

Rechnungslegung im privaten und staatlichen Sektor

– Grundlegende Fragen der Bilanzierung nach HGB & SsD sowie IFRS & IPSAS –
Teil 4: Bilanzierungsfeld Sachanlagen –

Prof. Dr. Peter C. Lorson und **Dr. Ellen Haustein** sind Projektkoordinatoren des EU-geförderten Erasmus+ Projekts Developing and Implementing European Public Sector Accounting modules (DIEPSAm). Sie arbeiten gemeinsam mit **Felix Beske, M.Sc.** am Lehrstuhl für Allgemeine Betriebswirtschaftslehre: Unternehmensrechnung und Controlling an der Universität Rostock und sind Mitglieder des dortigen Center for Accounting and Auditing (CAA).

Kontakt: autor@kor-ifrs.de

Die Fallstudienreihe führt fragengeleitet in die Rechnungslegung im privaten und öffentlichen Sektor auf Einzelabschluss-Ebene ein, wobei jeweils auf zwei nationale und internationale Normensysteme Bezug genommen wird: einerseits das HGB für Kaufleute bzw. für große KapGes. und die Standards staatlicher Doppik (SsD) für Gebietskörperschaften (hier Bundes- und Landesebene) und andererseits IFRS für kapitalmarktorientierte Konzerne und die International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) für Einheiten des öffentlichen Sektors, wie Gebietskörperschaften, staatliche Einheiten der mittelbaren Verwaltung sowie internationale Organisationen (z.B. UNO, NATO, EU-Kommission und OECD). Im vorliegenden Teil 4 wird das Bilanzierungsfeld Sachanlagen behandelt.

I. Einleitung

Die vorliegende Reihe führt fragengeleitet in die Rechnungslegung im privaten und öffentlichen Sektor ein. Die in diesem vierten Teil zu beantwortenden Fragen enthält die Tab. 1.

Tab. 1: Fragen in Teil 4 der Fallstudie

Grundlegende Fragen der Bilanzierung nach HGB & SsD sowie IFRS & IPSAS

Teil 4: Bilanzierungsfeld Sachanlagen

Fragenkomplex „Definition, Ansatz und Ausweis“

- Wie sind Sachanlagen definiert?
- Wann sind Sachanlagen zu aktivieren?
- Wie sind Sachanlagen auszuweisen?

Fragenkomplex „Zugangsbewertung“

- Wie sind erworbene Sachanlagen bei Zugang zu bewerten?
- Wie sind selbsterstellte Sachanlagen bei Zugang zu bewerten?

Fragenkomplex „Folgebewertung“

- Wie ist planmäßiger Werteverzehr bei Sachanlagen abzubilden?
- Wie ist außerplanmäßiger Werteverzehr bei Sachanlagen abzubilden?

II. Definition, Ansatz und Ausweis (nach HGB & SsD sowie IFRS & IPSAS)

1. Wie sind Sachanlagen definiert?

KapGes. müssen nach § 266 HGB in ihrer Bilanz Sachanlagen gesondert ausweisen und untergliedern. Dies gilt auch für nach SsD bilanzierende Gebietskörperschaften. Eine Legaldefinition von *Sachanlagen* ist weder im HGB noch in den SsD enthalten. Dennoch lassen sich die relevanten Merkmale aus dem Gesetz herleiten. Es muss sich

- um *Anlagevermögen* handeln, das
- *körperlicher Natur* ist, wobei zum Anlagevermögen
- (1a) Vermögensgegenstände zählen,
- (1b) „die dauernd bestimmt sind, dem Geschäftsbetrieb zu dienen“ (§ 247 Abs. 2 HGB).

Sachanlagen sind also grds. körperliche Vermögensgegenstände¹, welche ein Unternehmen bzw. eine Gebietskörperschaft im Geschäftsbetrieb, d.h. im Rahmen des Dienst-/Leistungserstellungsprozesses mehrfach nutzt. Unbeschadet des Merkmals der Körperlichkeit können auch Rechte als Sachanlagen auszuweisen sein.² Bei den *grundstücksgleichen Rechten* (§ 266 Abs. 2 Nr. A.II. HGB) handelt es sich um rechtlich verselbstständigte Teile des Rechtsbündels, das mit einem Grundeigentum verbunden ist (Beispiele: Dauernutzungs-, Erbbau- oder Wegerechte).

IAS 16.6 und IPSAS 17.13 definieren Sachanlagen als

- materielle, d.h. *körperliche*
- *Vermögenswerte*, die
- erwartungsgemäß im Geschäftsbetrieb (d.h. für typische betriebliche Zwecke, wie Herstellung, Verwaltung, Vertrieb oder Vermietung an Dritte) länger als eine Periode genutzt werden.

Auch hierbei kommt es auf die Körperlichkeit, die mehrfache Nutzung im Geschäftsbetrieb und die Vermögenswertigkeit³ an. Indes können spezifische Sachanlagen nach anderen Normen zu bilanzieren sein, wie als Finanzinvestition gehaltene Immobilien oder Teile davon (IAS 40 bzw. IPSAS 16), biologische Vermögenswerte (IAS 41 bzw. IPSAS 27), zur kurzfristigen Veräußerung bestimmte langfristige Vermögenswerte (IFRS 5) oder Leasing (IFRS 16 bzw. IPSAS 13).

Fall 2.1: Investment property

Sachverhalt:

Im wirtschaftlichen Eigentum befindet sich ein Verwaltungsgebäude, das aus Finanzierungsgründen bestimmungsgemäß hälftig selbst genutzt und hälftig an Dritte vermietet wird. Fraglich ist dessen Ausweiskategorie nach HGB & SsD sowie nach IFRS & IPSAS.

Beurteilung:

§ 266 Abs. 2 HGB und SsD I.5.2.1.3⁴ sehen den Ausweis von Bauten im Posten Nr. A.II.1 vor. Ausweislich der Postenbezeichnung kann dabei zwischen Bauten auf eigenen und fremden Grundstücken unterschieden werden. Auf die Art der Nutzung der Gebäude (Eigennutzung für Verwaltungszwecke oder Vermietungszwecke) kommt es hierbei nicht an. Indes darf keine Verkaufsbestimmung vorliegen, da hieraus eine Zuordnung zum bzw. eine Umgliederung ins Umlaufvermögen folgt.

1 Vgl. Wulf/Sackbrook, in: Bertram u.a. (Hrsg.), Haufe HGB Bilanz Kommentar, 2017, § 266 Rn. 23; zur Abgrenzung von materiellen und immateriellen Vermögensgegenständen.

2 Vgl. Lorson/Haustein/Beske, KoR 2018 S. 400.

3 Vgl. ebenda, S. 145.

4 Nach SsD mit Ausnahme der Bauten des Infrastrukturvermögens, der Naturgüter und Denkmäler.

Auf Vermögenswerte, die in den Anwendungsbereich von IAS 40 bzw. IPSAS 16 fallen, ist IAS 16 bzw. IPSAS 17 nicht anzuwenden. Die als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien sind Grundstücke oder Gebäude oder Teile von Gebäuden, die vom wirtschaftlichen Eigentümer primär zum Zweck der Vermietung oder Wertsteigerung gehalten werden. Folglich darf der (wesentliche) Zweck

- weder den betrieblichen Funktionsbereichen Herstellung bzw. Erbringung von Gütern bzw. Dienstleistungen, Vertrieb oder Verwaltung zuzuordnen sein (Anwendungsbereich von IAS 16 bzw. IPSAS 17)
- noch im Verkauf im Rahmen der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit bestehen (Anwendungsbereich von IAS 2 bzw. IPSAS 12 (Vorräte) oder IFRS 15 (Erlöse aus Verträgen mit Kunden) bzw. IPSAS 11 (Fertigungsaufträge)).

Resümierend ist die selbst genutzte Gebäudehälfte nach IAS 16 bzw. IPSAS 17 und die andere nach IAS 40 bzw. IPSAS 16 zu bilanzieren.

2. Wann sind Sachanlagen zu aktivieren?

Zunächst ist die abstrakte Bilanzierungsfähigkeit zu prüfen, d.h. ob die definitorischen Voraussetzungen für einen Vermögensgegenstand bzw. ein Asset sowie die Ansatz- und Erfassungskriterien für dieses zutreffen.⁵ Im Anschluss wird geprüft, ob konkrete Aktivierungspflichten, -verbote oder -wahlrechte für Sachanlagen bestehen (sog. konkrete Bilanzierungsfähigkeit). Vorbehaltlich von Wirtschaftlichkeitsüberlegungen⁶ kennen HGB, SsD und IFRS keine konkreten Aktivierungsverbote oder -wahlrechte für Sachanlagen. Indessen sehen die IPSAS (hier IPSAS 17.9) ein Wahlrecht für den Ansatz von Kulturgütern selbst dann vor, wenn diese die Definitions- und Ansatzkriterien für Sachanlagen erfüllen. Sofern jedoch eine öffentliche Einheit Kulturgüter als Sachanlagen erfasst, sind die Pflichtangaben gem. IPSAS 17.88-94 auch für diese Güter zu machen.⁷

Fall 2.2: Zuordnung von Vermögensgegenständen zum Sachanlage- oder Umlaufvermögen nach HGB

Sachverhalt:

Die HgB GmbH baut und vermietet Wohngebäude in Rostock. Aktuell befinden sich zwei Wohnkomplexe im Bau auf eigenen Grundstücken. Der Komplex „Südstadt“ wird nach der Fertigstellung an die städtische Wohnungsgesellschaft zur Vermietung an Einwohner verkauft. Die Vermietung von Wohneinheiten im Komplex „Innenstadt“ übernimmt die GmbH selbst.

Beurteilung:

Die HgB GmbH hat beide Wohnkomplexe individuell daraufhin zu prüfen, ob sie dauerhaft dem Geschäftsbetrieb dienen sollen oder nicht. Die Zuordnung zum Anlagevermögen knüpft an sachliche Eigenschaften an und setzt eine Willensbekundung hinsichtlich der Nutzung bzw. Verwendung voraus (§ 247 HGB).⁸ Die „Innenstadt“ kann (sach-

lich-objektive Komponente) nach Fertigstellung über mehr als zwölf Monate zur Erzielung von Mieteinnahmen genutzt werden, was von der Geschäftsführung beabsichtigt ist (subjektive Komponente). Mithin muss die „Innenstadt“ vor und nach Fertigstellung im Sachanlagevermögen ausgewiesen werden. Die bauliche Komponente ist zunächst als „Anlagen im Bau“ zu zeigen und in den Posten „Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte und Bauten einschließlich der Bauten auf fremden Grundstücken“ (§ 266 Abs. 2 A HGB) umzugliedern, während das Grundstück durchgängig letzterem Posten zugeordnet wird.

Demgegenüber besteht für die „Südstadt“ spätestens ab Projektbeginn eine Verkaufsabsicht. Somit wird dieser Komplex – bis zum Verlust des wirtschaftlichen Eigentums – im Umlaufvermögen auszuweisen sein (z.B. als „Zum Verkauf bestimmte Grundstücke und andere Vorräte“⁹), zunächst als „Grundstücke mit unfertigen Bauten“ und später als „Grundstücke mit fertigen Bauten“.

3. Wie sind Sachanlagen auszuweisen?

Nach HGB bilanzierende KapGes. müssen Sachanlagen gesondert ausweisen und entsprechend § 266 Abs. 2 Nr. A.II. HGB untergliedern. Dieser Vorgabe entspricht das verbindliche Gliederungsschema gem. SsD Anlage 1, abgesehen von für den öffentlichen Bereich typischen Posten, die gesondert anzugeben sind. Es handelt sich um Infrastrukturvermögen, Naturgüter und Denkmäler. Nach IFRS und IPSAS bestehen keine Mindestgliederungsvorschriften in Bezug auf Sachanlagen. Gleichwohl sind Sachanlagen Bestandteil der Regelungen zur Mindestgliederungstiefe (IAS 1.54 sowie IPSAS 1.88). Daher sind sie gesondert zu zeigen.

III. Zugangsbewertung (nach HGB & SsD sowie IFRS & IPSAS)

1. Wie sind erworbene Sachanlagen bei Zugang zu bewerten?

Erworbene Sachanlagen sind mit ihren Anschaffungskosten (HGB, SsD und IFRS) bzw. „at its cost“ (IPSAS 17.26)¹⁰ zu bewerten, da IPSAS 17 nicht zwischen Anschaffungs- und Herstellungskosten unterscheidet. Die Ermittlung dieser Wertmaßstäbe richtet sich nach der Art des Erwerbs. Hier sollen nur der entgeltliche Einzelerwerb durch Kauf und der unentgeltliche Erwerb (z.B. durch Schenkung) betrachtet werden.¹¹ Durch Kauf erworbene Sachanlagen sind in allen Normensystemen mit dem Wert der Gegenleistung (ausgehend vom Anschaffungspreis) zu bewerten. Für die Zugangsbewertung von *unentgeltlich erworbenen Sachanlagen* (z.B. durch Schenkung, Stiftung, Erbschaft) kommt demgegenüber nur der Wert der erworbenen Sache in Betracht. Zur Diskussion stehen im HGB

- die Zulässigkeit eines Wahlrechts (Aktivierung zum vorsichtig geschätzten Zeitwert oder zum Erinnerungswert bzw. Null¹²) als h.M., die in jedem Fall zum vollständigen Ansatz aller Vermögensgegenstände führt;

5 Vgl. zur Definition von Vermögensgegenstand und Asset: Lorson/Haustein/Beske, KoR 2018 S. 145 sowie die neue Definition von Assets im IASB-Rahmenkonzept 2018 (dies., KoR 2018 S. 398).

6 Ein Beispiel bildet der Rekurs der SsD (hier SsD I.3.) auf die steuerlichen Wertgrenzen für geringwertige Wirtschaftsgüter, hier für abnutzbare bewegliche, einer selbstständigen Nutzung fähige Vermögensgegenstände: Erst wenn die Anschaffungskosten 800 € ohne USt übersteigen, müssen diese zwingend angesetzt werden. Vgl. Lorson/Haustein/Beske, KoR 2018 S. 397, für weitere Wertgrenzen.

7 Kulturgüter fallen hingegen nicht in den Anwendungsbereich der Bewertungsvorschriften von IPSAS 17 (IPSAS 17.9).

8 Vgl. Lorson/Haustein/Beske, KoR 2018 S. 397.

9 Exemplarisch: WIRO Wohnen in Rostock Wohnungsgesellschaft mbH, Geschäftsbericht 2017, S. 42, abrufbar unter: <http://hbfm.link/4238> (Abruf: 07.08.2018).

10 IPSAS 17 unterscheidet nicht explizit zwischen Anschaffungs- und Herstellungskosten.

11 Andere Erwerbsformen sind z.B. Erwerb durch Tausch oder Leasing oder Erwerb als Teil einer Sachgesamtheit oder Erwerb im Rahmen eines Unternehmenszusammenschlusses.

12 Vgl. Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, 6. Aufl., § 255 HGB Rn. 84; Richter/Künkele/Zwirner, in: Petersen/Zwirner/Brösel (Hrsg.), Systematischer Praxiskommentar Bilanzrecht, 3. Aufl., § 255 HGB Rn. 54; Schubert/Gadek, in: Grottel u.a. (Hrsg.), Beck'scher Bilanz-Kommentar, 10. Aufl., § 255 HGB Rn. 100; Kirsch, in: Hofbauer/Kupsch (Hrsg.), Rechnungslegung, 2015, § 255 HGB Rn. 86.

- eine Aktivierungspflicht zum Marktwert bzw. vorsichtig geschätzten Zeitwert, da die Aktivierung zum Zeitwert oder Erinnerungswert vermeintlich dem Vollständigkeitsprinzip widerspräche.¹³

Die *IFRS* gewähren beim unentgeltlichen Erwerb *immaterieller* Vermögenswerte durch eine Zuwendung der öffentlichen Hand ein Wahlrecht der Aktivierung zum fair value oder zum Erinnerungswert bzw. Null (IAS 38.44). Dieses Wahlrecht könnte nur über die Normenhierarchie des IAS 8 auf Vermögenswerte des Sachanlagevermögens analog anwendbar sein.¹⁴ Demgegenüber sehen *SsD I.4.2.1. und IPSAS 23.42* bei dem Zugang des wirtschaftlichen Eigentums einer Sachanlage durch unentgeltlichen Erwerb bzw. im Wege einer einseitigen (non-exchange) Transaktion grds. deren Ansatz zum vorsichtig geschätzten Zeitwert bzw. zum fair value vor.¹⁵

Im Folgenden wird der *Einzelwerb durch Kauf* betrachtet. Die *Anschaffungskosten* gekaufter Sachanlagen sind in *HGB*- und *SsD-Abschlüssen* mit dem Wert der entgeltlichen Gegenleistung („Aufwendungen, die geleistet werden“; § 255 Abs. 1 Satz 1 HGB) anzusetzen, „soweit sie [...] einzeln zugeordnet werden können“ (§ 255 Abs. 1 Satz 1 HGB, *Einzelkostencharakter*). Komponenten der Anschaffungskosten sind einerseits Preis, Anschaffungsnebenkosten und nachträgliche Anschaffungskosten sowie andererseits Anschaffungspreisminderungen. Bei Vorsteuerabzugsberechtigung sind die jeweiligen Vorsteuerwerte relevant. Der Erwerbszeitraum („um [...] zu erwerben und [...] in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen“; § 255 Abs. 1 Satz 1 HGB) beginnt mit der ersten auf den Erwerb der zu aktivierenden Sachanlage gerichteten Aktivität (Suchkosten sind nicht aktivierungsfähig) und endet mit deren Betriebsbereitschaft, die ggf. durch einen erfolgreichen Probelauf nachgewiesen wird. Zinsen für Fremdkapital zählen weder zu den Anschaffungskosten noch können sie als solche gelten. Sie sind das Resultat einer dem Erwerb übergeordneten Finanzierungsentscheidung und haben mithin Gemeinkostencharakter. Resümierend werden Anschaffungskosten wie folgt berechnet:

1. Preis zuzüglich
2. Anschaffungsnebenkosten und
3. nachträgliche Anschaffungskosten abzüglich
4. Anschaffungspreisminderungen.

Ad (1): Preis ist der Wert der vereinbarten Gegenleistung, wie der Kaufpreis in eigener Währung.

Ad (2): Anschaffungsnebenkosten sind z.B. Zölle und nicht erstattungsfähige Steuern sowie Transportkosten.

Ad (3): Nachträgliche Anschaffungskosten können auch durch Preisgleitklauseln (preislich volatiler Teile der Anlage, wie Edelmetalle) sowie durch nachträgliche Erschließungskosten (bei Grundstücken) entstehen. Zudem kommt eine Erhöhung des Zugangswerts (Anschaffungskosten) in Betracht, wenn eine Sachanlage mit entdeckten Mängeln erworben und deshalb ein niedrigerer Kaufpreis vereinbart wurde. Der durch die Mangelbeseitigung verursachte Aufwand erhöht in diesem Fall den Zugangswert (als nachträgliche Herstellungskosten).

Die nach der Anschaffung anfallenden Aufwendungen für die Beseitigung unentdeckter Mängel, zur Erhaltung der vorhandenen Substanz (z.B. Wartung der Heizung) oder zur Modernisierung (wie Mehrfach- statt Einfach-Verglasung) bilden hingegen Aufwand der Periode.¹⁶ Nur wenn die nachträglichen Aufwendungen den Funktionsumfang der Sachanlage erweitern (z.B. Einbau einer Zwischendecke in einer Lagerhalle zur wesentlichen Vergrößerung der Lagerfläche) oder die Nutzungsmöglichkeiten wesentlich verbessern bzw. verändern (z.B. Erstanschluss eines Grundstücks an eine gemeindliche Kanalisation), sind sie wiederum als nachträgliche Herstellungs- bzw. Anschaffungskosten aktivierungspflichtig (§ 255 Abs. 2 Satz 1 HGB).

Ad (4): Anschaffungspreisminderungen können grds. Rabatte, Skonti und Boni¹⁷ sein.

IFRS (hier IAS 16.16 ff.) und *IPSAS* 17.30 ff. definieren Anschaffungskosten übereinstimmend als Summe aus

1. Anschaffungspreis zuzüglich Anschaffungsnebenkosten und abzüglich Anschaffungspreisminderungen,
2. allen direkt zurechenbaren Kosten zur Verbringung an den Standort (wie Transport) und in den intendierten betriebsbereiten Zustand (wie Fundamentierung, Installation und Montage, Testläufe) sowie die (als Rückstellung) passivierungspflichtigen Kosten für den Abbruch und das Abräumen des Vermögenswerts sowie die Wiederherstellung des Standorts.

Handelt es sich bei der Sachanlage um einen qualifizierten Vermögenswert, dessen Anschaffung oder Herstellung einen beträchtlichen Zeitraum umfasst, müssen (IAS 23.9) bzw. dürfen (*IPSAS* 5.15; alternativ zulässige Methode) die auf diesen Zeitraum entfallenden Fremdkapitalzinsen aktiviert werden.¹⁸ Resümierend sind die *Anschaffungskosten nach IFRS und IPSAS potenziell höher als nach HGB und SsD*, weil ggf. Fremdkapitalzinsen aktiviert werden (dürfen) und bestimmte Rückstellungen bei erstmaliger Erfassung erfolgsneutral als Anschaffungskostenbestandteile zu buchen sind.

Fall 3.1: Anschaffungskostenbestandteile

Sachverhalt:

Die HgB GmbH erwirbt ein Grundstück mit einem Gebäude in Rostock. Es ist geplant, das Gebäude als neue Verwaltung der GmbH zu nutzen. Für beide Vermögensgegenstände wurde ein Gesamtpreis bezahlt. 70% des Kaufpreises entfallen dabei auf das Grundstück und 30% auf das Gebäude. Der Geschäftsführer hinterfragt die Zuordnung der Notarkosten und der anfallenden GrESt.

Beurteilung:

Grundstück und Gebäude sind separat anzusetzen. Die Notarkosten und die GrESt werden als Anschaffungsnebenkosten nach Maßgabe der Kaufpreisanteile auf beide Vermögensgegenstände verteilt.

Hinweis:

Ebenso ist nach *SsD*, *IFRS* und *IPSAS* zu verfahren.

¹³ Vgl. Ballwieser, in: Münchner Kommentar HGB, 3. Aufl., § 255 HGB Rn. 45; Kahle, in: Baetge/Kirsch/Thiele (Hrsg.), Bilanzrecht, § 255 HGB Rn. 74 ff.; Leinen/Waschbusch, in: Bertram u.a. (Hrsg.), Haufe HGB Bilanz Kommentar, 7. Aufl., § 255 HGB Rn. 34.

¹⁴ Vgl. zur Normenhierarchie Lorson/Haustein/Beske, KoR 2018 S. 24 f.

¹⁵ Hiervon abweichend gewähren die *IPSAS* ein Wahlrecht zur Aktivierung bzw. Nichtaktivierung dann, wenn es sich bei der Sachanlage um ein sog. Kulturgut (heritage asset) handelt (*IPSAS* 17.9).

¹⁶ Vgl. Moxter, Bilanzrechtsprechung, 6. Aufl. 2006, S. 201 f., 215 f.

¹⁷ Vgl. zur Diskussion über die Einbeziehungsfähigkeit von nachträglich und ohne Bezug zum Erwerb gewährten Boni nur: Ruhnke/Simons, Rechnungslegung nach HGB und IFRS, 4. Aufl. 2018, S. 351 ff.

¹⁸ Eine Ausnahme bilden nach IAS 16.23. i.V.m. IAS 23.10-15 bzw. *IPSAS* 17.37 i.V.m. *IPSAS* 5.21-29 verdeckte Finanzierungselemente in Kaufverträgen (bspw. eine unüblich lange Zahlungsfrist), die unter den Voraussetzungen von IAS 23 aktiviert werden dürfen.

Fall 3.2: Herstellungs- vs. Erhaltungsaufwand

Sachverhalt:

In t_3 sollen auf einem Teil des Grundstücks aus Fall 3.1 Mitarbeiterparkplätze errichtet werden. Hierzu wird ein Anschluss an die benachbarte Straße notwendig (a). Weiterhin werden durch eine externe Gesellschaft die Abwasserkanäle auf dem Grundstück erneuert (b). Fraglich ist, ob es sich bei diesen Maßnahmen um nachträgliche Anschaffungskosten nach § 255 Abs. 1 Satz 2 HGB oder um Periodenaufwand handelt.

Beurteilung:

Der Ausbau der Parkplätze sowie der Anschluss des Grundstücks an die Straße (a) führen zu einer Aktivierung nachträglicher Anschaffungskosten. Sowohl durch den Parkplatz als auch durch den erstmaligen Anschluss an die Straße kann von einer verbesserten (deutlich veränderten) Nutzungsfähigkeit des Grundstücks und einer Erhöhung seines Werts ausgegangen werden.

Die Erneuerung der Abwasserkanäle (b) ist darauf gerichtet, das Grundstück in einem ordnungsgemäßen – ggf. nach dem jetzigen Stand der Technik (state of the art) entsprechenden – Zustand zu halten. Die Maßnahme verändert weder das Wesen des Grundstücks noch führt sie zu einer wesentlichen Verbesserung, da es sich um keinen Erstanschluss handelt. Folglich handelt es sich um Erhaltungsaufwand der Periode (hier „Aufwendung für bezogene Leistung“ unter dem Materialaufwand in einer GuV nach dem GKV).

Hinweis:

Die Ausführungen gelten analog für SsD sowie für IFRS und IPSAS, wengleich in letzteren Fällen der Sachverhalt im Lichte des Komponentenansatzes (IAS 16.43 bzw. IPSAS 17.59) zu prüfen sein wird (siehe Abschn. IV. sowie Fall 4.2).

2. Wie sind selbsterstellte Sachanlagen bei Zugang zu bewerten?

Sachanlagen, die zur Eigennutzung erstellt werden, sind in allen Normensystemen mit ihren Herstellungskosten (HGB, SsD und IFRS) zu bewerten bzw. „at its cost“ (IPSAS 17.26).¹⁹ Bei *HGB- und SsD-Anwendung* kommt der Wertmaßstab Herstellungskosten bei Sachanlagen in drei Fällen in Betracht: bei Ersterstellung eines Vermögensgegenstands, bei Erweiterung und bei wesentlicher Verbesserung (§ 255 Abs. 2 Satz 1 HGB; SsD I.4.2.1.). In die Herstellungskosten sind gem. § 255 Abs. 2 und 3 HGB folgende Kosten einbeziehungsfähig:

1. Material- und Fertigungseinzelkosten sowie Sonderkosten der Fertigung,
2. angemessene Teile der Material- und Fertigungsgemeinkosten sowie des durch die Fertigung veranlassten Wertverzehr des Anlagevermögens,
3. angemessene Teile der Kosten für allgemeine Verwaltung, soziale Einrichtungen des Betriebs (wie Kantine und Betriebsrat), freiwillige soziale Leistungen und betriebliche Altersvorsorge,

¹⁹ Dies gilt für HGB- und SsD-Anwender grds. auch im Fall der Auftragsfertigung (Bewertung zu Herstellungskosten i.V.m. Gesamtgewinnrealisierung; Completed Contract Methode). Bei IFRS- und IPSAS-Anwendung wären hingegen IFRS 15 (Erlöse aus Verträgen mit Kunden) bzw. IPSAS 11 (Fertigungsaufträge) – statt IAS 16 bzw. IPSAS 17 – einschlägig mit der Maßgabe einer etwaigen Bewertung zu Auftragskosten zuzüglich anteiliger Gewinne (Percentage- bzw. Stage-of-Completion-Methode; IFRS 15.31 ff. bei zeitraumbezogener Umsatzrealisierung nach IFRS 15.35 bzw. IPSAS 11.30 ff.).

4. auf den Zeitraum der Herstellung eines Vermögensgegenstands entfallende Zinsen für Fremdkapital.

§ 255 Abs. 2 und 3 HGB unterscheiden zwischen Pflichtkomponenten (1. + 2.) als Wertuntergrenze und Wahlkomponenten (3. + 4.) der Herstellungskosten. Mithin müssen *HGB-Anwender* selbsterstellte Sachanlagen in der Bandbreite zwischen der Wertuntergrenze und der Wertobergrenze (1.+2.+3.+4.) bewerten. Hiervon abweichend verbieten die *SsD* den Einbezug der Wahlbestandteile in die Herstellungskosten und fordern eine Bewertung zur Wertuntergrenze (SsD I.4.2.1.).

Im Rahmen der *IFRS- und IPSAS-Anwendung* verweisen die Normen zur Bewertung selbsterstellter Anlagen zum einen auf die Ausführungen zu den Anschaffungskosten²⁰ und zum anderen auf IAS 2 bzw. IPSAS 12 (Vorräte bzw. inventories). Im letzteren Fall dürfen die Herstellungskosten von selbsterstellten Sachanlagen diejenigen der absatzbestimmten nicht überschreiten (IAS 16.22; IPSAS 12.36). IPSAS 17 kennt demnach nur ein Wahlrecht, welches oben im Kontext der Anschaffungskosten schon benannt worden ist: Das Wahlrecht zur Aktivierung von Fremdkapitalzinsen bei Sachanlagen, die qualifizierte Vermögenswerte sind. Dieses Wahlrecht besteht nach IAS 16 nicht.

Fall 3.3: Ermittlung der Herstellungskosten

Sachverhalt:

Die HgB GmbH bzw. das Bundesland S-SD bauen auf dem Betriebsgelände ein Schrankensystem zur Zufahrtskontrolle vom 01.01. t_1 bis zum 31.12. t_2 (Erreichen der Betriebsbereitschaft). In der zweijährigen Laufzeit sind folgende Kosten angefallen – jeweils hälftig in t_1 und t_2 : Materialeinzelkosten (200.000 €) zuzüglich 40% Gemeinkostenzuschlag (angemessene Teile), Fertigungseinzelkosten (100.000 €) zuzüglich 50% Gemeinkostenzuschlag (angemessene Teile), Wertverzehr des Anlagevermögens (40.000 €; davon außerplanmäßige Abschreibungen i.H.v. 10.000 €), angemessene Teile der Aufwendungen für freiwillige soziale Leistungen (30.000 €) sowie Kosten der allgemeinen Verwaltung (10.000 €; angemessen, Material- und Fertigungsbereich). Für die Finanzierung des Baus wurde am 01.01. t_1 ein nachschüssiger, endfälliger Kredit i.H.v. 100.000 € zu 10% p.a. aufgenommen. Verbucht wurden auch kalkulatorische Eigenkapitalkosten i.H.v. 5.000 €.

Fraglich sind die mindestens und höchstens aktivierungsfähigen Herstellungskosten für das Schrankensystem nach HGB bzw. SsD sowie etwaige Anpassungen für den Fall einer Umstellung auf IFRS bzw. IPSAS.

Beurteilung:

Die in den jeweiligen Normensystemen mindestens und höchstens aktivierungsfähigen Aufwendungen zeigt Tab. 2. Darin werden jeweils die außerplanmäßigen Abschreibungen als nicht angemessene (HGB und SsD) bzw. nicht produktionsbedingte (IFRS und IPSAS) Teile des Wertverzehr sowie die nicht pagatorischen Eigenkapitalzinsen eliminiert, weil ja nur Aufwendungen aktiviert werden dürfen. Weiterhin wird angenommen, dass die Schrankenanlage nach IFRS und IPSAS ein qualifizierter Vermögenswert ist.

²⁰ „The cost of a self-constructed asset is determined using the same principles as for an acquired asset“; IPSAS 17.36.

Tab. 2: Beispiel zur Ermittlung der Herstellungskosten

Kostenarten	HGB	SsD	IFRS	IPSAS
Materialeinzelkosten	P	P	P	P
Materialgemeinkosten	P	P	P	P
Fertigungseinzelkosten	P	P	P	P
Fertigungsgemeinkosten	P	P	P	P
Wertverzehr des Anlagevermögens	P	P	P	P
Allgemeine Verwaltungs- und freiwillige Sozialkosten	W	V	P	P
Herstellungsbetragene Fremdkapitalkosten	W	V	P	W
Kalkulatorische Eigenkapitalkosten	V	V	V	V
Summe Herstellungskosten(untergrenze)	460 T€	460 T€	520 T€	500 T€
Summe Herstellungskosten(obergrenze)	520 T€	460 T€	520 T€	520 T€

P = Pflicht; WR = Wahlrecht, V = Verbot

IV. Folgebewertung (nach HGB & SsD sowie IFRS & IPSAS)

1. Wie ist planmäßiger Wertverzehr bei Sachanlagen abzubilden?

Für abnutzbare Sachanlagen ist bei allen vier Normensystemen der Wertverzehr – unter Berücksichtigung eines eventuellen Restwerts – systematisch über die Nutzungsdauer zu verteilen (§ 253 Abs. 1 Satz 1 HGB; SsD I.4.2.3.; IAS 36.50; IPSAS 17.66). HGB sowie IFRS und IPSAS sehen die Bestimmung der Nutzungsdauer nach betriebsindividuellen Gesichtspunkten vor (§ 253 Abs. 3 Satz 2 HGB; IAS 16.57; IAS 17.73). SsD-Anwender haben hingegen die Vorgaben der steuerlichen Abschreibungstabellen des BMF²¹ anzuwenden (SsD I.4.2.3.). Unterschiede bestehen auch in der Wahl der Abschreibungsmethode: Nach HGB, IFRS und IPSAS ist jene Methode zu wählen, die dem erwarteten Wert- bzw. Nutzenverzehr entspricht (z.B. linear, geometrisch-degressiv, leistungsabhängig oder Kombinationsverfahren aus geometrisch-degressiver und linearer Abschreibung; IAS 16.62, IPSAS 17.78).²² Nach SsD ist die lineare Abschreibungsmethode vorgeschrieben (SsD I.4.2.3.). Nutzungsdauer, Restwert und Abschreibungsmethode sind gem. IFRS und IPSAS zum jeweiligen Abschlussstichtag zu überprüfen (IAS 16.51, .61; IPSAS 17.67, .77).

Hinsichtlich der Bewertung bestehen Besonderheiten bei den internationalen Normensystemen: IFRS- oder IPSAS-Anwender können zwischen dem Anschaffungswertmodell (Cost Model) und dem Neubewertungsmodell (Revaluation Model)²³ wählen (IAS 16.29; IPSAS 17.42). Während bei Anwendung des Anschaffungswertmodells die Folgebewertung analog zu HGB bzw. SsD vorgenommen wird, wird die Sachanlage beim Neubewertungsmodell zum Zeitwert am Tag der Neubewertung (z.B. als Zeitwert einer neuen Sachanlage abzüglich kumulierter Abschreibungen und kumulierter Wertminderungsaufwendungen) in der Bilanz ausgewiesen (IAS 16.31; IPSAS 17.44). Mithin kann – anders als bei HGB- oder SsD-Bilanzierung – nach IFRS bzw. IPSAS eine (erfolgsneutrale) Bewertung über die fortgeführten Anschaffungs- und Herstellungskosten hinaus vorgenommen werden.

Einen besonderen Bilanzierungssachverhalt bildet der sog. *Komponentenansatz*. Er ist für die IFRS- und IPSAS-Anwender

explizit geregelt und soll – seit der Abschaffung der Aufwands- bzw. Ansammlungsrückstellungen durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz²⁴ – auch in HGB-Abschlüssen für physische Komponenten²⁵ anwendbar sein. Gem. IAS 16.13 f. und .43-.47 sowie IPSAS 17.24 f. und .59-.63 kann ein Vermögenswert in zwei oder mehrere Teile aufzuteilen sein (sog. Komponenten), deren Bewertung individuell zu erfolgen hat, obschon in der Bilanz und im Anlagenspiegel hierfür nur ein einheitlicher Posten vorgesehen ist. „Jeder Teil einer Sachanlage mit einem bedeutsamen Anschaffungswert im Verhältnis zum gesamten Wert des Gegenstands wird getrennt abgeschrieben“ (IAS 16.43; IPSAS 17.59). Die Komponenten sind im Zugangszeitpunkt zu identifizieren. Eine Zusammenfassung mit anderen Komponenten mit identischer Nutzungsdauer und Abschreibungsmethode ist möglich. Der Ersatz einer Komponente ist als (Teil-)Zugang zu erfassen und führt somit zu nachträglichen Anschaffungskosten. Eine freiwillige Anwendung auf unwesentliche Komponenten ist zulässig (IAS 16.47; IPSAS 17.63).

Die Anwendbarkeit des Komponentenansatzes im HGB ist erstens wegen des bestehenden Nutzungs- und Funktionszusammenhangs der Komponenten und zweitens wegen der etwaigen Nachaktivierungen mit der Maßgabe der Anpassung der historischen Anschaffungswerte über den Zugangswert umstritten.²⁶ Das IDW befürwortet diesen Ansatz für

1. wesentliche,
2. *physisch separierbare Komponenten*
3. mit unterschiedlichen wirtschaftlichen Nutzungsdauern als *Wahlrecht*.

Dessen ungeachtet gilt: „Bewertungsobjekt für außerplanmäßige Abschreibungen nach § 253 Abs. 3 Satz 3 HGB bleibt auch bei Komponentenabschreibung der gesamte Vermögensgegenstand i.S.v. § 246 Abs. 1 Satz 1 HGB“.²⁷ Soweit ersichtlich, wird der Komponentenansatz bei SsD-Anwendung nicht diskutiert und wäre hier aufgrund des Wahlrechtscharakters abzulehnen. Die nachfolgenden Fälle greifen Sachverhalte der Folgebewertung auf:

Fall 4.1: Planmäßige Folgebewertung von Sachanlagevermögen

Sachverhalt:

Am 01.01.t₁ hat die HgB GmbH einen weiteren Wohnkomplex in Rostock im Bereich „Innenstadt“ zu einem Wert von 2 Mio. € gekauft und im Sachanlagevermögen aktiviert. Dessen wirtschaftliche Nutzungsdauer wird auf 50 Jahre geschätzt bei einer gleichbleibenden Auslastung von 95%.

Fraglich ist die Folgebewertung nach HGB und IFRS (bei Anwendung des Neubewertungsmodells), wenn das Gebäude zum 31.12.t₁ einen Marktwert von 2,1 Mio. € auf dem Markt für Wohngebäude in Rostock besitzt.

Beurteilung:

Bei dem Gebäude handelt es sich um einen abnutzbaren Vermögensgegenstand bzw. Vermögenswert, welcher in beiden Normensystemen zunächst planmäßig abzuschreiben ist (§ 253 Abs. 1 Satz 1 HGB; IAS 16.31 i.V.m. IAS 16.6). Das HGB schränkt die Wahl der Abschreibungsmethode nicht ein. Sie muss nur im Einklang mit den GoB stehen und stetig erfolgen (§ 252 Abs. 1 Nr. 6 HGB). Demgegenüber fordern die IFRS,

21 Sog. AfA-Tabellen zur betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer.

22 § 253 Abs. 3 Satz 2 HGB enthält keine Vorgaben für die Abschreibungsmethode. Diese kann somit frei gewählt werden. Vgl. Heisinger-Lage, in: Bertram u.a. (Hrsg.), Haufe HGB Bilanz-Kommentar, 8. Aufl., § 253 Rn. 174.

23 Bei Erfüllung bestimmter Voraussetzungen für die Ermittlung des beizulegenden Zeitwerts (IAS 16.31, IFRS 13, IPSAS 17.44-.48).

24 Vgl. unter: <http://hbfm.link/4239> (Abruf: 07.08.2018).

25 IFRS und IPSAS benennen auch in regelmäßigen Zeitabständen vorzunehmende Generalüberholungen als Beispiel für mögliche Komponenten (IAS 16.14; IPSAS 17.25). Dies schließt Großreparaturen und Inspektionen mit ein; Ruhnke/Simons, a.a.O. (Fn. 17), S. 417 f.

26 Kritisch Herzog u.a., WPg 2010 S. 561 ff.

27 Vgl. Gelhausen, in: IDW (Hrsg.), WP-Handbuch, Bd. I, 2012, Tz. E390.

dass das Abschreibungsverfahren entsprechend dem Verzehr des künftigen wirtschaftlichen Nutzens zu wählen ist. Mithin kann im HGB- und IFRS-Abschluss eine lineare Abschreibung mit der Maßgabe sachgerecht sein, dass die Anschaffungskosten um 40.000 € p.a. zu mindern sind.

Der *höhere Marktwert* des Wohnkomplexes ist für eine *HGB-Bilanzierung* gänzlich irrelevant, da erstens eine Zuschreibung ohne vorherige außerplanmäßige Abschreibung nicht in Betracht kommt und zweitens das Anschaffungswertprinzip gilt, wonach die historischen Zugangswerte von Vermögensgegenständen nicht überschritten werden dürfen (vgl. § 253 Abs. 1 Satz 1 HGB).

Im *IFRS*-Abschluss wäre bei Anwendung des *cost model* ebenso wie im HGB zu verfahren. Der *höhere Marktwert* des Wohnkomplexes entfaltet nur bei der annahmegemäßen Anwendung des Neubewertungsmodells eine Wirkung (IAS 16.31). Demnach ist nun der Wohnkomplex – nach erfolgter planmäßiger Abschreibung – erfolgsneutral mit dessen Zeitwert von 2,1 Mio. €, d.h. zum *fair value* (gem. IFRS 13), in die Bilanz aufzunehmen, d.h. der Wertansatz des Wohnkomplexes ist – ohne Berücksichtigung passiver latenter Steuern – um 140.000 € zu erhöhen und im „*other comprehensive income*“ (hier in einer Neubewertungsrücklage) gegenzubuchen.

Hinweis:

Die Verfahrensweise im Abschluss nach *SsD* unterscheidet sich von der HGB-Lösung nur dadurch, dass die Verfahrenswahl – mit dem Ziel der Ermessensbegrenzung bzw. der Vergleichbarkeit – auf die lineare Abschreibung eingeschränkt wird (*SsD* I.4.2.3.) und die Nutzungsdauer nach den steuerlichen *AfA*-Tabellen zu bemessen ist (*SsD* I.4.2.3.). Demgegenüber ist im *IPSAS*-Abschluss ebenso wie nach *IFRS* zu verfahren. Bei einem nichtlinearen Nutzenverzehr müsste von der linearen Abschreibung abgewichen werden. Zudem ist zwingend von einer wirtschaftlichen Nutzungsdauer auszugehen. Mithin eröffnen die *IPSAS* u.E. die Möglichkeit einer verursachungsgerechteren Erfassung des Ressourcenverbrauchs als die *SsD*.

Fall 4.2: Komponentenansatz

Sachverhalt:

Am 01.01.t₁ hat die HgB GmbH das wirtschaftliche Eigentum an dem neu errichteten Verwaltungsgebäude erworben. Im Zugangszeitpunkt wurde der in Tab. 3 gezeigte Abschreibungsplan erstellt. Fraglich ist dessen Zulässigkeit bei HGB-Anwendung und einer etwaigen *IFRS*-Umstellung.²⁸ Zudem soll eine *Planbilanzierung* für das Jahr t₅ erfolgen: Planmäßiger Austausch der abbeschriebenen Komponenten zu unveränderten Kosten und vorzeitiger Austausch des Dachs für 250.000 €. Effektive und latente Steuern sind zu vernachlässigen.

Tab. 3: Abschreibungsplan

Daten Komponente	Anteilige AHK (€) 01.01.t ₁	Nutzungsdauer (Jahre)	Lineare Abschreibung (€)	Fortgeführter Buchwert (€) 31.12.t ₁
Dach	200.000	10	20.000	180.000
Aufzugssystem	100.000	5	20.000	80.000
Sicherheitssystem	20.000	5	4.000	16.000
Brandschutzschau	50.000	5	10.000	40.000
Gebäudehülle	400.000	40	10.000	390.000
Rest	230.000	40	5.750	224.250
Bilanzwert: Summe	1.000.000	n/a	69.750	930.250

28 Beispiel in Anlehnung an EY, Central European Area IFRS Newsletter 2/2004, S. 14.

Beurteilung:

Nach Auffassung des *IDW* darf der Komponentenansatz in der *Handelsbilanz* wahlweise, aber dann nur für wesentliche, physische Komponenten mit abweichenden Nutzungsdauern angewendet werden. Die Brandschutzschau ist somit Bestandteil der Restkomponente. Zudem sind Komponenten mit übereinstimmenden Nutzungsdauern zusammenzufassen (Aufzugs- & Sicherheitssystem; Gebäudehülle & Rest). Folglich betragen die linearen Abschreibungen 61.000 € p.a. (Der Buchwert zum 31.12.t₁: 939.000 €).

Gem. *IFRS* darf der Tabelle entsprechend verfahren und die nicht wesentliche Komponente Sicherheitssystem beibehalten werden.

Im Zuge der *Planbilanzierung* zum 31.12.t₅ sind bei Ersatz die bisherigen Komponenten mit ihrem Buchwert zum 31.12.t₅ auszubuchen und deren Ersatz im Buchwert zu erfassen: Dach (Restwert 100.000 €; Zugang 250.000 €) sowie Aufzugssystem (Restwert 0 €; Zugang 100.000 €), Sicherheitssystem (Restwert 0 €; Zugang 20.000 €) und (nur *IFRS*) Brandschutzschau (Restwert 0 €; Zugang 50.000 €). Mithin ergeben sich folgende Werte:

- *HGB-Abschluss:* Abschreibungen 61.000 € (planmäßig) plus 100.000 € (außerplanmäßig Dach); Restbuchwert vor Teilzugängen 695.000 € und danach 965.000 €; Erhaltungsaufwand für die Brandschutzschau 50.000 €.
- *IFRS-Abschluss:* Abschreibungen 69.750 € (planmäßig) plus 100.000 € (außerplanmäßig Dach); Restbuchwert vor Teilzugängen 651.250 € und danach 971.250 €.

Hinweis:

Die *IPSAS*-Bilanzierung entspricht der *IFRS*-Bilanzierung. Nach *SsD* und bei Verzicht auf den Komponentenansatz im *HGB-Abschluss* ist in jedem Nutzungsjahr eine einheitliche Abschreibung für den gesamten Vermögenswert über 40 Jahre zu buchen (t₁: Abschreibung 25.000 €; Restbuchwert 975.000 €; t₅: 25.000 €; Restbuchwert 875.000 €). In t₅ fällt zudem Erhaltungsaufwand an (Dach: 250.000 €; Aufzug: 100.000 €; Sicherheitssystem und Brandschutzschau: 70.000 €). Mithin belaufen sich die Aufwendungen in t₅ auf 525.000 €. Resümierend wird durch den Komponentenansatz eine Aufwandsglättung, d.h. eine gleichmäßigere Belastung der GuV, erreicht.

2. Wie ist außerplanmäßiger Wertverzehr bei Sachanlagen abzubilden?

Nach § 253 Abs. 3 Satz 5 *HGB* bzw. *SsD* I.4.2.3. ist bei einer voraussichtlich dauernden Wertminderung (gemildertes Niederstwertprinzip für *AV*²⁹) eine außerplanmäßige Abschreibung auf den beizulegenden Wert am Bilanzstichtag vorzunehmen, wenn dieser unter dem Buchwert liegt.

Unter Berücksichtigung der Besonderheiten öffentlicher Einheiten unterscheiden die *IPSAS* bei der Wertminderung zwischen zahlungsmittelgenerierenden (*IPSAS* 26) und nicht zahlungsmittelgenerierenden Vermögenswerten (*IPSAS* 21). Erstere werden mit dem Hauptziel der Generierung einer wirtschaftlichen Rendite gehalten (*IPSAS* 26.14) (z.B. vermietete Gebäude, bewirtschaftete Waldflächen) und sind damit vergleichbar mit den Vermögenswerten, die in den Anwendungsbereich des *IAS* 36 (Wertminderung von Vermögenswerten) fallen. Für letztere sehen die *IPSAS* spezifische Methoden der Nutzungswertbestimmung vor.

29 Mit Ausnahme von Finanzanlagevermögen im HGB (§ 253 Abs. 3 Satz 6 HGB).

Nach IAS 36 und IPSAS 21 bzw. 26 ist bei Sachanlagen ein zweistufiger Werthaltigkeitstest³⁰ durchzuführen. In Schritt 1 ist zu jedem Bilanzstichtag einzuschätzen, ob interne oder externe Anhaltspunkte dafür vorliegen, dass ein Vermögenswert wertgemindert ist (IAS 36.9; IPSAS 21.26 bzw. IPSAS 26.22). Wird das Vorliegen dieser Wertminderungsindikatoren bejaht, ist in Schritt 2 zu prüfen, ob der erzielbare Betrag (IAS 36; IPSAS 26) bzw. erzielbare Leistungsbetrag (IPSAS 21) den Buchwert des Vermögenswerts unterschreitet, sodass eine Wertminderung vorliegt (IAS 36.8; IPSAS 21.25 bzw. IPSAS 26.21). Der erzielbare Leistungs-/Betrag ist der höhere von zwei Wertmaßstäben:

- dem beizulegenden Zeitwert abzüglich der Kosten der Veräußerung und
- dem Nutzungswert (IAS 36.18; IPSAS 21.35 bzw. IPSAS 26.31).

IAS 36.30 und IPSAS 26.43 (für zahlungsmittelgenerierende Vermögenswerte) definieren den *Nutzungswert* als Barwert künftiger Cashflows, während IPSAS 21.44 (für nicht zahlungsmittelgenerierende Vermögenswerte) auf den Barwert des zukünftigen Leistungspotenzials abstellt. Um den Besonderheiten nicht zahlungsmittelgenerierender Vermögenswerte Rechnung zu tragen, ist für die Ermittlung des Nutzungswerts nach IPSAS 21.44 eines von drei alternativ anwendbaren Verfahren zu wählen:

- wiederbeschaffungsorientierte (und abnutzungsgerechte)³¹,
- Instandsetzungskostenorientierte oder
- leistungsorientierte

Bewertung. Das Verfahren ist in Abhängigkeit von der Datenverfügbarkeit und der Art der Wertminderung zu wählen (IPSAS 21.50). Eine verbindliche Ausnahme vom Einzelbewertungsgrundsatz enthalten IAS 36 und IPSAS 26 (nicht IPSAS 21): Ist der erzielbare Betrag für einen einzelnen zahlungsmittelgenerierenden Vermögenswert nicht ermittelbar, soll dieser für die kleinste identifizierbare Gruppe zahlungsmittelgenerierender Vermögenswerte (sog. zahlungsmittelgenerierende Einheit (Cash Generating Unit; CGU)) bestimmt werden (IAS 36.66; IPSAS 26.77).

Gemeinsam ist den vier Normensystemen, dass in Folgeperioden zwingend Zuschreibungen auf Sachanlagen vorzunehmen sind, sofern der beizulegende Wert (§ 253 Abs. 5 Satz 1 HGB, SsD I.4.2.4.) bzw. der erzielbare Leistungs-/Betrag (IAS 36.109; IPSAS 21.65 bzw. 26.98) den Buchwert übersteigen. Bei den internationalen Normensystemen sind hierfür wiederum in einem vorgelagerten Schritt das Vorliegen interner und externer Anhaltspunkte (Werterhöhungsindikatoren) zum Abschlussstichtag zu prüfen (IAS 36.110; IPSAS 21.59 bzw. IPSAS 26.99).

Fall 4.3: Außerplanmäßiger Werteverzehr von Sachanlagen bei Gebietskörperschaften

Sachverhalt:

Das Bundesland S-SD hat am 01.01.t₁ im Zuge eines Dokumentenmanagementprojekts einen Scanner zur Digitalisierung von erwartungsgemäß 3 Mio. Dokumenten mit Anschaffungskosten von 150.000 € beschafft. Eine anderweitige Nutzung ist nicht möglich. Das Gerät wird über 5 Jahre linear auf einen Restwert von 0 € abgeschrieben.

ben. Der Buchwert des Scanners zum 31.12.t₂ beträgt 90.000 €. Bis dahin wurden bereits 1,2 Mio. Dokumente gescannt. Aufgrund einer Gesetzesänderung müssen nun doch 400.000 der 3 Mio. Dokumente weiterhin papierhaft gelagert werden (keine Folgekosten). Der Wiederbeschaffungswert eines vergleichbaren zwei Jahre alten Scanners beträgt 60.000 € zum 31.12.t₂. Veräußerungskosten fallen nicht an. Fraglich ist die Folgebewertung des Scanners zum 31.12.t₂ nach SsD und IPSAS bei den unverändert verbleibenden drei Nutzungsjahren.

Beurteilung:

Nach SsD I.4.2.3. ist nur dann auf den beizulegenden Wert am Bilanzstichtag abzuschreiben, wenn die *Wertminderung voraussichtlich dauernd* ist. Der beizulegende Wert des Scanners zum Bilanzstichtag t₂ (60.000 €) unterschreitet den planmäßig fortgeschriebenen Buchwert des Scanners nicht während des überwiegenden Teils der Restnutzungsdauer von drei Jahren. Vielmehr erreicht der Buchwert den beizulegenden Wert bereits Ende nächsten Jahres in t₃. Folglich liegt keine voraussichtlich dauernde Wertminderung vor.³² Resümierend darf nach SsD keine außerplanmäßige Abschreibung erfolgen.

Nach IPSAS 21.16 wird der Scanner als *nicht zahlungsmittelgenerierender Vermögenswert* eingestuft. Eine außerplanmäßige Abschreibung ist vorzunehmen, wenn der *erzielbare Leistungsbetrag* des Scanners unter dessen Buchwert am Bilanzstichtag liegt. Der erzielbare Leistungsbetrag ist als höherer Betrag aus fair value abzüglich Veräußerungskosten und Nutzungswert (IPSAS 21.35) zu ermitteln. Der Zeitwert abzüglich Veräußerungskosten entspricht dem Wiederbeschaffungswert (60.000 €, IPSAS 21.42). Der Nutzungswert ist hier nach dem *leistungsorientierten Ansatz* (service units approach) zu ermitteln, da eine wesentliche langfristige Änderung des Umfangs der Nutzung und entsprechende Nutzungsprognosen vorliegen. Statt der vormals geplanten 1,8 Mio. noch zu scannenden Dokumente sollen in den nächsten drei Jahren nur noch 1,4 Mio. Dokumente digitalisiert werden. Der Nutzungswert errechnet sich damit wie folgt:

$$\frac{1,4 \text{ Mio. Dokumente}}{1,8 \text{ Mio. Dokumente}} \times \text{Buchwert } 31.12.t_2 = 70.000 \text{ €}$$

Der erzielbare Leistungsbetrag entspricht somit dem höheren Nutzungswert i.H.v. 70.000 €. Es ist eine außerplanmäßige Abschreibung i.H.v. 20.000 € vorzunehmen.

Hinweis:

HGB-Anwender gehen analog zu den SsD vor. IFRS-Anwender können nur IAS 36 anwenden und müssten den Scanner einer zahlungsmittelgenerierenden Einheit zuordnen, da dem Scanner keine isolierten Zahlungsströme zugerechnet werden können und der Nutzungswert des Scanners somit nicht ermittelbar ist. Ein Beispiel hierzu wird in Teil 5 dieser Reihe folgen.

V. Zusammenfassung und Ausblick

Der vorliegende Beitrag greift unter der Überschrift „Bilanzierungsfeld Sachanlagen“ grundlegende Fragen der Bilanzierung für die Normensysteme HGB und SsD sowie IFRS und IPSAS auf. Tab. 4 fasst die Ergebnisse synoptisch zusammen. Der nächste Teil 5 wird auf das Bilanzierungsfeld immaterielle Vermögensgegenstände bzw. -werte – in der Differenzierung nach HGB, SsD, IFRS und IPSAS – eingehen.

30 Ein einstufiger Werthaltigkeitstest (sog. Impairment Only Approach) kommt nur für immaterielle Vermögenswerte mit unbegrenzter Nutzungsdauer und einen derivativen Geschäfts- oder Firmenwert zum Tragen (IAS 36.10, IPSAS 21.26A bzw. 26.23).

31 Vereinfachend sind die Wiederbeschaffungskosten neuer Vermögenswerte um planmäßige Abschreibungen gemäß der bisherigen Nutzungsdauer zu mindern.

32 Vgl. zur dauerhaften Wertminderung im Sachanlagevermögen nur BMF v. 25.02.2000 – IV C 2 – S 2171b – 14/00, BStBl. I 2000 S. 372 = DB 2000 S. 546, welches die handelsrechtlich gebotene Vorgehensweise nach GoB ausführt; Gelhausen, a.a.O. (Fn. 27), Tz. E398.

Tab. 4: Zusammenfassung zum Bilanzierungsfeld Sachanlagen

Definition, Ansatz und Ausweis von Sachanlagen				
	HGB	SsD	IFRS	IPSAS
Definition	keine Legaldefinition; Ableitung aus dem Gesetz: – Anlagevermögen – körperlicher Natur		IAS 16.6 und IPSAS 17.13: – Vermögenswert (IASB CF 4.3; IPSASB CF 5.6) – materiell – non-current (hier Nutzung > 12 Monate) (IAS 1.66 bzw. IPSAS 1.76)	
Ausweis	§ 266 Abs. 2 A II. HGB	SsD Anlage 1 (Infrastrukturvermögen, Naturgüter, Kulturgüter separat)	IAS 1.60 i.V.m. .54 und IPSAS 1.70 i.V.m. .88 (Kategorie: non-current assets i.V.m. Mindestgliederungstiefe)	
Aktivierung	– keine Aktivierungsverbote (V) oder -wahrrechte (WR) – Nichtaktivierung aus Wirtschaftlichkeitsgründen (z.B. SsD I.3.)			WR für Kulturgüter (IPSAS 17.9)
Zugangsbewertung				
	HGB	SsD	IFRS	IPSAS
erworbene Sachanlagen				
unentgeltlicher Erwerb: Bewertungsmaßstab	strittig – alternativ: – WR: Zeit- oder Erinnerungswert (h.M.) – Marktwert	Zeitwert (SsD I.4.2.1.)	Regelungslücke – alternativ: – fair value oder symbolischer Wert (WR analog IAS 38) – fair value	fair value (IPSAS 23.42)
Erwerb durch Kauf: Bewertungsmaßstab	Anschaffungskosten (§ 255 Abs. 1 Satz 1 HGB; SsD I.4.2.1.; IAS 16.16 ff.)			„at its cost“ (IPSAS 17.26)
Pflichtbestandteile	Einzelkosten: Anschaffungspreis + Anschaffungsnebenkosten + nachträgliche Anschaffungskosten – Anschaffungspreisminderungen + Kosten für Abbruch, Abräumung und Wiederherstellung + Fremdkapitalzinsen (IAS 23.9)			
Wahlbestandteile	keine		keine	+ Fremdkapitalzinsen (IPSAS 5.15)
Verbote	keine			
selbsterstellte Sachanlagen				
Bewertungsmaßstab	Herstellungskosten (§ 255 Abs. 2 Satz 1 HGB; SsD I.4.2.1.; IAS 16.16 ff.)			„at its cost“ (IPSAS 17.26)
Pflichtbestandteile	Material-, Fertigungs-, Sonderkosten der Fertigung und Abschreibungen (nur Einzelkosten und angemessene Gemeinkosten) + zurechenbare allgemeine, Verwaltungs- und freiwillige Sozialkosten + Kosten für Abbruch, Abräumung und Wiederherstellung + Fremdkapitalzinsen gem. IAS 23.9			
Wahlbestandteile	+ Verwaltung, soziale betriebliche Einrichtungen/Leistungen/ Altersvorsorge + Fremdkapitalzinsen (§ 255 Abs. 3 HGB)	keine	keine	Fremdkapitalzinsen (IPSAS 5.15)
Verbote	– überhöhte Kosten, Leerkosten, übrige nicht produktionsbedingte Kosten			
Folgebewertung				
	HGB	SsD	IFRS	IPSAS
planmäßiger Wertverzehr				
Nutzungsdauer	betriebsindividuell (§ 253 Abs. 3 Satz 2 HGB)	betriebsgewöhnlich (AfA-Tabelle AV; SsD I.4.2.3.)	betriebsindividuell (IAS 16.57; IPSAS 17.73)	
Abschreibungsmethode	GoB-konform	linear (SsD I.4.2.3.)	orientiert am Nutzenverzehr (IAS 16.62; IPSAS 17.78)	
Besonderheiten	Komponentenansatz für physische Komponenten (WR, strittig)	n/a	Komponentenansatz (IAS 16.13 f. und .43 ff.; IPSAS 17.24 f. und 59 ff.)	
Bewertungsmodell	fortgeführte Anschaffungswerte (Anschaffungswertmodell)		Wahlrecht (IAS 16.51; IPSAS 17.42): – Anschaffungswertmodell – Neubewertungsmodell (grds. erfolgsneutral)	
außerplanmäßiger Wertverzehr (bzw. Zuschreibung)	§ 253 Abs. 3 Satz 5 bzw. Abs. 5 HGB; SsD I.4.2.3. bzw. I.4.2.4. – Abschreibungspflicht bei voraussichtlicher dauerhafter Wertminderung (gemildertes Niederstwertprinzip) + Zuschreibungspflicht bei Wegfall der Gründe		zweistufiger Werthaltigkeitstest für Wertverzehr und Zuschreibung (IAS 36; IPSAS 21 bzw. 26) 1. Vorliegen interner oder externer Indikatoren für Wertminderung bzw. Werterhöhung; falls ja, 2. Schritt durchführen 2. Buchwertanpassung, falls erzielbarer Leistungs-/Betrag niedriger (Abschreibung) oder – bei Wegfall der Impairment-Gründe – höher (Zuschreibung)	
Zahlungsmittelgenerierende Einheiten:	nicht vorgesehen		explizit vorgesehen (IAS 36.65 ff. bzw. 122 ff.; IPSAS 26.76 ff. bzw. .110 f.)	
Besonderheiten	keine			– zahlungsmittelgenerierende Sachanlagen (IPSAS 26.14 ff.) – nicht zahlungsmittelgenerierende Sachanlagen (IPSAS 21.14)
Bewertungsmaßstab	beizulegender Wert am Abschlussstichtag		erzielbarer Leistungs-/Betrag (höherer Betrag von Nettoveräußerungs- und Nutzungswert)	