



Elke Mayer

Reform der Leasingbilanzierung nach IAS/IFRS

Übertragbarkeit des *Right-of-use-Approach*s
auf die deutsche Handels- und Steuerbilanz

Inhaltsverzeichnis

Abkürzungsverzeichnis	XIX
A) Einleitung.....	1
I) Ausgangssituation.....	1
II) Problemstellung.....	2
III) Gang der Untersuchung.....	4
B) Grundlagen der internationalen und deutschen Rechnungslegung	7
I) Regelwerk der internationalen Rechnungslegung.....	8
1) Grundlagen des internationalen Regelwerkes	8
2) Entwicklung neuer Standards (Due Process)	9
II) Verbindliche Inkraftsetzung der internationalen Rechnungslegungsvorschriften in der Europäischen Union	10
1) Rechtliche Grundlage.....	11
2) IAS-Verordnung zur Anwendung der IAS/IFRS.....	13
3) Endorsementverfahren	15
a) Erster Schritt des Endorsementverfahrens	17
b) Zweiter Schritt des Endorsementverfahrens.....	18
c) Abschluss des Verfahrens.....	19
d) Parallele zu Deutschland	20
4) Zusammenfassung: Internationale Rechnungslegung in der Europäischen Union	21
III) Implementierung der internationalen Rechnungslegung in Deutschland.....	21
1) Rechnungslegungspflichten von Kapitalgesellschaften in Deutschland.....	21
2) Internationaler Einfluss auf die deutsche Rechnungslegung.....	22
3) Umsetzung der IAS-Verordnung und ihrer Wahlrechte in Deutschland	25
a) Kodifikation in Deutschland.....	25
b) Zielsetzung des BilMoG im Bereich der Bilanzierung	27
IV) Prinzipien der deutschen und internationalen Rechnungslegung	28
1) Prinzipien und Ziele der deutschen Handelsbilanz.....	28
a) Aufgaben der Handelsbilanz.....	29

b)	Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung.....	30
c)	Einzelne, ausgewählte Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung	32
aa)	Vollständigkeitsprinzip	32
bb)	Vorsichtsprinzip	32
cc)	Realisationsprinzip	33
dd)	Grundsatz der Nichtbilanzierung schwebender Geschäfte	34
(1)	Definition des schwebenden Geschäfts	34
(2)	Anwendung auf Dauerschuldverhältnisse.....	35
(3)	Berechtigung des Grundsatzes der Nichtbilanzierung schwebender Geschäfte	36
(a)	Vereinfachungsthese (Aufblähungsargument).....	37
(b)	Risikothese i. V. m. dem Realisationsprinzip	37
(aa)	Risikothese (Döllerer)	37
(bb)	Realisationsprinzip	38
(4)	Kombination der Theorien.....	39
ee)	Imparitätsprinzip	40
2)	Prinzipien und Ziele der Steuerbilanz	41
a)	Bilanzierungspflicht im Steuerrecht.....	41
b)	Maßgeblichkeitsprinzip	42
aa)	Definition des Maßgeblichkeitsprinzips	43
bb)	Begründung des Maßgeblichkeitsprinzips	43
c)	Prinzipien der Steuerbilanz	45
aa)	Leistungsfähigkeitsprinzip/Gleichmäßigkeit der Besteuerung	46
bb)	Rechtsstaatsprinzip	47
(1)	Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung	48
(2)	Rechtssicherheit und Bestimmtheitsgebot	49
cc)	Eigentumsgarantie/Prinzip der eigentumsschonenden Besteuerung	49
3)	Prinzipien und Ziele der internationalen Rechnungslegung.....	50
a)	Informationsfunktion	51
b)	Realisationsprinzip	51
c)	Grundsatz der Nichtbilanzierung schwebender Geschäfte.....	52

aa)	Definition des schwebenden Geschäfts.....	53
bb)	Vorschriften zur Bilanzierung schwebender Geschäfte	53
cc)	Berechtigung des Grundsatzes der Nichtbilanzierung schwebender Geschäfte	55
(1)	Argument der Bilanzaufblähung	55
(2)	Realisationsprinzip	56
(3)	Argument der Wesentlichkeit	57
(4)	Fazit	58
4)	Zusammenfassung und Vergleich der verschiedenen Grundkonzeptionen	58
C)	Leasingbilanzierung in der Handelsbilanz	61
I)	Ansatz- und Bewertungsvorschriften für Leasingverhältnisse im Handelsrecht	61
1)	Maßgeblichkeit des wirtschaftlichen Eigentums	62
a)	§ 246 Abs. 1 Satz 2 HGB	62
b)	§ 39 Abs. 2 Nr. 1 AO.....	63
2)	Vermögensgegenstand und Wirtschaftsgut	64
II)	Zurechnungskriterien des BFH	65
1)	Einordnung des Leasingvertrags als (atypischer) Mietvertrag durch den BFH.....	65
2)	Zurechnungskriterien nach dem BFH-Urteil	67
3)	Einteilung in Operating- und Finanzierungsleasing	68
a)	Operatingleasing	68
b)	Finanzierungsleasing	69
III)	Zurechnung des Leasingobjekts anhand der Leasingerlasse	70
1)	Übersicht der Leasingerlasse.....	70
2)	Vollamortisation	71
a)	Grundmietzeit < 40% oder > 90% der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer des Leasingobjekts	72
aa)	Begriff und Abgrenzung bei beweglichen Wirtschaftsgütern	72
bb)	Steuerliche Zurechnung des Leasinggegenstandes.....	73
b)	Grundmietzeit zwischen 40% und 90% der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer	73

aa)	Leasingvertrag mit Kaufoption	73
bb)	Leasingvertrag mit Mietverlängerungsoption	74
cc)	Vereinbarung ohne ein Optionsrecht.....	75
c)	Spezialleasing	75
3)	Teilamortisation.....	75
a)	Vertragsmodell mit Andienungsrecht des Leasinggebers und ohne Optionsrecht des Leasingnehmers	76
b)	Doppelooption: Andienungsrecht des Leasinggebers und Kaufoption des Leasingnehmers	77
c)	Vertragsmodell mit Aufteilung des Mehrerlöses.....	77
d)	Kündbarer Vertrag mit Anrechnung des Veräußerungserlöses auf die vom Leasingnehmer zu leistende Schlusszahlung	78
4)	Immobilienleasingerlasse	79
IV)	Bilanzierung der Leasinggeschäfte in der Handelsbilanz.....	79
1)	Zurechnung des Leasingobjekts zum Leasingnehmer.....	79
a)	Bilanzierung beim Leasingnehmer	80
aa)	Erstbewertung	80
bb)	Folgebewertung.....	80
b)	Bilanzierung beim Leasinggeber	81
2)	Zurechnung des Leasingobjekts zum Leasinggeber.....	81
a)	Bilanzierung beim Leasinggeber	82
b)	Bilanzierung beim Leasingnehmer	83
D)	Leasingbilanzierung in der Steuerbilanz.....	85
I)	Zurechnung des Leasinggegenstandes nach den deutschen Leasing-Erlassen	85
1)	Zurechnung gemäß § 39 AO	85
2)	Konkretisierung der Zuordnung (Leasingerlasse)	86
II)	Bilanzierung von Leasinggeschäften beim Leasingnehmer/Leasinggeber	86
1)	Zurechnung des Leasingobjekts zum Leasinggeber.....	86
a)	Zurechnung zum Leasinggeber	86
b)	Bilanzierung beim Leasinggeber	87
c)	Bilanzierung beim Leasingnehmer	87
2)	Zurechnung des Leasingobjekts zum Leasingnehmer.....	88
a)	Zurechnung zum Leasingnehmer	88

b)	Bilanzierung beim Leasingnehmer	88
c)	Bilanzierung beim Leasinggeber	89
E)	Leasingbilanzierung nach den IAS/IFRS	91
I)	Allgemeines zur IAS/IFRS-Bilanzierung.....	91
II)	Aktueller IAS 17.....	91
1)	Allgemeines	92
2)	Abgrenzung zwischen Finanzierungsleasing und Operatingleasing.....	92
a)	Definition von Chancen und Risiken	93
b)	Definition von Finanzierungsleasing und Operatingleasing	93
c)	Abgrenzungskriterien nach IAS 17.10 und IAS 17.11	93
d)	Vergleich der Zurechnungsstruktur mit den deutschen Leasingerlassen	95
3)	Finanzierungsleasing	96
a)	Allgemeines	96
b)	Bilanzierung beim Leasingnehmer	96
aa)	Erstbewertung	96
bb)	Folgebewertung.....	97
c)	Bilanzierung beim Leasinggeber	97
aa)	Erstbewertung	97
bb)	Folgebewertung.....	98
4)	Operatingleasing.....	98
a)	Allgemein	98
b)	Bilanzierung beim Leasinggeber	99
c)	Bilanzierung beim Leasingnehmer	99
5)	Kritik an der aktuellen Leasingbilanzierung.....	100
III)	Exposure Drafts (neuer IAS 17).....	101
1)	Allgemeines	101
2)	Exposure Draft ED/2010/9.....	102
a)	Grundsätzliches zur Leasingbilanzierung nach dem ED/2010/9.....	102
aa)	Ausschluss vom Exposure Draft	103
bb)	Short-Term Leases (kurzfristige Leasingverträge)	103
cc)	Right-of-use-Approach	104
dd)	Bestimmung der Laufzeit des Leasingverhältnisses (Leasingdauer).....	104

b)	Bilanzierung der Leasingverhältnisse.....	106
aa)	Bilanzierung beim Leasingnehmer.....	106
(1)	Erstbewertung.....	106
(2)	Folgebewertung.....	107
bb)	Bilanzierung beim Leasinggeber.....	108
(1)	Kriterien zur Bestimmung der risks or benefits	108
(2)	Performance-Obligation-Approach	109
(a)	Erstbewertung	109
(b)	Folgebewertung	109
(3)	Derecognition-Approach.....	110
(a)	Hintergrund.....	110
(b)	Erstbewertung	110
(c)	Folgebewertung.....	111
3)	Exposure Draft ED/2013/6.....	111
a)	Historie des Exposure Drafts 2013/6	112
b)	Anwendungsbereich des Begriffs „Leasingverhältnis“	113
aa)	Eröffnung des Anwendungsbereichs.....	113
bb)	Ausschluss vom Anwendungsbereich	114
cc)	Short-Term Leases	114
c)	Separierung der Komponenten des Vertrags.....	114
d)	Leasingdauer	115
e)	Klassifizierung der Leasingverhältnisse	116
aa)	Typ A	116
bb)	Typ B.....	117
f)	Bilanzierung beim Leasingnehmer	117
aa)	Erstbewertung	118
bb)	Folgebewertung.....	119
g)	Bilanzierung beim Leasinggeber	119
aa)	Erstbewertung	120
bb)	Folgebewertung.....	120
4)	Kritische Analyse der Exposure Drafts „Leases“	121
a)	Bilanzverlängerung inkl. Mehraufwand und Komplexität	122
b)	Leasinglaufzeit	124
c)	Kritik an der Leasinggeberbilanzierung nach ED/2010/9 und Ansatz in ED/2013/6.....	125

d)	Kritik an der Leasingnehmerbilanzierung im ED/2013/6	126
e)	Anwendungsbereich des Leasingstandards nach ED/2013/6	127
f)	Klassifizierung in Leasingverhältnisse des Typs A und Typs B	127
g)	Fazit	129
F)	Vereinbarkeit des Right-of-use-Prinzips mit der deutschen Handels- und Steuerbilanz.....	131
I)	Festlegung des Überprüfungsrahmens.....	131
1)	„Anwendungsbereich“ der Überprüfung.....	131
2)	Maßstäbe der Beurteilung	132
II)	Vergleich der Rechnungslegungssysteme im Bereich der Leasingbilanzierung	134
1)	Zurechnung des Leasinggegenstandes zum Leasingnehmer oder Leasinggeber	135
a)	Aktuelle Leasingbilanzierung	135
b)	Verfahren gemäß dem ED/2013/6	135
c)	Zusammenfassung.....	137
2)	Erfassung unrealisierter Geschäfte.....	137
3)	Komplexität der Bilanzen nach nationalen und internationalen Vorschriften.....	138
4)	Vergrößerung des Einflussbereiches der IAS/IFRS auf das deutsche Recht.....	139
5)	Harmonisierung als Zielsetzung.....	140
III)	Vereinbarkeit des Right-of-Use-Prinzips mit den IAS/IFRS selbst	141
1)	Nutzungsrecht als „asset“ und Verbindlichkeit als „liability“	141
a)	Nutzungsrecht als „asset“	142
b)	Verbindlichkeit als „liability“	144
2)	Bilanzneutrale Behandlung des Nutzungsrechts (Grundsatz der Nichtbilanzierung schwebender Geschäfte)	144
a)	Definition des schwebenden Geschäfts	145

b)	Erfüllung der Leistungen.....	145
c)	Fazit	147
IV)	Anwendbarkeit des Right-of-use-Prinzips auf die deutsche Handelsbilanz im Zusammenhang mit § 315a HGB	
i. V. m. § 325 Abs. 2a HGB		148
1)	Ausweitung des handelsrechtlichen Einzelabschlusses zu einem befreienden IAS/IFRS-Einzelabschluss	148
a)	Aktuelle Ausgangslage	148
b)	Annäherung der handelsrechtlichen Vorschriften im Rahmen des BilReG und BilMoG	150
2)	Auswirkungen einer Annäherung des handelsrechtlichen Einzelabschlusses an die IAS/IFRS.....	151
a)	Auswirkungen auf das Steuerrecht.....	151
b)	Auswirkungen auf kleinere und mittlere Unternehmen	152
3)	Vereinbarkeit des Right-of-use-Prinzips mit den handelsrechtlichen Bilanzierungsprinzipien	153
a)	Ausschüttungsbilanz vs. Informationsbilanz.....	153
b)	Ansatzkomponenten des Right-of-use-Approachs	
i. S. d. Handelsrechts		154
aa)	Nutzungsrecht als Vermögensgegenstand	
i. S. d. Handelsrechts.....		154
(1)	Obligatorische und dingliche Nutzungsrechte als Vermögensgegenstand.....	155
(a)	Begriff des „Nutzungsrechts“	156
(b)	Verneinende Bilanzierungsfähigkeit	156
(c)	Bejahende Bilanzierungsfähigkeit	157
(d)	Fazit.....	159
(2)	Wirtschaftlicher Wert und selbstständige Bewertbarkeit	160
(3)	Einzelverwertbarkeit und Einzelveräußerbarkeit....	160
(a)	Konkrete oder abstrakte Einzelveräußerbarkeit.....	161
(b)	Einzelverwertbarkeit.....	162
(4)	Fazit	162
bb)	Bilanzierungskonkurrenz zwischen Nutzungsrecht und wirtschaftlichem Eigentum im Fall des Finanzierungsleasings	163

cc)	Verbindlichkeit als Schuld	164
c)	Nichtbilanzierungsgrundsatz - Übertragbarkeit auf deutsches Recht	164
aa)	Hintergrund	165
bb)	Grundsatz der Nichtbilanzierung schwebender Geschäfte vs. Right-of-use-Prinzip im Handelsrecht	167
(1)	Bilanzaufblähung vs. Informationsfunktion	167
(a)	Vollständigkeitsgrundsatz vs. Bilanzaufblähung	167
(b)	Verdrängung des Bilanzaufblähungsarguments	169
(c)	Vermittlung entscheidungsrelevanter Informationen	171
(d)	Abwägung und Zwischenergebnis	172
(2)	Realisationsprinzip vs. Informationsfunktion	172
(3)	Ergebnis	175
cc)	Möglichkeiten zur Konfliktlösung zum „Grundsatz der Nichtbilanzierung schwebender Geschäfte“	176
(1)	Aufgabe des Grundsatzes nur bei Leasingverhältnissen	176
(a)	Qualifizierung des Leasings als Kauf eines Nutzungsrechts	177
(b)	Ungleichbehandlung in der Behandlung „schwebender Geschäfte“	178
(2)	Aufgabe des Grundsatzes für alle Geschäfte	179
(3)	Zwischenergebnis	179
d)	Ermessens- und Gestaltungsspielräume beim Right-of-use-Prinzip	180
e)	Ansatz mit dem fair value	181
f)	Fazit und Ausblick auf die Auswirkungen auf die Steuerbilanz	182
V)	Anwendung des Right-of-use-Prinzips auf die deutsche Steuerbilanz	183
1)	Aktuelle Ausgangslage	184
2)	Vereinbarkeit mit den steuerrechtlichen Bilanzierungszwecken	185

a)	Materielle Voraussetzungen des Rechtsstaatsprinzips.....	186
aa)	Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung vs. Bilanzierungswahlrechte der IAS/IFRS.....	186
bb)	Bestimmtheitsgebot vs. Ermessensspielräume.....	187
cc)	Rechtssicherheit und Planbarkeit vs. Flexibilität	189
dd)	Steuereinnahmen und Bemessungsgrundlage.....	191
b)	Leistungsfähigkeitsprinzip vs. Informationsfunktion	191
3)	Grundsatz der Nichtbilanzierung schwebender Geschäfte und Periodenabgrenzung.....	192
a)	Bilanzaufblähung vs. Informationsfunktion.....	193
b)	Leistungsfähigkeitsprinzip vs. unrealisierte Gewinne.....	193
aa)	Pro-Argumente	194
bb)	Contra-Argumente	194
cc)	Zwischenergebnis.....	195
c)	Eigentumsschonende Besteuerung vs. unrealisierte Gewinne.....	195
d)	Fazit	196
4)	Definitionskriterien des Wirtschaftsguts und der steuerlichen Schuld.....	196
a)	Nutzungsrecht als Wirtschaftsgut	196
b)	Schuldbegriff im Steuerrecht	197
5)	Bewertung mit dem fair value.....	197
6)	Fazit	199
VI)	Aufgabe der Leasingerlasse als Konsequenz der Right-of-use-Einführung.....	200
VII)	Auswirkungen auf den gerichtlichen Rechtsschutz und die Auslegungskompetenz.....	202
1)	Gerichtlicher Rechtsschutz.....	202
2)	Auslegungskompetenz	204
VIII)	Bedeutung der Ergebnisse für das deutsche Recht	205
IX)	Generelle Lösungsmöglichkeiten	206
1)	Unabhängige Steuerbilanz unter Aufgabe des Maßgeblichkeitsprinzips.....	207
2)	Aufteilung der Handelsbilanz in einen IAS/IFRS- und einen Steuerrechtsteil.....	209
3)	Wahlrecht zu einem befreienden IAS/IFRS-Einzelabschluss unter weiterem Bestehen der Maßgeblichkeit der „alten“ Handelsbilanz für die Steuerbilanz.....	210

4) Beibehaltung des Maßgeblichkeitsprinzips und steuerrechtliche Durchbrechungen der Maßgeblichkeit	211
5) Spannungsverhältnis IAS/IFRS und deutsche Einheitsbilanz.....	212
6) Einführung einer Europäischen Steuerbilanz und Steuerbemessungsgrundlage.....	212
7) Ergebnis	213
G) Zusammenfassung und Ausblick.....	217
Literaturverzeichnis	223