



Intensivseminare

AccountingAkademie GmbH

-in Kooperation mit DL Accounting and Tax GmbH-

Expertenlehrgang

IFRS-Einzelabschluss 6

-Anlageimmobilien-Leasing-Erlöse aus Kundenverträgen

Verfasser: Prof. Dr. Monique Reis, StB

Stand der Lehrmaterialien: 2022

© 2022 DL Accounting and Tax GmbH

Alle Rechte vorbehalten. Ohne ausdrückliche schriftliche Genehmigung der DL Accounting and Tax GmbH ist die Vervielfältigung des Skriptes oder Teilen daraus nicht gestattet. Das gilt auch für das Recht der öffentlichen Wiedergabe.

Liebe Teilnehmer,

In diesem Lehrbrief erfahren Sie,

- welcher Standard für Grundstücke anzuwenden ist,
- in welchen Fällen ein „investment property“ vorliegt,
- wie „investment properties“ zu bewerten sind,
- wie Leasingverhältnisse beim Leasingnehmer abzubilden sind,
- wie Erlöse aus Kundenverträgen zu bilanzieren sind.

Einschlägige Fachbegriffe werden auch in Englisch zitiert. Sie finden in Ihrem Kurs auf dem ifu-Online-Campus ein umfangreiches Wörterbuch, welches die einschlägige Fachterminologie in Englisch enthält.

Wir wünschen Ihnen viel Spaß beim Durcharbeiten der Lektion.

Ihr IFRS Bilanzierungsteam

Kapitel 4: Spezielle Bilanzierungsprobleme	
1. Grundstücke, die als Finanzinvestition gehalten werden 1	
(investment property)	
1.1 HGB: Keine Besonderheiten	1
1.2 IFRS: Spezialregelung IAS 40	1
1.2.1 Qualifikation des Grundstücks	2
1.2.2 Bewertung des Grundstücks	7
1.2.2.1 Zugangsbewertung	7
1.2.2.2 Folgebewertung	9
1.2.2.2.1 Anschaffungskostenmodell	10
1.2.2.2.2 Zeitwertmodell.....	12
2. Leasing	15
2.1 Relevante Regelungen zum Leasing: HGB	15
2.2 Leasing beim Leasingnehmer nach IFRS 16	18
2.2.1 Grundlagen	18
2.2.2 Existenz eines Leasingverhältnisses	19
2.2.3 Ausnahmen vom Anwendungsbereich des IFRS 16.....	22
2.2.3.1 Anwendung anderer Standards	22
2.2.3.2 Bilanzierungsvereinfachungen	22
2.2.4 Right of use-model.....	24
2.2.4.1 Zugangsbewertung beim Leasingnehmer	24
2.2.4.2 Folgebewertung beim Leasingnehmer	27
2.2.4.3 Ausweis des Nutzungsrechts und der Leasingverbindlichkeit.....	28

3.	Erlösrealisation aus Kundenverträgen nach IFRS 15	32
3.1	Abgrenzung zu IAS 2	32
3.2	HGB	33
3.3	Ursachen für die Entwicklung des IFRS 15.....	33
3.4	Anwendungsbereich des IFRS 15 und 5-Stufen-Modell	34

Kapitel 4: Spezielle Bilanzierungsprobleme

1. Grundstücke als Finanzinvestitionen („investment property“)

1.1 HGB: Keine Besonderheiten

Für als Finanzinvestition gehaltene Grundstücke existieren keine bilanziellen Sondervorschriften. Das Grundstück ist nach allgemeinen Regelungen im Anlagevermögen zu Anschaffungskosten auszuweisen. Bebaute Grundstücke sind in Grund und Boden und Gebäude zu trennen. Das Gebäude ist planmäßig abzuschreiben. Bei einer dauerhaften Wertminderung ist eine außerplanmäßige Abschreibung auf den niedrigeren beizulegenden Wert vorzunehmen, § 253 Abs.3 Satz 5 HGB.

Keine Besonderheiten!

1.2 IFRS: Spezialregelung IAS 40

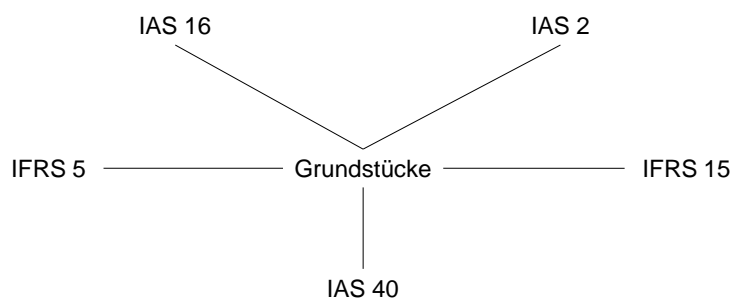
Die IFRS sehen mit IAS 40 spezielle Bilanzierungsregeln vor, wenn ein Unternehmen Grundstücke als Finanzinvestition hält. Grundstücke, die als Finanzinvestition gehalten werden sind zum Beispiel (IAS 40.7):

Wann ist IAS 40 anzuwenden?

- Grundstücke, die vermietet werden
- Grundstücke, die für Wertsteigerungszwecke gehalten werden.

In der Praxis muss zunächst geprüft werden, ob die Spezialregelung des IAS 40 oder ein anderer Standard anzuwenden ist.

Welcher Standard ist maßgeblich?



=> Verwendungszweck prüfen!

1.2.1 Qualifikation des Grundstücks:

Beispiel:

Die X-AG kauft am 1.6.01 ein neues Gebäude, welches die nächsten Jahre als Verwaltungsgebäude im Unternehmen genutzt wird. Aus dem Kaufvertrag ergibt sich, dass für den Grund und Boden 100.000 € und für das Gebäude 300.000 € anfallen. Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer des Gebäudes beträgt 50 Jahre.

Grundstück, hier
IAS 16 anwenden

Aufgabe:

- Nach welchem Standard ist das bebaute Grundstück zu bilanzieren?
- Unter welcher Bilanzposition ist das bebaute Grundstück auszuweisen?
- Mit welchem Wert ist das bebaute Grundstück nach dem Anschaffungskostenmodell zum 31.12.01 in der IFRS-Bilanz anzusetzen?

Lösung:

- Da das bebaute Grundstück betrieblich genutzt wird, ist IAS 16 anzuwenden, IAS 40.9c). Es handelt sich um eine Sachanlage.
- Das bebaute Grundstück ist als Sachanlage („property plant and equipment“) unter den langfristigen Vermögenswerten auszuweisen.
- Das bebaute Grundstück ist für Bewertungszwecke in Grund und Boden und Gebäude aufzuteilen, IAS 16.58. Das Gebäude ist planmäßig abzuschreiben, IAS 16.43. Die Abschreibung stellt Aufwand dar und belastet den Gewinn, IAS 16.48

Aufteilung in
Grund und Boden
sowie Gebäude

Anschaffungskosten des Gebäudes:	300.000 €
- Abschreibung:	3.500 €
	<hr/>
Buchwert 31.12.01:	296.500 €
Buchwert Grund und Boden 31.12.01:	100.000 €
	<hr/>
Buchwert bebautes Grundstück 31.12.01: (Property plant and equipment)	396.500 €

Beispiel:

Die Z-AG handelt mit Grundstücken. Das heißt es werden Grundstücke ge- und verkauft.

Grundstück, hier
IAS 2 anwenden

Aufgabe:

- a) Nach welchem Standard sind die Grundstücke zu bilanzieren?
- b) Wie lautet die allgemeine Bewertungsvorschrift für die Grundstücke?
- c) Wie sind die Grundstücke in der IFRS-Bilanz auszuweisen?

Lösung:

- a) Die Grundstücke stellen Vorratsvermögen dar und sind nach IAS 2 zu bilanzieren.
- b) Die Grundstücke sind nach IAS 2.9 mit dem niedrigeren Wert aus den Anschaffungskosten und dem Nettoveräußerungswert zu bewerten.
- c) Die Grundstücke sind als Vorräte unter den kurzfristigen Vermögenswerten auszuweisen.

Kurzfristiger Ver-
mögenswert

Beispiel:

Die M-AG errichtet als Bauträger Gebäude für Kunden. Im August 01 erhält sie von einem Unternehmen den Auftrag in der Schlossallee auf dem Grund und Boden des Kunden eine Lagerhalle zu einem Festpreis von 0,5 Mio € zu errichten. Die Lagerhalle ist am 31.12.01 zu 50% fertiggestellt. Die Fertigstellung erfolgt im März 02.

Grundstück, hier
ist IFRS 15 anzu-
wenden.

Aufgabe:

- a) Nach welchem Standard ist die Lagerhalle bei der M-AG zu bilanzieren?
- b) Wie muss der unfertige Auftrag in der IFRS-Bilanz zum 31.12.01 ausgewiesen werden?

Lösung:

- a) Es handelt sich um einen Kundenauftrag. Die Voraussetzungen des IFRS 15 zur zeitraumbezogenen Erlösrealisation sind erfüllt.
- b) Der Ausweis des unfertigen Auftrags erfolgt unter der Position „work in progress“

Work in progress

Beispiel:

Die O-AG besitzt seit 10 Jahren eine Lagerhalle, die zutreffend nach IAS 16 nach dem fortgeführten Anschaffungskostenmodell bewertet wurde. Die Buchwerte betragen zum 31.12.01 für den Grund und Boden: 80.000 € und für das Gebäude: 240.000 €. Zum 31.12.01 sollen die Lagerhallen innerhalb der nächsten 12 Monate veräußert werden. Der fair value des bebauten Grundstücks beträgt 450.000 €.

Grundstück, hier
IFRS 5 anwenden

Aufgabe:

- Nach welchem Standard ist die Lagerhalle zum 31.12.01 zu bilanzieren und wie ist der Ausweis in der IFRS Bilanz vorzunehmen?
- Wie ist die Lagerhalle zum 31.12.01 zu bewerten?

Lösung:

- Die Lagerhalle ist nach IFRS 5 als asset held for sale auszuweisen.
- Die Bewertung erfolgt nach IFRS 5.15 mit dem niedrigeren Wert aus Buchwert und Zeitwert abzüglich der Veräußerungskosten. Eine planmäßige Abschreibung ist nicht vorzunehmen, IFRS 5.25. Der höhere fair value spielt keine Rolle.

Asset held for sale

Nachfolgendes Schaubild zeigt noch einmal auf, wann IAS 40 anzuwenden ist.

Anwendungsbereich des IAS 40

IAS 40 ist z.B. in folgenden Fällen anzuwenden (IAS 40.8):

- Das Grundstück wird langfristig für Zwecke der Wertsteigerung gehalten oder vermietet
- Die künftige Nutzung des Grundstücks ist noch unbestimmt
- Vermietung eines Gebäudes im Rahmen eines operate leasing

Anwendungs-
bereich des IAS 40

In der Praxis kommt es häufig vor, dass bebaute Grundstücke unterschiedlich genutzt werden. IAS 40.10 bestimmt: „Wenn diese Teile gesondert verkauft werden können, bilanziert das Unternehmen diese Teile getrennt.“

Unterschiedliche
Gebäudenutzung!

Beispiel:

Die Z-AG kauft zum 1.1.01 ein bebautes Grundstück. Die Anschaffungskosten für den Grund und Boden belaufen sich auf 210.000 €, für das Gebäude auf 300.000 €. Nebenkosten sollen aus Vereinfachungsgründen nicht anfallen. Das bebaute Grundstück besteht aus drei „Einheiten“, die gesondert verkauft werden können. Die drei Geschosse sind gleich groß.

Das Erdgeschoss wird als Büro der Z-AG genutzt. Das 1. OG wird an ein Unternehmen A vermietet. Das 2. OG wird an Unternehmen B vermietet.

Aufgabe:

Klären Sie den Ausweis und die Bewertung des Gebäudes zum 1.1.01.

Lösung:

Da die Einheiten gesondert verkauft werden können, sind sie getrennt zu bilanzieren. Das Erdgeschoss wird betrieblich genutzt und ist als

Getrennte Bilanzierung!

Sachanlage (property plant and equipment, IAS 16) auszuweisen:

Grund und Boden: 70.000 €

Gebäude: 100.000 €

Das 1. OG wird fremdvermietet, ebenso das 2. OG. Es handelt sich um ein investment property.

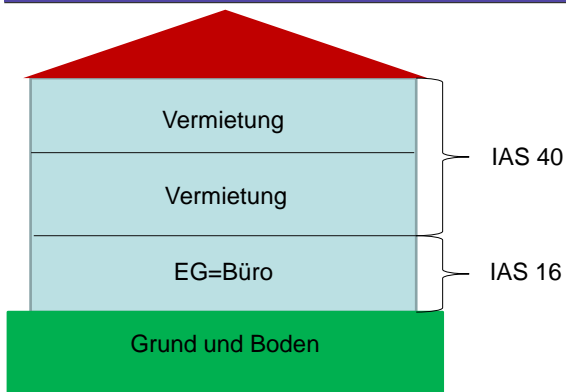
Wird das investment property nach dem Zeitwertmodell bewertet, entfällt eine Aufteilung in Grund und Boden und Gebäude.

Keine Aufteilung
im Zeitwertmodell!

Investment property, Zugangsbewertung: $210.000 \text{ €} + 300.000 \text{ €} = 510.000 \text{ €} \times \frac{2}{3} = 340.000 \text{ €}$.

Fazit: Ein bebautes Grundstück ist bei getrennter Nutzung aufzuteilen! Nachfolgendes Schaubild soll den Zusammenhang noch einmal aufzeigen:

Unterschiedliche Nutzung eines bebauten Grundstücks



Getrennte Bilanzierung

- IAS 16: Aufteilung in Grund und Boden sowie Gebäude
- IAS 40 Zeitwertmodell: Keine Trennung in Grund und Boden und Gebäude

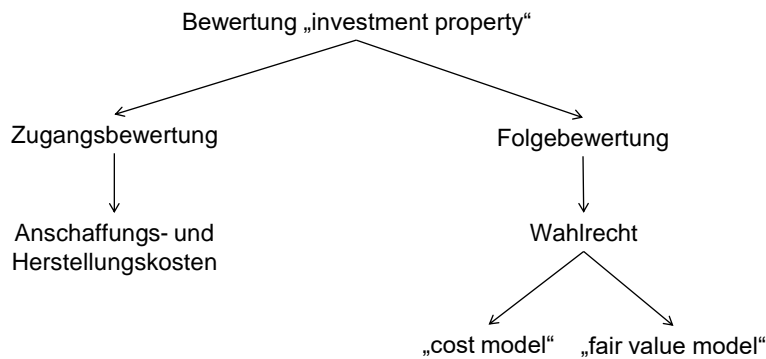
Prof. Dr. Monique Reis

1.2.2 Bewertung des Grundstücks:

Systematisch unterscheidet IAS 40 zwischen der **Zugangsbewertung** (IAS 40.20) und der **Folgebewertung** (IAS 40.30). Nachfolgendes Schaubild zeigt dies noch einmal auf:

Systematische Unterteilung

Systematische Unterscheidung in Zugangs- und Folgebewertung



Prof. Dr. Monique Reis

1.2.2.1 Zugangsbewertung:

Die Zugangsbewertung erfolgt zu Anschaffungs- oder Herstellungskosten. Transaktionskosten sind entsprechend zu aktivieren. Zu den direkt zurechenbaren Kosten gehören:

- Gebühren für Rechtsberatung
- Maklerkosten
- Grunderwerbsteuer
- Etc.

Beispiel:

Die Z-AG erwirbt zum 1.1.01 ein bebautes Grundstück und möchte dieses ausschließlich vermieten. Es fallen im Rahmen des Erwerbs folgende Kosten für das Grundstück an:

Zugangsbewertung

Kaufpreis:	500.000 €
Grunderwerbsteuer:	17.500 €
Notar- und Grundbuchkosten:	2.000 €

Aufgabe:

Nehmen Sie Stellung zur Höhe des Ausweises des Grundstücks in der IFRS Buchführung zum 1.1.01.

Lösung:

Da das Grundstück vermietet werden soll, liegt ein investment property vor. Das investment property ist mit Anschaffungskosten auszuweisen. Diese betragen:

Kaufpreis:	500.000 €
Grunderwerbsteuer:	17.500 €
Notar- und Grundbuchkosten:	2.000 €
	<hr/>
Anschaffungskosten:	519.500 €

1.2.2.2 Folgebewertung

IAS 40.30 regelt die Folgebewertung für ein investment property. Es besteht ein Wahlrecht. Investment property können entweder nach dem Anschaffungskostenmodell oder nach dem Zeitwertmodell bewertet werden. Das jeweilige Modell ist dann auf alle investment property (Stetigkeitsprinzip) anzuwenden. Nachfolgendes Schaubild zeigt das Wahlrecht noch einmal auf:

Stetigkeitsprinzip

Wahlrecht für investment properties einheitlich ausüben



Folgebewertung
Wahlrecht für alle
investment pro-
perties

1.2.2.2.1 Anschaffungskostenmodell

Die Bilanzierung von investment property nach dem Anschaffungskostenmodell entspricht dem Anschaffungskostenmodell des IAS 16.30 ff. Das bedeutet:

- In der IFRS Buchhaltung muss zwischen Grund und Boden und Gebäude getrennt werden, da das Gebäude abzuschreiben ist. Deshalb müssen die Anschaffungskosten auf Grund und Boden und Gebäude verteilt werden.
- Das Gebäude ist planmäßig abzuschreiben.
- Liegt ein Indikator für eine Wertminderung vor, ist ein „impairment-test“ durchzuführen.
- Eine Bewertung über den fortgeführten Anschaffungskosten des investment property ist nicht erlaubt.

Wesen des „cost model“

Beispiel:

Die Z-AG erwirbt zum 1.1.01 ein bebautes Grundstück und möchte dieses ausschließlich vermieten. Es fallen im Rahmen des Erwerbs folgende Kosten für das Grundstück an:

Kaufpreis:	500.000 €
Grunderwerbsteuer:	17.500 €
Notar- und Grundbuchkosten:	2.000 €

Aus dem Kaufvertrag ergibt sich, dass 30% des Kaufpreises auf Grund und Boden und 70% auf Gebäude entfallen. Das Gebäude hat eine Nutzungsdauer von 50 Jahren. Zum 31.12.01 ist aufgrund einer verbesserten Verkehrsanbindung der Zeitwert des bebauten Grundstücks auf 700.000 € gestiegen.

Aufgabe:

Nehmen Sie Stellung zur Bewertung des Grundstücks zum 1.1.01 und zum 31.12.01. **Hinweis:** Es soll das Anschaffungskostenmodell angewendet werden. Nehmen Sie die erforderlichen Buchungen vor.

Lösung:**1.1.01: Zugangsbewertung**

Das Grundstück ist mit den Anschaffungskosten (519.500 €) einzubuchen.

Investment property (Grund und Boden): 155.850 €

Investment property (Gebäude): 363.650 €

i.p. (Grund und Boden) 155.850 € an Bank 519.500 €

i.p. (Gebäude) 363.650 €

Analoge Anwendung des IAS 16 „cost model“

Das Gebäude ist planmäßig abzuschreiben.

Abschreibung an i.p. (Gebäude) 7.273 €

31.12.01:

Ein höherer Zeitwertansatz ist im Anschaffungskostenmodell **nicht** erlaubt.

i.p. (Grund und Boden): 155.850 €

i.p. (Gebäude): 356.377 €

Der höhere Zeitwert ist im Anhang anzugeben.

1.2.2.2 Zeitwertmodell

Nach dem Zeitwertmodell ist das investment property am Bilanzstichtag mit dem Zeitwert anzusetzen und zwar unabhängig davon, ob der Zeitwert über den Anschaffungskosten des investment property liegt. Die Gegenbuchung ist grundsätzlich erfolgswirksam (profit or loss) vorzunehmen, IAS 40.30, 35.

Erfolgswirksame
Zeitbewertung

Beachten Sie:

Da am Bilanzstichtag der Zeitwert angesetzt wird, entfällt eine planmäßige Abschreibung des Gebäudes, da der Zeitwert diese bereits beinhaltet.

Keine planmäßige
Abschreibung

Beispiel:

Die Z-AG erwirbt zum 1.1.01 ein bebautes Grundstück und möchte dieses ausschließlich vermieten. Es fallen im Rahmen des Erwerbs folgende Kosten für das Grundstück an:

Kaufpreis:	500.000 €
Grunderwerbsteuer:	17.500 €
Notar- und Grundbuchkosten:	2.000 €

Aus dem Kaufvertrag ergibt sich, dass 30% des Kaufpreises auf Grund und Boden und 70% auf Gebäude entfallen. Das Gebäude hat eine Nutzungsdauer von 50 Jahren. Zum 31.12.01 ist aufgrund einer verbesserten Verkehrsanbindung der Zeitwert des bebauten Grundstücks auf 700.000 € gestiegen.

Aufgabe:

Nehmen Sie Stellung zur Bewertung des Grundstücks zum 1.1.01 und zum 31.12.01. **Hinweis:** Es soll das Zeitwertmodell angewendet werden. Nehmen Sie die erforderlichen Buchungen vor.

Beispiel:

Die X-AG nutzte bisher ein unbebautes Grundstück als betrieblichen Lagerplatz. Aufgrund von betrieblichen Umstrukturierungen wird der Lagerplatz nicht mehr benötigt und ab dem 1.1.02 an ein anderes Unternehmen vermietet. Der Lagerplatz wurde bisher nach IAS 16 nach dem Anschaffungskostenmodell bewertet. Der zutreffende Buchwert zum 31.12.01 betrug: 350.000 €, der Zeitwert: 600.000 €.

Aufgabe:

Wie ist der Sachverhalt ab dem Vermietungszeitpunkt zu beurteilen, wenn sich im Vermögen der X-AG weitere investment property befinden, die nach dem Zeitwertmodell bewertet wurden? Nehmen Sie die erforderlichen Buchungen vor.

Lösung:

Ab dem 1.1.02 liegt ein investment property vor und kein property plant and equipment. Da die übrigen i.p. nach dem Zeitwertmodell bewertet wurden, ist der Lagerplatz ebenfalls nach dem Zeitwertmodell zu bewerten (Stetigkeitsprinzip).

Ausweis zum 1.1.02:

Investment property:	600.000 €
OCI:	250.000 € (IAS 40.61, 62)

Buchungen:

Investment property	an	property plant and equipment	350.000 €
600.000 €		oci	250.000 €

Hinweis: Das oci bleibt solange stehen, bis der Lagerplatz verkauft wird. In diesem Fall ist das oci gegen die retained earnings (Gewinnrücklagen) aufzulösen, IAS 40.62b ii)

Auflösung des oci
gegen die Ge-
winnrücklagen

.....
.....

