

Die Bestimmung der Laufzeit des Leasingverhältnisses („Leasingdauer“) kann bei der Anwendung von IFRS 16 *Leasingverhältnisse* eine wesentliche Ermessensentscheidung darstellen. Das IFRS Interpretations Committee („IFRS IC“) beschäftigte sich im Verlauf des vergangenen Jahres mit der Frage, wie die Laufzeit kündbarer oder verlängerbarer Leasingverhältnisse zu bestimmen ist, und hat im November 2019 dazu eine finale Agenda-Entscheidung veröffentlicht.⁴



IFRS 16 – Agenda-Entscheidung zur Bestimmung der Laufzeit eines Leasingverhältnisses

Unternehmen können kündbare oder verlängerbare Leasingverhältnisse vereinbaren, die keine bestimmte Laufzeit aufweisen, sondern auf unbestimmte Zeit weiterlaufen, bis eine Vertragspartei kündigt. Ein Unternehmen kann beispielsweise einen Vertrag abschließen, der eine unkündbare Grundlaufzeit von zwei Jahren hat und anschließend von Monat zu Monat automatisch weiterläuft, bis eine der Vertragsparteien das Leasingverhältnis kündigt.

Die Agenda-Entscheidung beschäftigt sich mit der Frage, wie die *Leasingdauer* in diesem Fall bestimmt werden soll und ob die *Nutzungsdauer von Mietereinbauten* im Rahmen des Leasingverhältnisses auf die Laufzeit des Leasingverhältnisses beschränkt ist.

Die Bestimmung der Laufzeit des Leasingverhältnisses hängt sowohl von den im Vertrag festgelegten *Strafzahlungen bei Kündigung* als auch von den *wirtschaftlichen Gesamtumständen* des Vertrags ab.

Bei der Bestimmung der *Nutzungsdauer von Mietereinbauten* ist von Unternehmen IAS 16 *Sachanlagen* anzuwenden. In vielen Fällen können Unternehmen zu dem Schluss kommen, dass sie die Mietereinbauten nur so lange nutzen können wie den zugrunde liegenden Leasinggegenstand.

Wichtige Fakten im Überblick

- ▶ Ein Leasingverhältnis ist *nicht bindend (not enforceable)*, wenn sowohl der Leasingnehmer als auch der Leasinggeber das Leasingverhältnis ohne Zustimmung der jeweils anderen Vertragspartei („*each has the right*“) beenden kann und in diesem Fall allenfalls eine *geringe Strafzahlung* („*no more than an insignificant penalty*“) entrichten muss.
- ▶ Der Begriff „*Strafzahlung*“ ist weit und unter Heranziehung wirtschaftlicher Aspekte auszulegen, beinhaltet also nicht nur vertraglich festgelegte Zahlungen bei Kündigung.
- ▶ Bei der Bestimmung der Nutzungsdauer von unbeweglichen *Mietereinbauten* ist von Unternehmen IAS 16 *Sachanlagen* anzuwenden.

⁴ Die vollständige Agenda-Entscheidung zu IFRS 16 bezüglich der Leasing- und Nutzungsdauer von Mietereinbauten ist hier nachzulesen: <https://ifrs.org/-/media/feature/supporting-implementation/agenda-decisions/ifrs-16-ias-16-lease-term-and-useful-life-of-leasehold-improvements.pdf>



IFRS 16 – Agenda-Entscheidung zur Bestimmung der Laufzeit eines Leasingverhältnisses

Hintergrund

Die unkündbare Grundlaufzeit eines Leasingverhältnisses ist der Zeitraum, in dem weder Leasingnehmer noch Leasinggeber in der Lage sind, den Vertrag unter Entrichtung einer allenfalls geringen Strafzahlung zu beenden. Dieser Zeitraum ist daher die *Mindestlaufzeit* des Leasingverhältnisses.

IFRS 16 definiert die Laufzeit des Leasingverhältnisses wie folgt: die unkündbare Grundlaufzeit, in der ein Leasingnehmer zur Nutzung eines zugrunde liegenden Vermögenswerts berechtigt ist, sowie

- ▶ die Zeiträume, die sich aus einer *Option zur Verlängerung* des Leasingverhältnisses ergeben, sofern der Leasingnehmer hinreichend sicher ist, dass er diese Option auch *tatsächlich ausüben* wird, und
- ▶ die Zeiträume, die sich aus einer *Option zur Kündigung* des Leasingverhältnisses ergeben, sofern der Leasingnehmer hinreichend sicher ist, dass er diese Option *nicht ausüben* wird.

Der Zeitraum, während dessen ein *Leasingverhältnis bindend* ist, ist der Zeitraum, in dem zwischen Leasingnehmer und Leasinggeber durchsetzbare Rechte und Pflichten bestehen. Dieser Zeitraum wird in Übereinstimmung mit IFRS 16.B34 bestimmt.

Ein Leasingvertrag ist nicht mehr bindend (*not enforceable*), wenn gemäß IFRS 16.B34

- a) sowohl der Leasingnehmer als auch der Leasinggeber das Leasingverhältnis *ohne Zustimmung der jeweils anderen Vertragspartei beenden kann* („each has the right“) und
- b) in diesem Fall eine allenfalls *geringe Strafzahlung* („no more than an insignificant penalty“) entrichten muss.

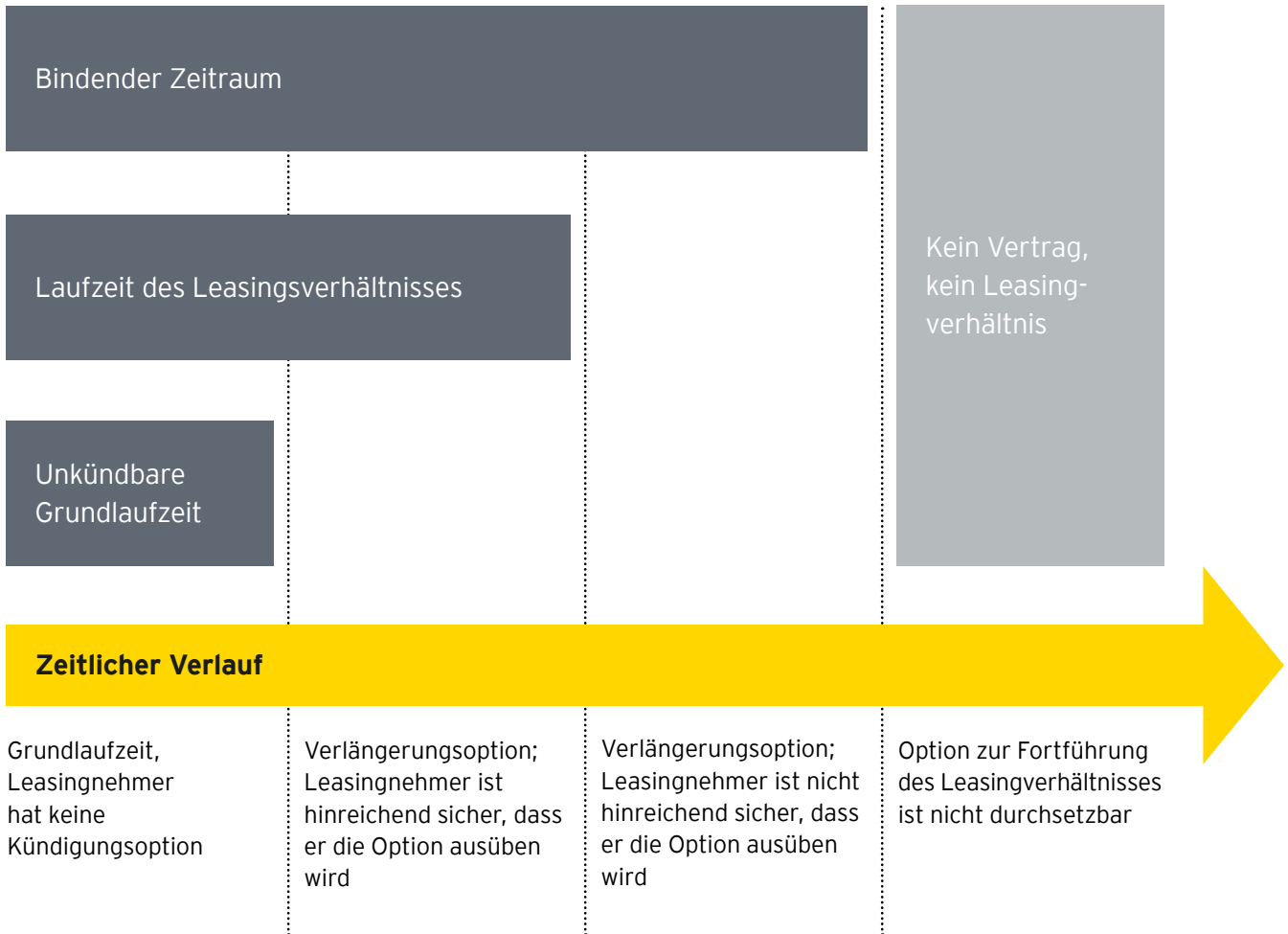
Der Zeitraum, in dem ein Leasingverhältnis bindend ist, ist daher die *maximale Laufzeit des Leasingverhältnisses*.

Wenn der Vertrag ein *festgelegtes Enddatum* hat und keine Option zur Verlängerung oder vorzeitigen Kündigung beinhaltet, dann ist der Zeitraum bis zum Enddatum des Vertrags die Laufzeit des Leasingverhältnisses.

Um die Laufzeit des Leasingvertrags zu bestimmen, bestimmt ein Unternehmen zunächst die unkündbare Grundlaufzeit sowie den Zeitraum, in dem das Leasingverhältnis bindend ist. Anschließend bestimmt es, wann die Laufzeit des Leasingverhältnisses endet, abhängig von der *Wahrscheinlichkeit, dass Optionen zur Verlängerung oder Kündigung ausgeübt* werden. Dabei hat das Unternehmen einzuschätzen, ob die Ausübung von Verlängerungs- oder Kündigungsoptionen hinreichend sicher ist.

Diese Vorgehensweise wird im nachstehenden Diagramm veranschaulicht, das dem Agendapapier des IFRS IC entnommen wurde.⁵

⁵ IFRS Interpretations Committee Agenda Paper 4, 26. November 2019





IFRS 16 – Agenda-Entscheidung zur Bestimmung der Laufzeit eines Leasingverhältnisses

Laufzeit des Leasingverhältnisses

Das IFRS IC wurde um eine Stellungnahme gebeten, wie die Laufzeit eines kündbaren bzw. eines verlängerbaren Leasingverhältnisses zu bestimmen ist. Das IFRS IC ging im Einzelnen darauf ein, ob ein Unternehmen bei Anwendung der Leitlinien von IFRS 16.B34 zu Strafzahlungen auch die Wirtschaftlichkeit des Vertrags im weiteren Sinne und nicht nur die vertraglich festgelegten Zahlungen bei Kündigung zu berücksichtigen hat. Bei einer solchen weit gefassten Betrachtung könnten beispielsweise auch die voraussichtlichen Kosten für eine Aufgabe oder Demontage noch genutzter Mietereinbauten zu berücksichtigen sein.

Das IFRS IC merkte an, dass ein Unternehmen bei der Anwendung von IFRS 16.B34 und der Bestimmung des bindenden Zeitraums des Leasingverhältnisses Folgendes zu berücksichtigen hat:

- ▶ Die *wirtschaftlichen Gesamtumstände* des Vertrags und nicht nur die vertraglich festgelegten Zahlungen bei Kündigung: Hat beispielsweise eine Vertragspartei einen wirtschaftlichen Anreiz, das Leasingverhältnis nicht zu kündigen, weil sie bei einer Kündigung einen signifikanten Nachteil (*penalty*) erleiden würde, so ist der Vertrag über das Datum hinaus wirksam, zu dem eine Kündigung des Vertrags möglich ist.
- ▶ Ob jede Vertragspartei das Recht hat, das Leasingverhältnis ohne Zustimmung der jeweils anderen Vertragspartei zu beenden und in diesem Fall allenfalls einen geringen Nachteil zu erleiden hat: Gemäß IFRS 16.B34 ist ein Leasingverhältnis nur dann nicht mehr bindend, wenn *beide Vertragsparteien dieses Recht* haben. Daraus folgt, dass für den Fall, dass nur eine der Vertragsparteien das Leasingverhältnis ohne Zustimmung der anderen Vertragspartei beenden kann, ohne dabei mehr als nur einen geringen Nachteil zu erleiden, der Vertrag über das Datum hinaus bindend ist, zu dem diese Vertragspartei den Vertrag beenden kann.

Kommt ein Unternehmen zu dem Schluss, dass der Vertrag über die Kündigungsfrist eines kündbaren Leasingverhältnisses hinaus bindend ist, so wendet es IFRS 16.19 und IFRS 16.B37–B40 an, um zu beurteilen, ob der Leasingnehmer hinreichend sicher ist, dass er seine *Option zur Kündigung* des Leasingverhältnisses nicht ausüben wird.

Nutzungsdauer unbeweglicher Mietereinbauten

Fraglich ist, ob die Nutzungsdauer (und somit der Abschreibungszeitraum) unbeweglicher Mietereinbauten zeitlich auf die Leasingdauer beschränkt ist. Bei der Bestimmung





der Nutzungsdauer unbeweglicher Mietereinbauten ist von Unternehmen IAS 16 *Sachanlagen* anzuwenden. Nach IAS 16.57 wird die Nutzungsdauer eines Vermögenswerts nach der voraussichtlichen Nutzbarkeit für das Unternehmen definiert. Die Bestimmung der voraussichtlichen Nutzungsdauer des Vermögenswerts basiert auf Schätzungen, denen Erfahrungswerte des Unternehmens mit vergleichbaren Vermögenswerten zugrunde liegen.

Wenn die Leasingdauer des zugehörigen Leasingverhältnisses kürzer ist als die wirtschaftliche Nutzungsdauer dieser Mietereinbauten, prüft das Unternehmen unter Anwendung von IAS 16.56-57, ob es die Mietereinbauten voraussichtlich über diese Leasingdauer hinaus nutzen wird:

- ▶ Wenn das Unternehmen *nicht erwartet*, dass die unbeweglichen Mietereinbauten über die Laufzeit des Leasingverhältnisses hinaus genutzt werden, stimmt deren Nutzungsdauer mit der Laufzeit des Leasingverhältnisses überein. Das IFRS IC stellt fest, dass ein Unternehmen häufig zu dieser Schlussfolgerung gelangen wird.
- ▶ Umgekehrt bedeutet dies: Wenn das Unternehmen *erwartet*, dass es die unbeweglichen Mietereinbauten über die Laufzeit des Leasingverhältnisses hinaus nutzen wird, wird deren Nutzungsdauer länger sein als die Laufzeit des Leasingverhältnisses.

Wechselwirkung zwischen der Bestimmung der Nutzungsdauer unbeweglicher Mietereinbauten und der Laufzeit des Leasingverhältnisses

Bei der Beurteilung, ob ein Leasingnehmer hinreichend sicher ist, dass er ein Leasingverhältnis verlängern wird, muss ein Unternehmen gemäß IFRS 16.B37 alle maßgeblichen Faktoren berücksichtigen, die einen *wirtschaftlichen Anreiz* für den Leasingnehmer darstellen, und in diesem Zusammenhang die wirtschaftlichen Gesamtumstände des Vertrags berücksichtigen. Dabei sind auch wesentliche

vorhandene (oder zu erwartende) Mietereinbauten bei der Bestimmung der Leasingdauer zu berücksichtigen, etwa weil diese Mietereinbauten dem Leasingnehmer einen wirtschaftlichen Nutzen bringen könnten, wenn die Verlängerungs- oder Kündigungsoption ausübbar wird.

Dazu gehören auch die Kosten für die Aufgabe oder den Abbau unbeweglicher Mietereinbauten. Wenn ein Unternehmen daher erwartet, die Mietereinbauten über den Zeitpunkt hinaus zu nutzen, zu dem der Vertrag gekündigt werden kann, deutet das Vorhandensein dieser Mietereinbauten darauf hin, dass das Unternehmen unter Umständen mehr als einen geringfügigen Nachteil erleiden würde, falls es das Leasingverhältnis kündigt. Daher müssen Unternehmen bei der Anwendung von IFRS 16.B34 berücksichtigen, ob der Vertrag mindestens für den Zeitraum der *erwarteten Nutzung der Mietereinbauten* bindend ist.

Schlussfolgerungen

Das IFRS IC kam zu dem Schluss, dass die Grundsätze und Anforderungen des IFRS 16 eine ausreichende Grundlage für ein Unternehmen darstellen, um die Laufzeit von kündbaren und verlängerbaren Leasingverhältnissen zu bestimmen, und dass die Grundsätze und Anforderungen von IAS 16 und IFRS 16 eine ausreichende Grundlage für ein Unternehmen darstellen, um die Nutzungsdauer unbeweglicher Mietereinbauten in Verbindung mit einem Leasingverhältnis zu bestimmen. Daher hat das IFRS IC beschlossen, diese Punkte nicht auf seine Agenda zu nehmen.

Due Process Oversight Committee

Im Anschluss an die Sitzung des IFRS IC im November 2019 erhielt das Due Process Oversight Committee (DPOC) zwei Schreiben von betroffenen Parteien, die Zweifel äußerten, ob diese Agenda-Entscheidung des IFRS IC dem sogenannten *due process* entspricht. Dies hat das DPOC auf seiner Sitzung vom 16. Dezember 2019 diskutiert. Es kam zu dem Schluss, dass der *due process* eingehalten wurde.



IFRS 16 – Agenda-Entscheidung zur Bestimmung der Laufzeit eines Leasingverhältnisses

Das DPOC beschloss allerdings eine Änderung des Due Process Handbook, wonach Agenda-Entscheidungen des IFRS IC künftig vor einer Veröffentlichung dem IASB vorzulegen sind und erst dann veröffentlicht werden dürfen, wenn nicht mehr als drei Boardmitglieder einer Veröffentlichung widersprechen.

Beispiel zur Bestimmung der Laufzeit eines Leasingverhältnisses

Ein Leasingverhältnis hat eine unkündbare Grundlaufzeit von zwei Jahren. Weder der Leasingnehmer noch der Leasinggeber können den Vertrag vor Ablauf des zweiten Jahres beenden. Mit Ende des zweiten Jahres verlängert sich der Vertrag automatisch von Monat zu Monat für eine Dauer von bis zu weiteren drei Jahren, sofern nicht entweder der Leasinggeber oder der Leasingnehmer von ihren Kündigungsrechten Gebrauch machen. Somit haben nach dem zweiten Jahr sowohl der Leasingnehmer als auch der Leasinggeber das Recht, das Leasingverhältnis ohne Zustimmung der jeweils anderen Vertragspartei zu beenden.

Ferner wird Folgendes zum Bereitstellungsdatum angenommen:

- ▶ Die Bedingungen des Leasingverhältnisses (z. B. Leasingzahlungen) für die Monatszeiträume in den Jahren 3–5 sind Bestandteil des Vertrags.
- ▶ Dem Leasinggeber würde keine mehr als nur geringfügige Vertragsstrafe, einschließlich wirtschaftlicher Nachteile, entstehen, falls er den Vertrag nach den ersten beiden Jahren kündigen sollte.
- ▶ Aufgrund der Besonderheit (Zweck und Standort) des Leasinggegenstands und der Bedeutung der Mietereinkünfte für den Leasingnehmer entstände diesem ein mehr als nur geringer wirtschaftlicher Nachteil, falls er vor dem Ende des dritten Jahres von seinem Kündigungsrecht Gebrauch machen würde.

- ▶ Der Leasingnehmer kommt darüber hinaus zu dem Schluss, dass er hinreichend sicher ist, das Leasingverhältnis nicht vor dem Ende des dritten Jahres zu beenden.

Die unkündbare Grundlaufzeit von zwei Jahren erfüllt die Definition eines Vertrags. Der Zwölfmonatszeitraum im dritten Jahr gehört zu dem Zeitraum, während dessen der Vertrag bindend ist, weil dem Leasingnehmer ein mehr als nur geringer wirtschaftlicher Nachteil entstände, falls er das Leasingverhältnis vor dem Ende des dritten Jahres beenden würde. Da sowohl der Leasingnehmer als auch der Leasinggeber das Recht haben, den Vertrag ohne Zustimmung der jeweils anderen Vertragspartei und nach dem dritten Jahr ohne eine mehr als nur geringe Strafzahlung zu beenden, entstehen durch den Vertrag keine durchsetzbaren Rechte und Pflichten über den Dreijahreszeitraum hinaus.

Somit würde die Vereinbarung nach Ablauf des Dreijahreszeitraums nicht mehr die Definition eines Vertrags erfüllen. In diesem Szenario beträgt die *Laufzeit des Leasingverhältnisses drei Jahre*, weil der Leasingnehmer zu dem Schluss kommt, dass er hinreichend sicher ist, das Leasingverhältnis nicht vor Ende des dritten Jahres zu beenden.

Bei der Beurteilung, ob der Leasingnehmer hinreichend sicher ist, einen Vertrag nicht zu kündigen, sind alle maßgeblichen Faktoren zu berücksichtigen, einschließlich eines Nachteils zulasten des Leasingnehmers zum jeweiligen Kündigungsdatum. Je bedeutender der Nachteil zulasten des Leasingnehmers wäre, desto höher ist die Wahrscheinlichkeit, dass der Leasingnehmer hinreichend sicher ist, den Vertrag nicht zu beenden.

Nächste Schritte

Unternehmen, die kündbare oder verlängerbare Leasingverhältnisse abgeschlossen haben, in denen keine bestimmte Laufzeit spezifiziert wird, sondern die auf



unbestimmte Zeit weiterlaufen, bis eine Vertragspartei kündigt, sollten ihre derzeit angewandten Rechnungslegungsmethoden daraufhin überprüfen, ob sie eine Änderung erfordern. Die Umsetzung dieser Agenda-Entscheidung könnte in erheblichem Maße Ermessensentscheidungen erfordern.

Das IASB geht davon aus, dass ein Unternehmen Anspruch auf einen ausreichenden Zeitraum haben sollte, um diese Entscheidung zu treffen und ggf. Änderungen umzusetzen (z. B. könnte es sein, dass ein Unternehmen neue Informationen einholen oder seine Systeme anpassen muss, um eine Änderung umzusetzen). Welcher Zeitraum ausreichend

ist, hängt vom Unternehmen und den jeweiligen Umständen ab. Es wird jedoch erwartet, dass Agenda-Entscheidungen so zeitnah und so schnell wie möglich umgesetzt werden. Das IASB geht diesbezüglich eher von Monaten als von Jahren aus.

Es könnte erforderlich sein, dass Unternehmen ihren Umsetzungsprozess im nächsten Zwischen- oder Jahresabschluss erläutern. Falls die Änderung einer Rechnungslegungsmethode wesentlich ist, sollte unter Berücksichtigung regulatorischer Anforderungen geprüft werden, ob eine Offenlegung in Bezug auf diese Änderung erforderlich ist.

Unsere Sichtweise

Wir sind zuversichtlich, dass die vom IFRS IC gefällte Entscheidung und die aufgeführten Entscheidungsgründe Unternehmen hinreichend verdeutlichen, dass im Falle beidseitiger Kündigungsoptionen der Begriff der „penalty“ im Sinne des IFRS 16.B34 nicht auf vertragliche (monetäre) Strafzahlungen beschränkt, sondern weit auszulegen ist. Zudem bietet die Entscheidung eine ausreichende Hilfestellung, um zukünftige Fragen zur Leasing- und zur Nutzungsdauer von unbeweglichen Mietereinbauten im Rahmen der Abschlussaufstellung zu analysieren und ggf. notwendige Anpassungen der bisherigen Rechnungslegungsmethode – sowohl für die Anwendung von IFRS 16.B34 als auch für die Bilanzierung von Mietereinbauten – transparent vorzunehmen.

Zwar ist die Agenda-Entscheidung nicht an einen Stichtag gebunden, jedoch muss den Unternehmen ausreichend Zeit eingeräumt werden, um Änderungen an Rechnungslegungsmethoden, die aus einer Agenda-Entscheidung resultieren, umzusetzen. Dabei ist unter „ausreichend Zeit“ in der Regel ein Zeitraum von Monaten und nicht von Jahren zu verstehen.

Unsere Empfehlung ist es, diese Entscheidung des IFRS IC bereits im kommenden Abschluss zu berücksichtigen bzw. die Abschlussadressaten über den Stand der Umsetzung zu informieren.