

## Editorial

Sehr geehrte Leserinnen und Leser,

traditionell wartet der Gesetzgeber zum Jahresende mit einem **Jahressteuergesetz** auf. In diesem Jahr ist er vergleichsweise früh dran: Nachdem auch schon der Bundesrat am 23.11.2018 seine Zustimmung zu den am 8.11.2018 vom Bundestag beschlossenen Gesetzentwürfen erteilt hat, stehen die wichtigsten Änderungen bereits im Brennpunkt dieser Ausgabe – zumal überwiegend ein Inkrafttreten zum 1.1.2019 vorgesehen ist. Die vermutlich größten Auswirkungen ergeben sich für **Online-Händler**, die noch mehr Daten sammeln müssen und bei Umsatzsteuerausfällen zukünftig in Haftung genommen werden. Erfreulich sind dagegen die **Entlastungen für Familien**, die wir nachfolgend in der Rubrik Steuern auflisten, bevor dann ein weiterer Beitrag geplante gesetzliche Anpassungen an den (wohl) bevorstehenden **Brexit** für Sie erläutert.

Die in der Rubrik Recht enthaltenen Beiträge betreffen die für Arbeitnehmer erfreuliche Betrachtung von **Reisezeiten** sowie ein Urteil zur **Elternzeit**.

Unter Rechnungslegung & Finanzen setzen wir nach dem **DSVGO**-Beitrag zwei Schwerpunkte: Zunächst stellen wir mit **DRS 25, 26 und 27** wichtige neue Vorgaben des deutschen Standardsetters vor, die die **Währungsumrechnung** in Konzernabschlüssen und die Konsolidierung von **Beteiligungen** betreffen. Anschließend werden wichtige Zweifelsfragen zum **Leasingstandard IFRS 16** aufgearbeitet. Die in internationalen Abschlüssen ab 2019 verpflichtend anzuwendenden Regelungen haben übrigens Auswirkungen auch auf Leasingnehmer, die nicht nach IFRS bilanzieren.

Nicht nur das Jahr 2018 neigt sich dem Ende. Nach mehr als 13 Jahren erhalten Sie die PKF Nachrichten zum letzten Mal in dem über die Zeit kaum veränderten Format. Im Januar erscheint dann unser „Newsletter“ in einem neuen Layout.

Wir wünschen Ihnen frohe Festtage und einen guten Start in ein erfolgreiches Jahr 2019.

Ihr Team von der  
PKF WULF GRUPPE

## Inhalt



### » BRENNPUNKT

- » Änderung der Unternehmensbesteuerung ab 2019

### » STEUERN

- » Steuerliche Entlastungen durch das Familienentlastungsgesetz (FamEntlastG)
- » Einführung des Brexit-Steuerbegleitgesetzes (Brexit-StBG)

### » RECHT

- » Arbeitgeber muss Reisezeiten bei Auslandsentsendung wie Arbeit vergüten
- » Vorzeitige Beendigung der Elternzeit wegen Geburt eines weiteren Kindes

### » RECHNUNGSLEGUNG & FINANZEN

- » Umsetzung der Datenschutzerfordernungen: Prüfung schützt vor Bußgeldern
- » Währungsumrechnung im Konzernabschluss: Anwendung des neuen DRS 25
- » Bilanzierungsvorgaben gem. DRS 26 „Assoziierte Unternehmen“ und DRS 27 „Anteilmäßige Konsolidierung“
- » Bilanzierung von Leasingverhältnissen nach IFRS 16: Neuregelung ab 1.1.2019 bringt Erleichterungen, aber auch Zweifelsfragen

## BRENNPUNKT

## Änderung der Unternehmensbesteuerung ab 2019

**Das Jahressteuergesetz 2018 wurde im Laufe des Gesetzgebungsverfahrens in das „Gesetz zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften“ umbenannt. Mit diesem am 23.11.2018 vom Bundesrat beschlossenen Gesetzspaket sollen insbesondere**

- **Umsatzsteuerausfälle der genannten Art verhindert,**
- **die Sanierungsgewinnbesteuerung gesetzlich verankert sowie**
- **weitere notwendige Anpassungen an aktuelle Steuerrechtsprechung und die Praxis der Finanzverwaltung vorgenommen werden.**

**Insgesamt gesehen darf sich die Wirtschaft auf eine Reihe von Verbesserungen einstellen**

Die wesentlichen gesetzlichen Neuregelungen sind nachfolgend im Überblick aufgeführt. Im Vordergrund stehen einkommen-, körperschaft-, gewerbe- und umsatzsteuerliche Änderungen. Die jeweils genannten Paragraphenangaben beziehen sich auf die ab 1.1.2019 geltende (Neu-) Fassung.

### 1. Einkommensteuer

**(1) Dienstwagenbesteuerung für Elektro- und Hybridfahrzeuge** (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 Sätze 2 und 3 EStG): Bisher muss ein Arbeitnehmer, der seinen Firmenwagen

privat nutzt, monatlich 1% des Listenpreises pauschal versteuern. Für Elektro- und Hybridfahrzeuge, die zwischen dem 1.1.2019 und dem 31.12.2022 angeschafft oder geleast werden, wird dieser pauschale Steuersatz auf 0,5% reduziert; bei der sog. Fahrtenbuchmethode sind allerdings Aufwendungen ebenfalls nur zur Hälfte anzusetzen.

**(2) Steuerfreie Privatnutzung von Dienst-Fahrrädern** (§ 3 Nr. 37 EStG, § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 6 EStG): Die Steuerbefreiung gilt für Fahr- und Elektroräder, die verkehrsrechtlich keine Kfz sind (z.B. weniger als 25 km/h schnell). Bei der Gewinnermittlung ist keine Entnahme vorzunehmen. Die Steuerbefreiung ist bis zum Veranlagungszeitraum 2021 befristet.

**(3) Steuerbefreiung für das Job-Ticket** (§ 3 Nr. 15 EStG): Die zusätzlich

zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn gewährten Zuschüsse des Arbeitgebers für ein Ticket des Linienverkehrs im ÖPNV zur ersten Tätigkeitsstätte werden ab 1.1.2019 wieder steuerfrei und Arbeitnehmer dürfen dieses Ticket nun auch für private Fahrten nutzen. Die steuerfreien Leistungen werden auf die Entfernungspauschale angerechnet.

**(4) Steuerbefreiung von Sanierungsgewinnen** (§ 3a EStG): Erhöhungen des Betriebsvermögens oder Betriebseinnahmen aus einem Schuldenerlass zum Zwecke der Sanierung werden steuerfrei gestellt; dies gilt u.U. auch für sog. Altfälle vor dem 9.2.2017. Die gesetzliche Neuregelung **betrifft auch die Gewerbesteuer**, da nunmehr die Finanzverwaltung für die Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags zuständig sein wird.

**(5) Verzinsung bei fehlender Reinvestition** (§ 6b Abs. 2a Sätze 4 ff. EStG): Diese Zins-Sanktion greift, wenn Veräußerungsgewinne aus Wirtschaftsjahren nach dem 31.12.2017 nicht oder nur partiell in der EU oder im EWR reinvestiert wurden.

» **Hinweis:** Weitere Neuerungen betreffen u.a. die Erweiterung der innerstaatlichen Besteuerungsgrundlage für Veräußerungsgewinne von Immobiliengesellschaften (§ 49 EStG), Ergänzungen zu den Anti-cum/cum-Regelungen (§ 36a EStG) sowie die unionsrechtskonforme Ausgestaltung der Vorsorgeaufwendungen (§ 10 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG).



**Vielfältige Neuregelungen, die u.a. die Elektromobilität fördern sollen**

## 2. Körperschaftsteuer

**(1) Verfassungskonforme Regelung des Verlustabzugs** (§ 8c Abs. 1 Satz 1 KStG): Der quotale Verlustuntergang wird ohne zeitliche Begrenzung von Beginn an, also ab Veranlagungszeitraum 2008, vollständig aufgehoben; dies **gilt auch für die Gewerbesteuer** (§ 36 Abs. 2d GewStG).

» **Hinweis und Empfehlung:** Das Finanzgericht Hamburg hat am 29.8.2017 (Az.: 2 K 245/17) dem Bundesverfassungsgericht die Frage zur Entscheidung vorgelegt (2 BvL 19/17), ob der vollständige Untergang der Verluste aufgrund einer unmittelbaren Anteilsübertragung mit dem Gleichheitsgrundsatz nach Art. 3 Abs. 1 GG vereinbar ist. Wir empfehlen, sämtliche Bescheide offenzuhalten, in denen ein Verlustuntergang aufgrund eines Gesellschafterwechsels festgestellt wird.

**(2) Rückwirkende Wiederanwendung der sog. Sanierungsklausel** (§ 8c Abs. 1a KStG): Verlustvorträge gehen – rückwirkend ab dem Veranlagungszeitraum 2008 – nicht mehr unter, wenn eine ansonsten schädliche Beteiligungsovertragung zu Sanierungszwecken erfolgt.

**(3) Einführung einer Gewinnabführungsfiktion** (§§ 14 Abs. 2, 34 Abs. 6b Sätze 2 bis 4 KStG): Nach der Neufassung wird die Vereinbarung von variablen (vom Ergebnis der Organschaft abhängigen) Ausgleichszahlungen an außenstehende Gesellschafter in gewissen Grenzen zulässig sein. Für die Anerkennung einer ertragsteuerlichen Organschaft bei gleichzeitiger Vereinbarung von Ausgleichszahlungen an außenstehende Gesellschafter soll es unschädlich sein, wenn neben dem festen Betrag nach § 304 Abs. 2 Satz 1 AktG ein weiterer Zahlungsbestandteil hinzutritt. Dies soll jedoch nur gelten, soweit die Ausgleichszahlung insgesamt den dem Anteil am Grundkapital entsprechenden (gewöhnlichen)

Gewinnanteil des außenstehenden Gesellschafters nicht übersteigt. Sollte die Finanzverwaltung abweichend zur neuen Regelung bereits Vereinbarungen zu Ausgleichszahlungen bei einer Organschaft anerkannt haben, gelten diese Grundsätze bis zum Veranlagungszeitraum 2021 fort. Wird ein Gewinnabführungsvertrag einer bisher anerkannten Organschaft nach dem 1.8.2018, aber vor Ablauf der Mindestlaufzeit von fünf Jahren gekündigt, liegt darin ein wichtiger Kündigungsgrund i.S. des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 2 KStG.

» **Empfehlung:** Ein bestehender Gewinnabführungsvertrag muss daher bis zum 31.12.2021 angepasst werden; diese Anpassung gilt nicht als Neuabschluss und löst keine neue Mindestlaufzeit aus.

## 3. Umsatzsteuer

**(1) Handel mit Waren auf elektronischen Marktplätzen im Internet** (§ 22f, § 25e UStG): Mit diesen neuen Bestimmungen, die wegen ihrer wirtschaftlichen Bedeutung dem Gesetz seinen Namen gegeben haben, werden Betreiber von Online-Plattformen verpflichtet, Angaben von solchen Nutzern aufzuzeichnen, für deren Umsätze in Deutschland eine Steuerpflicht in Betracht kommt. Insbesondere die Steuer- und USt-ID-Nummern der Händler müssen von der Plattform aufgezeichnet und für 10 Jahre aufbewahrt werden.

» **Hinweis:** Betreiber der Plattformen sollen ab dem 28.2.2019 bzw. ab dem 30.9.2019 – für Rechtsgeschäfte von Unternehmen mit Sitz im Inland, der EU oder dem EWR – für Umsatzsteuerausfälle haften, die durch Händler auf ihrer Plattform verursacht wurden.

**(2) Umsatzsteuerliche Regelung für Gutscheine** (§ 3 Abs. 13 bis 15, § 10 Abs. 1 UStG): Hiernach ist ein Ein-zweck-Gutschein ein Gutschein, bei

dem der Ort der Lieferung der Gegenstände und die für diese Gegenstände geschuldete Umsatzsteuer zum Zeitpunkt der Gutscheinausstellung feststehen. Daher wird zu diesem Zeitpunkt bereits die eigentliche Leistung ausgeführt und die spätere Einlösung sowie die Übergabe der Gegenstände lösen keine umsatzsteuerlichen Folgen mehr aus. Liegt kein Ein-zweck-Gutschein vor, ist der Gutschein ausdrücklich als Mehrzweck-Gutschein zu qualifizieren.

**(3) Abführung von Urheberrechtsabgaben:** Mit der Aufhebung des § 3 Abs. 9 Satz 3 UStG wird die Pflicht zur Abführung von Urheberrechtsabgaben nach § 54 UrhG nicht mehr als sonstige Leistung i.S. des UStG gelten und ist somit nicht mehr steuerbar.

## 4. Sonstige Regelungen

Als sonstiger Regelungsbereich ist insbesondere die Verschonungsbedarfsprüfung bei der Erbschaft- und Schenkungsteuer erwähnenswert: Die verlängerte Behaltefrist von sieben Jahren soll auch auf die Fälle der Verschonungsbedarfsprüfung (§ 28a Abs. 1 Satz 1 ErbStG) Anwendung finden. Daneben dürften folgende Aspekte von größerer Bedeutung für die jeweils betroffenen Steuerpflichtigen sein:

- Meldungen zusätzlicher Daten für grunderwerbsteuerliche Zwecke (§ 20 GrEStG),
- Folgeänderungen zum Betriebsrentenstärkungsgesetz,
- Zuordnung der Kinderzulage (§ 85 Abs. 2 EStG),
- Steuerbefreiung der Organisationsleistungen von Sportdachverbänden.

» **Hinweis:** Die Änderungen treten entsprechend der am 23.11.2018 erfolgten Zustimmung des Bundesrats überwiegend mit Wirkung zum 1.1.2019 in Kraft.

*RA/StB Reinhard Ewert /  
RA Johannes Springorum*

## STEUERN

### Steuerliche Entlastungen durch das Familienentlastungsgesetz (FamEntlastG)

» **Für wen:** Familien mit Kindern.

» **Sachverhalt:** In der Gesetzesbegründung zum Familienentlastungsgesetz (FamEntlastG) wird als Ausgangspunkt auf den Umstand verwiesen, dass Eltern wegen des Unterhalts, der Betreuung und der Erziehung ihrer Kinder finanziell nicht im gleichen Maße leistungsfähig seien wie kinderlose Menschen. Um Familien zu stärken und zu entlasten, sollen deshalb Familienleistungen bei der Bemessung der Einkommensteuer angemessener als bisher berücksichtigt werden:

(1) Im Vordergrund

stehen hierbei das **Kindergeld** und der **Kinderfreibetrag**: Ab dem 1.7.2019

werden das Kindergeld um 10 € pro Monat und Kind (§ 66 Abs. 1 EStG) sowie der Kinderfreibetrag für den Veranlagungszeitraum 2019 auf 2.490 € pro Elternteil und für 2020 auf 2.586 € pro Elternteil (§ 32 Abs. 6 Satz 1 EStG) erhöht.



2019: Kindergeld und Kinderfreibetrag bessern die Familienkasse auf

(2) Vorgesehen sind Anpassungen des Einkommensteuertarifs (§ 32a Abs. 1

EStG) dahingehend, dass der **Grundfreibetrag** auf 9.186 € für 2019 und 9.408 € ab 2020 angehoben wird.

(3) Der Höchstbetrag für den Abzug von **Unterhaltsleistungen** (§ 33a Abs. 1 Satz 1 EStG) wird ab 1.1.2019 von 9.000 auf 9.168 € und ab 1.1.2020 auf 9.408 € angehoben.

Ferner werden Änderungen der Bemessungsgrundlage für die Kirchensteuer (§ 51 a Abs. 2a Satz 1 EStG) und den Solidaritätszuschlag (§ 3 Abs. 2a Satz 1 SolZG) nach Berücksichtigung der höheren Kinderfreibeträge bei der Lohnsteuerberechnung wirksam.

RA/StB Reinhard Ewert /  
RA Johannes Springorum

### Einführung des Brexit-Steuerbegleitgesetzes (Brexit-StBG)

» **Für wen:** Steuerpflichtige mit Verbindungen zu Großbritannien.

» **Sachverhalt:** Mit dem Brexit wird Großbritannien ein Drittstaat werden. Etwaige Steuervergünstigungen für EU-Mitgliedstaaten können ab diesem Zeitpunkt grundsätzlich nicht mehr in Anspruch genommen werden. Mit dem in Vorbereitung befindlichen „Gesetz über steuerliche Begleitregelungen zum Austritt des Vereinigten Königreichs Großbritannien und Nordirland aus der Europäischen Union“ (Brexit-Steuerbegleitgesetz – Brexit-StBG) sollen Ände-

rungen in verschiedenen Gesetzen erfolgen, um die negativen Folgen für Steuerpflichtige in Deutschland möglichst gering zu halten:

(1) **Entnahme in GB-Betriebsstätte:** Nach § 4g Abs. 1 EStG können unbeschränkt Steuerpflichtige auf Antrag einen Ausgleichsposten bilden, soweit ein Wirtschaftsgut des Anlagevermögens als entnommen gilt, weil es einer Betriebsstätte in einem anderen EU-Mitgliedstaat zugeordnet wird. Der Ausgleichsposten wäre im Jahr der Bildung und den vier darauffolgenden

Wirtschaftsjahren gleichmäßig gewinnerhöhend aufzulösen (§ 4g Abs. 2 Satz 1 EStG). Diese Begünstigung gilt jedoch nicht, wenn das einer Betriebsstätte zugeordnete Wirtschaftsgut aus der Besteuerung der EU ausscheidet. Durch die Einführung eines neuen § 4g Abs. 6 EStG soll die zwingende Auflösung des Ausgleichspostens für den Fall eines Brexits verhindert werden. Die gleichmäßige Auflösung soll nach wie vor möglich sein.

(2) **Sperrfrist bei Umwandlungen:** Ein neu zu schaffender § 22 Abs. 8

UmwStG sieht vor, dass trotz des zu erwartenden Brexits die Sperrfrist von sieben Jahren bei einer Sacheinlage oder einem Anteilstausch unter dem gemeinen Wert (§ 22 Abs. 1 Satz 6 Nr. 6, Abs. 2 Satz 6 UmwStG) nicht unterbrochen wird. Andernfalls wäre ein entsprechender Einbringungsgewinn rückwirkend zu versteuern, da die Ansässigkeitsvoraussetzung des

§ 1 Abs. 4 UmwStG nicht mehr erfüllt wäre. Die Fortführung der 7-Jahresfrist soll nur dann gelten, wenn der Umwandlungsbeschluss oder der Ein-



**Steueränderungen sollen Brexit-Lücken auffangen**

bringungsvertrag vor dem Datum des Brexits erfolgt bzw. geschlossen wird.

» **Hinweis:** Änderungen des § 6 Abs. 5 AStG und § 12 Abs. 3 KStG

sind vorerst nicht erforderlich, da der Brexit nicht als „schädigendes Ereignis“ anzusehen ist und es somit weder zu einem Wegfall der Stundung noch zu einer Besteuerung des Liquidationsgewinns kommen wird.

» **Mehr zum Thema:** Darüber hinaus sind weitere Änderungen – insbesondere im UStG – wahrscheinlich. Interessant wird auch weiterhin bleiben, wie die EU und Großbri-

tannien die zukünftige Zollabwicklung gestalten werden – wir werden informieren.

*RA/StB Reinhard Ewert /  
RA Johannes Springorum*

## RECHT

### Arbeitgeber muss Reisezeiten bei Auslandsentsendung wie Arbeit vergüten

» **Für wen:** Unternehmer mit Auslandsbezug und Arbeitnehmer mit wechselnden Tätigkeitstätten.

» **Sachverhalt:** Ein technischer Mitarbeiter eines Bauunternehmens wird von seinem Arbeitgeber regelmäßig auf wechselnden Baustellen im In- und Ausland eingesetzt. Im Jahr 2015 war er für mehrere Monate auf einer Baustelle in der Volksrepublik China tätig. Auf eigenen Wunsch des Arbeitnehmers buchte sein Arbeitgeber für die Hin- und Rückreise statt eines Direktflugs in der Economy-Class einen Flug in der Business-Class mit Zwischenstopp in Dubai. Die Reisezeit des Mitarbeiters im Rahmen dieses Auslandseinsatzes

umfasste daher insgesamt vier Reisetage, von denen jedoch lediglich jeweils acht Stunden nach vereinbarter Vergütung mit insgesamt 1.149,44 € brutto berücksichtigt wurden. Mit seiner Klage verlangte der Arbeitnehmer die Vergütung für weitere 37 tatsächlich angefal-

lene Reisetage von seinem Arbeitgeber. Es sei, so seine Begründung, die gesamte Reisezeit von seiner Wohnung bis zur auswärtigen Arbeitsstelle und zurück wie Arbeit zu vergüten.

Nachdem das Landesarbeitsgericht (LAG) seiner Klage stattgegeben hatte,

hatte die Revision durch das Bauunternehmen vor dem Bundesarbeitsgericht (BAG) teilweise Erfolg: Zwar entsende der Arbeitgeber einen Arbeitnehmer ausschließlich im eigenen Interesse zu auswärtigen Arbeitsstellen und habe die Reisen daher wie Arbeit zu vergüten. Maßgeblich seien jedoch die Reisezeiten, die bei einem Direktflug in der Economy-Class anfallen. Folglich sei die Reisezeit, die auf-



**Reisezeiten als Arbeitszeiten, nicht aber für privat motivierte Umwege**

grund des vom Mitarbeiter gewünschten Zwischenstopps in Dubai zusätzlich angefallen ist, nicht als Arbeitszeit zu vergüten.

Da es im Übrigen an ausreichenden Feststellungen zum Umfang der tatsächlich erforderlichen Reisezeiten im Streitfall fehlte, wurde die Klage zur

erneuten Verhandlung und Entscheidung an das LAG Rheinland-Pfalz zurückverwiesen.

» **Empfehlung:** Im Sinne einer einheitlichen Handhabung dringend anzuraten ist die Aufstellung – bzw. Anpassung bereits vorhandener – firmeninterner Richtlinien zur Reisezeitvergütung.

» **Mehr zum Thema:** Weitere Details der BAG-Entscheidung (Urteil vom 17.10.2018, Az.: 5 AZR 553/17) finden Sie unter [www.bundesarbeitsgericht.de](http://www.bundesarbeitsgericht.de) in der Pressemitteilung 51/18 vom 17.10.2018.

*RA/StB Christian Wilke /  
Philipp Bajorat*

## Vorzeitige Beendigung der Elternzeit wegen Geburt eines weiteren Kindes

» **Für wen:** Arbeitgeber sowie Arbeitnehmer mit Kindern.

» **Sachverhalt:** Unter welchen Voraussetzungen eine Elternzeit vorzeitig beendet werden kann, hat das Bundesarbeitsgericht (BAG) mit seiner Entscheidung vom 8.5.2018 (Az.: 9 AZR 8/18) konkretisiert. Die Klägerin hatte zunächst eine Elternzeit von zwei Jahren angemeldet, war aber während der Elternzeit erneut schwanger geworden und wollte daher die Elternzeit bereits nach einem Jahr (kurzfristig) vorzeitig beenden. Sie berief sich darauf, dass eine vorzeitige Beendigung ohne Zustimmung des Arbeitgebers „wegen der Geburt eines weiteren Kindes“ möglich sei.

Das BAG stellte fest, dass die Elternzeit nicht bereits bei der Schwangerschaft vorzeitig be-

endet werden kann, sondern erst, wenn das Kind entbunden ist. Das Gesetz stelle nicht auf das Bestehen einer Schwangerschaft, sondern auf die Geburt eines weiteren Kindes ab. Dies ergebe sich aus dem Wortlaut der Norm und der Regelungssystematik sowie deren Sinn und Zweck. Ziel der Norm sei es, die Überschneidung mehrerer Elternzeiten zu vermeiden und es

zu ermöglichen, die Elternzeit für jedes Kind voll auszuschöpfen.

Eine Überschneidung mehrerer Elternzeiten sei aber erst nach der Geburt eines weiteren Kindes denkbar. Wenn die Elternzeit vorzeitig beendet werde, gehe der nicht verbrauchte Anteil der Elternzeit nicht unter. Dieser Anteil könne im Anschluss an die Elternzeit des zweiten Kindes genommen werden, um so die Belastung, die mit der höheren Anzahl von Kindern wachse, abzumildern.

» **Empfehlung:** Die Entscheidung des BAG führt zu mehr Rechtssicherheit für Arbeitgeber und Arbeitnehmer und sollte insbesondere bei kurzfristigen Änderungswünschen hinsichtlich der Elternzeit beachtet werden.

*RAin/StBin Dany Eidecker*



Elternzeit – rechtlich eine Wissenschaft für sich

## RECHNUNGSLEGUNG & FINANZEN

### Umsetzung der Datenschutzanforderungen: Prüfung schützt vor Bußgeldern

Die Aufregung war groß, als die neuen Datenschutzgrundsätze der EU-Datenschutz-Grundverordnung (DSGVO) im Mai dieses Jahres zur Anwendung kamen. Dies hatte zwei wesentliche Gründe: Neben den deutlich angestiegenen bürokratischen und dokumentarischen Anforderungen drohen Unternehmen aller Größen und Branchen mit der DSGVO und dem Bundesdaten-

schutzgesetz (BDSG) erhebliche Sanktionen. Ganz konkret ergeben sich für Unternehmen hohe finanzielle Risiken in Form von Bußgeldzahlungen, die bei schwerwiegenden Verstößen bis zu vier Prozent des weltweit erzielten Konzernumsatzes des Vorjahres erreichen können. Angesichts dessen ist es unerlässlich, die Einhaltung der Vorgaben gemäß DSGVO und

BDSG sicherzustellen. Das stellt die Unternehmen vor die Herausforderung, ihre datenschutzrelevanten Verfahren und Maßnahmen anzupassen. Zugleich steigt der Bedarf für eine Prüfung dieser technischen und organisatorischen Verfahren und Maßnahmen durch einen Wirtschaftsprüfer oder anderen sachverständigen Experten.

## 1. Rechenschaftspflicht der Geschäftsleitung zur Einhaltung der DSGVO

Zur Einhaltung der in der DSGVO genannten Datenschutzgrundsätze (Rechtmäßigkeit, Verarbeitung nach Treu und Glauben, Transparenz, Zweckbindung, Datenminimierung, Richtigkeit, Speicherbegrenzung sowie Integrität und Vertraulichkeit) müssen Unternehmen zahlreiche Prozesse und Maßnahmen – verankert in der Aufbau- und Ablauforganisation – konzipieren und implementieren. Und dies muss nachgewiesen werden können – man spricht von der Rechenschaftspflicht des Verantwortlichen, also des Unternehmens vertreten durch die Geschäftsleitung.

## 2. Neuer Prüfungshinweis des IDW

Der Fachausschuss für Informationstechnologie des Instituts der Wirtschaftsprüfer (IDW) hat das Thema DSGVO aufgenommen und hierzu einen Prüfungshinweis entwickelt, der eine Prüfung der Grundsätze, Verfahren und Maßnahmen nach der DSGVO und dem BDSG vorsieht (IDW PH 9.860.1). Dieser beinhaltet Beispiele zur Gewährleistung der DSGVO-Compliance sowie mögliche Prüfungshandlungen zur Beurteilung der Angemessenheit und Wirksamkeit der Grundsätze, Verfahren und Maßnahmen. Dabei kann je nach Auftragsvereinbarung wahlweise

- entweder die Erklärung der gesetzlichen Vertreter im Rahmen eines Compliance Management Systems zu den Grundsätzen, Verfahren und Maßnahmen nach der DSGVO und des BDSG geprüft oder



Prüfung auf Einhaltung der Anforderungen schützt vor hohen Risiken

- eine direkte Angemessenheits- oder Wirksamkeitsprüfung dieser Grundsätze, Verfahren und Maßnahmen durchgeführt werden.

Gegenstand einer Prüfung nach IDW PH 9.860.1 sind die Kriterien der aus dem Geschäftsmodell des Unternehmens abgeleiteten Datenschutzziele und der Datenschutzkultur, seine Aufbau- und Ablauforganisation, das Rahmenregelwerk nebst Risikoanalysen, Schulungs- und Sensibilisierungsmaßnahmen sowie Maßnahmen zur Überwachung und Verbesserung des Systems. Der Prüfungshinweis enthält zudem einen konkreten Anforderungskatalog bestehend aus 43 Seiten mit 12 Abschnitten in Form von einleitenden Anforderungen und insgesamt 86 exemplarischen Grundsätzen, Verfahren und Maßnahmen zur Einhaltung der Kriterien inklusive dazugehöriger Prüfungshandlungen. Der Anforderungskatalog dient damit als umfassende Guidance für eine DSGVO-Prüfung. Sind im Einzelfall weitere Gesetze und Vorschriften über den Datenschutz zu berücksichtigen (z.B. branchenbezogene regulatorische Anforderungen), richtet sich deren Anwendung nach der in der Auftragsvereinbarung getroffenen Abgrenzung. In diesen Fällen ist der Anforderungskatalog entsprechend zu erweitern.

Ferner legt der Prüfungshinweis dar, wie

die Berichterstattung, der Aufbau je nach Auftragsart und die Berichtsbestandteile über die Verantwortung des gesetzlichen Vertreters und des Wirtschaftsprüfers, das Prüfungsurteil und dabei zugrunde gelegte Kriterien zu formulieren sind.

## 3. Welchen Nutzen hat eine solche Prüfung?

Mittels Durchführung einer solchen Prüfung erhalten Unternehmen im Rahmen eines standardisierten Berichts ein belastbares Urteil zur Angemessenheit und Wirksamkeit ihres Datenschutz-Managementsystems und Transparenz über dessen Umsetzungsgrad. Darüber hinaus werden eventuelle Handlungsbedarfe identifiziert und adressiert. Insbesondere kann das Unternehmen dabei unterstützt werden, Datenschutzlücken proaktiv zu erkennen, um Abmahnungen und Anzeigen vorzukommen.

Dies sind entscheidende Aspekte der von der DSGVO postulierten Rechenschaftspflicht. Zudem ist das Unternehmen auf der Basis der Prüfung gegenüber Aufsichtsbehörden, Dienstleistern, Betroffenen, Aufsichtsgremien und sonstigen Stakeholdern stets umfassend nachweisfähig. Beispielsweise können sich Kunden im Falle einer Auftragsverarbeitung von der Datenschutzkonformität überzeugen.

Nicht zuletzt fördert ein funktionierender Datenschutz das Vertrauen in das Unternehmen und gibt wertvolle Einblicke in die rechtmäßige Verwendung der gespeicherten Daten im Rahmen der Digitalisierung – ein nicht zu unterschätzender Vorteil.

WP/StB Benjamin Sauerhammer

## Währungsumrechnung im Konzernabschluss: Anwendung des neuen DRS 25

**Für international aufgestellte Unternehmen gehören Fremdwährungsgeschäfte zum Alltag, allerdings sind im Rahmen der Bilanzierung vielfältige Probleme zu lösen. Insbesondere gilt das für die Einbindung von Tochterunternehmen, z.B. im Anschluss an eine Akquisition. Hilfestellung bietet der am 3.5.2018 vom BMJV bekannt gemachte DRS 25. Dieser Standard konkretisiert die Grundsätze zur Währungsumrechnung nach § 308a HGB und behandelt in diesem Zusammenhang bestehende Zweifelsfragen. Der nachfolgende Überblick führt in die Anwendung des – nicht weniger als 109 (!) Textziffern umfassenden – DRS 25 ein. Neben der Umrechnung von Fremdwährungsabschlüssen insgesamt stehen Währungsumrechnungen bei einzelnen Konsolidierungsmaßnahmen im Vordergrund.**

### 1. Ziele der Ausarbeitung des neuen Standards und Geltungsbereich

#### 1.1 Hintergrund und Hauptziele

Aufgrund zahlreicher Anwendungsprobleme und Auslegungsfragen bei der Fremdwährungsumrechnung im Konzernabschluss beschloss der HGB-Fachausschuss des DRSC (HGB-FA) bereits vor einigen Jahren, einen DRS zum Thema Fremdwährungsumrechnung in sein Arbeitsprogramm aufzunehmen. Nach der einstimmigen Verabschiedung im Februar 2018 wurde der neue DRS 25 „Währungsumrechnung im Konzernabschluss“ dann am 3.5.2018 gem. § 342 Abs. 2 HGB durch

das BMJV bekannt gemacht. DRS 25 konkretisiert für den Konzernabschluss die Umrechnung von Geschäftsvorfällen in fremder Währung in den Handelsbilanzen II der einbezogenen Unternehmen. Weiterhin werden die Grundsätze der Währungsumrechnung nach § 308a HGB geregelt.

Die Hauptziele bestehen darin, eine einheitliche Anwendung der Vorschriften sicherzustellen und die Informationsfunktion des Konzernabschlusses zu stärken. Deshalb konkretisiert der Standard ferner unter Beachtung des § 313 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 HGB auch die Anforderungen an die Angaben zur Währungsumrechnung im Konzernanhang.

#### 1.2 Geltungsbereiche

Anzuwenden ist DRS 25 von allen Mutterunternehmen, die zur Aufstellung

- eines handelsrechtlichen Konzernabschlusses gem. den §§ 290 ff. HGB oder
- eines Konzernabschlusses gem. den §§ 11 ff. PubiG verpflichtet sind oder
- dies freiwillig tun.

» **Hinweis:** Die entsprechende Anwendung der Regelungen des Standards zur Umrechnung von Fremdwährungsgeschäften sowie zu den Angaben im Anhang auf den Einzelabschluss wird empfohlen. In zeit-

licher Hinsicht sind die Regelungen dieses Standards erstmals für nach dem 31.12.2018 beginnende Geschäftsjahre anzuwenden. Eine frühere vollumfängliche Anwendung ist zulässig und wird vom DRSC empfohlen.

## 2. Wesentliche Grundsätze der Umrechnung von Fremdwährungsgeschäften in der Handelsbilanz II

### 2.1 Erfasste Transaktionen

Der Regelungsbereich des DRS 25 umfasst in Bezug auf die Umrechnung von Fremdwährungsgeschäften sowohl die Umrechnung von Transaktionen in Fremdwährung zum Erstverbuchungszeitpunkt als auch die Umrechnung bei der Folgebewertung gem. § 256a i.V. mit § 298 Abs. 1 HGB.

### 2.2 Bei der Ersterfassung anzuwendender Umrechnungskurs

Bei der erstmaligen Erfassung der aus einem Fremdwährungsgeschäft resultierenden Vermögensgegenstände, Schulden, Rechnungsabgrenzungsposten oder Sonderposten ist der Devisenkassakurs (jeweils zutreffender Geld- oder Briefkurs) am Transaktionstag anzuwenden. Soweit mit der erstmaligen Erfassung eines Fremdwährungsgeschäfts Erträge und Aufwendungen entstehen, sind diese mit dem gleichen Kurs umzurechnen wie die zugrundeliegenden Bilanzposten.

### 2.3 Folgebewertung

Für die Währungsumrechnung im Rahmen der Folgebewertung sieht der Standard für nichtmonetäre und monetäre Vermögensgegenstände und Verbindlichkeiten differenzierte Regelungen vor:

**(1) Nichtmonetäre Vermögensgegenstände:** Soweit diese ursprünglich in frem-



Währungsumrechnung gem. DRS 25 soll die Informationsfunktion des Konzernabschlusses stärken



der Währung erworben wurden, ist die Folgebewertung auf der Basis der zum Zugangszeitpunkt erfassten Anschaffungskosten in der Landeswährung vorzunehmen. Bei der Ermittlung niedrigerer beizulegender Werte nach § 253 Abs. 3 Satz 5 und 6 sowie Abs. 4 HGB ist zu differenzieren, ob die in fremder Währung erworbenen Vermögensgegenstände ausschließlich in fremder Währung oder auch bzw. nur in Landeswährung wiederbeschafft oder veräußert werden können.

## (2) Monetäre Vermögensgegenstände und Verbindlichkeiten:

Diese sind gem. § 256a Satz 1 HGB im Rahmen der Folgebewertung zum Devisenkassamittelkurs am Abschlussstichtag umzurechnen. Bei einer Restlaufzeit von einem Jahr oder weniger sind gem. § 256a Satz 2 HGB das Realisationsprinzip und das Anschaffungskostenprinzip nicht anzuwenden. Diese Ausnahme gilt nur in Bezug auf währungskursbedingte Wertänderungen.

» **Hinweis:** Umrechnungsdifferenzen aus der Währungsumrechnung bei der Folgebewertung sind stets erfolgswirksam zu behandeln, soweit sie nicht Teil von Bewertungseinheiten i.S. des § 254 HGB sind.

## 3. Umrechnung von Fremdwährungsabschlüssen

Für die Umrechnung von auf fremde Währung lautenden Abschlüssen von Tochter- und Gemeinschaftsunternehmen gilt die modifizierte Stichtagskursmethode gem. § 308a HGB ggf. i.V. mit § 310 Abs. 2 HGB. In Anwendung von § 308a Satz 1 und 2 HGB sind

- sämtliche Vermögensgegenstände, Schulden, Rechnungsabgrenzungsposten und Sonderposten eines ausländischen Tochterunternehmens grundsätzlich mit dem Devisenkassamittelkurs am Konzernabschlussstichtag,
- die Posten des Eigenkapitals mit historischen Devisenkassamittelkursen und

- die GuV-Posten mit Durchschnittskursen

in Euro umzurechnen. § 308a Satz 3 HGB bestimmt, dass die Eigenkapitaldifferenz aus Währungsumrechnung innerhalb des Konzerneigenkapitals nach den Konzerngewinnrücklagen auszuweisen ist.

» **Hinweis:** Die Anwendung von § 308a HGB auf die auf fremde Währung lautenden Abschlüsse von assoziierten Unternehmen, die im Konzernabschluss gem. § 312 HGB nach der Equity-Methode bewertet werden, wird im Standard empfohlen.

## 4. Währungsumrechnung bei einzelnen Konsolidierungsmaßnahmen

### 4.1 Erstkonsolidierung von ausländischen Tochterunternehmen

Hierbei aufgedeckte stillen Reserven und Lasten sowie sich ergebende Geschäfts- oder Firmenwerte (soweit sie sich in der Währung der betreffenden Tochterunternehmen realisieren) bzw. passive Unterschiedsbeträge aus der Kapitalkonsolidierung sind Teil des im Ausland investierten Vermögens. Sie sind einheitlich in der Währung des Tochterunternehmens zu bewerten. An den auf die Erstkonsolidierung folgenden Abschlussstichtagen sind die fortgeführten Konzernbuchwerte, die nach den §§ 301 und 309 HGB sowie den diese konkretisierenden Regelungen des DRS 23 zu ermitteln sind, gem. § 308a HGB in Euro umzurechnen.

### 4.2 Entkonsolidierung

Wird ein Tochterunternehmen entkonsolidiert, ist die zum Abgangszeitpunkt fortentwickelte Eigenkapitaldifferenz aus Währungsumrechnung erfolgswirksam aufzulösen (§ 308a Satz 4 HGB). Dies gilt sowohl bei einer Anteilsveräußerung (share deal) als auch bei der Veräußerung von sämtlichen Vermögensgegenständen und Schulden eines ausländischen Tochterunternehmens (asset deal).

## 4.3 Sonstige im DRS 25 erfasste Aspekte bei einzelnen Maßnahmen

Der Standard enthält ferner Regelungen zur Währungsumrechnung bei Anteilsveräußerungen/-erwerben ohne Statuswechsel (Unternehmen bleibt Tochterunternehmen, assoziiertes Unternehmen oder Beteiligung), der Übergangskonsolidierung (Wechsel von Voll- auf Quotenkonsolidierung oder At Equity-Bewertung) sowie bei der Kapitalkonsolidierung in einem mehrstufigen Konzern. Die Zwischenergebniseliminierung gem. § 304 HGB bei konzerninternen Transaktionen sowie die Aufwands- und Ertragskonsolidierung werden ebenso angesprochen wie Einzelfragen der Equity-Bewertung.

## 5. Weitere Regelungsbereiche

Abschlüsse aus Hochinflationländern sind vor ihrer Einbeziehung in den Konzernabschluss des Mutterunternehmens um Inflationseffekte zu bereinigen. Hierzu enthält DRS 25 Indikatoren für die Identifikation eines Hochinflationlands sowie Methoden der Inflationsbereinigung. Der neue Standard befasst sich abschließend mit den Angaben im Konzernanhang, soweit ein Zusammenhang mit der Umrechnung von Fremdwährungsposten und von Fremdwährungsabschlüssen besteht.

» **Empfehlung:** Auch schon in kleineren Unternehmen kann sich die Währungsumrechnung im Konzernabschluss als eine äußerst schwierige und vielschichtige Aufgabe darstellen. Mit dem DRS 25 erhält die Praxis Antworten auf eine Fülle von Anwendungsfragen, die hier nur im Überblick wiedergegeben werden konnten. Unsere Konsolidierungsexperten stehen Ihnen für vertiefende Hilfestellungen insbesondere auch bei Problemen zur Verfügung, die sich im Rahmen von bzw. im Anschluss an M&A-Transaktionen wegen der Komplexität der Materie beinahe unausweichlich stellen werden.

WPIn Julia Rösger /  
WP/StB Alexander Paul

## Bilanzierungsvorgaben gem. DRS 26 „Assoziierte Unternehmen“ und DRS 27 „Anteilmäßige Konsolidierung“

**Der HGB-Fachausschuss des DRSC hat den DRS 26 „Assoziierte Unternehmen“ und den DRS 27 „Anteilmäßige Konsolidierung“ verabschiedet, welche die bisherigen DRS 8 und DRS 9 ersetzen. Beide Standards gelten für alle Unternehmen, die zur Aufstellung eines Konzernabschlusses verpflichtet sind oder einen solchen freiwillig aufstellen. DRS 26 und DRS 27 beschäftigen sich neben der Abgrenzung der assoziierten Unternehmen sowie Gemeinschaftsunternehmen insbesondere mit der Technik der Equity- sowie Quotenkonsolidierung. Hierbei wird eine Reihe von Zweifelsfragen behandelt und es werden im Rahmen der gesetzlichen Grundlagen praktikable Lösungsvorschläge entwickelt.**

### 1. Begriffliche Abgrenzungen

#### 1.1 Assoziierte Unternehmen

Im Unterschied zu den Definitionen in den vormaligen Standards findet eine deutlich stärkere Anlehnung an die gesetzlichen Regelungen der §§ 311 Abs. 1 bzw. § 310 Abs. 1 HGB statt:

Ein assoziiertes Unternehmen ist

- als ein nicht in den Konzernabschluss einbezogenes Unternehmen definiert,
- bei dem ein in den Konzernabschluss einbezogenes Unternehmen einen maßgeblichen Einfluss auf die Geschäfts- und Finanzpolitik ausübt oder
- für das ein solcher erwartet wird und
- an dem dieses in den Konzernabschluss einbezogene Unternehmen gleichzeitig gem. § 271 Abs. 1 HGB beteiligt ist.

Maßgeblicher Einfluss wird vermutet, wenn dem beteiligten Unternehmen direkt oder indirekt ein Stimmrechtsanteil von mindestens 20% zusteht. Eine positive Assoziierungsvermutung

bei einem Stimmrechtsanteil von mindestens 20% muss nicht widerlegt werden. Demgegenüber enthält der DRS 26 auch eine negative Assoziierungsvermutung: Wenn das beteiligte Unternehmen direkt oder indirekt einen Stimmrechtsanteil von weniger als 20% hält, wird widerlegbar vermutet, dass kein maßgeblicher Einfluss besteht.

» **Hinweis:** Ein Stimmrechtsanteil von weniger als 20% ist also nur als ein Indikator für das Nichtvorliegen eines maßgeblichen Einflusses und damit für das Nichtvorliegen eines assoziierten Unternehmens anzusehen. Zusätzlich ist beim Bestehen einer Beteiligung mit einer einzelfallbezogenen Würdigung der Gesamtumstände zu prüfen, ob nicht doch ein maßgeblicher Einfluss ausgeübt wird. Die im Einzelnen hierfür heranzuziehenden Kriterien finden sich in den Tz. 17 ff. des DRS 26.17.

#### 1.2 Gemeinschaftsunternehmen

Ein Gemeinschaftsunternehmen liegt nach DRS 26.7 bzw. DRS 27.7 vor, falls die Geschäfts- und Finanzpolitik dieses Unternehmens gemeinsam von zwei oder mehreren unabhängigen Unternehmen geführt wird, wobei eines der Unternehmen das Mutterunternehmen oder ein im Wege der Vollkonsolidierung gem. §§ 300 ff. HGB in den Konzernabschluss des Mutterunternehmens einbezogenes Tochterunternehmen sein muss. Einen besonderen Schwerpunkt innerhalb des DRS 27 bilden die Herausarbeitung und Diskussion der Tatbestandsmerkmale eines Gemeinschaftsunternehmens. Im Einzelnen handelt es sich dabei um:

- das Vorliegen der Unternehmenseigenschaft des Gemeinschaftsunternehmens (i.w.S. des DRS 19.6);
- die tatsächliche Ausübung einer gemeinsamen Führung aufgrund einer auf Dauer angelegten vertrag-

lichen Vereinbarung zur gemeinsamen Führung durch die an dieser beteiligten Gesellschafter und

- die gemeinsame Führung durch das Mutter- oder ein in den Konsolidierungskreis des Mutterunternehmens einbezogenes Tochterunternehmen sowie
- ein oder mehrere nicht zum Konsolidierungskreis des Mutterunternehmens zugehörige Unternehmen.

### 2. Anwendung der Equity-Methode

DRS 26 enthält eine Reihe von Präzisierungen in Bezug auf die Anwendung der Equity-Methode, die nachfolgend skizziert werden:

#### (1) Keine Notwendigkeit der Verwendung eines festgestellten Jahresabschlusses

bzw. gebilligten Konzernabschlusses für die Anwendung der Equity-Methode; jedoch müssen in dem für die Equity-Methode verwendeten Abschluss die wesentlichen Bilanzierungs- und Bewertungsentscheidungen verbindlich festgelegt worden sein.

#### (2) Keine Notwendigkeit einer Vereinheitlichung des Abschlussstichtags

des „at Equity“ einbezogenen Unternehmens mit dem Konzernabschlussstichtag. Grundsätzlich besteht auch bei Vorgängen von besonderer Bedeutung, die nach dem Stichtag des Abschlusses des assoziierten Unternehmens und vor dem Konzernabschlussstichtag eintreten, keine Berücksichtigungspflicht im Rahmen der Equity-Methode. Eine Ausnahme gilt jedoch für Kapitalmaßnahmen im assoziierten Unternehmen wie Kapitalerhöhungen bzw. -rückzahlungen oder vergleichbare Vorgänge; hier ist eine anlassbezogene, nicht periodische Fortschreibung des Equity-Buchwerts vorzunehmen, auch wenn diese Maßnahmen erst nach dem Stichtag des

Abschlusses, der der Equity-Methode zugrunde liegt, jedoch bis zum Konzernabschlussstichtag erfolgen.

**(3) Keine Einschränkung des Wahlrechts,** die im Abschluss des assoziierten Unternehmens angewandten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden an die konzernheitlichen Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden anzupassen. Somit kann insbesondere ein IFRS- oder US-GAAP-Abschluss des assoziierten Unternehmens Grundlage für die Anwendung der Equity-Methode im HGB-Konzernabschluss sein. In den Konzernanhangangaben ist zwar der Verzicht auf die Anpassung bei vom Konzernabschluss abweichenden Bewertungsmethoden im Abschluss des assoziierten Unternehmens anzugeben, nicht jedoch die ggf. erforderlichen und im Konzernabschluss unterlassenen Anpassungsmaßnahmen.

**(4) Die Aufdeckung sämtlicher stiller Reserven und stiller Lasten** ist bei der erstmaligen Anwendung der Equity-Methode geboten, auch wenn hierdurch die Anschaffungskosten der Beteiligung am assoziierten Unternehmen überschritten werden. Ein wesentliches Argument für die Aufgabe der Anschaffungskostenrestriktion war, dass hinsichtlich der Aufdeckung (anteiliger) stiller Reserven und Lasten bei Anwendung der Equity-Methode konzeptionell keine strengeren Maßstäbe als bei der Vollkonsolidierung angelegt werden können.

**(5) Ergänzende Regelungen zu den im Rahmen der Equity-Buchwertfortschreibung entstehenden negativen Equity-Buchwerten** (vgl. hierzu DRS 26.54-.56) sind zu beachten.

**(6) Zwischenergebniskonsolidierung:** Infolge nicht bekannter oder nicht zugänglicher Sachverhalte kann diese unterlassen werden. Sofern einzelne der für die Zwischenergebniseliminie-



### Anwendung der Equity-Methode wirft Fragen auf

rung erforderlichen Angaben fehlen, dürfen diese auch durch entsprechend plausible Annahmen und Schätzungen ergänzt werden, wenn es sich aus Konzernsicht um wesentliche Liefer- und Leistungsbeziehungen handelt.

**(7) Ausweis der Ertragsteuern:** Das Equity-Ergebnis darf in der Konzern-GuV entweder um die Ertragsteuern saldiert ausgewiesen werden oder es erfolgen ein Bruttoausweis im Equity-Ergebnis und die Einbeziehung des auf das Equity-Ergebnis entfallenden Ertragsteueraufwands im Ertragsteueraufwand des Konzerns. Letztgenannte Variante ist aus erfolgsanalytischen Gründen zu befürworten, da hierdurch eine klare Trennung von Ergebnis vor Steuern einerseits und Ertragsteuern andererseits ermöglicht wird.

### 3. Anwendung der anteilmäßigen Konsolidierung

Zentrale Punkte, die der DRS 27 hinsichtlich der Konsolidierungstechnik für die anteilmäßige Konsolidierung regelt, sind insbesondere:

- Zugrundelegung eines Konzernabschlusses des Gemeinschaftsunternehmens für die anteilmäßige Konsolidierung, falls das Gemeinschaftsunternehmen seinerseits einen Konzernabschluss aufstellt;
- Verwendung der wirtschaftlichen Beteiligungquote zur anteilmäßigen

Konsolidierung, falls diese dauerhaft von der Kapitalanteilsquote am Gemeinschaftsunternehmen abweicht;

- Ausweis des nicht verrechneten Teils der Bilanzposten (Schulden, Forderungen oder Ausleihungen) bei anteilmäßiger Schuldenkonsolidierung als gegenüber Dritten bestehenden Bilanzposten; Analoges muss dann auch für die Aufwands- und Ertragskonsolidierung gelten (d.h. Ausweis von Zinserträgen bzw. -aufwendungen gegenüber Dritten);
- Pflicht zur anteilmäßigen Zwischenergebniseliminierung nicht nur im Falle des Vorliegens von „Upstream“- und „Downstream“-Lieferungen, sondern auch bei „Crosstream“-Lieferungen;
- Behandlung von Aufstockungen von Anteilen am Gemeinschaftsunternehmen ohne Änderung des Status als Gemeinschaftsunternehmen als Erwerbsvorgänge, die eine zusätzliche Kapitalkonsolidierung auslösen. Invers ist die Abstockung von Anteilen am Gemeinschaftsunternehmen ohne Statusänderung als erfolgswirksames Veräußerungsgeschäft abzubilden.

### 4. Anhangangaben und Anwendungszeitraum

Hinzuweisen ist weiterhin auf die Konzernanhangangaben, die im Unterschied zu den vorausgehenden DRS 8 und DRS 9 deutlich stärker an die handelsrechtlichen Vorgaben angelehnt sind.

Beide Standards sind erstmals verpflichtend in Geschäftsjahren anzuwenden, die nach dem 31.12.2019 beginnen. Eine frühere Anwendung wird empfohlen. Die Neuregelungen sind prospektiv anzuwenden. Eine rückwirkende Anwendung der Standards ist nicht zulässig.

WP/StB Benjamin Sauerhammer

## Bilanzierung von Leasingverhältnissen nach IFRS 16: Neuregelung ab 1.1.2019 bringt Erleichterungen, aber auch Zweifelsfragen

**Ab dem 1.1.2019 ersetzt IFRS 16 die bisherigen Standards und Regularien IAS 17, IFRIC 4, SIC-15 und SIC-27. Der neue Standard IFRS 16 bringt – zumindest für Leasingnehmer – weitreichende Änderungen bei der Bilanzierung von Leasingverhältnissen mit sich. Es ist mit starken Änderungen der Bilanzbilder und wichtiger Kennzahlen zu rechnen.**

### 1. Neuregelungen im Überblick

Mit dem Ziel, Transparenz bei der Bilanzierung von Leasingverhältnissen zu schaffen, wurde die bisher vorzunehmende Klassifizierung eines Leasingverhältnisses als operate lease oder finance lease für Leasingnehmer abgeschafft. Stattdessen verpflichtet der neue Standard Leasingnehmer dazu, nahezu alle Leasingverhältnisse in der Bilanz zu erfassen. Damit ändert sich nicht nur das Bilanzbild deutlich, Folgewirkungen ergeben sich auch für bedeutsame Kennzahlen wie z.B. die Eigenkapitalquote, den Verschuldungsgrad sowie das EBIT und das EBITDA. Die Bilanzierung beim Leasinggeber hingegen unterliegt nur geringeren Veränderungen. Hier bleibt die Unterscheidung zwischen operate lease und finance lease wie bisher nach IAS 17 bestehen.

IFRS 16 definiert in IFRS 16.9 ein Leasingverhältnis wie folgt: „Ein Vertrag oder Teil eines Vertrags, der gegen Zahlung eines Entgelts für einen bestimmten Zeitraum zur Nutzung eines identifizierten Vermögenswerts berechtigt.“ Voraussetzung ist zum einen, dass es einen eindeutig bestimmbar und abgrenzbaren Vermögenswert gibt. Zum anderen legt IFRS 16 bei der Definition eines Leasingverhältnisses einen Schwerpunkt auf das Merkmal der „Kontrolle“. Die Kontrolle über die Nutzung liegt beim Leasingnehmer, wenn

dieser das Recht auf den gesamten wirtschaftlichen Nutzen aus dem Vermögenswert während der Leasingdauer hat und entscheiden kann, wie und für welchen Zweck der Vermögenswert verwendet wird.

IFRS-Bilanzierer sind nicht verpflichtet, ihre zum Stichtag der erstmaligen Anwendung bestehenden Vertragsverhältnisse daraufhin zu beurteilen, ob nach den Kriterien des IFRS 16 Leasingverhältnisse vorliegen. Stattdessen kann IFRS 16 – als Erleichterungsvorschrift – auf alle bisher gem. IAS 17 und IFRIC 4 als Leasingverhältnisse klassifizierten Sachverhalte angewendet werden, während bisher nicht als Leasingverhältnis klassifizierte Sachverhalte nicht neu betrachtet werden. Die Definitionskriterien des IFRS 16 finden dann auf alle nach dem Erstanwendungszeitpunkt (1.1.2019) neu abgeschlossenen Vereinbarungen Anwendung.

» **Hinweis:** Aufgrund der umfassenden Änderungen in der Leasingbilanzierung für Leasingnehmer sieht der Standard ein Wahlrecht für eine „vereinfachte retrospektive Anwendung“ vor. Optional kann eine vollständig retrospektive Anwendung des IFRS 16 gem. Vorgaben des IAS 8 erfolgen. Bei der „vereinfachten retrospektiven Anwendung“ erfolgt keine Anpassung der Vorjahresinformationen. Stattdessen wird das Eigenkapital zu Beginn der Erstanwendungsperiode um den kumulierten Effekt angepasst.

### 2. Wichtige Aspekte der Bilanzierung beim Leasingnehmer

#### 2.1 Ansatz und Bewertung des Vermögenswerts

Der Leasingnehmer hat im Falle eines identifizierten Vermögenswerts den Leasingwert als RoU-Asset (Right-of-Use Asset: Vermögenswert aus einem Nutzungsrecht) auf der Aktivseite zu

bilanzieren. Der erstmalige Ansatz des RoU-Assets erfolgt in Höhe der Leasingverbindlichkeit. Zusätzlich berücksichtigt werden bereits geleistete Leasingzahlungen vor Vertragsbeginn abzüglich etwaiger erhaltener Leasinganreize. In den erstmaligen Ansatz fließen ferner direkt zuordenbare Kosten des Leasingnehmers sowie die erwarteten Kosten von Wiederherstellungsverpflichtungen ein, die gem. IAS 37 „Rückstellungen, Eventualverbindlichkeiten und Eventualforderungen“ angesetzt werden.

Die Folgebewertung des RoU-Asset erfolgt i.d.R. nach dem Anschaffungskostenmodell gem. IAS 16 „Sachanlagen“. Das RoU-Asset ist planmäßig über die kürzere Periode aus wirtschaftlicher Nutzungsdauer und Laufzeit des Leasingvertrags abzuschreiben. Ist zum Beginn der Laufzeit bereits wahrscheinlich, dass das Eigentum auf den Leasingnehmer übergehen wird, hat sich die Abschreibung auf die gesamte Nutzungsdauer des Vermögenswerts zu beziehen.

» **Hinweis:** Für die Ermittlung und Bilanzierung eines Wertminderungsbedarfs findet der Standard IAS 36 „Wertminderung von Vermögenswerten“ Anwendung.

#### 2.2 Ansatz und Bewertung der Leasingverbindlichkeit

Die Leasingverbindlichkeit auf der Passivseite ist in Höhe des Barwerts der zukünftigen Leasingzahlungen anzusetzen. Zu dessen Ermittlung dient der dem Leasingverhältnis zugrundeliegende Zinssatz. Lässt sich dieser Zinssatz nicht ohne weiteres ermitteln, kann der Grenzfremdkapitalzinssatz herangezogen werden. Der Grenzfremdkapitalzinssatz ist der Zinssatz, den ein Leasingnehmer für einen Kredit zum direkten Erwerb des Vermögenswerts unter ähnlichen Bedingungen wie beim

Leasingverhältnis aufwenden müsste. Die zukünftigen Leasingzahlungen beinhalten folgende Bestandteile, soweit zutreffend:

- Fixe Leasingraten;
- variable Leasingraten, die an einen Index oder Referenzwert gekoppelt sind;
- voraussichtlich zu zahlende Restwertgarantien;
- Ausübungspreis einer Kaufoption, wenn der Leasingnehmer hinreichend sicher ist, dass er diese tatsächlich wahrnehmen wird;
- Strafzahlungen für eine Kündigung des Leasingverhältnisses, wenn für die Ermittlung der Laufzeit von einer Ausübung des Kündigungsrechts ausgegangen wird.



**Nutzungsrechte an Waggons als Leasing?**

In der Folgebewertung verringert sich die Leasingverbindlichkeit infolge der geleisteten Leasingzahlungen und erhöht sich durch die Aufzinsung mittels der Effektivzinsmethode.

Neubewertungen der Leasingverbindlichkeit führen zunächst zu einer erfolgsneutralen Anpassung des Buchwerts des RoU-Assets, wobei den Buchwert übersteigende Anpassungen erfolgswirksam zu erfassen sind.

Änderungen am Buchwert der Leasingverbindlichkeit ergeben sich bei Neueinschätzungen der Leasingvereinbarung sowie bei Modifizierungen des zugrundeliegenden Leasingverhältnisses.

» **Hinweis:** Hierzu zählen insbesondere eine Änderung der Vertragslaufzeit oder eine Neueinschätzung hinsichtlich der Ausübung einer Kaufoption. Für diese Fälle sieht IFRS 16 die Neubewertung mit einem für die Restlaufzeit neu ermittelten Diskontierungssatz vor.

### 2.3 Ausweis

Der Ausweis des RoU-Assets in der Bilanz hat entweder gesondert oder aber zusammen mit anderen sich im Eigentum befindlichen Vermögens-

werten zu erfolgen. Erfolgt kein separater Ausweis, ist das RoU-Asset unter der Position auszuweisen, unter der der Vermögenswert erfasst würde, wenn er sich im Eigentum des Unternehmens befinden würde. Im Anhang hat eine Angabe zu erfolgen, in welchen Bilanzposten RoU-Assets enthalten sind. Die Leasingverbindlichkeit ist entweder in der Bilanz oder im Anhang

getrennt von den anderen Verbindlichkeiten auszuweisen. Erfolgt kein gesonderter Bilanzausweis, muss im Anhang erläutert werden, unter welcher Position die Leasingverbindlichkeiten gezeigt wurden. In der GuV sind resultierende Zinsaufwendungen getrennt von den Abschreibungen auf RoU-Assets auszuweisen. Die Zinsaufwendungen sind Bestandteil der Finanzierungsaufwendungen und im Anhang anzugeben.

### 3. Zweifelsfragen trotz grundsätzlicher Vereinfachung

Die bisher nach IAS 17 geforderte Unterscheidung in Operating Leasing versus Finanzierungsleasing hat in der Praxis zu einem hohen Ermessensspielraum geführt. Die nun eingeführte einheitliche Bilanzierung analog eines Finanzierungsleasingverhältnisses führt auf den ersten Blick zu einer Vereinfachung. Bei näherer Betrachtung ist jedoch festzustellen, dass weiterhin eine Reihe von Zweifelsfragen bestehen, die auch zukünftig Ermessensspielräume eröffnen werden.

### 3.1 Definition des Leasingverhältnisses: Identifizierbarer Vermögenswert

Zur Definition eines Leasingverhältnisses bedarf es eines identifizierten Vermögenswerts. Ein Vermögenswert gilt als identifiziert, wenn der Lieferant kein substantielles Austauschrecht während der Laufzeit des Leasingverhältnisses hat. Ein Austauschrecht ist substantiell, wenn der Lieferant den Vermögenswert austauschen kann und er von der Ausübung des Austauschrechts einen Nutzen hat, der die entsprechenden Kosten übersteigt. Weiterhin muss der Vermögenswert physisch unterschieden werden können.

Diese Definitionsfrage ist relevant bei Verträgen, die die Erbringung einer Dienstleistung unter Einsatz eines Vermögenswerts vorsehen. Kommt es dem Kunden auf das Ergebnis der Dienstleistung an

und nicht darauf, mit welchem Vermögenswert diese erbracht wird, können potentiell Verträge vorliegen, die nicht nach IFRS 16 zu bilanzieren sind.

» **Beispiel:** Ein Transportunternehmen räumt einem Kunden das Recht ein, über einen bestimmten Zeitraum zehn Eisenbahnwaggons zu nutzen. In diesem Fall liegt ein Leasingverhältnis vor, wenn der Lieferant dem Kunden spezifizierte Waggons zur Verfügung stellt, die der Kunde während der Vertragslaufzeit nach eigenem Bedarf nutzen kann. Vertragliche Einschränkungen – wie z.B. das Verbot, Gefahrgüter zu transportieren – sind unschädlich für das Vorliegen eines Leasingverhältnisses. Weiterhin ist es unschädlich für die Annahme eines Leasingverhältnisses, wenn der Transporteur auf Anforderung des Leasingnehmers eine Lokomotive und einen durch ihn instruierten Zugführer zur Verfügung stellt. Schließlich ändern auch Klauseln, die vorsehen, dass die Waggons im Fall der Reparatur oder Wartung ersetzt werden, nichts an der Klassifikation als Leasingverhältnis. Kein Leasingverhält-

nis liegt dagegen vor, wenn ein Vertrag über den Transport einer bestimmten Menge von Gütern die Nutzung von Waggons eines bestimmten Typs vorsieht, solange der Lieferant darüber entscheiden kann, welche Waggons konkret eingesetzt werden. Da lediglich der Waggontyp spezifiziert ist, fehlt es an der Identifizierbarkeit des Vermögenswerts.



IT-Equipment und Büroausstattung als Leasinggegenstände

### 3.2 Anwendungsbereich und betroffene Verträge

Der Anwendungsbereich des IFRS 16 erstreckt sich vom Grundsatz her auf alle Leasingverhältnisse. Ausnahmen bestehen für Leasingverhältnisse im Zusammenhang mit der Exploration von Bodenschätzen, biologischen Vermögenswerten nach IAS 41, Dienstleistungskonzessionen nach IFRIC 12 sowie für Lizenzvereinbarungen über „Intellectual property“ und andere Rechte, deren Bilanzierung in IFRS 15 und IAS 38 geregelt ist. Für Leasingvereinbarungen über andere immaterielle Vermögenswerte als die eben genannten kann der Leasingnehmer wahlweise IFRS 16 anwenden.

» **Hinweis:** Insofern beschränkt sich der verpflichtende Anwendungsbereich von IFRS 16 faktisch auf Leasingverhältnisse betreffend Sachanlagen.

Das IASB hat im IFRS 16 Erleichterungen bezüglich des Anwendungsbereichs wie folgt vorgesehen:

#### (1) Kurzfristige Leasingverträge (short-term leases):

Unter kurzfristigen Leasingverträgen sind Verträge mit einer Laufzeit von weniger als 12 Monaten zu verstehen. Die Anwendung des IFRS 16 ist für diese Verträge optional, d.h. dass diese Verträge analog dem derzeitigen Leasingstandard IAS 17 weiterhin als Operating Leasing (also als schwebende Geschäfte) behandelt werden können. In die Bestimmung der Maximal-Laufzeit eines Leasingvertrags sind etwaige Verlängerungsoptionen einzu-

beziehen, sofern deren Ausübung aus der Perspektive eines rational handelnden Leasingnehmers hinreichend sicher erscheint. Zu berücksichtigen ist ebenfalls eine Kündigungsoption, die bei hinreichend sicherer Inanspruchnahme zu einer Verringerung der Laufzeit führt. Vereinbarungen mit einer Kaufoption qualifizieren sich jedoch grundsätzlich nicht als short-term leases. Zu beachten ist, dass das Wahlrecht für kurzfristige Leasingverhältnisse nur einheitlich für jede Gruppe ähnlich gearteter Vermögenswerte ausgeübt werden kann. Bisher erfüllen in praxi die meisten Leasingverhältnisse das Kriterium der Kurzfristigkeit nicht. Es bleibt jedoch abzuwarten, inwiefern es hier künftig zu Modifikationen bei den üblichen Vertragslaufzeiten von Leasingverhältnissen kommen wird.

**(2) Geringwertige Vermögenswerte (low-value-assets):** IFRS 16 selbst definiert den Begriff „low-value-assets“ nicht, in der „Basis for Conclusions“ (IFRS 16.BC100) nennt das IASB jedoch einen Wert im Neuzustand von bis zu 5.000 US-\$ als wertmäßige Obergrenze. Ggf. ist dieser Richtwert an länder- oder branchenspezifische Besonderheiten anzupassen. Häufige Anwendungsfälle werden IT-Equipment, andere technische Geschäfts- oder sonstige Büroausstattungen sein. Das Wahlrecht kann für jeden Leasinggegenstand separat ausgeübt werden. Die Bilanzierung erfolgt dann analog dem derzeitigen Leasingstandard IAS 17 als Operating Leasing.

Trotz der Beanspruchung des Wahlrechts (bilanziell) kann der Standard nicht komplett vernachlässigt werden. Demnach sind im Anhang Angaben zum laufenden Aufwand für kurzfristige Leasingverhältnisse (IFRS 16.53 c)) und zum laufenden Aufwand für Leasingverhältnisse über einen Vermögenswert von geringem Wert (IFRS 16.53 d)) zu tätigen.

» **Beispiel:** Ein Möbelhersteller hat folgende Leasingver-

träge:

- IT-Equipment für Mitarbeiter (Laptops, Desktop-PC, Tablets, Drucker, Mobiltelefone);
- Server, inkl. diverser individueller Module zur Erweiterung der Speicherkapazität, welche im Zeitablauf hinzugefügt wurden;
- Büroausstattung (Schreibtische, Stühle, Wasserspender, Kopierer).

Der Möbelhersteller definiert basierend auf ihrem Wert bei Neuanschaffung das IT-Equipment für die Mitarbeiter und Teile der Büroausstattung (Schreibtische, Stühle, Wasserspender) als „Low-value-assets“, für die IFRS 16 nur optional anwendbar ist. Wenn die einzelnen Module im Server individuell betrachtet werden, wären diese ebenfalls als low-value asset zu klassifizieren. Da jedoch jedes Modul in einem hohen Abhängigkeitsverhältnis zum Server steht und der Möbelhersteller die einzelnen Module nicht ohne den Server leasen würde, sind diese nicht einzeln zu betrachten. Bei einer Gesamtbeurteilung qualifiziert sich der Server nicht als low-value-asset.

### 3.3 Leasingdauer

Leasingdauer i.S. von IFRS 16 ist definiert als die unkündbare Grundlaufzeit eines Leasingverhältnisses. Verlängert sich ein Vertrag nach Ablauf einer Grundmietzeit automatisch, sofern nicht eine der Parteien kündigt, liegt ein Vertrag i.S. von IFRS 16 nur für

die unkündbare Grundmietzeit vor, da nur für diesen Zeitraum durchsetzbare Rechte und Pflichten bestehen.

Die Grundlaufzeit kann sich erweitern, wenn Verlängerungsoptionen bestehen, von deren Inanspruchnahme der Bilanzierende hinreichend sicher ausgehen kann. Andererseits verkürzt sich die Grundmietzeit, wenn das Leasingverhältnis Kündigungsoptionen vorsieht, die der Bilanzierende hinreichend sicher in Anspruch zu nehmen beabsichtigt. Die Bestimmung einer Erweiterung bzw. Verkürzung der Leasingdauer bedingt in jedem Fall eine Ermessensentscheidung, die jedoch aufgrund rationaler Erwägungen hinreichend sicher sein muss. Die bloße Absicht, eine Verlängerungs- oder Kündigungsoption auszuüben, ist irrelevant, solange keine nachweisbaren Gründe dafür sprechen, dass die Ausübung der Verlängerungs- bzw. der Kündigungsoption hinreichend sicher ist. Für die Beurteilung dieses Kriteriums hat der Standardsetzer eine Reihe von Faktoren beispielhaft aufgeführt, dazu zählen

- Mietereinbauten,
- Beendigungskosten,
- die Wichtigkeit des Leasinggegenstands für den Betrieb des Leasingnehmers,
- Restwertgarantien und auch
- die Praxis des Leasingnehmers im Hinblick auf Leasingzeiträume in der Vergangenheit.

» **Hinweis:** Die zu Beginn des Leasingverhältnisses getroffene Einschätzung ist immer dann anzupassen, wenn sich bedingt durch ein Ereignis während der Vertragslaufzeit die Einschätzung einer hinreichend sicheren Ausübung von Verlängerungs- oder Kündigungsoptionen ändert. Bei der Beurteilung sind alle relevanten Fakten und Umstände, die zu einem ökonomischen Anreiz der Optionsausübung führen könnten, zu berücksichtigen.

Findet eine Änderung der Einschätzung der Optionen statt, muss der Leasing-

nehmer die Leasingverbindlichkeit neu bewerten, um Änderungen bei den Leasingzahlungen zu berücksichtigen. Das RoU-Asset ist vom Leasingnehmer um den aus der Neubewertung der Leasingverbindlichkeit resultierenden Betrag zu berichtigen. Verringert sich der Wert des RoU-Assets auf Null und geht die Bewertung der Leasingverbindlichkeit weiter zurück, hat der Leasingnehmer den übersteigenden Betrag erfolgswirksam in der GuV zu erfassen.

### 3.4 Variable Leasingraten

Variable Leasingzahlungen, die an einen Index (z.B. ein Preissteigerungsindex) oder Referenzwert (z.B. ein Marktzinssatz) gebunden sind, werden in die Bewertung der Verbindlichkeit und des RoU-Asset einbezogen. Bei der Erstbilanzierung erfolgt die Einbeziehung auf der Grundlage des Index bzw. des Referenzwerts zum Stichtag des Beginns des Leasingverhältnisses. Andere in die Leasingzahlungen einzubeziehende Sachverhalte (wie z.B. Restwertgarantien) führen ebenfalls zu einer Variabilität der Leasingraten. Der aus einer Restwertgarantie erwartete zu zahlende Betrag ergibt sich aus der Differenz zwischen dem garantierten Betrag und dem vom Leasingnehmer geschätzten voraussichtlichen Restwert am Ende der Laufzeit eines Leasingverhältnisses.

» **Hinweis:** Bei der Bestimmung des voraussichtlichen Restwerts besteht daher ein Ermessensspielraum, der umso höher ist, je länger die Vertragslaufzeit ist und je weniger bestimmte Marktpreise für den Leasinggegenstand vorliegen.

Variable Leasingzahlungen, die vom Leasingnehmer vermieden werden können (wie z.B. erfolgs- oder nutzungsabhängige Leasingraten), dürfen hingegen nicht in die Bemessung der Leasingverbindlichkeit einbezogen werden und sind erst im Zeitpunkt ihres Entstehens erfolgswirksam zu erfassen. Diese

Regelung basiert auf den allgemeinen Definitionskriterien einer Schuld. Sieht das Leasingverhältnis ausschließlich variable Leasingzahlungen ohne die Festschreibung eines Mindestbetrags vor, kann es möglich sein, das Leasingverhältnis auch nach IFRS 16 weiterhin als off-balance-Geschäft zu bilanzieren. Zur Vermeidung missbräuchlicher Gestaltungen legt IFRS 16 allerdings fest, dass Leasingzahlungen, die formal variabel, ihrem Wesen nach aber unvermeidlich sind – sog. „de facto feste Leasingzahlungen“ –, indes in die Bewertung der Verbindlichkeit einzubeziehen sind.

» **Hinweis:** Die Abgrenzung zwischen echten variablen Leasingraten und de facto festen Leasingzahlungen ist eine Einzelfallentscheidung und wird regelmäßig mit Ermessen behaftet sein. Der Aufwand aus variablen Leasingraten, die nicht in die Bewertung der Leasingverbindlichkeit einbezogen wurden, ist zukünftig im Anhang anzugeben.

Spätere Änderungen von variablen Leasingraten durch geänderte Einschätzungen bezüglich eines als Restwertgarantie zu zahlenden Betrags oder durch Änderungen des dem Leasingverhältnis zugrundeliegenden Index oder Referenzwerts führen regelmäßig zu einer Neubewertung der Leasingverbindlichkeit und damit auch des RoU-Assets.

### 3.5 Trennung von Leasing- und Nichtleasingkomponenten eines Vertrags

Häufig beinhalten Verträge neben einem Leasingverhältnis auch andere Komponenten wie z.B. Dienstleistungen oder Versicherungskosten. Zumindest bei Vorliegen eines Operate Leasing war die Auftrennung dieser Komponenten in der Vergangenheit nicht von Relevanz, da beide Komponenten als schwebendes Geschäft nicht bilanziert wurden. Durch IFRS 16 kommt der Abgrenzung von Leasing und Dienstleistungen künftig eine hohe Bedeutung zu.

» **Hinweis:** Zur Vereinfachung sieht IFRS 16.15 das Wahlrecht vor, die „Nicht-Leasingkomponenten“ mit der Leasingkomponente zusammenzufassen und somit gemeinsam zu bilanzieren. Trotz der dadurch entstehenden Bilanzverlängerung – mit entsprechenden Folgen für die Kennzahlen – kann eine gemeinsame Bilanzierung von Vorteil sein, wenn dadurch aufwendige Trennungverfahren vermieden werden können oder das operative Ergebnis positiv beeinflusst werden soll.

Wird von dem Wahlrecht der Zusammenfassung als einheitliches Leasingverhältnis kein Gebrauch gemacht, hat der Leasingnehmer das vertraglich vereinbarte Entgelt – ähnlich wie bei IFRS 15 – auf der Basis beobachtbarer Einzelveräußerungspreise auf die einzelnen Vertragsbestandteile aufzuteilen. Liegen keine beobachtbaren Einzelveräußerungspreise vor, so ist eine Aufteilung im Wege der Schätzung vorzunehmen.

### 3.6 Änderungen von Leasingverhältnissen

Werden Leasingvereinbarungen insofern erweitert, dass ein Recht zur Nutzung eines oder auch mehrerer weiterer Vermögenswerte eingeräumt wird und entsprechen die dafür zu zahlenden Leasingraten dem Einzelveräußerungspreis des Vermögenswerts, so handelt es sich um ein neues und in der Folge gesondert zu bilanzierendes Leasingverhältnis.

Sofern eine dieser zwei Bedingungen nicht erfüllt ist, ist eine separate Bilanzierung ausgeschlossen. Folglich kommt es zu einer Neubewertung des bestehenden, erweiterten Leasingverhältnisses mit Anpassungen bei der Leasingverbindlichkeit und dem RoU-Asset.

### 4. Fazit

IFRS 16 bringt für Leasingnehmer deutliche Veränderungen in ihren Bilanzen, Kennzahlen und im internen Berichtswesen. Die grundsätzliche Vorgehensweise bei der Bilanzierung (also die Abbildung des Leasingguts und der Leasingverbindlichkeit in der Bilanz) wurde vereinheitlicht und führt damit zu mehr Vergleichbarkeit.

Aber auch der neue Standard bietet über seine Definition des Leasingverhältnisses, seine Erleichterungsvorschriften und nicht zuletzt die zu treffenden Schätzungen bezüglich Verlängerungsoptionen, Kündigungsoptionen und Restwerten viele Ermessensspielräume für den Bilanzierenden.

Es bleibt folglich abzuwarten bzw. zu beobachten, ob und wie der Markt die Möglichkeiten des IFRS 16 für die Gestaltung von Leasingverträgen nutzen wird und welche Bilanzierungspraktiken sich herausbilden werden.

*WP/StB Annika Fröde /  
Jennifer Rosentreter*

## BONMOT ZUM SCHLUSS

“In my own work, I’ve tried to anticipate what’s coming over the horizon, to hasten its arrival, and to apply it to people’s lives in a meaningful way.”

**Paul Allen**, Mitgründer und ehem. Vorstand von Microsoft, 21.1.1953 – 15.10.2018.

## Impressum

**PKF WULF & PARTNER Partnerschaft mbB** Wirtschaftsprüfungsgesellschaft · Steuerberatungsgesellschaft  
Stuttgart | [www.pkf-wulf.de](http://www.pkf-wulf.de)

**PKF WULF BURR KG** Wirtschaftsprüfungsgesellschaft · Steuerberatungsgesellschaft  
Weissach | [www.pkf-burr.de](http://www.pkf-burr.de)

**PKF WULF EGERMANN oHG** Wirtschaftsprüfungsgesellschaft · Steuerberatungsgesellschaft  
Balingen | Vöhringen | [www.pkf-egermann.de](http://www.pkf-egermann.de)

**PKF WULF ENGELHARDT KG** Wirtschaftsprüfungsgesellschaft · Steuerberatungsgesellschaft  
Augsburg | [www.pkf-engelhardt.de](http://www.pkf-engelhardt.de)

**PKF WULF NIGGEMANN WANDEL KG** Steuerberatungsgesellschaft  
Rottweil | [www.pkf-niggemann.de](http://www.pkf-niggemann.de)

**PKF WULF WÖBNER WEIS GmbH & Co.KG** Wirtschaftsprüfungsgesellschaft · Steuerberatungsgesellschaft  
Freudenstadt | Bondorf | Deckenpfronn | [www.pkf-woessner-weis.de](http://www.pkf-woessner-weis.de)

Anfragen und Anregungen an die Redaktion bitte an: [pkf-nachrichten@pkf.de](mailto:pkf-nachrichten@pkf.de)

Die Inhalte der PKF\* Nachrichten können weder eine umfassende Darstellung der jeweiligen Problemstellungen sein noch den auf die Besonderheiten von Einzelfällen abgestimmten steuerlichen oder sonstigen fachlichen Rat ersetzen. Wir sind außerdem bestrebt sicherzustellen, dass die Inhalte der PKF Nachrichten dem aktuellen Rechtsstand entsprechen, weisen aber darauf hin, dass Änderungen der Gesetzgebung, der Rechtsprechung oder der Verwaltungsauffassung immer wieder auch kurzfristig eintreten können. Deshalb sollten Sie sich unbedingt individuell beraten lassen, bevor Sie konkrete Maßnahmen treffen oder unterlassen. Soweit innerhalb der PKF Fachnachrichten rechtliche Themen dargestellt sind, liegt die Verantwortlichkeit bei den Rechtsanwälten, die im PKF-Netzwerk tätig sind.

\*PKF WULF GRUPPE ist ein Mitgliedsunternehmen des PKF International Limited Netzwerks und in Deutschland Mitglied eines Netzwerks von Wirtschaftsprüfern gemäß § 319 b HGB. Das Netzwerk besteht aus rechtlich unabhängigen Mitgliedsunternehmen. PKF WULF GRUPPE übernimmt keine Verantwortung oder Haftung für Handlungen oder Unterlassungen anderer Mitgliedsunternehmen. Die Angaben nach der Dienstleistungsinformationspflichten-Verordnung sind unter [www.pkf-wulf.de](http://www.pkf-wulf.de) einsehbar.