

RJ Uiting 2019-3: ontwerp-Richtlijn 292 Leasing ‘identificeren of een overeenkomst een lease bevat en verschaffen van informatie over leaseovereenkomsten’

Algemeen

In RJ Uiting 2018-3 ‘De verwerking van leases volgens IFRS 16 onder de Richtlijnen voor de jaarverslaggeving’ heeft de Raad voor de Jaarverslaggeving (RJ) onder meer aangegeven de invloed van IFRS 16 *Leases* op de bepalingen in de Richtlijnen te gaan onderzoeken over het vaststellen of een overeenkomst al dan niet een lease bevat, en over de in de toelichting op te nemen informatie. In deze Uiting komt de RJ met voorstellen voor aanpassingen van de bestaande bepalingen in hoofdstuk 292 Leasing over deze onderwerpen.

Beoordelen of een overeenkomst een lease bevat

De RJ stelt voor de alinea’s 105 tot en met 110 te vervangen. Deze alinea’s zijn destijds gebaseerd op IFRIC 4 *Determining whether an arrangement contains a lease*. Met het op 1 januari jl. van kracht worden van IFRS 16 is onder meer IFRIC 4 vervallen. De RJ stelt daarom voor de hoofdlijnen van de bepalingen in IFRS 16 over dit onderwerp op te nemen in hoofdstuk 292. Naar verwachting van de RJ zal voor veel rechtspersonen de impact hiervan beperkt zijn. Als bijzondere overgangsbepaling stelt de RJ voor dat overeenkomsten die zijn geïdentificeerd onder de thans nog van toepassing zijnde alinea’s niet opnieuw hoeven te worden geïdentificeerd. Ook wordt voorgesteld dat ondernemingen de nieuwe bepalingen met terugwerkende kracht mogen toepassen voor categorieën geleasede activa.

In de toelichting op te nemen informatie

De RJ heeft in de voorstellen de doelstelling van het verstrekken van informatie over afgesloten leaseovereenkomsten expliciet in hoofdstuk 292 opgenomen en stelt daarmee voorop dat die doelstelling moet worden behaald bij het toepassen van deze voorschriften. Samen met enkele andere aanpassingen worden deze voorstellen opgenomen in de alinea’s 208, 212, 311 en 319. Voor lessees komen deze aanpassingen in belangrijke mate overeen met de informatie die zij in voorkomende gevallen aan banken verstrekken. Als gevolg hiervan verwacht de RJ dat de extra lasten voor hen beperkt zullen zijn.

De voorgestelde aanpassingen met betrekking tot de door de middelgrote rechtspersoon te verstrekken informatie zullen bij het definitief maken ervan in hoofdstuk 315 Vrijstellingen voor middelgrote rechtspersonen worden verwerkt.

Kleine en micro-rechtspersonen

Er worden geen wijzigingen van hoofdstuk B11 Leasing voorgesteld.

Ingangsdatum

De RJ beoogt de aanpassingen van de desbetreffende alinea's na ontvangst en verwerking van eventuele commentaren op korte termijn definitief te maken en van toepassing te laten zijn voor verslagjaren die beginnen op of na 1 januari 2020. Eerdere toepassing zal worden aanbevolen.

Commentaarperiode

De RJ nodigt u uit tot het inzenden van reacties en commentaren op deze RJ-Uiting. Deze ziet de RJ graag uiterlijk 28 februari 2019 tegemoet. Reacties en commentaren kunnen – bij voorkeur per email (secretariaat@rjnet.nl) – worden ingediend bij het RJ-secretariaat. Ze zullen door de RJ als openbare informatie worden behandeld en op de RJ-website worden gepubliceerd, tenzij door de respondent is aangegeven dat het commentaar geheel of gedeeltelijk als vertrouwelijk moet worden aangemerkt.

Amsterdam, 8 januari 2019

Beoordelen of een overeenkomst een lease bevat

292.105

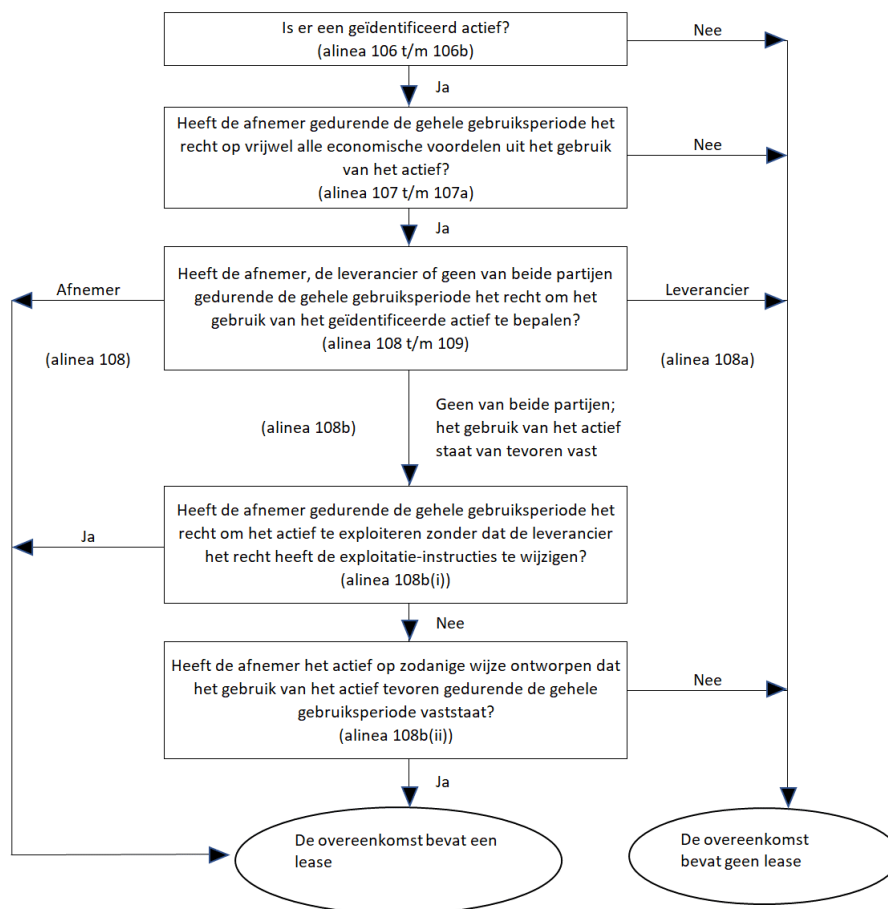
Bij het afsluiten van een overeenkomst dient de rechtspersoon te beoordelen of de overeenkomst een lease bevat. Een overeenkomst bevat een lease indien deze in ruil voor een vergoeding aan de wederpartij (de leverancier) de zeggenschap gedurende de overeengekomen gebruiksperiode over het gebruik van een geïdentificeerd actief aan de rechtspersoon (de afnemer) verleent.

Hiervan is sprake indien aan alle volgende voorwaarden wordt voldaan:

- er is sprake van een geïdentificeerd actief;
- de afnemer heeft gedurende de gehele gebruiksperiode het recht op vrijwel alle economische voordelen uit het gebruik van het geïdentificeerde actief; en
- de afnemer heeft gedurende de gehele gebruiksperiode het recht om het gebruik van het geïdentificeerde actief te bepalen.

Een koopovereenkomst valt buiten de reikwijdte van deze beoordeling.

Deze voorwaarden worden in alinea 106 tot en met 110 meer gedetailleerd uitgewerkt. Het volgende schema geeft de hoofdlijnen van deze uitwerking weer.



Is er een geïdentificeerd actief?

292.106

Het actief wordt gewoonlijk geïdentificeerd doordat de overeenkomst dit uitdrukkelijk specificiert. Het actief kan ook worden geïdentificeerd op het moment dat de leverancier het voor gebruik beschikbaar stelt.

292.106a

Indien de leverancier gedurende de gehele gebruiksperiode het substantiële recht heeft het actief te vervangen, is er geen sprake van een geïdentificeerd actief en dus geen sprake van een lease. Dit is alleen het geval indien aan beide volgende voorwaarden wordt voldaan:

- i. de leverancier beschikt in de praktijk gedurende de gehele gebruiksperiode over de mogelijkheid om het actief door een alternatief actief te vervangen. De afnemer kan de leverancier bijvoorbeeld niet beletten het actief te vervangen en alternatieve activa zijn voor de leverancier gemakkelijk beschikbaar of kunnen eventueel binnen een redelijke termijn door de leverancier worden geleverd; en
- ii. de leverancier heeft een economisch voordeel bij de uitoefening van zijn recht om het actief te vervangen. Dat wil zeggen dat de economische voordelen van de vervanging van het actief groter zijn dan de kosten van de vervanging van het actief. Daarbij geldt in het algemeen dat de aan de vervanging verbonden kosten hoger zijn als het actief zich in een gebouw of op een terrein van de afnemer of elders bevindt dan als het actief zich in een gebouw of op een terrein van de leverancier bevindt.

292.106b

Een deel van de capaciteit van een actief is een geïdentificeerd actief indien het fysiek afgescheiden is (bijvoorbeeld de verdieping van een gebouw). Een deel van de capaciteit of een ander deel van een actief dat niet fysiek afgescheiden is (bijvoorbeeld een deel van de capaciteit van een glasvezelkabel) is geen geïdentificeerd actief, tenzij het vrijwel de gehele capaciteit van het actief vertegenwoordigt en de afnemer daardoor het recht op vrijwel alle economische voordelen uit het gebruik van het actief heeft.

Heeft de afnemer gedurende de gehele gebruiksperiode het recht op vrijwel alle economische voordelen uit het gebruik van het geïdentificeerde actief?

292.107

Voor de aanwezigheid van een lease is het vereist dat de afnemer gedurende de gehele gebruiksperiode het recht heeft op vrijwel alle economische voordelen uit het gebruik van het geïdentificeerde actief (bijvoorbeeld door gedurende de gehele periode te beschikken over het exclusieve gebruik van het actief).

Een afnemer kan op vele manieren direct of indirect economische voordelen uit het gebruik van het actief verkrijgen, zoals door het gebruiken, aanhouden of sub-leasen van het actief. De economische voordelen uit het gebruik van het actief omvatten zowel de hoofd- als de bijproducten die ermee worden vervaardigd (met inbegrip van de daaruit afkomstige potentiële kasstromen), evenals andere economische voordelen uit het gebruik van het actief die bij een bedrijfsmatige transactie met een derde kunnen worden gerealiseerd.

292.107a

Bij de beoordeling of de afnemer het recht heeft op vrijwel alle economische voordelen uit het gebruik van het geïdentificeerde actief worden variabele leasebetalingen die gerelateerd zijn

aan economische voordelen verkregen uit het gebruik van het actief door de afnemer (bijvoorbeeld leasebetalingen afhankelijk van omzet), niet beschouwd als het afstaan van een deel van die economische voordelen aan de leverancier. Dit omdat de afnemer enerzijds bruto ingaande kasstromen van de verkopen ontvangt en daartegenover een uitgaande (variabele) kasstroom heeft voor de leasebetalingen.

De afnemer heeft gedurende de gehele gebruiksperiode het recht om het gebruik van het actief te bepalen.

292.108

Voor de aanwezigheid van een lease is vereist dat de afnemer gedurende de gehele gebruiksperiode het recht heeft om het gebruik van het geïdentificeerde actief te bepalen. Dit is het geval als de afnemer het recht heeft te bepalen op welke wijze en voor welk doel het geïdentificeerde actief wordt gebruikt gedurende de gebruiksperiode, of het recht heeft dit gebruik te wijzigen. In het geval dat sprake is van een geïdentificeerd actief en de afnemer het recht heeft op vrijwel alle economische voordelen uit het gebruik van het geïdentificeerde actief, wordt hieraan meestal voldaan. Het gaat daarbij om het recht om belangrijke beslissingen te nemen die relevant zijn voor het beïnvloeden van de economische voordelen die met het actief kunnen worden behaald.

Voorbeelden van rechten die een aanwijzing vormen dat een afnemer het recht heeft om het gebruik van het actief te bepalen zijn, afhankelijk van de omstandigheden, het recht om:

- te beslissen of de output wordt gerealiseerd en hoeveel;
- het soort output dat wordt gerealiseerd met het actief te wijzigen;
- te beslissen op welk moment output wordt gerealiseerd;
- te beslissen waar die realisatie van de output plaats vindt.

De leverancier heeft gedurende de gehele gebruiksperiode het recht om het gebruik van het actief te bepalen.

292.108a

In uitzonderlijke gevallen, waarbij het actief een onderdeel vormt van een geïntegreerd groter actief (zoals bij netwerk- en opslagfaciliteiten), en het actief niet zelfstandig kan functioneren, heeft de leverancier het (merendeel van het) recht om het gebruik van het actief te bepalen. In deze gevallen bevat de overeenkomst geen lease.

Geen van beide partijen heeft gedurende de gehele gebruiksperiode het recht om het gebruik van het actief te bepalen.

292.108b

In uitzonderlijke gevallen kan het ook zo zijn dat het gebruik van het actief tevoren is bepaald als gevolg van contractuele voorwaarden (zoals een ‘take-or-pay’ clause, een overeenkomst waarbij de betaling afhankelijk is van de bestelde hoeveelheid ongeacht het werkelijk verbruik) of door specifieke eigenschappen in het ontwerp van het actief (zoals een actief waarvan de output in de ontwerpfase is bepaald). In deze gevallen bevat de overeenkomst geen lease tenzij:

- i. de afnemer het actief (of specifieke aspecten van het actief) op zodanige wijze heeft ontworpen dat het gebruik gedurende de gehele gebruiksperiode tevoren vaststaat; of
- ii. de afnemer gedurende de gehele gebruiksperiode het recht heeft om het actief te exploiteren zonder dat de leverancier het recht heeft de exploitatie-instructies te wijzigen.

292.109

Bij de beoordeling of de afnemer het recht heeft het gebruik van het actief te bepalen, houdt de afnemer enkel rekening met rechten om gedurende de gebruiksperiode besluiten over het gebruik van het actief te nemen, tenzij de afnemer het actief (of specifieke aspecten van het actief) heeft ontworpen zoals beschreven in alinea 108b(i).

De afnemer mag bijgevolg geen rekening houden met besluiten omtrent het gebruik van vóór de gebruiksperiode. Indien de afnemer bijvoorbeeld alleen vóór de gebruiksperiode de prestaties van het actief kan bepalen, heeft hij dit recht niet gedurende de gebruiksperiode.

Beschermingsrechten

292.110

Beschermingsrechten definiëren gewoonlijk de reikwijdte van de zeggenschap over het gebruik van de afnemer, maar sluiten op zich niet uit dat de afnemer het recht heeft het gebruik van het actief te bepalen.

Voorbeelden van beschermingsrechten zijn voorwaarden in de overeenkomst om het belang van de leverancier in het actief of andere activa te beschermen, zijn personeel te beschermen, of de naleving van wet- of regelgeving door de leverancier te verzekeren.

292.110a

Ook het recht (of de verplichting) van de leverancier om het actief te vervangen vanwege reparatie of onderhoud, indien het niet naar behoren functioneert of indien er een technische verbetering beschikbaar komt, is een beschermingsrecht dat niet uitsluit dat de afnemer het recht heeft om het gebruik van het actief te bepalen.

In de toelichting op te nemen informatie

Toelichting

292.208

De doelstelling van de toelichting op financiële leases in de jaarrekening van de lessee is om, samen met de informatie opgenomen in de balans, de winst-en-verliesrekening en het kasstroomoverzicht, inzicht te verschaffen in het effect dat de financiële leases hebben op het vermogen, het resultaat en de kasstromen van de lessee. **Om invulling te geven aan deze doelstelling dient de lessee, in aanvulling op de vereisten opgenomen in hoofdstuk 290 Financiële instrumenten, de volgende toelichtingen te verschaffen met betrekking tot financiële leases:**

- a. **voor elke categorie activa de boekwaarde op de balansdatum.** Tevens wordt op grond van artikel 2:366 lid 2 BW vermeld dat de lessee geen juridisch eigenaar is voor zover dit niet reeds in de balans tot uitdrukking is gebracht;
- b. **een looptijdanalyse ingedeeld naar de meest relevante verslagperioden van de toekomstige minimale leasebetalingen.** Op basis van artikel 2:375 lid 2 BW bevat de looptijdanalyse de volgende verslagperioden:
 1. niet langer dan een jaar na de balansdatum;
 2. langer dan een jaar en niet langer dan vijf jaar na de balansdatum; en
 3. langer dan vijf jaar na de balansdatum;De looptijdanalyse is afhankelijk van de omvang van de leasebetalingen in de verschillende verslagperioden en de aard van de bedrijfsactiviteiten van de lessee en heeft een daarop toegesneden adequate indeling, bijvoorbeeld ook per categorie activa. Teneinde te voldoen aan de hiervoor aangegeven doelstelling van de toelichting kan er, mede afhankelijk van de verschillen in de jaarlijkse leasebetalingen, aanleiding zijn een meer gedetailleerde looptijdanalyse dan wettelijk voorgeschreven te verstrekken.
- c. **een algemene beschrijving van de belangrijkste bepalingen opgenomen in de leaseovereenkomsten.** Hierbij kan worden gedacht aan:
 - een nadere indeling per categorie activa zoals verantwoord in de jaarrekening;
 - de voorwaarden van voorwaardelijke leasebetalingen;
 - het bestaan en de inhoud van verlengingsopties, koopopties of doorberekeningsclausules;
 - de restricties die voortvloeien uit de leaseovereenkomsten, zoals met betrekking tot dividenduitkeringen, additionele financiering en het sluiten van andere leaseovereenkomsten.
- d. **het bedrag van de voorwaardelijke leasebetalingen dat als last is verwerkt in de verslagperiode; en**
- e. **het totaal van de naar verwachting te ontvangen toekomstige minimale sub-lease opbrengsten met betrekking tot niet tussentijds opzegbare sub-leases op de balansdatum.**

Toelichting

292.212

De doelstelling van de toelichting op operationele leases in de jaarrekening van de lessee is om, samen met de informatie opgenomen in de balans, de winst-en-verliesrekening en het kasstroomoverzicht, inzicht te verschaffen in het effect dat de operationele leases hebben op het vermogen, het resultaat en de kasstromen van de lessee. **Om invulling te geven aan deze doelstelling dient de lessee, in aanvulling op de vereisten opgenomen in hoofdstuk 290**

Financiële instrumenten, de volgende toelichtingen te verschaffen met betrekking tot operationele leases:

a. **een looptijdanalyse ingedeeld naar de meest relevante verslagperioden van de toekomstige minimale leasebetalingen. De looptijdanalyse dient in ieder geval de volgende perioden te bevatten:**

1. **niet langer dan een jaar na de balansdatum;**
2. **langer dan een jaar en niet langer dan vijf jaar na de balansdatum; en**
3. **langer dan vijf jaar na de balansdatum.**

De looptijdanalyse is afhankelijk van de omvang van de leasebetalingen in de verschillende verslagperioden en de aard van de bedrijfsactiviteiten van de lessee en heeft een daarop toegesneden adequate indeling, bijvoorbeeld ook naar de belangrijkste leaseobjecten. Teneinde te voldoen aan de hiervoor aangegeven doelstelling van de toelichting kan er, mede afhankelijk van de verschillen in de jaarlijkse leasebetalingen, aanleiding zijn een meer gedetailleerde looptijdanalyse te verstrekken.

b. **een beschrijving van de belangrijkste leaseobjecten die als operationele lease worden verwerkt.** Deze beschrijving kan worden gecombineerd met de toelichting onder a passend bij de aard van de bedrijfsactiviteiten;

c. **een algemene beschrijving van de belangrijkste bepalingen opgenomen in de leaseovereenkomsten.** Hierbij kan worden gedacht aan:

- een nadere indeling naar de belangrijkste leaseobjecten;
- de voorwaarden van voorwaardelijke leasebetalingen;
- het bestaan en de inhoud van verlengingsopties, koopopties of doorberekeningsclausules;
- de restricties voortvloeiende uit de leaseovereenkomsten, zoals met betrekking tot dividenduitkeringen, additionele financiering en het sluiten van andere leaseovereenkomsten.

d. **het totaal van de naar verwachting te ontvangen toekomstige minimale sublease-ontvangsten met betrekking tot niet (tussentijds) opzegbare sub-leases op de balansdatum;**

e. **de in de verslagperiode in de winst-en-verliesrekening als last verwerkte leasebetalingen en als opbrengst verantwoorde sublease-ontvangsten; en**

f. **indien alinea 116 b) van toepassing is, vermelding dat de toegelichte bedragen ook betalingen voor niet-leasebestanddelen uit hoofde van de overeenkomst bevatten.**

De middelgrote rechtspersoon is vrijgesteld van de toelichting zoals opgenomen in deze alinea onder f.

Toelichting

292.311

De doelstelling van de toelichting op financiële leases in de jaarrekening van de lessor is om, samen met de informatie opgenomen in de balans, de winst-en-verliesrekening en het kasstroomoverzicht, inzicht te verschaffen in het effect dat de financiële leases hebben op het vermogen, het resultaat en de kasstromen van de lessor. **Om invulling te geven aan deze doelstelling dient de lessor, in aanvulling op de vereisten opgenomen in hoofdstuk 290 Financiële instrumenten, de volgende toelichtingen te verschaffen met betrekking tot financiële leases:**

a. **een aansluiting tussen de bruto-investering in de lease en de contante waarde van de toekomstige minimale leasebetalingen op de balansdatum. Daarnaast dient de bruto-**

investering in de lease en de contante waarde van de minimale leasebetalingen op de balansdatum voor elk van de volgende verslagperioden te worden vermeld:

- 1. niet langer dan een jaar na balansdatum;**
- 2. langer dan een jaar en niet langer dan vijf jaar na balansdatum; en**
- 3. langer dan vijf jaar na balansdatum.**

Teneinde te voldoen aan de hiervoor aangegeven doelstelling van de toelichting kan er, mede afhankelijk van de verschillen in de jaarlijkse leasebetalingen, aanleiding zijn een meer gedetailleerde looptijdanalyse te verstrekken.

- b. de onverdiende rentebaten;**
- c. de ongegarandeerde restwaarden van de leaseobjecten die de lessor economisch toekomen;**
- d. de cumulatieve voorziening voor oninbaarheid die in mindering is gebracht op de contante waarde van de minimale leasebetalingen;**
- e. het bedrag van de voorwaardelijke leasebetalingen dat als opbrengst is verwerkt in de verslagperiode; en**
- f. een algemene beschrijving van de belangrijkste bepalingen opgenomen in de leaseovereenkomsten.** Hierbij kan worden gedacht aan het bestaan en de inhoud van verlengingsopties, koopopties of doorberekingsclausules en aanwezige restwaardegaranties.

De middelgrote rechtspersoon is vrijgesteld van de toelichtingsvereisten zoals opgenomen in deze alinea onder a., d. en e.

Toelichting

292.319

De doelstelling van de toelichting op operationele leases in de jaarrekening van de lessor is om, samen met de informatie opgenomen in de balans, de winst-en-verliesrekening en het kasstroomoverzicht, inzicht te verschaffen in het effect dat de operationele leases hebben op het vermogen, het resultaat en de kasstromen van de lessor. **Om invulling te geven aan deze doelstelling dient de lessor, in aanvulling op de vereisten opgenomen in hoofdstuk 290 Financiële instrumenten, de volgende toelichtingen te verschaffen met betrekking tot operationele leases:**

- a. de toekomstige minimale leasebetalingen voor niet (tussentijds) opzegbare leaseovereenkomsten voor elk van de volgende verslagperioden:**
 - 1. niet langer dan een jaar na balansdatum;**
 - 2. langer dan een jaar en niet langer dan vijf jaar na balansdatum; en**
 - 3. langer dan vijf jaar na balansdatum.**Teneinde te voldoen aan de hiervoor aangegeven doelstelling van de toelichting kan er, mede afhankelijk van de verschillen in de jaarlijkse leasebetalingen, aanleiding zijn een meer gedetailleerde looptijdanalyse te verstrekken.
- b. het bedrag van de voorwaardelijke leasebetalingen dat als opbrengst is verwerkt in de verslagperiode; en**
- c. een algemene beschrijving van de belangrijkste bepalingen opgenomen in de leaseovereenkomsten.** Hierbij kan worden gedacht aan het bestaan en de inhoud van verlengingsopties, koopopties of doorberekingsclausules en aanwezige restwaardegaranties.

De middelgrote rechtspersoon is vrijgesteld van de toelichtingsvereisten zoals opgenomen in deze alinea onder b.

Overgangsbepalingen

Overgangsbepaling per 1 januari 2007

601 De bepalingen inzake de leaseclassificatie (alinea 111 tot en met 130) van dit hoofdstuk worden toegepast voor leases die zijn aangegaan op of na 1 januari 2007. De toepassing van de overige bepalingen voor leases in dit hoofdstuk die zijn aangegaan vóór deze datum wordt aanbevolen.

Overgangsbepalingen per 1 januari 2020 en bij eerdere toepassing

602 De bepalingen over het vaststellen of een overeenkomst een lease bevat (zoals opgenomen in alinea 105 tot en met 110a) zijn van toepassing voor verslagjaren die beginnen op of na 1 januari 2020 en bij eerdere toepassing. De rechtspersoon:

- mag, in afwijking van hoofdstuk 140 Stelselwijzigingen, deze bepalingen prospectief toepassen. Dit betekent dat ze worden toegepast voor alle overeenkomsten die op of na 1 januari 2019 (of bij eerdere toepassing vanaf dit eerdere moment) worden aangegaan of gewijzigd;
- mag, overeenkomstig hoofdstuk 140 Stelselwijzigingen, deze bepalingen met terugwerkende kracht toepassen voor alle overeenkomsten van één of meer categorieën activa.

603 De wijzigingen van de bepalingen over het verstrekken van toelichtingen (zoals opgenomen in alinea 208, 212, 311 en 319) zijn van toepassing voor boekjaren die beginnen op of na 1 januari 2020 en bij eerdere toepassing. Deze informatie hoeft bij eerste toepassing niet te worden verstrekt met betrekking tot het vergelijkende verslagjaar.