

Praxis-Beispiel

Am 1.1.01 wird ein Leasingvertrag zur Anmietung eines Druckers geschlossen. Der Anschaffungsneuwert des Druckers beträgt 3.000 GE (*low value lease*). Die monatliche Leasingrate beträgt anfänglich 60 GE, die Vertragslaufzeit ist fünf Jahre. Es ist vereinbart, dass die monatliche Leasingrate jährlich um 5 GE steigt (Staffelmiete). Über die Laufzeit ergibt sich eine durchschnittliche monatliche Rate von 70 GE. In den ersten zwei Jahren muss im Rahmen der Linearisierung eine passive Abgrenzung erfolgen. In den letzten zwei Jahren wird diese Abgrenzung entsprechend aufgelöst.

Die Ausübung der Wahlrechte für *short-term leases* sowie *low-value leases* bedingt zusätzliche Anhangangaben. Dies betrifft insbesondere die Angabe der Summe aller Aufwendungen, die im Zusammenhang mit *short-term leases* bzw. *low-value leases* anfallen. Davon dürfen solche *short-term leases* ausgenommen werden, deren Vertragslaufzeit kürzer oder gleich einem Monat ist. Zusätzlich muss für *short-term leases* die Höhe der ausstehenden Leasingzahlungen angegeben werden, sofern das Portfolio der *short-term leases* am Ende der Berichtsperiode abweichend von dem Portfolio ist, welches für die Ermittlung des nach IFRS 16.53(c) angegebenen Gesamtaufwands für *short-term leases* herangezogen wird. 114

4.4 Laufzeit des Leasingverhältnisses

Die Laufzeit des Leasingverhältnisses umfasst den unkündbaren Zeitraum, für den der Leasingnehmer das Nutzungsrecht für den zugrunde liegenden Leasinggegenstand innehat. Der Zeitraum ist unter Einbeziehung der beiden folgenden Zeiträume anzupassen (IFRS 16.18): 115

- die Zeiträume, die sich aus einer Verlängerungsoption ergeben, sofern der Leasingnehmer hinreichend sicher ist, dass er diese Option ausüben wird;
- die Zeiträume, die sich aus einer Kündigungsoption ergeben, sofern der Leasingnehmer hinreichend sicher ist, dass er diese Option nicht ausüben wird.

Für die hinreichende Sicherheit der Ausübung einer Option sind zu Beginn der Nutzungsüberlassung entsprechende Erwartungswerte (Maßstab hinreichender Sicherheit) zu bilden, wobei alle relevanten Informationen und Umstände zu berücksichtigen sind (Rz 99), die einen ökonomischen Anreiz zur Ausübung dieser Option bieten (IFRS 16.19).

Die Bestimmung der Laufzeit eines Leasingverhältnisses erfolgt erstmals mit Nutzungsbeginn (*at commencement*) und vollzieht sich in den folgenden Schritten: 116

1. Festlegung der unkündbaren Frist als Mindestdauer der Mietdauer.
 2. Ermittlung der Optionen des Leasingnehmers, d.h. Beurteilung, ob und in welchem Umfang der Leasingnehmer über einen nicht kündbaren Zeitraum hinaus erhebliche Optionen zur Verlängerung/Nichtbeendigung des Leasingverhältnisses hat.
 3. Beurteilung, ob die Optionen das Kriterium „hinreichend sicher“ erfüllen.
- Bei der Beurteilung der Leasingdauer müssen alle relevanten (hauptsächlich zukunftsgerichteten) Tatsachen und Umstände des Geschäfts berücksichtigt werden; einzubeziehen sind:

- Prognosen, Einsparungsziele und zukünftige Geschäftspläne des Unternehmens,
- Amortisationszeiten für Investitionen am Standort,
- Anreize/Strafen zur Ausübung/Nichtausübung von Optionen,
- alternative Technologien und technischer Fortschritt und
- Unsicherheiten bei zukünftigen Entwicklungen.

Die Wahrscheinlichkeit der Ausübung von Kaufoptionen ist auf die gleiche Weise zu beurteilen wie diejenige von Optionen zur Verlängerung der Laufzeit des Leasingverhältnisses oder denen zur Kündigung.

- 117 Bei der Bestimmung des *lease term* muss auch eine vertraglich vereinbarte Kündigungsfrist (*notice period*) berücksichtigt werden. Kündigungsfristen sind im Allgemeinen in der nicht kündbaren Frist enthalten, und manchmal ist die unkündbare Frist nur auf die Kündigungsfrist beschränkt.

Praxis-Beispiel

1. Zu Beginn des Leasingverhältnisses kann ein Leasingnehmer den Vertrag zum Ende eines jeden Monats mit einer Kündigungsfrist von einem Jahr kündigen. Der Leasinggeber kann nach dem 14. Jahr nicht mit einer Kündigungsfrist von einem Jahr kündigen. Die unkündbare Frist beträgt einen Monat plus ein Jahr.
2. Zu Beginn des Leasingverhältnisses können ein Leasingnehmer und ein Leasinggeber das Leasingverhältnis mit einer Kündigungsfrist von drei Monaten kündigen. Wenn keine der Parteien den Mietvertrag kündigt, verlängert sich die Mietdauer um weitere drei Monate. Die unkündbare Frist beträgt drei Monate.
3. Zu Beginn des Mietverhältnisses verlängert sich die Vereinbarung monatlich, bis eine Partei das Mietverhältnis beendet (automatische Verlängerungsoption). Die unkündbare Frist beträgt einen Monat.

- 118 Die unkündbare Grundmietzeit umfasst den Zeitraum, in dem der Mieter keine ordentlichen gesetzlichen oder vertraglichen Kündigungsrechte hat. Ausgangspunkt ist die Mietperiode, zu der sich der Leasingnehmer bei Vertragsabschluss verpflichtet hat. Die unkündbare Frist begrenzt die Leasingdauer nach unten, stellt also die Mindestlaufzeit des Leasingverhältnisses dar. Erst zweitrangig sind vereinbarte Optionen zur Verlängerung oder Kürzung des Nutzungszeitraums zu berücksichtigen. Voraussetzung ist allerdings, dass deren Ausübung als hinreichend sicher eingeschätzt wird.

- 119 Bei der Beurteilung, ob für einen Vertrag eine vorzeitige Kündigung möglich ist, werden außerordentliche Kündigungsrechte nicht berücksichtigt. Kündigungsrechte, die von bestimmten Ereignissen oder Bedingungen abhängen, die außerhalb der Kontrolle des Mieters liegen, werden häufig kombiniert mit zusätzlichen hohen (Straf-)Zahlungen (z.B. Auflösungsgebühren für *break clauses*). Eine Ausübung von Sonderkündigungsrechten ist regelmäßig als nicht hinreichend sicher anzusehen. Nur ausnahmsweise, wenn die Kündigung bereits ausgesprochen oder ein außergewöhnliches Ereignis eingetreten ist, sind außerordentliche Kündigungsrechte relevant. Beispiele für außerordentliche Ereignisse sind das Vorliegen eines Kündigungsrechts

- bei Umbau eines Gebäudes (etwa für eine Kernsanierung),
 - bei wesentlichen Änderungen im technischen Umfeld,
 - bei Erhöhung der Mietzahlungen oder damit verbundener Servicegebühren.
- Das alleinige Recht des Leasinggebers, das Leasingverhältnis zu kündigen, ist für die Bestimmung der Leasingdauer (*lease term*) nicht entscheidend. Nach IFRS 16.B35 berührt ein einseitiges Recht des Leasinggebers zur Kündigung eines Vertrags die nicht kündbare Periode nicht. Eine Wahrscheinlichkeitsbeurteilung entfällt. Daher werden die Zeiträume, für die der Leasinggeber das Leasingverhältnis kündigt, in den nicht kündbaren Zeitraum einbezogen. 120
- In den US-amerikanischen GAAP-Richtlinien wurde klargestellt, dass Zeiträume, für die eine Kündigungsoption des Leasinggebers gilt, in den *lease term* einzubeziehen sind. In IFRS 16.B35 fehlt eine entsprechende Klarstellung. Dennoch sind die gleichen Schlüsse zu ziehen. Eine Verkürzung des *lease term* wegen eines einseitigen Kündigungsrechts des Leasinggebers scheidet aus.
- In seltenen Fällen kann ein Leasinggeber eine einseitige Verlängerungsoption haben. Wenn der Leasinggeber die Fortsetzung des Vertrags erzwingen kann, verlängert sich der *lease term* um den Optionszeitraum.
- Besondere Bedeutung für die Bestimmung des *lease term* haben einseitig ausüb- 121
bare Rechtspositionen des Leasingnehmers. Bei der Beurteilung der Laufzeit des Leasingverhältnisses sind nur gewöhnliche Optionen/Rechte zu berücksichtigen, außerordentliche oder bedingte Rechtspositionen sind unbeachtlich. Kündigungs- oder Verlängerungsoptionen ergeben sich nicht nur aus einem Vertrag, sondern können auf gesetzliche Grundlagen, allgemeines Geschäftsgebrähen oder lokales Geschäftsverhalten zurückzuführen sein. Wenn der Leasingnehmer rechtliche Kündigungsrechte hat, aber hinsichtlich seiner wirtschaftlichen Substanz begründete Zweifel bestehen, muss die Geschäftsführung schätzen, in welchen Fristen die Kündigungsrechte maßgeblich sind.
- Bestimmte Bedingungen und Tatsachen können erhebliche Auswirkungen auf 122
die Einschätzung haben, ob ein Leasingnehmer „hinreichend sicher“ ist, dass er seine Option zur Leasingverlängerung ausüben wird (Rz 99). Im Folgenden sind mögliche Einflussfaktoren angegeben:
- Wenn das Datum der Optionsausübung in ferner Zukunft liegt, besteht erhöhter Bedarf nach überzeugenden Anhaltspunkten wirtschaftlicher Natur, die dafür sprechen, dass der Leasingnehmer die Option ausüben wird. Dies ist darin begründet, dass die Schätzungen des Unternehmens bzgl. der Umstände an dem betreffenden Datum umso ungenauer sind, je weiter dieses Datum in der Zukunft liegt. Beispiele für diese Schätzungen sind der beizulegende Zeitwert des zugrunde liegenden Vermögenswerts, die steuerlichen Bedingungen in einem bestimmten Rechtssystem und die Verfügbarkeit geeigneter Alternativen zu dem zugrunde liegenden Vermögenswert.
 - Die Einschätzung des Unternehmens bzgl. einer Option des Leasingnehmers wird wesentlich durch die Art des zugrunde liegenden Vermögenswerts beeinflusst. Je nach Art ist es für ein Unternehmen möglicherweise schwierig, den beizulegenden Zeitwert oder die Verfügbarkeit geeigneter Alternativen einzuschätzen.
 - Der Standort des zugrunde liegenden Vermögenswerts kann großen Einfluss auf die Transportkosten oder Verfügbarkeit des Ersatzgegenstands haben. Bspw. können die Faktoren der Transportkosten oder der Verfügbarkeit von

Alternativen bei zwei identischen zugrunde liegenden Vermögenswerten stark voneinander abweichen, wenn sich der eine in einer abgelegenen und der andere in einer leicht zugänglichen Region befinden.

- Die Einschätzungen bzgl. geltender Gesetze und Vorschriften (einschließlich steuerlicher Auswirkungen) wird wesentlich durch das Rechtssystem beeinflusst, durch das das Leasingverhältnis geregelt wird, was sich ebenfalls auf die Entscheidung bzgl. einer Option auswirken kann. Bspw. sind Gesetze und Vorschriften in manchen Ländern kaum Änderungen unterworfen und vorhersehbarer als in anderen.

Nach IFRS 16.B40 sind auch Entscheidungen in der Vergangenheit hinsichtlich des Leasingzeitraums und die wirtschaftlichen Gründe für diese Entscheidungen zu berücksichtigen.

- 123 IFRS 16 ist auf Verträge anzuwenden, die als „kündbar“ (*cancellable*), „monatlich verlängerbar“ (*month-to-month*), „beliebig“ (*at will*), „mit automatischer Verlängerung“ (*evergreen*), „ohne Laufzeitbegrenzung“ (*perpetual*) oder „fortlaufend“ (*rolling*) bezeichnet werden, sofern sie rechtlich durchsetzbare Rechte und Verpflichtungen begründen. Eine Vereinbarung ist nicht durchsetzbar, wenn sowohl der Leasingnehmer als auch der Leasinggeber das Recht haben, das Leasingverhältnis ohne die Zustimmung der jeweils anderen Partei zu kündigen, und hierfür höchstens eine unerhebliche Vertragsstrafe anfallen würde (IFRS 16.B34). Der Begriff „*penalty*“ ist nicht im engeren Sinn zu verstehen; eingeschlossen sind auch wirtschaftliche Nachteile, die sich aus einer vorzeitigen Kündigung einer der Parteien ergeben. Dem entspricht die Konkretisierung des (Rechts-)Begriffs „*penalty*“ in den korrespondierenden – im Analogieschluss heranziehbaren (IAS 8.12) – amerikanischen Vorgaben (Topic 842 Glossary). Als *penalty* gilt eine Verpflichtung zur

- Hingabe von finanziellen Mitteln (*disburse cash*),
- Übernahme einer Verbindlichkeit/Schuld (*incur or assume a liability*),
- Erbringung künftiger (Dienst-)Leistungen (*perform services*) oder
- Hingabe eines Vermögenswerts bzw. der Rechte an eigenem Vermögen (*surrender or transfer of an asset*) sowie der Verzicht auf einen wirtschaftlichen Nutzen (*forego of an economic benefit*) oder die Akzeptanz eines wirtschaftlichen Nachteils (*suffer an economic detriment*).

Einen wirtschaftlichen Nachteil, der als *penalty* anzusehen ist, können daher vertrags-, vermögens-, unternehmens-, aber auch marktbezogene Faktoren begründen (Rz 99). Die Beurteilung entspricht der Feststellung, ob die Ausübung einer Option hinreichend sicher ist.

- 124 Unkündbare Zeitperioden (vom Leasingnehmer und vom Leasinggeber) in Verträgen, welche die Definition eines Leasingverhältnisses erfüllen, werden als Teil der Laufzeit des Leasingverhältnisses betrachtet. Folgende Szenarien sind zu unterscheiden:

- Haben beide Parteien ein zeitgleich ausübbares Kündigungsrecht und wird keine Strafe bei Ausübung fällig, endet das Leasingverhältnis im Zeitpunkt der erstmaligen beiderseitigen Ausübbarkeit. Gem. IFRS 16.B34 ist ein Leasingvertrag nicht mehr durchsetzbar, wenn sowohl der Leasinggeber als auch der Leasingnehmer das Recht haben, den Leasingvertrag ohne Zustimmung einer anderen Partei mit einer nicht unerheblichen Strafe zu kündigen.

- Wenn nur der Leasinggeber das Recht hat, ein Leasingverhältnis zu kündigen, wird der Zeitraum, auf den sich die Kündigungsoption bezieht, in den unkündbaren Zeitraum des Leasingverhältnisses einbezogen (IFRS 16.B35).
- Wenn nur der Leasingnehmer das Recht hat, ein Leasingverhältnis zu kündigen, stellt dieses Recht eine Kündigungsoption dar, die bei der Bestimmung der Laufzeit des Leasingverhältnisses berücksichtigt wird (IFRS 16.B35).

Die Leasinglaufzeit bei Leasingverhältnissen mit automatischer Verlängerung (also ohne festgelegtes Ende der Vertragslaufzeit, mit stillschweigender Verlängerung usw.) wird in gleicher Weise wie für alle anderen Leasingverhältnisse eingeschätzt: es wird beurteilt, ob der Leasingnehmer hinreichend sicher ist, die verfügbaren Optionen zur Verlängerung auszuüben. Für die Beurteilung der hinreichenden Sicherheit eines Leasingnehmers hinsichtlich einer Option zur Verlängerung für ein Leasingverhältnis mit automatischer Verlängerung bedarf es einer Schätzung.

In Abhängigkeit der bestehenden Kündigungsabrede und einer zu beachtenden Kündigungsfrist ergibt sich – auch ohne Berücksichtigung einer *penalty* für eine der Parteien – eine Mindestdauer für das Leasingverhältnis (Rz 117). Folgende Mindestlaufzeiten sind bei Verträgen mit automatischer Verlängerung bei nicht ausgesprochener Kündigung zu berücksichtigen:

125

Vertraglich zulässiges Datum der Kündigung ...	Kündigungsfrist	Zeitraum der Verlängerung	Mindestdauer der Vereinbarung bezogen auf den 1.1. eines Jahres
zum Jahresende	Keine	24 Monate	12 Monate
	1 Monat	12 Monate	12 Monate
	3 Monate	12 Monate	12 Monate
	12 Monate	24 Monate	36 Monate
zum Ende des Halbjahres	6 Monate	12 Monate	18 Monate
zum Ende des Quartals	Keine	12 Monate	3 Monate
zum Monatsende	Keine	1 Monat	1 Monat
	1 Monat	1 Monat	2 Monate
	2 Wochen	1 Monat	2 Wochen
	12 Monate	1 Monat	13 Monate

Im Zusammenhang mit der Anmietung von Grundstücken oder Gebäuden werden regelmäßig auch Mietereinbauten (*leasehold improvements*) mit dem Anmietgegenstand verbunden (Rz 189). Abgeschlossene Vereinbarungen sehen regelmäßig eine Rückgabe der Mietsache im ursprünglichen Zustand vor; die Veränderung/Erweiterung des Mietgegenstands begründet eine Rückbauver-

126

pflichtung für den Ein- oder Umbau. Die Kosten aus der Verpflichtung zum Rückbau sind über die Passivierung einer *asset retirement obligation* (ARO) zu passivieren und erhöhen korrespondierend die Anschaffungskosten eines Mietereinbaus (IAS 16.16(c)). Bei der Bewertung des Barwerts der ARO gem. IAS 37 ist auf den voraussichtlichen Zeitpunkt der Wiederherstellung des ursprünglichen Zustands der Mietsache abzustellen. Abgestellt werden kann nicht auf die Leasingdauer in IFRS 16 als die unkündbare Leasingdauer mit angemessen bestimmten Verlängerungszeiten. Verlängerungsoptionen werden nur berücksichtigt, wenn deren Ausübung hinreichend sicher ist. Die Wahrscheinlichkeitsschwelle „hinreichend sicher“ gilt nicht für die Bilanzierung von (Rückbau-)Verpflichtungen. Entsprechende Überlegungen sind für die Bestimmung der wirtschaftlichen Nutzungsdauer eines Mietereinbaus anzustellen. Nur wenn ein *leasehold improvement* fest mit der Mietsache verbunden ist, also nicht einer alternativen Verwendung zugeführt werden kann, bindet der *lease term* auch die wirtschaftliche Nutzungsdauer.

4.5 Bestimmung des Endes eines *lease*

127 Notwendige Voraussetzung für die Identifizierung eines Leasingverhältnisses ist die zeitliche Befristung (*for a period of time*) der Nutzungsüberlassung (IFRS 16.9). Eine „ewig“ (*perpetual*) laufende Rechtsposition führt nicht zu einem *lease*.²⁸ Angesprochen sind allerdings nur Vereinbarungen, die von keiner Partei kündbar sind und die sich auf Vermögen (*underlying asset*) erstrecken, welches keiner Abnutzung im Zeitablauf unterliegt. Auch für eigentlich endliche Nutzungsüberlassungen lässt sich der Zeitpunkt der tatsächlichen Beendigung bei Abschluss (*at inception*) nicht immer eindeutig bestimmen. Neben Optionen, bei denen entweder Leasinggeber oder Leasingnehmer Stillhalter sind, sind auch vertragliche Abreden beachtlich, die regeln, was mit dem zur Nutzung überlassenen Vermögen passiert, wenn der vereinbarte Zeitraum (*non-cancellable period*) abgelaufen ist.

- Nur wenn eine feste Laufzeit vereinbart wird, also ein Start- und ein Enddatum als Zeitpunkt oder über einen Zeitraum determiniert sind, läuft ein *lease* aus, ohne dass eine Partei der anderen eine Nachricht zukommen lassen oder ein sonstiges Ereignis eintreten muss.
- Eine periodische Vereinbarung ist mit Ablauf der *non-cancellable period* hingegen nicht vorbei. Es fehlt ein „hartes“ Ende, das Laufzeitelement rollt unter Beachtung einer bestimmten Periodizität einfach – bis zur Beendigung durch eine Partei in Wahrung einer bestimmten Frist (*notice period*) – immer weiter (etwa *month-to-month*).
- Auch ohne rechtliche Grundlage kann eine Nutzungsüberlassung andauern, wenn trotz Auslaufen der Rechtsposition keine Rückgabe des *underlying asset* erfolgt, etwa weil die Parteien in einer Überbrückungsphase Verhandlungen über eine Verlängerung oder einen Neuabschluss führen. Es liegt dann bei gegenseitiger Duldung ein Schwebezustand (*holdover*-Status) vor.

Unbeachtlich für die bilanzielle Abbildung sind unberechtigte (In-)Besitznahmen von Vermögen (*tenancy at sufferance*). Eine unrechtmäßige Nutzung be-

²⁸ Vgl. FREIBERG/KLITZSCH, BB 2018, S. 1133 f.