare Grundmietzeit inklusive weiterer Zeiträume, für die eine Option besteht und diese hinreichend sicher genutzt wird.
Komponenten im Vertrag	Keine Trennung	Keine Regelungen	Trennung der Komponenten
Modifikation des Vertrages	Führen zu einem neuen Vertrag.	Keine expliziten Regelungen, jedoch Prüfung auf Kriterien durchzuführen.	Separater Vertrag bei wesentlicher Erhöhung des Umfanges, ansonsten Verteilung des Effektes auf die restliche Laufzeit

Tabelle 1: Vergleich Regelungen Bilanzierung Leasing;
Quelle: eigene Darstellung.

Zusammengefasst ist festzuhalten, dass für Leasingnehmer mit IFRS 16 die Regelungen für die Erfassung von Leasingverhältnissen in der Bilanz verschärft worden sind. Weiters sind durch IFRS 16 wesentlich mehr Sachverhalte zu überprüfen bzw. Überlegungen bei einzelnen Kriterien mit einzubeziehen, wie beispielsweise die Dauer des Leasingverhältnisses oder die Trennung Leasing- und Nichtleasingkomponenten¹⁹⁶. Daraus ergeben sich speziell für den Leasingnehmer neue Herausforderungen in der Erfassung und Darstellung von Leasingverhältnissen, wodurch eine

¹⁹⁶ Vgl. Kapitel 2.3, S. 19-34.

strukturierte Vorgehensweise notwendig ist und ein Excel-Berechnungs-Tool, das nachfolgend in Kapitel 3 genauer beschrieben wird, diesen Prozess unterstützen soll.

Von der Vorgehensweise des Tools wird es notwendig sein, zu jedem Leasingverhältnis die entsprechenden Beträge zu errechnen bzw. Informationen einzugeben, die im Abschluss zu erfassen sind bzw. als Anhangangabe anzugeben sind. Aus allen Einzelverhältnissen werden die respektiven Positionen errechnet, die anzugeben sind. Für die kumulierten Jahresabschlusswerte sowie für die Anhangangaben sollte es ein separates Berechnungsblatt geben, das aus den Einzelinformationen die jeweiligen Werte sowie Angaben errechnet. Um all diese Berechnungen zu ermöglichen, muss für die Anwendung durch den Leasingnehmer im Tool ein Leitfaden bereitgestellt werden, der die Identifikation und Erfassung der Leasingverhältnisse und die Bedienung des Tools beinhaltet, um die korrekte Berechnung zu gewährleisten. Zudem muss in der Richtlinie dem Leasingnehmer dargelegt werden, welche Wahlrechte IFRS 16 zulässt, wie mit den jeweiligen Wahlrechten umzugehen ist und wie bei Änderungen von Leasingverhältnissen der Leasingnehmer diese unter den Erfordernissen von IFRS 16, wie im Kapitel 2.3 beschrieben, zu behandeln hat.

3. Leitfaden zur Erfassung von Informationen und Voraussetzungen für die Bilanzierung von Leasing unter IFRS 16

In Kapitel 3 soll darauf eingegangen werden, welche Informationen aufgrund der Regelungen von IFRS 16 notwendig sind, um ein Leasing nach IFRS 16 zu identifizieren und zu erfassen. Hierzu ist in weiterer Folge zu klären, welche Tätigkeiten im Rahmen des Prozesses zur Erfassung von Leasingverhältnissen bei Leasingnehmer im Unternehmen durchgeführt werden sollen. Es soll darauf eingegangen werden, wie mit bestehenden Verträgen, mit Berücksichtigung der Übergangsregelungen des IFRS 16, umzugehen ist. Zuletzt soll im Rahmen dieses Kapitels erläutert werden, was bei der Vertragsgestaltung von Leasingverhältnisse zukünftig berücksichtigt werden sollte. Aus diesen Informationen soll in weiterer Folge die Richtlinie zur Erfassung von Leasingverhältnissen erstellt werden.

3.1. Notwendige Informationen für die Bilanzierung von Leasing unter IFRS 16

Für die Bilanzierung von Leasingverhältnissen sind einige Informationen notwendig, um eine korrekte Darstellung zu ermöglichen. Hierzu gehören, wie in Kapitel 2.3 beschrieben, folgende Parameter:

- Laufende Leasingzahlungen;
- Sonstige Zahlungen;
- Anschaffungskosten bzw. Anschaffungsnebenkosten;
- Leasingzeitraum;
- Zinssatz;
- Bestimmung der zugehörigen Klasse von Vermögenswerten; und
- Nutzungsdauer des zugrundeliegenden Vermögenswertes bzw. Nutzungsrechtes.

Diese Parameter müssen in jeden Fall erhoben werden, damit die Berechnung der einzelnen Positionen im Abschluss durchführbar ist. Leasingzahlungen sowie der Leasingzeitraum sollten direkt aus dem Vertrag ersichtlich sein. Zu beachten sind hier die Unterschiede von fixen und variablen Zahlungen, die laufende Zahlungen darstellen, sowie sonstige Zahlungen, die einmalig oder unregelmäßig auftreten, wie z.B. Zahlungen aufgrund von Optionsrechten oder Strafzahlungen.¹⁹⁷ Weiters ist beim Zeitraum zu beachten, welcher Teil des Vertragszeitraums tatsächlich den Leasingzeitraum darstellt. Hierbei ist auf Optionsrechte zu achten, ob diese dem Leasingzeitraum hinzuzurechnen sind oder nicht. Die Prüfung der Kriterien muss in einer Richtlinie zur Erfassung von Leasingverhältnissen enthalten sein. Der separate Punkt der Anschaffungskosten ist insofern notwendig, als dass neben der Leasingverbindlichkeit selbst noch sonstige Kosten bzw. vorausgegangene Zahlungen sowie Kostenschätzungen für die Entfernungskosten oder Wiederherstellungskosten den Anschaffungskosten des Nutzungsrechts zuzurechnen sind.¹⁹⁸

Der Zinssatz ist im Idealfall im Vertrag angegeben. Ist dies nicht der Fall, ist zuerst der inhärente Zinssatz des Leasings anzuwenden. Dieser stellt jenen Zinssatz dar, bei dem der Barwert der Leasingzahlungen und eines nicht garantierten Restwertes dem Barwert des zugrundeliegenden Vermögenswerts inklusive etwaiger sonstigen Anschaffungskosten des Leasinggebers

¹⁹⁷ Vgl. Kapitel 2.3.1, S. 25.

¹⁹⁸ Vgl. Kapitel 2.3.1, S. 24.

entsprechen.¹⁹⁹ Hierzu muss jedoch der Leasingnehmer die Anschaffungskosten, den nicht garantierten Restwert des Leasinggebers und die Zahlungsströme der Zukunft wissen, um die finanzmathematische Berechnung²⁰⁰ dieses Zinssatzes zu ermöglichen. Sind diese Informationen nicht vorhanden oder beinhaltet das Leasingverhältnis variable Bestandteile, die nicht in der Zugangsbewertung oder in der Leasingverbindlichkeit berücksichtigt werden, kann der interne Zinssatz nicht ermittelt werden. In Bezug auf die Sicherheit über die zukünftigen Zahlungen ist es für die Ermittlung des internen Zinssatzes nicht ausreichend, wenn der Leasingnehmer Zahlungsströme schätzt. Vor allem in der verlässlichen Schätzung des nicht garantierten Restwertes besteht hier ein Hindernis für den Leasingnehmer.²⁰¹ Es ist erforderlich, dass die Sicherheit über die Zahlungsströme bereits zu Vertragsbeginn bekannt ist.²⁰² Darüber hinaus geben Leasinggeber nur selten ihren internen Zinssatz bekannt, da sie damit indirekt ihre Kalkulationsgrundlage²⁰³ oder gar ihre interne Kalkulation selbst²⁰⁴ offen legen. Auch wenn der interne Zinssatz des Leasingverhältnisses bekannt ist, ist dieser auf Plausibilität zu prüfen, ob der vom Leasinggeber ermittelte Zinssatz wesentlich von den Refinanzierungskosten des Leasingnehmers abweicht. In diesem Fall wäre die Anwendung des internen Zinssatzes ausgeschlossen, da dieser einen an das konkrete Unternehmen angepassten Grenzfremdkapitalkostensatz für das entsprechende Leasingverhältnis darstellen soll.²⁰⁵ Sofern der interne Zinssatz des Leasingverhältnisses nicht vorliegt, nicht ermittelt werden kann oder wesentlich von den Refinanzierungskosten abweicht, bleibt noch die Möglichkeit der Anwendung des Grenzfremdkapitalkostensatzes. Dieser entspricht jenem Zinssatz, den ein Leasingnehmer für einen Kredit, mit ähnlicher Laufzeit und mit ähnlicher Besicherung zu zahlen hätte, um die Mittel zu erhalten die notwendig sind, um einen im Wert ähnlichen Vermögenswert innerhalb eines ähnlichen wirtschaftlichen Umfelds zu erwerben.²⁰⁶ Hierzu wird ein Leasingnehmer seine Finanzierung und dessen Konditionen betrachten müssen, um daraus diesen Zinssatz zu errechnen. Zu beachten ist hierbei vor allem, dass bei verschiedenen Laufzeiten beim Leasing hier andere Zinssätze zu errechnen bzw. abzuleiten sind.²⁰⁷ Als Startpunkt für die Bestimmung des Grenzfremdkapitalkostensatzes können als Referenzgröße Refinanzierungskosten bestehender Nutzungsrechte oder beobachtbare Renditen, wie spezifische Fremdfinanzierungskosten zum

¹⁹⁹ S. IFRS 16 Appendix A.

²⁰⁰ Vgl. FREIBERG (2016), S. 264.

²⁰¹ Vgl. LANGE/MÜLLER (2016a), S. 165.

²⁰² Vgl. FREIBERG (2016), S. 264.

²⁰³ Vgl. LANGE/MÜLLER (2016a), S. 165.

²⁰⁴ Vgl. FREIBERG (2016), S. 264.

²⁰⁵ Vgl. FREIBERG (2016), S. 264.

²⁰⁶ S. IFRS 16 Appendix A.

²⁰⁷ Vgl. FREIBERG (2016), S. 264-265.

Erwerb ähnlicher Vermögenswerte oder Bodenwertverzinsungen für zur Nutzung überlassenem Grund und Boden verwendet werden. Diese sind aber jedenfalls an die speziellen Gegebenheiten des Leasingnehmers und des Leasingverhältnisses anzupassen.²⁰⁸

Bei der Bestimmung des zugrundeliegenden Vermögenswertes bzw. Klasse von Vermögenswerten ist beim Nutzungsrecht zu prüfen, zu welcher Klasse von Vermögenswerten das Nutzungsrecht einzuordnen ist. Basierend auf der Zuordnung muss der Leasingnehmer bei der zutreffenden Nutzungsdauer seine Nutzungsdauern in seinem Anlagevermögen betrachten und diese anwenden. Zu beachten ist hierbei, dass wie in Kapitel 2.3 beschrieben für die Abschreibungsdauer die kürzere der zwei Laufzeiten aus Leasingzeitraum oder Nutzungsdauer herangezogen werden muss. Diese Regelung sollte dementsprechend in der Richtlinie und im Tool berücksichtigt werden.

Zentral für die Bilanzierung von Leasingverhältnissen ist in erster Linie, ob ein Vertrag ein Leasing enthält oder nicht. Dies hängt davon ab, ob der Vertrag das Recht einräumt, über einen identifizierten Vermögenswert für einen Zeitraum die Kontrolle auszuüben. Zu beurteilen idZ. ist, ob das Unternehmen zum einen das Recht hat, im Wesentlichen den gesamten wirtschaftlichen Nutzen durch die Nutzung des Vermögenswertes zu erhalten und ob es das Recht hat, über die Nutzung des Vermögenswertes zu entscheiden.²⁰⁹ Sobald der Vertragsnehmer das Recht auf die Kontrolle über einen identifizierten Vermögenswert nur für einen Teil des Vertragszeitraumes hat, liegt ein Leasing vor.²¹⁰ Weiters ist jeder Vertrag, der ein Leasing enthält auf separate Leasingkomponenten zu prüfen.²¹¹

Als identifizierter Vermögenswert gilt ein Vermögenswert dann, wenn er explizit im Vertrag genannt als Leasinggegenstand angeführt wird. Ein Vermögenswert kann aber implizit zu einem identifizierten Vermögenswert in dem Zeitpunkt werden, wenn dieser dem Vertragsnehmer zur Nutzung zur Verfügung gestellt wird.²¹² Ein Recht auf die Nutzung eines identifizierten Vermögenswertes liegt jedoch nicht vor, selbst wenn dieser spezifisch angeführt wird, wenn der Vertragsgeber ein substantielles Recht auf den Austausch des Vermögenswertes während der Nutzungsdauer hat. Ein substantielles Austauschrecht liegt vor, wenn der Vertragsgeber sowohl

²⁰⁸ Vgl. IASB (2016a), IFRS 16.BC162; Vgl. FREIBERG (2016), S. 265.

²⁰⁹ S. IFRS 16.B9.

²¹⁰ S. IFRS 16.B10.

²¹¹ S. IFRS 16.12.

²¹² S. IFRS 16.13.

die Fähigkeit besitzt, den Vermögensgegenstand innerhalb einer angemessenen Zeit auszutauschen und er einen wirtschaftlichen Vorteil aus diesem Austauschrecht hat.²¹³ Besitzt der Vertragsgeber jedoch das Recht oder die Pflicht zum Austausch des Vermögenswertes zu oder nach einem bestimmten Zeitpunkt oder einem spezifischen Ereignis, gilt dies nicht als substantielles Austauschrecht, da er nicht über den gesamten Nutzungszeitraum die Fähigkeit zum Austausch besitzt.²¹⁴ Das Unternehmen hat zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses zu prüfen, ob ein Austauschrecht vorliegt und ob dieses substantiell ist. Nicht mit einzubeziehen sind Überlegungen über zukünftige Ereignisse, die zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses als unwahrscheinlich anzusehen sind, wie z.B. technische Überalterung, wesentlich unterschiedliche Marktpreise während der Nutzung im Vergleich zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses oder eine wesentliche Differenz in der Leistung oder der Nutzung des Vermögenswertes durch den Vertragsnehmer während des Nutzungszeitraums im Vergleich zur Einschätzung zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses.²¹⁵ Weitere Überlegungen, dass ein Austauschrecht eher nicht oder nicht substantiell ist, sind²¹⁶:

- Erhöhte Kosten des Austausches, wenn der Vermögenswert beim Vertragsnehmer steht;
- Ein Austauschrecht für Reparaturen oder Instandhaltungen, wenn der Vermögenswert nicht richtig funktioniert oder aufgerüstet wird;
- Sofern der Vertragsnehmer nicht bestimmen kann, ob ein Austauschrecht substantiell ist, ist anzunehmen, dass es nicht substantiell ist.

Die Nutzung eines identifizierten Vermögenswertes kann nur einen Teil bzw. eine bestimmte Kapazität betreffen, wie z.B. eine Fläche in einem Raum, sofern dieser physisch abgegrenzt ist. Ist dieser nicht abgegrenzt, ist zu prüfen, ob die Kapazität im Wesentlichen die gesamte Kapazität des Vermögenswertes entspricht und dadurch der Vertragsnehmer im Wesentlichen den gesamten wirtschaftlichen Vorteil aus der Nutzung des Vermögenswertes hat.²¹⁷

Das Recht, die wirtschaftlichen Vorteile aus der Nutzung des Vermögenswertes zu erhalten besteht, wenn im Wesentlichen der gesamte wirtschaftliche Vorteil aus der Nutzung über den Nutzungszeitraum besteht, wie z.B. ein exklusives Nutzungsrecht. Der Vorteil kann aber neben der direkten Nutzung des Vermögenswertes auch aus der indirekten Nutzung resultieren, z.B. durch ein Sub-Leasing. Weiters sind neben dem Hauptoutput des Vermögenswertes etwaige

²¹³ S. IFRS 16.14.

²¹⁴ S. IFRS 16.B15.

²¹⁵ S. IFRS 16.B16.

²¹⁶ S. IFRS 16.B17-B19.

²¹⁷ S. IFRS 16.B20.

Nebenprodukte vom wirtschaftlichen Vorteil umfasst.²¹⁸ Der wirtschaftliche Vorteil ist dahingehend einzugrenzen, inwieweit der Umfang der Nutzung durch den Vertragsnehmer gewährt wurde, wie z.B. eine Kilometeranzahl bei einem Personenkraftwagen, die nicht überschritten werden darf, ist der wirtschaftliche Nutzen auf diese Grenze hin limitiert.²¹⁹ Hat der Vertragsnehmer einen Teil seiner Einnahmen aufgrund der Nutzung des Vermögenswertes an den Vertragsgeber oder andere Parteien als Entgelt zu zahlen, sind diese Zahlungen trotzdem als wirtschaftlicher Vorteil, den der Vertragsnehmer hat, anzusehen, da diese Einnahmen aus der Nutzung durch den Vertragsnehmer resultieren.²²⁰

Das Recht zu bestimmen, wie der Vermögenswert genutzt wird definiert sich darin, wenn der Kunde entweder das Recht hat zu bestimmen, für welchen Zweck während der Nutzungsdauer der Vermögenswert genutzt wird, oder die relevanten Entscheidungen wie die Nutzung erfolgt schon vorbestimmt sind und der Vertragsnehmer das Recht hat, den Vermögenswert über die Nutzungsdauer zu betreiben bzw. damit zu arbeiten, ohne dass der Vertragsgeber das Recht hat die Bedingung zu ändern oder der Vertragsnehmer den Vermögenswert bzw. Teile davon so gestaltet hat, dass die Nutzung des Vermögenswertes über die Nutzungsdauer vorbestimmt ist.²²¹ Zentral beim Recht zur Bestimmung der Nutzung des Vermögenswertes ist, wer für jene Entscheidungen die Rechte hat, die über den wesentlichen wirtschaftlichen Vorteil aus der Nutzung bestimmen.²²² Als Beispiele können Rechte zur Änderung der Produktion oder Leistung, wann, wo oder ob und in welcher Menge produziert bzw. die Leistung erbracht wird genannt werden.²²³ Einen Vermögenswert zu betreiben oder instand zu halten zählen jedoch nicht als Rechte zur Bestimmung, wie ein Vermögenswert genutzt wird. Ist die Art der Nutzung vorbestimmt, kann das Recht zur Betreibung eines Vermögenswertes ein Recht auf die Bestimmung der Nutzung sein.²²⁴ Werden vor der Nutzung Entscheidungen über die Nutzung des Vermögenswertes getroffen, so gelten diese nur dann als wesentliche Entscheidungsrechte, wenn der Vermögenswert speziell nach den Wünschen des Vertragsnehmers gefertigt wird. Kann der Vertragsnehmer nur die Leistung oder den Output im Vorfeld bestimmen, gilt dies nicht als wesentliches Entscheidungsrecht.²²⁵ Schutzrechte des Vertragsgebers führen nicht zwingend dazu,

²¹⁸ S. IFRS 16.B21.

²¹⁹ S. IFRS 16.B22.

²²⁰ S. IFRS 16.B23.

²²¹ S. IFRS 16.B24.

²²² S. IFRS 16.B25.

²²³ S. IFRS 16.B26.

²²⁴ S. IFRS 16.B27.

²²⁵ S. IFRS 16.B28-B29.

dass der Vertragsnehmer nicht das Recht zur Bestimmung der Nutzung hat, sofern diese zum Schutz des Vermögenswertes, des Personals oder die Einhaltung von Gesetzen und Regelungen beim Vertragsgeber zum Ziel haben.²²⁶

Zur Darstellung der Entscheidungen siehe folgenden Entscheidungsbaum, der hier vereinfacht den Entscheidungsbaum des IFRS 16 entspricht.

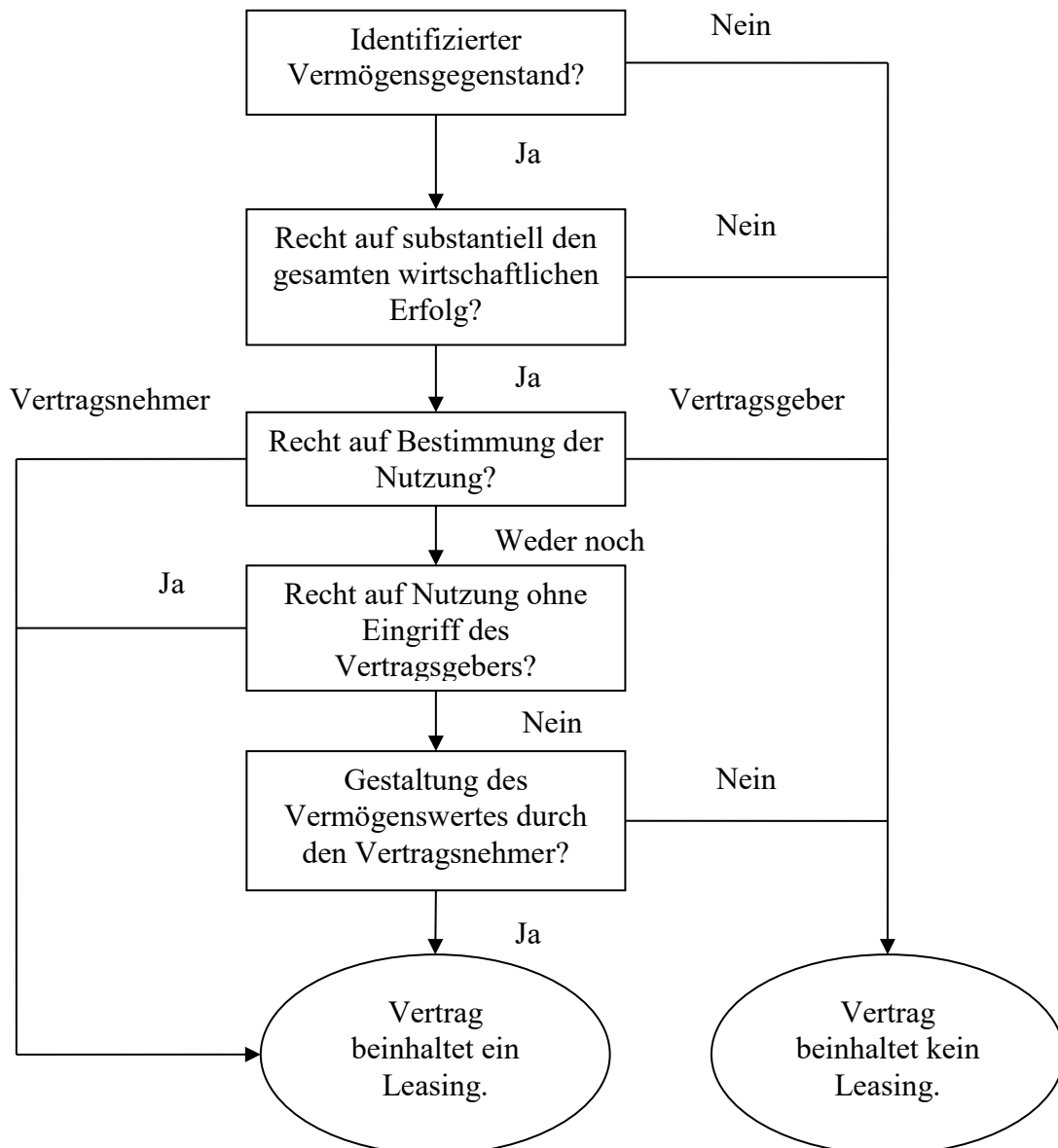


Abbildung 1: Entscheidungsbaum, ob ein Vertrag ein Leasing enthält, Quelle: IFRS 16.B31 (2016), S. 35 (leicht modifiziert).

²²⁶ S. IFRS 16.B30.

Bei der Prüfung, ob ein Vertrag ein Leasing enthält oder nicht, ist weiters zu beurteilen, ob ein Vertrag mehrere Komponenten und damit eventuell mehrere Leasingkomponenten enthält.²²⁷ Ein Recht auf die Nutzung eines Vermögenswertes innerhalb eines Vertrages ist ein separates Leasingverhältnis bzw. stellt eine separate Komponente dar, wenn der Leasingnehmer von der Nutzung des zugrundeliegenden Vermögenswertes alleine bzw. in Verbindung mit Ressourcen, die dem Leasingnehmer zur Verfügung stehen, einen wirtschaftlichen Vorteil hat.²²⁸ Weiters darf der zugrundeliegende Vermögensgegenstand nicht oder nicht in hohem Ausmaß von anderen Vermögenswerten des Vertrages abhängig oder in Verbindung sein.²²⁹

Bei den Leasingzahlungen sind weiters solche Zahlungen zu berücksichtigen, die im Wesentlichen als fixe Leasingzahlungen anzusehen sind bzw. unvermeidbar sind. Solche Zahlungen können z.B. variable Zahlungen sein, die aufgrund der vertraglichen Gestaltung nicht sehr variabel sein können bzw. unvermeidbar sind. Weiters könnte der Leasingnehmer mehrere Zahlungsvarianten haben, wobei hier die wahrscheinlichste zu wählen ist, sofern diese nicht bestimmbar ist, ist jener diskontierte Zahlungsstrom zu wählen, der zum geringsten Barwert führt.²³⁰ Darüber hinaus gibt IFRS 16 noch Regelungen bzw. Richtlinien an für Leasings, wo der Vermögensgegenstand vor Beginn des Leasingverhältnisses in den Besitz des Leasingnehmers übergeht sowie weiterführende Anhangangaben, auf die an dieser Stelle auf die relevanten Stellen im Standard verwiesen wird, da diese nicht in der Richtlinie bzw. im Excel-Tool einbezogen werden.²³¹

Die Prüfungsschritte um ein Leasing zu identifizieren zeigen, dass Verträge von der Definition von Leasing betroffen sein können, die nicht explizit als Leasing bezeichnet werden oder nicht die Funktion eines Leasings als Finanzierungsform erfüllen. Ein identifizierter Vermögenswert, ein Recht auf den wirtschaftlichen Erfolg sowie ein Recht auf die Bestimmung der Nutzung können vielfältig auftreten und dadurch ein Leasing begründen. Als Beispiel kann hier ein Baurecht²³² angeführt werden, dass unter die Ansatzkriterien von IFRS 16 fällt, jedoch nicht als solches bezeichnet wird. Besonders wird auf Leasings in jenen Verträgen zu achten sein, die mehrere Komponenten aufweisen und eventuell ein Leasing eingebettet haben. Weiters wird zu unterscheiden sein, ob der Vertrag ein Leasing oder ein Service darstellt. Bei einer Serviceleistung

²²⁷ Vgl. Kapitel 2.3.2, S. 22.

²²⁸ S. IFRS 16.B32a.

²²⁹ S. IFRS 16.B32b.

²³⁰ S. IFRS 16.B42.

²³¹ S. IFRS 16.B43-B52.

²³² Vgl. BOVENKAMP/CUPAL (2007), S. W 55-60.

ist keine Kontrolle über einen bestimmten Vermögenswert notwendig, auch wenn dieser für die Durchführung der Leistung erforderlich ist und es wird die Leistung nur zum Zeitpunkt der Durchführung erhalten. Eine Serviceleistung stellt kein Leasing nach IFRS 16 dar und daher ist IFRS 16 nicht auf solche Leistungen anwendbar.²³³ Um sämtliche Leasingverhältnisse im Unternehmen erfassen zu können, müssen Tätigkeiten darauf ausgerichtet werden. Es wird darauf in Kapitel 3.2 auf den Prozess zur Erfassung von Leasingverhältnissen näher eingegangen.

Nach der Erarbeitung der Regelung des IFRS 16 und des Schemas zur Identifikation eines Leasings und welche Informationen für die Bilanzierung benötigt werden, kann als erstes Ergebnis der Arbeit eine Richtlinie für die Erfassung von Leasingverhältnissen nach IFRS 16 erstellt werden. Damit diese Richtlinie für die Praxis praktikabel ist, wird diese in Form einer Checkliste erstellt. Unter Anwendung der Checkliste ist die Anwendung des Tools, das basierend auf der Checkliste bzw. der wesentlichen Regelungen des IFRS 16 in weiterer Folge entwickelt wird, möglich. In den folgenden Unterkapiteln zu Kapitel 3 wird auf den Prozess zur Erfassung von Leasingverhältnissen, der Behandlung von existierenden Verträgen sowie der zukünftigen Vertragsgestaltungen eingegangen.

3.2. Prozess zur Erfassung von Leasingverhältnissen und Behandlung existierender Leasingverhältnisse

Um Leasingverhältnisse nach dem neuen Leasing Standard zu erfassen, ist es notwendig, einen Prozess im Unternehmen zu implementieren, der die Erfassung aller Leasingverhältnisse in der gesamten Unternehmung ermöglicht. Im Fall von Leasingverhältnissen gibt es mehrere Punkte, die eine vollständige Erfassung der Leasingverhältnisse erschweren bzw. die Erfassung komplex werden lassen kann. Aus Sicht des Prozesses hängt es davon ab, wie wichtig Leasinggeschäfte bisher im Unternehmen bzw. Konzern gewesen sind und ob auf dessen Strukturen aufgebaut werden kann. Erhöhter Handlungsbedarf besteht bei jenen Unternehmen, die bisher den Großteil ihrer Leasingverhältnisse als Operating-Leasingverhältnis qualifiziert haben²³⁴, sowie kein generelles System für die Vertragserfassung oder –management besitzen.²³⁵ Gab es im Unternehmen bisher keinen formalen Prozess iZm. Leasingverträgen, so gibt es hier für Unternehmen einen erhöhten Aufwand, was die Umstellung des Prozesses betrifft. Die

²³³ Vgl. IASB (2016a), IFRS 16.BC32-34.

²³⁴ Vgl. ECKL/KIRCH/PIESBERGEN/PILHOFER (2016), S. 665.

²³⁵ Vgl. DINH/FINK/SCHULTZE/SCHABERT (2016), S. 242.

Anforderungen und Änderungen beginnen beim operativen Prozess im täglichen Geschäft. Mitarbeiter, die Verträge abschließen dürfen, müssen in Zukunft dahingehend sensibilisiert sein, dass bei Abschluss eines Vertrages zu prüfen ist, ob dieser Vertrag ein Leasingverhältnis beinhaltet oder nicht. Hierzu benötigen die Mitarbeiter eine zentrale Vorgabe bzw. eine Richtlinie, anhand dieser die Prüfung von Verträgen vornehmen können und wo die Verträge zu erfassen bzw. dokumentieren sind. Es gilt zu beachten, ob Leasingverträge nur zentral, wie z.B. von der Rechtsabteilung des Unternehmens, oder dezentral in den jeweiligen Abteilungen abgeschlossen werden dürfen. Das fachliche Wissen bei zentralen Stellen, die sich täglich mit solchen Themen auseinandersetzen, dürfte besser sein, als solches in dezentralen Abteilungen, weshalb hier ein erhöhter Bedarf der Anleitung und Schulung der Mitarbeiter besteht.²³⁶ Im Fall von Vertragsabschlüssen durch dezentrale Stellen ist daher zu empfehlen, dass im Zweifelsfall bei der Einstufung des Leasingvertrages die Möglichkeit besteht, die Klärung der Einstufung zu einer höheren Stelle zu eskalieren, wie z.B. das Konzernrechnungswesen oder die Konzernrechtsabteilung, wo derartige Fragen zentral geklärt werden können, um eine korrekte Qualifizierung gewährleisten zu können. Alternativ ist es möglich, dass generell als Richtlinie festgelegt wird, dass Verträge, die die Nutzung von Vermögenswerten vorsieht, zentral oder in Zusammenarbeit mit zentralen Stellen freizugeben sind und dort die Qualifizierung stattfindet. Ein formaler operativer Prozess bzw. eine Richtlinie ist idZ. notwendig, um den Anforderungen eines rechnungslegungsbezogenen internen Kontrollsystems²³⁷ gerecht zu werden.

Um zu bestimmen, in welchem Umfang ein Prozess für die Erfassung der Leasingverhältnisse notwendig ist und für die Klärung, wie wesentlich Leasinggeschäfte im Unternehmen sind, ist es notwendig, eine Fundamentalanalyse iZm. abgeschlossenen Verträgen, die Leasingverhältnisse darstellen oder beinhalten können, durchzuführen. Daraus sollen Umfang und Auswirkung des IFRS 16 für das Unternehmen abgeschätzt werden können und basierend auf den Erkenntnissen darauf Prozesse implementiert werden. Dies sollte so früh wie möglich durchgeführt werden, um weitere Maßnahmen setzen zu können.²³⁸ Weiters zu berücksichtigen ist iZm. dem frühen Start der Analyse und Inventur der bestehenden Verträge, dass es teilweise zu einem hohen Aufwand kommen kann, was die Qualifizierung von bestehenden Verträgen und die Erfassung der Daten betrifft.²³⁹ Werden im Unternehmen Leasingverträge in einem überschaubaren Umfang

²³⁶ Vgl. DINH/FINK/SCHULTZE/SCHABERT (2016), S. 242; Vgl. LANGE/MÜLLER (2016b), S. 220.

²³⁷ Vgl. BARDENS/DUHR/HEINING (2016), S. 266.

²³⁸ Vgl. KÖSTER/REPETZ (2016), S.652.

²³⁹ Vgl. ZAUGG/MEYER (2016), S. 655.

abgeschlossen, so werden große, formale Prozesse nicht notwendig sein und es können vereinfachte Prozesse und Lösungen für die Erfassung von Leasingverhältnissen eingesetzt werden. Bis zu einem gewissen Umfang wird es durchführbar sein, Leasingverhältnisse mit einer Excel-basierten Lösung abzubilden. Eine solche Lösung wird in weiterer Folge der Arbeit erstellt und präsentiert. Befindet sich das Unternehmen in der Situation, dass viele Leasingverhältnisse abgeschlossen werden, die zudem unterschiedlich ausgestaltet werden, wird eine Excel-basierte Lösung zum Erfassen der Leasingverhältnisse an ihre Grenzen stoßen, da sich nicht alle Parameter im Excel abbilden lassen und die Zuverlässigkeit einer Excel-basierten Lösung über zunehmend vielen Verträgen abnimmt. Die Komplexität besteht darin, dass aufgrund des IFRS 16 viele Parameter abgefragt und erfasst werden müssen und die daraus abgeleiteten Erstbewertungen und Folgebewertungen zu einer hohen technischen Komplexität führen.²⁴⁰ Bei größeren Konzernen wird es notwendig sein, Softwarelösungen zu erwerben bzw. in das Enterprise-Resource-Planning (ERP) System zu integrieren. Abzuwägen ist hierbei, ob eine solche Lösung für alle Unternehmen im Konzern ausgerollt wird oder nur zentral geführt wird und der Konzern sich die Informationen mittels Reporting Package übermitteln lässt.²⁴¹ Ein Reporting Package wird im Regelfall als Excel-Datei erstellt. Hierbei kann eine Excel-basierte Lösung für die dezentrale Erfassung der Leasingverhältnisse, wie sie in dieser Arbeit erstellt und vorgestellt wird, hilfreich sein. Die Entscheidung, ob und in welchem Umfang ein Lösung zugekauft wird, hängt davon ab, welche finanziellen Ressourcen ein Unternehmen dafür hat oder haben möchte. Für Unternehmen, die Teil eines Konzerns sind und an das Mutterunternehmen zu berichten haben, wo der Konzern keine zentrale Datenbank zur Verfügung stellt sowie Konzerne, die kein einheitliches ERP-System²⁴² besitzen oder aufgrund ihrer Größe des Konzerns sich keine Softwarelösung für die Erfassung von Leasingverträgen leisten wollen, kann ein Excel-basiertes Tool eine kostengünstige Variante für die Erfassung, Bewertung und Dokumentation von Leasingverhältnissen darstellen.

Im Rahmen der Bestandsaufnahme bzw. Inventur der bestehenden Verträge ist von Beginn an zu berücksichtigen, welche Variante der Erstanwendung gewählt wird und welche Übergangsregelungen zu beachten sind. Daraus resultieren unterschiedliche Anforderungen an die Inventur, da für den jeweils gewählten Ansatz unterschiedliche Daten zu erheben sind.²⁴³ Unabhängig davon, ob der volle retrospektive Ansatz oder der modifizierte retrospektive Ansatz gewählt wird,

²⁴⁰ Vgl. ECKL/KIRCH/PIESBERGEN/PILHOFER (2016), S. 665.

²⁴¹ Vgl. DINH/FINK/SCHULTZE/SCHABERT (2016), S. 242.

²⁴² Vgl. ZAUGG/MEYER (2016), S. 656.

²⁴³ Vgl. Kapitel 2.3.6, S. 30-34.

sind einige Parameter erst abzuklären, die womöglich nicht in den bisher abgeschlossenen Verträgen enthalten sind. Im Fall des vollen retrospektiven Ansatzes ist fraglich, wie weit zurück in die Vergangenheit Parameter noch bestimmt werden können. Besonders bei vormals Operating-Leasingverhältnissen unter IAS 17 kann es vorkommen, dass nicht alle Parameter, wie z.B. der Zinssatz, im Leasingvertrag näher beschrieben sind oder überhaupt in einer Datenbank erfasst wurden.²⁴⁴ Dies bedeutet im Rahmen der Ersterhebung, dass vorab alle verfügbaren Informationen zusammengetragen werden müssen, um bestimmen zu können, ob die Ermittlung des internen Zinssatzes des Leasingverhältnisses durchführbar ist oder ob auf den Grenzfremdkapitalkostensatz abzustellen ist²⁴⁵. Wird die Überleitung von lokalem Recht auf IFRS auf Konzernebene durchgeführt, kann es bei der Ermittlung des Grenzfremdkapitalkostensatzes des Tochterunternehmens zu erhöhtem Aufwand kommen. Die Festlegung wird insofern erschwert, wenn Tochterunternehmen in Schwellenländern oder Hochinflationsländern liegen, wo die Beobachtung von Refinanzierungskosten schwierig ist.²⁴⁶ Weiters zu beachten ist, dass Leasingverträge im internationalen Vergleich unterschiedlich ausgestaltet werden. So gibt es verschiedene Herangehensweisen was die Abrechnung von Nebenkosten, separat oder in der Miete inkludiert, erfolgt, oder was Bezeichnungen innerhalb von Verträgen betrifft.²⁴⁷

Mit der Inventur der bestehenden Leasingverhältnisse im Unternehmen kann in weiterer Folge eine Analyse darüber durchgeführt werden, mit welchen Modalitäten Leasingverträge in der Vergangenheit abgeschlossen worden sind. Dies kann für die Erstellung einer einheitlichen Richtlinie, wie Leasingverträge zukünftig abgeschlossen werden sollen, genutzt werden.²⁴⁸ Darüber hinaus ist eine Effektanalyse auf den Jahresabschluss möglich, die in weiterer Folge als Entscheidungsbasis dienen kann, in welchem Ausmaß in Zukunft Leasingverhältnisse abgeschlossen werden sollen.²⁴⁹ Daneben können aus der Analyse Feststellungen und Entscheidungshilfen iZm. etwaigen bilanzpolitischen Maßnahmen, die im Rahmen des IFRS 16 anwendbar sind, wie z.B. kurzfristige Leasingverträge oder Leasingverträge von Vermögenswerten von geringem Wert²⁵⁰, gezogen werden. Weiters müssen Informationen gesammelt werden, um die Erfordernisse der Übergangsregelungen zu erfüllen.²⁵¹

²⁴⁴ Vgl. ECKL/KIRCH/PIESBERGEN/PILHOFER (2016), S. 665.

²⁴⁵ Vgl. Kapitel 2.3.3, S. 24-25; Vgl. Kapitel 3.1, S. 39-41.

²⁴⁶ Vgl. ZAUGG/MEYER (2016), S. 656.

²⁴⁷ Vgl. ZAUGG/MEYER (2016), S. 656.

²⁴⁸ Vgl. DINH/FINK/SCHULTZE/SCHABERT (2016), S. 242-243; Vgl. KÖSTER/REPETZ (2016), S.652.

²⁴⁹ Vgl. DINH/FINK/SCHULTZE/SCHABERT (2016), S. 242.

²⁵⁰ Vgl. Kapitel 2.3.1, S. 20-21.

²⁵¹ Vgl. Kapitel 2.3.6, S.30-34.

Wesentliche Effekte können weiters zwischen lokalem Recht, wie am Beispiel von Österreich in Kapitel 2.4 beschrieben, und IFRS 16 entstehen. Während Leasingverträge in Österreich größtenteils als Operating-Leasingverhältnisse ausgestaltet werden und damit im Aufwand erfasst werden, hingegen jedoch Leasingverhältnisse unter IFRS 16 im Wesentlichen zu aktivieren sind²⁵², ergeben sich für die Überleitung der Jahresabschlusswerte zusätzliche Hürden. Um eine Überleitung vom lokalen Abschluss zu IFRS iZm. IFRS 16 herstellbar zu machen, müssen jene Konten identifiziert werden, auf denen im lokalen Abschluss Leasingaufwendungen und beim Finanzierungsleasing die Anlagenkonten sowie Abschreibungskonten und Finanzaufwendungskonten erfasst werden. Dies ist für die Überleitung vom lokalen Abschluss in den IFRS Abschluss notwendig, da Anpassungsbuchungen vorzunehmen sind. Zu empfehlen ist, bereits im lokalen Abschluss Konten einzurichten, die Buchung von Leasingverhältnissen, die nach IFRS 16 als solche zu qualifizieren sind, erfassen. Diese Vorgehensweise unterstützt bei der Überleitung in weiterer Folge, da keine gesonderte Analyse am Jahresende der Buchungen notwendig ist. Es wird bei der Identifikation der bebuchten Konten iZm. Leasingverhältnissen zu analysieren sein, welche Buchungen auf den bisherigen Miet- bzw. Leasingaufwandskonten durchgeführt worden sind, da sie Mietaufwendungen enthalten können, die unter IFRS 16 nicht zu einem Leasingverhältnis führen²⁵³. Die Bilanzierung zwischen IFRS 16 wird sich in Österreich, aber auch in anderen Ländern wie Deutschland²⁵⁴, von der lokalen handels- und steuerrechtlichen Behandlung vorerst unterscheiden, da die Trennung im Steuerrecht von Operating- und Finanzierungs-Leasingverhältnissen vorerst weiterbestehen wird. Daraus ergibt sich in der Analyse und im zukünftigen Prozess für die Behandlung von Leasingverhältnissen nach IFRS 16, dass die Bildung von latenten Steuern zu berücksichtigen ist.²⁵⁵ Daher sind im Rahmen der Ist-Erhebung alle bisher im lokalen Abschluss bzw. den steuerrechtlich erfassten Leasingverhältnissen, insbesondere die als Finanzierungsleasing qualifizierten Positionen, die bereits in der Bilanz erfasst worden sind, zu erheben. Dadurch können die ermittelten Werte nach IFRS 16 den Werten des lokalen Steuerrechts²⁵⁶ gegenübergestellt werden, um daraus die zu bildenden latenten Steuern²⁵⁷ zu ermitteln.

²⁵² Vgl. Kapitel 2.4, S. 34-36.

²⁵³ Vgl. Kapitel 3.1, S. 44.

²⁵⁴ Vgl. LANGE/MÜLLER (2016b), S. 219-220.

²⁵⁵ Vgl. Kapitel 2.4, S. 35.

²⁵⁶ S. IAS 12.7-11.

²⁵⁷ S. IAS 12.5 iVm. IAS 12.15ff.

Die dargelegten Änderungen und Erfordernisse durch IFRS 16 im Unternehmen zeigen, dass die Umstellung, um IFRS 16 anwenden zu können, erhebliche Veränderungen in den Strukturen eines Unternehmens auslösen können. Eine frühzeitige Auseinandersetzung mit dem neuen Leasingstandard bei Unternehmen, die IFRS anwenden, ist daher zu empfehlen. Sollte sich aus der Analyse der aktuellen Verträge im Unternehmen sowie der generellen strategischen Ausrichtung, was die Nutzung von Leasing als solches betrifft, wesentlich sein, ist es für Unternehmen notwendig, die Infrastruktur einzurichten, die die Erfassung der Verträge und Informationen iZm. Leasingverhältnissen ermöglichen. Die Einrichtung eines einheitlichen Prozesses im Unternehmen oder dem Konzern kann zu wesentlichen Eingriffen in vorhandene Geschäftsprozesse führen. Dies wird davon abhängen, inwieweit Regelungen zur Handhabung und zum Abschluss von Leasingverträgen im Unternehmen bereits vorhanden sind und das generelle Vertragswesen innerhalb des Unternehmens aufgestellt ist. Aus der Analyse lassen sich Rückschlüsse ziehen, welche bilanzpolitischen Möglichkeiten es zum Erstanwendungszeitpunkt gibt. Dabei lassen sich die derzeit im Unternehmen bestehenden Modalitäten für neue Leasingverträge auf bilanzpolitische Möglichkeiten prüfen und können zur Entscheidungsfindung beitragen, wie neue Leasingverträge ausgestaltet werden sollen oder Leasingverhältnisse vermieden werden sollen. Ebenso ist die Schulung der Mitarbeiter wichtig, da diese in der Lage sein müssen, bei Vertragsabschlüssen Leasingverhältnisse zu erkennen. Zudem wird es notwendig sein, die Änderungen im Bilanzierungshandbuch des Unternehmens bzw. des Konzerns aufzunehmen. Die Berücksichtigung von IFRS 16 in der Bilanzierungsrichtlinie soll auf die Gegebenheiten beim Unternehmen abgestimmt werden, da es nicht zielführend ist, sämtliche Sachverhalte, die IFRS 16 vorsieht, in der Richtlinie abzubilden, sondern ein Rahmenwerk darstellt.²⁵⁸ Zur Unterstützung bei der Identifizierung von Leasingverträgen, wo das Unternehmen der Leasingnehmer ist, kann die in dieser Arbeit entwickelte Richtlinie bzw. Checkliste, die die wesentlichen Kriterien für ein Leasingverhältnis²⁵⁹ abfragt, angewendet werden. Die Konzeption der Checkliste für die Behandlung von Leasingverhältnissen nach IFRS 16 wird im Kapitel 3.3 vorgestellt.

3.3. Vertragsgestaltung bei zukünftigen Leasingverträgen unter IFRS 16

Bei der zukünftigen Vertragsgestaltung sind zwei Faktoren zu unterscheiden, welche in Bezug auf Leasingverhältnisse und IFRS 16 zu beachten sind. Die Faktoren stellen die formalen sowie

²⁵⁸ Vgl. DINH/FINK/SCHULTZE/SCHABERT (2016), S. 242-243.

²⁵⁹ Vgl. Kapitel 3.1, S. 39-46.

inhaltliche Erfordernisse dar. Die inhaltlichen Erfordernisse sind von der strategischen Ausrichtung des Unternehmens iZm. der Nutzung von Leasingverhältnissen und von den gewünschten Effekten im Jahresabschluss abhängig. Die formalen Erfordernisse von zukünftigen Leasingverträgen richten sich nach den notwendigen Informationen, die ein Leasingnehmer für die korrekte Bilanzierung von Leasingverhältnissen benötigt.²⁶⁰ Je detaillierter die Verträge in Zukunft ausgestaltet sind, desto weniger Aufwand muss betrieben werden, um fehlende Parameter zu ermitteln, wie z.B. den Grenzfremdkapitalkostensatz. Wie jedoch in Kapitel 3.1 beschrieben, ist fraglich, ob Leasinggeber all ihre Kalkulationsgrundlagen offenlegen werden.²⁶¹

Bei der inhaltlichen Gestaltung von Leasingverträgen oder Verträgen generell ist unternehmensintern abzuklären, ob das Unternehmen auf das Finanzierungsmodell Leasing in Zukunft zurückgreifen möchte oder nicht. Durch IFRS 16 ergeben sich Änderungen in der Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung sowie bei den Finanzkennzahlen, auf die in Kapitel 4 detailliert eingegangen wird. Der Anreiz für die Nutzung von Leasingverhältnissen, um Vermögen und Schulden über Operating-Leasingverhältnisse nicht in der Bilanz zu zeigen, fällt bei IFRS-Anwender zukünftig weg.²⁶² In Zukunft ist jedoch davon auszugehen, dass Leasingverträge weiterhin abgeschlossen werden, da sie als Finanzierungsinstrument Vorteile bringen, wenn die Mittel zur Anschaffung von Vermögenswerten nicht vorhanden sind oder Fremdkapital nicht aufgenommen werden kann.²⁶³ Sollen bilanzwirksame Leasingverhältnisse gänzlich vermieden werden, bleiben als Optionen die Akquisition von Vermögenswerten und reine Dienstleistungsverträge.²⁶⁴ Besonders Dienstleistungsverträge stellen eine Alternative dar, da hier die für IFRS 16 notwendigen Kriterien eines identifizierten Vermögenswertes, Austauschbarkeit und die Kontrolle über den Vermögenswert²⁶⁵ über die Vertragsgestaltungen vermieden werden können und für den Kunden trotzdem ähnliche wirtschaftliche Folgen wie bei einem Leasingvertrag erreicht werden können.²⁶⁶ Als Beispiel wäre hier die Miete von Personenkraftwagen anzuführen, wo anstelle des Wagens die Mobilität verkauft wird und diese nicht an einen bestimmten Wagen gebunden ist. Bei komplexen oder spezifischen Anlagegütern oder Lösungen werden diese Argumente aber nicht gut umsetzbar sein.²⁶⁷

²⁶⁰ Vgl. Kapitel 3.1, S. 39-46.

²⁶¹ Vgl. Kapitel 3.1, S. 40.

²⁶² Vgl. LANGE/MÜLLER (2016b), S. 219.

²⁶³ Vgl. LANGE/MÜLLER (2016b), S. 219; Vgl. ZAUGG/MEYER (2016), S. 657-658.

²⁶⁴ Vgl. BEYHS/LABRENZ (2016), S. 454-457.

²⁶⁵ Vgl. Kapitel 3.1, S. 41-44.

²⁶⁶ Vgl. BEYHS/LABRENZ (2016), S. 455.

²⁶⁷ Vgl. BEYHS/LABRENZ (2016), S. 456.

Alle restlichen Verträge iZm. mit dem zeitlichen Überlassen von Vermögenswerten werden Leasingkomponenten beinhalten. Hier kommen in der Vertragsgestaltung bilanzpolitische Überlegungen hinzu, je nachdem, welches Ergebnis angestrebt wird. Primär werden Leasingnehmer in Zukunft kürzere Leasingzeiträume anstreben, um Auswirkungen auf die Unternehmensbilanz zu verringern.²⁶⁸ Um den Bilanzansatz von Leasingverhältnissen, neben der Abgrenzung zu Dienstleistungsverhältnissen, überhaupt zu verhindern, stehen dem Unternehmen folgende Gestaltungsmöglichkeiten zur Verfügung²⁶⁹:

- Leasingverhältnisse über immaterielle Vermögenswerte;
- Kurzfristige Leasingverhältnisse;
- Leasingverhältnisse über Vermögenswerte von geringem Wert;
- Unwesentliche Leasingverhältnisse;
- Mehrkomponentenverträge.

Bei bestimmten immateriellen Vermögenswerten, kurzfristigen Leasingverhältnissen und Leasingverhältnissen über Vermögenswerte von geringem Wert sieht der Standard Wahlrechte vor, ob diese Leasingverhältnisse bilanzwirksam erfasst werden oder nicht.²⁷⁰ Für immaterielle Vermögenswerte besteht daher generell die Möglichkeit, kein Leasingverhältnis bilanziell zu erfassen. Bei der Möglichkeit, Leasingverträge kurzfristig auszugestalten ist zu beachten, dass für Leasinggeber bzw. Leasingunternehmen das Erneuerungsrisiko und der administrative Aufwand steigt, was zu höheren Verwaltungskosten und evtl. höheren Risikoaufschlägen führt.²⁷¹ Es ist aufgrund dieses Wahlrechtes zulässig, unbefristete Mietverträge, die eine Kündigungsfrist von maximal zwölf Monaten beinhalten, als kurzfristige Leasingverhältnisse zu qualifizieren.²⁷² Werden im Unternehmen viele Vermögenswerte von geringem Wert eingesetzt, die zudem in ihrer Nutzung nicht stark von den anderen Vermögenswerten abhängen, so ermöglicht dieses Wahlrecht ebenfalls Bilanzpolitik bei der Vertragsgestaltung.²⁷³ Neben den Wahlrechten kann auf den generellen Wesentlichkeitsgrundsatz des IAS 1 zurückgegriffen werden, sofern Leasingverhältnisse für den Leasingnehmer unwesentlich sind.²⁷⁴ Unter Mehrkomponentenverträge sind Verträge zu verstehen, die Leasing- und Nicht-Leasingkomponenten enthalten, z.B. eine

²⁶⁸ Vgl. ZAUGG/MEYER (2016), S. 657.

²⁶⁹ Vgl. GRUBER/HARTMANN-WENDELS (2016), S. 443; Vgl. Kapitel 2.3.1, S. 20-21.

²⁷⁰ Vgl. Kapitel 2.3.1, S. 20-21.

²⁷¹ Vgl. GRUBER/HARTMANN-WENDELS (2016), S. 448; Vgl. ZAUGG/MEYER (2016), S. 657-658; Vgl. IASB (2016a), IFRS 16.BC94; Vgl. BEYHS/LABRENZ (2016), S. 456.

²⁷² Vgl. GRUBER/HARTMANN-WENDELS (2016), S. 445.

²⁷³ Vgl. Kapitel 2.3.1, S. 19-21; Vgl. BEYHS/LABRENZ (2016), S. 455.

²⁷⁴ S. IAS 1.7 iVm. 1.31; Vgl. GRUBER/HARTMANN-WENDELS (2016), S. 446.

Serverlandschaft inklusive Service- oder Wartungsleistungen.²⁷⁵ Leasingkomponenten sind getrennt von Nicht-Leasingkomponenten zu erfassen oder können vereinfacht zusammen als ein Leasingverhältnis erfasst werden.²⁷⁶ Da eine gemeinsame bilanzielle Erfassung zu einem höheren Bilanzwert führt, ist es aus bilanzpolitischen Überlegungen sinnvoller, die Bilanzierung getrennt vorzunehmen. Bei der Vertragsgestaltung sowie der Allokation der Einzelveräußerungspreise kann iZm. Ermessensspielräume der Service-Leistungskomponente ein möglichst großer Anteil zugeteilt werden, um die Bemessungsgrundlage sowie die Leasingverbindlichkeit gering zu halten.²⁷⁷

Durch die Vertragsgestaltung ist es möglich, auf die Bewertungsparameter Einfluss zu nehmen, um Effekte im Jahresabschluss zu steuern. Gestaltungsmöglichkeiten ergeben sich bei der Laufzeit des Leasingverhältnisses, der Höhe der Leasingzahlungen sowie den anzuwendenden Diskontierungssatzes.²⁷⁸ Bei der Laufzeit ist die Gestaltung von Optionsrechten relevant. Bei der Höhe der Leasingzahlungen bestehen Möglichkeiten in der Einbeziehung der relevanten Zahlungen, wie die Bewertung der Restwertgarantie sowie der Ausübungspreis bei hinreichend sicheren Kaufoptionen, die in der Bewertung Spielraum lassen.²⁷⁹ Speziell durch Vertragsgestaltung lassen sich Auswirkungen auf die Bilanz durch Verwendung von variablen Leasingzahlungen, die nicht in die Bewertung der Leasingverbindlichkeit einfließen, steuern. Hierzu zählen alle variable Zahlungen, die nicht von einem Index oder einer Rate²⁸⁰ abhängen oder variablen Zahlungen, die im Wesentlichen als fix einzustufen sind²⁸¹. Bei der Vertragsgestaltung ist es daher möglich, beispielsweise bei Fahrzeugleasing die Raten von der Kilometerleistung, bei Geschäftsräumen die Raten vom Umsatz oder bei Maschinen die Raten von der produzierten Menge durch die Maschine abhängig zu machen. Darüber hinaus ist eine Kombination von fixen und variablen Leasingzahlungen gestattet.²⁸² Es ist dadurch theoretisch möglich, Leasingzahlungen bei einem Leasingverhältnis zum Teil oder voll aufwandswirksam zu erfassen²⁸³, was die Wirkung auf die Bilanz verringert. Beim anzuwendenden Zinssatz gibt es aufgrund der dargelegten Faktoren und Bestimmungen²⁸⁴ Möglichkeiten, den Zinssatz zu steuern.

²⁷⁵ Vgl. GRUBER/HARTMANN-WENDELS (2016), S. 446; Vgl. BEYHS/LABRENZ (2016), S. 457.

²⁷⁶ Vgl. Kapitel 2.3.2, S. 22.

²⁷⁷ Vgl. GRUBER/HARTMANN-WENDELS (2016), S. 446.

²⁷⁸ Vgl. GRUBER/HARTMANN-WENDELS (2016), S. 446.

²⁷⁹ Vgl. GRUBER/HARTMANN-WENDELS (2016), S. 447.

²⁸⁰ Vgl. Kapitel 2.3.3, S. 24-25.

²⁸¹ Vgl. Kapitel 3.1, S. 45.

²⁸² Vgl. GRUBER/HARTMANN-WENDELS (2016), S. 447; Vgl. BARDENS/KRONER/MEURER (2016), S. 390.

²⁸³ Vgl. Kapitel 2.3.4, S. 26; Vgl. IFRS 16.38, S. 14.

²⁸⁴ Vgl. Kapitel 3.1, S. 39-41.

Die Darstellungen in diesem Kapitel zeigen, dass in Bezug auf die zukünftige Vertragsgestaltung auf formale Kriterien zu achten ist, die die Leasingnehmer bzw. die Unternehmen unterstützen, Daten besser, schneller sowie standardisierter zu erfassen, um zusätzliche Kosten aufgrund der steigenden Anforderungen des IFRS 16 im Unternehmen zu minimieren. Bei der inhaltlichen Vertragsgestaltung zeigt sich, dass die vom Standardsetter gewünschte Erfassung aller Leasingverhältnisse in der Bilanz durchaus verhindert werden kann, wenn der Leasingnehmer in der Vertragsgestaltung die Möglichkeiten der Umgehung der bilanzwirksamen Erfassung, die durch IFRS 16 gegeben sind, nutzt. Da hierbei aber wie oben angeführt das Risiko bei Leasinggebern steigt, ist davon auszugehen, dass diese mit erhöhten Gebühren darauf reagieren werden oder nicht alle Vertragsgestaltungen, die in der Theorie möglich sind, zulassen werden.

3.4. Checkliste zur Behandlung von Leasingverträgen nach IFRS 16

Zum Abschluss von Kapitel 3 wird folgend auf den Aufbau der Checkliste bzw. Richtlinie im Detail, die bei der Erfassung, Bilanzierung und Darstellung von Leasingverhältnissen unterstützt, eingegangen. Auf die grundsätzliche Konzeption der Checkliste sei an dieser Stelle auf Kapitel 3.1²⁸⁵ verwiesen.

Die Checkliste für die Identifikation, Erfassung und Bewertung von Leasingverhältnissen ist so konzipiert, dass die wesentlichen Kriterien für die Identifikation abgefragt werden. Ergibt die Prüfung der Kriterien, dass ein Leasingverhältnis vorliegt, sind in weiterer Folge die Punkte zur Ersterfassung, der Anhangangaben sowie der Folgebewertung zu berücksichtigen. Die Checkliste unterteilt sich in eine Kurz-²⁸⁶ und eine Langform²⁸⁷. Die Kurzform geht auf die wesentlichen Punkte ein und verweist auf die Detailregelungen auf die entsprechenden Paragraphen im IFRS 16. Die Langform stellt einen detaillierten Extrakt des Standards dar, der wiederum auf spezielle Regelungen im Standard verweist. Auf eine detaillierte Checkliste, die auf sämtliche Angaben und spezielle Sachverhalte im Detail eingeht, wurde verzichtet. Dies ist darin begründet, dass für die praktische Anwendung die Identifikation der Kriterien und der zutreffenden Angaben relevant ist.

²⁸⁵ Vgl. Kapitel 3.1, S. 46.

²⁸⁶ Vgl. Anhangsverzeichnis, Abschnitt 1: Richtlinie/Checkliste zur Erfassung von Leasingverhältnissen nach IFRS 16 Leasingverhältnisse bei Leasingnehmern, Tabelle 8: Quick-Checkliste für die Erfassung von Leasingverhältnissen bei Leasingnehmern, S. 115-116.

²⁸⁷ Vgl. Anhangsverzeichnis, Abschnitt 1: Richtlinie/Checkliste zur Erfassung von Leasingverhältnissen nach IFRS 16 Leasingverhältnisse bei Leasingnehmern, Tabelle 9: Detailrichtlinie für die Erfassung von Leasingverhältnissen bei Leasingnehmern, S. 117-131.

Als größerer Regelungsbereich im IFRS 16 wurde in der Checkliste im Detail nicht auf Sale-and-Leaseback Transaktionen eingegangen, da hier zusätzliche Regelungen, was die Qualifizierung als Verkauf nach IFRS 15 betrifft, zu berücksichtigen sind. Es wurde lediglich darauf eingegangen, dass zu prüfen ist, ob es sich um einen Verkauf nach IFRS 15 handelt oder nicht. Das Beispiel zu Sale-and-Leaseback Transaktionen in Kapitel 2.3.5 soll aufzeigen, dass hier eine zusätzliche Komplexität hinzugefügt wird, die jedoch nicht für Standard-Leasingverhältnisse zutreffend ist.²⁸⁸ Die Checkliste und das Erfassungstool in weiterer Folge würden dadurch um einen komplexen Bereich erweitert werden, der im Verhältnis zu den restlichen abgeschlossenen Leasingverhältnissen in Unternehmen verhältnismäßig einen geringen Anteil ausmacht. IdZ. ist zu empfehlen, die Prüfung von Sale-and-Leaseback Transaktionen separat zu behandeln bzw. zu dokumentieren. Ergibt die Prüfung, dass es sich um ein Leasingverhältnis handelt, so können die entsprechenden Werte im Erfassungstool wiederum wie sonstige Leasingverhältnisse erfasst werden.

Erkennt der Nutzer der Checkliste, dass Angaben erforderlich sind, so ist er in weiterer Folge mit dem Verweis in den Standard in der Lage, die Detailregelungen im Standard zu eruieren und auf sein Unternehmen anzuwenden. Diese Vorgehensweise in der Erstellung der Checkliste lässt sich darin begründen, dass der Standard auf einzelne Sachverhalte detailliert eingeht. Letztendlich ist der Zweck der Checkliste darin begründet, dass diese die Identifikation und Dokumentation zu den Entscheidungen im Rahmen der Bilanzierung von Leasingverhältnisse unterstützt, nicht aber vollumfänglich die Auseinandersetzung mit dem Standard ersetzt.²⁸⁹ Die Checkliste soll in weiterer Folge Bestandteil des Erfassungstools sein bzw. im Erfassungstool integriert sein. Im Tool hat die Checkliste jedoch nur einen unterstützenden Zweck, was die Suche nach Erfordernissen des Standards betrifft. Die Dokumentation zu einzelnen Leasingverhältnissen sollte in separaten Dateien erfolgen.

Mit der Aufarbeitung der notwendigen Informationen, der Prozesse in Bezug auf die Handhabung von Leasingverhältnisse mit Betrachtung auf die Rechnungslegung nach IFRS 16 sowie der zukünftigen Vertragsgestaltung ist es im Kapitel 4 möglich, auf den Aufbau des Erfassungstools für Leasingverhältnisse nach IFRS 16 einzugehen. Darüber hinaus kann aufgrund der zuvor aufgearbeiteten Inhalte nun auf die Effekte auf den Jahresabschluss sowie die Finanzkennzahlen durch die Anwendung von IFRS 16 eingegangen werden.

²⁸⁸ Vgl. Kapitel 2.3.5, S. 29-30.

²⁸⁹ Vgl. Kapitel 3.2, S. 51.

4. Berechnungs-Tool für die Erfassung von Leasingverhältnissen nach IFRS 16 sowie Auswirkungen auf Bilanzbild und Kennzahlen durch IFRS 16

Im folgenden Kapitel wird auf das konzipierte Berechnungs-Tool eingegangen, um dessen Inhalte und Funktionen zu erläutern. Weiters werden die Auswirkungen des IFRS 16 Leasingverhältnisse auf das Bilanzbild und Kennzahlen dargelegt, um daraus die relevanten Kennzahlen, für die Anwendung des Berechnungs-Tools auf die ausgewählten Klienten des Kooperationspartners anzuwenden. Bei der Anwendung des Tools soll darauf eingegangen werden, welche Herausforderungen im Rahmen der Identifikation der Leasingverträge bzw. der Bestandteile für die Bilanzierung von Leasingverträgen bei den ausgewählten Klienten auftreten.

4.1. Bestandteile eines Berechnungs-Tools für die Erfassung von Leasingverhältnissen

Die Konzeption des Berechnungs-Tools wurde so gewählt, dass beim Einsatz innerhalb eines Konzerns für jede Gesellschaft bzw. für jeden Staat eine Datei zu befüllen ist, um die Steuerwirkungen zu berücksichtigen. Im Deckblatt innerhalb des Berechnungs-Tools sind als Angaben, neben der Bezeichnung der Gesellschaft und dem Geschäftsjahr, der Steuersatz des Staates, in dem sich die Gesellschaft befindet, anzuwenden. Darüber hinaus sind am Deckblatt die Anlagenklassen anzugeben, die vom Unternehmen verwendet werden. Diese sind in weiterer Folge mit der Liste zur Erfassung der Leasingverhältnisse verknüpft, um zum jeweiligen Leasingverhältnis die jeweilige Anlagenklasse zu definieren. Dies ist deshalb notwendig, da für jede zugrundeliegende Anlagenklasse, die Nutzungsrechte, entweder in der Bilanz direkt oder im Anhang anzugeben sind.²⁹⁰ Folglich werden in einem weiteren Tabellenblatt, welches als Zusammenfassung der Jahresabschlusswerte dient, die Summen zu den einzelnen Anlagenklassen gebildet.

Zur Unterstützung bei der Erfassung der Leasingverhältnisse innerhalb des Tools wird die entwickelte Richtlinie bzw. Checkliste, welche in Kapitel 3.4 vorgestellt wurde, in das Berechnungs-Tool eingebettet werden. Weiters enthalten ist eine Anleitung zur Nutzung des Tools. Innerhalb des Tools erfüllt diese primär eine Unterstützungsfunktion im Rahmen der Eingabe der Daten. Für die Dokumentation der einzelnen Leasingverhältnisse ist die Checkliste

²⁹⁰ Vgl. Kapitel 2.3.4, S. 28.

innerhalb des Tools nicht konzipiert, da diese für jeden Vertrag zu replizieren wäre und damit die Datei unübersichtlicher werden würde.

4.1.1. Detailerfassung der Leasingverträge im Tool

Der wesentliche Teil des Tools stellt die Detailerfassung der Leasingverhältnisse nach IFRS 16 dar, in welcher auf Ebene der einzelnen Verträge die notwendigen Werte errechnet werden, um in weiterer Folge die erforderlichen Jahresabschlusswerte bzw. die wesentlichen Anhangangaben zu ermitteln. Jedem Leasingverhältnis ist eine Referenz zu vergeben, um dieses eindeutig zuordnen zu können. Es ist der Zeitpunkt des Vertragsbeginns, des Vertragsendes und die Laufzeit in Monaten anzugeben. Diese Vorgehensweise wurde deshalb gewählt, da sich Vertragsbeginn und tatsächliches Inkrafttreten bzw. die Laufzeit des Leasingverhältnisses unterscheiden können. Diese Vorgehensweise erfordert mehr manuellen Aufwand, führt aber dazu, dass das Risiko reduziert wird, durch automatisierte Formeln irrtümlich falsche Laufzeiten zu errechnen. Bei den Zahlungen sind getrennt die laufenden Zahlungen als monatliche Zahlung, welche fixe Zahlungen darstellen, variable Zahlungen, die an einem Index oder einem Satz gebunden sind, etwaige zahlbare Restwertgarantien oder Ausübungspreise bei Optionen anzugeben. Weiters sind Strafzahlungen für Kündigungen von Leasingverträgen, sonstige Anschaffungsnebenkosten, Wiederherstellungskosten und nicht in die Leasingverbindlichkeit einzubeziehende variable Zahlungen einzutragen.²⁹¹ Für die Bewertung der Leasingverbindlichkeit ist zudem der anzuwendende Zinssatz einzugeben.²⁹² Für jeden Leasingvertrag ist wie zuvor erwähnt, die Anlagenklasse auszuwählen.²⁹³ Zu der gewählten Anlagenklasse ist die im Unternehmen für den jeweiligen Vermögenswert angewendete Nutzungsdauer manuell einzutragen. Auf eine zentrale Eingabe der Nutzungsdauern wurde im Tool verzichtet, da für Anlagenklassen lediglich Bandbreiten bei der Nutzungsdauer vorliegen werden, und bei einem konkret vorliegenden Vermögenswert die entsprechende Nutzungsdauer für den Vermögenswert heranzuziehen bzw. zu beurteilen ist.²⁹⁴ Die Wiederherstellungskosten und die Restnutzungsdauer für die Abschreibung sind separat einzugeben, damit die Wiederherstellungskosten korrekt im Buchwert und in der Abschreibung berücksichtigt werden können, da diese während der Laufzeit anfallen können.²⁹⁵ Das Tool errechnet aus den Angaben der Vertragslaufzeit und der Nutzungsdauer die heranzuziehende Basis

²⁹¹ Vgl. Kapitel 3.1, S. 39.

²⁹² Vgl. Kapitel 3.1, S. 39-41.

²⁹³ Vgl. Kapitel 3.1, S. 41.

²⁹⁴ S. IAS 16.43-62A; Vgl. Kapitel 2.3.4, S. 25-26.

²⁹⁵ Vgl. Kapitel 2.3.3, S. 24-25.

für die Abschreibungsdauer in Monaten, die automatisch für die weitere Berechnung verwendet wird. IdZ. ist die Anzahl der Monate, die für das laufende Geschäftsjahr für die Abschreibung heranzuziehen sind, einzugeben. Diese wird im Jahr des Vertragsbeginns sowie im Jahr des Ausscheidens des Leasinggegenstandes im Regelfall nicht zwölf Monate betragen. Die heranzuziehende Anzahl der Monate für Berechnung der Abschreibung wird weiters für die Zinsberechnung herangezogen. Das Tool errechnet sich aus der in der Angabe anzugebenden jährlichen Zinssatzes einen konformen Zinssatz für die Berechnung der angefallenen Zinsen im laufenden Geschäftsjahr, was für die korrekte Berechnung der Zinsen, wenn das Geschäftsjahr und der Zinszeitraum nicht gleich sind, relevant ist. Sind für Nutzungsrechte Wertminderungen nach IAS 36²⁹⁶ erforderlich, so sind diese separat zu dokumentieren, da im Tool außerordentliche Buchungen nicht berücksichtigt werden. Darüber hinaus können keine Neubewertungen zum beizulegenden Zeitwert²⁹⁷ des Nutzungsrechtes direkt in der Berechnung des Tools berücksichtigt werden. Daher ist die Dokumentation dieser Sachverhalte separat vorzunehmen. Im Tool kann das so gelöst werden, dass entweder die standardisiert berechneten Nutzungsrechte und Abschreibungen durch die adaptierten Werte ersetzt werden, oder diese Werte zu diesen Positionen manuell gelöscht werden und in weiterer Folge in der Zusammenfassung der Jahresabschlusswerte, siehe in weiterer Folge unten, manuell ergänzt werden. Für Nutzungsrechte an Immobilien²⁹⁸ gilt selbiges.

Um eine fortlaufende Berechnung der Positionen in den Folgejahren zu ermöglichen, ist es notwendig, aus dem Tool die Vorjahreswerte zu den Buchwerten der Nutzungsrechte, der kumulierten Abschreibung sowie der Leasingverbindlichkeit zu übertragen, da diese Werte für die Berechnung der im folgenden Geschäftsjahr anfallenden Aufwendungen sowie Bilanzpositionen notwendig sind. Als zusätzliche Sicherungsmaßnahme sind im Tool die Ist-Zahlungen des laufenden Geschäftsjahres und geplante Zahlung im Folgejahr für die Leasingverbindlichkeit aus den Leasingverhältnissen anzugeben. Dies ist darin begründet, dass die Ist-Zahlungen sowohl die laufenden fixen Zahlungen, als auch sonstige Zahlungen, die variabel oder einmalig sind, anfallen können und dadurch die Leasingverbindlichkeit zu einem höheren Teil getilgt wird. Die Angabe, über die zukünftige Zahlung im Folgejahr ist notwendig, damit für die Darstellung der lang- und

²⁹⁶ Vgl. Kapitel 2.3.4, S. 26.

²⁹⁷ Vgl. Kapitel 2.3.4, S. 26.

²⁹⁸ Vgl. Kapitel 2.3.4, S. 26; Vgl. Kapitel 2.3.6, S. 32.

kurzfristigen Positionen in der Bilanz aus der gesamten Leasingverbindlichkeit bzw. Finanzverbindlichkeit ein kurzfristiger Teil ermittelt bzw. getrennt werden kann.²⁹⁹

Um den Erfordernissen der Wahlrechte zu kurzfristigen Leasingverhältnissen und Leasingverhältnissen von Vermögenswerten von geringem Wert im Tool gerecht zu werden, wurden hierfür zwei separat markierte Spalten eingefügt. Im Fall der Ausübung der Wahlrechte, die jedoch im Einklang der gewählten Bilanzierungsmethoden stehen müssen³⁰⁰, sind im Tool lediglich die allgemeinen Vertragsinformationen bis zum Vertragsende, jedoch keine spezifischen Zahlungsmodalitäten einzutragen, da diese ansonsten fälschlicherweise in die Berechnung der Bilanzpositionen eingehen würden. Werden die Wahlrechte nicht ausgenutzt, hat die Befüllung analog zu langfristigen Leasingverhältnissen zu erfolgen. Die Prüfung, ob ein Wahlrecht anwendbar ist, wie z.B. unter Berücksichtigung von Optionsrechten, hat im Rahmen der Beurteilung des Vertrages zu erfolgen und dokumentiert zu werden. Das Tool kann bei der Beurteilung selbst keine Hilfestellung geben, da in der Konzeption des Tools darauf verzichtet wurde, jeglichen möglichen Sachverhalt als Bedingung einzupflegen, da dies das Tool unübersichtlicher machen und keinen wesentlichen Mehrwert liefern würde. Zu befüllen ist in diesen Fällen der Aufwand, der im aktuellen Geschäftsjahr anfällt, sowie die getätigten Zahlungen. Diese Trennung ist notwendig, da die Zahlungen vom Aufwand für das Geschäftsjahr abweichen können. Darüber hinaus ist diese Trennung für die Angaben in der Kapitalflussrechnung relevant.³⁰¹

Um eine Überleitung von der lokalen Rechnungslegung, die sich im Fall der Rechnungslegungsvorschriften in Österreich³⁰² wesentlich von IFRS 16 unterscheiden³⁰³, sind die Werte des lokalen Abschlusses zum jeweiligen Leasingverhältnis ebenfalls einzutragen. Diese umfassen den Leasingaufwand, der bei Zurechnung des Leasinggegenstandes beim Leasinggeber anfällt, Aufwand für Abschreibung, Zinsen und die Aktiv- und Verbindlichkeitsposition, im Fall der Zurechnung beim Leasingnehmer.³⁰⁴ Eine Eingabe der Tilgung ist nicht notwendig, da diese in den Angaben zum Leasingverhältnis nach IFRS 16 enthalten ist. Im Tool wird lediglich auf die Jahresabschlusswerte aus handelsrechtlicher Sicht eingegangen, da hierbei die Prämisse unterstellt

²⁹⁹ S. IAS 1.60; S. IAS 1.69-70.

³⁰⁰ Vgl. Kapitel 2.3.1, S. 19-21.

³⁰¹ Vgl. Kapitel 2.3.4, S. 28.

³⁰² Vgl. Kapitel 2.2, S. 13-19.

³⁰³ Vgl. Kapitel 2.4, S. 34-38.

³⁰⁴ Vgl. Kapitel 2.2, S. 17-19.

wird, dass das Unternehmen für den lokalen handelsrechtlichen Abschluss bereits Unterschiede zwischen dem lokalen handelsrechtlichen und steuerrechtlichen Abschluss berücksichtigt hat. Insbesondere im Zusammenhang mit latenten Steuern³⁰⁵ wird dabei vorausgesetzt, dass diese im lokalen handelsrechtlichen Abschluss bereits gebildet bzw. errechnet wurden, und diese ohnehin im IFRS-Abschluss zu berücksichtigen sind. IdZ. errechnet das Tool latente Steuern aus dem Unterschiedsbetrag des lokalen Werten und dem IFRS-Werten, die in weiterer Folge den gebildeten bzw. errechneten latenten Steuern im lokalen Abschluss zuzuschlagen sind, um somit die latente Steuer vom steuerlichen Wert auf den IFRS-Wert korrekt zu bilden.

4.1.2. Berechnungen und Ergebnisse des Tools

Wurden die beschriebenen Eingaben alle vorgenommen, errechnet das Tool für jedes Leasingverhältnis die Anschaffungskosten des Nutzungsrechtes, der Wiederherstellungskosten, die Abschreibungen hierzu, sowie die kumulierte Abschreibung aus der Abschreibung des Nutzungsrechtes und der Wiederherstellungskosten, der Buchwert des Nutzungsrechtes inklusive der Wiederherstellungskosten, die Anschaffungskosten der Leasingverbindlichkeit, Buchwert der Leasingverbindlichkeit, der Zinsaufwand sowie die effektive Tilgung nach der Aufzinsung der Leasingverbindlichkeit.

In einem weiteren Tabellenblatt werden aus der Einzelaufstellung der Leasingverhältnisse die wesentlichen Jahresabschlusswerte errechnet. Es erfolgt eine Summenbildung zu den einzelnen Anlagenklassen für jeden Wert in der Bilanz sowie Gewinn- und Verlustrechnung, um wie zuvor erwähnt, die Bilanzwerte für die einzelnen Anlagenklassen zu ermitteln. Für die Berechnung der latenten Steuern werden in der gleichen Kategorisierung die Werte des lokalen Abschlusses errechnet und die Differenz daraus ermittelt. Mit dem hinterlegten Steuersatz aus dem Deckblatt des Tools, werden je Anlagenklasse die latenten Steuern ermittelt. Aus den aktiven und passiven latenten Steuern bei den Aktiv- und Passivposten in der Bilanz aus Leasingverhältnissen werden diese summiert und entweder als Summe aktive latente Steuern oder passive latente Steuern, je nachdem, welche Latenz sich aus dem Gesamtsaldo ergibt, errechnet. Die Saldierung der latenten Steuern innerhalb des Tools erfolgt aus dem Grund, da das Tool unterstellt, dass die Ertragssteuern in Unternehmen, auf welches das Tool angewendet wird, von einer einzigen Steuerbehörde

³⁰⁵ Vgl. Kapitel 2.4, S. 35; Vgl. Kapitel 3.2, S. 50.

eingehoben werden, analog zur Argumentation des IAS 12, und damit saldiert werden müssen.³⁰⁶ Sollten die Anforderung für eine Saldierung der latenten Steuern nach IAS 12 nicht erfüllt sein, muss hierzu eine separate Aufstellung erstellt werden, die sich der für jedes Leasingverhältnis einzeln ermittelten Bilanzwerte bedienen kann, um für jeden Vertrag separat die latenten Steuern zu errechnen. Aus Vereinfachungsgründen in Bezug auf die Übersichtlichkeit und Bedienung des Tools, wurde diese Berechnung nicht auf Ebene der einzelnen Leasingverhältnisse durchgeführt. Eine Trennung zwischen kurzfristigen und langfristigen Verbindlichkeiten wurde für die Berechnung der latenten Steuern nicht vorgenommen, da die latenten Steuern ohnehin nur als langfristig im Jahresabschluss dargestellt werden dürfen.³⁰⁷ Inwiefern die latenten Steuern verwendbar sind bzw. angesetzt werden dürfen³⁰⁸, sowie sämtliche sonstigen Regelungen im Zusammenhang mit der Erfassung und Darstellung nach IAS 12, sind vom Unternehmen zu ermitteln und können vom Tool nicht berücksichtigt werden. Mit der Darstellung der latenten Steuern aus den einzelnen Anlagenklassen und den Leasingverbindlichkeiten, sind die Informationen, die für die Anhangangaben iZm. IAS 12, wie z.B. die Zusammensetzung der latenten Steuern,³⁰⁹ gegeben und unterstützen damit die Erstellung der Anhangangaben idZ.

Ansonsten werden im Tool jeweils die IFRS 16-Werte und lokalen Abschlusswerte für die Zinsaufwendungen und Abschreibungen ermittelt, die Differenz errechnet und als ein gesamter Wert für die Anpassung zusammengefasst. Aufgrund der Wahlrechte des IFRS 16 zu kurzfristigen Leasingverhältnissen und Leasingverhältnissen von Vermögenswerten von geringem Wert werden diese je Anlagenklasse ermittelt. Weiters werden die nach lokalen Rechnungslegungsvorschriften erfassten Leasingaufwendungen nach Anlagenklassen ermittelt. Die Aufwendungen aus den beiden zuvor angeführten Wahlrechten werden um die Aufwendungen aus dem nach lokalen Rechnungslegungsvorschriften ermittelten Abschluss vermindert und als eine gesamte Anpassung der Leasingaufwendungen im Tool dargestellt, die für die Überleitungsbuchungen herangezogen werden kann.

Für die Kapitalflussrechnung werden die variablen Zahlungen, die nicht in die Bewertung der Leasingverbindlichkeit einbezogen werden, die dem Cashflow aus betrieblicher Tätigkeit zuzuordnen ist, die Tilgung der Leasingverbindlichkeit für den Finanzierungscashflow sowie der

³⁰⁶ S. IAS 12.74-75.

³⁰⁷ S. IAS 1.56.

³⁰⁸ S. IAS 12.34-36.

³⁰⁹ S. IAS 12.79ff.

Cashflow aus Zinszahlungen zu einem Betrag zusammengerechnet.³¹⁰ Die Zuteilung des Cashflows aus Zinszahlungen zum Cashflow aus betrieblicher Tätigkeit oder zum Cashflow Finanzierungstätigkeit ist vom Unternehmen selbst zu wählen.³¹¹ Für die Kapitalflussrechnung wird weiters die Summe der Leasingzahlungen aus kurzfristigen Leasingverhältnissen und Leasingverhältnissen von Vermögenswerten von geringem Wert errechnet.

Für Anhangangaben werden die Zinsaufwendungen aus den Leasingverbindlichkeiten, Leasingaufwendungen aus kurzfristigen Leasingverhältnissen sowie Leasingaufwendungen aus Vermögenswerten von geringem Wert gesamt ermittelt. Die Werte für Buchwerte und Abschreibungen sind für die Angaben aus der Aufstellung je Anlagenklasse bereits ermittelt. Die Aufwendungen für variable Leasingzahlungen, die nicht in die Bewertung von Leasingverbindlichkeiten einfließen, werden im Punkt der Angaben für die Kapitalflussrechnung ermittelt und werden in der Berechnung der Anpassung der Leasingaufwendungen gesamt ebenfalls mitberücksichtigt. Weiters wird der Gesamtbetrag der Auszahlung für Leasingverhältnisse, welche aus den Ist-Zahlungen aus der Detailübersicht, der Zahlungen zu kurzfristigen Leasingverhältnissen und Leasingverhältnissen von Vermögenswerten, die von geringem Wert sind sowie der variablen Zahlungen, die nicht in die Bewertung der Leasingverbindlichkeit einbezogen werden, errechnet. Die angeführten Angaben entsprechen den Anforderungen des IFRS 16.53a-e, IFRS 16.53g und IFRS 16.53j. Die verbleibenden Angaben IFRS 16.53f und IFRS 16.53h-i werden bzw. können nicht im Tool abgebildet werden, da Unterleasingverhältnisse, Zugänge zu Nutzungsrechten und Sale-and-Leaseback Transaktionen im Tool nicht vollumfänglich erfasst werden. Unterleasingverhältnisse und Sale-and-Leaseback Transaktionen stellen Sondersachverhalte dar, die einerseits Leasinggeberregelungen³¹² betreffen und andererseits ihrer Komplexität separat zu beurteilen sind und daher nicht im Tool abgebildet werden. Erwächst aus diesen Leasingverhältnissen beim Unternehmen eine Leasingnehmerstellung, so können diese Leasingverhältnisse im Tool erfasst werden. Die spezifischen Regelungen für Unterleasingverhältnisse³¹³ und Sale-and-Leaseback Transaktionen³¹⁴ müssen jedoch berücksichtigt werden. Sämtliche weitere quantitative und qualitative Angaben des IFRS 16³¹⁵ werden nicht über das Tool abgefragt bzw. können nicht über

³¹⁰ Vgl. Kapitel 2.3.4, S. 28.

³¹¹ Vgl. Kapitel 2.3.4, S. 28.

³¹² S. IFRS 16.68.

³¹³ S. IFRS 16.B7; S. IFRS 16.B58.

³¹⁴ Vgl. Kapitel 2.3.5, S. 29-30.

³¹⁵ S. IFRS 16.55-60.

das Tool ermittelt werden. Diese Vorgehensweise ist darin begründet, dass die weiteren Angaben vermehrt auf die Überlegungen des Unternehmens eingehen, Wahlrechte in der Darstellung, wie z.B. die Laufzeitbänder für die Fälligkeitsanalyse der Leasingverbindlichkeiten³¹⁶, beinhalten sowie von anderen Standards abhängig sind, weshalb es für diese Angaben zielführender ist, eine separate Berechnung bzw. Dokumentation durchzuführen. Werden im Rahmen der Identifizierung und Erfassung von Leasingverhältnissen im Tool Sachverhalte identifiziert, die eine Angabe gemäß IFRS 16 erfordern, die nicht über das Tool ermittelt werden können, empfiehlt es sich hier, eine separate Dokumentation zu diesen Angaben durchzuführen. Empfohlen wird idZ., dass ein separates Tabellenblatt im Tool generiert wird, welches auf Einzelleasingebene die restlichen Angaben abfragt. Die notwendigen Informationen für die restlichen Angaben sind teilweise im Tool abgefragt, weitere müssen noch ergänzt werden.

4.1.3. Zu berücksichtigende Sachverhalte bei Anwendung des Tools

Im Zusammenhang mit der Anwendung des Tools ist zu berücksichtigen, dass das Tool nicht auf sonstige Wahlrechte wie die Portfolioanwendung oder die Zusammenfassung von Verträgen³¹⁷ eingeht. Hierzu ist im Rahmen der Anwendung der Wahlrechte die Dokumentation durchzuführen, warum die Entscheidungen getroffen worden sind und welche Parameter heranzuziehen sind. Im Fall der Zusammenfassung von Verträgen ist im Tool lediglich ein Leasingverhältnis einzugeben. Ebenso geht das Tool nicht auf die Trennung von Vertragskomponenten ein.³¹⁸ Hierzu ist erforderlich, vorab im Rahmen der Beurteilung von Verträgen zu dokumentieren, welche Teile davon Leasingverhältnisse darstellen. Diese können in das Tool eingetragen werden. Etwaige Dienstleistungskomponenten können nicht im Tool abgebildet werden, da der Fokus in der Konzeption des Tools nicht darauf liegt, Verträge mit Leasing- und Nicht Leasingbestandteilen gesamt zu erfassen. Darüber hinaus kann das Tool nicht direkt Änderungen von Leasingverhältnissen mitabbilden, wo es durch die Änderung zu keinem neuen Leasingverhältnis kommt.³¹⁹ Kommt es zu eine Änderung des Leasingverhältnisses, sind anhand der ermittelten Werte vor der Änderung und der Werte nach der Änderung die notwendigen Beträge zu ermitteln bzw. eine separate Berechnung und Dokumentation zu erstellen, um die Werte zu ermitteln, die im Jahresabschluss zu erfassen sind. In der Anwendung des Tools ist zu berücksichtigen, dass nach

³¹⁶ S. IFRS 7.39; S. IFRS 7.B11.

³¹⁷ Vgl. Kapitel 2.3.1, S. 21.

³¹⁸ Vgl. Kapitel 2.3.2, S. 22-24; Vgl. Kapitel 3.1, S. 44-45; Vgl. Kapitel 3.3, S. 53-54.

³¹⁹ Vgl. Kapitel 2.3.4, S. 27.

einer Änderung eines Leasingverhältnisses, die Werte nach der Änderung einzutragen sind, wie z.B. Restlaufzeit, neue Anschaffungskosten der Leasingverbindlichkeit, damit das Leasingverhältnis korrekt dargestellt wird.

In Bezug auf die Übergangsregelungen³²⁰ ist zu erwähnen, dass hier ebenfalls die Dokumentation zu den Entscheidungen im Vorfeld durchzuführen ist. Im Tool sind jene Werte zu erfassen, die für die rückwirkende Anwendung bzw. für die zukünftige Darstellung relevant sind. IdZ. ist für bestehende Leasingverträge separat zu dokumentieren, wie die angewendeten Parameter bzw. Werte begründet sind. Im Fall des voll retrospektiven Ansatzes kann das Tool zur Gänze genutzt werden, um die Werte zu ermitteln, die für die darzustellenden Perioden benötigt werden. Im Fall des modifizierten retrospektiven Ansatzes hängt es davon ab, welche Wahlrechte in Bezug auf die zu bilanzierenden Nutzungsrechte angewendet werden.³²¹ Wird der Ansatz gewählt, dass das Nutzungsrecht der Leasingverbindlichkeit entspricht, sind lediglich die verbleibenden Leasingzahlungen anzugeben. Ist idZ. das Nutzungsrecht aufgrund von geleisteten Zahlungen anzupassen, können in diesem Fall diese Zahlungen über das Feld Anschaffungsnebenkosten, als negativer Wert, berücksichtigt werden. Wird der Ansatz gewählt, dass das Nutzungsrecht mit dem Buchwert angesetzt wird, als ob IFRS 16 schon zum Beginn des Leasingverhältnisses bestanden hat, empfiehlt sich die gleiche Vorgehensweise wie beim voll retrospektiven Ansatz. Der Differenzbetrag zwischen Buchwert des Nutzungsrechtes und der Leasingverbindlichkeit wäre dann separat zu ermitteln und in der Gewinnrücklage zu erfassen. Andere Anpassungen des Nutzungsrechtes aufgrund von Übergangsregelungen³²² können ebenfalls über das Feld Anschaffungsnebenkosten erfasst werden. Alle weiteren Entscheidungen im Zusammenhang der Übergangsregelungen sind vom Unternehmen separat zu dokumentieren.

Zusammenfassend zur Konzeption des Tools ist zu sagen, dass das Tool im Kern auf die Erfassung der Leasingverhältnisse, sowie der Berechnung der Jahresabschlusspositionen und daraus ableitbaren Anhangangaben konzipiert wurde. Darin nicht explizit berücksichtigt bzw. abgefragt werden spezielle Ausübungswahlrechte, Übergangsregelungen sowie Sondersachverhalte wie die Anwendung des Neubewertungsmodells nach IAS 40, Wertminderungen nach IAS 36, Sale-and-Leaseback Transaktionen, die Portfolioanwendung und die Zusammenfassung von Verträgen. Diese Sachverhalte sind gesondert zu dokumentieren. Mit der Dokumentation zu diesen

³²⁰ Vgl. Kapitel 2.3.6, S. 30-34.

³²¹ Vgl. Kapitel 2.3.6, S. 31-34.

³²² Vgl. Kapitel 2.3.6, S. 32-34.

Sachverhalten ist es jedoch möglich, die Leasingverhältnisse im Tool abzubilden, siehe hierzu im Detail die Ausführungen zuvor in diesem Kapitel. Die Begründung liegt darin, dass diese Sachverhalte von weiteren IFRS Standards abhängig sind und ohnehin zusätzliche Dokumentation erfordern, die Abbildung jeglicher Wertminderungen bzw. Neubewertungen mit den historischen und kumulierten Werten die Komplexität, sowohl des Tools selbst, als auch in der Eingabe und Übertragung der Werte aus dem Vorjahr erhöhen und dadurch die Fehleranfälligkeit ebenfalls steigt. Bei den Anhangangaben wurden jene Angaben nicht in die Abfrage des Tools integriert, die qualitative Angaben darstellen oder in die Zukunft gerichtete quantitative Angaben betrifft, die nicht in die Bewertung der Leasingpositionen einfließen oder aber Ermessensspielräume beinhalten. Diese Angaben sind gesondert zu dokumentieren. Als Verzeichnis über die Leasingverhältnisse kann das Tool idZ. jedoch unterstützen.

Nach der Erläuterung über die Funktionsweise des erstellten Erfassungs-Tools für Leasingverhältnisse nach IFRS 16, wird im folgenden Unterkapitel darauf eingegangen, welche Auswirkungen IFRS 16 auf die Jahresabschlüsse haben wird. Aus dieser Ausarbeitung soll herausgehen, welche Kennzahlen und Wertgrößen im Jahresabschluss wesentlich beeinflusst werden. Auf Basis dieser Information sollen die Kennzahlen und Wertgrößen identifiziert werden, die in weiterer Folge in der Analyse der Klienten des Kooperationspartners zu untersuchen bzw. darzustellen sind.

4.2. Auswirkungen des IFRS 16 auf das Bilanzbild, Erfolgsrechnungen sowie Kennzahlen

Wie in Kapitel 2.4 dargestellt, ergeben sich durch IFRS 16 wesentliche Unterschiede in der Bilanzierung von Leasingverhältnissen zu den bisherigen Rechnungslegungsstandards nach IAS 17³²³ und nach UGB³²⁴. Durch die nahezu vollständige Erfassung von Leasingverhältnissen nach IFRS 16 in der Bilanz³²⁵, ergeben sich Änderungen im Bilanzbild, der Gewinn- und Verlustrechnung und daraus resultierend für Kennzahlen. Das International Accounting Standards Board (IASB) hat eine Effekt Analyse durchgeführt, welche Auswirkungen IFRS 16 auf bestimmte Branchen sowie die Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung und Kennzahlen haben wird. Darin wurde ermittelt, dass 47 % der börsennotierte Unternehmen in Europa Leasingverhältnisse

³²³ Vgl. Kapitel 2.1, S. 8-13.

³²⁴ Vgl. Kapitel 2.2, S. 13-19.

³²⁵ Vgl. Kapitel 2.3, S. 19-21.

ausweisen, die nicht in der Bilanz erfasst sind.³²⁶ Im Branchenvergleich ergibt die Studie des IASB, dass im Durchschnitt bei Fluglinien, Händlern, Reise- und Freizeitunternehmen über 20 % und bei Transportunternehmen über 10 % des Barwerts der zukünftigen Leasingzahlungen von der Bilanzsumme ausmachen, die vor Anwendung des IFRS 16 nicht in der Bilanz erfasst wurden.³²⁷ Unter Berücksichtigung, dass unter IFRS 16 diese Leasingzahlungen in der Bilanz als Nutzungsrecht und Leasingverbindlichkeit zu erfassen sind, ergibt sich daraus, insbesondere bei den genannten Branchen eine wesentliche Bilanzverlängerung, die grundsätzlich eine negative Auswirkung auf Finanzkennzahlen der Bilanz hat.³²⁸

In der Bilanz erhöhen sich bei der Erstanwendung die langfristigen Vermögenswerte aus den Nutzungsrechten sowie die Finanzverbindlichkeiten aufgrund der Leasingverbindlichkeiten. Gleichzeitig wird das Eigenkapital reduziert, wobei die Reduktion im Eigenkapital vom Portfolio der Leasingverhältnisse im Unternehmen abhängt. Die Reduktion erklärt sich daraus, dass davon auszugehen ist, dass die Buchwerte der Nutzungsrechte bei den bestehenden Leasingverhältnissen geringer ausfallen, als die Finanzverbindlichkeiten.³²⁹ Ist dies der Fall, so ist die Differenz eigenkapitalmindernd direkt im Eigenkapital zu erfassen.³³⁰ In der Gewinn- und Verlustrechnung ergeben sich ebenso Änderungen, da anstelle des Mietaufwands im operativen Ergebnis nun eine Abschreibung sowie der Zinsaufwand für die Leasingverbindlichkeit zu erfassen ist.³³¹ Die Analyse des IASB ergibt grundsätzlich eine wesentliche Steigerung des earnings before interest, taxes, depreciation and amortization (EBITDA), eine Steigerung des operativen Ergebnisses bzw. des earnings before interest and taxes (EBIT) und der Finanzaufwendungen. Nicht oder nur kaum ändern wird sich das Ergebnis vor Steuern, da davon auszugehen ist, dass die Summe der Abschreibungen und der Zinsen den zuvor erfassten Leasingaufwendungen entsprechen. Änderungen in diesem Ergebnis können bei einem unausgeglichene Portfolio von Leasingverhältnissen entstehen, wie z.B. viele neue Leasingverhältnisse, die das Zinsergebnis überproportional belasten.³³² Zu berücksichtigen ist in der Gewinn- und Verlustrechnung der sogenannte front-loading Effekt, der dadurch auftritt, dass über die Laufzeit hinweg sich die Leasingverbindlichkeit reduziert und daraus resultierend die Zinsaufwendungen sinken. Werden somit bei Anwendung von IFRS 16 viele neue Leasingverhältnisse abgeschlossen, so führt dies zu

³²⁶ Vgl. IASB (2016b), S. 14.

³²⁷ Vgl. IASB (2016b), S. 16.

³²⁸ Vgl. ECKL/KIRCH/PIESBERGEN/PILHOFER (2016), S. 664.

³²⁹ Vgl. IASB (2016b), S. 42-43.

³³⁰ Vgl. Kapitel 2.3.6, S. 30-34.

³³¹ Vgl. Kapitel 2.1, S. 11-13; Vgl. Kapitel 2.3.4, S. 25-29.

³³² Vgl. IASB (2016b), S. 44-46.

Beginn zu einem hohen Zinsaufwand, der erst mit der Laufzeit abnimmt.³³³ In der Kapitalflussrechnung wird sich der Cashflow aus betrieblicher Tätigkeit steigern und korrespondierend dazu der Cashflow aus Finanzierungstätigkeit sinken³³⁴, was in den Ausweiskriterien für die Kapitalflussrechnung und des zusätzlichen Wahlrechtes der Darstellung des Zinsanteils in der Kapitalflussrechnung resultiert.³³⁵

Durch die oben ausgeführten Änderungen, kommt es im Bereich der Finanzkennzahlen, die sich aus einzelnen Werten errechnen, zu Änderungen, die zum Teil wesentlich sein können. Durch den Anstieg der Schulden und der langfristigen Vermögenswerte wird sich generell die Eigenkapitalquote und die Arbeitsintensität verschlechtern.³³⁶ Dem gegenüber wird der Verschuldungsgrad bzw. Gearing ansteigen, was speziell für die Finanzierung relevant ist.³³⁷ Weiters verschlechtern sich die Umschlaghäufigkeit des Gesamtvermögens, da die Umsatzerlöse gleich bleiben, und der Return on Investment (ROI).³³⁸ Im Zusammenhang mit den Bilanzkennzahlen sind weiters die Investitionsausgaben bzw. capital expenditures zu berücksichtigen, da diese durch die Aktivierung der Nutzungsrechte in Zukunft ebenfalls steigen werden.³³⁹ Mit Bezug auf die Kapitalflussrechnung stellt der Free Cashflow eine wesentliche Kennzahl dar, wo die Auswirkung davon abhängen wird, wie der Free Cashflow definiert wird. Ist dieser als Cashflow definiert, der zur Tilgung von Finanzverbindlichkeiten zur Verfügung steht, so wird sich dieser wesentlich verbessern, da die Tilgungen der Leasingverbindlichkeit dann in den Bereich nach dem Free Cashflow fallen.³⁴⁰ Darüber hinaus gibt es weitere Kennzahlen, die sich durch die Auswirkung von IFRS 16 verändern, auf die aber aufgrund der geringen Relevanz für die Arbeit, um die Veränderungen durch IFRS 16 aufzuzeigen, nicht näher eingegangen wird.

Aus den oben genannten Änderungen in den Kennzahlen ergeben sich für Unternehmen zusätzliche Herausforderungen bzw. Überlegungen, die unter Anwendung von IFRS 16 zu berücksichtigen sind. Die oben angeführten Kennzahlen bzw. Ergebnisse fließen in die Berechnung von finanziellen Covenants ein, die sich durch die Anwendung von IFRS 16 ändern werden. Kreditgeber und das Unternehmen werden sich idZ. früh mit den Auswirkungen der

³³³ Vgl. NEMET/HEYD (2016), S. 73.

³³⁴ Vgl. IASB (2016b), S. 50.

³³⁵ Vgl. Kapitel 2.3.4, S. 28.

³³⁶ Vgl. THUROW (2016), S. 149; Vgl. ECKL/KIRCH/PIESBERGEN/PILHOFER (2016), S. 664.

³³⁷ Vgl. THUROW (2016), S. 149; Vgl. IASB (2016b), S. 53; Vgl. BARDENS/DUHR/HEINING (2016), S. 266; Vgl. ZAUGG/MEYER (2016), S. 654-655.

³³⁸ Vgl. THUROW (2016), S. 149-150.

³³⁹ Vgl. BARDENS/DUHR/HEINING (2016), S. 265-266.

³⁴⁰ Vgl. BARDENS/DUHR/HEINING (2016), S. 265.

Anwendung von IFRS 16 auseinandersetzen und bei Bedarf in Verhandlung gehen, um die Covenants um den Effekt von IFRS 16, der rein aus der Änderung des Rechnungslegungsstandard resultiert, anzupassen.³⁴¹ Insbesondere das Gearing stellt oft eine wesentliche Kennzahl idZ. dar.³⁴² Es gibt im Bereich der finanziellen Covenants mehrere spezifische Kennzahlen³⁴³, auf die in dieser Arbeit nicht eingegangen wird, da sie keinen Bezug auf die weitere Abarbeitung der Arbeit haben. Aufgrund der Verbesserung des EBIT und des EBITDA und der Verschlechterung der Rentabilitätskennzahlen wie dem ROI, ergibt sich im Rahmen der Unternehmenssteuerung, der Unternehmensbewertung und bei leistungsorientierten Anreizsystemen für das Management Handlungsbedarf für die Anpassung der Ziele bzw. sind die erwähnten Änderungen zu berücksichtigen.³⁴⁴ In Bezug auf die Unternehmensbewertung ist zu berücksichtigen, dass das EBIT sowie das EBITDA für die Unternehmensbewertung im Rahmen von Multiple Verfahren eingesetzt werden wie auch der Free Cashflow, im Rahmen des Discounted Cashflows-Verfahren eingesetzt wird.³⁴⁵ Wird im Rahmen der Erstanwendung von IFRS 16 der modifizierte retrospektive Ansatz gewählt und dadurch die Vorjahreswerte nicht anpasst, hat das Unternehmen damit zu rechnen, dass Finanzanalysten bzw. Kreditinstitute, um eine Vergleichbarkeit zur Vorperiode herstellen zu können, angepasste Vorjahreswerte einfordern werden.³⁴⁶ Ist ein Unternehmen diesbezüglich von z.B. Kreditinstitute abhängig, sollte es idZ. Anpassungen der Vorjahreswerte für die Berichterstattung an die Kreditinstitute aufbereiten.

Unter Berücksichtigung der oben genannten Kennzahlen, die in der Praxis für Unternehmen von wesentlicher Bedeutung sind sowie der generellen Änderungen im Jahresabschluss, werden für die Analyse der Veränderungen bei den ausgewählten Klienten in weiterer Folge diese Kennzahlen für die Analyse ausgewählt:

- Bilanzsumme
- Veränderung langfristige Vermögenswerte
- Veränderung langfristige Schulden
- Veränderung kurzfristige Schulden

³⁴¹ Vgl. BARDENS/DUHR/HEINING (2016), S. 266; Vgl. DINH/FINK/SCHULTZE/SCHABERT (2016), S. 241; Vgl. ECKL/KIRCH/PIESBERGEN/PILHOFER (2016), S. 664-665; Vgl. NEMET/HEYD (2016), S. 73; Vgl. THUROW (2016), S. 150.

³⁴² Vgl. BARDENS/DUHR/HEINING (2016), S. 266; Vgl. ZAUGG/MEYER (2016), S. 654-655.

³⁴³ Vgl. THUROW (2016), S. 150.

³⁴⁴ Vgl. BARDENS/DUHR/HEINING (2016), S. 266; Vgl. ECKL/KIRCH/PIESBERGEN/PILHOFER (2016), S. 664-665.

³⁴⁵ Vgl. DINH/FINK/SCHULTZE/SCHABERT (2016), S. 241-242; Vgl. ECKL/KIRCH/PIESBERGEN/PILHOFER (2016), S. 664-665.

³⁴⁶ Vgl. NEMET/HEYD (2016), S. 73-74.

- Eigenkapitalquote
- Gearing
- EBITDA
- EBIT
- Ergebnis vor Steuern
- ROI

Die Auswahl basiert auf der Tatsache, dass durch die Änderung dieser Bilanzgrößen bzw. Kennzahlen, sich im Wesentlichen alle weiteren möglichen Kennzahlen errechnen bzw. ableiten lassen. Die Formeln, die in dieser Arbeit für die Berechnung der Kennzahlen herangezogen werden, sind im Anhang dieser Arbeit dargestellt.³⁴⁷ Betreffend dem EBITDA und EBIT ist anzumerken, dass hier die Berechnung im Anhang erläutert wird, jedoch nicht alle Werte zur Berechnung aus den Jahresabschlüssen offengelegt werden, sondern nur die Kennzahlen selbst.

4.3. Analyse der Auswirkungen von IFRS 16 anhand ausgewählter Klienten

Nach Erarbeitung der Inhalte bzw. Kennzahlen, welche im Rahmen der Analyse der Klienten des Kooperationspartners analysiert werden sollen, unter Verwendung der entwickelten Checkliste³⁴⁸ sowie des entwickelten Tools³⁴⁹, soll in diesem Kapitel die Analyse der ausgewählten Klienten durchgeführt werden. Aus Verschwiegenheitsgründen werden die Unternehmen und die zugehörigen Unterlagen, wie die Leasingverhältnisse, anonymisiert. Im Rahmen der weiteren Ausführungen werden folgende Bilanzwerte und sonstige Zwischensummen angegeben, da nur diese für die Analyse, wie in Kapitel 4.2 ausgeführt, relevant sind:

- Bilanzsumme
- Langfristige Vermögenswerte
- Eigenkapital
- Langfristige Schulden
- Kurzfristige Schulden
- Umsatzerlöse
- EBIDTA

³⁴⁷ Vgl. Anhangsverzeichnis, Abschnitt 3: Kennzahlen-Formeln für die Analyse der Auswirkung des IFRS 16 auf Jahresabschlüsse, S. 141.

³⁴⁸ Vgl. Kapitel 3.4, S. 55-56.

³⁴⁹ Vgl. Kapitel 4.1, S. 57-66.

- EBIT
- Ergebnis vor Steuern
- Ergebnis nach Steuern

Aus diesen Werten werden in weiterer Folge die restlichen zu analysierenden Kennzahlen ermittelt. Bei der Auswahl der zu analysierenden Klienten wurde darauf geachtet, dass die Klienten zum einen in unterschiedlichen Branchen tätig sind, sowie solche Klienten herangezogen werden, die aus Erfahrung des Kooperationspartners über spezielle Leasingverhältnisse verfügen. Diese Vorgehensweise wurde gewählt, um einerseits durch die Analyse Erfahrungswerte über die Auswirkungen in verschiedenen Branchen zu sammeln, und andererseits, um Erfahrungswerte über die Komplexität der Anwendung von IFRS 16 auf unterschiedliche Vertragstypen bzw. unterschiedlich gestalteten Verträgen zu erlangen. Bei sämtlichen Unternehmen wird der volle retrospektive Ansatz³⁵⁰ in der Anwendung des IFRS 16 gewählt. Im Zusammenhang mit der Auswertung der einzelnen Verträge werden im Rahmen der Analyse Annahmen auf Basis der vorhandenen Informationen zu einzelnen Parametern getroffen. Folgende vereinfachende Annahmen werden im Rahmen der Analyse vorgenommen:

- Zahlungsprofile für das nächste Geschäftsjahr werden anhand der angepassten Zahlungen errechnet, da die tatsächlichen Zahlungsprofile aufgrund fehlender vorliegender Informationen nicht bestimmt werden können;
- Tatsächliche Zahlungen für Leasingverhältnisse im Geschäftsjahr entsprechen dem Leasingaufwand im lokalen Abschluss;
- Es wird bei allen Unternehmen der volle retrospektive Ansatz angewendet. Dieser ist jedoch dadurch eingeschränkt, dass das Zahlungsprofil bei den Leasingverhältnissen, die durch einen Index wertgesichert sind, nicht vollständig bekannt ist, weshalb die Anschaffungskosten, kumulierten Abschreibungen sowie die korrekten Leasingverbindlichkeiten nicht ermittelt werden können. Bei diesen Leasingverhältnissen wurden aus Vereinfachungsgründen die angepassten Nutzungsrechte sowie Leasingverbindlichkeiten für die restliche Laufzeit dargestellt;
- Bei Leasingverhältnissen, wo die Zahlungen anhand eines Index wertgesichert sind, wird die Anpassung der ursprünglichen Zahlung sowie des ursprünglichen Zinssatzes aufgrund des Unterschiedes zwischen den Indexwert beim jeweiligen Vertragsabschluss bzw. Beginn des Leasingverhältnisses und zum Betrachtungszeitpunkt errechnet. Die Zahlungen

³⁵⁰ Vgl. Kapitel 2.3.6, S. 30-31.

im Geschäftsjahr der Betrachtung sowie der zukünftigen Zahlungen entsprechen den angepassten Zahlungen, die zum Stichtag des Betrachtungszeitraumes ermittelt werden;

- Bei Leasingverhältnissen, wo die Zahlungen anhand eines Index wertgesichert sind, werden für die Berechnung der Leasingverbindlichkeit der Vorperiode, die für die Berechnung der Zinsen für die laufende Periode relevant sind, die ursprünglichen Zahlungen laut Vertrag für die restliche Laufzeit zum Zeitpunkt der Vorperiode herangezogen, da die Anpassungen der Zahlungen der Vergangenheit nicht bekannt sind;
- Es wird bei allen Nutzungsrechten, die durch die Analyse identifiziert und erfasst werden, davon ausgegangen, dass diese werthaltig sind und kein Wertminderungsbedarf nach IAS 36 besteht;
- Ergeben sich Differenzen zwischen der Aktivseite und der Passivseite der Bilanz aufgrund der Anwendung des IFRS 16, so wird diese Differenz dem Eigenkapital zugeschlagen. Die Differenzen können aufgrund der getroffenen Annahmen resultieren sowie aus der Tatsache, dass der Ergebnisvortrag aus der Anwendung des IFRS 16 nicht separat im Erfassungstool berücksichtigt wird.

Im Folgenden werden drei Unternehmen dahingehend analysiert, welche Auswirkungen die Anwendung von IFRS 16 auf den Jahresabschluss hat. Die Unternehmen werden in diese Arbeit als A-AG, B-GmbH und C-AG bezeichnet.

4.3.1. Analyse der A-AG

Die A-AG wird zum Zeitpunkt 31.12.2013 betrachtet. Die A-AG stellt ein Industrieunternehmen dar, das von vielen Anlagen und Maschinen für die Produktion abhängig ist. Darüber beschäftigt das Unternehmen viele leitende Angestellte, die über Firmenfahrzeuge verfügen. Aus der Analyse der Verträge des Unternehmens haben sich vier Kategorien an Verträgen ergeben, die Leasingverhältnisse beinhalten. Zu unterscheiden sind Miet- und Pachtverträge für Grundstücke und Gebäude, Miete von Informationstechnik (IT), Leasing von Stapler für die Produktion und Personenkraftwagen im Unternehmen. Die angeführten Verträge beinhalten verschiedene Faktoren, die für die Beurteilung von Leasingverhältnissen nach IFRS 16 zu berücksichtigen sind, auf die im Folgenden eingegangen wird, um daraus für die praktische Anwendung Problemfelder

bzw. Handlungsbedarf aufzuzeigen. Die Auswertung des Erfassungstools sowie das Ergebnis der Analyse ist im Anhang der Arbeit beigefügt.³⁵¹

Bei den Miet- und Pachtverträge bei der A-AG ist zu erwähnen, dass viele dieser über die Laufzeit abgeschlossenen Verträge einem ursprünglich abgeschlossenen Pachtvertrag zuzurechnen sind. Während der Laufzeit der Unternehmung wurden Vermögenswerte dem Pachtverhältnis hinzugefügt und wieder entfernt. Darüber hinaus wurde ein weiterer Pachtvertrag abgeschlossen, der die Nutzung von gemeinschaftlich mit anderen Unternehmen genutzten Vermögenswerten regelt. Zentral bei diesen Pachtverträgen ist die Identifizierung der einzelnen Vermögenswerte, die in weiterer Folge einzelne Leasingverhältnisse nach IFRS 16 darstellen. In den Pachtverträgen, die die Grundstücke und Gebäude regeln, die vom Unternehmen alleine genutzt werden, wurden mit dem Verpächter alle einzelnen Gebäude und Grundstücke, sowohl die Gebäude mit Grundstücke als auch die Gebäude von den Grundstücken getrennt, geregelt. Für jede Fläche wurden die jeweils anzuwendenden Pachtzinsen geregelt. Diese sind in weiterer Folge für die Bewertung der einzelnen Leasingverhältnisse relevant. Betriebskosten und Instandhaltungskosten, die als Nicht-Leasingkomponenten nicht in die Bewertung des Leasingverhältnisses einzubeziehen sind³⁵², sind separat geregelt, sodass die Allokation der Leasing- und Nicht-Leasingkomponenten nicht erforderlich ist. Die Verträge enthalten eine Wertsicherung gekoppelt an den Verbraucherpreisindex in Österreich. Beim Pachtvertrag, der die meisten Vermögenswerte beinhaltet, gab es über die Laufzeit Anpassungen, sodass im Rahmen der Analyse die dazugehörigen Leasingverhältnisse vom Zeitpunkt der letzten Änderung als neue Leasingverhältnisse ermittelt und dargestellt werden. Für die Pachtverträge konnte aus den Verträgen kein interner Zinssatz ermittelt werden, weshalb ein Grenzfremdkapitalkostensatz angenommen wurde. Der Pachtvertrag der A-AG zeigt auf, dass es für Beurteilung von Leasingverhältnissen und den dazugehörigen Vermögenswerten innerhalb eines Vertrages wichtig ist, dass die einzelnen Vermögenswerte und Entgelte separat geregelt sind, da dies die Beurteilung wesentlich erleichtert. Erfolgt keine Trennung bei Gebäuden, wo Grundstücke dazu gemietet werden, erschwert dies die Allokation der einzelnen Entgelte zu den jeweiligen Vermögenswerten. Gleiches gilt bei der Trennung des Mietzins bzw. des Leasingverhältnisses und sonstigen Leistungen, die als Serviceleistungen zu qualifizieren sind und daher nicht in die Bewertung der Leasingverbindlichkeit miteinzubeziehen sind. Zwar gibt es das Wahlrecht, Nicht-

³⁵¹ Vgl. Anhangsverzeichnis, Abschnitt 4: Auswertung Leasingverhältnisse nach IFRS 16 bei ausgewählten Klienten des Kooperationspartners anhand des Excel-Erfassungstools, S. 145.

³⁵² Vgl. Kapitel 2.3.2, S. 22-24.

Leasingkomponenten in die Bewertung des Leasingverhältnisses miteinzubeziehen³⁵³, jedoch ist hierbei zu berücksichtigen, dass damit das Nutzungsrecht und die Leasingverbindlichkeit höher ausfallen. Im Zusammenhang mit der Bestimmung des Zinssatzes zeigt die Analyse der Pachtverträge bei der A-AG, dass die korrekte Bestimmung mit eingeschränkten Datenmaterial nicht möglich ist. Für die Beurteilung wäre die konkrete Finanzierungssituation bzw. die Konditionen bei Kreditinstituten der A-AG für die Finanzierung von Grundstücken und Gebäuden mit einer entsprechenden Laufzeit relevant, die im Rahmen der Arbeit nicht zur Verfügung standen. Der angewendete Zinssatz stellt daher eine Annahme dar, die nicht von Marktwerten abgeleitet wurde. Da die Leasingzahlungen an den Verbraucherpreisindex gebunden sind, wird im Rahmen der Analyse davon ausgegangen, dass eine Anpassung zum Zeitpunkt der Betrachtung zu erfolgen hat und es werden diese Leasingverhältnisse aufgrund der Modifikation der Leasingverhältnisse für die Restlaufzeit dargestellt.³⁵⁴ Bei gleich gelagerten Verträgen in der Praxis wird es für Unternehmen daher notwendig sein, wie bereits in Kapitel 3.2 beschrieben, dass im Prozess der Vertragsinventur diese Informationsdefizite identifiziert werden und das Unternehmen die fehlenden Informationen, wie den Grenzfremdkapitalkostensatz für spezifische Finanzierungen, ermitteln, damit eine Bewertung im Rahmen der Anwendung von IFRS 16 durchführbar ist.

Beim Leasing von IT werden im Rahmen der Analyse mehrere Wahlrechte angewendet. Ein Leasing läuft im Jahr der Analyse aus. Deshalb wird hier das Wahlrecht für kurzfristige Leasingverhältnisse angewendet und somit im Aufwand erfasst. Ein weiteres Leasing betrifft die Miete von IT-Geräten. Im Vertrag sind zwar die Geräte angeführt, diese werden jedoch nicht genauer bestimmt, sodass auf Basis des Vertrages die Bestimmung der Vermögenswerte und Allokation der Entgeltkomponenten für die jeweiligen Vermögenswerte möglich ist. Da die Leasingverhältnisse mittels eines einzelnen Vertrages zum gleichen Zeitpunkt geschlossen wurden, es sich um Vermögenswerte der gleichen Anlagenklasse handelt und der Zinssatz sowie das Leasingentgelt für das gesamte gemietete Sortiment gilt, wurde hier die Bestimmung des IFRS 16 zur Bildung eines Portfolios³⁵⁵ angewendet. Neben sonstiger Bestimmungen zu Wertanpassungen und Restwertrisiken sieht der Vertrag vor allem ein Austauschrecht vor. Dieses sieht vor, dem Leasingnehmer einen Austausch der Geräte unter den Gesichtspunkt der technischen Erneuerung der Geräte zu ermöglichen. Da die Austauschtermine vorbestimmt sind

³⁵³ Vgl. Kapitel 2.3.2, S. 22.

³⁵⁴ Vgl. Kapitel 2.3.4, S. 27.

³⁵⁵ Vgl. Kapitel 2.3.1, S. 21.

und der Leasingnehmer dem Austausch zustimmen muss bzw. der Leasinggeber kein Recht zum Austausch ohne Einwilligung hat, besteht kein wesentliches Austauschrecht nach IFRS 16³⁵⁶, dass die Qualifizierung als Leasingverhältnis verhindern würde. Die Ermittlung des internen Zinssatzes ist bei diesem Vertrag durchführbar, da die Anschaffungskosten und das monatliche Leasingentgelt bekannt sind. Dieser wurde für die Diskontierung der Leasingzahlungen herangezogen. Der letzte Vertrag im IT-Bereich bei der A-AG betrifft die Miete einer Telefonanlage samt Service. Der Vertrag umfasst 145 Telefonanlagen sowie acht Faxgeräte, die allesamt als einzelne Vermögenswerte zu qualifizieren sind, da diese separat operieren können. Da die einzelnen Geräte einen Einstandspreis von weniger als EUR 5.000,- aufweisen und nicht direkt miteinander verbunden sind, wird bei diesem Vertrag auf alle einzelnen Vermögenswerte das Wahlrecht bei Vermögenswerten von geringem Wert angewendet, wodurch eine Erfassung in der Bilanz unterbleiben kann und die Leasingzahlungen direkt im Aufwand erfasst werden können.³⁵⁷ Diese Behandlung behebt das Problem der Trennung der Leasingkomponenten von den Service-Komponenten, da das Entgelt dieser Leistung nicht separat im Vertrag angegeben ist.

Die verbleibenden Verträge für Stapler sowie Personenkraftwagen ähneln sich in ihrer Vertragsstruktur. Alle Verträge beinhalten die Anschaffungskosten bzw. die Kalkulationsbasis des Leasinggebers sowie die Zahlungen und die Laufzeit, wodurch die Ermittlung des internen Zinssatzes für die Diskontierung durchführbar ist. Alle Verträge wurden mit einem Index wertgesichert. Es werden daher die angepassten Leasingverhältnisse³⁵⁸ dargestellt, indem der jeweilige Index und daraus abgeleitet der Zinssatz zum Stichtag des zu analysierenden Geschäftsjahres dem ursprünglichen Zinssatz bei Vertragsabschluss gegenübergestellt wird und die Unterschiedsbeträge basierend auf diesen Werten für die aktuellen Zahlungen ermittelt werden. In Summe ergeben sich durch die Analyse der A-AG 27 Leasingverhältnisse, davon sind 25 bilanzwirksam, die zu berücksichtigen sind. Alle diese Leasingverhältnisse wurden unter IAS 17 sowie im österreichischen lokalen Abschluss als Operating-Leasingverhältnisse qualifiziert. Durch die Erfassung der Leasingverhältnisse ergeben sich im Jahresabschluss der A-AG folgende Veränderungen im Vergleich zur bisherigen Darstellung:

³⁵⁶ Vgl. Kapitel 3.1, S. 41-42; S. IFRS 16B14-B19.

³⁵⁷ Vgl. Kapitel 2.3.1, S. 19-21.

³⁵⁸ Vgl. Kapitel 2.3.4, S. 27.

	Vor IFRS 16	Mit IFRS 16	Veränderung in %
Bilanzsumme	69.497.062,51	75.210.638,29	8%
Langfristige Vermögenswerte	25.800.462,72	31.514.038,50	22%
Eigenkapital	24.205.760,89	24.034.566,68	-1%
Langfristige Schulden	19.594.827,57	24.617.333,54	26%
Kurzfristige Schulden	25.696.474,05	26.558.738,08	3%
Umsatzerlöse	106.774.293,48	106.774.293,48	0%
EBITDA	4.556.974,86	5.462.158,69	20%
EBIT	3.812.704,89	4.006.699,42	5%
Ergebnis vor Steuern	10.424.721,67	10.193.374,73	-2%
Ergebnis nach Steuern	10.369.804,51	10.195.522,31	-2%

Tabelle 2: A-AG Jahresabschluss vor und nach IFRS 16,
Quelle: eigene Darstellung.

Durch die Anwendung von IFRS 16 ergibt sich eine Bilanzverlängerung von acht Prozent. Dieser Anstieg resultiert aus dem Anstieg der langfristigen Vermögenswerte, welche aufgrund der Erfassung der Nutzungsrechte ansteigt. Der Anstieg der langfristigen Vermögenswerte stellt dabei eine Veränderung von rund 22 Prozent dar. Auf der Passivseite der Bilanz ergeben sich aufgrund der noch längerfristig laufenden Leasingverhältnisse vor allem bei den langfristigen Schulden ein Anstieg um 26 Prozent im Vergleich vor der Anwendung von IFRS 16. Die kurzfristigen Schulden steigen ebenfalls um drei Prozent, welche den Teil der Leasingverbindlichkeiten darstellen, die im nächsten Geschäftsjahr fällig sind. In der Gewinn- und Verlustrechnung ergibt sich eine Steigerung des EBITDA im Vergleich vor Anwendung von IFRS 16 um 20 Prozent. Dieser Anstieg resultiert daraus, dass mit Ausnahme der kurzfristigen Leasingverhältnisse und Leasingverhältnisse bei Vermögenswerten von geringem Wert, keine Aufwendungen aus Leasingzahlungen im EBITDA dargestellt werden. Das EBIT verbessert sich im Vergleich vor der Anwendung von IFRS 16 um fünf Prozent. Der Unterschied im Anstieg zwischen EBITDA und EBIT resultiert aus der Abschreibung der Nutzungsrechte aus den Leasingverhältnissen. Das Ergebnis vor Steuern verringert sich durch die Anwendung von IFRS 16 um zwei Prozent. Diese Veränderung resultiert aus dem Zinsaufwand aus den Leasingverbindlichkeiten. Da diese zum Teil noch eine lange Laufzeit aufweisen, ist der dazugehörige Zinsaufwand relativ hoch, was im Ergebnis vor Steuern zu einem front-loading Effekt³⁵⁹ führt. Das Ergebnis nach Steuern verändert sich im Vergleich vor Anwendung von IFRS 16 aufgrund der latenten Steuern. Da im lokalen handelsrechtlichen Abschluss weder Nutzungsrechte noch Leasingverbindlichkeiten ausgewiesen

³⁵⁹ Vgl. Kapitel 4.2, S. 67-68.

werden, heben sich die daraus entstehenden latenten Steuern nahezu auf. Der Unterschied resultiert aus den höheren Leasingverbindlichkeiten im Vergleich zu den Nutzungsrechten. Aufgrund der gesamten Ergebnisänderung in der Gewinn- und Verlustrechnung ergibt sich eine Änderung im Eigenkapital, welches im Vergleich ohne Anwendung von IFRS 16 um einen Prozent sinkt. Die soeben dargestellten Veränderungen bei der A-AG aufgrund der Anwendung von IFRS 16 zeigen, dass bei Unternehmen, die im größeren Umfang Leasingverhältnisse nutzen, die Erstanwendung des IFRS 16 wesentliche Änderungen im Jahresabschluss ergeben. Der Anstieg der Verbindlichkeiten um über ein Fünftel der Bilanzsumme zeigt auf, dass sich für das Unternehmen weitreichende Auswirkungen auf Kennzahlen sowie zukünftige Finanzierungen ergeben können.

Die nachfolgende Tabelle zeigt die Veränderung der ausgewählten Kennzahlen bei der A-AG aufgrund der Anwendung des IFRS 16:

	Vor IFRS 16	Mit IFRS 16	Veränderung in %
Veränderung langfristige Vermögenswerte	-	5.713.575,78	22,15%
Veränderung langfristige Schulden	-	5.022.505,97	25,63%
Veränderung kurzfristige Schulden	-	862.264,03	3,36%
Eigenkapitalquote	34,83%	31,96%	-8,25%
Gearing	1,87	2,13	13,80%
EBITDA	4.556.974,86	5.462.158,69	19,86%
EBIT	3.812.704,89	4.006.699,42	5,09%
ROI	14,92%	13,56%	-9,15%

Tabelle 3: A-AG Auswirkungen der Anwendung von IFRS 16 auf Kennzahlen, Quelle: eigene Darstellung.

Die Veränderung des langfristigen Vermögens und der Schulden um über fünf Millionen Euro zeigt bei der A-AG auf, dass ein wesentlicher Teil der zur Verfügung stehenden Vermögenswerte bzw. der Verbindlichkeiten zur Finanzierung dieser Vermögenswerte bisher nicht in der Bilanz gezeigt worden sind und daher das Bilanzbild in der Vergangenheit verzerrt dargestellt wurde. Die Eigenkapitalquote hat sich absolut um rund drei Prozent bzw. relativ um über acht Prozent verschlechtert. Das Gearing hat sich mit plus 0,26 absolut bzw. um rund 14 Prozent relativ im Vergleich vor der Anwendung von IFRS 16 erhöht. Dagegen haben sich, wie zuvor dargestellt, die Erfolgsgrößen EBITDA und EBIT wesentlich verbessert. Durch den Anstieg der Vermögenswerte hat sich der ROI absolut um rund einen halben Prozent, relativ betrachtet um

über minus neun Prozent verschlechtert. Aus den Änderungen der Kennzahlen ist zu schließen und zu empfehlen, dass sich das Unternehmen jedenfalls mit der Steuerung der Kennzahlen und mit dessen Finanzierungen, die Covenants enthalten, beschäftigen soll. Die großen Änderungen im Jahresabschluss und bei den Kennzahlen stellen eine Verwerfung zu den bisher dargestellten Jahresabschlusswerten dar. Die Verhandlungsposition im Zusammenhang von neuen Finanzierungen kann durch den Anstieg der Verbindlichkeiten und der Verschlechterung mehrere Kennzahlen schlechter ausfallen. Eine frühzeitige Kommunikation mit den Stakeholdern des Unternehmens ist im Falle der A-AG zu empfehlen, um Komplikationen in der Zukunft von vorne herein zu unterbinden.

Zusammenfassend zur der A-AG ist zu sagen, dass das Unternehmen aufgrund der Nutzung vieler Leasingverhältnisse durch IFRS 16 wesentliche Auswirkungen auf den Jahresabschluss zu erwarten hat. Bei den Verträge haben sich verschiedene Möglichkeiten in der Behandlung der einzelnen Leasingverhältnisse aufgetan, aber auch Problemfelder am konkreten Beispiel aufgezeigt. So bietet die Portfolioanwendung beim Leasing von IT-Geräten sowie die aufwandswirksame Erfassung von Leasingverhältnissen von geringem Wert wesentliche Erleichterungen in der Erfassung und Dokumentation im Rahmen der Jahresabschlusserstellung. Die Pachtverträge der A-AG zeigen auf, dass Verträge viele einzelne Leasingkomponenten enthalten können und diese samt den anzuwendenden Parametern, wie dem Zinssatz, dementsprechend dokumentiert werden müssen, um die Bilanzierung zu ermöglichen bzw. im Unternehmen die Bilanzierung der Pachtverträge nachvollziehbar zu machen. Der Zinssatz als zentraler Parameter bei den Pachtverträgen muss im Rahmen dieser Arbeit angenommen werden, da die Informationen dem Kooperationspartner nicht in dem Detail vorliegen, um einen adäquaten Grenzfremdkapitalkostensatz für die Vermögenswerte der Pachtverträge zu bestimmen. Ein derartiger Informationsmangel ist in der A-AG vorstellbar bzw. wahrscheinlich, da im Unternehmen aufgrund der Nutzung des Pachtvertrages keine Finanzierungen für die Anschaffung von Liegenschaften und Gebäuden mit entsprechenden Laufzeiten, wie sie die Pachtverträge aufweisen, vorliegen. Hier besteht somit Handlungsbedarf für die A-AG, um den anzuwendenden Zinssatz zu ermitteln und die Ermittlung zu dokumentieren. Die Identifizierung der einzelnen Vermögenswerte kann sich schwierig gestalten, wie es der Leasingvertrag zur IT-Ausstattung zeigt. In der Praxis werden die Unternehmen die Informationen über die einzelnen Vermögenswerte haben, die im Rahmen dieser Analyse gefehlt haben, jedoch stellt die Allokation der Leasingzahlung auf die einzelnen Vermögenswerte trotzdem eine Herausforderung dar, da hier das Unternehmen Untersuchungen zu den Marktpreisen der einzelnen Vermögenswerte

durchführen muss, was einen wesentlichen Mehraufwand darstellen kann. Sofern solche Verträge gleichartige Vermögenswerte betreffen, empfiehlt sich hier die Anwendung eines Portfolios, das gesamt als ein Leasingverhältnis bewertet werden kann. Bei den Leasingverhältnissen von Vermögenswerten von geringem Wert ist zu beachten, dass der einzelne Vermögenswert einzeln betrieben werden kann und nicht wesentlich von anderen Vermögenswerten abhängig sein darf. Diese Anforderung kann speziell bei IT-Geräten problematisch sein, da diese oft nur miteinander operieren können. Ist dies der Fall, dürfen diese Vermögenswerte nur in Summe betrachtet werden und können damit im Sinne des IFRS 16 die Geringfügigkeitsgrenze überschreiten. Die Leasingverhältnisse für Stapler und Personenkraftwagen bei der A-AG zeigen auf, dass es durch die Angabe der Kalkulationsbasis des Leasinggebers für den Leasingnehmer durchführbar ist, den internen Zinssatz des Leasingverhältnisses zu ermitteln, der für die Diskontierung herangezogen werden kann. Im Rahmen der Analyse fehlt hierzu die Prüfung, ob dieser Zinssatz überhaupt im Zusammenhang mit der Finanzierungssituation und in weiterer Folge den Zinssatz des Unternehmens für gleichwertige Finanzierungen, ähnelt. Diese Prüfung ist im Rahmen dieser Arbeit aufgrund der fehlenden Informationen nicht möglich. Im Zusammenhang mit dem Leasingentgelt ist des Weiteren zu erwähnen, dass die Trennung von Leasing- und Nicht-Leasingkomponenten, wie die Serviceleistung in einem der IT-Leasingverträge, ein Problem in der Praxis darstellt, da sich für diese Serviceleistung nicht unmittelbar am Markt ein Preis beobachten lässt. In der zukünftigen Vertragsgestaltung ist zu empfehlen, dass der Leasinggeber, der auch Serviceleistungen im Paket mit dem Leasing anbietet, die Servicekomponente separat ausweist, damit die Allokation der Zahlungen erleichtert wird. Als eine wesentliche Herausforderung stellt sich in der Analyse heraus, dass die in fast allen Verträgen festgelegte Wertsicherung durch Koppelung des Zinssatzes bzw. des Entgeltes an einem Index in der Datenerfassung bzw. in der voll retrospektiven Anwendung des IFRS 16 zu Problemen führt. Für die korrekte Bestimmung der Buchwerte und der kumulierten Abschreibung sind alle Zahlungen und Anpassungen der Vergangenheit aus der Buchhaltung zu erfassen. Im Fall der Pachtverträge, die zum Zeitpunkt 31.12.2013 bereits über 20 Jahre laufen, stellt dies einen erheblichen Aufwand dar. Mit Hinblick auf den Prozess bzw. der Vertragsgestaltung bei der A-AG ist zu sagen, dass die Erfassung der Leasingverhältnisse bei den Staplern sowie den Personenkraftwagen leichter gefallen ist, da diese Verträge standardisiert sind und die Dokumentation, wenn sie für einen Vertrag erstellt worden ist, für die weiteren Leasingverhältnisse herangezogen werden können, was die Effizienz steigert. Die Erfassung der Pachtverträge gestaltete sich komplexer, da diese individuell sind und eine fundierte Analyse benötigen. Positiv ist zu erwähnen, dass die Leasingzahlungen von sämtlichen sonstigen Nicht-Leasingverträgen getrennt dargestellt werden,

was die Allokation der Zahlungen wesentlich erleichtert. Die fehlenden Informationen im Rahmen dieser Analyse zeigen auf, dass der Prozess in Hinsicht auf die Erfassung der noch notwendigen Daten adaptiert werden muss, um in Zukunft die Erfassung und Darstellung von Leasingverhältnissen nach IFRS 16 zu ermöglichen bzw. zu erleichtern. Die wesentlichen Änderungen im Bilanzbild sowie im gesamten Abschluss und daraus resultierend der Kennzahlen identifizieren einen Handlungsbedarf im Bereich der Steuerung des Unternehmens und gegenüber den Stakeholdern, damit diese über die bevorstehenden Änderungen informiert sind und daraus für die A-AG keine Nachteile entstehen.

4.3.2. Analyse der B-GmbH

Die B-GmbH ist ein Unternehmen, das in der IT-Branche tätig ist. Die Leistungen der B-GmbH gehen von der Entwicklung von Software und Applikationen bis zur Datenbewahrung bzw. dem Hosting für Unternehmen. Für diese Tätigkeit benötigt die B-GmbH eine große IT-Infrastruktur, bestehend aus Servern und Datenspeichern sowie der Software zum Betreiben dieser Infrastruktur. Das Unternehmen ist relativ jung, weshalb das Unternehmen für die Finanzierung dieser Infrastruktur hauptsächlich auf Leasing-verhältnisse zurückgreift. Die Analyse im Rahmen dieser Arbeit wird per 31.12.2014 durchgeführt. Im Rahmen der Analyse sind 19 Leasingverhältnisse identifiziert worden. Die Verträge können in zwei Gruppen differenziert werden. Elf Verträge besitzen keine Wertsicherung, die restlichen sind mittels Index in den Zahlungen wertgesichert. Bei den nicht wertgesicherten Verträgen ist ein Vertrag enthalten, der ein Sortiment an IT-Geräten beinhaltet. Darüber hinaus wurde bei mehreren Verträge identifiziert, dass es sich um Sale-and-Leaseback-Verträgen handelt. Die Behandlung der Sale-and-Leaseback-Transaktionen werden im Rahmen der Analyse der B-GmbH nicht vorgenommen, es wird lediglich das Leasingverhältnis erfasst und beurteilt. Diese Vorgehensweise ist darin begründet, dass dem Kooperationsunternehmen die Informationen im Zusammenhang mit dem Verkauf der Vermögenswerte an den Leasinggeber nicht bekannt sind. Auf die zwei erwähnten Gruppen sowie den speziellen Vertrag wird in weiterer Folge eingegangen. Die Auswertung des Erfassungstools sowie das Ergebnis der Analyse ist im Anhang der Arbeit beigefügt.³⁶⁰

Jene Verträge, die nicht durch einen Index wertgesichert sind, zeichnen sich dadurch aus, dass sie relativ einfach aufgebaut sind und keine wesentlichen Sonderbestimmungen enthalten. Es

³⁶⁰ Vgl. Anhangsverzeichnis, Abschnitt 4: Auswertung Leasingverhältnisse nach IFRS 16 bei ausgewählten Klienten des Kooperationspartners anhand des Excel-Erfassungstools, S. 170.

beinhalten diese Verträge zwar Strafzahlungen für vorzeitige Kündigungen, es wird im Rahmen der Analyse jedoch davon ausgegangen, dass diese nicht angestrebt werden. Als Mangel bei den offengelegten Informationen im Vertrag ist anzumerken, dass diese Verträge nicht die Anschaffungskosten bzw. den Zinssatz offenlegen, weshalb hier der Grenzfremdkapitalkostensatz³⁶¹ der B-GmbH für die Bewertung des Leasingverhältnisses herangezogen werden muss. Da die Laufzeit der Verträge mehrheitlich 36 Monate ist, wurde als Annahme ein geringer Zinssatz mit zwei Prozent bei den Verträgen herangezogen, bei denen kein interner Zinssatz zum Leasingverhältnis ermittelt werden kann. Des Weiteren zeichnen sich diese Verträge dadurch aus, dass im Vertrag nicht spezifiziert wurde, welche Vermögenswerte genau gemietet wurden. Dadurch fehlt die Allokation des Entgeltes auf die einzelnen Vermögenswerte. Es wurde daher keine Trennung von Komponenten im Vertrag vorgenommen und ein Nutzungsrecht zum jeweiligen Vertrag ermittelt. Dem Unternehmen wird eine Aufstellung über die einzelnen Komponenten vorliegen, jedoch ist die Wirtschaftlichkeit der Trennung der Komponenten hier zu hinterfragen. Sofern diese Verträge mehrere Leasingkomponenten enthalten, wäre hier die Anwendung eines Portfolios³⁶² sinnvoll, um im Rahmen der Bilanzierung bei diesen Verträgen effizienter zu sein. Die Anwendung eines Portfolios ist gestattet, da bei mehreren Komponenten, die z.B. alle Hardware betreffen, ähnliche Vermögenswerte, dieselbe Laufzeit sowie ein ähnliches Entgelt hätten, wodurch eine Aufteilung der Komponenten zu keinen anderen Ergebnis führen würde, als die separate Bewertung der einzelnen Komponenten.³⁶³ Ein Vertrag, der nicht wertgesichert ist, betrifft die Miete von Software. Hier wurde das Wahlrecht³⁶⁴ nicht angewendet, dass es erlauben würde, IFRS 16 nicht auf Leasingverhältnisse von immateriellen Vermögenswerten anzuwenden. Ein Mietvertrag wurde mit einem anderen Lieferanten abgeschlossen, wo ein Sortiment von IT-Geräten von insgesamt 18 Komponenten gemietet wird, welche im Vertrag mit den einzelnen Mietzahlungen angeführt sind und der Zinssatz des Mietverhältnisses offengelegt wird. Da dieses Sortiment derselben Anlagenklasse zuzuordnen ist, dieselbe Nutzungsdauer und Laufzeit aufweist und derselbe Zinssatz auf alle einzelnen Vermögenswerte anzuwenden ist und damit sich kein wesentlicher Unterschied zwischen der separaten Bewertung der einzelnen Vermögenswerte und einer gesamten Bewertung ergibt, wird für diesen Vertrag im Rahmen der Analyse ein Portfolio³⁶⁵ gebildet, erfasst und bewertet.

³⁶¹ Vgl. Kapitel 2.3.3, S. 24ff.

³⁶² Vgl. Kapitel 2.3.1, S. 21.

³⁶³ S. IFRS 16.B1.

³⁶⁴ Vgl. Kapitel 2.3.1, S. 20.

³⁶⁵ Vgl. Kapitel 2.3.1, S. 21.

Bei den Verträgen, die durch einen Index wertgesichert sind, wurde bei der Anpassung bzw. der Darstellung zum Stichtag des Geschäftsjahres gleich vorgegangen wie bei den Verträgen der A-AG.³⁶⁶ Anzumerken ist bei diesen Verträgen, dass die Anschaffungskosten bekannt sind und somit der interne Zinssatz des jeweiligen Leasingverhältnisses ermittelbar ist. Bei drei der wertgesicherten Verträgen ist, gleich wie bei den nicht wertgesicherten Verträgen, keine Auflistung bzw. Trennung der einzelnen Komponenten, die gemietet wurden, vorhanden, weshalb bei diesen Verträgen analog wie bei den nicht wertgesicherten Verträgen ein einziges Leasingverhältnis erfasst wurde. Sofern diese Verträge mehrere Komponenten enthalten, wäre hier die Portfoliobildung, wie oben beschrieben, gestattet. Bei den restlichen Verträgen sind die einzelnen Vermögenswerte aufgelistet, weshalb die Identifizierung der einzelnen Komponenten möglich ist. Diese Verträge zeichnen sich dadurch aus, dass innerhalb eines Vertrages viele Komponenten, oft über zehn, enthalten sind. Da diese Vermögenswerte mittels eines Vertrages angemietet werden, dieselbe Nutzungsdauer aufweisen sowie für das gesamte angemietete Sortiment die Kalkulation des Leasinggebers erfolgt ist, werden je Vertrag die einzelnen Leasingverhältnisse zu einem Leasing-Portfolio³⁶⁷ zusammengefasst, erfasst und bewertet. Die Trennung der einzelnen Komponenten in diesen Verträgen stellt einen wesentlichen Mehraufwand für die B-GmbH dar, der jedoch zu keinem wesentlich anderen Ergebnis führt, als die Bewertung des gesamten Portfolios, da die Allokation des Entgeltes sowie des Zinssatzes keine wesentlichen Unterschiede ergibt.

In Summe ergeben sich durch die Analyse der B-GmbH 19 Leasingverhältnisse, die alle bilanzwirksam zu berücksichtigen sind. Alle diese Leasingverhältnisse wurden unter IAS 17 sowie im österreichischen lokalen Abschluss als Operating-Leasingverhältnisse qualifiziert. Durch die Erfassung der Leasingverhältnisse ergeben sich im Jahresabschluss der B-GmbH folgende Veränderungen im Vergleich zur bisherigen Darstellung:

³⁶⁶ Vgl. Kapitel 4.3.1, S. 74-75.

³⁶⁷ Vgl. Kapitel 2.3.1, S. 21.

	Vor IFRS 16	Mit IFRS 16	Veränderung in %
Bilanzsumme	3.820.681,48	4.725.351,25	24%
Langfristige Vermögenswerte	970.170,96	1.874.840,73	93%
Eigenkapital	1.755.654,95	1.745.031,82	-1%
Langfristige Schulden	-	453.482,07	100%
Kurzfristige Schulden	2.065.026,53	2.526.837,36	22%
Umsatzerlöse	7.722.280,56	7.722.280,56	0%
EBITDA	1.414.224,45	1.768.737,22	25%
EBIT	1.141.820,40	1.156.199,29	1%
Ergebnis vor Steuern	884.120,50	877.221,96	-1%
Ergebnis nach Steuern	744.975,44	741.617,94	0%

Tabelle 4: B-GmbH Jahresabschluss vor und nach IFRS 16,
Quelle: eigene Darstellung.

Durch die Anwendung von IFRS 16 ergibt sich eine Bilanzverlängerung von 24 Prozent. Dieser Anstieg resultiert aus dem Anstieg der langfristigen Vermögenswerte, welche aufgrund der Erfassung der Nutzungsrechte ansteigt. Der Anstieg der langfristigen Vermögenswerte stellt eine Veränderung von rund 93 Prozent dar. Diese Veränderung durch die Anwendung zeigt bei der B-GmbH auf, dass nahezu das gesamte genutzte immaterielle Anlagevermögen und das Sachanlagevermögen vor Anwendung des IFRS 16 durch Leasingverhältnisse nicht in der Bilanz dargestellt wird. Auf der Passivseite der Bilanz ergeben sich aufgrund der noch längerfristig laufenden Leasingverhältnisse bei den langfristigen Schulden ein Anstieg von 100 Prozent im Vergleich vor der Anwendung von IFRS 16. Die Situation, dass vor Anwendung des IFRS 16 keine langfristigen Schulden bei der B-GmbH vorzufinden sind, ist darin begründet, dass die B-GmbH keine Finanzierung durch Kreditinstitute hat. Somit gibt es weder langfristige noch kurzfristige Finanzverbindlichkeiten. Des Weiteren liegen bei der B-GmbH keine personalbezogenen Rückstellungen vor, da die B-GmbH erst nach der Einführung der betrieblichen Vorsorgekassen in Österreich gegründet wurde, daher alle Mitarbeiter in diese Kassa reinfallen und es keine Abfertigungsansprüche an das Unternehmen direkt gibt. Die kurzfristigen Schulden steigen ebenfalls um 22 Prozent, welche den Teil der Leasingverbindlichkeiten darstellen, die im nächsten Geschäftsjahr fällig sind. In der Gewinn- und Verlustrechnung ergibt sich eine Steigerung des EBITDA im Vergleich vor Anwendung von IFRS 16 um 25 Prozent. Dieser Anstieg resultiert daraus, dass keine Aufwendungen aus Leasingzahlungen im EBITDA dargestellt werden. Das EBIT steigert sich im Vergleich vor der Anwendung von IFRS 16 um rund einen Prozent. Der Unterschied zwischen EBITDA und EBIT in der Veränderung resultiert aus der Abschreibung der Nutzungsrechte aus den Leasingverhältnissen, die im Fall der B-GmbH

aufgrund der geringen Nutzungsdauer bei den Nutzungsrechten relativ hoch ist. Das Ergebnis vor Steuern verringert sich durch die Anwendung von IFRS 16 um einen Prozent. Diese Veränderung resultiert aus dem Zinsaufwand aus den Leasingverbindlichkeiten. Das Ergebnis nach Steuern verändert sich im Vergleich vor Anwendung von IFRS 16 aufgrund der latenten Steuern. Da im lokalen handelsrechtlichen Abschluss weder Nutzungsrechte noch Leasingverbindlichkeiten ausgewiesen werden, heben sich die daraus entstehenden latenten Steuern nahezu auf. Der Unterschied resultiert aus den höheren Leasingverbindlichkeiten im Vergleich zu den Nutzungsrechten. Aufgrund der gesamten Ergebnisänderung in der Gewinn- und Verlustrechnung ergibt sich eine Änderung im Eigenkapital, welches im Vergleich ohne Anwendung von IFRS 16 um einen Prozent sinkt. Die soeben dargestellten Veränderungen bei der B-GmbH aufgrund der Anwendung von IFRS 16 zeigt, dass bei Unternehmen, wie der B-GmbH, die im größeren Umfang Leasingverhältnisse nutzen, die Erstanwendung des IFRS 16 wesentliche Änderungen im Jahresabschluss ergeben. Der Anstieg der Verbindlichkeiten um fast ein Viertel der Bilanzsumme zeigt auf, dass sich für das Unternehmen weitreichende Auswirkungen auf Kennzahlen sowie zukünftige Finanzierungen ergeben können. Im Fall der B-GmbH werden durch die Anwendung des IFRS 16 erstmals Finanzverbindlichkeiten bzw. Leasingverbindlichkeiten gezeigt, die für die B-GmbH im Rahmen der Vergabe von Aufträgen von potentiellen Kunden im Rahmen der Lieferantenprüfung negativ beurteilt werden können.

Die nachfolgende Tabelle zeigt die Veränderung der ausgewählten Kennzahlen bei der B-GmbH aufgrund der Anwendung des IFRS 16:

	Vor IFRS 16	Mit IFRS 16	Veränderung in %
Veränderung langfristige Vermögenswerte	-	904.669,77	93,25%
Veränderung langfristige Schulden	-	453.482,07	100,00%
Veränderung kurzfristige Schulden	-	461.810,83	22,36%
Eigenkapitalquote	45,65%	36,93%	-19,63%
Gearing	1,18	1,71	45,20%
EBITDA	1.414.224,45	1.768.737,22	25,07%
EBIT	1.141.820,40	1.156.199,29	1,26%
ROI	19,50%	15,69%	-19,51%

Tabelle 5: B-GmbH Auswirkungen der Anwendung von IFRS 16 auf Kennzahlen, Quelle: eigene Darstellung.

Die Veränderung der langfristigen Vermögenswerte zeigt, wie oben beschrieben, dass der Großteil des Vermögens, das für die Leistungserstellung der B-GmbH verwendet wird, vor Anwendung des IFRS 16 nicht in der Bilanz gezeigt wird. Noch wesentlicher zeigt sich durch die Anwendung des IFRS 16 bei der B-GmbH, dass durch die Nutzung von Leasingverhältnissen die B-GmbH ihre Finanzierungsstruktur für Stakeholder in der Bilanz, ohne dabei Anhangangaben zu Verpflichtungen aus nicht in der Bilanz ausgewiesenen Sachanlagevermögen³⁶⁸ im UGB oder äquivalente Angaben des IAS 17³⁶⁹ zu betrachten, wesentlich anders darstellt und eine vermeintlich geringe Fremdfinanzierung in der Bilanz zeigt. Die Eigenkapitalquote verschlechtert sich im Vergleich vor der Anwendung von IFRS 16 um rund neun Prozent absolut bzw. relativ um fast 20 Prozent. Auch wenn eine Eigenkapitalquote von rund 37 Prozent sehr gut zu beurteilen ist, so ist diese Veränderung wesentlich und sollte jedenfalls frühzeitig an die Stakeholder kommuniziert werden. Das Gearing steigt um 0,53 absolut bzw. um über 45 Prozent im relativen Vergleich vor der Anwendung des IFRS 16, was ebenso relevant ist, wenn diese Kennzahl in der Steuerung des Unternehmens eingesetzt wird. Die Veränderungen zu EBITDA und EBIT wurden zuvor beschrieben. Der ROI verschlechtert sich durch die Anwendung des IFRS 16 um fast vier Prozent absolut bzw. über 19 Prozent im relativen Vergleich. Hier wird es notwendig sein, sofern diese Kennzahlen zur Unternehmenssteuerung herangezogen bzw. im Rahmen des Jahresabschlusses berichtet werden, Vergleichszahlen zu erstellen sowie die Veränderungen zu erläutern.

Zusammenfassend ist zu den Leasingverhältnissen der B-GmbH zu sagen, dass sich diese dadurch auszeichnen, dass viele Vermögenswerte mit einem Vertrag geleast werden. Unabhängig davon, ob die Informationen im Rahmen dieser Analyse über die jeweiligen Komponenten bei den Verträgen vorhanden waren oder nicht, hat sich im Fall der B-GmbH gezeigt, dass die Portfolio-Anwendung als Erleichterungsbestimmung des IFRS 16 wesentliche Vorteile für den Leasingnehmer bringt. Wäre es zwingend notwendig, alle einzelnen Vermögenswerte bzw. Leasingverhältnisse, die im Rahmen der Analyse identifiziert werden, einzeln zu erfassen, würde das für die B-GmbH einen erheblichen Mehraufwand bedeuten. Anstelle der insgesamt 19 erfassten Leasingverhältnisse wären über 100 Leasingverhältnisse bzw. Nutzungsrechte zu erfassen. Zu diesen Leasingverhältnissen wären die Leasingentgelte der einzelnen Verträge aufzuteilen. Damit das durchführbar ist, sind alle aktuellen Einzelpreise bzw. Marktpreise zu den

³⁶⁸ Vgl. Kapitel 2.2, S. 18.

³⁶⁹ Vgl. Kapitel 2.1, S. 11-12.

einzelnen Vermögenswerten zu eruieren und eine sachgemäße Allokation durchzuführen.³⁷⁰ Die Erhebung dieser Datenmenge fordert vom Leasingnehmer einen hohen Ressourceneinsatz, der jedoch die Qualität der Abschlüsse nicht wesentlich verbessern würde, da das Ergebnis im Abschluss über die Summe aller Nutzungsrechte im Wesentlichen das Gleiche wäre. In Hinblick auf die Auswirkungen auf den Jahresabschluss ist zu sagen, dass die Anwendung des IFRS 16 bei der B-GmbH dazu führt, dass die bisher nicht in der Bilanz gezeigten Leasingverhältnisse und damit verbundenen Vermögenswerte und Verbindlichkeiten die Bilanzsumme um fast ein Viertel im Vergleich vor Anwendung des IFRS 16 ansteigen lässt. Dadurch verschlechtern sich fast alle Kennzahlen und die Darstellung der Finanzierung des Unternehmens. Hier besteht Handlungsbedarf für die B-GmbH, da sowohl Stakeholder auf diese Veränderungen vorbereitet bzw. informiert werden müssen und Kennzahlen, die für die Unternehmenssteuerung eingesetzt werden, angepasst und möglicherweise neu überlegt werden müssen. Da die B-GmbH eine gute Eigenkapitalausstattung aufweist und das Ergebnis nach Steuern mit Anwendung des IFRS 16 positiv ist und die Veränderung relativ betrachtet fast null ist, ist zu erwarten, dass die Anwendung des IFRS 16 auf Entscheidungen von Kunden und Lieferanten des Unternehmens nicht wesentlich einen Einfluss haben wird, sofern es die Veränderung an die Stakeholder kommuniziert, da sich an der effektiven Ertragskraft des Unternehmens nichts ändert. Aus Sicht des Prozesses sowie zur Vertragsgestaltung bei der B-GmbH ist zu sagen, dass die Verträge vereinheitlicht sind, was die Dokumentation im Rahmen der Jahresabschlusserstellung erleichtert. Ein Problemfeld stellt die Allokation der Leasingzahlungen auf die einzelnen identifizierten Vermögenswerte dar, da diese in den Verträgen zu wenig spezifiziert sind bzw. die Erhebung der Einzelpreise für die jeweiligen Komponenten arbeitsintensiv ist. Die Anwendung eines Portfolios hilft idZ. die Komplexität zu reduzieren. Es wird empfohlen, im Rahmen der zukünftigen Vertragsgestaltung darauf zu achten, dass alle Kriterien, die für eine Portfoliobildung nach IFRS 16 relevant sind, zu beachten. Wie bei der A-AG wurde der Grenzfremdkapitalkostensatz der B-GmbH aufgrund fehlender Informationen angenommen. Bei der B-GmbH kommt der Faktor hinzu, dass die B-GmbH über keine Fremdfinanzierung von Kreditinstituten verfügt, was die Ermittlung eines Grenzfremdkapitalkostensatzes für die B-GmbH erschwert. Eine Möglichkeit wäre, aus den Leasingverträgen, wo sich ein interner Zinssatz ermitteln lässt, einen Grenzfremdkapitalkostensatz zu errechnen, da die Leasingverhältnisse ähnlich sind und großteils die gleiche Laufzeit aufweisen. In dieser Arbeit wird diese Vorgehensweise nicht gewählt. Der B-GmbH können intern Informationen vorliegen, die eine genauere Ermittlung eines Grenzfremdkapitalkostensatzes

³⁷⁰ Vgl. Kapitel 2.3.2, S. 22.

ermöglichen. Ein weiterer Faktor im Rahmen dieser Analyse ist die Abhängigkeit bzw. die Verbindung der einzelnen identifizierten Vermögenswerte von bzw. mit anderen Vermögenswerten innerhalb eines Vertrages, die aufgrund der fehlenden vorliegenden Daten beim Kooperationspartner nicht beurteilt werden kann. Sind Vermögenswerte von anderen Vermögenswerten stark abhängig, um betrieben zu werden bzw. miteinander verbunden und können nicht separat genutzt werden, sind diese Vermögenswerte als ein Nutzungsrecht bzw. eine Leasingkomponente zur erfassen.³⁷¹ Im Bereich der IT-Infrastruktur kann es sein, dass mehrere Komponenten zusammenwirken und nur so betrieben werden können, und der Leasingnehmer nicht die Möglichkeit hat, diese Komponenten anderwärtig einzusetzen. Ein Leasingvertrag, der mehrere Komponenten enthält, die nur im Verbund eingesetzt werden können, führt dazu, dass es sich bei den einzelnen Vermögenswerte um keine identifizierten Vermögenswerte handelt, sondern der Verbund der Komponenten einen Vermögenswert darstellt und somit nur ein Leasingverhältnis nach IFRS 16 begründet. Hierbei stellt sich jedoch die Frage, wie speziell diese Komponenten sind und ob diese wirklich nicht anderwärtig eingesetzt werden können. Zuletzt ist zu den Leasingverhältnissen der B-GmbH anzumerken, dass diese als Sale-and-Leaseback-Transaktionen abgewickelt werden. Hierzu hat die B-GmbH, neben der Beurteilung des Leasingverhältnisses, noch die Verkaufstransaktion nach IFRS 15 zu beurteilen, was die Komplexität im Rahmen der Bilanzierung der Leasingverhältnisse bei der B-GmbH steigert, da weitere Berechnungen sowie die Bestimmung des beizulegenden Zeitwertes für den jeweiligen verkauften Vermögenswert notwendig ist.³⁷²

4.3.3. Analyse der C-AG

Die C-AG ist ein produzierendes Unternehmen, das im Bereich erneuerbare Energie und der damit verbundenen Technologie tätig ist. Die C-AG hat den Großteil seines Anlagevermögens mit Fremdkapital von Kreditinstituten finanziert, gekauft und damit in der Bilanz ausgewiesen. Im Gegensatz zur A-AG und B-GmbH stellt es ein Unternehmen dar, wo die Nutzung von Leasingverhältnissen als Finanzierungsform eine untergeordnete Rolle hat. Es können bei der C-AG zwei Gruppen an Leasingverhältnissen identifiziert werden. Die Leasingverhältnisse umfassen zum einen die Miete von Scannern und zum anderen das Leasing von Personenkraftwagen. In weiterer Folge werden die relevanten Punkte im Rahmen der Erfassung

³⁷¹ Vgl. Kapitel 3.1, S. 44-45.

³⁷² Vgl. Kapitel 2.3.5, S. 29-30.

und Analyse erläutert. Der Betrachtungszeitpunkt der Analyse ist der 31.12.2015. Die Auswertung des Erfassungstools sowie das Ergebnis der Analyse ist im Anhang der Arbeit beigefügt.³⁷³

Bei den Mietverträgen zu den Scannern ergibt die Analyse, dass diese nur wenige Informationen zur Kalkulation der Leasingverhältnisse beinhalten. So werden lediglich das monatliche Leasingentgelt, die Laufzeit sowie die Anschaffungsnebenkosten offengelegt. Nicht offengelegt werden in diesen Verträgen Anschaffungskosten der Scanner sowie die Anzahl der Scanner im Vertrag. Den Kooperationspartner liegt kein Verzeichnis über die Anzahl der Scanner vor, weshalb im Rahmen der Analyse das gesamte Leasingentgelt je Vertrag als ein Leasingverhältnis erfasst wird. Führt die C-AG die Analyse intern durch, wird diese die Information haben und kann eine Allokation des Leasingentgeltes vornehmen, sofern es die Einzelpreise für einen Scanner ermitteln kann. Ebenfalls werden nicht die den Verträgen zugrunde gelegten Zinssätze offengelegt. Obwohl ein Restwert im Vertrag angegeben wird, ist aufgrund der fehlenden Information der Anschaffungskosten die Ermittlung der internen Zinssätze der Verträge nicht durchführbar. Es wurde daher ein Grenzfremdkapitalkostensatz von fünf Prozent diesen Verträgen als Annahme zugrunde gelegt. Nicht vorzufinden sind in den Verträgen zu den Scannern eine Wertsicherung der Leasingzahlungen anhand eines Indexes. Die Leasingverträge zu den Personenkraftwagen bei der C-AG sind ähnlich in der Struktur wie jene der A-AG und enthalten die gleichen Informationen wie jene der A-AG. Es wird daher bei der C-AG dieselbe Vorgehensweise in der Erfassung durchgeführt wie bei der A-AG.³⁷⁴ Zusammenfassend ist zu den Leasingverhältnissen der C-AG zu sagen, dass diese ähnliche Informationsdefizite bei den Verträgen zu gemieteten Scannern aufweisen, die bei der A-AG sowie bei der B-GmbH identifiziert werden. Die Leasingverhältnisse zu den Personenkraftwagen enthalten wie bei der A-AG alle notwendigen Informationen, um daraus die Parameter für die Erfassung und Bewertung der Leasingverhältnisse zu ermöglichen. Zum Prozess bzw. der Vertragsgestaltung ist zu sagen, dass im Zusammenhang mit zukünftigen Verträgen bei der C-AG darauf geachtet werden soll, dass die Verträge die notwendigen Informationen enthalten, um die Bestimmung der Komponenten sowie des internen Zinssatzes zu ermöglichen.

Durch die Erfassung der Leasingverhältnisse ergeben sich bei der C-AG im Jahresabschluss folgende Veränderungen im Vergleich zur bisherigen Darstellung:

³⁷³ Vgl. Anhangsverzeichnis, Abschnitt 4: Auswertung Leasingverhältnisse nach IFRS 16 bei ausgewählten Klienten des Kooperationspartners anhand des Excel-Erfassungstools, S. 185.

³⁷⁴ Vgl. Kapitel 4.3.1, S. 74-75.

	Vor IFRS 16	Mit IFRS 16	Veränderung in %
Bilanzsumme	26.636.604,94	26.776.739,12	0,53%
Langfristige Vermögenswerte	20.632.082,82	20.772.217,00	0,68%
Eigenkapital	10.435.517,95	10.426.076,10	-0,09%
Langfristige Schulden	11.131.583,72	11.166.560,89	0,31%
Kurzfristige Schulden	5.069.503,27	5.184.102,14	2,26%
Umsatzerlöse	33.198.736,43	33.198.736,43	0,00%
EBITDA	2.173.018,38	2.290.907,71	5,43%
EBIT	- 106.266,79	- 90.120,72	15,19%
Ergebnis vor Steuern	- 546.431,83	- 541.624,28	0,88%
Ergebnis nach Steuern	- 484.988,83	- 477.033,99	1,64%

Tabelle 6: C-AG Jahresabschluss vor und nach IFRS 16,
Quelle: eigene Darstellung.

Durch die Anwendung von IFRS 16 ergibt sich eine Bilanzverlängerung von 0,53 Prozent. Dieser Anstieg resultiert aus den langfristigen Vermögenswerten, welche aufgrund der Erfassung der Nutzungsrechte ansteigen. Der Anstieg der langfristigen Vermögenswerte stellt eine Veränderung von rund 0,68 Prozent dar. Auf der Passivseite der Bilanz ergibt sich bei den langfristigen Schulden ein Anstieg von 0,31 Prozent im Vergleich vor der Anwendung von IFRS 16. Die kurzfristigen Schulden steigen ebenfalls um über zwei Prozent, welche den Teil der Leasingverbindlichkeiten darstellen, die im nächsten Geschäftsjahr fällig sind. Im Gegensatz zur A-AG und zur B-GmbH ist bei der C-AG ersichtlich, dass der geringe Einsatz von Leasingverhältnissen im Unternehmen dazu führt, dass die Anwendung des IFRS 16 bei der C-AG zu keinen wesentlichen Veränderungen in der Bilanz führt. In der Gewinn- und Verlustrechnung ergibt sich eine Steigerung des EBITDA im Vergleich vor Anwendung von IFRS 16 um rund fünf Prozent. Dieser Anstieg resultiert daraus, keine Aufwendungen aus Leasingzahlungen im EBITDA dargestellt werden. Das EBIT verbessert sich im Vergleich vor der Anwendung von IFRS 16 um 15 Prozent. Der Unterschied zwischen EBITDA und EBIT im Anstieg resultiert aus der Abschreibung der Nutzungsrechte aus den Leasingverhältnissen. Die relative Auswirkung des IFRS 16 auf das EBIT wird im Fall der C-AG dadurch verzerrt, da das Ergebnis der C-AG vor Anwendung des IFRS 16 in Relation zur Bilanzsumme relativ gering ist bzw. die Abschreibungen aus dem restlichen Anlagevermögen hoch ist. Das Ergebnis vor Steuern steigert sich durch die Anwendung von IFRS 16 um rund einen Prozent. Diese Veränderung resultiert aus dem Zinsaufwand aus den Leasingverbindlichkeiten. Das Ergebnis nach Steuern verändert sich im Vergleich vor Anwendung von IFRS 16 aufgrund der latenten Steuern. Da im lokalen handelsrechtlichen Abschluss weder Nutzungsrechte noch Leasingverbindlichkeiten ausgewiesen werden, heben sich die daraus entstehenden latenten

Steuern nahezu auf. Der Unterschied resultiert aus den höheren Leasingverbindlichkeiten im Vergleich zu den Nutzungsrechten. Aufgrund der gesamten Ergebnisänderung in der Gewinn- und Verlustrechnung ergibt sich eine Änderung im Eigenkapital, wobei hier die Effekte aus den Vorperioden ebenfalls erfasst sind, weshalb es im Eigenkapital zu einer Reduktion kommt, obwohl sich das Ergebnis nach Steuern zum Betrachtungszeitraum durch die Anwendung von IFRS 16 steigert. Die soeben dargestellten Veränderungen bei der C-AG aufgrund der Anwendung von IFRS 16 zeigen, dass es im Gegensatz zu Unternehmen, die vermehrt Leasingverhältnisse nutzen, bei Unternehmen, die kaum Leasingverhältnisse nutzen bzw. diese nur im Bereich der Ausstattung der Administration und wenige Personenkraftwagen mieten, was bei der C-AG zutrifft, zu keinen wesentlichen Änderungen in der Bilanz kommt. Lediglich die Größen EBITDA und EBIT zeigen größere relative Veränderungen, wobei diese im Fall der C-AG aufgrund des geringen Ergebnisses nicht aussagekräftig sind.

Die nachfolgende Tabelle zeigt die Veränderung der ausgewählten Kennzahlen bei der C-AG aufgrund der Anwendung des IFRS 16:

	Vor IFRS 16	Mit IFRS 16	Veränderung in %
Veränderung langfristige Vermögenswerte	-	140.134,18	0,68%
Veränderung langfristige Schulden	-	34.977,17	0,31%
Veränderung kurzfristige Schulden	-	114.598,87	2,26%
Eigenkapitalquote	39,18%	38,94%	-0,61%
Gearing	1,55	1,57	1,01%
EBITDA	2.173.018,38	2.290.907,71	5,43%
EBIT	- 106.266,79	- 90.120,72	15,19%
ROI	-1,82%	-1,78%	2,15%

Tabelle 7: C-AG Auswirkungen der Anwendung von IFRS 16 auf Kennzahlen, Quelle: eigene Darstellung.

Die Veränderungen zu den bilanzbezogenen und ergebnisbezogenen Kennzahlen bei der C-AG wurden zuvor erläutert. Das Gearing hat sich durch die Anwendung des IFRS 16 relativ um rund einen Prozent erhöht. Der ROI hat sich durch die Anwendung des IFRS 16 um 0,04 Prozent absolut bzw. um circa 2 Prozent relativ verändert. Dieser Veränderung ist die Reduktion des Eigenkapitals aus der Erstanwendung gegenüberzustellen, die die Verbesserung des ROI relativiert. Die Veränderungen bei den restlichen Kennzahlen zeigt, dass die Anwendung des IFRS 16 geringe Veränderungen bei den Kennzahlen der C-AG bewirken. Daraus kann geschlossen werden, dass

es für die C-AG im Anwendungsfall des IFRS 16 zu keinen wesentlichen Auswirkungen auf den Jahresabschluss und den abgeleiteten Kennzahlen kommt, die in weiterer Folge für Stakeholder relevant sind. Insbesondere idZ. sind die Fremdkapitalgeber der C-AG relevant, da die C-AG von deren Finanzierung abhängig ist und eine wesentliche Veränderung im Jahresabschluss sowie den Kennzahlen für Covenants sowie zukünftigen Vertragsabschlüssen Einfluss haben kann.

4.3.4. Zusammenfassung der Ergebnisse der Analyse

Zusammenfassend zur Analyse der Auswirkung des IFRS 16 auf die ausgewählten Unternehmen ist zu sagen, dass die Auswirkungen von IFRS 16 davon abhängig sind, welche Strategie Unternehmen im Zusammenhang mit der Finanzierung des Anlagevermögens verfolgen und welche vertraglichen Vereinbarungen getroffen werden, die auf die Komplexität der Bilanzierung von Leasingverhältnissen nach IFRS 16 maßgeblich einen Einfluss haben. So zeigt die Analyse der A-AG und der B-GmbH, die Leasingverhältnisse im großen Umfang einsetzen, dass das Fremdkapital und das langfristige Vermögen aufgrund der zu erfassenden Nutzungsrechte sich wesentlich steigern bzw. die Eigenkapitalquote sinkt. Betreffend der Fristigkeit der Leasingverbindlichkeit ist zu sagen, dass hier eine einheitliche Aussage nicht getroffen werden kann, da die Fristigkeiten von der Branche des Unternehmens und der zugrundeliegenden Vermögenwerte abhängig sind. Die Bilanzsumme nach Anwendung von IFRS 16 verändert sich ebenfalls abhängig von der Nutzung von Leasingverhältnissen im Unternehmen, wobei die Veränderung zu einer wesentlichen Bilanzverlängerung, wie beispielsweise bei der B-GmbH mit bis zu 24 Prozent ersichtlich, führen kann. Das EBITDA verbessert sich in allen Fällen wesentlich, wohingegen beim EBIT die Auswirkungen davon abhängen, wie lange die Nutzungsdauer der Nutzungsrechte ausgelegt ist, die auf die Höhe der Abschreibung Einfluss hat, die in das EBIT einfließt und somit den positiven Effekt auf das EBIT bestimmen. Der Effekt auf das Ergebnis vor Steuern ist von der Restlaufzeit der Leasingverhältnisse abhängig, die die Höhe der Zinszahlungen aufgrund der verbleibenden Leasingverbindlichkeit beeinflusst. Das Ergebnis nach Steuern wird durch die Anwendung des IFRS 16, neben der Auswirkung auf das Ergebnis vor Steuern, durch aktive latente Steuern beeinflusst. Der Effekt der latenten Steuern hängt ebenso wie die Zinsaufwendungen von der Restlaufzeit der Verbindlichkeit ab, da Leasingverhältnisse, die eine lange Restlaufzeit aufweisen, eine höhere Verbindlichkeit als dem gegenüberstehenden Nutzungsrecht aufweisen und somit im Saldo die aktiven latenten Steuern überwiegen.³⁷⁵ Der

³⁷⁵ Vgl. Anhangsverzeichnis, Abschnitt 4: Auswertung Leasingverhältnisse nach IFRS 16 bei ausgewählten Klienten des Kooperationspartners anhand des Excel-Erfassungstools, S. 142-185.

Überhang resultiert daraus, dass es zu Beginn aufgrund hoher Zinsen zu niedrigeren Tilgungen bei der Leasingverbindlichkeit kommt als das im Vergleich der Verbindlichkeit gegenüberstehende Nutzungsrecht abgeschrieben wird. Über alle analysierten Gesellschaften hinweg ist zu sagen, dass sich in allen Fällen das Gearing erhöht und der ROI, mit Ausnahme der C-AG, verschlechtert hat, wobei die Veränderung vom Umfang der Leasingverhältnisse und der daraus resultierenden Höhe der Nutzungsrechte und Leasingverbindlichkeiten abhängt.

Bezogen auf die Branchen, in denen die analysierten Unternehmen tätig sind, ist zu sagen, dass die Anwendung des IFRS 16 und die Effekte daraus bei Industrieunternehmen davon abhängen, ob das Unternehmen als Finanzierungsform Fremdkapital nutzt oder auf Leasingverhältnisse zurückgreift. Im Fall der A-AG, wo die gesamten Grundstücke und Gebäude bisher unter IAS 17 und UGB nicht in der Bilanz gezeigt wurden, führt IFRS 16 bei diesen Unternehmen zu wesentlichen Änderungen im Bilanzbild sowie in der Gewinn- und Verlustrechnung. Bei der B-GmbH, die im Bereich der Serverbereitstellung sowie IT-Dienstleistungen tätig ist, wo der Großteil der genutzten Vermögenswerte über Leasingverhältnisse läuft, ändert sich der Jahresabschluss sowie die Kennzahlen so weitgreifend, dass ein Vergleich zur Vorperiode bzw. vor Anwendung des IFRS 16 nicht mehr zielführend ist und diese Veränderungen auf die Unternehmenssteuerung Auswirkungen haben, da zuvor genutzte Kennzahlen und Vergleiche nicht mehr ohne Adaption zulässig sind. Bei Unternehmen, wie der C-AG, die kaum Leasingverhältnisse nutzen, hat IFRS 16 geringe Auswirkungen auf den Jahresabschluss, sodass hier für diese Unternehmen in Bezug auf die Kommunikation mit den Stakeholdern sowie in der internen Unternehmenssteuerung wenig Handlungsbedarf besteht. Um zu dieser Aussage zu kommen, ist es in Hinblick auf etwaige wesentliche Änderungen durch IFRS 16 erforderlich, die Ersterfassung der Leasingverhältnisse, wie sie IFRS 16 definiert, frühzeitig durchzuführen. Bei Unternehmen, wie der A-AG und der B-GmbH, wo die Auswirkungen des IFRS 16 wesentlich sind, wird es jedenfalls erforderlich sein, dass sich diese Unternehmen mit den Stakeholdern in Kontakt setzen, um die Änderungen zu kommunizieren und gegebenenfalls Anpassungen von bestehenden Verträgen sowie sonstige Adaptionen durchzuführen.

Im Zusammenhang mit der Anwendung und Dokumentation von IFRS 16 im Rahmen dieser Analyse ist zu sagen, dass abhängig davon, wie die Leasingverhältnisse ausgestaltet sind, zum Teil erheblicher Dokumentationsaufwand im Rahmen der Erfassung der Leasingverhältnisse entsteht. Ein Vertrag kann, wie am Beispiel der A-AG ersichtlich, viele Leasingkomponenten enthalten, die alle als separate Leasingverhältnisse zu erfassen sind. Abhilfe schafft die Erleichterungsvorschrift

des IFRS 16 zur Bildung von Portfolios, um gleichartige Leasingverhältnisse als ein Leasingverhältnis zu bilanzieren. Speziell bei der B-GmbH, wo viele einzelne Komponenten in einem Vertrag vereint sind, stellt diese Bestimmung eine Dokumentationserleichterung dar. Der Aufwand, sämtliche Komponenten einzeln zu erfassen, was die Bewertung einschließt, würde für Unternehmen wie die B-GmbH, einen hohen zusätzlichen Arbeitsaufwand bedeuten, um die Daten für die Einzelerfassung zusammenzutragen. Weiters erweist sich das Wahlrecht zur Erfassung von Leasingverhältnissen von Vermögenswerten von geringem Wert direkt im Aufwand als Erleichterung, wenn viele Vermögenswerte von geringem Wert geleast werden, wie es beispielsweise bei der A-AG beim Leasing einer Telefonanlage dargestellt ist. Im Rahmen der Analyse der drei Gesellschaften können bei den verschiedenen Leasingverhältnissen Parallelen identifiziert werden. So ähneln sich z.B. Leasingverhältnisse bei Fahrzeugen in ihrem Aufbau und den Inhalten bei allen analysierten Gesellschaften. Bei den Fahrzeugen ist es in allen Fällen möglich gewesen, den internen Zinssatz, der dem Leasingverhältnis zugrunde gelegt wurde zu ermitteln bzw. war der Zinssatz im Vertrag offengelegt worden. Weiters wurde bei der B-GmbH, wo viele Verträge in ähnlicher Ausgestaltung bzw. mit denselben Leasinggebern abgeschlossen wurden, identifiziert, dass sich die Verträge untereinander in ihrem Aufbau nicht wesentlich unterscheiden. Es ist in diesen Fällen möglich, eine einheitliche Dokumentationsvorlage zu erstellen, die vom Unternehmen bei Abschluss eines neuen Leasingverhältnisses herangezogen werden kann. Hingegen dazu ist bei Verträgen, die individuell vereinbart werden, wie der Pachtvertrag bei der A-AG, eine separate Dokumentation zu erstellen, da dieser nicht einem Standardschema folgt. Zudem konnte bei diesen Verträgen identifiziert werden, dass weder der Zinssatz noch die notwendigen Informationen angegeben werden, um einen internen Zinssatz zu ermitteln, wie die Anschaffungskosten des Vermögenswertes. Betreffend der Komponenten ist zu sagen, dass im Rahmen der Analyse die Trennung der Leasingkomponenten und der Nicht-Leasingkomponenten bis auf wenige Fälle ohne Mehraufwand durchgeführt werden konnte, da der Großteil der Verträge die Leistungsbestandteile getrennt darstellt, wodurch die Leasingzahlungen bzw. die Leasingkomponenten klar bestimmt werden konnten. Ein weiteres Merkmal, dass auf nahezu alle Verträge zutrifft ist, dass alle Verträge Anpassungen der Leasingzahlungen anhand eines Indexes aufweisen, die für Folgebewertungen der Leasingverhältnisse relevant sind.

Im Rahmen der Analyse sind folgende Problemfelder aufgetreten, die eine Erfassung von Leasingverhältnissen nach IFRS 16 erschweren. Bei den Verträgen, bei denen der Grenzfremdkapitalkostensatz für die Diskontierung heranzuziehen ist, wird dieser für den

jeweiligen Fall angenommen, da nicht alle Informationen von den ausgewählten Klienten für die Ermittlung vorliegen. Die jeweilig analysierten Unternehmen werden in der Lage sein, die fehlenden Daten für die Ermittlung des Grenzfremdkapitalkostensatzes zu erheben, jedoch ist diesen Unternehmen zu empfehlen, sich im Vorfeld mit der Ermittlung des Grenzfremdkapitalkostensatzes zu beschäftigen, da im Unternehmen nicht zwingend alle Informationen sofort verfügbar sind und erst erhoben werden müssen. Speziell im Fall des Pachtvertrages der A-AG wird eine Analyse der Informationen zu Fremdkapitalkosten notwendig sein, um für eine entsprechend lange Laufzeit den korrekten Zinssatz zu ermitteln. Ein weiteres Problemfeld stellt die retrograde Anwendung dar. Hier liegen dem Kooperationspartner nicht alle Informationen, wie die Leasingzahlungen der Vergangenheit, vor. Daher werden im Rahmen der Analyse in dieser Arbeit ebenfalls vereinfachende Annahmen getroffen. Die Erhebung der vergangenheitsbezogenen Daten, wie z.B. beim Pachtvertrag der A-AG, der schon seit über 20 Jahren läuft, wird es für Unternehmen unter Umständen sehr aufwendig werden bzw. auf Probleme stoßen. Speziell die Anpassungen in der Vergangenheit erhöhen die Komplexität und den Umfang der Berechnung der einzelnen Leasingverhältnisse, um den korrekten retrograden Wert zu ermitteln. Diese Anpassungen führen im Rahmen der Erfassung und Berechnung der Jahresabschlusswerte der Leasingverhältnisse zu einem erhöhten Arbeitsaufwand, da die laufenden Anpassungen jedes Mal einen Einfluss auf die Bilanzpositionen haben und zusätzliche Berechnungen notwendig sind, um im Tool die korrekten Werte darzustellen. Durch die zukünftigen Anpassungen ist es nicht vollumfänglich möglich, die zukünftigen Leasingzahlungen zu bestimmen, was wiederum auf die Fristigkeiten der Leasingverbindlichkeiten einen Einfluss hat. Im Rahmen der Analyse in dieser Arbeit wurde vereinfacht die letzte Zahlung des betrachteten Geschäftsjahres für die Berechnung der zukünftigen Zahlungen herangezogen.

Als Ergebnis der Analyse unter Einsatz des entwickelten Tools im Rahmen dieser Arbeit ist zu sagen, dass Auswirkungen des IFRS 16 auf die analysierten Unternehmen als Leasingnehmer zum Teil wesentlich sind. Je nachdem, wie standardisiert oder individuell die Verträge gestaltet sind, entsteht hier für diese Unternehmen ein höherer oder geringer Mehraufwand durch die Anwendung des IFRS 16. Die Erhebung der Daten für die retrograde Anwendung ist ein Schlüsselproblem, das die Unternehmen im Rahmen der Ersterfassung adressieren sollen. Das im Rahmen dieser Arbeit erstellte Tool kann die Unternehmen bei der Ermittlung der Jahresabschlusswerte unterstützen. Limitationen zeigt das Tool auf, wenn es zu Anpassungen von Leasingverhältnissen kommt sowie Sondersachverhalte, wie Sale-and-Leaseback Transaktionen. Hier sind zusätzliche Dokumentationen neben dem Berechnungstool notwendig, um die korrekten Werte zu ermitteln.

5. Resümee

Im letzten Kapitel wird eine Zusammenfassung der Ergebnisse dieser Arbeit gegeben. Des Weiteren wird ein Resümee des Erstellers der Arbeit sowie ein Ausblick darauf gegeben, welche Auswirkungen der neue Standard IFRS 16 Leasingverhältnisse für Unternehmen, die Leasingnehmer sind, hat.

5.1. Zusammenfassung

IFRS 16 Leasingverhältnisse führt ab 01.01.2019 bei Leasingnehmern im Vergleich zu den derzeit anzuwendenden Standard IAS 17 sowie zu den nationalen Rechnungslegungsvorschriften in Österreich für Leasingverhältnisse, die sich an das UGB bzw. den EStR 2000 richten, bei der Anwendung zu einem wesentlich anderen Bild des Jahresabschlusses. Der wesentliche Unterschied im Vergleich zu den aktuellen Regelungen ist, dass nahezu alle Leasingverhältnisse im Jahresabschluss in der Bilanz als Vermögenswert in Form eines Nutzungsrechtes sowie die dazugehörige Leasingverbindlichkeit zu erfassen sind. Die Unterscheidung zwischen Operating-Leasingverhältnisse und Finanzierungsleasing im Gegensatz zu den aktuellen Regelungen unter IAS 17 und den EStR in Österreich gibt es unter IFRS 16 nicht mehr. Die erwähnten aktuell gültigen Regelungen ermöglichen es, Leasingverträge so auszugestalten, dass diese Operating-Leasingverhältnisse oder solche Finanzierungsleasings darstellen, wo die Leasingzahlungen direkt im Aufwand der Gewinn- und Verlustrechnung erfasst werden können und keine bilanzwirksame Erfassung erforderlich ist. Zukünftig ist dies unter IFRS 16 nicht mehr gestattet, es gilt eine generelle Pflicht der bilanzwirksamen Erfassung von Leasingverhältnissen.³⁷⁶ Von dieser generellen Pflicht zur bilanzwirksamen Erfassung von Leasingverhältnissen gibt es Ausnahmen sowie Wahlrechte, die es ermöglichen, Leasingverhältnisse nicht in der Bilanz zu erfassen. Neben Ausnahmen, die durch andere Standards geregelt werden, besteht ein Wahlrecht für die Anwendung des IFRS 16 bei Leasingverhältnissen von immateriellen Vermögenswerten. Darüber hinaus besteht ein Wahlrecht bei kurzfristigen Leasingverhältnissen sowie Leasingverhältnissen von geringem Wert, diese anstelle der bilanzwirksamen Erfassung stattdessen im Aufwand zu erfassen. Hierzu sind die Kriterien zu berücksichtigen, die ein solches Vorgehen gestatten.³⁷⁷

³⁷⁶ Vgl. Kapitel 2, S. 7-38.

³⁷⁷ Vgl. Kapitel 2.3.1, S. 19-21.

IFRS 16 definiert ein Leasingverhältnis dadurch, dass ein Kontrollrecht zur Nutzung im Austausch eines Entgelts über einen Vermögensgegenstand für eine Zeitperiode eingeräumt wird. IFRS 16 sieht vor, dass jede Leasingkomponente, die ein Vertrag beinhaltet, als ein separates Leasingverhältnis getrennt von den Nicht-Leasingkomponenten zu erfassen ist. Als Erleichterungsbestimmung können die Nicht-Leasingkomponenten auf die Leasingkomponente aufgeteilt und miterfasst werden. Bei der Bestimmung des Zeitraums sind etwaige Optionsrechte zu berücksichtigen.³⁷⁸ Bei der Ersterfassung eines Leasingverhältnisses ist ein Nutzungsrecht und eine Leasingverbindlichkeit in der Bilanz zu erfassen. Die Leasingverbindlichkeit errechnet sich aus den diskontierten zukünftigen Leasingzahlungen und das Nutzungsrecht umfasst neben der Leasingverbindlichkeit noch etwaige Zusatzkosten, im Zusammenhang mit dem Leasingverhältnis.³⁷⁹ Im Rahmen der Folgebewertung ist das Nutzungsrecht abzuschreiben, wobei bei der Abschreibungsdauer die kürzere Dauer zwischen Leasingzeitraum und gewöhnlicher Nutzungsdauer des zugrundeliegenden Vermögenswertes zu wählen ist. Um die Zahlungen zu reduzieren ist die Leasingverbindlichkeit mit dem Leasingverhältnis zugrunde gelegten Zinssatz dem daraus angefallenen Zinsaufwand der Leasingverbindlichkeit zuzuschlagen sowie im Zinsergebnis ist der Zinsaufwand zu erfassen. Gibt es Anpassungen beim Leasingverhältnis, wo sich der Umfang und das Entgelt erhöht, ist ein neues separates Leasingverhältnis zu erfassen, ansonsten ist das bestehende Leasingverhältnis anzupassen. Nutzungsrechte und Leasingverbindlichkeiten sind separat in der Bilanz auszuweisen oder im Anhang zu erläutern. Darüber hinaus gibt es im Vergleich zu den bestehenden Regelungen weitere Angaben, die im Anhang anzugeben sind.³⁸⁰ Im Zusammenhang mit der Bilanzierung von Leasingverhältnissen bei Leasingnehmern ist zu erwähnen, dass es für Sale-and-Leaseback Transaktionen separate Bestimmungen gibt.³⁸¹ Darüber hinaus sieht der Standard eine Reihe von Übergangsregelungen vor. Speziell idZ. ist das Wahlrecht, dass der Leasingnehmer einen voll oder modifizierten retrospektiven Ansatz wählen kann, bei dem lediglich der Effekt aus der Umstellung im Eigenkapital erfasst wird. Wird der modifizierte retrospektive Ansatz gewählt, so sieht IFRS 16 hierzu ergänzende Bestimmungen vor.³⁸²

Im Vergleich mit den aktuellen Regelungen 16 zeigt sich, dass IFRS 16 mehr Sachverhalte als bisher regelt. Darüber unterscheidet sich IFRS 16 von IAS 17, dass nicht der Vermögenswert,

³⁷⁸ Vgl. Kapitel 2.3.2, S. 22-24.

³⁷⁹ Vgl. Kapitel 2.3.3, S. 24-25.

³⁸⁰ Vgl. Kapitel 2.3.4, S. 25-29.

³⁸¹ Vgl. Kapitel 2.3.5, S. 29-30.

³⁸² Vgl. Kapitel 2.3.6, S. 30-34.

sondern ein Nutzungsrecht am Vermögenswert bei Vorliegen eines Leasingverhältnisses zu erfassen ist. Da weder IAS 17 noch die österreichische Rechnungslegung eine generelle bilanzwirksame Erfassung von Leasingverträgen vorsehen bzw. für die bilanzwirksame Erfassung nach diesen Regelungen erst die entsprechenden Kriterien erfüllt werden müssen, kommt es in den Fällen, wo nach IAS 17 oder nach der österreichischen Rechnungslegung keine Aktivierung durchzuführen ist, zu wesentlichen Unterschieden im Vergleich zu IFRS 16. Im Vergleich zu IAS 17 bedeutet dies, dass die Vergleichbarkeit der bisherigen Jahresabschlusswerte im Unternehmen bei Anwendung des IFRS 16 nicht mehr gegeben ist. Im Vergleich zum lokalen Abschluss nach österreichischer Rechnungslegung bzw. der lokalen steuerlichen Werte kommt es ebenfalls zu Differenzen, da im lokalen Steuerrecht in den Fällen, wo es zu keiner bilanzwirksamen Erfassung kommt, eine Differenz zwischen der steuerrechtlichen Bilanz und der IFRS Bilanz bei Anwendung des IFRS 16 kommt. Dadurch ergeben sich für den IFRS Abschluss latente Steuern nach IAS 12, die ebenfalls zu berücksichtigen sind.³⁸³

Die beschriebenen Anforderungen des IFRS 16 sowie die Änderungen im Vergleich mit den aktuell gültigen Regelungen stellen für Unternehmen, die Leasingnehmer sind, eine Erhöhung der Komplexität der Bilanzierung von Leasingverhältnisse dar. Im Rahmen dieser Arbeit ist ein Leitfaden für die Bilanzierung erstellt worden, um Unternehmen idZ. zu unterstützen. Für die Erstellung der Richtlinie ist es notwendig die Informationen sowie Parameter zu identifizieren, um diese in der Richtlinie adressieren zu können. Die wesentlichen Parameter im Zusammenhang mit IFRS 16, die es zu ermitteln gilt, stellen dar³⁸⁴:

- Laufende Leasingzahlungen;
- Sonstige Zahlungen;
- Anschaffungskosten bzw. Anschaffungsnebenkosten;
- Leasingzeitraum;
- Zinssatz;
- Bestimmung der zugehörigen Klasse von Vermögenswerten; und
- Nutzungsdauer des zugrundeliegenden Vermögenswertes bzw. Nutzungsrechtes.

Zentral für die Bilanzierung ist zu erheben, ob ein Vertrag ein Leasingverhältnis darstellt oder beinhaltet. Ein Vertrag ist oder beinhaltet ein Leasing, wenn ein Vertrag ein Recht zur Kontrolle

³⁸³ Vgl. Kapitel 2.4, S. 34-38.

³⁸⁴ Vgl. Kapitel 3.1, S. 39-41.

über die Nutzung eines identifizierten Vermögenswerts für einen bestimmten Zeitraum einräumt. Ein identifizierter Vermögenswert kann explizit im Vertrag genannt sein oder implizit im Zeitpunkt der Zurverfügungstellung zur Nutzung zu einem werden. Zu erheben ist idZ., ob substantielle Austauschrechte des Leasingnehmers während des Nutzungszeitraums vorliegen oder ob im Fall, dass Vermögenswerte nicht physisch abgegrenzt sind, der Leasingnehmer das Recht auf den Zufluss des substantiell gesamten wirtschaftlichen Erfolgs aus der Nutzung des Vermögenswertes hat. Für die Bestimmung, ob der substantiell gesamte wirtschaftliche Vorteil dem Vertragsnehmer zufließt, ist zu prüfen, ob der Vertragsnehmer oder der Vertragsgeber das Recht zur Bestimmung der Nutzung hat. Besteht für keinen Vertragspartner dieses Recht, ist zu prüfen, ob ein Recht auf die Nutzung ohne Eingriff des Vertragsgebers enthalten ist. Ist dieses nicht gegeben, ist in letzter Folge zu prüfen, ob der Vertragsnehmer das Recht zur Gestaltung des Vermögenswertes hat. Besteht dieses Recht, liegt ein Leasingverhältnis vor. Weiters ist zu prüfen, ob ein Vertrag mehrere Leasingkomponenten beinhaltet, die separat zu behandeln sind.³⁸⁵

Für die Erfassung von Leasingverhältnissen nach IFRS 16 ist es notwendig, dass Unternehmen einen Prozess implementieren, der die Erfassung aller Leasingverhältnisse im Unternehmen ermöglicht und gewährleistet. Hier sind mehrere Punkte zu berücksichtigen. Mitarbeiter, die die Möglichkeit haben, für das Unternehmen Verträge zu verhandeln bzw. zu schließen, sind zu schulen, damit diese dahingehend sensibilisiert sind, welche Wirkungen IFRS 16 bzw. Leasingverhältnisse auf das Unternehmen haben. Hierzu bedarf es einer zentralen Richtlinie bzw. Vorgabe für die Mitarbeiter, damit im Unternehmen bzw. im Konzern eine einheitliche Vorgehensweise gewährleistet wird. Ebenso wird dadurch den Anforderungen eines rechnungslegungsbezogenen internen Kontrollsystems Rechnung getragen. Um den Umfang der Umstellung sowie der notwendigen Prozesse für die zukünftige Erfassung von Leasingverhältnissen nach IFRS 16 ermitteln zu können, ist frühestmöglich eine Fundamentalanalyse über im Unternehmen abgeschlossene Verträge, die Leasingverhältnisse beinhalten können, erforderlich. Ebenso sind hierbei Änderungen in den anderen operativen Prozessen im Unternehmen zu betrachten. Der wesentliche Teil stellt die Erfassung der bestehenden und zukünftigen Leasingverhältnisse. IdZ. ist im Rahmen dieser Arbeit ein Excel-basiertes Tool zur Erfassung von Leasingverhältnissen, welches die notwendigen Jahresabschlusspositionen errechnet, konzipiert worden, um Unternehmen, die Leasingnehmer sind, bei der Erfassung von Leasingverhältnissen nach IFRS 16 zu unterstützen. Im Rahmen der Fundamentalanalyse ist eine Analyse darüber, welche

³⁸⁵ Vgl. Kapitel 3.1, S. 41-46.

Systeme benötigt werden, um die Leasingverhältnisse zu erfassen, eine Vertragsinventur inklusive Beurteilung der Parameter bzw. ob Parameter noch ermittelt werden müssen, wie der Grenzfremdkapitalostensatz bei Fehlen der Information über den internen Zinssatz des Leasingverhältnisses, zu erheben. Zudem ist zu analysieren, welche Effekte IFRS 16 auf den Abschluss hat und welche Überleitungen z.B. aus dem nach lokalen österreichischer Rechnungslegungsstandards erstellten Abschluss sowie steuerrechtlichen Abschluss notwendig sind, wie beispielsweise die Erfassung der Nutzungsrechte und Leasingverbindlichkeit nach IFRS 16 sowie latenter Steuern. IdZ ist zu berücksichtigen, welchen Ansatz das Unternehmen bei der retrospektiven Anwendung wählen soll und welche bilanzpolitischen Optionen es für das Unternehmen gibt.³⁸⁶

Für die zukünftige Vertragsgestaltung sind formale und inhaltliche Faktoren zu berücksichtigen. Die inhaltlichen Ziele richten sich nach den Auswirkungen des IFRS 16 auf das Unternehmen, die formalen Erfordernisse nach den notwendigen Informationen, die im Vertrag enthalten sein müssen, um die Bilanzierung der Leasingverhältnisse nach IFRS 16 zu ermöglichen. Im Inhalt ist zu beurteilen, wie und in welchem Umfang Leasingverhältnisse zukünftig im Unternehmen eingesetzt werden sollen, was unter Berücksichtigung, beispielsweise des Wegfalls der Möglichkeit, Leasingverhältnisse als Operating-Leasingverhältnisse auszugestalten, die unter den aktuellen Regelungen zu keiner bilanzwirksamen Erfassung der Leasingverhältnisse geführt haben, zu betrachten ist. Etwaige Optionen für das Unternehmen wären, Verträge über die Nutzung von Vermögenswerten als Serviceleistung auszugestalten, was keine Anwendung des IFRS 16 zur Folge hätte. Weitere Möglichkeiten bestehen in der Nutzung der Wahlrechte wie bei kurzfristigen Leasingverhältnissen, die direkt im Aufwand erfasst werden können. Weiters kann in den Verträgen auf Bewertungsparameter Einfluss genommen werden, wie den anzuwendenden Diskontierungssatz oder den Zahlungen im Rahmen des Leasingverhältnisses.³⁸⁷

Basierend auf den erarbeiteten Inhalten ist die Checkliste bzw. der Leitfaden zur die Identifikation, Erfassung und Bewertung von Leasingverhältnissen nach IFRS 16 entwickelt worden. Die Checkliste unterteilt sich in eine Kurz- und eine Langform-Checkliste. Die Kurzform geht auf die wesentlichen Punkte ein und verweist auf die Detailregelungen im IFRS 16, die Langform stellt einen detaillierten Extrakt des Standards dar, der ebenfalls auf die Detailregelungen im Standard verweist. Während die Identifikation, Bewertung und Erfassung im Jahresabschluss in der

³⁸⁶ Vgl. Kapitel 3.2, S. 46-51.

³⁸⁷ Vgl. Kapitel 3.3, S. 51-55.

Checkliste im Detail beschrieben sind, wird auf die Anhangangaben sowie spezieller Sachverhalte wie Sale-and-Leaseback Transaktionen nicht im Detail eingegangen. Dies ist darin begründet, dass für die praktische Anwendung die Identifikation der relevanten Kriterien bzw. spezieller Sachverhalte relevant ist sowie weist der Standard eine hohe Anzahl an Regelungen auf. Weiters ist im Zusammenhang mit Sondersachverhalten diese Vorgehensweise begründet, da das Aufkommen dieser Sachverhalte im Vergleich zu den restlichen Transaktionen verhältnismäßig gering ist. Identifiziert der Leasingnehmer eine Angabe oder einen Sondersachverhalt anhand der Checkliste, wird in der Checkliste auf den relevanten Standard verwiesen. Die Checkliste ist zudem in das Excel-Berechnungstool als Teil integriert. Die Dokumentation zu einzelnen Leasingverhältnissen sollte in separaten Dateien erfolgen.

Das Excel-Berechnungstool ist basierend auf den erarbeiteten Inhalten sowie der erstellten Checkliste, aufgebaut. Das Tool, welches zur Unterstützung im Rahmen der Erfassung der Daten und Berechnung der betroffenen Jahresabschlussposten bei Anwendung des IFRS 16 dient, unterteilt sich in mehrere Tabellenblätter. Diese sind ein Deckblatt, eine Anleitung zur Nutzung des Tools, die zuvor beschriebene Richtlinie bzw. Checkliste, die Detaillierung der einzelnen Leasingverhältnisse sowie ein Tabellenblatt, wo die aggregierten Jahresabschlusswerte ermittelt werden. Im Deckblatt sind allgemeine Parameter, wie Bilanzstichtag, anzuwendender Ertragssteuersatz des Unternehmens, sowie die Anlagenklassen für die Zuteilung der Nutzungsrechte in weiterer Folge einzugeben. In der Detaillierung sind alle relevanten Parameter je Leasingvertrag einzugeben, die für die Erfassung des Leasingverhältnisses nach IFRS 16 zu berücksichtigen sind, wie die Laufzeit, Zinssatz und die Leasingzahlungen. Umfasst ist dabei weiters, dass Angaben zu Wahlrechten für kurzfristige Leasingverhältnisse oder Leasingverhältnisse von Vermögenswerten mit geringem Wert zu machen sind, da diese im Tool separat berechnet werden und als Aufwand dargestellt werden. Für die Berechnung der Jahresabschlusswerte für das betroffene Geschäftsjahr sind Angaben zum Vorjahr, wie z.B. der Buchwert der Finanzverbindlichkeit im Vorjahr, anzugeben. Für die Errechnung etwaiger latenter Steuern ist die Eingabe der Werte nach lokalen Rechnungslegungsbestimmungen je Leasingvertrag notwendig. Es wurde davon ausgegangen, dass sich die lokalen Rechnungslegungsvorschriften mit den steuerrechtlichen Vorschriften im Zusammenhang mit Leasingverhältnissen decken. Sollte das nicht der Fall sein, ist eine separate Überleitung notwendig, die nicht direkt im Tool abgebildet ist. Aus den angegebenen Parametern errechnet sich das Tool, auf Ebene der einzelnen Leasingverhältnisse, Anschaffungskosten und Buchwerte der Nutzungsrechte sowie Leasingverbindlichkeiten, Abschreibung des Nutzungsrechtes, Tilgung

und Zinseffekt bei den Leasingverbindlichkeiten sowie den Anteil der kurzfristigen Leasingverbindlichkeiten für den darzustellenden Anteil der kurzfristigen Leasingverbindlichkeit.³⁸⁸

In einem weiteren Tabellenblatt werden aus der Detailberechnung auf Leasingverhältnisebene die Jahresabschlusswerte sowie ausgewählte Anhangangaben errechnet. Die Zusammenfassung enthält die Berechnung der Nutzungsrechte, Leasingverbindlichkeiten und dazu die gehörenden latenten Steuern aus dem Unterschied lokales Steuerrecht und IFRS auf Ebene der Anlagenklassen. Zusammengefasst erfolgt die Ermittlung der Anpassung zu den Zinsaufwendungen, Abschreibungen sowie Leasingaufwendungen. Sowie die Gesamtbeträge der kurzfristigen und langfristigen Leasingverbindlichkeiten. Im Zusammenhang mit der Kapitalflussrechnung und dem Anhang werden der Finanzierungscashflow aus der Tilgung von Finanzverbindlichkeiten, der Cashflow aus Zinszahlungen betreffend Leasingverbindlichkeiten, der Cashflow aus kurzfristigen Leasingverhältnissen und Leasingverhältnissen aus Vermögenswerten von geringem Wert sowie getrennt die Aufwendungen dazu, die nicht in die Bewertung einbezogene variable Zahlungen, der Zinsaufwand auf Leasingverbindlichkeiten gesamt und die Gesamtauszahlungen aus Leasingverhältnissen errechnet. Weitere Anhangangaben werden nicht im Tool abgebildet, da diese oft qualitative Angaben darstellen.³⁸⁹

Im Zusammenhang mit der Nutzung des Tools sind Sachverhalte zu berücksichtigen, die im Vorfeld oder separat zu behandeln sind. So ist die Trennung und Dokumentation der Komponenten von Verträgen in Leasing- und Nichtleasingkomponenten im Vorfeld zu dokumentieren. Lediglich die Leasingkomponenten aus den Verträgen sind in das Tool einzutragen. Ebenso können Änderungen von Leasingverhältnissen nicht direkt im Tool abgebildet werden und müssen separat errechnet sowie eine Überleitung zum Vorjahr hergestellt werden. Darüber hinaus ist eine gesonderte Dokumentation sowie etwaige separaten Berechnungen im Zusammenhang mit den Übergangsregelungen notwendig. Im Tool können darüber hinaus nicht alle speziellen Regelungen abgebildet werden, wie Sale-and-Leaseback Transaktionen oder Leasing von Immobilien nach IAS 40. Diese sind ebenfalls gesondert zu dokumentieren.³⁹⁰

³⁸⁸ Vgl. Kapitel 4.1.1, S. 58-61.

³⁸⁹ Vgl. Kapitel 4.1.2, S. 61-64.

³⁹⁰ Vgl. Kapitel 4.1.3, S. 64-66.

Die Anwendung des IFRS 16 hat im Vergleich zu den aktuellen Regelungen des IAS 17 Auswirkungen auf den Jahresabschluss, Bilanzbild sowie davon abgeleiteten Kennzahlen. So steigt die Bilanzsumme aufgrund der Erhöhung der langfristigen Vermögenswerte und der Leasingverbindlichkeiten. Das Eigenkapital reduziert sich abhängig vom Leasingportfolio aus der Erstanwendung. In der Gewinn- und Verlustrechnung steigt das EBITDA wesentlich, das operative Ergebnis sowie das EBIT, abhängig von der Steigerung der Abschreibung aus den Nutzungsrechten, ebenfalls. Weiters steigen die Zinsaufwendungen, die das Finanzergebnis negativ beeinflussen. Das Ergebnis vor Steuern und Ergebnis nach Steuern ändert sich nur unwesentlich durch die Anwendung des IFRS 16, es sei denn, es tritt ein front-loading Effekt aufgrund vieler neuer oder noch lang laufender Leasingverhältnisse und damit hoher Leasingverbindlichkeiten zum Zeitpunkt der Erstanwendung auf, der zu überproportionalen Zinsaufwendungen aus den hohen Leasingverbindlichkeiten führt. In der Kapitalflussrechnung steigt der Cashflow aus betrieblicher Tätigkeit, während der Cashflow aus Finanzierungstätigkeit sinkt, wenn das Wahlrecht zur Darstellung des Zinsanteils bei Leasingverhältnissen gewählt wird. Die angeführten Änderungen führen in weiterer Folge zu Veränderungen bei den Finanzkennzahlen. So verschlechtert sich beispielsweise die Eigenkapitalquote und ROI und der Verschuldungsgrad bzw. Gearing steigt. Diese Änderungen führen dazu, dass sich Unternehmen mit deren Steuerungsparameter sowie Stakeholder im Zusammenhang mit der Anwendung des IFRS 16 auseinander setzen müssen, da etwaige Vergleiche von Kennzahlen nicht mehr ohne weiteres durchführbar sind oder z.B. Covenants bei Kreditfinanzierungen zu ändern sind, damit diese nicht gebrochen werden und negative Auswirkungen daraus für Unternehmen entstehen. Um die Auswirkungen des IFRS 16 bei Klienten des Kooperationspartners zu analysieren, werden bei ausgewählten Klienten ausgewählte Kennzahlen auf deren Veränderung bei Anwendung des IFRS 16 im Vergleich zu IAS 17 analysiert. Analysiert werden die Bilanzsumme, die Veränderung der langfristigen Vermögenswerte, langfristigen und kurzfristigen Schulden, die Eigenkapitalquote, das Gearing, EBITDA, EBIT, Ergebnis vor Steuern sowie der ROI.³⁹¹

Es werden drei Unternehmen aus verschiedenen Branchen und verschiedenen Einsatz von Leasingverhältnissen des Kooperationspartners für die Analyse ausgewählt. Für die Berechnung des ROI werden die Umsatzerlöse ebenfalls angegeben sowie das Ergebnis nach Steuern, auf dessen Änderung aufgrund der Anwendung des IFRS 16 bei den einzelnen Unternehmen eingegangen wird. Die analysierten Unternehmen werden im Rahmen dieser Arbeit als A-AG, B-

³⁹¹ Vgl. Kapitel 4.2, S. 66-70.

GmbH und C-AG bezeichnet. Die A-AG stellt ein Industrieunternehmen dar, das vermehrt Leasingverhältnisse, insbesondere Pachtverträge für Grundstücke und Gebäude nutzt. Die B-GmbH ist im IT-Sektor tätig und mietet den Großteil dessen genutzter Vermögenswerte. Zudem nutzt dieses Unternehmen keine Fremdfinanzierung durch Kreditinstitute. Die C-AG ist ein Industrieunternehmen, das nur in geringem Umfang Leasingverhältnisse nutzt. Da nicht alle Informationen dem Kooperationspartner vorliegen, wurden im Rahmen der Analyse Annahmen getroffen, wie z.B. der Grenzfremdkapitalkostensatz des Unternehmens. Im Rahmen der Analyse ist festgestellt worden, dass der Großteil der Verträge variable Zahlungen beinhaltet, die von einem Index oder einer Rate abhängig sind, was für die Bewertung der Leasingverhältnisse relevant ist. Während Verträge zu Fahrzeugen und IT-Geräten ähnliche Verträge aufweisen, was in weiterer Folge einen einheitlichen Dokumentationsstandard zu diesen Leasingverhältnissen ermöglicht, ist bei individuellen Verträgen eine separate Dokumentation notwendig. Zudem beinhalten nicht alle Verträge sämtliche Parameter, wie etwa den Zinssatz, der dem Leasingverhältnis zugrundegelegt wird. In einigen Fällen lässt sich dieser aus den anderen Angaben wie Anschaffungskosten, Leasingzahlung und Restwert errechnen, jedoch sind diese Angaben nicht immer vorhanden, weshalb in diesen Fällen in der Analyse auf den Grenzfremdkapitalkostensatz zurückgegriffen wird. Darüber hinaus beinhalten einige Verträge der analysierten Unternehmen in einem Vertrag mehrere Leasingverhältnisse, die separat zu erfassen sind. Unter Verwendung der Praxiserleichterung im IFRS 16 zur Anwendung eines Portfolios können in diesen Fällen mehrere Leasingkomponenten zu einem Leasingverhältnis zusammengezogen werden und somit den Umfang der zu erfassenden Leasingverhältnisse reduzieren. Im Rahmen der Analyse konnten darüber hinaus weitere Wahlrechte wie zur aufwandswirksamen Erfassung kurzfristiger Leasingverhältnisse und Leasingverhältnisse von Vermögenswerten von geringem Wert angewendet werden. Als Problemfelder im Rahmen der Analyse wurden die Ermittlung des Grenzfremdkapitalkostensatzes sowie die retrograde Anwendung des IFRS 16 auf bestehende Leasingverhältnisse identifiziert, weshalb für Unternehmen im Zeitraum vor der Erstanwendung des IFRS 16 Handlungsbedarf besteht, um diese Problemfelder zu adressieren und zu lösen, damit eine Anwendung des IFRS 16 möglich ist.³⁹²

Die Analyse ergibt, dass es bei der A-AG und B-GmbH, die Leasingverhältnisse in großem Umfang einsetzen, zu wesentlichen Veränderungen der Jahresabschlusswerte und Kennzahlen bei Anwendung des IFRS 16 kommt. So steigen die langfristigen Vermögenswerte und Leasing-

³⁹² Vgl. Kapitel 4.3, S. 70-95.

verbindlichkeiten wesentlich an, was zu einer Bilanzverlängerung von bis zu 24 Prozent, wie bei der B-GmbH, führt. Ebenso verbessert sich bei diesen zwei Unternehmen das EBITDA wesentlich. Das EBIT steigert sich unterschiedlich bei den Unternehmen, was an der Laufzeit der Leasingverhältnisse und abhängig davon der Höhe der Abschreibungen liegt. Die B-GmbH weist idZ., bei relativ kurzen Laufzeiten der Leasingverhältnisse, einen geringen Anstieg des EBIT auf, die A-AG, mit längeren Laufzeiten, einen größeren Anstieg. Das Ergebnis vor Steuern hängt von den Zinsaufwendungen aus den Leasingverhältnissen ab. Die Analyse bei den zwei zuvor erwähnten Unternehmen ergibt, dass sich das Ergebnis vor Steuern bei beiden Gesellschaften verschlechtert hat, wobei bei der A-AG die Verschlechterung aufgrund der hohen Leasingverbindlichkeiten und der daraus resultierenden hohen Zinsaufwendungen stammt. Das Ergebnis nach Steuern steigt im Vergleich zum Ergebnis vor Steuern in allen Fällen an. Diese Veränderung resultiert aus dem Überhang der aktiven latenten Steuern, der aus höheren aktiven latenten Steuern, die aus der Differenz des Anstiegs Leasingverbindlichkeiten im Vergleich vor Anwendung des IFRS 16 stammen, gegenüber passiver latenter Steuern aus der Erhöhung der Nutzungsrechte bzw. Vermögenswerten im Vergleich vor Anwendung des IFRS 16, stammen. Die Eigenkapitalquote sinkt bei Anwendung des IFRS 16 bei allen Gesellschaften. Der ROI, mit Ausnahme der C-AG, sinkt ebenfalls, wobei bei der C-AG die Reduktion des Eigenkapitals aus der Erstanwendung die Veränderung relativiert. Die Auswirkungen des IFRS 16 auf die C-AG, welche nur im geringen Umfang Leasingverhältnisse nutzt, sind auf den Jahresabschluss bzw. das Bilanzbild relativ betrachtet und im Vergleich zu den anderen analysierten Unternehmen gering.³⁹³

Als Ergebnis der Analyse der Anwendung des IFRS 16 auf die ausgewählten Unternehmen ist festzuhalten, dass im Fall, dass Leasingverhältnisse in größerem Umfang genutzt werden, wesentliche Änderungen des Jahresabschlusses, des Bilanzbildes sowie von Kennzahlen die Folge sind, sodass hier für diese Unternehmen Handlungsbedarf besteht. Diese Unternehmen haben die Änderungen, die sich aufgrund des IFRS 16 ergeben, an ihre Stakeholder zu kommunizieren, um etwaige negative Auswirkungen für das Unternehmen im Vorfeld abzuwehren. Darüber hinaus müssen diese Unternehmen ihre Prozesse, die zukünftige Vertragsgestaltung frühzeitig auf die neuen Erfordernisse des IFRS 16 sowie ihre Kennzahlen um einen Vergleich mit Vorperioden zu ermöglichen, anpassen. Bei Unternehmen, die Leasingverhältnisse nur in geringem Umfang einsetzen, hat IFRS 16 keine wesentlichen Auswirkungen, wobei eine Bestandsaufnahme aller

³⁹³ Vgl. Kapitel 4.3, S. 70-95.

Verträge im Unternehmen jedenfalls erforderlich ist, um den Umfang der Auswirkung des IFRS 16 ermitteln zu können.³⁹⁴

5.2. Kritische Reflexion und Ausblick

Nach Erstellung dieser Arbeit ist zu sagen, dass IFRS 16 Leasingverhältnisse für Unternehmen, die Leasingnehmer sind, eine neue Herausforderung für die Erstellung des Jahresabschluss darstellt. Darüber hinaus erfordert IFRS 16, dass sich Unternehmen damit auseinandersetzen müssen, wie ihre Prozesse funktionieren, da die derzeitigen Prozesse nicht für die Anforderungen des IFRS 16 ausgerichtet sein werden. Jeden geschlossenen Vertrag daraufhin zu analysieren, ob eine Leasingkomponente enthalten ist, bedeutet für Unternehmen eine zusätzliche Belastung von Ressourcen. Zudem stellt IFRS 16 die Leasingnehmer vor die Tatsache, dass über Leasingverhältnisse finanzierte Vermögenswerte fortan offen im Jahresabschluss gezeigt werden und dadurch viele Kennzahlen weitgreifend beeinflussen, was die Analyse³⁹⁵ in dieser Arbeit gezeigt hat. Die aktuellen Regelungen unter IAS 17 und in Österreich die EStR 2000 und das UGB ermöglichen es Leasingnehmern bisher, viele ihrer Leasingverhältnisse nicht in der Bilanz zu zeigen, was die tatsächliche Nutzung von Vermögenswerten des Unternehmens zur Erreichung der Unternehmensziele verbergen kann. Dadurch wird die Finanzierung dieser Vermögenswerte nicht im Abschluss dargestellt, was Kennzahlen wie Rentabilitäten oder Eigenkapitalquoten besser darstellen, als sie wirtschaftlich betrachtet tatsächlich sind. Da diese Möglichkeit mit IFRS 16 im Wesentlichen wegfällt, stellt sich die Frage, ob und wie Leasing als Instrument zukünftig eingesetzt wird. Festzuhalten ist hier, dass Leasing als Finanzierungsform weiter bestehen wird, da es im Vergleich zu alternative Kreditfinanzierungen weiterhin Vorteile bringt, wie, dass bei einer Anschaffung eines Vermögenswertes ansonsten der gesamte Kaufpreis zu einem Zeitpunkt zu erbringen ist und dadurch eine Finanzierung lukriert werden muss, was bei Leasingverhältnissen nicht der Fall ist. In Hinblick auf etwaige bilanzpolitische Maßnahmen dürfte IFRS 16 jedoch Leasingverhältnisse unattraktiver für jene Unternehmen machen, die nicht zwingend auf Leasingverhältnisse angewiesen sind.

Die aktuellen Regelungen erfordern im Vergleich zu IFRS 16 wenig Angaben, was es den Leasingnehmern ermöglicht, tatsächliche Zahlungsströme und etwaige Optionen und Strategien

³⁹⁴ Vgl. Kapitel 4.3.4, S. 91-95.

³⁹⁵ Vgl. Kapitel 4.3, S. 70-95.

im Zusammenhang mit Leasingverhältnissen nicht offenzulegen. Mit der Vielzahl an Regelungen, die IFRS 16 als Angaben erfordert, ändert sich dies nun. Aus Sicht externer Stakeholder am Unternehmen für die Analyse von Unternehmen stellen diese neuen Angaben einen wesentlichen Informationszuwachs dar. Vor allem fällt für Analysten nun eine Anpassung der Bilanzwerte um nicht in der Bilanz erfasste Leasingverhältnisse weitestgehend weg und lässt somit wesentlich schneller eine Aussage über das analysierte Unternehmen zu. Aus Sicht des Leasingnehmers hingegen stellen diese zusätzlichen Angaben einen wesentlichen Arbeitsaufwand und eine Herausforderung für die eingesetzten Prozesse und Systeme dar, da alle diese Informationen erfasst werden müssen. Während unter den aktuellen Regelungen nur wenige Mitarbeiter in einem Unternehmen sich mit Leasingverhältnissen beschäftigen müssen, so müssen in Zukunft unter IFRS 16 alle Personen, die mit dem Abschluss von Verträgen betraut sind, entsprechendes Wissen haben, was im Fall eines Vertragsabschlusses im Zusammenhang mit Leasingverhältnissen zu beachten ist. Weiters müssen Systeme und neue Prozesse eingerichtet sein, die gewährleisten, dass alle Leasingverhältnisse korrekt erfasst werden. Unter Berücksichtigung dieser Punkte ist zu sagen, dass Unternehmen für mehr Informationen und ein möglichst getreues Bild der Ist-Situation des Unternehmens, wie es die IFRS fordern, eine erhebliche administrative und ressourcenintensive Belastung auferlegt wird. Fraglich ist idZ., ob alle geforderten Angaben nach IFRS 16 für eine getreue Darstellung des Unternehmens im Jahresabschluss notwendig sind. Im Vergleich zu nationalen Rechnungslegungsstandards, wie beispielsweise die in dieser Arbeit behandelte österreichischen Regelungen, bedeutet das für Unternehmen, zwei wesentlich verschiedene Rechnungslegungsmethoden zu führen. IdZ. muss die Dokumentation zu einem Leasingverhältnis zweifach erfolgen, was zu einer erhöhten Belastung führt. Aufgrund der großen Differenzen zwischen IFRS 16 sowie den restlichen IFRS und den österreichischen Regelungen stellt sich hiermit die Frage, ob sich die Gesetzgebung in Österreich in Zukunft an den internationalen Rechnungslegungsstandards annähern wird, um im internationalen Vergleich als Standort idZ. konkurrenzfähig zu sein.

Betreffend der notwendigen Informationen stellt IFRS 16 Leasingnehmer vor neue Herausforderungen. Zum einen ist es teilweise schwierig, für die retrograde Anwendung sämtliche Informationen der Vergangenheit zu einzelnen Leasingverhältnissen auszuheben. Zum anderen stellt sich die Ermittlung etwaig zu berechnenden Grenzfremdkapitalkostensätze sowie bei mehreren Komponenten in einem Vertrag die Ermittlung zuzuteilender Einzelveräußerungspreise zu den Komponenten als aufwendig dar. Kritisch zu hinterfragen ist, ob es Unternehmen möglich ist, für verschieden hohe Investitionen und Laufzeiten die entsprechenden Grenzfremd-

kapitalkostensätze aus dem Unternehmen abzuleiten, da möglicherweise keine vergleichbaren Fremdfinanzierungen vorliegen. Im Fall von Verträgen mit mehreren Leasingkomponenten hat das IASB mit dem Wahlrecht der Anwendung eines Portfolios hier den Arbeitsaufwand für Unternehmen gesenkt.

Im Zusammenhang mit der zukünftigen Vertragsgestaltung ist zu sagen, das Unternehmen, die Leasingnehmer sind und die Regelungen dazu genutzt haben, Verträge so zu gestalten, dass es zu keiner bilanzwirksamen Erfassung der Leasingtransaktionen kommt, dass diese in Zukunft als Alternative die in IFRS 16 gestatteten Wahlrechte wie kurzfristige Leasingverhältnisse oder Leasingverhältnisse von Vermögenswerten von geringem Wert nutzen werden, um eine bilanzwirksame Erfassung von Leasingverhältnissen zu vermeiden. Ebenso denkbar, wie ausgeführt, dass bei einem Fahrzeug die Leasingzahlungen variabel von der Laufleistung abhängig anfallen und dadurch direkt im Aufwand zu erfassen sind.³⁹⁶ Zu hinterfragen ist, wie weit Leasinggeber auf solche Vertragsgestaltungen eingehen, da sich deren Risiko erhöht.³⁹⁷ Als alternative Strategie bleibt, betreffend der Vermeidung einer bilanzwirksamen Erfassung, anstatt von Leasingverhältnissen Serviceverträge abzuschließen, die so ausgestaltet sind, dass die notwendigen Kriterien zur Qualifikation eines Leasingverhältnisses nach IFRS 16³⁹⁸ nicht erfüllt werden.

Die im Rahmen dieser Arbeit erstellte Richtlinie bzw. Checkliste sowie das Excel-Erfassungstool sollen dazu dienen, Unternehmen im Rahmen der Anwendung des IFRS 16 Leasingverhältnisse zu unterstützen. Die Checkliste gibt einen Rahmen vor, um Unternehmen strukturiert durch den Standard zu führen. Die Checkliste deckt jedoch nicht vollumfänglich alle Regelungen des IFRS 16 ab, weshalb sich Unternehmen immer mit dem Standards selbst beschäftigen müssen. Das Erfassungstool gibt einen Rahmen für die Erfassung gängiger Leasingverhältnisse vor. Die Grenzen in diesem Tool sind, da es sich um ein Excel Tool handelt, dass bei einer zunehmend hohen Anzahl an Verträgen die Dokumentationsfähigkeit nicht mehr vollumfänglich gegeben ist. Weiters wurden im Tool Sondersachverhalte wie Sale-and-Leaseback Transaktionen separat berücksichtigt, da hier weitere Faktoren und Parameter einfließen, die eine Excel-basierte Lösung zunehmend komplexer und fehleranfälliger machen. Darüber hinaus fließen unter Umständen

³⁹⁶ Vgl. Kapitel 3.3, S. 54.

³⁹⁷ Vgl. Kapitel 3.3, S. 55.

³⁹⁸ Vgl. Kapitel 2.3.2, S. 22-24; Vgl. Kapitel 3.1, S. 41-46.

andere Regelwerke, wie im Fall von Sale-and-Leaseback IFRS 15³⁹⁹, ein, die vom Zweck des Tools, der Erfassung von Leasingverhältnissen, abweichen. Für große Konzerne, die zentral ihre Leasingverhältnisse verwalten möchten, wird eine Excel-basierte Lösung, wie sie in dieser Arbeit erstellt worden ist, unter Umständen nicht passend sein. Diese werden auf eigens dafür erstellte Programme zurückgreifen. Für einzelne Unternehmen, die in einem Konzern Leasingverhältnisse melden müssen, stellt das entwickelte Tool eine einfache Variante dar, die keine IT-Umstellung im Unternehmen erfordert. Die Auswirkungen des IFRS 16 auf den Jahresabschluss sind jedoch weitreichend und sollten jedenfalls frühzeitig im Unternehmen behandelt werden, um für die Erstanwendung vorbereitet zu sein und sich mit allen Stakeholdern des Unternehmens auf die Änderungen zu verständigen, um negative Folgen für das Unternehmen zu vermeiden. Die Ergebnisse dieser Arbeit zeigen auf, dass im Zusammenhang mit IFRS 16 es einige Fragestellungen gibt, wo der Kooperationspartner Unternehmen, die Leasingnehmer sind, mit den erstellten Hilfsmitteln, die in dieser Arbeit erstellt worden sind unterstützen kann.

³⁹⁹ Vgl. Kapitel 2.3.5, S. 30-31.

Literaturverzeichnis

- BARDENS, A./DUHR, A./HEINING, A. [2016]: Praktische Herausforderungen bei der Einführung des neuen Leasingstandards IFRS 16 im Konzern, in: IRZ – Zeitschrift für internationale Rechnungslegung, 11. Jahrgang (2016), 6, S. 259-268.
- BARDENS, A./KRONER, M./MEURER, H. [2016]: IFRS 16: Flugzeuge jetzt „on balance“? (Teil 1): Überblick über die neue Leasingbilanzierung nach IFRS, in: KOR IFRS, 16. Jahrgang (2016), 9, S. 385-393.
- BEYHS, O./LABRENZ, H. [2016]: Bilanzpolitische Spielräume für Leasingnehmer in IFRS 16 – Möglichkeiten und Grenzen für Abschlussverantwortliche in Unternehmen, in: IRZ – Zeitschrift für internationale Rechnungslegung, 11. Jahrgang (2016), 11, S. 453-459.
- BOVENKAMP, H./CUPAL, A. [2007]: Baurechtsgesetz: Bilanzierung von Baurechten: Typische und atypische Vertragsgestaltungen, in: Zeitschrift für österreichisches Steuer- und Wirtschaftsrecht (SWK), 82. Jahrgang (2007), 16/2007, W 55-W 60.
- DINH, T./FINK, C./SCHULTZE, W./SCHABERT, B. [2016]: Leasingbilanzierung nach IFRS 16: Auswirkungen auf die Finanzberichterstattung, in: NWB Praxis der internationalen Rechnungslegung (PiR), 12. Jahrgang (2016), 09/2016, S. 235-243.
- DORALT, W. [2013]: Einkommensteuer, in: Doralt/Ruppe: Grundrisse des österreichischen Steuerrechts: Band 1, hrsg. von DORALT, W./MAYR, G./RUPPE, H.G., 11. Aufl., Wien: MANZ'sche Verlags- und Universitätsbuchhandlung GmbH, 2013, S. 17-334.
- ECKL, E./KIRCH, J./PIESBERGEN C./PILHOFER J. [2016]: IFRS 16 „Leases“: Bestandsaufnahme und erste kritische Würdigung der IFRS-Leasingreform (Teil 1), in: Der Betrieb, 69. Jahrgang (2016), 12, S. 661-672.
- EGGER, A./SAMER, H./BERTL, R. [2016]: Der Jahresabschluss nach dem Unternehmensgesetzbuch: Band 1: Der Einzelabschluss: Erstellung, Prüfung Veröffentlichung, 16., überarb. Aufl., Wien: Linde Verlag, 2016.
- FINDEISEN, K./ADOLPH, P. [2016]: Es ist vollbracht: Der neue Leasingstandard IFRS 16 ist da, in: Der Betrieb, 69. Jahrgang (2016), 9, S. 485-487.
- FREIBERG, J. [2016]: Auswahl des Diskontierungssatzes nach IFRS 16, in: NWB Praxis der internationalen Rechnungslegung (PiR), 12. Jahrgang (2016), 09/2016, S. 263-265.
- GRUBER, T./HARTMANN-WENDELS, T. [2016]: Leasingnehmerbilanzierung nach IFRS 16 aus bilanzpolitischer Sicht, in: KOR IFRS, 16. Jahrgang (2016), 10, S. 441-448.
- GRÜNBERGER, H. [2006]: Leasing und International Financial Reporting Standards: Die Bilanzierung von Leasinggeschäften: Der österreichische Sonderweg im internationalen Vergleich, in: Zeitschrift für österreichisches Steuer- und Wirtschaftsrecht (SWK), 81. Jahrgang (2006), 14/2006, W 51.

- HAESELER, H./GREßL F. [2008]: Leasing weiterhin ohne gesetzliche Grundlage?, in: *ecolex* 2008, Jahrgang 2008 (2008), 1, S. 76-79.
- HILBER, K. [2016]: UGB Kommentar 2016, hrsg. von TORGGLER, U., 2. Aufl., Wien: Linde Verlag, 2016, S. 782-787.
- INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD [2016]: International Financial Reporting Standard 16 Leases: Basis for Conclusion, hrsg. von INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD, London: IFRS Foundation Publications Department, 2016.
- INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD [2016]: International Financial Reporting Standard 16 Leases: Effect Analysis, hrsg. von INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD, London: IFRS Foundation Publications Department, 2016.
- LANGE, T./MÜLLER, S. [2016]: Neue Regeln für die Bilanzierung von Leasingverhältnissen: Teil 2: Leasingnehmerseitige Bilanzierung gemäß IFRS 16, in: *IRZ – Zeitschrift für internationale Rechnungslegung*, 11. Jahrgang (2016), 5, S. 165-170.
- LANGE, T./MÜLLER, S. [2016]: Neue Regeln für die Bilanzierung von Leasingverhältnissen: Teil 3: Übergangsvorschriften und Umstellung auf IFRS 16, in: *IRZ – Zeitschrift für internationale Rechnungslegung*, 11. Jahrgang (2016), 5, S. 215-220.
- KÖSTER, O./REPETZ, S. [2016]: IFRS 16 – Der neue Leasingstandard: Fluch oder Segen für den Schweizer Markt?, in: *EXPERT FOCUS*, 90. Jahrgang (2016), 9, S. 645-652.
- LÜHN, M. [2016]: Bilanzierung von Sale-and-Lease-Back-Transaktionen nach IFRS 16: Der Fall – die Lösung, in: *IRZ – Zeitschrift für internationale Rechnungslegung*, 11. Jahrgang (2016), 5, S. 193-196.
- METZLER, J. [2010]: Unternehmerische Finanzierungsinstrumente: Recht - Markt - Information - Risiko, Wien: Linde Verlag, 2010.
- NEMET, M./HEYD, R. [2016]: Bilanzierung von Leasingverhältnissen nach IFRS 16: Right of Use-Konzept: Welchen Nutzen stiftet der neue Standard?, in: *NWB Praxis der internationalen Rechnungslegung (PiR)*, 12. Jahrgang (2016), 03/2016, S. 65-74.
- NOWOTNY, C. [1998]: Von den Grundsätzen ordnungsmäßiger Bilanzierung zu internationalen Standards als Normen der Rechnungslegung, in: *Zeitschrift für Recht und Rechnungswesen (RWZ)*, 9. Jahrgang (1998), 10, S. 301-308.
- ROHATSCHKE, R. [2016]: Sonderfragen der Bilanzierung, 5., akt. Aufl., Wien: Linde Verlag, 2016.
- SCHACHNER B. [2007]: Zurechnung von Leasinggütern beim Finanzierungsleasing im Spannungsfeld zwischen Verwaltungspraxis und Rsp, in: *taxlex* 2007, Jahrgang 2007 (2007), 6a, S. 299-304.

- STEINER, C./WEBERNIG, K. [2015]: Das Rechnungslegungs-Änderungsgesetz 2014, Wien: MANZ'sche Verlags- und Universitätsbuchhandlung GmbH, 2015.
- THUROW, C. [2016]: Auswirkungen des IFRS 16 Leases auf Bilanzkennzahlen und Financial Covenants, in: IRZ – Zeitschrift für internationale Rechnungslegung, 11. Jahrgang (2016), 4, S. 149-150.
- ZAUGG, D./MEYER, T. [2016]: IFRS 16 – Herausforderungen in der Praxis: Auswirkungen auf Unternehmenskennzahlen und Handlungsempfehlungen für die Umsetzung, in: EXPERT FOCUS, 90. Jahrgang (2016), 9, S. 653-658.

Anhangverzeichnis

Abschnitt 1: Richtlinie/Checkliste zur Erfassung von Leasingverhältnissen nach IFRS 16 Leasingverhältnisse bei Leasingnehmern

Tabelle 8: Quick-Checkliste für die Erfassung von Leasingverhältnissen bei Leasingnehmern	Seite 116
Tabelle 9: Detailrichtlinie für die Erfassung von Leasingverhältnissen bei Leasingnehmern	Seite 131

Abschnitt 2: Excel-Erfassungstool für die Erfassung von Leasingverhältnissen nach IFRS 16 bei Leasingnehmern

Tabelle 10: Anleitung zur Bedienung des Erfassungstools für die Erfassung von Leasingverhältnissen nach IFRS 16	Seite 137
Tabelle 11: Deckblatt - Erfassung der Leasingverhältnisse und Berechnung der relevanten Jahresabschlusspositionen nach IFRS 16	Seite 138
Tabelle 12: Erfassung Leasingverhältnisse im Tool	Seite 139
Tabelle 13: Errechnung Jahresabschlusswerte - Ergebnis je Anlagenklasse	Seite 140
Tabelle 14: Ergebnis - Anpassungen Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung, Angaben Kapitalflussrechnung und Anhang	Seite 140

Abschnitt 3: Kennzahlen-Formeln für die Analyse der Auswirkung des IFRS 16 auf Jahresabschlüsse

Formel 1: Berechnung EBITDA	Seite 141
Formel 2: Berechnung EBIT	Seite 141
Formel 3: Berechnung Eigenkapitalquote	Seite 141
Formel 4: Berechnung Gearing	Seite 141
Formel 5: Berechnung Return on Investment	Seite 141

Abschnitt 4: Auswertung Leasingverhältnisse nach IFRS 16 bei ausgewählten Klienten des Kooperationspartners anhand des Excel-Erfassungstools

Tabelle 15: Deckblatt Erfassung Leasingverhältnisse A-AG	Seite 142
Tabelle 16: Detailerfassung Leasingverhältnisse A-AG	Seite 144
Tabelle 17: Ergebnis Erfassung Leasingverhältnisse A-AG nach Anlagenklassen	Seite 145
Tabelle 18: Ergebnis Erfassung Leasingverhältnisse A-AG - Anpassungen und Angaben	Seite 145

Tabelle 19: Leasingverhältnis A-AG 1-4	Seite	146
Tabelle 20: Leasingverhältnis A-AG 1-4 Aufteilung Leasingkomponenten	Seite	146
Tabelle 21: Leasingverhältnis A-AG 5	Seite	147
Tabelle 22: Leasingverhältnis A-AG 6	Seite	147
Tabelle 23: Leasingverhältnis A-AG 7	Seite	147
Tabelle 24: Leasingverhältnis A-AG 8	Seite	148
Tabelle 25: Leasingverhältnis A-AG 9	Seite	149
Tabelle 26: Leasingverhältnis A-AG 10	Seite	150
Tabelle 27: Leasingverhältnis A-AG 11	Seite	151
Tabelle 28: Leasingverhältnis A-AG 12	Seite	152
Tabelle 29: Leasingverhältnis A-AG 13	Seite	153
Tabelle 30: Leasingverhältnis A-AG 14	Seite	154
Tabelle 31: Leasingverhältnis A-AG 15	Seite	155
Tabelle 32: Leasingverhältnis A-AG 16	Seite	156
Tabelle 33: Leasingverhältnis A-AG 17	Seite	157
Tabelle 34: Leasingverhältnis A-AG 18	Seite	158
Tabelle 35: Leasingverhältnis A-AG 19	Seite	159
Tabelle 36: Leasingverhältnis A-AG 20	Seite	160
Tabelle 37: Leasingverhältnis A-AG 21	Seite	161
Tabelle 38: Leasingverhältnis A-AG 22	Seite	162
Tabelle 39: Leasingverhältnis A-AG 23	Seite	163
Tabelle 40: Leasingverhältnis A-AG 24	Seite	164
Tabelle 41: Leasingverhältnis A-AG 25	Seite	165
Tabelle 42: Leasingverhältnis A-AG 26	Seite	166
Tabelle 43: Leasingverhältnis A-AG 27	Seite	167
Tabelle 44: Deckblatt Erfassung Leasingverhältnisse B-GmbH	Seite	168
Tabelle 45: Detailerfassung Leasingverhältnisse B-GmbH	Seite	169
Tabelle 46: Ergebnis Erfassung Leasingverhältnisse B-GmbH nach Anlagenklassen	Seite	170
Tabelle 47: Ergebnis Erfassung Leasingverhältnisse B-GmbH - Anpassungen und Angaben	Seite	170
Tabelle 48: Leasingverhältnis B-GmbH 1	Seite	171
Tabelle 49: Leasingverhältnis B-GmbH 2	Seite	172
Tabelle 50: Leasingverhältnis B-GmbH 3	Seite	172
Tabelle 51: Leasingverhältnis B-GmbH 4	Seite	173
Tabelle 52: Leasingverhältnis B-GmbH 5	Seite	173
Tabelle 53: Leasingverhältnis B-GmbH 6	Seite	174
Tabelle 54: Leasingverhältnis B-GmbH 7	Seite	174

Tabelle 55: Leasingverhältnis B-GmbH 8	Seite	174
Tabelle 56: Leasingverhältnis B-GmbH 9	Seite	175
Tabelle 57: Leasingverhältnis B-GmbH 10	Seite	175
Tabelle 58: Leasingverhältnis B-GmbH 11	Seite	175
Tabelle 59: Leasingverhältnis B-GmbH 12	Seite	176
Tabelle 60: Leasingverhältnis B-GmbH 13	Seite	176
Tabelle 61: Leasingverhältnis B-GmbH 14	Seite	177
Tabelle 62: Leasingverhältnis B-GmbH 15	Seite	178
Tabelle 63: Leasingverhältnis B-GmbH 16	Seite	179
Tabelle 64: Leasingverhältnis B-GmbH 17	Seite	180
Tabelle 65: Leasingverhältnis B-GmbH 18	Seite	181
Tabelle 66: Leasingverhältnis B-GmbH 19	Seite	182
Tabelle 67: Deckblatt Erfassung Leasingverhältnisse C-AG	Seite	183
Tabelle 68: Detailerfassung Leasingverhältnisse C-AG	Seite	184
Tabelle 69: Ergebnis Erfassung Leasingverhältnisse C-AG nach Anlagenklassen	Seite	185
Tabelle 70: Ergebnis Erfassung Leasingverhältnisse C-AG - Anpassungen und Angaben	Seite	185
Tabelle 71: Leasingverhältnis C-AG 1	Seite	186
Tabelle 72: Leasingverhältnis C-AG 2	Seite	186
Tabelle 73: Leasingverhältnis C-AG 3	Seite	187
Tabelle 74: Leasingverhältnis C-AG 4	Seite	188
Tabelle 75: Leasingverhältnis C-AG 5	Seite	188

Abschnitt 5: Auswirkungsanalyse zu ausgewählten Klienten des Kooperationspartners

Tabelle 76: Auswirkungsanalyse IFRS 16 A-AG	Seite	189
Tabelle 77: Auswirkungsanalyse IFRS 16 B-GmbH	Seite	190
Tabelle 78: Auswirkungsanalyse IFRS 16 C-AG	Seite	191

Anhang

Abschnitt 1: Richtlinie/Checkliste zur Erfassung von Leasingverhältnissen nach IFRS 16 Leasingverhältnisse bei Leasingnehmern

Richtlinie/Checkliste zur Erfassung von Leasingverhältnissen nach IFRS 16 Leasingverhältnisse bei Leasingnehmern

Quick-Checkliste für die Erfassung von Leasingverhältnissen bei Leasingnehmern					
Nr.	Anforderung/Beschreibung	Verweis Standard	Ja	Nein	N/A
I	Erhebung und Durchsicht sämtlicher Vertragsverhältnisse in Unternehmen zur Identifizierung etwaiger Leasingverhältnisse.	IFRS 16			
II	Sind die Anwendungskriterien des IFRS 16 Leasingverhältnisse erfüllt?	IFRS 16.3-4			
III	Sofern anwendbar, wird das Wahlrecht zur Nichterfassung von Leasingverhältnissen in der Bilanz angewendet?	IFRS 16.5-8/ IFRS 16.B3-B8			
IV	Stellt ein Vertrag ein Leasingverhältnis dar oder beinhaltet er ein Leasingverhältnis? Bei der Bestimmung, ob ein Vertrag ein Leasingverhältnis enthält, können dabei folgende Kriterien kumulativ erfüllt werden:	IFRS 16.9-16/ IFRS 16.B9-33			
IV.A	Liegt ein identifizierter Vermögenswert vor?	IFRS 15.B13-B20			
IV.B	Liegt ein Recht zum Erhalt des wirtschaftlichen Vorteils aus der Nutzung des identifizierten Vermögenswerts vor?	IFRS 16.B21-23			
IV.C	Liegt ein Recht zur Bestimmung der Nutzung des identifizierten Vermögenswerts vor?	IFRS 16.B24-30			
V	Liegen bei einem Vertrag mehrere Komponenten vor? Wenn ja, so sind diese zu trennen.	IFRS 16.12-16/IFRS 16.B32-33			
VI	Es ist der Leasingzeitraum zu bestimmen.	IFRS 16.18-21/IFRS 16.B34-41			
VII	Bei der Ersterfassung eines Leasingverhältnisses sind:	IFRS 6.22-28			
VII.A	Ein Nutzungsrecht zu erfassen;				
VII.B	Eine Leasingverbindlichkeit zu erfassen.				
VII.C	Für die Bewertung des Nutzungsrechtes und der Leasingverbindlichkeit sind die einzubeziehenden Leasingzahlungen zu ermitteln.				
VII.D	Für die Bewertung des Nutzungsrechtes ist der Barwert der Leasingzahlungen, die direkten Anschaffungskosten sowie eine Kostenschätzung für etwaige Rückbau- oder Reaktivierungskosten heranzuziehen.				

VII.E	Für die Bewertung der Leasingverbindlichkeit sind die Leasingzahlungen mit dem Zinssatz, der dem Leasingverhältnis zugrunde liegt, zu diskontieren, sofern dieser bestimmbar ist.				
VII.F	Ist der Zinssatz, der dem Leasingverhältnis zugrunde liegt nicht bestimmbar, so ist der Grenzfremdkapitalkostensatz des Unternehmens heranzuziehen.				
VIII	Bei der Folgebewertung sind folgende Tätigkeiten notwendig:	IFRS 16.29-46			
VIII.A	Das Nutzungsrecht ist abzuschreiben;				
VIII.B	Das Nutzungsrecht ist an etwaige Anpassungen der Leasingverbindlichkeit anzupassen;				
VIII.C	Die Leasingverbindlichkeit ist zu diskontieren;				
VIII.D	Die Leasingverbindlichkeit ist um die Tilgungen zu reduzieren;				
VIII.E	Die Leasingverbindlichkeit ist um etwaige Änderungen anzupassen, sofern diese nicht als separates Leasingverhältnis zu erfassen ist. (Punkt VIII.F);				
VIII.F	Bei einer Änderung des Leasingverhältnisses ist zu beurteilen, ob dieses als separates Leasingverhältnis gemäß IFRS 16.44-46 zu erfassen ist.	IFRS 16.29-46			
IX	Es sind die Ausweiserfordernisse gemäß IFRS 16 für Nutzungsrechte, Leasingverbindlichkeiten, Abschreibung, Zinsaufwendungen sowie Cashflow-Rechnung zu berücksichtigen.	IFRS 47-50			
X	Es sind die Anhangangaben gemäß IFRS 16 zu berücksichtigen.	IFRS 16.51-60/IFRS 16.B48-B52			
XI	Bei Erstanwendung ist zu entscheiden, welcher Ansatz gewählt wird:	IFRS 16.C1-C13; C19-C20			
XI.A	Voll retrospektiver Ansatz;				
XI.B	Modifizierter retrospektiver Ansatz;				
XI.C	Die erforderlichen Angaben für die Erstanwendung bzw. der Übergangsregelungen sind anzugeben.				
XII	Für Sale and Leaseback Transaktionen sind die entsprechenden Regelungen zu berücksichtigen.	IFRS 16.98-103			
XIII	Für die Anwendung eines Leasingportfolios sind die entsprechenden Regelungen zu berücksichtigen.	IFRS 16.B1			
XIV	Für die Anwendung der Praxiserleichterung für die Zusammenfassung von Leasingverträgen zu einem Leasingverhältnis sind die entsprechenden Regelungen zu berücksichtigen.	IFRS 16.B2			

Tabelle 8: Quick-Checkliste für die Erfassung von Leasingverhältnissen bei Leasingnehmern, Quelle: eigene Darstellung.

Detailrichtlinie für die Erfassung von Leasingverhältnissen bei Leasingnehmern					
Nr.	Anforderung/Beschreibung	Verweis Standard	Ja	Nein	N/A
1.	<i>Anwendungskriterien von IFRS 16</i>	<i>IFRS 16.3-4</i>			
1.1	Sämtliche Leasings sind zu erfassen, außer jene Leasings, die vom Standard explizit ausgenommen werden.	IFRS 16.3			
1.2	Auf Leasings von immateriellen Vermögenswerten kann IFRS 16 angewendet werden.	IFRS 16.4-8			
1.3	Wenn Punkt 1.1 bzw. 1.2 nicht erfüllt werden, dann liegt keine Anwendung von IFRS 16 für den Vertrag vor - Ende der Prüfung.				
2.	<i>Ausnahmeregelungen für die Erfassung</i>	<i>IFRS 16.5-8/ IFRS 16.B3-B8</i>			
2.1	Auf die Anwendung der Regelungen zur Erfassung von Leasings bei Leasingnehmern kann verzichtet werden (IFRS 16.22-49) wenn:	IFRS 16.5-8			
2.1a	Ein kurzfristiges Leasing oder;	IFRS 16.5a			
2.1b	Ein Leasing vorliegt, wo der Vermögensgegenstand von geringem Wert ist (~USD 5.000,-).	IFRS 16.5b/ IFRS 16.B3-B8 IFRS 16.BC100			
2.2	Wird die Ausnahmeregelung für die Fälle 2.1a oder 2.1b angewandt, so sind die Leasingzahlungen als Aufwand linear oder nach einer anderen systematischen Logik zu erfassen.	IFRS 16.6			
2.3	Bei kurzfristigen Leasingverhältnissen (2.1a) ist das Leasingverhältnis als neues Leasingverhältnis einzustufen, wenn es modifiziert bzw. der Zeitraum angepasst wird.	IFRS 16.7			
2.4	Die Bestimmung, ob Ausnahmeregelung für kurzfristige Leasingverhältnisse angewendet wird, hat gesamt für eine zugrundeliegende Anlagenklasse zu erfolgen.	IFRS 16.8			
3.	<i>Identifikation eines Leasingverhältnisses</i>	<i>IFRS 16.9-16/ IFRS 16.B9-33</i>			
3.1	Zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses ist zu beurteilen, ob ein Vertrag ein Leasing ist bzw. ein Leasing enthält. Ein Vertrag ist oder enthält ein Leasing, wenn der Vertrag die Kontrolle über die Nutzung eines identifizierten Vermögenswertes für eine bestimmte Zeit für ein Entgelt einräumt.	IFRS 16.9			
3.2	Ob ein Vertrag das Recht zur Kontrolle eines identifizierten Vermögenswertes enthält, ist zu prüfen, ob der Vertragsnehmer über den Zeitraum der Nutzung folgende Kriterien kumulativ erfüllt:	IFRS 16.B9			
3.2a	Das Recht auf den wesentlichen wirtschaftlichen Nutzen von der Nutzung des identifizierten Vermögenswertes; und	IFRS 16.B9a			
3.2b	Das Recht die Nutzung des identifizierten Vermögenswertes zu bestimmen (Vgl. hierzu IFRS 16.B24-B30).	IFRS 16.B9b			

3.3	Wird die Kontrolle über einen identifizierten Vermögenswert nur für einen Teil des Vertragszeitraumes gewährt, so enthält der Vertrag für diesen Zeitraum ein Leasingverhältnis.	IFRS 16.B10			
3.4	Wird im Rahmen eines Joint Arrangements, geregelt in IFRS 11 Joint Arrangements, ein Vertrag geschlossen, so gilt das Joint Arrangement als Vertragsnehmer. Die Prüfung von Verträgen nach Leasingverhältnissen hat für das Joint Arrangement durch das Unternehmen gleich wie in den Punkten 3.1-3 zu erfolgen.	IFRS 16.B11			
3.5	Ein Unternehmen hat bei der Beurteilung, ob ein Vertrag Leasingverhältnisse beinhaltet, jedes Leasingverhältnis innerhalb eines Vertrages separat zu beurteilen.	IFRS 16.B12			
3.6	<i>Identifizierter Vermögenswert</i>	<i>IFRS 15.B13-B20</i>			
3.6.1	Ein Vermögenswert wird im Regelfall explizit im Vertrag genannt. Ein Vermögenswert kann jedoch auch implizit im Zeitpunkt der Zurverfügungstellung identifiziert werden.	IFRS 16.B13			
3.6.2	Ein Vermögenswert ist kein identifizierter Vermögenswert, wenn ein substantielles Austauschrecht vorliegt. Dieses liegt vor, wenn sowohl der Vertragsgeber die Möglichkeit hat, den Vermögensgegenstand während der Nutzungsdauer auszutauschen und der Vertragsgeber von dem Austausch wirtschaftlich profitiert.	IFRS 16.B14			
3.6.3	Ein Austauschrecht, welches nur aufgrund eines eintretenden Vorfalls bzw. zu einem speziellen Datum vorliegt, stellt kein substantielles Austauschrecht dar.	IFRS 16.B15			
3.6.4	Zukünftige Ereignisse im Zusammenhang mit Austauschrechten sind in der Beurteilung, ob ein substantielles Austauschrecht vorliegt, nicht mit einzubeziehen, wenn deren Eintritt unwahrscheinlich ist.	IFRS 16.B16			
3.6.5	Ist der Vermögenswert in den Räumlichkeiten des Vertragsnehmers oder woanders, so ist der wirtschaftliche Vorteil für den Vertragsgeber geringer und damit liegt eher kein substantielles Austauschrecht vor.	IFRS 16.B17			
3.6.6	Ein Austauschrecht oder eine Austauschpflicht, welches zur Reparatur des Vermögenswertes dient, ist kein substantielles Austauschrecht.	IFRS 16.B18			
3.6.7	Kann nicht eindeutig bestimmt werden, ob ein substantielles Austauschrecht vorliegt, so ist anzunehmen, dass kein substantielles Austauschrecht vorliegt.	IFRS 16.B19			
3.7	Eine Kapazität eines Vermögenswertes ist dann ein identifizierter Vermögenswert, wenn dieser physisch abgegrenzt ist. Ist die Kapazität eines Vermögenswertes nicht physisch abgegrenzt, so ist sie nur dann ein identifizierter Vermögenswert, wenn dieser substantiell die gesamte Kapazität des Vermögenswertes darstellt und damit im Wesentlichen den gesamten wirtschaftlichen Vorteil vom Vermögenswert hat.	IFRS 16.B20			
3.8	<i>Recht zum Erhalt des wirtschaftlichen Vorteils</i>	<i>IFRS 16.B21-23</i>			

3.8.1	Um die Kontrolle über einen identifizierten Vermögenswert zu haben, muss der Vertragsnehmer das Recht haben, die wesentlichen wirtschaftlichen Vorteile aus der Nutzung des Vermögenswertes zu erhalten. Dieser Nutzen kann direkt oder indirekt in vielen Varianten zufließen, wie z.B. Nutzung des Vermögenswertes, Verkauf der Erzeugnisse des Vermögenswertes oder Sub-Leasing.	IFRS 16.B21			
3.8.2	Bei der Bestimmung des Umfangs des wirtschaftlichen Vorteils sind eventuelle Bestimmungen zur Nutzung oder Einschränkungen zu berücksichtigen, wie z.B. ein Gebiet, wo die Nutzung erlaubt ist oder eine vorgegebene Kilometer Leistung bei einem Fahrzeug.	IFRS 16.B22			
3.8.3	Hat der Vertragsnehmer den Vertragsgeber oder anderen Parteien Zahlungen aufgrund der Nutzung des Vermögenswertes zu leisten, so sind diese Zahlungen als Teil des wirtschaftlichen Vorteils aus der Nutzung des Vermögenswertes anzusehen.	IFRS 16.B23			
3.9	<i>Recht zur Bestimmung der Nutzung</i>	<i>IFRS 16.B24-30</i>			
3.9.1	Das Recht zur Bestimmung der Nutzung liegt vor wenn:	IFRS 16.B24			
3.9.1a	Entweder der Vertragsnehmer das Recht hat, zu bestimmen wie und für welchen Zweck der Vermögenswert im Vertragszeitraum genutzt wird (siehe auch IFRS 16.B25-B30); oder	IFRS 16.B24a			
3.9.1b	Die relevanten Entscheidungen über die Nutzung bereits vorbestimmt sind und: Der Vertragsnehmer das Recht zur Nutzung des Vermögenswertes über den Vertragszeitraum hat, ohne dass der Vertragsgeber die Nutzungsbestimmungen ändern kann; oder Der Vertragsnehmer gestaltete den Vermögenswert, sodass die Nutzung über den Vertragszeitraum dadurch vorbestimmt ist.	IFRS 16.B24b			
3.9.2	Für die Bestimmung wie und für welchen Zweck der Vermögenswert genutzt wird sind jene Regelungen relevant, die Entscheidungsrechte darstellen, die die zu erhaltenen wirtschaftlichen Vorteile beeinflussen (z.B. Erzeugnisse, Ort der Produktion, wann produziert wird).	IFRS 16.B25-B27			
3.9.3	Rechte zur Bestimmung der Nutzung eines Vermögenswertes sind nur während des Nutzungszeitraumes relevant. Ausgenommen davon ist, dass aufgrund der Gestaltung des Vermögenswertes, wie in 3.9.1b beschrieben, die Nutzung vorbestimmt ist. Hat der Vertragsnehmer nur die Möglichkeit, vor der Nutzung des Vermögenswertes zu bestimmen, wie der Vermögenswert genutzt wird, so liegt kein wesentliches Recht zur Bestimmung der Nutzung vor.	IFRS 16.B28-29			
3.9.4	Schutzrechte des Vertragsgebers, wie z.B. Anweisung zur Nutzung des Vermögenswertes, stellen allein betrachtet keine Einschränkung des Vertragsnehmers über dessen Recht zur Bestimmung der Nutzung dar.	IFRS 16.B30			

4.	<i>Trennung von Vertragsbestandteilen</i>	<i>IFRS 16.12-16/IFRS 16.B32-33</i>			
4.1	Bei einem Vertrag, das ein Leasingverhältnis ist oder beinhaltet, sind sämtliche Leasingkomponenten als separates Leasingverhältnis von Nicht-Leasingkomponenten zu erfassen., sofern nicht die Erleichterungsbestimmung (4.6) angewendet wird.	IFRS 16.12			
4.2	Eine einzelne Leasingkomponente liegt vor wenn folgende Bedingungen kumulativ erfüllt sind:	IFRS 16.B32			
4.2a	Der Leasingnehmer kann von der Nutzung des zugrundeliegenden Vermögenswertes allein oder mit anderen verfügbaren Ressourcen profitieren; und	IFRS 16.B32a			
4.2b	Der zugrundeliegende Vermögenswert ist weder abhängig noch zusammenhängend mit anderen Ressourcen, die dem Leasingnehmer zur Verfügung stehen.	IFRS 16.B32b			
4.3	Bei der Beurteilung, welche Komponenten ein Vertrag enthält, ist zu berücksichtigen, dass Zahlungen geleistet werden müssen, die keinen Transfer einer Ware oder Leistung begründen, jedoch auch keine eigene Komponente darstellen (z.B. Verwaltungsgebühren). Solche Zahlungen sind auf einzelnen Komponenten des Vertrages aufzuteilen.	IFRS 16.B33			
4.4	Es ist bei Verträgen, die mehrere Leasing- und Nicht-Leasingkomponenten beinhalten, die Vergütung auf die einzelnen Komponenten in Relation zum einzelnen Preis der jeweiligen Leasingkomponente sowie den aggregierten Preis der Nicht-Leasingkomponenten aufzuteilen.	IFRS 16.13			
4.5	Der Preis von Leasing- und Nicht-Leasingkomponenten ist daran zu bestimmen, welchen Preis der Leasinggeber oder ein ähnlicher Lieferant dem Unternehmen für die Komponente verrechnen würde. Ist kein einzelner Preis beobachtbar bzw. verfügbar, so hat der Leasingnehmer den Preis anhand der maximalen Nutzung der zur Verfügung stehenden Informationen zu schätzen.	IFRS 16.14			
4.6	Als Erleichterung kann der Leasingnehmer, für eine zugrundeliegende Anlagenklasse, die Trennung von Nicht-Leasingkomponenten und Leasingkomponenten unterlassen und jede Leasingkomponente und sämtliche Nicht-Leasingkomponenten als eine Leasingkomponente zu erfassen. Dies gilt jedoch nicht für eingebettete Derivate (IFRS 9.4.3.3).	IFRS 16.15			
4.7	Sofern die Erleichterung (4.4) nicht angewendet wird, sind für Nicht-Leasingkomponenten vom Leasingnehmer andere anwendbare Standards anzuwenden.	IFRS 16.16			
5.	<i>Leasingzeitraum</i>	<i>IFRS 16.18-21/IFRS 16.B34-41</i>			

5.1	Als Leasingzeitraum ist der unkündbare Vertragszeitraum zu bestimmen. Dabei sind folgende Faktoren zusätzlich zu berücksichtigen:	IFRS 16.18/ IFRS 16.B34			
5.1a	Perioden, für die es eine Verlängerungsoption gibt und hinreichend sicher ist, dass diese Option ausgenutzt wird; und	IFRS 16.18a/ IFRS 16.B37-40			
5.1b	Perioden, für die es eine Kündigungsoption gibt und hinreichend sicher ist, dass diese Option nicht genutzt wird.	IFRS 16.18b/ IFRS 16.B35 IFRS 16.B37-40			
5.2	Der Leasingzeitraum beginnt mit dem Vertragsabschluss und beinhaltet jegliche mietfreien Perioden, die vom Leasinggeber gewährt werden.	IFRS 156.B36			
5.4	Es ist eine Neubeurteilung bei der Ausübung von Optionen durchzuführen, wenn ein wesentliches Ereignis oder eine Änderung eintritt, die der Kontrolle des Leasingnehmers unterliegt und die Optionsentscheidung beeinflusst.	IFRS 16.20/ IFRS 16.B41			
5.5	Es ist eine Neubeurteilung des Leasingzeitraumes durchzuführen, wenn es eine Änderung im nichtkündbaren Vertragszeitraum gibt (z.B. die Änderung über die Entscheidung eine Option zu nützen oder nicht zu nützen).	IFRS 16.21			
6.	<i>Bilanzierung Leasingverhältnis beim Leasingnehmer</i>	<i>IFRS 1 6.22-60</i>			
6.1	<i>Ersterfassung Leasingverhältnis</i>	<i>IFRS 6.22-28</i>			
6.1.1	Die Erfassung hat zum Zeitpunkt des Vertragsschlusses (Vertragsbeginn) zu erfolgen. Es ist dabei ein Nutzungsrecht und eine Leasingverbindlichkeit zu erfassen.	IFRS 16.22			
6.1.2	Das Nutzungsrecht ist zu Vertragsbeginn zu dessen Kosten anzusetzen.	IFRS 16.23			
6.1.3	Die Kosten des Nutzungsrechtes umfassen folgende Bestandteile:	IFRS 16.24			
6.1.3.1	Betrag der ursprünglichen Leasingverbindlichkeit;	IFRS 16.24a			
6.1.3.2	Leasingzahlungen, die vor Vertragsbeginn geleistet wurden, abzüglich erhaltener Vergünstigungen;	IFRS 16.24b			
6.1.3.3	Jegliche direkte Anschaffungskosten des Leasingnehmers;	IFRS 16.24c			
6.1.3.4	Eine Schätzung der Kosten für den Rückbau der Anlage, Rekultivierung, Wiederherstellung des ursprünglichen Standortes oder des zugrundeliegenden Vermögenswertes, außer, wenn diese Kosten bei der Herstellung von Vorräten entstanden sind. Diese Kosten sind entweder zum Vertragsbeginn oder nach einer gewissen Zeit der Nutzung zu erfassen.	IFRS 16.24d/ IFRS 16.25			
6.1.4	Zu Vertragsbeginn ist eine Leasingverbindlichkeit zu erfassen, welche den Barwert der noch nicht gezahlten Leasingzahlungen zum Vertragsbeginn entspricht.	IFRS 16.26			
6.1.4a	Die Leasingzahlungen sind mit dem Zinssatz, der dem Leasingverhältnis zugrunde liegt, zu diskontieren.	IFRS 16.26			

6.1.4b	Kann der Zinssatz, der dem Leasingverhältnis zugrunde liegt, nicht bestimmt werden, so ist der Grenzfremdkapitalkostensatz des Leasingnehmers heranzuziehen. Der Grenzfremdkapitalkostensatz stellt jenen Zinssatz dar, der bei der Aufnahme einer Verbindlichkeit mit einer ähnlichen Laufzeit, vergleichbaren Sicherheiten und vergleichbaren notwendigen Mitteln für die Anschaffung eines vergleichbaren Vermögenswertes in einem vergleichbaren wirtschaftlichen Umfeld zu zahlen wäre.	IFRS 16.26			
6.1.5	Bei der Bewertung der Leasingverbindlichkeit zum Vertragsbeginn sind folgende Zahlungen, die zum Vertragsbeginn noch nicht geleistet worden sind, zu berücksichtigen:	IFRS 16.27			
6.1.5.1	Fixe Zahlungen abzüglich Vergünstigungen;	IFRS 16.27a			
6.1.5.2	Variable Zahlungen, die von einem Index oder einem Satz abhängen und anhand solcher Indizes zum Vertragsbeginn bewertet werden, wie z.B. LIBOR oder Verbraucherpreisindex;	IFRS 16.27b/ IFRS 16.28			
6.1.5.3	Zu zahlende Beträge aufgrund von Restwertgarantien;	IFRS 16.27c			
6.1.5.4	Der Ausübungspreis einer Kaufoption, wenn die Ausübung hinreichend sicher ist (siehe 5.1a);	IFRS 16.27d			
6.1.5.5	Strafzahlungen für die Kündigung des Leasingverhältnisses, wenn aufgrund des Leasingzeitraumes ersichtlich ist (hinreichend sicher ist), dass die Kündigung ausgeübt wird.	IFRS 16.27e			
6.2	<i>Folgebewertung</i>	<i>IFRS 16.29-46</i>			
6.2.1	Nach Vertragsbeginn ist das Nutzungsrecht zu Kosten zu bewerten, es sei denn, es werden andere Bewertungsmethoden herangezogen (siehe IFRS 16.34-35).	IFRS 16.29			
6.2.1.1	Um das Kostenmodell anzuwenden, ist das Nutzungsrecht:	IFRS 16.30			
6.2.1.1a	Zu Anschaffungskosten abzüglich jeglicher kumulierter Abschreibungen und kumulierter Wertminderungen zu erfassen; und	IFRS 16.30a			
6.2.1.1b	Angepasst an jegliche Neubewertungen der Leasingverbindlichkeit wie unter Punkt 6.2.2c (IFRS 16.36c) zu erfassen.	IFRS 16.30b			
6.2.1.2	Es sind die Regeln für Abschreibungen nach IAS 16 Sachanlagen für das Nutzungsrecht anzuwenden, unter der Berücksichtigung des Punktes 6.2.1.3 (IFRS 16.32).	IFRS 16.31			
6.2.1.3	Wird am Ende des Leasingverhältnisses das Eigentum an den Leasingnehmer übertragen oder die Kosten des Nutzungsrechts zeigen, dass eine Kaufoption ausgeübt werden wird, so ist die Abschreibungsdauer vom Vertragsbeginn bis zum Ende der gewöhnlichen Nutzungsdauer des zugrundeliegenden Vermögenswertes abzuschreiben.	IFRS 16.32			
6.2.1.4	Trifft Punkt 6.2.1.3 nicht zu, so ist das Nutzungsrecht vom Vertragsbeginn bis zum früheren Zeitpunkt zwischen Ende der gewöhnlichen Nutzungsdauer des Nutzungsrechtes oder des Leasingzeitraums abzuschreiben.	IFRS 16.32			

6.2.1.5	IAS 36 Wertminderungen ist auf Nutzungsrechte anzuwenden, um festzustellen, ob eine Wertminderung vorliegt und das jegliche identifizierte Wertminderungsverluste erfasst werden.	IFRS 16.33			
6.2.1.5	Wird die Bewertung zum beizulegenden Zeitwert nach IAS 40 Immobilien angewendet, so ist dieses Modell auch auf Nutzungsrechte anzuwenden, die die Kriterien für eine Immobilie nach IAS 40 erfüllen.	IFRS 16.34			
6.2.1.6	Unterliegen Nutzungsrechte einer Anlagenklasse, für die die Bewertung zum beizulegenden Zeitwert (Neubewertungsmethode) nach IAS 16 erfolgt, so können diese Nutzungsrechte ebenfalls zur Neubewertungsmethode bewertet werden, die dieser Anlagenklasse unterliegen.	IFRS 16.35			
6.2.2	Nach Vertragsbeginn ist bei der Bewertung der Leasingverbindlichkeit folgendes durchzuführen:	IFRS 16.36			
6.2.2a	Erhöhung des Buchwertes der Leasingverbindlichkeit um die angefallenen Zinsen zur Leasingverbindlichkeit;	IFRS 16.36a			
6.2.2b	Reduktion des Buchwertes um die laufende Leasingzahlung; und	IFRS 16.36b			
6.2.2c	Neubewertung des Buchwertes um etwaige Modifikationen des Leasingverhältnisses (IFRS 16.39-46) oder Änderungen bei im Wesentlichen fixen Leasingzahlungen (IFRS 16.B42) darzustellen. Für die Qualifizierung von im Wesentlichen fixen Leasingzahlungen wird hier auf die Regelungen unter IFRS 16.B42 verwiesen.	IFRS 16.36c			
6.2.2.1	Die Zinsen sind auf den verbleibenden Saldo der Leasingverbindlichkeit anhand des Zinssatzes beschrieben in Punkt 6.1.4a-b oder eines modifizierten Zinssatzes (IFRS 16.41,43 oder 45c zu ermitteln.	IFRS 16.37			
6.2.2.2	Nach dem Vertragsbeginn sind in der Gewinn- und Verlustrechnung, außer diese Kosten wurden bereits im Buchwert eines anderen Vermögenswertes aufgrund eines anderen Standards erfasst, zu erfassen:	IFRS 16.38			
6.2.2.2a	Die Zinsen auf die Leasingverbindlichkeit; und	IFRS 16.38a			
6.2.2.2b	Die variablen Leasingzahlungen, die nicht in die Bewertung der Leasingverbindlichkeit einfließen, in jener Periode zu erfassen, in der diese auftreten.	IFRS 16.38b			
6.2.2.3	Wenn nach Vertragsbeginn Änderung bei den Leasingzahlungen auftreten, so ist die Leasingverbindlichkeit neuzubewerten. Der Betrag aus der Neubewertung der Leasingverbindlichkeit ist als Anpassung beim Nutzungsrecht zu erfassen. Reduziert sich der Buchwert des Nutzungsrechts auf 0 und es sind noch weitere Reduktionen der Leasingverbindlichkeit zu erfassen, so sind diese Anpassungen in der Gewinn- und Verlustrechnung zu erfassen.	IFRS 16.39			
6.2.2.4	Die Neubewertung der Leasingverbindlichkeit hat durch Diskontierung der geänderten Leasingzahlungen mit einem angepassten Zinssatz zu erfolgen, wenn entweder:	IFRS 16.40			

6.2.2.4a	Eine Änderung des Leasingzeitraums, dabei sind die angepassten Leasingzahlungen aufgrund des geänderten Leasingzeitraums zu bestimmen; oder	IFRS 16.40a			
6.2.2.4b	Eine Änderung in der Beurteilung über die Ausübung einer Kaufoption für den zugrundeliegenden Vermögenswert, dabei sind die angepassten Leasingzahlungen aufgrund der Änderung der Zahlungen aufgrund der Ausübung der Kaufoptionen zu bestimmen.	IFRS 16.40b			
6.2.2.5	Bei einer Anpassung gemäß Punkt 6.2.2.4 ist ein angepasster Zinssatz, der sich aus dem restlichen Leasingzeitraum implizit ergibt, heranzuziehen, sofern dieser verlässlich ermittelt werden kann. Kann der implizite Zinssatz hierfür nicht ermittelt werden, so ist der entsprechende Grenzfremdkapitalkostensatz des Unternehmens zum Zeitpunkt der Neubeurteilung heranzuziehen.	IFRS 16.41			
6.2.2.6	Die Leasingverbindlichkeit ist durch die Diskontierung der angepassten Leasingzahlungen neuzubewerten, wenn eine der folgenden Situationen auftritt:	IFRS 16.42			
6.2.2.6a	Es eine Änderung der zu zahlenden Beträge aufgrund der Restwertgarantie gibt;	IFRS 16.42a			
6.2.2.6b	Es eine Änderung der zukünftigen Leasingzahlungen aufgrund einer Änderung eines Indexes oder Zinssatzes, die zur Ermittlung dieser Zahlungen herangezogen werden, gibt.	IFRS 16.42b			
6.2.2.7	Für Änderungen gemäß Punkt 6.2.2.6 ist der ursprüngliche Zinssatz anzuwenden, sofern die Änderung nicht aufgrund einer Änderung des variablen Zinssatzes erfolgt ist. In diesem Fall ist ein angepasster Zinssatz, der die Änderung widerspiegelt, anzuwenden.	IFRS 16.43			
6.3	<i>Anpassung des Leasingverhältnisses</i>	<i>IFRS 16.44-46</i>			
6.3.1	Eine Anpassung eines Leasingverhältnis ist als separates Leasingverhältnis zu erfassen, wenn folgende Bedingungen zusammen zutreffen:	IFRS 16.44			
6.3.1a	Die Anpassung erhöht den Umfang des Leasingverhältnisses durch Hinzufügen von Rechten, ein oder mehrerer Vermögenswerte zu nutzen; und	IFRS 16.44a			
6.3.1b	die Vergütung für das Leasingverhältnis steigt um einen Betrag, der dem einzelnen Preis für den Anstieg des Umfangs und jeglicher Anpassungen entspricht, um die vertraglichen Umstände widerzuspiegeln.	IFRS 16.44b			
6.3.2	Bei einer Anpassung eines Leasingverhältnisses, das nicht als separates Leasingverhältnis erfasst wird, gemäß Punkt 6.3.1, ist am effektiven Datum der Anpassung folgendes durchzuführen:	IFRS 16.45			
6.3.2a	Zuweisung der Vergütung im modifizierten Vertrag gemäß Punkt 3.6.1-3.6.4 (IFRS 16.13-16)	IFRS 16.45a			
6.3.2b	Bestimmung des Leasingzeitraums des modifizierten Leasingverhältnisses gemäß Punkt 3.6.6-3.6.7 (IFRS 16.18-19)	IFRS 16.45b			

6.3.2c	Neubewertung der Leasingverbindlichkeit durch Diskontierung der angepassten Leasingzahlungen unter Verwendung eines angepassten Zinssatzes. Der angepasste Zinssatz stellt den implizit dem Leasingverhältnis zugrundeliegenden Zinssatz dar. Ist dieser nicht ermittelbar, so ist der Grenzfremdkapitalkostensatz zum effektiven Zeitpunkt der Anpassung heranzuziehen.	IFRS 16.45c			
6.3.3	Für eine Anpassung des Leasingverhältnisses, welches nicht als ein separates Leasingverhältnis erfasst wird, ist die Neubewertung der Leasingverbindlichkeit wie folgt zu erfassen:	IFRS 16.46			
6.3.3a	Reduktion des Buchwertes des Nutzungsrechts um eine teilweise oder komplette Kündigung eines Leasingverhältnisses, wo der Umfang reduziert wird, darzustellen. Etwaige Erträge oder Verluste aus der Kündigung sind in der Gewinn- und Verlustrechnung zu erfassen;	IFRS 16.46a			
6.3.3b	Anpassung des Nutzungsrechtes für alle anderen Anpassungen eines Leasingverhältnisses.	IFRS 16.46b			
7	Darstellung	IFRS 47-50			
7.1	In der Bilanz sind darzustellen oder im Anhang sind anzugeben:	IFRS 16.47			
7.1a	Nutzungsrechte sind separat von den anderen Vermögenswerten darzustellen. Werden Nutzungsrechte nicht separat in der Bilanz dargestellt, so sind:	IFRS 16.47a			
7.1aa	Nutzungsrechte in jener Position aufzunehmen, zu dem die korrespondierenden zugrundeliegenden Vermögenswerte gehören, wenn einem diese Vermögenswerte gehören würden; und	IFRS 16.47ai			
7.1ab	Im Anhang ist anzugeben, in welcher Position in der Bilanz solche Nutzungsrechte enthalten sind.	IFRS 16.47aaii			
7.1.b	Leasingverbindlichkeiten sind separat von anderen Verbindlichkeiten darzustellen. Werden Leasingverbindlichkeiten nicht separat in der Bilanz dargestellt, so ist im Anhang anzugeben, welche Positionen in der Bilanz Leasingverbindlichkeiten beinhalten.	IFRS 16.47b			
7.2	Punkt 7.1a (IFRS 16.47a) gilt nicht, wenn Vermögenswerte die Definition von Immobilien (IAS 40) erfüllen, diese sind als Immobilien zu zeigen.	IFRS 16.48			
7.3	In der Gewinn- und Verlustrechnung oder im sonstigen Ergebnis sind Zinsaufwendungen auf die Leasingverbindlichkeit separat von den Abschreibungen auf das Nutzungsrecht zu zeigen. Zinsaufwendungen auf Leasingverbindlichkeiten stellen Finanzierungskosten dar, welche nach IAS 1.82b separat in der Gewinn- und Verlustrechnung oder dem sonstigen Ergebnis zu zeigen sind.	IFRS 16.49			
7.4	In der Geldflussrechnung sind zu klassifizieren:	IFRS 16.50			
7.4a	Zahlungen für die Tilgung der Leasingverbindlichkeit als Cashflows aus Finanzierungstätigkeit;	IFRS 16.50a			

7.4b	Zahlungen für die Zinsen der Leasingverbindlichkeit unter der Anwendung von IAS 7 Geldflussrechnung (IAS 7.31-34) für gezahlte Zinsen; und	IFRS 16.50b			
7.4c	Zahlungen für kurzfristige Leasingverbindlichkeiten, Zahlungen für Leasingverbindlichkeiten von Vermögenswerten mit geringem Wert und variable Zinszahlungen, die nicht in die Bewertung von Leasingverbindlichkeiten eingegangen sind, als Cashflows aus betrieblicher Tätigkeit.	IFRS 16.50c			
8.	Angaben	IFRS 16.51-60/IFRS 16.B48-B52			
8.1	IFRS 16.51 und 52 stellen eine Einleitung für Anhangangaben betreffend Leasingverhältnisse beim Leasingnehmer dar. Es wird hier auf den Standard verwiesen.	IFRS 16.51-52			
8.2	Leasingnehmer haben folgende Informationen im Anhang für die Berichtsperiode anzugeben:	IFRS 16.53			
8.2.1	Abschreibungsbetrag für Nutzungsrechte pro Anlagenklasse;	IFRS 16.53a			
8.2.2	Zinsaufwand auf die Leasingverbindlichkeit;	IFRS 16.53b			
8.2.3	Aufwendungen für kurzfristige Leasingverhältnisse, die nach IFRS 16.6 (Punkt 2.2) erfasst werden. Diese Angabe ist nicht für Leasingverhältnisse notwendig, die eine Laufzeit von einem Monat oder kürzer haben;	IFRS 16.53c			
8.2.4	Aufwendungen für Leasingverhältnisse von Vermögenswerten mit geringem Wert, welche nach IFRS 16.6 (Punkt 2.2) erfasst werden. Diese Angabe ist nicht für Aufwendungen für kurzfristige Leasingverhältnisse von Vermögenswerten mit geringem Wert, die in Punkt 8.2.3 (IFRS 16.53c) enthalten sind, zu machen;	IFRS 16.53d			
8.2.5	Aufwendungen für variable Leasingzahlungen, die nicht in Bewertungen von Leasingverbindlichkeiten eingegangen sind.	IFRS 16.53e			
8.2.6	Erträge von Subleasingverhältnissen von Nutzungsrechten;	IFRS 16.53f			
8.2.7	Kompletter Zahlungsausgang für Leasingverhältnisse;	IFRS 16.53g			
8.2.8	Zugänge bei Nutzungsrechten;	IFRS 16.53h			
8.2.9	Erträge oder Verluste aus Sale and Leaseback Transaktionen; und	IFRS 16.53i			
8.2.10	Buchwert der Nutzungsrechte am Ende der Berichtsperiode je Anlagenklasse des zugrundeliegenden Vermögenswertes.	IFRS 16.53j			
8.3	Die Angaben unter Punkt 8.2 (IFRS 16.53) sollen in Tabellenformat angeführt werden, außer eine andere Darstellung ist besser geeignet. Die ausgewiesenen Beträge sollen dabei auch Kosten enthalten, die in einem Buchwert eines anderen Vermögenswertes während der Berichtsperiode erfasst worden sind.	IFRS 16.54			

8.4	Es sind Beträge für Verpflichtungen für kurzfristige Leasingverhältnisse, die nach IFRS 16.6 (Punkt 2.2) erfasst werden separat anzugeben, wenn das Portfolio von kurzfristigen Leasingverhältnissen, die zum Periodenende bestehen, sich von dem Portfolio unterscheidet, welche in der Berichtsperiode nach IFRS 16.53c als Aufwand erfasst worden sind (Punkt 8.2.3).	IFRS 16.55			
8.5	Erfüllt ein Nutzungsrecht die Kriterien für eine Immobilie nach IAS 40, so sind hierfür die Anhangangaben nach IAS 40 anzugeben. In diesem Fall sind die Punkte 8.2.1, 8.2.6, 8.2.8 und 8.2.10.	IFRS 16.56			
8.6	Werden Nutzungsrechte nach IAS 16 neu bewertet, so ist die Angabe nach IAS 16.77 für solche Nutzungsrechte anzugeben.	IFRS 16.57			
8.7	Es ist eine Fälligkeitsanalyse für Leasingverbindlichkeiten unter Anwendung von IFRS 7.39 sowie IFRS 7.B11, Finanzinstrumente: Angaben, separat von der Fälligkeitsanalyse von anderen Verbindlichkeiten anzuführen.	IFRS 16.58			
8.8	Weiters sind weitere qualitative und quantitative Angaben zu Leasing Aktivitäten anzuführen, sofern diese den Zweck der Angaben nach IFRS 16.51 bzw. IFRS 16.B48ff erfüllen. Solche Informationen können unter anderem sein:	IFRS 16.59/ IFRS 16.B48-52			
8.8.1	Das Wesen der Leasingaktivitäten;	IFRS 16.59a			
8.8.2	Zukünftige Zahlungen, zu denen der Leasingnehmer möglicherweise ausgesetzt ist und nicht in der Bewertung der Leasingverbindlichkeit einbezogen wurde, wie z.B. variable Leasingzahlungen (weitere Bsp. siehe IFRS 16.59b)	IFRS 16.59b			
8.8.3	Restriktionen oder Covenants, die dem Leasingverhältnis auferlegt sind;	IFRS 16.59c			
8.8.4	Sale and Leaseback Transaktionen (siehe IFRS 16.B52);	IFRS 16.59d			
8.9	Für die Beurteilung, ob Angaben zu Leasingverhältnisse wesentlich für den Abschlussadressaten sind, sei an dieser Stelle auf die Regelungen/Richtlinie unter IFRS 16.B48-52 verwiesen).	IFRS 16.B48-52			
8.10	Werden kurzfristige Leasingverhältnisse oder Leasingverhältnisse von Vermögenswerten mit geringem Wert nach IFRS 16.6 (Punkt 2.2) erfasst, so ist diese Tatsache anzugeben.	IFRS 16.60			
9.	<i>Sale and Leaseback Transaktionen</i>	<i>IFRS 16.98-103</i>			
9.1	Für die detaillierte Behandlung von Sale and Leaseback Transaktionen sei auf dieser Stelle auf die Regelungen im Standard verwiesen.	IFRS 16.98-103			
9.2	Handelt es sich um eine Sale and Leaseback Transaktion gemäß IFRS 16?	IFRS 16.98			
9.3	Handelt es sich bei dem Transfer des Vermögenswertes um einen Verkauf gemäß IFRS 15?	IFRS 16.99			

9.4	Wenn es sich beim Transfer um einen Verkauf gemäß IFRS 16.99 (Punkt 9.3) handelt, so sind die entsprechenden Bestimmungen des IFRS 16 hierfür anzuwenden.	IFRS 16.100-102			
9.5	Wenn es sich beim Transfer um keinen Verkauf gemäß IFRS 16.99 (Punkt 9.3) handelt, so sind die entsprechenden Bestimmungen des IFRS 16 hierfür anzuwenden.	IFRS 16.103			
10.	Übergangsregelungen	IFRS 16.C1-C13; C19-C20			
10.1	Der Standard ist erstmalig mit 1. Januar 2019 anzuwenden. Eine vorzeitige Anwendung ist möglich, wenn IFRS 15 Umsätze aus Kundenverträgen angewendet wird (01.01.2018).	IFRS 16.C1			
10.2	Für die Übergangsregelungen gilt als Erstanwendungszeitpunkt der Beginn des Geschäftsjahres, in dem das Unternehmen IFRS 16 erstmals anwendet.	IFRS 16.C2			
10.3	Als praktische Erleichterung ist es Unternehmen gestattet, dass es keine Neubeurteilung zum Zeitpunkt der Erstanwendung durchführen muss, ob ein Vertrag ein Leasingverhältnis ist oder beinhaltet. Anstelle dessen ist dem Unternehmen gestattet:	IFRS 16.C3			
10.3.1	Die Anwendung von IFRS 16 auf Verträge, die zuvor aufgrund von IAS 17, Leasingverhältnisse und IFRIC 4, Feststellung, ob eine Vereinbarung ein Leasingverhältnis enthält, als Leasingverhältnis eingestuft wurden. Für solche Leasingverhältnisse sind die Übergangsregelungen von IFRS 16.C5-C18 anzuwenden.	IFRS 16.C3a			
10.3.2	Keine Anwendung des IFRS 16 bei Verträgen, bei denen zuvor nicht ein Leasingverhältnis unter der Anwendung von IAS 17 und IFRIC 4 identifiziert worden ist.	IFRS 16.C3b			
10.4	Wird die Ausnahmeregelung nach Punkt 10.3 (IFRS 16.C3) angewendet, so hat das Unternehmen diese Tatsache anzugeben und die Ausnahmeregelung auf alle Verträge anzuwenden. Als Konsequenz daraus hat ein Unternehmen die Bestimmungen unter Punkt 3.1-3.4 (IFRS 16.9-11) nur für jene Verträge anzuwenden, die am oder nach dem Erstanwendungszeitpunkt abgeschlossen wurden.	IFRS 16.C4			
10.5	Leasingnehmer können unter Anwendung von IFRS 16 Leasingverhältnisse entweder:	IFRS 16.C5			
10.5.1	Retrospektiv für jede vorherige Berichtsperiode, die unter Anwendung von IAS 8, Rechnungslegungsmethoden, Änderungen von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen und Fehler, dargestellt wird; oder	IFRS 16.C5a			
10.5.2	Retrospektiv unter Erfassung des kumulierten Effekts durch die Erstanwendung von IFRS 16 zum Erstanwendungszeitpunkt in Übereinstimmung der Regelungen von IFRS 16.C7-C13.	IFRS 16.C5b			

10.5.3	Die gewählte Variante in Punkt 10.5.1-10.5.2 (IFRS 16.C5) ist konsistent auf alle Leasingverhältnisse anzuwenden.	IFRS 16.C6			
10.6	<i>Voll retrospektive Anwendung von IFRS 16, gemäß Punkt 10.5.1 (IFRS 16.C5a)</i>	<i>IFRS 16.C5a IAS 8.14-30 IAS 8.50-53</i>			
10.6.1	Unter Anwendung des IFRS 16.C5a ist eine volle retrospektive Anwendung des IFRS 16 erforderlich. Hierzu sind die Regelungen gemäß IAS 8 für Änderungen von Rechnungslegungsmethoden zu beachten. Die Erstanwendung von IFRS 16 stellt eine Änderung der Rechnungslegungsmethode gemäß IAS 8.14-18 und IAS 8.20 dar.	IFRS 16.C5a IAS 8.14-18 IAS 8.20			
10.6.2	Gemäß IAS 8.19-23 ist eine rückwirkende Anwendung erforderlich.	IAS 8.19 IAS 8.22-23			
10.6.3	Bei der rückwirkenden Anwendung sind die Eröffnungsbilanzwerte des Eigenkapitals sowie sämtliche anderen Positionen in der frühesten dargestellten Periode so anzupassen, als ob die Rechnungsmethode stets angewendet worden wäre.	IAS 8.22			
10.6.4	Bei der rückwirkenden Anwendung von IFRS 16 sind die Einschränkungen gemäß IAS 8.23-27 zu berücksichtigen.	IAS 8.23-27			
10.6.5	Bei einer rückwirkenden Anwendung von IFRS 16 sind die Anhangangaben gemäß IAS 8.28-31 zu berücksichtigen.	IAS 8.28-31			
10.6.6	Bei der rückwirkenden Anwendung von IFRS 16 sind eventuell die Regelungen zur Undurchführbarkeit hinsichtlich rückwirkender Anwendung und rückwirkender Anpassungen zu berücksichtigen.	IAS 8.50-53			
10.7	<i>Modifizierte retrospektive Anwendung (IFRS 16.C5b)</i>	<i>IFRS 16.C5 IFRS 16.C7-C13</i>			
10.7.1	Wird der modifizierte retrospektive Ansatz gemäß Punkt 10.5.2 (IFRS 16.C5b) angewendet, so sind die Vergleichsinformationen nicht anzupassen. Anstelle dessen ist der kumulierte Effekt, aufgrund der Erstanwendung von IFRS 16, als Anpassung des Eröffnungssaldos des Gewinnvortrages oder anderen Komponenten des Eigenkapitals, wenn zutreffend, zum Zeitpunkt der Erstanwendung, darzustellen.	IFRS 16.C7			
10.7.2	Unter Anwendung von Punkt 10.5.2 (IFRS 16.C5) ist für Leasingverhältnisse, die zuvor als Operating-Leasingverhältnis eingestuft worden sind, zu erfassen:	IFRS 16.C8			
10.7.2.1	Eine Leasingverbindlichkeit zum Zeitpunkt der Erstanwendung, welche den Barwert der noch zu zahlenden Leasingzahlungen, diskontiert mit dem Grenzfremdkapitalkostensatz des Unternehmens zum Zeitpunkt der Erstanwendung;	IFRS 16.C8a			
10.7.2.2	Ein Nutzungsrecht zum Zeitpunkt der Erstanwendung. Dabei hat je Leasingverhältnis die Bewertung des Nutzungsrechtes entweder:	IFRS 16.C8b			

10.7.2.2a	Mit dem Buchwert, als wäre der Standard seit Vertragsbeginn angewendet worden, jedoch diskontiert mit dem Grenzfremdkapitalkostensatz des Unternehmens zum Zeitpunkt der Erstanwendung; oder	IFRS 16.C8bi			
10.7.2.2b	Ein Betrag, der der Leasingverbindlichkeit entspricht, angepasst um jegliche Vorauszahlungen oder abgegrenzten Leasingzahlungen zum jeweiligen Leasing, welche in der Bilanz unmittelbar vor der Erstanwendung erfasst wurden.	IFRS 16.C8bii			
10.7.2.3	IAS 36 Wertminderungen ist auf Nutzungsrechte zum Zeitpunkt der Erstanwendung anzuwenden, es sei denn, es wird die Praxiserleichterung nach IFRS 16.C9b (Punkt10.7.4.2) angewendet.	IFRS 16.C8c			
10.7.3	Unabhängig von Punkt 10.7.2 (IFRS 16.C8), gilt für Leasingverhältnisse, die zuvor als Operating-Leasingverhältnis eingestuft wurden, folgendes:	IFRS 16.C9			
10.7.3.1	Keine Anpassung für Leasingverhältnisse, wo der Vermögenswert von geringem Wert ist, notwendig, für welche IFRS 16.6 (Punkt 2.2) angewendet wird;	IFRS 16.C9a			
10.7.3.2	Keine Anpassung für Leasingverhältnisse, die zuvor als Immobilien klassifiziert wurden, die zum beizulegenden Zeitwert nach IAS 40 bewertet werden. Für das Nutzungsrecht und die Leasingverbindlichkeiten sind in diesem Fall die Regelungen von IAS 40 zum Zeitpunkt der Erstanwendung anzuwenden.;	IFRS 16.C9b			
10.7.3.3	Nutzungsrechte sollen zum beizulegenden Zeitwert bewertet werden, die ehemals als Operating-Leasingverhältnisse eingestuft wurden, und zukünftig als Immobilie zum beizulegenden Zeitwert nach IAS 40 bewertet werden sollen zum Zeitpunkt der Erstanwendung. IAS 40 ist dementsprechend anzuwenden.	IFRS 16.C9c			
10.7.4	Unter Anwendung von Punkt 10.5.2 (IFRS 16.C5b) sind folgende Praxiserleichterungen je Leasingverhältnis, welche zuvor als Operating-Leasingverhältnis eingestuft worden sind, möglich anzuwenden:	IFRS 16.C10			
10.7.4.1	Die Anwendung eines Zinssatzes für die Diskontierung für ein Portfolio von Leasingverhältnissen, die ähnliche Eigenschaften haben;	IFRS 16.C10a			
10.7.4.2	Anstelle der Durchführung eines Impairment-Tests kann für belastete Leasingverhältnisse zum Zeitpunkt der Erstanwendung das Nutzungsrecht um jede Rückstellung, die vor dem Zeitpunkt der Erstanwendung für das Leasingverhältnis in der Bilanz gebildet wurde, angepasst werden;	IFRS 16.C10b			

10.7.4.3	Die Regelungen unter Punkt 10.7.2 (IFRS 16.C8) müssen nicht für Leasingverhältnisse angewendet werden, wenn deren Laufzeit zum Zeitpunkt der Erstanwendung 12 Monate oder kürzer ist. In diesem Fall sind diese Leasingverhältnisse als kurzfristige Leasingverhältnisse nach Punkt 2.2 (IFRS 16.6) zu erfassen und es sind die verbundenen Kosten mit diesen Leasingverhältnissen in die Anhangangabe für Aufwendungen für kurzfristige Leasingverhältnisse in der Berichtsperiode, in der die Erstanwendung stattfindet, anzugeben.	IFRS 16.C10c			
10.7.4.4	Es müssen nicht direkte Anschaffungskosten in die Bewertung von Nutzungsrechten zum Zeitpunkt der Erstanwendung miteinbezogen werden.	IFRS 16.C10d			
10.7.4.5	Leasingnehmer dürfen mit Nachsicht entscheiden, bspw. in der Festlegung des Leasingzeitraums iZm Optionsrechten.	IFRS 16.C10e			
10.7.5	Wird IFRS 16 unter Anwendung der Regelungen von Punkt 10.5.2 (IFRS 16.C5b) auf Leasingverhältnisse, die zuvor als Finanzierungsleasing nach IAS 17 klassifiziert worden sind, angewendet, sind als Buchwerte der Nutzungsrechte und der Leasingverbindlichkeiten die Buchwerte der Leasing Vermögenswerte und der Leasingverbindlichkeit unmittelbar vor der Erstanwendung von IFRS 16 anzusetzen, die zuvor unter IAS 17 angesetzt wurden. Nutzungsrechte und Leasingverbindlichkeiten nach IFRS 16 sind ab den Zeitpunkt der Erstanwendung darzustellen.	IFRS 16.C11			
10.7.6	Wird IFRS 16.C5b (Punkt 10.5.2) angewendet, so sind weiterführende Anhangangaben gemäß IAS 8.28, abgesehen von den Angaben gemäß IAS 8.28f anzugeben. Darüber hinaus sind anzugeben:	IFRS 16.C12			
10.7.6.1	Der gewichtete Grenzfremdkapitalkostensatz, der auf die Leasingverbindlichkeiten, die in der Bilanz zum Zeitpunkt der Erstanwendung erfasst wurden; und	IFRS 16.C12a			
10.7.6.2	Eine Erklärung zu jeglichen Differenzen zwischen Leasingverpflichtungen, die zuvor unter IAS 17 ausgewiesen worden sind und der erfassten Leasingverbindlichkeiten, die zum Zeitpunkt der Erstanwendung erfasst werden.	IFRS 16.C12b			
10.7.7	Werden eine oder mehrere Praxiserleichterungen, die in Punkt 10.7.4 (IFRS 16.C10) angewendet, so sind diese Tatsachen im Anhang anzugeben.	IFRS 16.C13			
11	<i>Sonstige Regelungen, auf die in den Standard verwiesen wird</i>				
11.1	Einbindung des Leasingnehmers mit dem zugrundeliegenden Vermögenswert vor Vertragsbeginn.	IFRS 16.B43-47			
11.2	Portfolioanwendung auf Leasingverhältnisse	IFRS 16.B1			
11.3	Kombination von Leasingverträgen zu einem Leasingverhältnis	IFRS 16.B2			

Tabelle 9: Detailrichtlinie für die Erfassung von Leasingverhältnissen bei Leasingnehmern, Quelle: eigene Darstellung.

Abschnitt 2: Excel-Erfassungstool für die Erfassung von Leasingverhältnisse nach IFRS 16 bei Leasingnehmern

Anleitung zur Bedienung des Erfassungstools für die Erfassung von Leasingverhältnissen nach IFRS 16

Die vorliegende Anleitung dient zur Bedienung des Erfassungstools für die Erfassung von Leasingverhältnisse nach IFRS 16 Leasingverhältnisse. Die Anleitung beschränkt sich auf die Befüllung des Tools sowie möglicher Anwendungsfälle. Die Anleitung umfasst nicht die korrekte Identifizierung der Parameter aus den einzelnen Verträgen.

Anleitung Deckblatt

Am Deckblatt sind folgende Parameter einzugeben:

- > Geschäftsjahr
- > anzuwendender Ertragsteuer/Körperschaftsteuersatz
- > Anlagenklassen des Unternehmens bzw. jene, wo dem Leasingverhältnis zugrundeliegende Vermögenswerte zuzurechnen sind

Anleitung Detailerfassung Leasingverhältnisse

Felder, über die eine farbliche Markierung steht, sind vom Anwender zu befüllen.

	=Felder zu Befüllen
	=Felder, die mit den Vorjahreswerten zu befüllen sind.

Die Parameterfelder sind mit verschiedenen Farben markiert, die folgende Bedeutung haben:

	=zu befüllende Felder allgemein
	=automatisch rechnendes Feld, welches keine Werte für den Abschluss liefert
	=Werte aus dem nach lokalen Rechnungslegungsvorschriften erstellten Abschluss
	=Kennzeichen und Werte für Nutzung von Wahlrechten. Werden Wahlrechte, die mit diesen Farben in der Detailerfassung markiert sind, ausgenützt, so sind bei den allgemein zu befüllenden Feldern nur die Felder <u>Ref.</u> , <u>Vertragsbezeichnung/Information</u> , <u>Vertragsbeginn/Zugangszeitpunkt</u> sowie <u>Vertragsende</u> zu befüllen.
	=automatisch rechnendes Feld, welche Jahresabschlusswerte auf Leasingverhältnisbasis errechnet.
Parameter	Erläuterung
Ref.	Dient zur Vergabe einer Referenz für das konkrete Leasingverhältnis bzw. des Vertrages.

Vertragsbezeichnung/ Information	Bezeichnung des konkreten Leasingverhältnisses bzw. Informationen zum Leasingverhältnis.
Vertragsbeginn/ Zugangszeitpunkt	Beginn des Leasingverhältnisses bzw. Zugangszeitpunkt des Nutzungsrechtes. Nicht zu befüllen ist hier der Zeitpunkt des Vertragsschlusses, da dieser nicht relevant für die Erfassung des Leasingverhältnisses ist. In vielen Fällen wird der Zeitpunkt des Vertragsschlusses jedoch mit dem Vertragsbeginn zusammenfallen.
Vertragsende	Zeitpunkt, an dem das Leasingverhältnis effektiv endet. Plant ein Unternehmen, ein Leasingverhältnis über die Grundmietzeit zu nutzen, so gilt das geplante Ende der Nutzung als Vertragsende.
Laufzeit (in Monaten)	Hier ist die Laufzeit des Leasingverhältnisses in Monaten einzugeben.
Laufende Zahlung (lt. Vertrag) pro Monat	Hier sind die fixen Zahlungen auf Monatsbasis eines Leasingverhältnisses anzugeben.
Variable Zahlungen aufgrund Index oder Satz	Hier sind jene Zahlungen einzugeben, die variabel aufgrund einer Koppelung zu einem Index oder einer Rate sind. Trifft dies zu, so ist bei den laufenden Zahlungen, kein Wert einzugeben. Die variablen Zahlungen sind auf Monatsbasis einzugeben.
Zahlbare Restwertgarantie	Besteht im Leasingverhältnis ein Restwertisiko, dass der Leasingnehmer zu tragen hat, so ist eine Einschätzung zu treffen, welche Höhe die Zahlung für Restwerte haben wird und ist in diesem Feld einzutragen.
Ausübungspreis für Option	Gibt es im Leasingverhältnis Optionsrechte, die ausgenützt werden, so ist der Preis für die Zahlung der Option in diesem Feld einzugeben.
Strafzahlungen für Kündigung Leasingvertrag	Gibt es aufgrund eines Ausstiegsrecht im Leasingverhältnis Strafzahlungen, die zu leisten sind und wird geplant, von diesem Recht Gebrauch zu machen, so ist die erwartete Strafzahlung hier einzugeben.
Nicht einzubeziehende variable Zahlungen	Variable Zahlungen, die nicht in die Bewertung des Leasingverhältnisses miteinbezogen werden, sind hier für das jeweilige Jahr einzugeben.
Anschaffungsnebenkosten	Hier sind sämtliche Anschaffungsnebenkosten einzugeben, die im Zusammenhang mit dem Abschluss des konkreten Leasingverhältnisses anfallen. Dieses Feld kann weiters dazu genutzt werden, etwaige Anpassungen des Nutzungsrechtes im Zusammenhang von Übergangswahlrechten des IFRS 16 (S. IFRS 16.C1-13) zu nutzen. Dabei kann die Anpassung sowohl mit einem positiven als auch negativen Wert eingegeben werden.
Wiederherstellungskosten	Fallen nach dem Leasingverhältnis Kosten im Zusammenhang mit Rekultivierung, Wiederherstellung oder ähnlichen an, so ist hier eine Kostenschätzung bzw. die tatsächlich angefallenen Kosten einzutragen. Sobald Informationen über Wiederherstellungskosten vorhanden sind, sind diese zu erfassen. Wiederherstellungskosten werden im Tool separat in das Nutzungsrecht eingerechnet, weshalb hier eine Eingabe im Laufe der Laufzeit des Leasingverhältnisses möglich ist.
Restnutzungsdauer f. Abschr. Wiederherstellungskosten	Hier ist die zutreffende Restnutzungsdauer des Nutzungsrechtes aus dem Leasingverhältnisses im Zeitpunkt der Erfassung der Wiederherstellungskosten einzugeben, um eine korrekte Abschreibung der Wiederherstellungskosten zu gewährleisten.
Zinssatz pro Jahr	Hier ist der Zinssatz, der dem Leasingverhältnis zugrunde gelegt wird, auf Basis eines Jahreszinssatzes, einzugeben.

Anlagenklasse	In diesem Feld ist mittels Drop-Down Funktion die jeweilige Anlagenklasse, zu der Vermögenswert, der dem Leasingverhältnis zugrunde liegt, zuzuordnen. Die Pflege der Anlagenklassen erfolgt am Deckblatt.
Nutzungsdauer (Jahre)	Hier ist die Nutzungsdauer für die Anlagenklasse einzugeben.
Heranzuziehende Basis für Abschreibung	Dieses Feld errechnet aus der Laufzeit des Leasingverhältnisses und der Nutzungsdauer der zugrundeliegenden Anlagenklasse den jeweils kürzeren Zeitraum, der dann in weiterer Folge für die Abschreibung heranzuziehen ist.
Monate für Abschreibung und Zinsen (einzutragen)	Anzahl der Monate, für die im laufenden Geschäftsjahr die Abschreibung zu berechnen ist. Beginnt ein Leasingverhältnis unterjährig (z.B. 01.07), so wäre in diesem Fall 6 Monate für die Berechnung der Abschreibung einzutragen.
Buchwert Nutzungsrecht IFRS 16 Vorperiode	Hier ist der Buchwert des Nutzungsrechtes aus dem Vorjahr einzutragen. Dieser Wert ist für etwaige Anpassungsberechnungen des Nutzungsrechtes, wenn diese im aktuellen Jahr anzupassen ist, relevant.
Abschreibung kum. IFRS 16 Vorperiode	Hier ist die kumulierte Abschreibung der Vorperiode einzutragen. Dieser Wert ist relevant, da der Buchwert der laufenden Periode sich aus der kumulierten Abschreibung plus der laufenden Abschreibung errechnet.
Buchwert Finanzverbindlichkeit IFRS 16 Vorperiode	Hier ist der Buchwert der Leasingverbindlichkeit aus dem Vorjahr einzutragen. Dieser Wert ist relevant für die Berechnung des Zinsaufwandes für die laufende Periode.
IST-Zahlung GJ Leasingverbindlichkeit IFRS 16	Hier sind die Zahlungen, die im aktuellen Jahr tatsächlich geflossen sind, einzutragen.
Zahlung Folgejahr IFRS 16 (kurzfristige Leasingverbindlichkeit)	Hier sind die Zahlungen, die im Folgejahr zu zahlen sind, einzutragen.
Wahlrecht kurzfristiges Leasing	Wird das Wahlrecht angewendet, dass bei kurzfristigen Leasingverhältnissen (< 12 Monate Laufzeit) (S. IFRS 16.5-8), so ist hier ein Vermerk zu setzen.
Wahlrecht Leasing eines Vermögenswertes von geringem Wert	Wird das Wahlrecht angewendet, dass bei Leasingverhältnissen, wo der Vermögenswert von geringem Wert ist (< EUR 5000,-) (S. IFRS 16.5-8 iVm. IFRS 16.B3-B8), so ist hier ein Vermerk zu setzen.
Leasingzahlung bei kurzfristigen Leasing	Wird das Wahlrecht angewendet, dass bei kurzfristigen Leasingverhältnissen (< 12 Monate Laufzeit) (S. IFRS 16.5-8), die Zahlungen im Aufwand erfasst werden, so ist hier der Betrag, der im laufenden Geschäftsjahr als Aufwand bzw. Zahlungen angefallen ist, einzutragen.

Leasingzahlung bei Leasing VW von geringem Wert	Wird das Wahlrecht angewendet, dass bei Leasingverhältnissen, wo der Vermögenswert von geringem Wert ist (< EUR 5000,-) (S. IFRS 16.5-8 iVm. IFRS 16.B3-B8), die Zahlungen im Aufwand erfasst werden, so ist hier der Betrag, der im laufenden Geschäftsjahr als Aufwand bzw. Zahlungen angefallen ist, einzutragen. Wurde das Wahlrecht für die Behandlung als kurzfristiges Leasingverhältnis bereits angewendet, so ist hier kein Wert anzugeben.
Leasingaufwand Lokal-GAAP	Hier ist der Leasingaufwand, der im nach lokalen Recht erstellten Jahresabschluss angefallen ist, einzutragen.
Zinsaufwand Lokal-GAAP	Hier ist der Zinsaufwand für Leasingverhältnisse, der im nach lokalen Recht erstellten Jahresabschluss angefallen ist, einzutragen.
Abschreibung Lokal-GAAP	Hier ist die Abschreibung für Leasingverhältnisse, die im nach lokalen Recht erstellten Jahresabschluss angefallen ist, einzutragen.
Aktiva-Wert Lokal-GAAP	Hier ist der Wert des Vermögenswertes aus einem Leasingverhältnis, der im nach lokalen Recht erstellten Jahresabschluss ausgewiesen wird, einzutragen.
Verbindlichkeit Lokal-GAAP	Hier ist der Wert der Verbindlichkeit aus einem Leasingverhältnis, der im nach lokalen Recht erstellten Jahresabschluss ausgewiesen wird, einzutragen.
Anschaffungskosten Nutzungsrecht IFRS 16	In diesem Feld werden die Anschaffungskosten des Nutzungsrechts nach IFRS 16 für das konkrete Leasingverhältnis errechnet.
Wiederherstellungskosten	Hier werden die Anschaffungskosten der Wiederherstellungskosten, die den Anschaffungskosten des Nutzungsrechtes des Leasingverhältnisses zuzurechnen sind, errechnet.
Abschreibung IFRS 16	Hier wird die laufende Abschreibung des Nutzungsrechtes des Geschäftsjahres errechnet.
Abschreibung Wiederherstellungskosten	Hier wird die laufende Abschreibung der Wiederherstellungskosten errechnet.
Abschreibung kum. IFRS 16	Hier wird aus den laufenden Abschreibungen aus dem Nutzungsrecht, den Wiederherstellungskosten sowie der kumulierten Abschreibung die kumulierte Abschreibung für das laufende Geschäftsjahr errechnet.
Buchwert Nutzungsrecht IFRS 16	Hier wird aus den Anschaffungskosten des Nutzungsrechtes und den Wiederherstellungskosten unter Abzug der kumulierten Abschreibung der Buchwert des Nutzungsrechtes für das konkrete Leasingverhältnis errechnet.
Anschaffungskosten Leasingverbindlichkeit IFRS 16	Hier wird aus den anfallenden Zahlungen aus dem Leasingverhältnis unter Verwendung des spezifischen Zinssatzes des Leasingverhältnisses der Barwert der Leasingverbindlichkeit errechnet, der die Anschaffungskosten des Leasingverhältnisses darstellt.
Buchwert Leasingverbindlichkeit IFRS 16	Hier wird aus den Anschaffungskosten der Leasingverbindlichkeit bzw. aus dem Vorjahresbuchwert der Leasingverbindlichkeit, abzüglich der laufenden Tilgung, der Buchwert der Leasingverbindlichkeit für das laufende Geschäftsjahr errechnet.
Zinsaufwand IFRS 16	Hier wird auf Basis des Vorjahresbuchwertes der Leasingverbindlichkeit der Zinsaufwand für das konkrete Leasingverhältnis für das laufende Geschäftsjahr errechnet.

Tilgung	Hier wird aus den laufenden Zahlungen des Geschäftsjahres zum konkreten Leasingverhältnis, abzüglich dem laufenden Zinsaufwand für das konkrete Leasingverhältnis die Tilgung der Leasingverbindlichkeit errechnet.
Kurzfristige Verbindlichkeit	Errechnet den niedrigeren Wert zwischen zukünftiger Zahlung und Buchwert der Verbindlichkeit, um den korrekten Wert der kurzfristigen Verbindlichkeit auszuweisen.

Für die Anwendung weiters zu berücksichtigende Punkte

Wahlrechte:

IFRS 16 sieht weitere Wahlrechte vor, die im Rahmen dieses Tools nicht direkt berücksichtigt werden, wie z.B. die Portfolioanwendung oder die Zusammenfassung von Leasingverträgen (S. IFRS 16.B1-B2). Diese sind außerhalb des Tools zu dokumentieren und das finale Leasingverhältnis, das erfasst werden soll, kann dann wiederum als ein Leasingverhältnis im Tool abgebildet werden.

Anpassungen von Leasingverhältnissen:

Sind Anpassungen von Leasingverhältnissen notwendig, so kann das im Tool nur in der Form berücksichtigt werden, dass ein neues Leasingverhältnis mit der Restlaufzeit des zugrundeliegenden Leasingverhältnisses ausgewiesen wird. Wird ein Leasingverhältnis angepasst, was jedoch nicht zu einem neuen Leasingverhältnis führt, so muss diese Überleitung separat außerhalb des Tools berechnet werden. Es besteht die Möglichkeit, sich über das Tool das angepasste Leasingverhältnis zu errechnen, wie auch das Leasingverhältnis ohne Anpassung, um so die Werte zu ermitteln, die für eine Anpassung notwendig sind.

Wertminderungen nach IAS

36

Wertminderungen nach IAS 36 können im Tool nicht direkt berücksichtigt werden. Sind derartige Wertberichtigungen erforderlich, so müssen diese separat dokumentiert und die errechneten Werte um die Wertminderung korrigiert werden.

Bewertung zum Neubewertungsmodell nach IAS 16

Wird das Neubewertungsmodell nach IAS 16 angewendet, so können diese nicht im Rahmen des Tools abgebildet werden. Diese sind separat zu dokumentieren und zu berücksichtigen.

Bewertung von Nutzungsrechten an Immobilien zum beizulegenden Zeitwert nach IAS 40

Sind Leasingverhältnisse, wo der zugrundeliegende Vermögenswert Immobilien nach IAS 40 darstellen zu erfassen, und werden diese nicht nach dem Kostenmodell erfasst, so eignet sich das Tool nicht für die Erfassung dieser Leasingverhältnisse. In diesem Fall ist eine separate Dokumentation zu erstellen.

Anleitung zu Jahresabschlusswerte

Im Tabellenblatt Jahresabschlusswerte werden aus der Detailerfassung alle Werte errechnet, die für den Jahresabschluss relevant sind. Errechnet werden folgende Werte:

- > Buchwert Nutzungsrecht je Anlagenklasse bzw. Anpassungsbetrag je Anlagenklasse
- > laufende Abschreibung je Anlagenklasse
- > Buchwert Leasingverbindlichkeiten gesamt
- > Buchwert langfristige Leasingverbindlichkeiten
- > Buchwert kurzfristige Leasingverbindlichkeiten
- > Aktive oder passive latente Steuer aus Unterschied lokale Rechnungslegung und IFRS
- > Anpassungsbetrag für Zinsaufwendungen
- > Anpassungsbetrag für Abschreibung gesamt
- > Anpassungsbetrag für Leasingaufwendungen

Für den Anhang sowie die Kapitalflussrechnung werden folgende Werte errechnet:

- > Finanzierungscashflow aus Tilgung Finanzverbindlichkeit
- > Cashflow aus Zinszahlungen
- > Cashflow aus kfr. Leasingverhältnissen und Leasingverhältnissen aus VW von geringem Wert
- > Nicht in die Bewertung einbezogene variable Zahlungen
- > Zinsaufwand auf Leasingverbindlichkeiten gesamt
- > Leasingaufwendungen aus kfr. Leasingverhältnissen gesamt
- > Leasingaufwendungen aus Leasingverhältnissen aus VW von geringem Wert gesamt
- > Gesamte Auszahlungen aus Leasingverhältnissen

Weitere Angaben, wie sie nach IFRS 16.54-60 für den Anhang gefordert sind, werden nicht durch das Tool ermittelt und müssen separat errechnet werden. Sofern es sich dabei um quantitative Angaben handelt, ist es möglich, aus dem Tool die jeweiligen Informationen zu entnehmen für die Berechnung.

Tabelle 10: Anleitung zur Bedienung des Erfassungstools für die Erfassung von Leasingverhältnissen nach IFRS 16,
Quelle: eigene Darstellung.

Ref.	Vertragsbezeichnung/Information	Vertragsbeginn/ Zugangszeitpunkt	Vertragsende	Laufzeit (in Monaten)	Laufende Zahlung (lt. Vertrag) pro Monat	Variable Zahlungen aufgrund Index oder Satz
L 1	Beispielvertrag 1	01.02.2016	31.01.2019	36,00	100,00	

Zahlbare Restwertgarantie	Ausübungspreis für Option	Strafzahlungen für Kündigung Leasingvertrag	Nicht einzubehaltende variable Zahlungen	Anschaffungs- nebenkosten	Wiederherstell- ungskosten	Restnutzungsdauer f. Abschr. Wiederherstellungs- kosten	Zinssatz pro Jahr
				300,00			3%

Anlagenklasse	Nutzungsdauer (Jahre)	Heranzuziehende Basis für Abschreibung	Monate für Abschreibung und Zinsen (einzutragen)	Buchwert Nutzungsrecht IFRS 16 Vorperiode	Abschreibung kum. IFRS 16 Vorperiode	Buchwert Finanzverbind- lichkeit IFRS 16 Vorperiode	IST-Zahlung GJ Leasingverbindlich- keit IFRS 16
Beispiel 1	5,00	36	11,00			1181,16	100,00

Zahlung Folgejahr IFRS 16 (kurzfristige Leasingverbindlich- keit)	Wahlrecht kurzfristiges Leasing	Wahlrecht Leasing eines Vermögenswertes von geringem Wert	Leasingzahlung bei kurzfristigen Leasing	Leasingzahlung bei Leasing VW von geringem Wert	Leasingaufwand Lokal-GAAP	Zinsaufwand Lokal-GAAP
100,00						

Abschreibung Lokal-GAAP	Aktiva-Wert Lokal-GAAP	Verbindlichkeit Lokal-GAAP	Anschaffungskosten Nutzungsrecht IFRS 16	Wiederherstellungs- kosten	Abschreibung IFRS 16	Abschreibung Wiederherstellungs- kosten	Abschreibung kum. IFRS 16
			3.694,33	-	1.128,82	-	1.128,82
			-	-	-	-	-

Buchwert Nutzungsrecht IFRS 16	Anschaffungskosten Leasingverbindlichkeit IFRS 16	Buchwert Leasingverbindlichkeit IFRS 16	Zinsaufwand IFRS 16	Tilgung	Kurzfristige Verbindlichkeit
2.565,51	3.394,33	1.113,60	32,44	- 67,56	100,00
-	0,00	-	-	-	-

Tabelle 12: Erfassung Leasingverhältnisse im Tool,
Quelle: eigene Darstellung.

Anlagenklasse	Nutzungsrecht IFRS 16	Aktiva-Wert Local-GAAP	Differenz	Latente Steuern	Leasingverbindlichkeit IFRS 16	Leasingverbindlichkeit Lokal-GAAP	Differenz
Beispiel 1	2.565,51	-	- 2.565,51	- 641,38	1.113,60	-	1.113,60
	-	-	-	-	-	-	-
	-	-	-	-	-	-	-

Latente Steuern	Latente Steuern gesamt	Zinsaufwand IFRS 16	Zinsaufwand Lokal-GAAP	Abschreibung IFRS 16	Abschreibung Lokal-GAAP	Leasingaufwand IFRS 16 aus kurzfristigen LV	Leasingaufwand IFRS 16 aus LV von VW von geringem Wert	Leasingaufwand Lokal-GAAP
278,40	- 362,98	32,44	-	1.128,82	-	-	-	-
		-	-	-	-	-	-	-
		-	-	-	-	-	-	-

Tabelle 13: Errechnung Jahresabschlusswerte - Ergebnis je Anlagenklasse, Quelle: eigene Darstellung.

Anpassungen Bilanz und GuV:

Summe aktive latente Steuern	-
Summe passive latente Steuern	-
Anpassung Zinsaufwand	-
Anpassung Abschreibung	-
Anpassung Leasingaufwendungen	-

Summe Anpassung Leasingverbindlichkeit	-
Kurzfristiger Teil Leasingverbindlichkeit	100,00
Langfristiger Teil Leasingverbindlichkeit	- 100,00

Angaben Kapitalflussrechnung und Anhang

Finanzierungscashflow aus Tilgung Finanzverbindlichkeit	- 67,56
Cashflow aus Zinszahlungen	-

Cashflow aus kfr. Leasingverhältnissen und Leasingverhältnissen aus VW von geringem Wert	-
--	---

Nicht in die Bewertung einbezogene variable Zahlungen	-
---	---

Zinsaufwand aus Leasingverbindlichkeiten gesamt	-
---	---

Leasingaufwendungen aus kfr. Leasingverhältnissen gesamt	-
--	---

Leasingaufwendungen aus Leasingverhältnissen aus VW von geringem Wert gesamt	-
--	---

Gesamte Auszahlungen aus Leasingverhältnissen	- 100,00
---	----------

Tabelle 14: Ergebnis - Anpassungen Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung, Angaben Kapitalflussrechnung und Anhang, Quelle: eigene Darstellung.

Abschnitt 3: Kennzahlen-Formeln für die Analyse der Auswirkung des IFRS 16 auf Jahresabschlüsse

EBITDA = Ergebnis nach Steuern + Steuerergebnis + Finanzergebnis + Abschreibungen

Formel 1: Berechnung EBITDA,
Quelle: eigene Darstellung.

EBIT = Ergebnis nach Steuern + Steueraufwand + Finanzergebnis

Formel 2: Berechnung EBIT,
Quelle: eigene Darstellung.

$$\text{Eigenkapitalquote} = \frac{\text{Eigenkapital}}{\text{Gesamtkapital}}$$

Formel 3: Berechnung Eigenkapitalquote,
Quelle: in Anlehnung an THUROW (2016), S. 150.

$$\text{Gearing} = \frac{\text{kurzfristige Schulden} + \text{langfristige Schulden}}{\text{Eigenkapital}}$$

Formel 4: Berechnung Gearing,
Quelle: in Anlehnung an THUROW (2016), S. 150.

$$\text{Return on Investment (ROI) in \%} = \frac{\text{Ergebnis nach Steuern}}{\text{Umsatzerlöse}} + \frac{\text{Umsatz}}{\text{Bilanzsumme}}$$

Formel 5: Berechnung Return on Investment,
Quelle: in Anlehnung an THUROW (2016), S. 150.

Abschnitt 4: Auswertung Leasingverhältnisse nach IFRS 16 bei ausgewählten Klienten des Kooperationspartners anhand des Excel-Erfassungstools

Erfassung der Leasingverhältnisse und Berechnung der Leasing-relevanten Jahresabschlusspositionen nach IFRS 16

Gesellschaft	AG-AG
Geschäftsjahr	31.12.2013
Steuersatz	25%

Anlagenklassen:

Grund und Boden
Gebäude
EDV-Hardware
Maschinen
PKW

Tabelle 15: Deckblatt Erfassung Leasingverhältnisse A-AG, Quelle: eigene Darstellung.

Ref.	Vertragsbezeichnung/Information	Vertragsbeginn/ Zugangszeitpunkt	Vertragsende	Laufzeit (in Monaten)	Laufende Zahlung (lt. Vertrag) pro Monat	Variable Zahlungen aufgrund Index oder Satz	Zahlbare Restwertgarantie	Ausübungspreis für Option	Strafzahlungen für Kündigung Leasingvertrag
A-AG 1.1	Bestandsvertrag Grundstück zu Fabrik 1	18.05.1989	31.12.2023	132,00	2.123,13				
A-AG 1.1	Bestandsvertrag Fabrik 1	18.05.1989	31.12.2023	132,00	13.660,91				
A-AG 1.2	Bestandsvertrag Grundstück zu Fabrik 2	18.05.1989	31.12.2023	132,00	314,00				
A-AG 1.2	Bestandsvertrag Fabrik 2	18.05.1989	31.12.2023	132,00	2.020,38				
A-AG 1.3	Bestandsvertrag Grundstück zu Hochregallager	18.05.1989	31.12.2023	132,00	1.516,32				
A-AG 1.3	Bestandsvertrag Hochregallager	18.05.1989	31.12.2023	132,00	9.756,51				
A-AG 1.4	Bestandsvertrag Grundstück zu Werkstätte	18.05.1989	31.12.2023	132,00	49,94				
A-AG 1.4	Bestandsvertrag Werkstätte	18.05.1989	31.12.2023	132,00	371,25				
A-AG 1.5	Bestandsvertrag Grundstück zu Werkstätte/Garagen	01.10.2010	31.12.2023	132,00	7,11				
A-AG 1.5	Bestandsvertrag Werkstätte-Garagen	01.10.2010	31.12.2023	132,00	53,64				
A-AG 1.6	Bestandsvertrag Grundstück zu Bürogebäude 1	18.05.1989	31.12.2023	132,00	1.299,54				
A-AG 1.6	Bestandsvertrag Bürogebäude 1	18.05.1989	31.12.2023	132,00	8.361,70				
A-AG 1.7	Bestandsvertrag Grundstück zu Bürogebäude 2	18.05.1989	31.12.2023	132,00	511,33				
A-AG 1.7	Bestandsvertrag Bürogebäude 2	18.05.1989	31.12.2023	132,00	3.290,09				
A-AG 2	Bestandsvertrag Fabrik 3	01.09.2007	31.12.2023	132,00	9.767,60				
A-AG 3	Bestandsvertrag Lagerhalle Süd	01.08.2008	31.12.2023	132,00	9.009,00				
A-AG 4.1	Bestandsvertrag Maskenreinigung	13.07.2010	31.12.2023	132,00	243,06				
A-AG 4.2	Bestandsvertrag Anfahrt	13.07.2010	31.12.2023	132,00	1.170,36				
A-AG 4.3	Bestandsvertrag Pausenraum	13.07.2010	31.12.2023	132,00	269,48				
A-AG 5	EDV-Anlagen	01.04.2010	31.03.2013	3,00	-				
A-AG 6	EDV-Anlagen	01.04.2013	01.04.2017	48,00	8.407,96				
A-AG 7	EDV-Anlagen Telefonanlage	01.06.2011	unbefristet						
A-AG 8	Stapler	07.04.2010	07.04.2014	16,00		563,14			
A-AG 9	Stapler	26.01.2011	26.01.2015	25,00		511,45			
A-AG 10	Stapler	10.06.2011	10.06.2015	29,00		574,26			
A-AG 11	PKW	01.04.2009	31.03.2014	15,00		333,40			
A-AG 12	PKW	01.03.2009	28.02.2014	14,00		1.107,83			
A-AG 13	PKW	01.06.2010	31.05.2015	29,00		339,46			
A-AG 14	PKW	01.06.2010	30.11.2014	23,00		831,49			
A-AG 15	PKW	01.08.2010	31.07.2015	31,00		964,66			
A-AG 16	PKW	01.09.2010	31.12.2013	40,00	580,67				
A-AG 17	PKW	01.10.2010	31.03.2015	27,00		395,50			
A-AG 18	PKW	11.11.2010	30.04.2015	28,00		486,03			
A-AG 19	PKW	01.11.2010	31.12.2014	24,00		557,86			
A-AG 20	PKW	01.06.2011	31.05.2016	41,00		342,17			
A-AG 21	PKW	01.07.2011	30.06.2016	42,00		343,25			
A-AG 22	PKW	01.07.2011	30.06.2016	42,00		437,62			
A-AG 23	PKW	01.07.2011	31.08.2015	32,00		412,80			
A-AG 24	PKW	01.07.2011	31.08.2015	42,00		370,26			
A-AG 25	PKW	01.11.2011	31.10.2014	22,00		933,46			
A-AG 26	PKW	01.11.2011	31.10.2016	34,00		337,26			
A-AG 27	PKW	01.02.2012	31.01.2017	37,00		411,51			

Nicht einzubeziehende variable Zahlungen	Anschaffungs- nebenkosten	Wiederherstell- ungskosten	Restnutzungsdauer f. Abschr. Wiederherstellungs- kosten	Zinssatz pro Jahr	Anlagenklasse	Nutzungsdauer (Jahre)	Heranzuziehende Basis für Abschreibung	Monate für Abschreibung und Zinsen (einzutragen)	Buchwert Nutzungsrecht IFRS 16 Vorperiode	Abschreibung kum. IFRS 16 Vorperiode	Buchwert Finanzverbind- lichkeit IFRS 16 Vorperiode
				7,00%	Grund und Boden	11,00	132	12,00			
				7,00%	Gebäude	11,00	132	12,00			
				7,00%	Grund und Boden	11,00	132	12,00			
				7,00%	Gebäude	11,00	132	12,00			
				7,00%	Grund und Boden	11,00	132	12,00			
				7,00%	Gebäude	11,00	132	12,00			
				7,00%	Grund und Boden	11,00	132	12,00			
				7,00%	Gebäude	11,00	132	12,00			
				7,00%	Grund und Boden	11,00	132	12,00			
				7,00%	Gebäude	11,00	132	12,00			
				7,00%	Grund und Boden	11,00	132	12,00			
				7,00%	Gebäude	11,00	132	12,00			
				7,00%	Grund und Boden	11,00	132	12,00			
				7,00%	Gebäude	11,00	132	12,00			
				7,00%	Grund und Boden	11,00	132	12,00			
				7,00%	Gebäude	11,00	132	12,00			
				7,00%	Grund und Boden	11,00	132	12,00			
				7,00%	Gebäude	11,00	132	12,00			
				7,00%	Grund und Boden	11,00	132	12,00			
				7,00%	Gebäude	11,00	132	12,00			
				7,00%	Grund und Boden	11,00	132	12,00			
				7,00%	Gebäude	11,00	132	12,00			
				7,00%	Grund und Boden	11,00	132	12,00			
				7,00%	Gebäude	11,00	132	12,00			
				7,00%	Grund und Boden	11,00	132	12,00			
				7,00%	Gebäude	11,00	132	12,00			
				7,00%	Grund und Boden	11,00	132	12,00			
				7,00%	Gebäude	11,00	132	12,00			
				7,00%	Grund und Boden	11,00	132	12,00			
				7,00%	Gebäude	11,00	132	12,00			
				7,00%	Grund und Boden	11,00	132	12,00			
				7,00%	Gebäude	11,00	132	12,00			
				7,00%	Grund und Boden	11,00	132	12,00			
				7,00%	Gebäude	11,00	132	12,00			
				7,00%	Grund und Boden	11,00	132	12,00			
				7,00%	Gebäude	11,00	132	12,00			
				7,00%	Grund und Boden	11,00	132	12,00			
				7,00%	Gebäude	11,00	132	12,00			
				7,00%	Grund und Boden	11,00	132	12,00			
				7,00%	Gebäude	11,00	132	12,00			
				7,00%	Grund und Boden	11,00	132	12,00			
				7,00%	Gebäude	11,00	132	12,00			
				7,00%	Grund und Boden	11,00	132	12,00			
				7,00%	Gebäude	11,00	132	12,00			
				7,00%	Grund und Boden	11,00	132	12,00			
				7,00%	Gebäude	11,00	132	12,00			
				7,00%	Grund und Boden	11,00	132	12,00			
				7,00%	Gebäude	11,00	132	12,00			
				7,00%	Grund und Boden	11,00	132	12,00			
				7,00%	Gebäude	11,00	132	12,00			
				7,00%	Grund und Boden	11,00	132	12,00			
				7,00%	Gebäude	11,00	132	12,00			
				7,00%	Grund und Boden	11,00	132	12,00			
				7,00%	Gebäude	11,00	132	12,00			
				7,00%	Grund und Boden	11,00	132	12,00			
				7,00%	Gebäude	11,00	132	12,00			
				7,00%	Grund und Boden	11,00	132	12,00			
				7,00%	Gebäude	11,00	132	12,00			
				7,00%	Grund und Boden	11,00	132	12,00			
				7,00%	Gebäude	11,00	132	12,00			
				7,00%	Grund und Boden	11,00	132	12,00			
				7,00%	Gebäude	11,00	132	12,00			
				7,00%	Grund und Boden	11,00	132	12,00			
				7,00%	Gebäude	11,00	132	12,00			
				7,00%	Grund und Boden	11,00	132	12,00			
				7,00%	Gebäude	11,00	132	12,00			
				7,00%	Grund und Boden	11,00	132	12,00			
				7,00%	Gebäude	11,00	132	12,00			
				7,00%	Grund und Boden	11,00	132	12,00			
				7,00%	Gebäude	11,00	132	12,00			
				7,00%	Grund und Boden	11,00	132	12,00			
				7,00%	Gebäude	11,00	132	12,00			
				7,00%	Grund und Boden	11,00	132	12,00			
				7,00%	Gebäude	11,00	132	12,00			
				7,00%	Grund und Boden	11,00	132	12,00			
				7,00%	Gebäude	11,00	132	12,00			
				7,00%	Grund und Boden	11,00	132	12,00			
				7,00%	Gebäude	11,00	132	12,00			
				7,00%	Grund und Boden	11,00	132	12,00			
				7,00%	Gebäude	11,00	132	12,00			
				7,00%	Grund und Boden	11,00	132	12,00			
				7,00%	Gebäude	11,00	132	12,00			
				7,00%	Grund und Boden	11,00	132	12,00			
				7,00%	Gebäude	11,00	132	12,00			
				7,00%	Grund und Boden	11,00	132	12,00			
				7,00%	Gebäude	11,00	132	12,00			
				7,00%	Grund und Boden	11,00	132	12,00			
				7,00%	Gebäude	11,00	132	12,00			
				7,00%	Grund und Boden	11,00	132	12,00			
				7,00%	Gebäude	11,00	132	12,00			
				7,00%	Grund und Boden	11,00	132	12,00			
				7,00%	Gebäude	11,00	132	12,00			
				7,00%	Grund und Boden	11,00	132	12,00			
				7,00%	Gebäude	11,00	132	12,00			
				7,00%	Grund und Boden	11,00	132	12,00			
				7,00%	Gebäude	11,00	132	12,00			
				7,00%	Grund und Boden	11,00	132	12,00			
				7,00%	Gebäude	11,00	132	12,00			
				7,00%	Grund und Boden	11,00	132	12,00			
				7,00%	Gebäude	11,00	132	12,00			
				7,00%	Grund und Boden	11,00	132	12,00			
				7,00%	Gebäude	11,00	132	12,00			
				7,00%	Grund und Boden	11,00	132	12,00			

IST-Zahlung GJ Leasingverbindlichkeit IFRS 16	Zahlung Folgejahr IFRS 16 (kurzfristige Leasingverbindlichkeit)	Wahlrecht kurzfristiges Leasing	Wahlrecht Leasing eines Vermögenswertes von geringem Wert	Leasingzahlung bei kurzfristigen Leasing	Leasingzahlung bei Leasing VW von geringem Wert	Leisingaufwand Lokal-GAAP	Zinsaufwand Lokal-GAAP	Abschreibung Lokal-GAAP	Aktiva-Wert Lokal-GAAP	Verbindlichkeit Lokal-GAAP
25.477,52	25.477,52					25.477,52				
163.930,88	163.930,88					163.930,88				
3.767,99	3.767,99					3.767,99				
24.244,51	24.244,51					24.244,51				
18.195,85	18.195,85					18.195,85				
117.078,17	117.078,17					117.078,17				
599,25	599,25					599,25				
4.455,00	4.455,00					4.455,00				
85,33	85,33					85,33				
643,67	643,67					643,67				
15.594,52	15.594,52					15.594,52				
100.340,38	100.340,38					100.340,38				
6.135,99	6.135,99					6.135,99				
39.481,03	39.481,03					39.481,03				
117.211,19	117.211,19					117.211,19				
108.108,00	108.108,00					108.108,00				
2.916,68	2.916,68					2.916,68				
14.044,36	14.044,36					14.044,36				
3.233,82	3.233,82					3.233,82				
-	-			25.223,88		25.223,88				
8.407,96	8.407,96	x				8.407,96				
6.757,69	2.252,56		x		6.360,00	6.360,00				
6.137,42	6.137,42					6.137,42				
6.891,17	6.891,17					6.891,17				
4.051,92	1.000,20					4.051,92				
13.506,72	2.215,66					13.506,72				
4.092,60	4.092,60					4.092,60				
10.024,56	9.146,36					10.024,56				
11.653,08	-					11.653,08				
7.117,70	-					7.117,70				
4.779,72	4.745,98					4.779,72				
5.880,00	5.832,37					5.880,00				
6.749,04	6.694,37					6.749,04				
4.157,04	4.106,05					4.157,04				
4.174,08	4.118,98					4.174,08				
5.321,64	5.251,39					5.321,64				
4.995,84	4.953,58					4.995,84				
4.502,52	4.443,09					4.502,52				
11.354,64	11.201,47					11.354,64				
4.102,44	4.047,10					4.102,44				
4.981,92	4.938,13					4.981,92				

Anschaffungskosten Nutzungsrecht IFRS 16	Wiederherstellungskosten	Abschreibung IFRS 16	Abschreibung Wiederherstellungs- kosten	Abschreibung kum. IFRS 16	Buchwert Nutzungsrecht IFRS 16	Anschaffungskosten IFRS 16	Buchwert Leasingverbindlichkeit IFRS 16	Zinsaufwand IFRS 16	Tilgung	Kurzfristige Verbindlichkeit
191.047,64	-	17.367,97	-	17.367,97	173.679,67	191.047,64	178.943,45	13.373,33	- 12.104,19	25.477,52
1.229.264,27	-	111.751,30	-	111.751,30	1.117.512,97	1.229.264,27	1.151.381,89	86.048,50	- 77.882,38	163.930,88
28.254,93	-	2.568,63	-	2.568,63	25.686,30	28.254,93	26.464,79	1.977,85	- 1.790,15	3.767,99
181.801,68	-	16.527,43	-	16.527,43	165.274,25	181.801,68	170.283,29	12.726,12	- 11.518,39	24.244,51
136.444,75	-	12.404,07	-	12.404,07	124.040,68	136.444,75	127.800,03	9.551,13	- 8.644,72	18.195,85
877.931,07	-	79.811,92	-	79.811,92	798.119,15	877.931,07	822.308,08	61.455,17	- 55.623,00	117.078,17
4.493,56	-	408,51	-	408,51	4.085,05	4.493,56	4.208,86	314,55	- 284,70	599,25
33.406,59	-	3.036,96	-	3.036,96	30.369,63	33.406,59	31.290,06	2.338,46	- 2.116,54	4.455,00
639,87	-	58,17	-	58,17	581,70	639,87	599,33	44,79	- 40,54	85,33
4.826,66	-	438,79	-	438,79	4.387,88	4.826,66	4.520,86	337,87	- 305,80	643,67
116.938,26	-	10.630,75	-	10.630,75	106.307,51	116.938,26	109.529,41	8.185,68	- 7.408,85	15.594,52
752.419,80	-	68.401,80	-	68.401,80	684.018,00	752.419,80	704.748,81	52.669,39	- 47.670,99	100.340,38
46.011,81	-	4.182,89	-	4.182,89	41.828,92	46.011,81	43.096,65	3.220,83	- 2.915,17	6.135,99
296.055,36	-	26.914,12	-	26.914,12	269.141,24	296.055,36	277.298,21	20.723,88	- 18.757,15	39.481,03
878.928,54	-	79.902,59	-	79.902,59	799.025,95	878.928,54	823.242,35	61.525,00	- 55.686,19	117.211,19
810.666,69	-	73.696,97	-	73.696,97	736.969,71	810.666,69	759.305,35	56.746,67	- 51.361,33	108.108,00
21.871,23	-	1.988,29	-	1.988,29	19.882,94	21.871,23	20.485,54	1.530,99	- 1.385,69	2.916,68
105.314,06	-	9.574,01	-	9.574,01	95.740,05	105.314,06	98.641,68	7.371,98	- 6.672,37	14.044,36
24.249,34	-	2.204,49	-	2.204,49	22.044,85	24.249,34	22.712,98	1.697,45	- 1.536,36	3.233,82
359.837,76	-	67.469,58	-	67.469,58	292.368,18	359.837,76	364.180,81	12.751,01	4.343,05	8.407,96
8.149,31	-	6.111,98	-	6.111,98	2.037,33	7.976,61	2.098,57	880,75	- 5.876,95	2.098,57
12.127,80	-	5.821,35	-	5.821,35	6.306,46	11.892,06	6.291,28	573,36	- 5.564,06	6.137,42
16.030,85	-	6.633,45	-	6.633,45	9.397,39	15.818,32	9.311,24	482,49	- 6.408,68	6.891,17
4.768,49	-	3.814,79	-	3.814,79	953,70	4.768,49	918,89	206,13	- 3.845,79	918,89
14.569,25	-	12.487,92	-	12.487,92	2.081,32	14.569,25	1.927,94	866,61	- 12.640,11	1.927,94
9.168,75	-	3.793,97	-	3.793,97	5.374,79	9.168,75	5.440,39	390,49	- 3.702,11	4.092,60
17.448,09	-	9.103,35	-	9.103,35	8.344,74	17.448,09	8.531,58	1.136,49	- 8.888,07	8.531,58
27.577,25	-	10.675,06	-	10.675,06	16.902,19	27.577,25	17.077,81	1.277,75	- 10.375,33	16.902,19
21.034,55	-	6.310,36	-	6.310,36	14.724,19	21.034,55	14,96	314,41	- 6.803,29	14,96
9.792,60	-	4.352,27	-	4.352,27	5.440,33	9.792,60	5.514,62	537,17	- 4.242,55	4.745,98
13.030,72	-	5.584,59	-	5.584,59	7.446,12	13.030,72	7.430,49	343,21	- 5.536,79	5.832,37
13.048,31	-	6.524,15	-	6.524,15	6.524,15	13.048,31	6.476,28	225,47	- 6.523,57	6.476,28
12.786,23	-	3.742,31	-	3.742,31	9.043,92	12.786,23	9.014,53	546,36	- 3.610,68	4.106,05
13.467,23	-	3.847,78	-	3.847,78	9.619,45	13.467,23	9.504,41	410,42	- 3.763,66	4.118,98
16.658,78	-	4.759,65	-	4.759,65	11.899,13	16.658,78	11.840,05	740,42	- 4.581,22	5.251,39
12.402,23	-	4.650,84	-	4.650,84	7.751,40	12.402,23	7.718,90	431,96	- 4.563,88	4.953,58
14.759,75	-	4.217,07	-	4.217,07	10.542,68	14.759,75	10.377,74	342,95	- 4.159,57	4.443,09
20.103,57	-	10.965,58	-	10.965,58	9.137,99	20.103,57	8.950,48	303,09	- 11.051,55	8.950,48
10.974,03	-	3.873,19	-	3.873,19	7.100,84	10.974,03	7.000,76	252,43	- 3.850,01	4.047,10
14.122,86	-	4.580,39	-	4.580,39	9.542,47	14.122,86	8.451,24	488,88	- 4.493,04	4.938,13

Tabelle 16: Detailerfassung Leasingverhältnisse A-AG,
Quelle: eigene Darstellung.

Anlagenklasse	Nutzungsrecht IFRS 16	Aktiva-Wert Local-GAAP	Differenz	Latente Steuern	Leasingverbindlichkeit IFRS 16	Leasingverbindlichkeit Lokal-GAAP	Differenz
Grund und Boden	476.209,84	-	- 476.209,84	- 119.052,46	490.642,53	-	490.642,53
Gebäude	4.742.486,63	-	- 4.742.486,63	- 1.185.621,66	4.886.219,10	-	4.886.219,10
EDV-Hardware	292.368,18	-	- 292.368,18	- 73.092,04	364.180,81	-	364.180,81
Maschinen	17.741,18	-	- 17.741,18	- 4.435,29	17.701,10	-	17.701,10
PKW	127.705,22	-	- 127.705,22	- 31.926,30	126.026,47	-	126.026,47

Latente Steuern	Latente Steuern gesamt	Zinsaufwand IFRS 16	Zinsaufwand Lokal-GAAP	Abschreibung IFRS 16	Abschreibung Lokal-GAAP	Leasingaufwand IFRS 16 aus kurzfristigen LV	Leasingaufwand IFRS 16 aus LV von VW von geringem Wert	Leasingaufwand Lokal-GAAP
122.660,63	3.608,17	36.668,16	-	47.620,98	-	-	-	69.856,46
1.221.554,77	35.933,12	365.171,47	-	474.248,66	-	-	-	695.687,67
91.045,20	17.953,16	12.751,01	-	67.469,58	-	25.223,88	6.360,00	39.991,84
4.425,27	10,02	1.936,59	-	18.566,78	-	-	-	19.786,28
31.506,62	419,69	8.814,24	-	103.283,29	-	-	-	111.445,46

Tabelle 17: Ergebnis Erfassung Leasingverhältnisse A-AG nach Anlagenklassen,
Quelle: eigene Darstellung.

Anpassungen Bilanz und GuV:

Summe aktive latente Steuern	57.064,74
Summe passive latente Steuern	-
Anpassung Zinsaufwand	425.341,47
Anpassung Abschreibung	711.189,30
Anpassung Leasingaufwendungen	- 905.183,83

Summe Anpassung Leasingverbindlichkeit	5.884.770,00
Kurzfristiger Teil Leasingverbindlichkeit	862.264,03
Langfristiger Teil Leasingverbindlichkeit	5.022.505,97

Angaben Kapitalflussrechnung und Anhang

Finanzierungscashflow aus Tilgung Finanzverbindlichkeit	- 479.842,35
Cashflow aus Zinszahlungen	- 425.341,47

Cashflow aus kfr. Leasingverhältnissen und Leasingverhältnissen aus VW von geringem Wert	- 31.583,88
--	-------------

Nicht in die Bewertung einbezogene variable Zahlungen	-
---	---

Zinsaufwand aus Leasingverbindlichkeiten gesamt	- 425.341,47
---	--------------

Leasingaufwendungen aus kfr. Leasingverhältnissen gesamt	- 25.223,88
--	-------------

Leasingaufwendungen aus Leasingverhältnissen aus VW von geringem Wert gesamt	- 6.360,00
--	------------

Gesamte Auszahlungen aus Leasingverhältnissen	- 936.767,71
---	--------------

Tabelle 18: Ergebnis Erfassung Leasingverhältnisse A-AG - Anpassungen und Angaben,
Quelle: eigene Darstellung.

Punkte zur Dokumentation	lt. Vertrag	Anmerkung/Dokumentation
		Es handelt sich um einen Bestandsvertrag, wo mehrere Vermögenswerte gepachtet/ gemietet werden. Der Vertrag enthält mehrere zu zahlende Beträge. Der Hauptmietzins gilt der Nutzung jener Vermögenswerte, die ausschließlich durch die A-AG genutzt werden dürfen. Eine weitere Zahlung betrifft die Miete von gemeinschaftlich genutzten Vermögenswerten. Eine weitere Zahlung gilt für die Betriebskosten der Vermögenswerte. Folglich sind diese Zahlungen wie folgt zu qualifizieren: Hauptmietzins für ausschließlich von der A-AG genutzten Vermögenswerten --> Leasingverhältnis nach IFRS 16. Mietzins für gemeinschaftlich genutzte Vermögenswerte --> Stellen Leasingverhältnisse nach IFRS 16, da im Vertrag selbst ein identifizierbare Vermögenswerte vorliegen. (S. IFRS 16.B20). Im Vertrag wurde geregelt, wie hoch der Anteil der Nutzung bei den jeweiligen Mietern ist (wirtschaftliche Nutzen zugeteilt - S. IFRS 16.B21-23). Die Art der Verwendung des Vermögenswertes wurde im Vorhinein bestimmt und die Mieter sind berechtigt, die Vermögenswerte bis zu Vertragsende zu nutzen und auch zu verändern (S. IFRS 16.B24b sowie IFRS 16.B24-30). Betriebskosten --> Stellen eine Serviceleistung (kein identifizierter Vermögenswert (S. IFRS 16.B13ff)) im Vertrag dar - kein Leasingverhältnis nach IFRS 16.
Leasingentgelt monatlich	1.753,75	Detailaufstellung siehe separate Darstellung.
Kündigungsrecht		1 Jahr im Voraus zu kündigen. Derzeit nicht angestrebt.
Variable Zahlungen aufgrund Anpassung	-	Laut Vertrag Zahlungen anhand eines Index gesichert (VPI); Anpassung bei Änderung um 10%.
Laufzeit	120,00	Ursprünglich mindestens von 1989 bis 2013, Änderungsvertrag von 1991 - Änderung auf 31.12.2023.
Strafzahlung für vorzeitige Kündigung	-	Nicht anwendbar.
Anschaftungsnebenkosten		Keine Informationen vorhanden.
Zinssatz lt. Vertrag	7,00%	Grenzfremdkapitalkostensatz, da im Vertrag kein Zinssatz angegeben und nicht ermittelbar.
Annahme zu Abschreibung und Zinsberechnung und Laufzeit		Mangels weiterführender Informationen zu den Vorjahren, werden für 31.12.2013 für die Restlaufzeit die Leasingverhältnisse errechnet. Somit betrifft die Laufzeit inklusive der Monate aus 2013 132 Monate.

Tabelle 19: Leasingverhältnis A-AG 1-4,
Quelle: eigene Darstellung.

Aufstellung zu einzelnen Vermögenswerten/Leasingverhältnissen aus Miet- und Pachtverträgen

Vermögenswert	Fläche (m²)	Mietkosten/ (€/m²)	Mietkosten gesamt/Jahr	Mietkosten gesamt pro Monat	REF Vertrag	davon Grund und Boden	davon Gebäude	REF Leasing
<i>Alleinige Nutzung</i>								
Fabrik 1	6.595,00	28,72	189.408,40	15.784,03	A-AG 1	2.123,13	13.660,91	A-AG 1.1
Fabrik 3	703,00	166,73	117.211,19	9.767,60	A-AG 2	-	9.767,60	A-AG 2
Fabrik 2	2.075,00	13,5	28.012,50	2.334,38	A-AG 1	314,00	2.020,38	A-AG 1.2
Hochregallager	2.163,00	62,54	135.274,02	11.272,84	A-AG 1	1.516,32	9.756,51	A-AG 1.3
Lagerhalle Süd	2.772,00	39	108.108,00	9.009,00	A-AG 3	-	9.009,00	A-AG 3
Werkstätte	330,00	13,5	4.455,00	371,25	A-AG 1	49,94	371,25	A-AG 1.4
Werkstätte-Garagen	54,00	13,5	729,00	60,75	A-AG 1.5	7,11	53,64	A-AG 1.5
Bürogebäude 1	2.902,00	39,95	115.934,90	9.661,24	A-AG 1	1.299,54	8.361,70	A-AG 1.6
Bürogebäude 2	538,00	84,79	45.617,02	3.801,42	A-AG 1	511,33	3.290,09	A-AG 1.7
Gesamtfläche	18.132,00							
<i>Gemeinschaftliche Nutzung</i>								
Maskenreinigung	306,30	9,52	2.916,68	243,06	A-AG 4	-	243,06	A-AG 4.1
Anfahrt	100,10	140,30	14.044,36	1.170,36	A-AG 4	-	1.170,36	A-AG 4.2
Pausenraum	482,00	6,71	3.233,82	269,48	A-AG 4	-	269,48	A-AG 4.3

Tabelle 20: Leasingverhältnis A-AG 1-4 Aufteilung Leasingkomponenten,
Quelle: eigene Darstellung.

Punkte zur Dokumentation	lt. Vertrag	Anmerkung/Dokumentation
Wahlrecht kurzfristiges Leasingverhältnis		Unter Berücksichtigung der Erstanwendung des IFRS 16 auf das Geschäftsjahr 2013, wird das Leasingverhältnis für EDV-Anlagen, das bis 31.03.2013 läuft, als kurzfristiges Leasingverhältnis eingestuft. Es wird für diese Anlagenklasse das Wahlrecht ausgeübt, bei kurzfristigen Leasingverhältnissen, diese kurzfristigen Leasingverhältnisse direkt im Aufwand zu erfassen.
Leasingentgelt monatlich	8.407,96	Laut Vertrag Anschaffungskosten*Zinssatz laut Vertrag.

Tabelle 21: Leasingverhältnis A-AG 5,
Quelle: eigene Darstellung.

Punkte zur Dokumentation	lt. Vertrag	Anmerkung/Dokumentation
Basis für Berechnung = AK	367.610,00	Der Vertrag beinhaltet die Miete von EDV-Geräten, die jedoch nicht im Detail im Vertrag angeführt sind. Mangels einer Detailaufstellung ist eine Allokation des Entgeltes auf die einzelnen Vermögenswerte nicht möglich. Da es sich um Geräte der gleichen Anlagenklasse handelt, wird der Mietvertrag samt seiner einzelnen Komponenten als ein Portfolio behandelt (S. IFRS 16.B1). Es handelt sich um ähnliche Vermögenswerte, die derselben Anlagenklasse sowie derselben Abschreibung unterliegen. Die Leasingverhältnisse wurden als Paket in einem Vertrag gemietet. Die Laufzeit aller Leasingverhältnisse ist gleich. Es ist auf alle Vermögenswerte der gleiche Zinssatz lt. Vertrag anzuwenden. Demzufolge ist auf die Summe aller Leasingverhältnisse der gleiche Zinssatz anzuwenden. Dies geht auch mit der Bestimmung in IFRS 16 konform (S. IFRS 16.C.10a).
Leasingentgelt monatlich	8.407,96	Laut Vertrag Anschaffungskosten*Zinssatz laut Vertrag.
variable Zahlungen aufgrund Anpassung	-	Anpassung an 6-Monats-EURIBOR laut Vertrag - Änderung des 6-Monats EURIBOR per 31.12.2013 geringer, als im Vertrag die Mindestdschwankung für eine Anpassung vorgibt, daher keine Anpassung des Leasingentgelts.
Laufzeit	48,00	Laut Vertrag (ohne Kündigungsrecht).
Restwertisiko	-	Restwertisiko laut Vertrag bei vorzeitiger Lösung gegeben. Da jedoch keine vorzeitige Lösung vom Vertrag angestrebt, kein Risiko gegeben.
Anschaffungsnebenkosten	-	Keine.
Zinssatz lt. Vertrag	0,39%	Pro Monat lt. Vertrag impliziter Zinssatz.
	4,75%	Impliziter Jahresszins aus Vertrag errechnet.
Austauschrecht		Der Vertrag sieht ein Austauschrecht zu vorgegebenen Terminen vor, die es den Mieter ermöglicht, einen im Vertrag bestimmten Anteil des gesamten gemieteten Portfolios. Das Austauschrecht dient dazu, dem Mieter zu ermöglichen, EDV-Geräte im Laufe der Grundmietzeit durch technisch neuere Geräte auszutauschen. Der Vermieter besitzt kein Recht zum Austausch ohne Einwilligung des Mieters. Ein solches Tauschrecht ist somit nicht als ein substantielles Tauschrecht anzusehen, das die Qualifizierung des Portfolios als identifizierten Vermögenswert nach IFRS 16 behindern würde. (S. IFRS 16.B14-B19, speziell zum technischen Upgrade IFRS 16.B18).

Tabelle 22: Leasingverhältnis A-AG 6,
Quelle: eigene Darstellung.

Punkte zur Dokumentation	lt. Vertrag	Anmerkung/Dokumentation
Mietvertrag Telefonanlage samt Service		Bei vorliegendem Vertrag handelt es sich um einen Vertrag zur Miete einer Telefonanlage. Die Miete der Telefonanlage inkl. der notwendigen Software bzw. der einzelnen Telefongeräte sind als qualifizierbare Vermögenswerte anzusehen. Die einzelnen Komponenten weisen einen beizulegenden Zeitwert bzw. Anschaffungskosten von weniger als EUR 5.000,- auf. Es wird vom Wahlrecht Gebrauch gemacht, dieses Leasingverhältnis direkt im Aufwand zu erfassen. In Summe werden 145 Telefone sowie 8 Faxanlagen samt Anschlüsse gemietet. Jedes Telefon und Faxgerät stellt einen Vermögenswert dar. Die Vermögenswerte können unabhängig voneinander operieren und sind nicht direkt miteinander verbunden, weshalb diese auch als einzelne identifizierte Vermögenswerte qualifiziert werden können. Daneben ist im Mietentgelt auch eine Servicekomponente enthalten, die jedenfalls kein Leasingverhältnis nach IFRS 16 darstellt. Aufgrund der vorliegenden Informationen kann der Serviceanteil jedoch nicht bestimmt werden. Unter Anwendung des Wahlrechtes, für eine ganze Anlagenklasse Nicht-Leasingkomponenten auf die einzelnen Leasingverhältnisse im Vertrag aufzuteilen und mitzuerfassen, wäre es möglich, das gegebene Mietentgelt als ganzes zu erfassen (S. IFRS 16.15). Es wird vom Wahlrecht Gebrauch gemacht, diese geringwertigen Vermögenswerte im Aufwand zu erfassen. (S. IFRS 16.5-8 in Verbindung mit IFRS 16.B3-B8).
Leasingentgelt monatlich	530,00	lt. Vertrag

Tabelle 23: Leasingverhältnis A-AG 7,
Quelle: eigene Darstellung.

Punkte zur Dokumentation	lt. Vertrag	Anmerkung/Dokumentation
Leasingentgelt monatlich	565,00	
Variable Zahlungen aufgrund Anpassung	-	Siehe Berechnung unten.
Laufzeit	48,00	Annahme für Restlaufzeit (Grundmietzeit beendet).
Restwertrisiko	-	Kein Restwert angegeben.
Anschaffungsnebenkosten	518,10	Bearbeitungsgebühr+Vertragsgebühr.
Zinssatz lt. Vertrag	11,37%	Pro Jahr lt. Vertrag interner Zinssatz.
	0,9016%	Interner Zinssatz pro Monat lt. Vertrag (errechnet aus Angaben im Vertrag).
		Da Laufzeit am 07.04.2010 beginnt, wird der 3-Monats-EURIBOR per 07.04.2010 als Basis für die Berechnung des Leasingentgeltes herangezogen.
Prämissen zum 31.12.2013 aufgrund Anpassung Leasingverhältnis		Als Zahlung für die Bewertung des Leasingverhältnisses wird die angepasste Zahlung per Dezember 2013 herangezogen. Es wird ein neues Leasingverhältnis für die restlichen Monate dargestellt. Es wird für die Berechnung der Anschaffungskosten per 31.12.2013 sowie der Abschreibung für 2013 die angepassten Zahlungen herangezogen, da die Differenz zwischen ursprünglichen und den angepassten Anschaffungskosten unwesentlich ist. Historische Anschaffungskosten werden für Zwecke der Analyse nicht berücksichtigt. Die zukünftigen Zahlungen werden mangels weiterer Informationen auf Basis der letzten Zahlung errechnet.
Zinssatz	10,75%	Interner Zinssatz des Leasingverhältnisses für die Restlaufzeit inkl. Anpassung Zinssatz um Änderung 3-Monats EURIBOR (S. IFRS 16.43).
Restlaufzeit	16,00	12 Monate Geschäftsjahr 2013 + restliche zukünftige Monate (=4 Monate).
Vorperiodenwert		Anschaffungskosten der Verbindlichkeiten im Geschäftsjahr 2014 für die Berechnung der
Leasingverbindlichkeit	7.975,52	Zinsen.
Anschaffungskosten Rest	172,70	

3-Monats EURIBOR per 01.12.2013	0,2360%
3-Monats EURIBOR per 01.02.2010 lt. Vertrag	0,8600%
Differenz	-0,6240%
Anpassung monatliche Rate per 31.12.2013	3,53
Monatliche Rate per 31.12.2013	561,47

Tabelle 24: Leasingverhältnis A-AG 8,
Quelle: eigene Darstellung.

Punkte zur Dokumentation	lt. Vertrag	Anmerkung/Dokumentation
Leasingentgelt monatlich	515,00	
Variable Zahlungen aufgrund Anpassung	-	Siehe Berechnung unten.
Laufzeit	48,00	Annahme für Restlaufzeit (Grundmietzeit beendet).
Restwertisiko	-	Kein Restwert angegeben.
Anschaffungsnebenkosten	452,62	Bearbeitungsgebühr+Vertragsgebühr.
Zinssatz lt. Vertrag	5,53%	Pro Jahr lt. Vertrag interner Zinssatz.
	0,4492%	Interner Zinssatz pro Monat lt. Vertrag (errechnet aus Angaben im Vertrag)
		Da Laufzeit am 26.01.2011 beginnt, wird der 3-Monats-EURIBOR per 31.01.2011 als Basis für die Berechnung des Leasingentgeltes herangezogen.
Prämissen zum 31.12.2013 aufgrund Anpassung Leasingverhältnis		Als Zahlung für die Bewertung des Leasingverhältnisses wird die angepasste Zahlung per Dezember 2013 herangezogen. Es wird ein neues Leasingverhältnis für die restlichen Monate dargestellt. Es wird für die Berechnung der Anschaffungskosten per 31.12.2013 sowie der Abschreibung für 2013 die angepassten Zahlungen herangezogen, da die Differenz zwischen ursprünglichen und den angepassten Anschaffungskosten unwesentlich ist. Historische Anschaffungskosten werden für Zwecke der Analyse nicht berücksichtigt. Die zukünftigen Zahlungen werden mangels weiterer Informationen auf Basis der letzten Zahlung errechnet.
Zinssatz	4,74%	Interner Zinssatz des Leasingverhältnisses für die Restlaufzeit inkl. Anpassung Zinssatz um Änderung 3-Monats EURIBOR (S. IFRS 16.43).
Restlaufzeit	25,00	12 Monate Geschäftsjahr 2013 + restliche zukünftige Monate (=13 Monate).
Vorperiodenwert		Anschaffungskosten der Verbindlichkeiten im Geschäftsjahr 2014 für die Berechnung der
Leasingverbindlichkeit	11.855,34	Zinsen.
Anschaffungskosten Rest	235,74	

3-Monats EURIBOR per 01.12.2013	0,2360%
3-Monats EURIBOR per 31.01.2011 lt. Vertrag	1,0200%
Differenz	-0,7840%
Anpassung monatliche Rate per 31.12.2013	4,04
Monatliche Rate per 31.12.2013	510,96

Tabelle 25: Leasingverhältnis A-AG 9,
Quelle: eigene Darstellung.

Punkte zur Dokumentation	lt. Vertrag	Anmerkung/Dokumentation
Leasingentgelt monatlich	580,00	
Variable Zahlungen aufgrund Anpassung	-	Siehe Berechnung unten.
Laufzeit	48,00	Annahme für Restlaufzeit (Grundmietzeit beendet).
Restwertisiko	-	Kein Restwert angegeben.
Anschaffungsnebenkosten	351,76	Bearbeitungsgebühr+Vertragsgebühr.
Zinssatz lt. Vertrag	4,06%	Pro Jahr lt. Vertrag interner Zinssatz.
	0,3321%	Interner Zinssatz pro Monat lt. Vertrag (errechnet aus Angaben im Vertrag).
		Da Laufzeit am 10.06.2011 beginnt, wird der 3-Monats-EURIBOR per 30.04.2011 als Basis für die Berechnung des Leasingentgeltes herangezogen.
		Als Zahlung für die Bewertung des Leasingverhältnisses wird die angepasste Zahlung per Dezember 2013 herangezogen.
		Es wird ein neues Leasingverhältnis für die restlichen Monate dargestellt.
		Es wird für die Berechnung der Anschaffungskosten per 31.12.2013 sowie der Abschreibung für 2013 die angepassten Zahlungen herangezogen, da die Differenz zwischen ursprünglichen und den angepassten Anschaffungskosten unwesentlich ist.
		Historische Anschaffungskosten werden für Zwecke der Analyse nicht berücksichtigt.
Prämissen zum 31.12.2013 aufgrund Anpassung Leasingverhältnis		Die zukünftigen Zahlungen werden mangels weiterer Informationen auf Basis der letzten Zahlung errechnet.
Zinssatz	2,97%	Interner Zinssatz des Leasingverhältnisses für die Restlaufzeit inkl. Anpassung Zinssatz um Änderung 3-Monats EURIBOR (S. IFRS 16.43).
Restlaufzeit	29,00	12 Monate Geschäftsjahr 2013 + restliche zukünftige Monate (=17 Monate).
Vorperiodenwert		Anschaffungskosten der Verbindlichkeiten im Geschäftsjahr 2013 für die Berechnung der Zinsen.
Leasingverbindlichkeit	15.719,92	
Anschaffungskosten Rest	212,52	

3-Monats EURIBOR per 01.12.2013	0,2360%
3-Monats EURIBOR per 30.04.2011 lt. Vertrag	1,3200%
Differenz	-1,0840%
Anpassung monatliche Rate per 31.12.2013	6,29
Monatliche Rate per 31.12.2013	573,71

Tabelle 26: Leasingverhältnis A-AG 10,
Quelle: eigene Darstellung.

Punkte zur Dokumentation	lt. Vertrag	Anmerkung/Dokumentation
Leasingentgelt monatlich	337,66	
Variable Zahlungen aufgrund Anpassung	-	Siehe Berechnung unten.
Laufzeit	60,00	Annahme für Restlaufzeit.
Restwertisiko	-	Kein Restwert angegeben.
Anschaffungsnebenkosten		Keine vorhanden.
Zinssatz lt. Vertrag	5,59%	Pro Jahr laut Vertrag interner Zinssatz.
	0,4542%	Interner Zinssatz pro Monat lt. Vertrag (errechnet aus Angaben im Vertrag + Annahme Restwert von EUR 10.000, da dieser nicht im Vertrag angegeben ist).
		Da Laufzeit am 01.04.2009 beginnt, wird der 3-Monats-EURIBOR per 01.04.2009 als Basis für die Berechnung des Leasingentgeltes herangezogen.
		Als Zahlung für die Bewertung des Leasingverhältnisses wird die angepasste Zahlung per Dezember 2013 herangezogen.
		Es wird ein neues Leasingverhältnis für die restlichen Monate dargestellt.
		Es wird für die Berechnung der Anschaffungskosten per 31.12.2013 sowie der Abschreibung für 2013 die angepassten Zahlungen herangezogen, da die Differenz zwischen ursprünglichen und den angepassten Anschaffungskosten unwesentlich ist.
		Historische Anschaffungskosten werden für Zwecke der Analyse nicht berücksichtigt.
		Die zukünftigen Zahlungen werden mangels weiterer Informationen auf Basis der letzten Zahlung errechnet.
Prämissen zum 31.12.2013 aufgrund Anpassung Leasingverhältnis		
Zinssatz	4,33%	Interner Zinssatz des Leasingverhältnisses für die Restlaufzeit inkl. Anpassung Zinssatz um Änderung 3-Monats EURIBOR (S. IFRS 16.43).
Restlaufzeit	15,00	12 Monate Geschäftsjahr 2013 + restliche zukünftige Monate (=3 Monate).
Vorperiodenwert Leasingverbindlichkeit	4.764,68	Anschaffungskosten der Verbindlichkeiten im Geschäftsjahr 2013 für die Berechnung der Zinsen.

3-Monats EURIBOR per 01.12.2013	0,2360%
3-Monats EURIBOR per 01.04.2009	1,4980%
Differenz	-1,2620%
Anpassung monatliche Rate per 31.12.2013	4,26
Monatliche Rate per 31.12.2013	333,40

Tabelle 27: Leasingverhältnis A-AG 11,
Quelle: eigene Darstellung.

Punkte zur Dokumentation	lt. Vertrag	Anmerkung/Dokumentation
Leasingentgelt monatlich	1.125,56	
Variable Zahlungen aufgrund Anpassung	-	Siehe Berechnung unten.
Laufzeit	60,00	36 Monate Grundmietzeit + 24 Monate weitere Mielaufzeit.
Restwertisiko	-	Kein Restwert angegeben.
Anschaffungsnebenkosten		Keine vorhanden.
Zinssatz lt. Vertrag	7,52%	Pro Jahr laut Vertrag interner Zinssatz ermittelt.
	0,6063%	Interner Zinssatz pro Monat laut Vertrag (errechnet aus Angaben im Vertrag).
		Da Laufzeit am 01.03.2009 beginnt, wird der 3-Monats-EURIBOR per 01.03.2009 als Basis für die Berechnung des Leasingentgeldes herangezogen.
		Als Zahlung für die Bewertung des Leasingverhältnisses wird die angepasste Zahlung per Dezember 2013 herangezogen.
		Es wird ein neues Leasingverhältnis für die restlichen Monate dargestellt.
		Es wird für die Berechnung der Anschaffungskosten per 31.12.2013 sowie der Abschreibung für 2013 die angepassten Zahlungen herangezogen, da die Differenz zwischen ursprünglichen und den angepassten Anschaffungskosten unwesentlich ist.
		Historische Anschaffungskosten werden für Zwecke der Analyse nicht berücksichtigt.
Prämissen zum 31.12.2013 aufgrund Anpassung Leasingverhältnis		Die zukünftigen Zahlungen werden mangels weiterer Informationen auf Basis der letzten Zahlung errechnet.
Zinssatz	5,95%	Interner Zinssatz des Leasingverhältnisses für die Restlaufzeit inkl. Anpassung Zinssatz um Änderung 3-Monats EURIBOR (S. IFRS 16.43).
Restlaufzeit	14,00	12 Monate Geschäftsjahr 2013 + restliche zukünftige Monate (=2 Monate).
Vorperiodenwert		Anschaffungskosten der Verbindlichkeiten im Geschäftsjahr 2013 für die Berechnung der
Leasingverbindlichkeit	14.568,06	Zinsen.
Anschaffungskosten Rest	-	

3-Monats EURIBOR per 01.12.2013
3-Monats EURIBOR per 01.03.2009
Differenz
Anpassung monatliche Rate per 31.12.2013
Monatliche Rate per 31.12.2013

	0,2360%
	1,8110%
	-1,5750%
-	17,73
	1.107,83

Tabelle 28: Leasingverhältnis A-AG 12,
Quelle: eigene Darstellung.

Punkte zur Dokumentation	lt. Vertrag	Anmerkung/Dokumentation
Leasingentgelt monatlich	341,05	
Variable Zahlungen aufgrund Anpassung	-	Siehe Berechnung unten.
Laufzeit	60,00	60 Monate Grundmietzeit.
Restwertisiko	-	Kein Restwert angegeben.
Anschaffungsnebenkosten		Keine vorhanden.
Zinssatz lt. Vertrag	4,74%	Pro Jahr laut Vertrag interner Zinssatz.
	0,3864%	Interner Zinssatz pro Monat laut Vertrag (errechnet aus Angaben im Vertrag + Annahme des Restwerts von EUR 10.000, da dieser nicht im Vertrag angegeben ist).
		Da die Laufzeit am 01.06.2010 beginnt, wird der 3-Monats-EURIBOR per 01.06.2010 als Basis für die Berechnung des Leasingentgeltes herangezogen.
		Als Zahlung für die Bewertung des Leasingverhältnisses wird die angepasste Zahlung per Dezember 2013 herangezogen.
		Es wird ein neues Leasingverhältnis für die restlichen Monate dargestellt.
		Es wird für die Berechnung der Anschaffungskosten per 31.12.2013 sowie der Abschreibung für 2013 die angepassten Zahlungen herangezogen, da die Differenz zwischen ursprünglichen und den angepassten Anschaffungskosten unwesentlich ist.
		Historische Anschaffungskosten werden für Zwecke der Analyse nicht berücksichtigt.
		Die zukünftigen Zahlungen werden mangels weiterer Informationen auf Basis der letzten Zahlung errechnet.
Prämissen zum 31.12.2013 aufgrund Anpassung Leasingverhältnis		
Zinssatz	4,27%	Interner Zinssatz des Leasingverhältnisses für die Restlaufzeit inkl. Anpassung Zinssatz um Änderung 3-Monats EURIBOR (S. IFRS 16.43).
Restlaufzeit	29,00	12 Monate Geschäftsjahr 2013 + restliche zukünftige Monate (=17 Monate).
Vorperiodenwert		Anschaffungskosten der Verbindlichkeiten im Geschäftsjahr 2013 für die Berechnung der
Leasingverbindlichkeit	9.142,50	Zinsen.
Anschaffungskosten Rest	-	

3-Monats EURIBOR per 01.12.2013	0,2360%
3-Monats EURIBOR per 01.06.2010	0,7020%
Differenz	-0,4660%
Anpassung monatliche Rate per 31.12.2013	1,59
Monatliche Rate per 31.12.2013	339,46

Tabelle 29: Leasingverhältnis A-AG 13,
Quelle: eigene Darstellung.

Punkte zur Dokumentation	lt. Vertrag	Anmerkung/Dokumentation
Leasingentgelt monatlich	835,38	
Variable Zahlungen aufgrund Anpassung	-	Siehe Berechnung unten.
Laufzeit	54,00	54 Monate Grundmietzeit.
Restwertisiko	-	Kein Restwert angegeben.
Anschaffungsnebenkosten		Keine vorhanden.
Zinssatz lt. Vertrag	6,99%	Jahreszinssatz.
	0,5646%	Interner Zinssatz pro Monat lt. Vertrag (errechnet aus Angaben im Vertrag + Annahme Restwert von EUR 10.000, da dieser nicht im Vertrag angegeben ist).
		Da Laufzeit am 01.06.2010 beginnt, wird der 3-Monats-EURIBOR per 01.06.2010 als Basis für die Berechnung des Leasingentgeltes herangezogen.
		Als Zahlung für die Bewertung des Leasingverhältnisses wird die angepasste Zahlung per Dezember 2013 herangezogen.
		Es wird ein neues Leasingverhältnis für die restlichen Monate dargestellt.
		Es wird für die Berechnung der Anschaffungskosten per 31.12.2013 sowie der Abschreibung für 2013 die angepassten Zahlungen herangezogen, da die Differenz zwischen ursprünglichen und den angepassten Anschaffungskosten unwesentlich ist.
		Historische Anschaffungskosten werden für Zwecke der Analyse nicht berücksichtigt.
		Die zukünftigen Zahlungen werden mangels weiterer Informationen auf Basis der letzten Zahlung errechnet.
Prämissen zum 31.12.2013 aufgrund Anpassung Leasingverhältnis		
Zinssatz	6,52%	Interner Zinssatz des Leasingverhältnisses für die Restlaufzeit inkl. Anpassung Zinssatz um Änderung 3-Monats EURIBOR (S. IFRS 16.43).
Restlaufzeit	23,00	12 Monate Geschäftsjahr 2013 + restliche zukünftige Monate (=11 Monate).
Vorperiodenwert Leasingverbindlichkeit	17.419,65	Anschaffungskosten der Verbindlichkeiten im Geschäftsjahr 2013 für die Berechnung der Zinsen.
Anschaffungskosten Rest	-	
Keine Anpassung vorgenommen		Änderung liegt unter 0,05% - Effekt pro Jahr unwesentlich, daher keine Anpassung aufgrund Zinsentwicklung.

3-Monats EURIBOR per 01.12.2013	0,2360%
3-Monats EURIBOR per 01.06.2010	0,7020%
Differenz	-0,4660%
Anpassung monatliche Rate per 31.12.2013	3,89
Monatliche Rate per 31.12.2013	831,49

Tabelle 30: Leasingverhältnis A-AG 14,
Quelle: eigene Darstellung.

Punkte zur Dokumentation	lt. Vertrag	Anmerkung/Dokumentation
Leasingentgelt monatlich	971,09	
Variable Zahlungen aufgrund Anpassung	-	Siehe Berechnung unten.
Laufzeit	60,00	60 Monate Grundmietzeit.
Restwertisiko	-	Kein Restwert angegeben.
Anschaffungsnebenkosten		Keine vorhanden.
Zinssatz lt. Vertrag	5,32%	Jahreszinssatz.
	0,4326%	Interner Zinssatz pro Monat lt. Vertrag (errechnet aus Angaben im Vertrag + Annahme Restwert von EUR 25.000, da dieser nicht im Vertrag angegeben ist).
		Da Laufzeit am 01.08.2010 beginnt, wird der 3-Monats-EURIBOR per 01.08.2010 als Basis für die Berechnung des Leasingentgeltes herangezogen.
		Als Zahlung für die Bewertung des Leasingverhältnisses wird die angepasste Zahlung per Dezember 2013 herangezogen.
		Es wird ein neues Leasingverhältnis für die restlichen Monate dargestellt.
		Es wird für die Berechnung der Anschaffungskosten per 31.12.2013 sowie der Abschreibung für 2013 die angepassten Zahlungen herangezogen, da die Differenz zwischen ursprünglichen und den angepassten Anschaffungskosten unwesentlich ist.
		Historische Anschaffungskosten werden für Zwecke der Analyse nicht berücksichtigt.
		Die zukünftigen Zahlungen werden mangels weiterer Informationen auf Basis der letzten Zahlung errechnet.
Prämissen zum 31.12.2013 aufgrund Anpassung Leasingverhältnis		
Zinssatz	4,65%	Interner Zinssatz des Leasingverhältnisses für die Restlaufzeit inkl. Anpassung Zinssatz um Änderung 3-Monats EURIBOR (S. IFRS 16.43).
Restlaufzeit	31,00	12 Monate Geschäftsjahr 2013 + restliche zukünftige Monate (=19 Monate).
Vorperiodenwert Leasingverbindlichkeit	27.453,14	Anschaffungskosten der Verbindlichkeiten im Geschäftsjahr 2013 für die Berechnung der Zinsen.
Anschaffungskosten Rest	-	

3-Monats EURIBOR per 01.12.2013	0,2360%
3-Monats EURIBOR per 01.08.2010	0,8980%
Differenz	-0,6620%
Anpassung monatliche Rate per 31.12.2013	6,43
Monatliche Rate per 31.12.2013	964,66

Tabelle 31: Leasingverhältnis A-AG 15,
Quelle: eigene Darstellung.

Punkte zur Dokumentation	lt. Vertrag	Anmerkung/Dokumentation
Leasingentgelt monatlich	580,67	
Variable Zahlungen aufgrund Anpassung	-	Siehe Berechnung unten.
Laufzeit	40,00	40 Monate Grundmietzeit.
Restwertisiko	-	Kein Restwert angegeben.
Anschaffungsnebenkosten		Keine vorhanden.
Zinssatz lt. Vertrag	4,73%	Jahreszinssatz.
	0,3855%	Interner Zinssatz pro Monat lt. Vertrag (errechnet aus Angaben im Vertrag + Annahme Restwert von EUR 15.000, da dieser nicht im Vertrag angegeben ist).
Keine Anpassung für 2013 aufgrund auslaufenden Vertrags		Es erfolgt für die Zwecke der Analyse keine Anpassung des Leasingverhältnisses, da Buchwert zum 31.12.2013 EUR 0 ist.
		Als Zahlung für die Bewertung des Leasingverhältnisses wird die angepasste Zahlung per Dezember 2013 herangezogen.
		Es wird ein neues Leasingverhältnis für die restlichen Monate dargestellt.
		Es wird für die Berechnung der Anschaffungskosten per 31.12.2013 sowie der Abschreibung für 2013 die angepassten Zahlungen herangezogen, da die Differenz zwischen ursprünglichen und den angepassten Anschaffungskosten unwesentlich ist.
		Historische Anschaffungskosten werden für Zwecke der Analyse nicht berücksichtigt.
Prämien zum 31.12.2013 aufgrund Anpassung Leasingverhältnis		Die zukünftigen Zahlungen werden mangels weiterer Informationen auf Basis der letzten Zahlung errechnet.
Restlaufzeit	12,00	12 Monate Geschäftsjahr 2013.
Vorperiodenwert Leasingverbindlichkeit	6.653,63	Anschaffungskosten der Verbindlichkeiten im Geschäftsjahr 2013 für die Berechnung der Zinsen.

Tabelle 32: Leasingverhältnis A-AG 16,
Quelle: eigene Darstellung.

Punkte zur Dokumentation	lt. Vertrag	Anmerkung/Dokumentation
Leasingentgelt monatlich	398,31	
Variable Zahlungen aufgrund Anpassung	-	Siehe Berechnung unten.
Laufzeit	54,00	54 Monate Grundmietzeit.
Restwertisiko	-	Kein Restwert angegeben.
Anschaffungsnebenkosten		Keine vorhanden.
Zinssatz lt. Vertrag	6,21%	Jahreszinssatz.
	0,5034%	Interner Zinssatz pro Monat lt. Vertrag (errechnet aus Angaben im Vertrag + Annahme Restwert von EUR 10.000, da dieser nicht im Vertrag angegeben ist).
		Da Laufzeit am 01.10.2010 beginnt, wird der 3-Monats-EURIBOR per 01.10.2010 als Basis für die Berechnung des Leasingentgeltes herangezogen.
		Als Zahlung für die Bewertung des Leasingverhältnisses wird die angepasste Zahlung per Dezember 2013 herangezogen.
		Es wird ein neues Leasingverhältnis für die restlichen Monate dargestellt.
		Es wird für die Berechnung der Anschaffungskosten per 31.12.2013 sowie der Abschreibung für 2013 die angepassten Zahlungen herangezogen, da die Differenz zwischen ursprünglichen und den angepassten Anschaffungskosten unwesentlich ist.
		Historische Anschaffungskosten werden für Zwecke der Analyse nicht berücksichtigt.
		Die zukünftigen Zahlungen werden mangels weiterer Informationen auf Basis der letzten Zahlung errechnet.
Prämissen zum 31.12.2013 aufgrund Anpassung Leasingverhältnis		
Zinssatz	5,51%	Interner Zinssatz des Leasingverhältnisses für die Restlaufzeit inkl. Anpassung Zinssatz um Änderung 3-Monats EURIBOR (S. IFRS 16.43).
Restlaufzeit	27,00	12 Monate Geschäftsjahr 2013 + restliche zukünftige Monate (=15 Monate).
Vorperiodenwert Leasingverbindlichkeit	9.757,17	Anschaffungskosten der Verbindlichkeiten im Geschäftsjahr 2013 für die Berechnung der Zinsen.
Anschaffungskosten Rest	-	
Keine Anpassung vorgenommen		Änderung liegt unter 0,05% - Effekt pro Jahr unwesentlich, daher keine Anpassung aufgrund Zinsentwicklung.

3-Monats EURIBOR per 01.12.2013	0,2360%
3-Monats EURIBOR per 01.10.2010	0,9420%
Differenz	-0,7060%
Anpassung monatliche Rate per 31.12.2013	- 2,81
Monatliche Rate per 31.12.2013	395,50

Tabelle 33: Leasingverhältnis A-AG 17,
Quelle: eigene Darstellung.

Punkte zur Dokumentation	lt. Vertrag	Anmerkung/Dokumentation
Leasingentgelt monatlich	490,00	
Variable Zahlungen aufgrund Anpassung	-	Siehe Berechnung unten.
Laufzeit	54,00	54 Monate Grundmietzeit.
Restwertrisiko	-	Kein Restwert angegeben.
Anschaffungsnebenkosten		Keine vorhanden.
Zinssatz lt. Vertrag	3,46%	Jahreszinssatz.
	0,2836%	Interner Zinssatz pro Monat lt. Vertrag (errechnet aus Angaben im Vertrag + Annahme Restwert von EUR 10.000, da dieser nicht im Vertrag angegeben ist).
		Da Laufzeit am 01.10.2010 beginnt, wird der 3-Monats-EURIBOR per 01.10.2010 als Basis für die Berechnung des Leasingentgeltes herangezogen.
		Als Zahlung für die Bewertung des Leasingverhältnisses wird die angepasste Zahlung per Dezember 2013 herangezogen.
		Es wird ein neues Leasingverhältnis für die restlichen Monate dargestellt.
		Es wird für die Berechnung der Anschaffungskosten per 31.12.2013 sowie der Abschreibung für 2013 die angepassten Zahlungen herangezogen, da die Differenz zwischen ursprünglichen und den angepassten Anschaffungskosten unwesentlich ist.
		Historische Anschaffungskosten werden für Zwecke der Analyse nicht berücksichtigt.
		Die zukünftigen Zahlungen werden mangels weiterer Informationen auf Basis der letzten Zahlung errechnet.
Prämissen zum 31.12.2013 aufgrund Anpassung Leasingverhältnis		
Zinssatz	2,65%	Interner Zinssatz des Leasingverhältnisses für die Restlaufzeit inkl. Anpassung Zinssatz um Änderung 3-Monats EURIBOR (S. IFRS 16.43).
Restlaufzeit	28,00	12 Monate Geschäftsjahr 2013 + restliche zukünftige Monate (=16 Monate).
Vorperiodenwert Leasingverbindlichkeit	12.967,29	Anschaffungskosten der Verbindlichkeiten im Geschäftsjahr 2013 für die Berechnung der Zinsen.
Anschaffungskosten Rest	-	
Keine Anpassung vorgenommen		Änderung liegt unter 0,05% - Effekt pro Jahr unwesentlich, daher keine Anpassung aufgrund Zinsentwicklung.

3-Monats EURIBOR per 01.12.2013	0,2360%
3-Monats EURIBOR per 01.11.2010	1,0460%
Differenz	-0,8100%
Anpassung monatliche Rate per 31.12.2013	3,97
Monatliche Rate per 31.12.2013	486,03

Tabelle 34: Leasingverhältnis A-AG 18,
Quelle: eigene Darstellung.

Punkte zur Dokumentation	lt. Vertrag	Anmerkung/Dokumentation
Leasingentgelt monatlich	562,42	
Variable Zahlungen aufgrund Anpassung	-	Siehe Berechnung unten.
Laufzeit	50,00	50 Monate Grundmietzeit.
Restwertisiko	-	Kein Restwert angegeben.
Anschaffungsnebenkosten		Keine vorhanden.
Zinssatz lt. Vertrag	2,54%	Jahreszinssatz.
	0,2096%	Interner Zinssatz pro Monat lt. Vertrag (errechnet aus Angaben im Vertrag + Annahme Restwert von EUR 10.000, da dieser nicht im Vertrag angegeben ist).
		Da Laufzeit am 01.10.2010 beginnt, wird der 3-Monats-EURIBOR per 01.10.2010 als Basis für die Berechnung des Leasingentgeltes herangezogen.
		Als Zahlung für die Bewertung des Leasingverhältnisses wird die angepasste Zahlung per Dezember 2013 herangezogen.
		Es wird ein neues Leasingverhältnis für die restlichen Monate dargestellt.
		Es wird für die Berechnung der Anschaffungskosten per 31.12.2013 sowie der Abschreibung für 2013 die angepassten Zahlungen herangezogen, da die Differenz zwischen ursprünglichen und den angepassten Anschaffungskosten unwesentlich ist.
		Historische Anschaffungskosten werden für Zwecke der Analyse nicht berücksichtigt.
		Die zukünftigen Zahlungen werden mangels weiterer Informationen auf Basis der letzten Zahlung errechnet.
Prämissen zum 31.12.2013 aufgrund Anpassung Leasingverhältnis		
Zinssatz	1,73%	Interner Zinssatz des Leasingverhältnisses für die Restlaufzeit inkl. Anpassung Zinssatz um Änderung 3-Monats EURIBOR (S. IFRS 16.43).
Restlaufzeit	24,00	12 Monate Geschäftsjahr 2013 + restliche zukünftige Monate (=12 Monate).
Vorperiodenwert Leasingverbindlichkeit	12.999,85	Anschaffungskosten der Verbindlichkeiten im Geschäftsjahr 2013 für die Berechnung der Zinsen.
Anschaffungskosten Rest	-	
Keine Anpassung vorgenommen		Änderung liegt unter 0,05% - Effekt pro Jahr unwesentlich, daher keine Anpassung aufgrund Zinsentwicklung.

3-Monats EURIBOR per 01.12.2013	0,2360%
3-Monats EURIBOR per 01.11.2010	1,0460%
Differenz	-0,8100%
Anpassung monatliche Rate per 31.12.2013	- 4,56
Monatliche Rate per 31.12.2013	557,86

Tabelle 35: Leasingverhältnis A-AG 19,
Quelle: eigene Darstellung.

Punkte zur Dokumentation	lt. Vertrag	Anmerkung/Dokumentation
Leasingentgelt monatlich	346,32	
Variable Zahlungen aufgrund Anpassung	-	Siehe Berechnung unten.
Laufzeit	60,00	60 Monate Grundmietzeit.
Restwertisiko	-	Kein Restwert angegeben.
Anschaffungsnebenkosten		Keine vorhanden.
Zinssatz lt. Vertrag	5,53%	Jahreszinssatz
	0,4492%	Interner Zinssatz pro Monat lt. Vertrag (errechnet aus Angaben im Vertrag + Annahme Restwert von EUR 5.000, da dieser nicht im Vertrag angegeben ist).
		Da Laufzeit am 01.06.2011 beginnt, wird der 3-Monats-EURIBOR per 01.06.2011 als Basis für die Berechnung des Leasingentgeltes herangezogen.
		Als Zahlung für die Bewertung des Leasingverhältnisses wird die angepasste Zahlung per Dezember 2013 herangezogen.
		Es wird ein neues Leasingverhältnis für die restlichen Monate dargestellt.
		Es wird für die Berechnung der Anschaffungskosten per 31.12.2013 sowie der Abschreibung für 2013 die angepassten Zahlungen herangezogen, da die Differenz zwischen ursprünglichen und den angepassten Anschaffungskosten unwesentlich ist.
		Historische Anschaffungskosten werden für Zwecke der Analyse nicht berücksichtigt.
		Die zukünftigen Zahlungen werden mangels weiterer Informationen auf Basis der letzten Zahlung errechnet.
Prämissen zum 31.12.2013 aufgrund Anpassung Leasingverhältnis		
Zinssatz	4,33%	Interner Zinssatz des Leasingverhältnisses für die Restlaufzeit inkl. Anpassung Zinssatz um Änderung 3-Monats EURIBOR (S. IFRS 16.43).
Restlaufzeit	41,00	12 Monate Geschäftsjahr 2013 + restliche zukünftige Monate (=29 Monate).
Vorperiodenwert Leasingverbindlichkeit	12.625,21	Anschaffungskosten der Verbindlichkeiten im Geschäftsjahr 2013 für die Berechnung der Zinsen.
Anschaffungskosten Rest	-	
Keine Anpassung vorgenommen		Änderung liegt unter 0,05% - Effekt pro Jahr unwesentlich, daher keine Anpassung aufgrund Zinsentwicklung.

3-Monats EURIBOR per 01.12.2013	0,2360%
3-Monats EURIBOR per 01.06.2011	1,4340%
Differenz	-1,1980%
Anpassung monatliche Rate per 31.12.2013	- 4,15
Monatliche Rate per 31.12.2013	342,17

Tabelle 36: Leasingverhältnis A-AG 20,
Quelle: eigene Darstellung.

Punkte zur Dokumentation	lt. Vertrag	Anmerkung/Dokumentation
Leasingentgelt monatlich	347,84	
Variable Zahlungen aufgrund Anpassung	-	Siehe Berechnung unten.
Laufzeit	60,00	60 Monate Grundmietzeit.
Restwertisiko	-	Kein Restwert angegeben.
Anschaffungsnebenkosten		Keine vorhanden.
Zinssatz lt. Vertrag	4,41%	Jahreszinssatz
	0,3605%	Interner Zinssatz pro Monat lt. Vertrag (errechnet aus Angaben im Vertrag + Annahme Restwert von EUR 10.000, da dieser nicht im Vertrag angegeben ist).
		Da Laufzeit am 01.07.2011 beginnt, wird der 3-Monats-EURIBOR per 01.07.2011 als Basis für die Berechnung des Leasingentgeltes herangezogen.
		Als Zahlung für die Bewertung des Leasingverhältnisses wird die angepasste Zahlung per Dezember 2013 herangezogen.
		Es wird ein neues Leasingverhältnis für die restlichen Monate dargestellt.
		Es wird für die Berechnung der Anschaffungskosten per 31.12.2013 sowie der Abschreibung für 2013 die angepassten Zahlungen herangezogen, da die Differenz zwischen ursprünglichen und den angepassten Anschaffungskosten unwesentlich ist.
		Historische Anschaffungskosten werden für Zwecke der Analyse nicht berücksichtigt.
		Die zukünftigen Zahlungen werden mangels weiterer Informationen auf Basis der letzten Zahlung errechnet.
Prämissen zum 31.12.2013 aufgrund Anpassung Leasingverhältnis		
Zinssatz	3,09%	Interner Zinssatz des Leasingverhältnisses für die Restlaufzeit inkl. Anpassung Zinssatz um Änderung 3-Monats EURIBOR (S. IFRS 16.43).
Restlaufzeit	42,00	12 Monate Geschäftsjahr 2013 + restliche zukünftige Monate (=30 Monate).
Vorperiodenwert Leasingverbindlichkeit	13.268,07	Anschaffungskosten der Verbindlichkeiten im Geschäftsjahr 2013 für die Berechnung der Zinsen.
Anschaffungskosten Rest	-	
Keine Anpassung vorgenommen		Änderung liegt unter 0,05% - Effekt pro Jahr unwesentlich, daher keine Anpassung aufgrund Zinsentwicklung.

3-Monats EURIBOR per 01.12.2013	0,2360%
3-Monats EURIBOR per 01.07.2011	1,5560%
Differenz	-1,3200%
Anpassung monatliche Rate per 31.12.2013	- 4,59
Monatliche Rate per 31.12.2013	343,25

Tabelle 37: Leasingverhältnis A-AG 21,
Quelle: eigene Darstellung.

Punkte zur Dokumentation	lt. Vertrag	Anmerkung/Dokumentation
Leasingentgelt monatlich	443,47	
Variable Zahlungen aufgrund Anpassung	-	Siehe Berechnung unten.
Laufzeit	60,00	60 Monate Grundmietzeit.
Restwertisiko	-	Kein Restwert angegeben.
Anschaffungsnebenkosten		Keine vorhanden.
Zinssatz lt. Vertrag	5,83%	Jahreszinssatz.
	0,4732%	Interner Zinssatz pro Monat lt. Vertrag (errechnet aus Angaben im Vertrag + Annahme Restwert von EUR 15.000, da dieser nicht im Vertrag angegeben ist).
		Da Laufzeit am 01.07.2011 beginnt, wird der 3-Monats-EURIBOR per 01.07.2011 als Basis für die Berechnung des Leasingentgeltes herangezogen.
		Als Zahlung für die Bewertung des Leasingverhältnisses wird die angepasste Zahlung per Dezember 2013 herangezogen.
		Es wird ein neues Leasingverhältnis für die restlichen Monate dargestellt.
		Es wird für die Berechnung der Anschaffungskosten per 31.12.2013 sowie der Abschreibung für 2013 die angepassten Zahlungen herangezogen, da die Differenz zwischen ursprünglichen und den angepassten Anschaffungskosten unwesentlich ist.
		Historische Anschaffungskosten werden für Zwecke der Analyse nicht berücksichtigt.
		Die zukünftigen Zahlungen werden mangels weiterer Informationen auf Basis der letzten Zahlung errechnet.
Prämissen zum 31.12.2013 aufgrund Anpassung Leasingverhältnis		
Zinssatz	4,51%	Interner Zinssatz des Leasingverhältnisses für die Restlaufzeit inkl. Anpassung Zinssatz um Änderung 3-Monats EURIBOR (S. IFRS 16.43).
Restlaufzeit	42,00	12 Monate Geschäftsjahr 2013 + restliche zukünftige Monate (=30 Monate).
Vorperiodenwert Leasingverbindlichkeit	16.421,27	Anschaffungskosten der Verbindlichkeiten im Geschäftsjahr 2013 für die Berechnung der Zinsen.
Anschaffungskosten Rest	-	
Keine Anpassung vorgenommen		Änderung liegt unter 0,05% - Effekt pro Jahr unwesentlich, daher keine Anpassung aufgrund Zinsentwicklung.

3-Monats EURIBOR per 01.12.2013	0,2360%
3-Monats EURIBOR per 01.07.2011	1,5560%
Differenz	-1,3200%
Anpassung monatliche Rate per 31.12.2013	- 5,85
Monatliche Rate per 31.12.2013	437,62

Tabelle 38: Leasingverhältnis A-AG 22,
Quelle: eigene Darstellung.

Punkte zur Dokumentation	lt. Vertrag	Anmerkung/Dokumentation
Leasingentgelt monatlich	418,32	
Variable Zahlungen aufgrund Anpassung	-	Siehe Berechnung unten.
Laufzeit	50,00	50 Monate Grundmietzeit.
Restwertisiko	-	Kein Restwert angegeben.
Anschaffungsnebenkosten		Keine vorhanden.
Zinssatz lt. Vertrag	4,84%	Jahreszinssatz.
	0,3944%	Interner Zinssatz pro Monat lt. Vertrag (errechnet aus Angaben im Vertrag + Annahme Restwert von EUR 15.000, da dieser nicht im Vertrag angegeben ist.)
		Da Laufzeit am 01.07.2011 beginnt, wird der 3-Monats-EURIBOR per 01.07.2011 als Basis für die Berechnung des Leasingentgeltes herangezogen.
		Als Zahlung für die Bewertung des Leasingverhältnisses wird die angepasste Zahlung per Dezember 2013 herangezogen.
		Es wird ein neues Leasingverhältnis für die restlichen Monate dargestellt.
		Es wird für die Berechnung der Anschaffungskosten per 31.12.2013 sowie der Abschreibung für 2013 die angepassten Zahlungen herangezogen, da die Differenz zwischen ursprünglichen und den angepassten Anschaffungskosten unwesentlich ist.
		Historische Anschaffungskosten werden für Zwecke der Analyse nicht berücksichtigt.
		Die zukünftigen Zahlungen werden mangels weiterer Informationen auf Basis der letzten Zahlung errechnet.
Prämissen zum 31.12.2013 aufgrund Anpassung Leasingverhältnis		
Zinssatz	3,52%	Interner Zinssatz des Leasingverhältnisses für die Restlaufzeit inkl. Anpassung Zinssatz um Änderung 3-Monats EURIBOR (S. IFRS 16.43).
Restlaufzeit	32,00	12 Monate Geschäftsjahr 2013 + restliche zukünftige Monate (=20 Monate).
Vorperiodenwert Leasingverbindlichkeit	12.282,78	Anschaffungskosten der Verbindlichkeiten im Geschäftsjahr 2013 für die Berechnung der Zinsen.
Anschaffungskosten Rest	-	
Keine Anpassung vorgenommen		Änderung liegt unter 0,05% - Effekt pro Jahr unwesentlich, daher keine Anpassung aufgrund Zinsentwicklung.

3-Monats EURIBOR per 01.12.2013	0,2360%
3-Monats EURIBOR per 01.07.2011	1,5560%
Differenz	-1,3200%
Anpassung monatliche Rate per 31.12.2013	5,52
Monatliche Rate per 31.12.2013	412,80

Tabelle 39: Leasingverhältnis A-AG 23,
Quelle: eigene Darstellung.

Punkte zur Dokumentation	lt. Vertrag	Anmerkung/Dokumentation
Leasingentgelt monatlich	375,21	
Variable Zahlungen aufgrund Anpassung	-	Siehe Berechnung unten.
Laufzeit	60,00	60 Monate Grundmietzeit.
Restwertisiko	-	Kein Restwert angegeben.
Anschaffungsnebenkosten		Keine vorhanden.
Zinssatz lt. Vertrag	3,68%	Jahreszinssatz.
	0,3015%	Interner Zinssatz pro Monat lt. Vertrag (errechnet aus Angaben im Vertrag + Annahme Restwert von EUR 10.000, da dieser nicht im Vertrag angegeben ist.)
		Da Laufzeit am 01.07.2011 beginnt, wird der 3-Monats-EURIBOR per 01.07.2011 als Basis für die Berechnung des Leasingentgeltes herangezogen.
		Als Zahlung für die Bewertung des Leasingverhältnisses wird die angepasste Zahlung per Dezember 2013 herangezogen.
		Es wird ein neues Leasingverhältnis für die restlichen Monate dargestellt.
		Es wird für die Berechnung der Anschaffungskosten per 31.12.2013 sowie der Abschreibung für 2013 die angepassten Zahlungen herangezogen, da die Differenz zwischen ursprünglichen und den angepassten Anschaffungskosten unwesentlich ist.
		Historische Anschaffungskosten werden für Zwecke der Analyse nicht berücksichtigt.
		Die zukünftigen Zahlungen werden mangels weiterer Informationen auf Basis der letzten Zahlung errechnet.
Prämissen zum 31.12.2013 aufgrund Anpassung Leasingverhältnis		
Zinssatz	2,36%	Interner Zinssatz des Leasingverhältnisses für die Restlaufzeit inkl. Anpassung Zinssatz um Änderung 3-Monats EURIBOR (S. IFRS 16.43).
Restlaufzeit	42,00	12 Monate Geschäftsjahr 2013 + restliche zukünftige Monate (=30 Monate).
Vorperiodenwert Leasingverbindlichkeit	14.537,31	Anschaffungskosten der Verbindlichkeiten im Geschäftsjahr 2013 für die Berechnung der Zinsen.
Anschaffungskosten Rest	-	
Keine Anpassung vorgenommen		Änderung liegt unter 0,05% - Effekt pro Jahr unwesentlich, daher keine Anpassung aufgrund Zinsentwicklung.

3-Monats EURIBOR per 01.12.2013	0,2360%
3-Monats EURIBOR per 01.07.2011	1,5560%
Differenz	-1,3200%
Anpassung monatliche Rate per 31.12.2013	- 4,95
Monatliche Rate per 31.12.2013	370,26

Tabelle 40: Leasingverhältnis A-AG 24,
Quelle: eigene Darstellung.

Punkte zur Dokumentation	lt. Vertrag	Anmerkung/Dokumentation
Leasingentgelt monatlich	946,22	
Variable Zahlungen aufgrund Anpassung	-	Siehe Berechnung unten.
Laufzeit	36,00	36 Monate Grundmietzeit.
Restwertisiko	-	Kein Restwert angegeben.
Anschaffungsnebenkosten		Keine vorhanden.
Zinssatz lt. Vertrag	2,86%	Jahreszinssatz.
	0,2356%	Interner Zinssatz pro Monat lt. Vertrag (errechnet aus Angaben im Vertrag + Annahme Restwert von EUR 25.000, da dieser nicht im Vertrag angegeben ist).
		Da Laufzeit am 01.11.2011 beginnt, wird der 3-Monats-EURIBOR per 01.11.2011 als Basis für die Berechnung des Leasingentgeltes herangezogen.
		Als Zahlung für die Bewertung des Leasingverhältnisses wird die angepasste Zahlung per Dezember 2013 herangezogen.
		Es wird ein neues Leasingverhältnis für die restlichen Monate dargestellt.
		Es wird für die Berechnung der Anschaffungskosten per 31.12.2013 sowie der Abschreibung für 2013 die angepassten Zahlungen herangezogen, da die Differenz zwischen ursprünglichen und den angepassten Anschaffungskosten unwesentlich ist.
		Historische Anschaffungskosten werden für Zwecke der Analyse nicht berücksichtigt.
		Die zukünftigen Zahlungen werden mangels weiterer Informationen auf Basis der letzten Zahlung errechnet.
Prämissen zum 31.12.2013 aufgrund Anpassung Leasingverhältnis		
Zinssatz	1,52%	Interner Zinssatz des Leasingverhältnisses für die Restlaufzeit inkl. Anpassung Zinssatz um Änderung 3-Monats EURIBOR (S. IFRS 16.43).
Restlaufzeit	22,00	12 Monate Geschäftsjahr 2013 + restliche zukünftige Monate (=10 Monate).
Vorperiodenwert Leasingverbindlichkeit	20.002,03	Anschaffungskosten der Verbindlichkeiten im Geschäftsjahr 2013 für die Berechnung der Zinsen.
Anschaffungskosten Rest	-	
Keine Anpassung vorgenommen		Änderung liegt unter 0,05% - Effekt pro Jahr unwesentlich, daher keine Anpassung aufgrund Zinsentwicklung.

3-Monats EURIBOR per 01.12.2013	0,2360%
3-Monats EURIBOR per 01.11.2011	1,5850%
Differenz	-1,3490%
Anpassung monatliche Rate per 31.12.2013	- 12,76
Monatliche Rate per 31.12.2013	933,46

Tabelle 41: Leasingverhältnis A-AG 25,
Quelle: eigene Darstellung.

Punkte zur Dokumentation	lt. Vertrag	Anmerkung/Dokumentation
Leasingentgelt monatlich	341,87	
Variable Zahlungen aufgrund Anpassung	-	Siehe Berechnung unten.
Laufzeit	60,00	60 Monate Grundmietzeit.
Restwertisiko	-	Kein Restwert angegeben.
Anschaffungsnebenkosten		Keine vorhanden.
Zinssatz lt. Vertrag	3,68%	Jahreszinssatz.
	0,3012%	Interner Zinssatz pro Monat lt. Vertrag (errechnet aus Angaben im Vertrag + Annahme Restwert von EUR 10.000, da dieser nicht im Vertrag angegeben ist).
		Da Laufzeit am 01.11.2011 beginnt, wird der 3-Monats-EURIBOR per 01.11.2011 als Basis für die Berechnung des Leasingentgeltes herangezogen.
		Als Zahlung für die Bewertung des Leasingverhältnisses wird die angepasste Zahlung per Dezember 2013 herangezogen.
		Es wird ein neues Leasingverhältnis für die restlichen Monate dargestellt.
		Es wird für die Berechnung der Anschaffungskosten per 31.12.2013 sowie der Abschreibung für 2013 die angepassten Zahlungen herangezogen, da die Differenz zwischen ursprünglichen und den angepassten Anschaffungskosten unwesentlich ist.
		Historische Anschaffungskosten werden für Zwecke der Analyse nicht berücksichtigt.
		Die zukünftigen Zahlungen werden mangels weiterer Informationen auf Basis der letzten Zahlung errechnet.
Prämissen zum 31.12.2013 aufgrund Anpassung Leasingverhältnis		
Zinssatz	2,33%	Interner Zinssatz des Leasingverhältnisses für die Restlaufzeit inkl. Anpassung Zinssatz um Änderung 3-Monats EURIBOR (S. IFRS 16.43).
Restlaufzeit	34,00	12 Monate Geschäftsjahr 2013 + restliche zukünftige Monate (=22 Monate).
Vorperiodenwert Leasingverbindlichkeit	10.850,78	Anschaffungskosten der Verbindlichkeiten im Geschäftsjahr 2013 für die Berechnung der Zinsen.
Anschaffungskosten Rest	-	
Keine Anpassung vorgenommen		Änderung liegt unter 0,05% - Effekt pro Jahr unwesentlich, daher keine Anpassung aufgrund Zinsentwicklung.

3-Monats EURIBOR per 01.12.2013	0,2360%
3-Monats EURIBOR per 01.11.2011	1,5850%
Differenz	-1,3490%
Anpassung monatliche Rate per 31.12.2013	- 4,61
Monatliche Rate per 31.12.2013	337,26

Tabelle 42: Leasingverhältnis A-AG 26,
Quelle: eigene Darstellung.

Punkte zur Dokumentation	lt. Vertrag	Anmerkung/Dokumentation
Leasingentgelt monatlich	415,16	
Variable Zahlungen aufgrund Anpassung	-	Siehe Berechnung unten.
Laufzeit	60,00	60 Monate Grundmietzeit.
Restwertisiko	-	Kein Restwert angegeben.
Anschaffungsnebenkosten		Keine vorhanden.
Zinssatz lt. Vertrag	4,66%	Jahreszinssatz.
	0,3799%	Interner Zinssatz pro Monat lt. Vertrag (errechnet aus Angaben im Vertrag + Annahme Restwert von EUR 10.000, da dieser nicht im Vertrag angegeben ist).
		Da Laufzeit am 01.02.2012 beginnt, wird der 3-Monats-EURIBOR per 01.02.2012 als Basis für die Berechnung des Leasingentgeltes herangezogen.
		Als Zahlung für die Bewertung des Leasingverhältnisses wird die angepasste Zahlung per Dezember 2013 herangezogen.
		Es wird ein neues Leasingverhältnis für die restlichen Monate dargestellt.
		Es wird für die Berechnung der Anschaffungskosten per 31.12.2013 sowie der Abschreibung für 2013 die angepassten Zahlungen herangezogen, da die Differenz zwischen ursprünglichen und den angepassten Anschaffungskosten unwesentlich ist.
		Historische Anschaffungskosten werden für Zwecke der Analyse nicht berücksichtigt.
		Die zukünftigen Zahlungen werden mangels weiterer Informationen auf Basis der letzten Zahlung errechnet.
Prämissen zum 31.12.2013 aufgrund Anpassung Leasingverhältnis		
Zinssatz	3,78%	Interner Zinssatz des Leasingverhältnisses für die Restlaufzeit inkl. Anpassung Zinssatz um Änderung 3-Monats EURIBOR (S. IFRS 16.43).
Restlaufzeit	34,00	12 Monate Geschäftsjahr 2013 + restliche zukünftige Monate (=22 Monate).
Vorperiodenwert Leasingverbindlichkeit	12.944,28	Anschaffungskosten der Verbindlichkeiten im Geschäftsjahr 2013 für die Berechnung der Zinsen.
Anschaffungskosten Rest	-	
Keine Anpassung vorgenommen		Änderung liegt unter 0,05% - Effekt pro Jahr unwesentlich, daher keine Anpassung aufgrund Zinsentwicklung.

3-Monats EURIBOR per 01.12.2013	0,2360%
3-Monats EURIBOR per 01.02.2012	1,1150%
Differenz	-0,8790%
Anpassung monatliche Rate per 31.12.2013	- 3,65
Monatliche Rate per 31.12.2013	411,51

Tabelle 43: Leasingverhältnis A-AG 27,
Quelle: eigene Darstellung.

Ref.	Vertragsbezeichnung/Information	Vertragsbeginn/ Zugangszeitpunkt	Vertragsende	Laufzeit (in Monaten)	Laufende Zahlung (lt. Vertrag) pro Monat	Variable Zahlungen aufgrund Index oder Satz	Zahlbare Restwertgarantie	Ausübungspreis für Option	Strafzahlungen für Kündigung Leasingvertrag
B-GmbH 1	EDV-Hardware	25.06.2013	30.06.2016	30,00		4.543,42	-	-	
B-GmbH 2	EDV-Hardware	01.11.2012	31.10.2015	36,00	3.256,14	-	-	-	
B-GmbH 3	EDV-Ausrüstung	10.12.2014	10.12.2017	35,00	5.660,13	-	-	-	
B-GmbH 4	EDV-Hardware	13.03.2012	13.03.2015	15,00		1.063,97	-	-	
B-GmbH 5	EDV-Hardware	11.05.2012	11.05.2015	36,00	159,64	-	-	-	
B-GmbH 6	Software	03.05.2012	03.05.2015	36,00	583,30	-	-	-	
B-GmbH 7	EDV-Hardware	01.06.2013	01.06.2016	36,00	2.264,13	-	-	-	
B-GmbH 8	EDV-Hardware	20.12.2013	20.12.2016	36,00	1.753,75	-	-	-	
B-GmbH 9	EDV-Hardware	20.12.2013	20.12.2016	36,00	624,07	-	-	-	
B-GmbH 10	EDV-Hardware	20.12.2013	20.12.2016	36,00	1.793,40	-	-	-	
B-GmbH 11	EDV-Hardware	20.12.2013	20.12.2016	36,00	1.374,15	-	-	-	
B-GmbH 12	EDV-Hardware	20.12.2013	20.12.2016	36,00	224,18	-	-	-	
B-GmbH 13	EDV-Hardware	20.12.2013	20.12.2016	36,00	1.433,50	-	-	-	
B-GmbH 14	EDV-Hardware	31.08.2012	31.08.2015	20,00		1.155,15	-	-	
B-GmbH 15	EDV-Hardware	28.09.2012	28.09.2015	21,00		5.626,01	-	-	
B-GmbH 16	EDV-Hardware	31.12.2014	31.12.2017	36,00		5.367,08	-	-	
B-GmbH 17	EDV-Hardware	01.06.2014	31.05.2016	36,00		1.877,78	-	-	
B-GmbH 18	EDV-Hardware	01.06.2014	31.05.2016	36,00		1.345,84	-	-	
B-GmbH 19	EDV-Hardware	01.06.2014	31.05.2016	36,00		2.267,44	-	-	

Nicht einzubeziehende variable Zahlungen	Anschaffungs- nebenkosten	Wiederherstell- ungskosten	Restnutzungsdauer f. Abschr. Wiederherstellungs- kosten	Zinssatz pro Jahr	Anlagenklasse	Nutzungsdauer (Jahre)	Heranzuziehende Basis für Abschreibung	Monate für Abschreibung und Zinsen (einzutragen)	Buchwert Nutzungsrecht IFRS 16 Vorperiode	Abschreibung kum. IFRS 16 Vorperiode	Buchwert Finanzverbind- lichkeit IFRS 16 Vorperiode
-	-	-	-	3,47%	EDV-Hardware	3,00	30	12,00			128.136,90
-	-	-	-	2,77%	EDV-Hardware	3,00	36	12,00	67.842,38	43.172,42	68.844,30
-	-	-	-	2,00%	EDV-Hardware	3,00	35	1,00			
-	-	-	-	1,88%	EDV-Hardware	3,00	15	12,00			15.611,29
-	128,53	-	-	2,00%	EDV-Hardware	3,00	36	12,00	2.512,50	3.140,63	2.564,54
-	479,06	-	-	2,00%	Software	3,00	36	12,00	9.184,48	11.480,61	9.143,71
-	-	-	-	2,00%	EDV-Hardware	3,00	36	12,00	63.118,37	15.235,47	63.415,28
-	-	-	-	2,00%	EDV-Hardware	3,00	36	12,00			
-	-	-	-	2,00%	EDV-Hardware	3,00	36	12,00			
-	-	-	-	2,00%	EDV-Hardware	3,00	36	12,00			
-	-	-	-	2,00%	EDV-Hardware	3,00	36	12,00			
-	-	-	-	2,00%	EDV-Hardware	3,00	36	12,00			
-	-	-	-	2,00%	EDV-Hardware	3,00	36	12,00			
-	551,29	-	-	5,14%	EDV-Hardware	3,00	20	12,00			21.590,66
-	2.084,57	-	-	4,12%	EDV-Hardware	3,00	21	12,00			111.691,97
-	500,00	-	-	2,07%	EDV-Hardware	3,00	36	0,00			
-	978,05	-	-	1,80%	EDV-Hardware	3,00	36	7,00			69.136,24
-	702,72	-	-	1,80%	EDV-Hardware	3,00	36	7,00			49.551,50
-	200,00	-	-	1,80%	EDV-Hardware	3,00	36	7,00			83.482,76

IST-Zahlung GJ Leasingverbindlich- keit IFRS 16	Zahlung Folgejahr IFRS 16 (kurzfristige Leasingverbindlich- keit)	Wahlrecht kurzfristiges Leasing	Wahlrecht Leasing eines Vermögenswertes von geringem Wert	Leasingzahlung bei kurzfristigen Leasing	Leasingzahlung bei Leasing VW von geringem Wert	Leasingaufwand Lokal-GAAP	Zinsaufwand Lokal-GAAP	Abschreibung Lokal-GAAP	Aktiva-Wert Lokal-GAAP	Verbindlichkeit Lokal-GAAP
54.521,04	54.521,04					54.521,04				
39.073,68	35.817,54					39.073,68				
5.660,13	67.921,56					5.660,13				
12.767,66	3.191,92					12.767,66				
1.915,68	798,20					1.915,68				
6.999,60	2.916,50					6.999,60				
27.169,56	27.169,56					27.169,56				
21.045,00	21.045,00					21.045,00				
7.488,84	7.488,84					7.488,84				
21.520,80	21.520,80					21.520,80				
16.489,80	16.489,80					16.489,80				
2.690,16	2.690,16					2.690,16				
17.202,00	17.202,00					17.202,00				
13.861,81	9.241,21					13.861,81				
67.512,15	50.634,12					67.512,15				
	64.404,96									
13.174,35	22.533,33					13.174,35				
9.442,30	16.150,06					9.442,30				
15.978,20	27.209,29					15.978,20				

Anschaffungskosten Nutzungsrecht IFRS 16	Wiederherstellungskosten	Abschreibung IFRS 16	Abschreibung Wiederherstellungs- kosten	Abschreibung kum. IFRS 16	Buchwert Nutzungsrecht IFRS 16	Anschaffungskosten Leasingverbindlichkeit IFRS 16	Buchwert Leasingverbindlichkeit IFRS 16	Zinsaufwand IFRS 16	Tilgung	Kurzfristige Verbindlichkeit
128.437,82	-	51.375,13	-	51.375,13	77.062,69	128.437,82	78.061,59	4.445,73	50.075,31	54.521,04
111.014,80	-	37.004,93	-	80.177,36	30.837,44	111.014,80	31.677,61	1.906,99	37.166,69	31.677,61
190.592,46	-	5.445,50	-	5.445,50	185.146,96	190.592,46	185.247,11	314,78	5.345,35	67.921,56
15.629,01	-	12.503,21	-	12.503,21	3.125,80	15.629,01	3.136,90	293,28	12.474,39	3.136,90
5.653,13	-	1.884,38	-	5.025,00	628,13	5.524,60	700,15	51,29	1.864,39	700,15
20.665,09	-	6.888,36	-	18.368,97	2.296,12	20.186,03	2.326,99	182,87	6.816,73	2.326,99
78.353,84	-	26.117,95	-	41.353,42	37.000,42	78.353,84	37.514,03	1.268,31	25.901,25	27.169,56
60.691,32	-	20.230,44	-	20.230,44	40.460,88	60.691,32	40.860,15	1.213,83	19.831,17	21.045,00
21.596,94	-	7.198,98	-	7.198,98	14.397,96	21.596,94	14.540,04	431,94	7.056,90	7.488,84
62.063,48	-	20.687,83	-	20.687,83	41.375,65	62.063,48	41.783,94	1.241,27	20.279,53	21.520,80
47.554,66	-	15.851,55	-	15.851,55	31.703,11	47.554,66	32.015,95	951,09	15.538,71	16.489,80
7.758,11	-	2.586,04	-	2.586,04	5.172,07	7.758,11	5.223,11	155,16	2.535,00	2.690,16
49.608,56	-	16.536,19	-	16.536,19	33.072,37	49.608,56	33.398,73	992,17	16.209,83	17.202,00
22.165,09	-	13.299,05	-	13.299,05	8.866,04	21.613,79	8.838,39	1.109,55	12.752,26	8.838,39
113.862,69	-	65.064,40	-	65.064,40	48.798,30	111.778,12	48.784,38	4.604,56	62.907,59	48.784,38
185.993,55	-	-	-	-	185.993,55	185.493,55	185.493,55	-	-	64.404,96
66.215,92	-	12.875,32	-	12.875,32	53.340,61	65.237,87	56.685,00	723,11	12.451,24	22.533,33
47.459,39	-	9.228,21	-	9.228,21	38.231,17	46.756,67	40.627,63	518,43	8.923,87	16.150,06
78.975,87	-	15.356,42	-	15.356,42	63.619,45	78.775,87	68.377,63	873,07	15.105,13	27.209,29

Tabelle 45: Detailerfassung Leasingverhältnisse B-GmbH,
Quelle: eigene Darstellung.

Anlagenklasse	Nutzungsrecht IFRS 16	Aktiva-Wert Local-GAAP	Differenz	Latente Steuern	Leasingverbindlichkeit IFRS 16	Leasingverbindlichkeit Lokal-GAAP	Differenz
EDV-Hardware	898.832,61	-	- 898.832,61	- 224.708,15	912.965,91	-	912.965,91
Software	2.296,12	-	- 2.296,12	- 574,03	2.326,99	-	2.326,99

Latente Steuern	Latente Steuern gesamt	Zinsaufwand IFRS 16	Zinsaufwand Lokal-GAAP	Abschreibung IFRS 16	Abschreibung Lokal-GAAP	Leasingaufwand IFRS 16 aus kurzfristigen LV	Leasingaufwand IFRS 16 aus LV von VW von geringem Wert	Leasingaufwand Lokal-GAAP
228.241,48	3.533,33	21.094,55	-	333.245,51	-	-	-	347.513,17
581,75	7,72	182,87	-	6.888,36	-	-	-	6.999,60

Tabelle 46: Ergebnis Erfassung Leasingverhältnisse B-GmbH nach Anlagenklassen, Quelle: eigene Darstellung.

Anpassungen Bilanz und GuV:

Summe aktive latente Steuer	3.541,04
Summe passive latente Steuer	-
Anpassung Zinsaufwand	21.277,43
Anpassung Abschreibung	340.133,88
Anpassung Leasingaufwendungen	- 354.512,77
Summe Anpassung Leasingverbindlichkeit	915.292,90
Kurzfristiger Teil Leasingverbindlichkeit	461.810,83
Langfristiger Teil Leasingverbindlichkeit	453.482,07

Angaben Kapitalflussrechnung und Anhang

Finanzierungscashflow aus Tilgung Finanzverbindlichkeit	- 333.235,34
Cashflow aus Zinszahlungen	- 21.277,43
Cashflow aus kfr. Leasingverhältnissen und Leasingverhältnissen aus VW von geringem Wert	-
Nicht in die Bewertung einbezogene variable Zahlungen	-
Zinsaufwand aus Leasingverbindlichkeiten gesamt	- 21.277,43
Leasingaufwendungen aus kfr. Leasingverhältnissen gesamt	-
Leasingaufwendungen aus Leasingverhältnisses aus VW von geringem Wert gesamt	-
Gesamte Auszahlungen aus Leasingverhältnissen	- 354.512,77

Tabelle 47: Ergebnis Erfassung Leasingverhältnisse B-GmbH - Anpassungen und Angaben, Quelle: eigene Darstellung.

Punkte zur Dokumentation	lt. Vertrag	Anmerkung/Dokumentation
Leasingentgelt monatlich	4.543,42	Aus dem Vertrag keine Komponenten erkennbar, daher keine Trennung vorgenommen - Gesamtes Entgelt dem Leasing zugeordnet.
Variable Zahlungen aufgrund Anpassung	-	Siehe Berechnung unten.
Laufzeit	36,00	Laut Vertrag (ohne Kündigungsrecht).
Restwertrisiko	-	Die Kalkulation des Leasinggebers basiert auf einen Restwert von 4.543,42. Es wird von keinem Restwertrisiko ausgegangen, daher wird keine zusätzliche Zahlung in die Bewertung miteinbezogen.
Anschaffungsnebenkosten	-	Keine.
Zinssatz lt. Vertrag	3,61%	Pro Jahr lt. Vertrag interner Zinssatz.
	0,2959%	Interner Zinssatz pro Monat lt. Vertrag (errechnet aus Angaben im Vertrag).
Sale-and-Leasback Transaktion		Für die Zwecke dieser Analyse wird die Sale-and-Leasback-Transaktion nicht beurteilt. Es wird nur das Leasingverhältnis erfasst.
Prämissen zum 31.12.2014 aufgrund Anpassung Leasingverhältnis		Als Zahlung für die Bewertung des Leasingverhältnisses wird die angepasste Zahlung per Dezember 2014 herangezogen. Es wird ein neues Leasingverhältnis für die restlichen Monate dargestellt. Historische Anschaffungskosten werden für Zwecke der Analyse nicht berücksichtigt. Die zukünftigen Zahlungen werden mangels weiterer Informationen auf Basis der letzten Zahlung errechnet.
Zinssatz	3,47%	Interner Zinssatz des Leasingverhältnisses für die Restlaufzeit inkl. Anpassung Zinssatz um Änderung 3-Monats EURIBOR (S. IFRS 16.43).
Restnutzungsdauer	30	Entspricht den vergangenen 12 Monaten + den restlichen 18 Monaten.
Vorjahreswert Leasingverbindlichkeit	128.136,90	Für Zwecke der Analyse wird angenommen, dass die Verbindlichkeit im VJ den Zahlungen von 2 Jahren entspricht.

3-Monats EURIBOR per 01.12.2015	-0,1160%
3-Monats EURIBOR per 01.12.2014	0,0820%
3-Monats EURIBOR per 01.07.2013 (Vertragsbeginn)	0,2220%
Differenz	-0,1400%
Anpassung monatliche Rate per 31.12.2014	6,36
Monatliche Rate per 31.12.2014	4.537,06

Tabelle 48: Leasingverhältnis B-GmbH 1,
Quelle: eigene Darstellung.

Punkte zur Dokumentation	lt. Vertrag	Anmerkung/Dokumentation
		Der Vertrag weist in Summe 18 Komponenten auf, denen zudem der Einzelveräußerungspreis zugeordnet ist. Es wird für diese einzelnen Leasingkomponenten ein Portfolio gebildet und als ein Leasingverhältnis abgebildet (S. IFRS 16.B1). Folgende Begründungen führen zu der Entscheidung, dass die Portfolioanwendung angemessen ist und zu keinem wesentlichen Unterschied in der Erfassung führen: Es handelt sich um ähnliche Vermögenswerte, die der selben Anlagenklasse sowie der selben Abschreibung unterliegen. Die Leasingverhältnisse wurden als Paket in einem Vertrag gemietet. Die Laufzeit aller Leasingverhältnisse ist gleich (Vermögenswerte, die vom 29.-31.10.2012 zugegangen sind, werden dem November zugerechnet, die restlichen Vermögenswerte sind im November zugegangen). Die Kalkulation des Vertrages erfolgte auf Basis aller Komponenten. Der zugrundeliegende Zinssatz ist daher auf Basis des Portfolios aus dem Vertrag heraus gebildet worden. Es wird daher der interne Zinssatz des gesamten Vertrages für die Bewertung herangezogen.
Basis für Berechnung = AK	117.550,17	
Leasingentgelt monatlich	3.256,14	Laut Vertrag Anschaffungskosten*Zinssatz laut Vertrag
Variable Zahlungen aufgrund Anpassung	-	Keine Anpassung.
Laufzeit	36,00	Laut Vertrag (ohne Kündigungsrecht).
Restwertrisiko	-	Restwertrisiko lt. Vertrag bei vorzeitiger Lösung gegeben, da jedoch keine vorzeitige Lösung vom Vertrag angestrebt, ist kein Risiko gegeben.
Anschaffungsnebenkosten	-	Keine.
Zinssatz lt. Vertrag	2,77%	Pro Monat lt. Vertrag.

Tabelle 49: Leasingverhältnis B-GmbH 2,
Quelle: eigene Darstellung.

Punkte zur Dokumentation	lt. Vertrag	Anmerkung/Dokumentation
Leasingentgelt monatlich	5.660,13	Aus dem Vertrag keine Komponenten erkennbar, daher keine Trennung vorgenommen - Gesamtes Entgelt dem Leasing zugeordnet.
Variable Zahlungen aufgrund Anpassung	-	Keine.
Laufzeit	36,00	Laut Vertrag (ohne Kündigungsrecht).
Strafzahlung für vorzeitige Kündigung	-	Vorzeitige Kündigung wird nicht angestrebt, daher nicht berücksichtigt.
Anschaffungsnebenkosten	-	Keine.
Zinssatz lt. Vertrag	2,00%	Grenzfremdkapitalkostensatz.

Tabelle 50: Leasingverhältnis B-GmbH 3,
Quelle: eigene Darstellung.

Punkte zur Dokumentation	lt. Vertrag	Anmerkung/Dokumentation
Leasingentgelt monatlich	1.077,56	Aus dem Vertrag keine Komponenten erkennbar, daher keine Trennung vorgenommen - Gesamtes Entgelt dem Leasing zugeordnet.
Variable Zahlungen aufgrund Anpassung	-	Siehe Berechnung unten.
Laufzeit	36,00	Laut Vertrag (ohne Kündigungsrecht).
Restwertisiko	-	Keine.
Anschaffungsnebenkosten	839,95	Bearbeitungsgebühr + Bestandsvertragsgebühr.
Zinssatz lt. Vertrag	3,14%	Pro Jahr lt. Vertrag interner Zinssatz.
	0,2579%	Interner Zinssatz pro Monat lt. Vertrag (errechnet aus Angaben im Vertrag).
Prämien zum 31.12.2014 aufgrund Anpassung Leasingverhältnis		Als Zahlung für die Bewertung des Leasingverhältnisses wird die angepasste Zahlung per Dezember 2014 herangezogen. Es wird ein neues Leasingverhältnis für die restlichen Monate dargestellt. Historische Anschaffungskosten werden für Zwecke der Analyse nicht berücksichtigt. Die zukünftigen Zahlungen werden mangels weiterer Informationen auf Basis der letzten Zahlung errechnet.
Zinssatz	1,88%	Interner Zinssatz des Leasingverhältnisses für die Restlaufzeit inkl. Anpassung Zinssatz um Änderung 3-Monats EURIBOR (S. IFRS 16.43).
Restnutzungsdauer	15	Entspricht den vergangenen 12 Monaten + den restlichen 3 Monaten.
Vorjahreswert Leasingverbindlichkeit	15.611,29	Für Zwecke der Analyse wird angenommen, dass die Verbindlichkeit im VJ den Zahlungen von 2 Jahren entspricht.

3-Monats EURIBOR per 01.12.2015		-0,1160%
3-Monats EURIBOR per 01.12.2014		0,0820%
3-Monats EURIBOR per 01.03.2012 (Vertragsbeginn)		1,3430%
Differenz		-1,2610%
Anpassung monatliche Rate per 31.12.2014	-	13,59
Monatliche Rate per 31.12.2014		1.063,97

Tabelle 51: Leasingverhältnis B-GmbH 4,
Quelle: eigene Darstellung.

Punkte zur Dokumentation	lt. Vertrag	Anmerkung/Dokumentation
Leasingentgelt monatlich	159,64	Aus dem Vertrag keine Komponenten erkennbar, daher keine Trennung vorgenommen - Gesamtes Entgelt dem Leasing zugeordnet.
Variable Zahlungen aufgrund Anpassung	-	Keine.
Laufzeit	36,00	Laut Vertrag (ohne Kündigungsrecht).
Strafzahlung für vorzeitige Kündigung	-	Vorzeitige Kündigung wird nicht angestrebt, daher nicht berücksichtigt.
Anschaffungsnebenkosten	128,53	
Zinssatz lt. Vertrag	2,00%	Grenzfremdkapitalkostensatz, da im Vertrag kein Zinssatz angegeben und nicht ermittelbar.

Tabelle 52: Leasingverhältnis B-GmbH 5,
Quelle: eigene Darstellung.

Punkte zur Dokumentation	lt. Vertrag	Anmerkung/Dokumentation
Leasingentgelt monatlich	583,30	Aus dem Vertrag keine Komponenten erkennbar, daher keine Trennung vorgenommen - Gesamtes Entgelt dem Leasing zugeordnet.
Variable Zahlungen aufgrund Anpassung	-	Keine.
Laufzeit	36,00	Laut Vertrag (ohne Kündigungsrecht).
Strafzahlung für vorzeitige Kündigung	-	Vorzeitige Kündigung wird nicht angestrebt, daher nicht berücksichtigt.
Anschaffungsnebenkosten	479,06	
Zinssatz lt. Vertrag	2,00%	Grenzfremdkapitalkostensatz, da im Vertrag kein Zinssatz angegeben und nicht ermittelbar.
Wahlrecht Immaterielle Vermögenswerte		Es wird das Wahlrecht, auf immaterielle Vermögenswerte IFRS 16 nicht anzuwenden (IFRS 16.4), nicht ausgeübt. Es erfolgt eine Erfassung nach IFRS 16.

Tabelle 53: Leasingverhältnis B-GmbH 6,
Quelle: eigene Darstellung.

Punkte zur Dokumentation	lt. Vertrag	Anmerkung/Dokumentation
Leasingentgelt monatlich	2.264,13	Aus dem Vertrag keine Komponenten erkennbar, daher keine Trennung vorgenommen - Gesamtes Entgelt dem Leasing zugeordnet.
Variable Zahlungen aufgrund Anpassung	-	Keine.
Laufzeit	36,00	Laut Vertrag (ohne Kündigungsrecht).
Strafzahlung für vorzeitige Kündigung	-	Vorzeitige Kündigung wird nicht angestrebt, daher nicht berücksichtigt.
Anschaffungsnebenkosten		Keine Informationen vorhanden.
Zinssatz lt. Vertrag	2,00%	Grenzfremdkapitalkostensatz, da im Vertrag kein Zinssatz angegeben ist und nicht ermittelbar.

Tabelle 54: Leasingverhältnis B-GmbH 7,
Quelle: eigene Darstellung.

Punkte zur Dokumentation	lt. Vertrag	Anmerkung/Dokumentation
Leasingentgelt monatlich	1.753,75	Aus dem Vertrag keine Komponenten erkennbar, daher keine Trennung vorgenommen - Gesamtes Entgelt dem Leasing zugeordnet.
Variable Zahlungen aufgrund Anpassung	-	Keine.
Laufzeit	36,00	Laut Vertrag (ohne Kündigungsrecht).
Strafzahlung für vorzeitige Kündigung	-	Vorzeitige Kündigung wird nicht angestrebt, daher nicht berücksichtigt.
Anschaffungsnebenkosten		Keine Informationen vorhanden.
Zinssatz lt. Vertrag	2,00%	Grenzfremdkapitalkostensatz, da im Vertrag kein Zinssatz angegeben und nicht ermittelbar.
Annahme zu Abschreibung und Zinsberechnung		Da der Vertrag am 20.12.2013 beginnt und keine weiteren Informationen zu Zahlungen im Monat des Vertragsbeginns vorliegen, werden sowohl die Abschreibung, Zinsen als auch die Zahlung ab 01.01.2014 berechnet. Daher wird im Tool bei den Vorjahreswerten 0,- angegeben.

Tabelle 55: Leasingverhältnis B-GmbH 8,
Quelle: eigene Darstellung.

Punkte zur Dokumentation	lt. Vertrag	Anmerkung/Dokumentation
Leasingentgelt monatlich	624,07	Aus dem Vertrag keine Komponenten erkennbar, daher keine Trennung vorgenommen - Gesamtes Entgelt dem Leasing zugeordnet.
Variable Zahlungen aufgrund Anpassung	-	Keine.
Laufzeit	36,00	Laut Vertrag (ohne Kündigungsrecht).
Strafzahlung für vorzeitige Kündigung	-	Vorzeitige Kündigung wird nicht angestrebt, daher nicht berücksichtigt.
Anschaffungsnebenkosten		Keine Informationen vorhanden.
Zinssatz lt. Vertrag	2,00%	Grenzfremdkapitalkostensatz, da im Vertrag kein Zinssatz angegeben und nicht ermittelbar.
Annahme zu Abschreibung und Zinsberechnung		Da der Vertrag am 20.12.2013 beginnt und keine weiteren Informationen zu Zahlungen im Monat des Vertragsbeginns vorliegen, werden sowohl die Abschreibung, Zinsen als auch die Zahlung ab 01.01.2014 berechnet. Daher wird im Tool bei den Vorjahreswerten 0,- angegeben.

Tabelle 56: Leasingverhältnis B-GmbH 9,
Quelle: eigene Darstellung.

Punkte zur Dokumentation	lt. Vertrag	Anmerkung/Dokumentation
Leasingentgelt monatlich	1.793,40	Aus dem Vertrag keine Komponenten erkennbar, daher keine Trennung vorgenommen - Gesamtes Entgelt dem Leasing zugeordnet.
Variable Zahlungen aufgrund Anpassung	-	Keine.
Laufzeit	36,00	Laut Vertrag (ohne Kündigungsrecht).
Strafzahlung für vorzeitige Kündigung	-	Vorzeitige Kündigung wird nicht angestrebt, daher nicht berücksichtigt.
Anschaffungsnebenkosten		Keine Informationen vorhanden.
Zinssatz lt. Vertrag	2,00%	Grenzfremdkapitalkostensatz, da im Vertrag kein Zinssatz angegeben und nicht ermittelbar.
Annahme zu Abschreibung und Zinsberechnung		Da Vertrag am 20.12.2013 beginnt und keine weiteren Informationen zu Zahlungen im Monat des Vertragsbeginns vorliegen, werden sowohl die Abschreibung, Zinsen als auch die Zahlung ab 01.01.2014 berechnet. Daher wird im Tool bei den Vorjahreswerten 0,- angegeben.

Tabelle 57: Leasingverhältnis B-GmbH 10,
Quelle: eigene Darstellung.

Punkte zur Dokumentation	lt. Vertrag	Anmerkung/Dokumentation
Leasingentgelt monatlich	1.374,15	Aus dem Vertrag keine Komponenten erkennbar, daher keine Trennung vorgenommen - Gesamtes Entgelt dem Leasing zugeordnet.
Variable Zahlungen aufgrund Anpassung	-	Keine.
Laufzeit	36,00	Laut Vertrag (ohne Kündigungsrecht).
Strafzahlung für vorzeitige Kündigung	-	Vorzeitige Kündigung wird nicht angestrebt, daher nicht berücksichtigt.
Anschaffungsnebenkosten		Keine Informationen vorhanden.
Zinssatz lt. Vertrag	2,00%	Grenzfremdkapitalkostensatz, da im Vertrag kein Zinssatz angegeben und nicht ermittelbar.
Annahme zu Abschreibung und Zinsberechnung		Da Vertrag am 20.12.2013 beginnt und keine weiteren Informationen zu Zahlungen im Monat des Vertragsbeginns vorliegen, werden sowohl die Abschreibung, Zinsen als auch die Zahlung ab 01.01.2014 berechnet. Daher wird im Tool bei den Vorjahreswerten 0,- angegeben.

Tabelle 58: Leasingverhältnis B-GmbH 11,
Quelle: eigene Darstellung.

Punkte zur Dokumentation	lt. Vertrag	Anmerkung/Dokumentation
Leasingentgelt monatlich	224,18	Aus dem Vertrag keine Komponenten erkennbar, daher keine Trennung vorgenommen - Gesamtes Entgelt dem Leasing zugeordnet.
Variable Zahlungen aufgrund Anpassung	-	Keine.
Laufzeit	36,00	Laut Vertrag (ohne Kündigungsrecht).
Strafzahlung für vorzeitige Kündigung	-	Vorzeitige Kündigung wird nicht angestrebt, daher nicht berücksichtigt.
Anschaffungsnebenkosten		Keine Informationen vorhanden
Zinssatz lt. Vertrag	2,00%	Grenzfremdkapitalkostensatz, da im Vertrag kein Zinssatz angegeben und nicht ermittelbar.
Wahlrecht Leasingverhältnisse von geringem Wert		Nicht angewendet.
Annahme zu Abschreibung und Zinsberechnung		Da Vertrag am 20.12.2013 beginnt und keine weiteren Informationen zu Zahlungen im Monat des Vertragsbeginns vorliegen, werden sowohl die Abschreibung, Zinsen als auch die Zahlung ab 01.01.2014 berechnet. Daher wird im Tool bei den Vorjahreswerten 0,- angegeben.

Tabelle 59: Leasingverhältnis B-GmbH 12,
Quelle: eigene Darstellung.

Punkte zur Dokumentation	lt. Vertrag	Anmerkung/Dokumentation
Leasingentgelt monatlich	1.433,50	Aus dem Vertrag keine Komponenten erkennbar, daher keine Trennung vorgenommen - Gesamtes Entgelt dem Leasing zugeordnet.
Variable Zahlungen aufgrund Anpassung	-	Keine.
Laufzeit	36,00	Laut Vertrag (ohne Kündigungsrecht).
Strafzahlung für vorzeitige Kündigung	-	Vorzeitige Kündigung wird nicht angestrebt, daher nicht berücksichtigt.
Anschaffungsnebenkosten		Keine Informationen vorhanden.
Zinssatz lt. Vertrag	2,00%	Grenzfremdkapitalkostensatz, da im Vertrag kein Zinssatz angegeben und nicht ermittelbar.
Wahlrecht Leasingverhältnisse von geringem Wert		Nicht angewendet.
Annahme zu Abschreibung und Zinsberechnung		Da Vertrag am 20.12.2013 beginnt und keine weiteren Informationen zu Zahlungen im Monat des Vertragsbeginns vorliegen, werden sowohl die Abschreibung, Zinsen als auch die Zahlung ab 01.01.2014 berechnet. Daher wird im Tool bei den Vorjahreswerten 0,- angegeben.

Tabelle 60: Leasingverhältnis B-GmbH 13,
Quelle: eigene Darstellung.

Punkte zur Dokumentation	lt. Vertrag	Anmerkung/Dokumentation
Leasingentgelt monatlich	1.160,00	Im Vertrag wurden in Summe 28 Vermögenswerte identifiziert. Mangels einer detaillierteren Aufstellung sowie Informationen zu den Einzelveräußerungspreisen, kann ohne weitere Informationen keine separate Erfassung der einzelnen Leasingkomponenten erfolgen. Es wird für diese einzelnen Leasingkomponenten ein Portfolio gebildet und als ein Leasingverhältnis abgebildet (S. IFRS 16.B1). Folgende Begründungen führen zu der Entscheidung, dass die Portfolioanwendung angemessen ist und zu keinem wesentlichen Unterschied in der Erfassung führen: Es handelt sich um ähnliche Vermögenswerte, die der selben Anlagenklasse sowie der selben Abschreibung unterliegen. Die Leasingverhältnisse wurden als Paket in einem Vertrag gemietet. Die Laufzeit aller Leasingverhältnisse ist gleich (selbes Zugangsdatum bzw. Laufzeitbeginn). Die Kalkulation des Vertrages erfolgte auf Basis aller Komponenten. Der zugrundeliegende Zinssatz ist daher auf das Portfolio aus dem Vertrag heraus gebildet worden. Es wird daher der interne Zinssatz des gesamten Vertrages für die Bewertung herangezogen.
Variable Zahlungen aufgrund Anpassung	-	Siehe Berechnung unten.
Leasingvorauszahlung	16.905,00	Leasingvorauszahlung in Leasingrate bereits berücksichtigt. Daher kein Abzug im Rahmen der Ermittlung des Nutzungsrechtes, da monatliches Leasingentgelt bereits auf Basis nach Zahlung der Vorauszahlung basiert.
Laufzeit	36,00	Laut Vertrag (ohne Kündigungsrecht).
Restwertrisiko	-	Restwert von EUR 1.160 errechnet. Restwertrisiko ist zu tragen, jedoch wird von keinem Restwertrisiko ausgegangen, daher kein Ansatz in der Bewertung.
Anschaffungsnebenkosten	992,33	Bearbeitungsgebühr + Bestandsvertragsgebühr.
Zinssatz lt. Vertrag	5,56%	Pro Jahr laut Vertrag interner Zinssatz.
	0,4517%	Interner Zinssatz pro Monat lt. Vertrag (errechnet aus Angaben im Vertrag).
Prämisse zum 31.12.2014 aufgrund Anpassung Leasingverhältnis		Als Zahlung für die Bewertung des Leasingverhältnisses wird die angepasste Zahlung per Dezember 2014 herangezogen. Es wird ein neues Leasingverhältnis für die restlichen Monate dargestellt. Historische Anschaffungskosten werden für Zwecke der Analyse nicht berücksichtigt. Die zukünftigen Zahlungen werden mangels weiterer Informationen auf Basis der letzten Zahlung errechnet.
Zinssatz	5,14%	Interner Zinssatz des Leasingverhältnisses für die Restlaufzeit inkl. Anpassung Zinssatz um Änderung 3-Monats EURIBOR (S. IFRS 16.43).
Restnutzungsdauer	20	Entspricht den vergangenen 12 Monaten + den restlichen 8 Monaten.
Vorjahreswert Leasingverbindlichkeit	21.590,66	Für Zwecke der Analyse wird pauschal angenommen, dass die Verbindlichkeit im VJ den Zahlungen von 20 Monate (verbleibende Zahlungen aus Vorjahresbetrachtung) entspricht.

3-Monats EURIBOR per 01.12.2015	-0,1160%
3-Monats EURIBOR per 01.12.2014	0,0820%
3-Monats EURIBOR per 30.07.2012 (Vertragsbeginn)	0,5000%
Differenz	-0,4180%
Anpassung monatliche Rate per 31.12.2014	- 4,85
Monatliche Rate per 31.12.2014	1.155,15
AK Anschaffungsnebenkosten für GJ+restlichen Zeitraum	551,29

Tabelle 61: Leasingverhältnis B-GmbH 14,
Quelle: eigene Darstellung.

Punkte zur Dokumentation	lt. Vertrag	Anmerkung/Dokumentation
Leasingentgelt monatlich	5.640,00	Im Vertrag wurden in Summe 12 Vermögenswerte identifiziert. Mangels einer detaillierteren Aufstellung sowie Informationen zu den Einzelveräußerungspreisen, kann ohne weitere Informationen keine separate Erfassung der einzelnen Leasingkomponenten erfolgen. Es wird für diese einzelnen Leasingkomponenten ein Portfolio gebildet und als ein Leasingverhältnis abgebildet (S. IFRS 16.B1). Folgende Begründungen führen zu der Entscheidung, dass die Portfolioanwendung angemessen ist und zu keinem wesentlichen Unterschied in der Erfassung führen: Es handelt sich um ähnliche Vermögenswerte, die der selben Anlagenklasse sowie der selben Abschreibung unterliegen. Die Leasingverhältnisse wurden als Paket in einem Vertrag gemietet. Die Laufzeit aller Leasingverhältnisse ist gleich (selbes Zugangsdatum bzw. Laufzeitbeginn). Die Kalkulation des Vertrages erfolgte auf Basis aller Komponenten. Der zugrundeliegende Zinssatz ist daher auf das Portfolio aus dem Vertrag heraus gebildet worden. Es wird daher der interne Zinssatz des gesamten Vertrages für die Bewertung herangezogen.
Variable Zahlungen aufgrund Anpassung	-	Siehe Berechnung unten.
Leasingvorauszahlung	34.442,27	Leasingvorauszahlung in Leasingrate bereits berücksichtigt. Daher kein Abzug im Rahmen der Ermittlung des Nutzungsrechtes, da monatliches Leasingentgelt bereits auf Basis nach Zahlung der Vorauszahlung basiert.
Laufzeit	36,00	Laut Vertrag (ohne Kündigungsrecht).
Restwertrisiko	-	Restwert von EUR 5.640,-errechnet. Restwertrisiko ist zu tragen, jedoch wird von keinem Restwertrisiko ausgegangen, daher kein Ansatz in der Bewertung.
Anschaffungsnebenkosten	3.573,55	Bearbeitungsgebühr + Bestandsvertragsgebühr.
Zinssatz lt. Vertrag	4,37%	Pro Jahr laut Vertrag interner Zinssatz.
	0,3571%	Interner Zinssatz pro Monat lt. Vertrag (errechnet aus Angaben im Vertrag).
Prämissen zum 31.12.2014 aufgrund Anpassung Leasingverhältnis		Als Zahlung für die Bewertung des Leasingverhältnisses wird die angepasste Zahlung per Dezember 2014 herangezogen. Es wird ein neues Leasingverhältnis für die restlichen Monate dargestellt. Historische Anschaffungskosten werden für Zwecke der Analyse nicht berücksichtigt. Die zukünftigen Zahlungen werden mangels weiterer Informationen auf Basis der letzten Zahlung errechnet.
Zinssatz	4,12%	interner Zinssatz des Leasingverhältnisses für die Restlaufzeit inkl. Anpassung Zinssatz um Änderung 3-Monats EURIBOR (S. IFRS 16.43)
Restnutzungsdauer	21	Entspricht den vergangenen 12 Monaten + den restlichen 8 Monaten.
Vorjahreswert Leasingverbindlichkeit	111.691,97	Für Zwecke der Analyse wird pauschal angenommen, dass die Verbindlichkeit im VJ den Zahlungen von 21 Monate (verbleibende Zahlungen aus Vorjahresbetrachtung) entspricht.

3-Monats EURIBOR per 01.12.2015	-0,1160%
3-Monats EURIBOR per 01.12.2014	0,0820%
3-Monats EURIBOR per 31.08.2012 (Vertragsbeginn)	0,3300%
Differenz	-0,2480%
Anpassung monatliche Rate per 31.12.2014	- 13,99
Monatliche Rate per 31.12.2014	5.626,01
AK Anschaffungsnebenkosten für GJ+restlichen Zeitraum	2.084,57

Tabelle 62: Leasingverhältnis B-GmbH 15,
Quelle: eigene Darstellung.

Punkte zur Dokumentation	lt. Vertrag	Anmerkung/Dokumentation
Leasingentgelt monatlich	5.367,08	Aus dem Vertrag keine Komponenten erkennbar, daher keine Trennung vorgenommen - Gesamtes Entgelt dem Leasing zugeordnet.
Variable Zahlungen aufgrund Anpassung	-	Siehe Berechnung unten.
Sale-and-Leasback Transaktion		Für die Zwecke dieser Analyse wird die Sale-and-Leasback-Transaktion nicht beurteilt. Es wird nur das Leasingverhältnis erfasst.
Laufzeit	36,00	Laut Vertrag (ohne Kündigungsrecht).
Restwertisiko	-	Restwert von EUR 5.637,08,- errechnet. Restwertisiko ist zu tragen, jedoch wird von keinem Restwertisiko ausgegangen, daher kein Ansatz in der Bewertung.
Anschaffungsnebenkosten	500,00	Bearbeitungsgebühr.
Zinssatz lt. Vertrag	2,07%	pro Jahr lt. Vertrag interner Zinssatz.
	0,1707%	interner Zinssatz pro Monat lt. Vertrag (errechnet aus Angaben im Vertrag).
Unterlassung Anpassung EURIBOR		Aufgrund unwesentlicher Auswirkung, keine Anpassung per 31.12.2014 (siehe Berechnung unten).
3-Monats EURIBOR per 01.12.2014		0,0820%
3-Monats EURIBOR per 01.11.2014 lt. Vertrag		0,0800%
Differenz		0,0020%

Tabelle 63: Leasingverhältnis B-GmbH 16,
Quelle: eigene Darstellung.

Punkte zur Dokumentation	lt. Vertrag	Anmerkung/Dokumentation
Leasingentgelt monatlich	1.882,05	Im Vertrag wurden in Summe 14 Vermögenswerte identifiziert. Mangels einer detaillierteren Aufstellung sowie Informationen zu den Einzelveräußerungspreisen, kann ohne weitere Informationen keine separate Erfassung der einzelnen Leasingkomponenten erfolgen. Es wird für diese einzelnen Leasingkomponenten ein Portfolio gebildet und als ein Leasingverhältnis abgebildet (S. IFRS 16.B1). Folgende Begründungen führen zu der Entscheidung, dass die Portfolioanwendung angemessen ist und zu keinem wesentlichen Unterschied in der Erfassung führen: Es handelt sich um ähnliche Vermögenswerte, die der selben Anlagenklasse sowie der selben Abschreibung unterliegen. Die Leasingverhältnisse wurden als Paket in einem Vertrag gemietet. Die Laufzeit aller Leasingverhältnisse ist gleich (selbes Zugangsdatum bzw. Laufzeitbeginn). Die Kalkulation des Vertrages erfolgte auf Basis aller Komponenten. Der zugrundeliegende Zinssatz ist daher auf das Portfolio aus dem Vertrag heraus gebildet worden. Es wird daher der interne Zinssatz des gesamten Vertrages für die Bewertung herangezogen.
Variable Zahlungen aufgrund Anpassung	-	Siehe Berechnung unten.
Laufzeit	36,00	Laut Vertrag (ohne Kündigungsrecht).
Restwertisiko	-	Kein Restwert angegeben.
Anschaffungsnebenkosten	978,05	Bearbeitungsgebühr+Vertragsgebühr.
Zinssatz lt. Vertrag	2,03%	Pro Jahr lt. Vertrag interner Zinssatz.
	0,1673%	Interner Zinssatz pro Monat lt. Vertrag (errechnet aus Angaben im Vertrag).
EURIBOR-Annahme Vertragsbasis		Da Laufzeit am 01.06.2014 beginnt, wird der 3-Monats-EURIBOR per 01.06.2014 als Basis für die Berechnung des Leasingentgeltes herangezogen.
Prämissen zum 31.12.2014 aufgrund Anpassung Leasingverhältnis		Als Zahlung für die Bewertung des Leasingverhältnisses wird die angepasste Zahlung per Dezember 2014 herangezogen. Es wird ein neues Leasingverhältnis für die restlichen Monate dargestellt. Es wird für die Berechnung der Anschaffungskosten per 31.12.2014 sowie der Abschreibung für 2014 die angepassten Zahlungen herangezogen, da die Differenz zwischen ursprünglichen Anschaffungskosten und den angepassten unwesentlich ist. Historische Anschaffungskosten werden für Zwecke der Analyse nicht berücksichtigt. Die zukünftigen Zahlungen werden mangels weiterer Informationen auf Basis der letzten Zahlung errechnet.
Zinssatz	1,80%	Interner Zinssatz des Leasingverhältnisses für die Restlaufzeit inkl. Anpassung Zinssatz um Änderung 3-Monats EURIBOR (S. IFRS 16.43).
Vorperiodenwert Leasingverbindlichkeit	69.136,24	Anschaffungskosten der Verbindlichkeiten im Geschäftsjahr 2014 für die Berechnung der Zinsen.
Anschaffungskosten per 01.06.2014	70.114,29	
Abschreibung für die ersten 7 Monate	13.633,33	Wert wird manuell in Jahresabschreibung eingegeben, um die Berechnung der Überleitung zu ermöglichen.
Anschaffungskosten mit angepassten Zahlungen per 31.12.2014	66.215,92	
Abschreibung für die ersten 7 Monate mit angepassten Anschaffungskosten	12.875,32	
Differenz Abschreibung	758,02	Unwesentlich.

3-Monats EURIBOR per 01.12.2014
3-Monats EURIBOR per 01.06.2014
Differenz
Anpassung monatliche Rate per 31.12.2014
Monatliche Rate per 31.12.2014

	0,0820%
	0,3090%
	-0,2270%
-	4,27
	1.877,78

Tabelle 64: Leasingverhältnis B-GmbH 17,
Quelle: eigene Darstellung.

Punkte zur Dokumentation	lt. Vertrag	Anmerkung/Dokumentation
Leasingentgelt monatlich	1.348,90	<p>Im Vertrag wurden in Summe 9 Vermögenswerte identifiziert. Mangels einer detaillierteren Aufstellung sowie Informationen zu den Einzelveräußerungspreisen, kann ohne weitere Informationen keine separate Erfassung der einzelnen Leasingkomponenten erfolgen. Es wird für diese einzelnen Leasingkomponenten ein Portfolio gebildet und als ein Leasingverhältnis abgebildet (S. IFRS 16.B1). Folgende Begründungen führen zu der Entscheidung, dass die Portfolioanwendung angemessen ist und zu keinem wesentlichen Unterschied in der Erfassung führen:</p> <p>Es handelt sich um ähnliche Vermögenswerte, die der selben Anlagenklasse sowie der selben Abschreibung unterliegen.</p> <p>Die Leasingverhältnisse wurden als Paket in einem Vertrag gemietet. Die Laufzeit aller Leasingverhältnisse ist gleich (selbes Zugangsdatum bzw. Laufzeitbeginn).</p> <p>Die Kalkulation des Vertrages erfolgte auf Basis aller Komponenten. Der zugrundeliegende Zinssatz ist daher auf das Portfolio aus dem Vertrag heraus gebildet worden. Es wird daher der interne Zinssatz des gesamten Vertrages für die Bewertung herangezogen.</p>
Variable Zahlungen aufgrund Anpassung	-	Siehe Berechnung unten.
Laufzeit	36,00	Laut Vertrag (ohne Kündigungsrecht).
Restwertisiko	-	Kein Restwert angegeben.
Anschaffungsnebenkosten	702,72	Bearbeitungsgebühr+Vertragsgebühr.
Zinssatz lt. Vertrag	2,03%	Pro Jahr lt. Vertrag interner Zinssatz.
	0,1674%	Interner Zinssatz pro Monat lt. Vertrag (errechnet aus Angaben im Vertrag).
EURIBOR-Annahme Vertragsbasis		Da Laufzeit am 01.06.2014 beginnt, wird der 3-Monats-EURIBOR per 01.06.2014 als Basis für die Berechnung des Leasingentgeltes herangezogen.
Prämissen zum 31.12.2014 aufgrund Anpassung Leasingverhältnis		<p>Als Zahlung für die Bewertung des Leasingverhältnisses wird die angepasste Zahlung per Dezember 2014 herangezogen.</p> <p>Es wird ein neues Leasingverhältnis für die restlichen Monate dargestellt.</p> <p>Es wird für die Berechnung der Anschaffungskosten per 31.12.2014 sowie der Abschreibung für 2014 die angepassten Zahlungen herangezogen, da die Differenz zwischen ursprünglichen Anschaffungskosten und den angepassten unwesentlich ist.</p> <p>Historische Anschaffungskosten werden für Zwecke der Analyse nicht berücksichtigt.</p> <p>Die zukünftigen Zahlungen werden mangels weiterer Informationen auf Basis der letzten Zahlung errechnet.</p>
Zinssatz	1,80%	Interner Zinssatz des Leasingverhältnisses für die Restlaufzeit inkl. Anpassung Zinssatz um Änderung 3-Monats EURIBOR (S. IFRS 16.43).
Vorperiodenwert		Anschaffungskosten der Verbindlichkeiten im Geschäftsjahr 2014 für die Berechnung der Zinsen.
Leasingverbindlichkeit	49.551,50	
Anschaffungskosten per 01.06.2014	50.254,22	
Abschreibung für die ersten 7 Monate	9.771,65	Wert wird manuell in Jahresabschreibung eingegeben, um die Berechnung der Überleitung zu ermöglichen.
Anschaffungskosten mit angepassten Zahlungen per 31.12.2014	47.459,39	
Abschreibung für die ersten 7 Monate mit angepassten Anschaffungskosten	9.228,21	
Differenz Abschreibung	543,44	Unwesentlich.
3-Monats EURIBOR per 01.12.2014		0,0820%
3-Monats EURIBOR per 01.06.2014		0,3090%
Differenz		-0,2270%
Anpassung monatliche Rate per 31.12.2014		3,06
Monatliche Rate per 31.12.2014		1.345,84

Tabelle 65: Leasingverhältnis B-GmbH 18,
Quelle: eigene Darstellung.

Punkte zur Dokumentation	lt. Vertrag	Anmerkung/Dokumentation
Leasingentgelt monatlich	2.272,60	Im Vertrag wurden in Summe 10 Vermögenswerte identifiziert. Mangels einer detaillierteren Aufstellung sowie Informationen zu den Einzelveräußerungspreisen, kann ohne weitere Informationen keine separate Erfassung der einzelnen Leasingkomponenten erfolgen. Es wird für diese einzelnen Leasingkomponenten ein Portfolio gebildet und als ein Leasingverhältnis abgebildet (S. IFRS 16.B1). Folgende Begründungen führen zu der Entscheidung, dass die Portfolioanwendung angemessen ist und zu keinem wesentlichen Unterschied in der Erfassung führen: Es handelt sich um ähnliche Vermögenswerte, die der selben Anlagenklasse sowie der selben Abschreibung unterliegen. Die Leasingverhältnisse wurden als Paket in einem Vertrag gemietet. Die Laufzeit aller Leasingverhältnisse ist gleich (selbes Zugangsdatum bzw. Laufzeitbeginn). Die Kalkulation des Vertrages erfolgte auf Basis aller Komponenten. Der zugrundeliegende Zinssatz ist daher auf das Portfolio aus dem Vertrag heraus gebildet worden. Es wird daher der interne Zinssatz des gesamten Vertrages für die Bewertung herangezogen.
Variable Zahlungen aufgrund Anpassung	-	Siehe Berechnung unten.
Laufzeit	36,00	Laut Vertrag (ohne Kündigungsrecht).
Restwertisiko	-	Kein Restwert angegeben.
Anschaffungsnebenkosten	200,00	Bearbeitungsgebühr.
Zinssatz lt. Vertrag	2,03%	Pro Jahr laut Vertrag interner Zinssatz.
	0,1673%	Interner Zinssatz pro Monat laut Vertrag (errechnet aus Angaben im Vertrag).
EURIBOR-Annahme Vertragsbasis		Da Laufzeit am 01.06.2014 beginnt, wird der 3-Monats-EURIBOR per 01.06.2014 als Basis für die Berechnung des Leasingentgeltes herangezogen.
Prämisse zum 31.12.2014 aufgrund Anpassung Leasingverhältnis		Als Zahlung für die Bewertung des Leasingverhältnisses wird die angepasste Zahlung per Dezember 2014 herangezogen. Es wird ein neues Leasingverhältnis für die restlichen Monate dargestellt. Es wird für die Berechnung der Anschaffungskosten per 31.12.2014 sowie der Abschreibung für 2014 die angepassten Zahlungen herangezogen, da die Differenz zwischen ursprünglichen Anschaffungskosten und den angepassten unwesentlich ist. Historische Anschaffungskosten werden für Zwecke der Analyse nicht berücksichtigt. Die zukünftigen Zahlungen werden mangels weiterer Informationen auf Basis der letzten Zahlung errechnet.
Zinssatz	1,80%	Interner Zinssatz des Leasingverhältnisses für die Restlaufzeit inkl. Anpassung Zinssatz um Änderung 3-Monats EURIBOR (S. IFRS 16.43).
Vorperiodenwert		Anschaffungskosten der Verbindlichkeiten im Geschäftsjahr 2014 für die Berechnung der Zinsen.
Leasingverbindlichkeit	83.482,76	
Anschaffungskosten per 01.06.2014	83.682,76	Anschaffungskosten der Verbindlichkeit + Anschaffungsnebenkosten.
Abschreibung für die ersten 7 Monate	16.271,65	Wert wird manuell in Jahresabschreibung eingegeben, um die Berechnung der Überleitung zu ermöglichen.
Anschaffungskosten mit angepassten Zahlungen per 31.12.2014	78.975,87	
Abschreibung für die ersten 7 Monate mit angepassten Anschaffungskosten	15.356,42	
Differenz Abschreibung	915,23	Unwesentlich.

3-Monats EURIBOR per 01.12.2014
3-Monats EURIBOR per 01.06.2014
Differenz
Anpassung monatliche Rate per 31.12.2014
Monatliche Rate per 31.12.2014

	0,0820%
	0,3090%
	-0,2270%
	5,16
	2.267,44

Tabelle 66: Leasingverhältnis B-GmbH 19,
Quelle: eigene Darstellung.

**Erfassung der Leasingverhältnisse und Berechnung der Leasing-relevanten
Jahresabschlusspositionen nach IFRS 16**

Gesellschaft	C-AG
Geschäftsjahr	31.12.2015
Steuersatz	25%

Anlagenklassen:	EDV
	PKW

Tabelle 67: Deckblatt Erfassung Leasingverhältnisse C-AG,
Quelle: eigene Darstellung.

Ref.	Vertragsbezeichnung/Information	Vertragsbeginn/ Zugangszeitpunkt	Vertragsende	Laufzeit (in Monaten)	Laufende Zahlung (lt. Vertrag) pro Monat	Variable Zahlungen aufgrund Index oder Satz	Zahlbare Restwertgarantie	Ausbüßungspreis für Option	Strafzahlungen für Kündigung Leasingvertrag
C-AG 1	Scanner	01.01.2010	31.12.2016	84,00	4.153,00	-	-	-	-
C-AG 2	Scanner	01.08.2012	31.07.2018	72,00	3.931,81	-	-	-	-
C-AG 3	PKW	13.12.2013	13.12.2016	23,00		769,91	-	-	-
C-AG 4	PKW	01.02.2013	31.08.2017	55,00		532,10	-	-	-
C-AG 5	PKW	18.10.2013	18.10.2018	58,00		437,29	-	-	-

Nicht einzubeziehende variable Zahlungen	Anschaffungs- nebenkosten	Wiederherstell- ungskosten	Restnutzungsdauer f. Abschr. Wiederherstellungs- kosten	Zinssatz pro Jahr	Anlagenklasse	Nutzungsdauer (Jahre)	Heranzuziehende Basis für Abschreibung	Monate für Abschreibung und Zinsen (einzutragen)	Buchwert Nutzungsrecht IFRS 16 Vorperiode	Abschreibung kum. IFRS 16 Vorperiode	Buchwert Finanzverbind- lichkeit IFRS 16 Vorperiode
-	1.794,10	-	-	3%	EDV	7,00	84	12,00	82.903,94	207.259,86	92.665,58
-	1.692,54	-	-	3%	EDV	7,00	72	12,00	103.838,13	137.334,30	110.714,94
-	140,63	-	-	1,10%	PKW	3,00	23	12,00			17.369,71
-	356,37	-	-	2,37%	PKW	6,00	55	12,00	16.163,61	11.617,59	16.307,59
-	310,15	-	-	3,10%	PKW	6,00	58	12,00	18.255,60	5.273,84	19.069,04

IST-Zahlung GJ Leasingverbindlich- keit IFRS 16	Zahlung Folgejahr IFRS 16 (kurzfristige Leasingverbindlich- keit)	Wahlrecht kurzfristiges Leasing	Wahlrecht Leasing eines Vermögenswertes von geringem Wert	Leasingzahlung bei kurzfristigen Leasing	Leasingzahlung bei Leasing VW von geringem Wert	Leasingaufwand Lokal-GAAP	Zinsaufwand Lokal-GAAP	Abschreibung Lokal-GAAP	Aktiva-Wert Lokal-GAAP	Verbindlichkeit Lokal-GAAP
49.836,00	49.836,00					49.836,00	0	0	0	0
47.181,72	47.181,72					47.181,72	0	0	0	0
9.238,93	8.791,89					9.238,93	0	0	0	0
6.385,20	6.385,20					6.385,20	0	0	0	0
5.247,48	5.247,48					5.247,48	0	0	0	0

Anschaffungskosten Nutzungsrecht IFRS 16	Wiederherstellungs- kosten	Abschreibung IFRS 16	Abschreibung Wiederherstellungs- kosten	Abschreibung kum. IFRS 16	Buchwert Nutzungsrecht IFRS 16	Anschaffungskosten Leasingverbindlichkeit IFRS 16	Buchwert Leasingverbindlichkeit IFRS 16	Zinsaufwand IFRS 16	Tilgung	Kurzfristige Verbindlichkeit
290.163,80	-	41.451,97	-	248.711,83	41.451,97	288.369,70	47.462,86	4.633,28	45.202,72	47.462,86
241.172,42	-	40.195,40	-	177.529,70	63.642,72	239.479,88	69.068,96	5.535,75	41.645,97	47.181,72
17.568,88	-	9.166,37	-	9.166,37	8.402,51	17.428,25	8.321,61	190,83	9.048,10	8.321,61
27.781,20	-	6.061,35	-	17.678,95	10.102,26	27.424,83	10.309,05	386,65	5.998,55	6.385,20
23.529,45	-	4.868,16	-	10.142,00	13.387,44	23.219,29	14.413,56	592,00	4.655,48	5.247,48

Tabelle 68: Detailerfassung Leasingverhältnisse C-AG,
Quelle: eigene Darstellung.

Anlagenklasse	Nutzungsrecht IFRS 16	Aktiva-Wert Local-GAAP	Differenz	Latente Steuern	Leasingverbindlichkeit IFRS 16	Leasingverbindlichkeit Lokal-GAAP	Differenz
EDV	105.094,69	-	- 105.094,69	- 26.273,67	116.531,82	-	116.531,82
PKW	31.892,21	-	- 31.892,21	- 7.973,05	33.044,21	-	33.044,21

Latente Steuern	Latente Steuern gesamt	Zinsaufwand IFRS 16	Zinsaufwand Lokal-GAAP	Abschreibung IFRS 16	Abschreibung Lokal-GAAP	Leasingaufwand IFRS 16 aus kurzfristigen LV	Leasingaufwand IFRS 16 aus LV von VW von geringem Wert	Leasingaufwand Lokal-GAAP
29.132,96	2.859,28	10.169,03	-	81.647,38	-	-	-	97.017,72
8.261,05	288,00	1.169,49	-	20.095,89	-	-	-	20.871,61

Tabelle 69: Ergebnis Erfassung Leasingverhältnisse C-AG nach Anlagenklassen, Quelle: eigene Darstellung.

Anpassungen Bilanz und GuV:

Summe aktive latente Steuern	3.147,28
Summe passive latente Steuern	-
Anpassung Zinsaufwand	11.338,52
Anpassung Abschreibung	101.743,26
Anpassung Leasingaufwendungen	- 117.889,33

Summe Anpassung Leasingverbindlichkeit	149.576,04
Kurzfristiger Teil Leasingverbindlichkeit	114.598,87
Langfristiger Teil Leasingverbindlichkeit	34.977,17

Angaben Kapitalflussrechnung und Anhang

Finanzierungscashflow aus Tilgung Finanzverbindlichkeit	- 106.550,82
Cashflow aus Zinszahlungen	- 11.338,52

Cashflow aus kfr. Leasingverhältnissen und Leasingverhältnissen aus VW von geringem Wert	-
--	---

Nicht in die Bewertung einbezogene variable Zahlungen	-
---	---

Zinsaufwand aus Leasingverbindlichkeiten gesamt	- 11.338,52
---	-------------

Leasingaufwendungen aus kfr. Leasingverhältnissen gesamt	-
--	---

Leasingaufwendungen aus Leasingverhältnisses aus VW von geringem Wert gesamt	-
--	---

Gesamte Auszahlungen aus Leasingverhältnissen	- 117.889,33
---	--------------

Tabelle 70: Ergebnis Erfassung Leasingverhältnisse C-AG - Anpassungen und Angaben, Quelle: eigene Darstellung.

Punkte zur Dokumentation	lt. Vertrag	Anmerkung/Dokumentation
Leasingentgelt monatlich	4.153,00	Aus Vertrag keine Komponenten erkennbar, daher keine Trennung vorgenommen - Gesamtes Entgelt dem Leasing zugeordnet.
Variable Zahlungen	-	Keine vorhanden.
Laufzeit	84,00	Mindestleasingdauer 60 Monate - Annahme, dass Nutzungsdauer=Leasingdauer bei 7 Jahren liegt, daher für die Berechnung 7 Jahre bzw. 84 Monate herangezogen.
Restwertrisiko	-	Nach der Grundmietzeit soll ein Restwert von EUR 4.153,00 noch bestehen. Es wird kein Risiko diesbezüglich gesehen, dass das Restwertrisiko gegeben ist, da eine längere Laufzeit ohnehin angestrebt wird.
Anschaffungsnebenkosten	1.794,10	Vertragsgebühr.
Zinssatz	5%	Grenzfremdkapitalkostensatz für eine Laufzeit von 7-8 Jahren.

Tabelle 71: Leasingverhältnis C-AG 1,
Quelle: eigene Darstellung.

Punkte zur Dokumentation	lt. Vertrag	Anmerkung/Dokumentation
Leasingentgelt monatlich	4.153,00	Aus Vertrag keine Komponenten erkennbar, daher keine Trennung vorgenommen - Gesamtes Entgelt dem Leasing zugeordnet.
Variable Zahlungen	-	Keine Vorhanden.
Laufzeit	72,00	Laut Vertrag.
Restwertrisiko	-	Nach der Grundmietzeit soll ein Restwert von EUR 3.931,81 noch bestehen. Es wird kein Risiko betreffend gesehen.
Anschaffungsnebenkosten	1.692,54	Vertragsgebühr.
Zinssatz	5%	Grenzfremdkapitalkostensatz für eine Laufzeit von 7-8 Jahren.

Tabelle 72: Leasingverhältnis C-AG 2,
Quelle: eigene Darstellung.

Punkte zur Dokumentation	lt. Vertrag	Anmerkung/Dokumentation
Leasingentgelt monatlich	772,53	Aus Vertrag keine Komponenten erkennbar, daher keine Trennung vorgenommen - Gesamtes Entgelt dem Leasing zugeordnet.
erstmaliges Leasingentgelt	1.236,05	Dezember+Jänner.
Variable Zahlungen aufgrund Anpassung	-	Siehe Berechnung unten.
Laufzeit	36,00	Laut Vertrag (ohne Kündigungsrecht).
Restwertisiko	12.500,00	Die Kalkulation des LG basiert auf einen Restwert von TEUR 12,5. Es wird von keinen Restwertisiko ausgegangen, daher wird keine zusätzliche Zahlung in die Bewertung miteinbezogen.
Anschaffungsnebenkosten	460,23	Vertragsgebühr+Bearbeitungsgebühr.
Zinssatz lt. Vertrag	1,57%	Pro Jahr laut Vertrag interner Zinssatz.
	0,1298%	Interner Zinssatz pro Monat lt. Vertrag (errechnet aus Angaben im Vertrag).
Prämissen zum 31.12.2015 aufgrund Anpassung Leasingverhältnis		Als Zahlung für die Bewertung des Leasingverhältnisses wird die angepasste Zahlung per Dezember 2015 herangezogen. Es wird ein neues Leasingverhältnis für die letzten 12 Monate aufgrund der notwendigen Anpassung dargestellt. Historische Anschaffungskosten werden für Zwecke der Analyse nicht berücksichtigt. Die zukünftigen Zahlungen werden mangels weiterer Informationen auf Basis der letzten Zahlung errechnet.
Zinssatz	1,10%	Interner Zinssatz des Leasingverhältnisses für die Restlaufzeit inkl. Anpassung Zinssatz um Änderung 3-Monats EURIBOR (S. IFRS 16.43).
Restnutzungsdauer	23	Entspricht den vergangenen 12 Monaten + den restlichen 11 Monaten.
Vorjahreswert Leasingverbindlichkeit	17.369,71	Für Zwecke der Analyse wird pauschal angenommen, dass die Verbindlichkeit im VJ den Zahlungen von 2 Jahren entspricht.

3-Monats EURIBOR per 01.12.2015

Lt. Vertrag

Differenz

Anpassung monatliche Rate per 31.12.2015

Monatliche Rate per 31.12.2015

	-0,1160%
	0,2230%
	-0,3390%
	2,62
	769,91

Tabelle 73: Leasingverhältnis C-AG 3,
Quelle: eigene Darstellung.

Punkte zur Dokumentation	lt. Vertrag	Anmerkung/Dokumentation
Leasingentgelt monatlich	532,10	Aus Vertrag keine Komponenten erkennbar, daher keine Trennung vorgenommen - Gesamtes Entgelt dem Leasing zugeordnet.
Variable Zahlungen aufgrund Anpassung	-	Siehe Berechnung unten.
Laufzeit	55,00	Laut Vertrag (ohne Kündigungsrecht).
Restwertisiko	-	Kein Restwertisiko gegeben.
Anschaffungsnebenkosten	356,37	Vertragsgebühr+Bearbeitungsgebühr.
Zinssatz	2,37%	Interner Zinssatz pro Jahr.
	0,1955%	Interner Zinssatz pro Monat lt. Vertrag (errechnet aus Angaben im Vertrag).

3-Monats EURIBOR per 01.12.2015	-0,1160%
Lt. Vertrag	0,1180%
Differenz	-0,2340%
Anpassung monatliche Rate per 31.12.2015	1,25
Monatliche Rate per 31.12.2015	Keine Anpassung lt. Vertrag erforderlich, da Anpassungsgrenze bei 1,67 EUR im Vertrag festgesetzt.

Tabelle 74: Leasingverhältnis C-AG 4,
Quelle: eigene Darstellung.

Punkte zur Dokumentation	lt. Vertrag	Anmerkung/Dokumentation
Leasingentgelt monatlich	437,29	Aus Vertrag keine Komponenten erkennbar, daher keine Trennung vorgenommen - Gesamtes Entgelt dem Leasing zugeordnet.
Erstmaliges Leasingentgelt	626,78	Für Oktober + November.
Variable Zahlungen aufgrund Anpassung	-	Siehe Berechnung unten.
Laufzeit	60,00	Laut Vertrag (ohne Kündigungsrecht).
Restwertisiko	-	Nach der Grundmietzeit soll ein Restwert von EUR 9.166,67 noch bestehen. Es wird kein Risiko betreffend dem Restwert gesehen.
Anschaffungsnebenkosten	315,41	Vertragsgebühr+Bearbeitungsgebühr.
Zinssatz	3,10%	Interner Zinssatz pro Jahr.
	0,2551%	Interner Zinssatz pro Monat lt. Vertrag (errechnet aus Angaben im Vertrag).
Restnutzungsdauer	58	Oktober < 15 Tage, daher 1. Zahlung und Abschreibungsperiode November - stellt außerordentliche Zahlung dar, die restlichen 59 Monate werden als Anpassung in der Kalkulation weitergeführt.

3-Monats EURIBOR per 01.12.2015	-0,1160%
Lt. Vertrag	0,2250%
Differenz	-0,3410%
Anpassung monatliche Rate per 31.12.2015	1,49
Monatliche Rate per 31.12.2015	Keine Anpassung lt. Vertrag erforderlich, da Anpassungsgrenze bei 1,67 EUR im Vertrag festgesetzt.

Tabelle 75: Leasingverhältnis C-AG 5,
Quelle: eigene Darstellung.

Abschnitt 5: Auswirkungsanalyse zu ausgewählten Klienten des Kooperationspartners

	Vor IFRS 16	Mit IFRS 16	Veränderung in %
Bilanzsumme	69.497.062,51	75.210.638,29	8%
Langfristige Vermögenswerte	25.800.462,72	31.514.038,50	22%
Eigenkapital	24.205.760,89	24.034.566,68	-1%
Langfristige Schulden	19.594.827,57	24.617.333,54	26%
Kurzfristige Schulden	25.696.474,05	26.558.738,08	3%
Umsatzerlöse	106.774.293,48	106.774.293,48	0%
EBITDA	4.556.974,86	5.462.158,69	20%
EBIT	3.812.704,89	4.006.699,42	5%
Ergebnis vor Steuern	10.424.721,67	10.193.374,73	-2%
Ergebnis nach Steuern	10.369.804,51	10.195.522,31	-2%

	Vor IFRS 16	Mit IFRS 16	Veränderung in %
Veränderung langfristige Vermögenswerte	-	5.713.575,78	22,15%
Veränderung langfristige Schulden	-	5.022.505,97	25,63%
Veränderung kurzfristige Schulden	-	862.264,03	3,36%
Eigenkapitalquote	34,83%	31,96%	-8,25%
Gearing	1,87	2,13	13,80%
EBITDA	4.556.974,86	5.462.158,69	19,86%
EBIT	3.812.704,89	4.006.699,42	5,09%
ROI	14,92%	13,56%	-9,15%

Bilanzsumme Aktiva mit IFRS 16 75.210.638,29

Eigenkapital 24.031.478,69

Langfristige Schulden 24.617.333,54

Kurzfristige Schulden 26.558.738,08

Bilanzsumme Passiva mit IFRS 16 75.207.550,30

Differenz Bilanzsumme Aktiva und Passiva 3.087,99

Differenz wird dem Eigenkapital zugerechnet

Differenzen resultieren aus Annahmen in der Berechnung in der Analyse

Tabelle 76: Auswirkungsanalyse IFRS 16 A-AG,
Quelle: eigene Darstellung.

	Vor IFRS 16	Mit IFRS 16	Veränderung in %
Bilanzsumme	3.820.681,48	4.725.351,25	24%
Langfristige Vermögenswerte	970.170,96	1.874.840,73	93%
Eigenkapital	1.755.654,95	1.745.031,82	-1%
Langfristige Schulden	-	453.482,07	100%
Kurzfristige Schulden	2.065.026,53	2.526.837,36	22%
Umsatzerlöse	7.722.280,56	7.722.280,56	0%
EBITDA	1.414.224,45	1.768.737,22	25%
EBIT	1.141.820,40	1.156.199,29	1%
Ergebnis vor Steuern	884.120,50	877.221,96	-1%
Ergebnis nach Steuern	744.975,44	741.617,94	0%

	Vor IFRS 16	Mit IFRS 16	Veränderung in %
Veränderung langfristige Vermögenswerte	-	904.669,77	93,25%
Veränderung langfristige Schulden	-	453.482,07	100,00%
Veränderung kurzfristige Schulden	-	461.810,83	22,36%
Eigenkapitalquote	45,95%	36,93%	-19,63%
Gearing	1,18	1,71	45,20%
EBITDA	1.414.224,45	1.768.737,22	25,07%
EBIT	1.141.820,40	1.156.199,29	1,26%
ROI	19,50%	15,69%	-19,51%

Bilanzsumme Aktiva mit IFRS 16 4.725.351,25

Eigenkapital 1.752.351,25

Langfristige Schulden 453.482,07

Kurzfristige Schulden 2.526.837,36

Bilanzsumme Passiva mit IFRS 16 4.732.616,88

Differenz Bilanzsumme Aktiva und Passiva - 7.265,63

Differenz wird dem Eigenkapital zugerechnet

Differenzen resultieren aus Annahmen in der Berechnung in der Analyse

Tabelle 77: Auswirkungsanalyse IFRS 16 B-GmbH,
Quelle: eigene Darstellung.

	Vor IFRS 16	Mit IFRS 16	Veränderung in %
Bilanzsumme	26.636.604,94	26.776.739,12	0,53%
Langfristige Vermögenswerte	20.632.082,82	20.772.217,00	0,68%
Eigenkapital	10.435.517,95	10.426.076,10	-0,09%
Langfristige Schulden	11.131.583,72	11.166.560,89	0,31%
Kurzfristige Schulden	5.069.503,27	5.184.102,14	2,26%
Umsatzerlöse	33.198.736,43	33.198.736,43	0,00%
EBITDA	2.173.018,38	2.290.907,71	5,43%
EBIT	- 106.266,79	- 90.120,72	15,19%
Ergebnis vor Steuern	- 546.431,83	- 541.624,28	0,88%
Ergebnis nach Steuern	- 484.988,83	- 477.033,99	1,64%

	Vor IFRS 16	Mit IFRS 16	Veränderung in %
Veränderung langfristige Vermögenswerte	-	140.134,18	0,68%
Veränderung langfristige Schulden	-	34.977,17	0,31%
Veränderung kurzfristige Schulden	-	114.598,87	2,26%
Eigenkapitalquote	39,18%	38,94%	-0,61%
Gearing	1,55	1,57	1,01%
EBITDA	2.173.018,38	2.290.907,71	5,43%
EBIT	- 106.266,79	- 90.120,72	15,19%
ROI	-1,82%	-1,78%	2,15%

Bilanzsumme Aktiva mit IFRS 16 26.776.739,12

Eigenkapital 10.443.472,79

Langfristige Schulden 11.166.560,89

Kurzfristige Schulden 5.184.102,14

Bilanzsumme Passiva mit IFRS 16 26.794.135,82

Differenz Bilanzsumme Aktiva und Passiva - 17.396,69

Differenz wird dem Eigenkapital zugerechnet

Differenzen resultieren aus Annahmen in der Berechnung in der Analyse

Tabelle 78: Auswirkungsanalyse IFRS 16 C-AG,
Quelle: eigene Darstellung.