

IFRS: Sachanlagen und Leasing

Ansatz-, Bewertungs- und Ausweismöglichkeiten

Von

Dr. Christian Wobbe

ERICH SCHMIDT VERLAG

Bibliografische Information der Deutschen Bibliothek

Die Deutsche Bibliothek verzeichnet diese Publikation
in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische
Daten sind im Internet über dnb.ddb.de abrufbar.

**Weitere Informationen
zu diesem Titel finden Sie im Internet unter**

[ESV.info/978 3 503 10099 6](http://ESV.info/9783503100996)

ISBN: 978 3 503 10099 6

ISSN: 1865-3251

Alle Rechte vorbehalten

© Erich Schmidt Verlag GmbH & Co., Berlin 2008
www.ESV.info

Dieses Papier erfüllt die Frankfurter Forderungen
der Deutschen Bibliothek und der Gesellschaft für das Buch
bezüglich der Alterungsbeständigkeit und entspricht
sowohl den strengen Bestimmungen der US Norm Ansi/Niso
Z 39.48-1992 als auch der ISO-Norm 9706.

Druck und Bindung: Difo-Druck, Bamberg

Geleitwort des Herausgebers

Auch wenn die Bedeutung anderer Vermögenswerte in Unternehmen in den letzten Jahren gestiegen ist, bleibt doch in den meisten Unternehmen das Sachanlagevermögen der zentrale Bereich, mit dem Werte geschaffen werden. Die Abgrenzung der Sachanlageverwerte nach den IFRS findet sich in IAS 16 unter dem Titel Property, Plant and Equipment und entspricht in etwa dem Gliederungsteil II in § 266 Abs. 2 HGB. Im Vergleich zu den handelsrechtlichen Vorschriften sind die Regelungen nach IFRS ähnlich. Es gibt eine weitgehende Übereinstimmung hinsichtlich Begriffsinhalt, Ansatz, Bewertung und Ausweis. Die größten Unterschiede resultieren aus der für die Folgebewertung als gleichwertige Alternative zugelassenen Neubewertung und dem Komponentenansatz. Allerdings finden sich für fremd vermietete, spekulativ gehaltene, zur Veräußerung gehaltene, landwirtschaftliche und bestimmte im Zusammenhang der Mineralgewinnung bzw. mit Leasing stehende Vermögenswerte mit dem IAS 17 (*leases*), IAS 40 (*investment properties*), IAS 41 (*agriculture*), IFRS 5 (*non-current assets held for sale and discontinued operations*) und IFRS 6 (*exploration for and evaluation of mineral resources*) gesonderte Vorschriften.

Herr Wobbe stellt in diesem Band auf der Basis der Grundsachverhalte von Sachanlagen die bestehenden Regelungen zu Ausweis, Ansatz und Erst- sowie Folgebewertung dieser Positionen nach den IFRS – zunächst für die operativen Sachanlagen – dar. Im Anschluss werden die nach IFRS spezifizierten Besonderheiten bezüglich der zum Verkauf bestimmten Anlagen, der Anlageimmobilien und des Leasings ausgeführt. Gemäß des erklärten Ziels dieser IFRS-Anwendungsreihe werden die jeweiligen IFRS-Regelungen kurz, prägnant und auf aktuellem Stand dargestellt sowie die technischen Anwendungsaspekte der IFRS und die bilanzpolitischen Gestaltungspotenziale aufgezeigt. Zudem wird der gegenwärtige IFRS-Bilanzierungsstand anhand der im SDAX, MDAX und DAX gelisteten Unternehmen empirisch fundiert und besonders gelungene Umsetzungsbeispiele im Rahmen der Best-Practice-Analyse wiedergegeben.

Oldenburg, im Januar 2008

Stefan Müller

Vorwort

Ob Grundstücke, Maschinen, Flugzeuge oder Netzwerkhardware, die Erscheinungsformen des Sachanlagevermögens sind vielfältig. Die Ausgestaltung der Kauf-, Miet- und Finanzierungsverträge, die der betrieblichen Nutzung zugrunde liegen, variieren dabei stark. Dennoch verlangen die gesetzlichen Offenlegungsvorschriften von dem Unternehmen, im Rahmen seiner Rechnungslegung eine möglichst exakte Abbildung der Realität herbeizuführen. Stellte das Sachanlagevermögen im HGB oftmals ein wahres Eldorado der Bilanzpolitik dar, sind die IFRS von ihrer Konzeption her darauf ausgerichtet, diese Spielräume einzudämmen. Doch, wie für jedes Regelwerk, gilt auch für die IFRS, und mögen sie noch so stark auf die umfassende Regelung aller Sachverhalte bedacht sein, dass eine Vollständigkeit im Hinblick auf den Regelungsbereich und die verwendeten Definitionen – unter hinreichender Beachtung der Wirtschaftlichkeitsüberlegungen – nicht möglich ist.

Grundanliegen dieses Bandes ist es deshalb, durch einen steten Vergleich der IFRS-Vorgaben mit der deutschen Umsetzungspraxis dem gegenwärtigen und zukünftigen IFRS-Anwender, anhand exemplarischer Einzelfallbetrachtungen und einer umfassenden Best-Practice-Analyse des Bilanzierungsverhaltens der Gesamtheit aller 122 im DAX, MDAX und SDAX gelisteten und nach IFRS bilanzierenden Unternehmen, die Möglichkeit zu bieten, sein eigenes Bilanzierungsverhalten (kritisch) zu reflektieren. Aber auch dem übrigen Interessentenkreis soll dieses Werk einen Einblick in diese spezielle Bilanzierungsproblematik verschaffen, den er entsprechend seiner jeweiligen Intention nutzbringend einzusetzen vermögen sollte.

Zum Gelingen dieses Werkes haben vieler Hände Arbeit beigetragen. Besonders bedanken möchte ich bei Herrn Prof. Dr. Stefan Müller für seine umfassende Bereitschaft zur inhaltlichen Diskussion, bei Herrn Dipl.-Oec. Jens Reinke für die arbeitsintensive Auswertung der Jahresabschlüsse, bei Herrn Dipl.-Kfm. Markus Kreipl für die prompte und umfassende Übernahme der Korrekturarbeiten und bei der zuständigen Lektorin des Erich Schmidt Verlags, Frau Birte Schumann für ihre sehr entgegenkommende Betreuung. Des Weiteren bedanke ich mich bei Frau Dipl.-Kffr., Dipl. Finw. (FH) Stephanie Beyer – neben der generell hervorragenden Zusammenarbeit – für ihre EDV-technische Unterstützung sowie bei Herrn Bernd Peper, Herrn Pascal Ullrich und Herrn Benjamin Kötschau für ihre Hilfe bei der Literaturrecherche und -beschaffung.

Hamburg, im Oktober 2007

Christian Wobbe

Inhaltsverzeichnis

Geleitwort des Herausgebers	5
Vorwort	7
Inhaltsverzeichnis	9
Abbildungsverzeichnis	13
Tabellenverzeichnis	15
Abkürzungsverzeichnis	17
1 Einleitung	19
2 Sachanlagen im HGB und in den IFRS	21
2.1 Umfang der Sachanlagen gemäß HGB	21
2.2 Umfang der Sachanlagen gemäß IFRS	22
2.3 Grundsachverhalte der Abbildung und des Ausweises materieller Vermögenswerte	23
3 Operatives Sachanlagevermögen im rechtlichen Eigentum des Bilanzierenden (SAV i. e. S.)	25
3.1 Ansatzkriterien	25
3.2 Zugangsbewertung	28
3.2.1 Grundlagen der Zugangsbewertung	28
3.2.2 Zugangsbewertung im Rahmen von Anschaffungsvorgängen	30
3.2.3 Zugangsbewertung im Rahmen von Herstellungsvorgängen	32
3.2.4 Behandlung von Abbruch-, Abräum- und Wieder- herstellungskosten	34
3.2.5 Behandlung der produktionsbezogenen Gemeinkosten	37
3.2.6 Behandlung von Fremdkapitalkosten	39
3.2.7 Behandlung von öffentlichen Zuwendungen	42
3.2.8 Behandlung des Tausches	43
3.2.9 Anlagenkäufe in fremder Währung	44
3.3 Folgebewertung	45

3.3.1	Anschaffungskostenmodell	46
3.3.2	Neubewertungsmodell	46
3.4	Komponentenansatz	53
3.5	Planmäßige Abschreibungen	56
3.5.1	Planmäßige Abschreibungen bei Anwendung des Anschaffungskostenmodells	56
3.5.2	Planmäßige Abschreibungen bei Anwendung des Neubewertungsmodells.	59
3.6	Wertminderungen	62
3.6.1	Wertminderungen bei Anwendung des Anschaffungs- kostenmodells	62
3.6.2	Wertminderungen bei Anwendung des Neubewertungs- modells	67
3.6.3	Zahlungsmittelgenerierende Einheit	67
3.7	Folgebewertung der Abbruch-, Abräum- und Wieder- herstellungskosten	69
3.8	Folgebehandlung von öffentlichen Zuwendungen	71
3.9	Veräußerung und Ende des Nutzenzuflusses	71
3.10	Bilanzausweis des Sachanlagevermögens i. e. S.	72
3.11	Anhangangaben	74
4	Zur Veräußerung bestimmtes Sachanlagevermögen (IFRS 5)	79
4.1	Klassifikationskriterien und Ausweismöglichkeiten	79
4.2	Bewertungskonzeption	81
4.3	Anhangangaben	83
5	Anlageimmobilien (IAS 40)	89
5.1	Klassifikationskriterien.	89
5.2	Zugangsbewertung	92
5.3	Folgebewertungskonzeption.	92
5.3.1	Folgebewertung mittels Anschaffungskostenmodell	93
5.3.2	Folgebewertung im Zeitwertmodell	93
5.4	Abgänge und Nutzungsänderungen	96
5.5	Ausweismöglichkeiten	97
5.6	Anhangangaben	98
6	Leasing	103
6.1	Grundlagen des Leasings	103
6.2	Systematisierung und traditionelles Begriffsverständnis des Leasings gemäß HGB.	105
6.3	Anwendungsbereich von IAS 17 und Abgrenzung zwischen unterschiedlichen Leasingsachverhalten	107
6.4	Bewertung und Ausweis der unterschiedlichen Leasing- sachverhalte	112

6.4.1	Behandlung von Finanzierungsleasing beim Leasinggeber	112
6.4.2	Behandlung von Operating Leasing beim Leasinggeber	114
6.4.3	Behandlung von Finanzierungsleasing beim Leasingnehmer	116
6.4.4	Behandlung vom Operating Leasing beim Leasingnehmer	118
6.5	Besonderheiten bei ausgewählten Leasingverhältnissen	119
6.5.1	Immobilienleasing	119
6.5.2	Sale-and-lease-back-Verträge	121
6.5.3	Leasingobjektgesellschaften	123
6.6	Angabepflichten	124
6.6.1	Angabepflichten des Leasinggebers	124
6.6.2	Anhangangaben des Leasingnehmers	125
7	Best Practice	129
7.1	Empirische Basis	129
7.2	Operatives Sachanlagevermögen im rechtlichen Eigentum des Bilanzierenden (SAV i. e. S.)	130
7.2.1	Ausweis des operativen Sachanlagevermögens	130
7.2.2	Zugangsbewertung des operativen Sachanlagevermögens	135
7.2.3	Folgebewertung des operativen Sachanlagevermögens ..	138
7.3	Anlageimmobilien	144
7.4	Leasing	151
7.4.1	Unternehmen als Leasingnehmer	151
7.4.2	Unternehmen als Leasinggeber	153
8	Schlussbetrachtung	157
	Literaturverzeichnis	159
	Stichwortverzeichnis	165