

ANLAGEVERMÖGEN

Bewertung von Immobilien in der Handelsbilanz: Anmerkungen zu IDW ERS IFA 2

von WP StB Dipl.-Kfm. Lukas Graf, Heidelberg

Das IDW hat sich jüngst mit der Bewertung von Immobilien des Anlagevermögens in der Handelsbilanz befasst und hierzu eine Stellungnahme veröffentlicht (IDW ERS IFA 2, Entwurf vom 15.7.14). Obwohl es sich eigentlich um ein bilanzrechtlich ausdiskutiertes Thema handelt, sind doch einige praxisrelevante Anmerkungen zu machen.

1. Vorbemerkungen

Die aktuelle Stellungnahme ersetzt sowohl die Stellungnahme des Wohnungswirtschaftlichen Fachausschusses 1/1993: „Abschreibungen auf Wohngebäude des Anlagevermögens in der Handelsbilanz von Wohnungsunternehmen“ als auch IDW RS WFA 1: „Berücksichtigung von strukturellem Leerstand bei zur Vermietung vorgesehenen Wohngebäuden.“ Der Standard behandelt ausschließlich die Zugangs- und Folgebewertung von Immobilien des Anlagevermögens in der Handelsbilanz. Die betriebswirtschaftliche Bewertung von Immobilien ist in IDW S 10 geregelt.

2. Zugangsbewertung

Wird ein unbebautes Grundstück erworben, ist der Grund und Boden im Zugangszeitpunkt mit seinen Anschaffungskosten (inklusive der Anschaffungsnebenkosten) zu bewerten. Bei einem bebauten Grundstück stellt sich in der Praxis oft das Problem, dass ein Gesamtkaufpreis vereinbart wird, der auf den Grund und Boden sowie auf das Gebäude aufzuteilen ist.

Nach Auffassung des IDW (ERS IFA 2, Tz. 8) gilt die Aufteilung im Kaufvertrag, soweit diese nicht willkürlich ist. Dieser Grundsatz ist auch von der Rechtsprechung anerkannt (vgl. u.a. BFH vom 27.7.04, IX R 54/02). Dadurch ist es in bestimmten Grenzen möglich und zulässig, die Aufteilung des Kaufpreises zu gestalten. Der Aufteilungsmaßstab ist allerdings nicht zugrunde zu legen, wenn die Voraussetzungen für die Annahme eines Scheingeschäfts oder eines Gestaltungsmissbrauchs vorliegen oder nennenswerte Zweifel an der vertraglich vereinbarten Aufteilung bestehen.

PRAXISHINWEIS | Das FG Berlin-Brandenburg (18.2.14, 5 K 5012/12) hat jüngst entschieden, dass nennenswerte Zweifel an der Aufteilung der Vertragsparteien nicht allein deshalb bejaht werden können, weil der auf den Grund und Boden entfallende Wertanteil geringer ist als der amtliche Bodenrichtwert. Denn auch dieser Wert ist nur eine Schätzungsgrundlage. Da gegen dieses Urteil die Revision anhängig ist (BFH IX R 12/14), wird der BFH bald Gelegenheit haben, Stellung zu beziehen.

Thematisiert wird die Zugangs- und Folgebewertung

Der Aufteilung im Kaufvertrag ist grundsätzlich zu folgen

Zweifel an der Kaufpreisaufteilung bei Unterschreiten des Bodenrichtwerts

Nicht anzuerkennen ist eine Aufteilung, die eine sofortige Abschreibung auf den niedrigeren beizulegenden Wert für einen Vermögensgegenstand erfordern würde, obwohl der Gesamtkaufpreis dem subjektiven Wert des Käufers entspricht.

Wurde im Kaufvertrag keine Kaufpreisaufteilung vorgenommen (oder ist diese nicht anzuerkennen), muss eine (neue) Aufteilung für die Zugangsbewertung erfolgen. Wird dabei das Verhältnis der Verkehrswerte zugrunde gelegt, ist dies grundsätzlich anzuerkennen (IDW ERS IFA 2, Tz. 9).

Liegt der **Kaufpreis nicht über dem Gesamtverkehrswert**, bestehen folgende Aufteilungsmöglichkeiten (IDW ERS IFA 2, Tz. 9):

- Aufteilung nach dem Verhältnis des vorläufigen Sachwerts des Gebäudes zum Verkehrswert des unbebauten Grund und Bodens. Der Sachwert ist dabei ein Wiederherstellungswert, der bei marktpreisbestimmenden Wiederherstellungskosten angewendet werden kann. Im Ergebnis ergibt sich eine marktwertproportionale Verteilung auf die einzelnen Vermögensgegenstände.
- Aufteilung im Verhältnis der Ertragswerte für den Grund und Boden sowie das Gebäude.

Beachten Sie | Die Restwertmethode ist nur zulässig, wenn der Wert eines der beiden Vermögensgegenstände im Verhältnis zum Gesamtwert von untergeordneter Bedeutung ist. Bei dieser Methode wird der Verkehrswert eines Vermögensgegenstands ermittelt. Der Wert des anderen Vermögensgegenstands ergibt sich dann durch Abzug vom Gesamtkaufpreis.

Liegt der **Gesamtkaufpreis über dem Verkehrswert**, soll der übersteigende Teil des Kaufpreises ebenfalls im Verhältnis der Verkehrswerte aufzuteilen sein, soweit er nicht auf von dem bilanzierenden Unternehmen realisierbaren Synergieeffekten beruht und ausschließlich dem Grund und Boden oder dem Gebäude zuzuordnen ist (IDW ERS IFA 2, Tz. 10). Diese Ansicht ist kritisch zu betrachten. M.E. würde hier eine Aufteilung entsprechend der Ertragswerte zu besseren Ergebnissen führen.

Beachten Sie | Die Aufteilungsgrundsätze gelten auch bei Anwendung des Komponentenansatzes (IDW ERS IFA 2, Tz. 14; zur Kritik an der komponentenweisen Abschreibung vgl. Graf, BBP 14, 52).

PRAXISHINWEIS | Im Zusammenhang mit der Zugangsbewertung ist darauf hinzuweisen, dass sich kürzlich auch die Verwaltung mit der Kaufpreisaufteilung beschäftigt und eine Excel-Tabelle als Arbeitshilfe zur Aufteilung eines Gesamtkaufpreises veröffentlicht hat (unter: www.iww.de/sl522). Inwieweit durch dieses typisierte Verfahren überhöhte (nicht abschreibungsfähige) Grund- und Bodenwerte ermittelt werden, hängt vom Einzelfall ab.

Verhältnis der Verkehrswerte ist grundsätzlich angemessen

Restwertmethode greift nur in Ausnahmefällen



ARCHIV

Ausgabe 2 | 2014
Seiten 52 – 58

Arbeitshilfe der Finanzverwaltung

3. Folgebewertung

Bei nachträglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten vertritt das IDW die Ansicht, dass sie nach den allgemeinen Aufteilungsgrundsätzen – wie oben dargestellt – auf die einzelnen Vermögensgegenstände zu verteilen sind (IDW ERS IFA 2, Tz. 11). Für nachträgliche Anschaffungskosten ist dies grundsätzlich nachvollziehbar. Unverständlich ist jedoch, warum dies auch für nachträgliche Herstellungskosten gelten soll, da diese zumindest anhand eines Zurechnungsschlüssels zuzuordnen sind.

3.1 Beginn der AfA, Nutzungsdauer und Methode

Für den Beginn der Abschreibung ist der Zeitpunkt der tatsächlichen Ingebrauchnahme nicht relevant. Die planmäßige Abschreibung beginnt bereits, wenn das Gebäude bestimmungsgemäß genutzt werden kann (IDW ERS IFA 2, Tz. 15; so auch Beck'scher Bilanz-Kommentar, 9. Auflage, § 253, Tz. 224).

Zur Nutzungsdauer äußert sich das IDW unter Tz. 17 wie folgt: „Bei Wohngebäuden wird sie i.d.R. nicht unter 50 Jahren, aber auch nicht wesentlich länger, von Ausnahmefällen abgesehen nicht über 80 Jahren anzunehmen sein.“

PRAXISHINWEIS | Diese unkonkreten Angaben sind wenig praxistauglich. Es wäre sinnvoller gewesen, in Übereinstimmung mit § 7 Abs. 4 Nr. 2a EStG, von einer 50-jährigen Nutzungsdauer als Regelfall auszugehen und für einen kürzeren oder längeren Nutzungszeitraum einen Nachweis zu fordern.

Bei Gewerbeimmobilien geht das IDW von einer kürzeren Nutzungsdauer aus, ohne konkrete Aussagen zu einer möglichen Nutzungsdauer zu machen. Zur Verlängerung der Nutzungsdauer durch eine wesentliche, über den Ursprung hinausgehende Verbesserung finden sich (leider) auch nur allgemeine Hinweise.

Hinsichtlich der Abschreibungsmethode besteht weitgehende Methodenfreiheit. Erforderlich ist eine regelmäßige, nicht aber eine gleichmäßige Verteilung. Es kommen insbesondere die lineare sowie die degressive Abschreibungsmethode in Betracht. Die Anwendung der typisierten steuerlichen Abschreibungsregeln ist aus Vereinfachungs- und Objektivierungsgründen zulässig, soweit sie zu Buchwerten führen, die innerhalb der handelsrechtlich vertretbaren Bandbreite liegen (IDW ERS IFA 2, Tz. 21).

3.2 Außerplanmäßige Abschreibungen

Vermögensgegenstände des Anlagevermögens sind zum Abschlussstichtag auf ihren niedrigeren beizulegenden Wert abzuschreiben, soweit eine voraussichtlich dauernde Wertminderung vorliegt (§ 253 Abs. 3 S. 3 HGB). Hinsichtlich der vorzunehmenden Bewertung unterscheidet das IDW folgende Fälle:

- Abwertung bei dauerhafter Nutzungsabsicht (IDW ERS IFA 2, Tz. 27 - 36),
- Abwertung bei voraussichtlich nicht dauerhafter Nutzungsabsicht (IDW ERS IFA 2, Tz. 37 - 42), wobei hier die Unterfälle „Verkaufsabsicht“ und „Abbruchabsicht“ unterschieden werden.

Die Nutzbarkeit bestimmt den Beginn der Abschreibung

Weitgehende Methodenfreiheit nach HGB

Bewertung hängt maßgeblich ...

... von der Nutzungsabsicht ab

3.2.1 Dauerhafte Nutzungsabsicht

Bei bebauten Grundstücken ist für die Überprüfung der Wertansätze als Ausgangspunkt auf den subjektiven Immobilienwert abzustellen. Dienen Grundstücke der Erzielung von Miet- oder Pachterträgen, ist hier grundsätzlich ein ertragsorientiertes Verfahren anzuwenden. Wegen des Einzelbewertungsgrundsatzes ist es unzulässig, Werterhöhungen des Grund und Bodens mit einer Wertminderung des Gebäudes zu verrechnen. Eine Abschreibung ist vorzunehmen, wenn der beizulegende Wert erheblich unter dem Buchwert liegt und die Wertminderung zudem dauerhaft ist.

PRAXISHINWEIS | Das ertragsorientierte Verfahren kann dann zu falschen Ergebnissen führen, wenn die Erträge aus einer Immobilie unverändert hoch sind, der Wert aber objektiv gesunken ist. Demzufolge sind auch (bzw. vorrangig) objektbezogene Mängel zu berücksichtigen.

Was „erheblich unter dem Buchwert bedeutet“, hat das IDW in seiner Stellungnahme nicht konkretisiert. Bei der Dauerhaftigkeit bezieht das IDW hingegen Position. Danach liegt eine vorübergehende Wertminderung nur vor, soweit aufgrund nachweisbarer Umstände erwartet werden kann, dass die Gründe für eine außerplanmäßige Abschreibung zumindest mittelfristig, d.h. innerhalb eines Zeitraums von i.d.R. drei bis fünf Jahren, nicht mehr bestehen werden. Bei Gebäuden, die am Bewertungsstichtag eine besonders lange Restnutzungsdauer haben, kann es sachgerecht sein, den Beurteilungszeitraum auf bis zu zehn Jahre zu verlängern.

Beachten Sie | Im Steuerrecht gelten andere Kriterien. Hier kann für Wirtschaftsgüter des abnutzbaren Anlagevermögens von einer voraussichtlich dauernden Wertminderung ausgegangen werden, wenn der Wert des jeweiligen Wirtschaftsguts zum Bilanzstichtag mindestens für die halbe Restnutzungsdauer unter dem planmäßigen Restbuchwert liegt. Dies gilt auch dann, wenn der Steuerpflichtige beabsichtigt, das Wirtschaftsgut vor Ablauf seiner betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer zu veräußern (BMF 16.7.14, IV C 6 - S 2171-b/09/10002, Tz. 8).

3.2.2 Verkaufsabsicht

Für die Ermittlung des beizulegenden Werts sind Immobilien bei einer bestehenden Verkaufsabsicht wie ein einheitlicher Vermögensgegenstand zu behandeln. Für die Bewertung zum Abschlussstichtag sind die Grundsätze des § 253 Abs. 4 HGB (Umlaufvermögen) entsprechend anzuwenden. Demzufolge ist der beizulegende Wert grundsätzlich sowohl für den Grund und Boden als auch für aufstehende Gebäude aus dem Preis auf dem Absatzmarkt zum Abschlussstichtag abzuleiten.

Dies ist unstreitig, wenn es sich um Umlaufvermögen handelt. Die vorliegende Stellungnahme befasst sich jedoch mit dem Anlagevermögen. Ein Vermögensgegenstand ist nicht schon dann vom Anlagevermögen ins Umlaufvermögen umzugliedern, wenn eine Verkaufsabsicht entsteht oder vorbereitende Maßnahmen für den Verkauf getroffen werden. Beispielsweise bedeutet eine zum Zwecke der Veräußerung vorgenommene Parzellierung unbebauter

Auch objektbezogene Mängel sind zu berücksichtigen

IDW bezieht zur Dauerhaftigkeit Stellung

Steuerrechtliche Sichtweise

Umgliederung in das Umlaufvermögen

Grundstücke keinen Wechsel der Vermögensart, wenn sich der Veräußerer auf eine bloße Verkaufstätigkeit beschränkt, ohne die Flächen selbst als Bauland aufzubereiten und zu erschließen oder hieran aktiv etwa durch Beantragung und Finanzierung eines Bebauungsplans mitwirkt (vgl. Beck'scher Bilanz-Kommentar, 9. Auflage, § 247 HGB, Tz. 361).

Orientiert man sich an objektiven Umständen, dann löst eine dauerhafte Absenkung des Verkehrswerts eine außerplanmäßige Abschreibung auch bei einem Verbleib im Anlagevermögen aus, selbst wenn der Ertragswert nicht gemindert ist. Eines Rückgriffs auf die Vorschrift des § 253 Abs. 4 HGB bedarf es dann nicht.

Darüber hinaus ist zu beachten, dass die Behandlung „wie ein einheitlicher Vermögensgegenstand“ für das Umlaufvermögen weitgehend nachvollziehbar ist, da meist nur eine Veräußerung der gesamten Einheit infrage kommt. Es sind jedoch auch Gestaltungen denkbar, in denen der Grund und Boden und das Gebäude an verschiedene Erwerber übertragen werden sollen oder nur ein Vermögensgegenstand übertragen wird (z.B. Sale-and-Lease-back). In solchen Fällen ist eine Gesamtbetrachtung nicht sachgerecht.

3.2.3 Abbruchabsicht

Bei Abbruchabsicht eines noch nicht verschlissenen Gebäudes sind bei der Ermittlung des beizulegenden Werts zum Abschlussstichtag die Leerstandsentwicklung bis zum Abrisszeitpunkt und die verkürzte Restnutzungsdauer zu berücksichtigen. Die Kosten des Gebäudeabrisses sind grundsätzlich Aufwand der Periode des Abrisses (IDW ERS IFA 2, Tz. 38, 41).

Dieser Auffassung wird man zumindest dann nicht uneingeschränkt folgen können, wenn ein technisch oder wirtschaftlich nicht verbrauchtes Gebäude in Abrissabsicht erworben wird, um einem neuen Gebäude Platz zu machen. Dann stellen der Restbuchwert wie auch die Abbruchkosten Herstellungskosten des neuen Gebäudes dar (vgl. auch Moxter, Bilanzrechtsprechung, 6. Auflage, 213).

FAZIT | Der IDW ERS IFA 2 formuliert an einigen Stellen unpräzise und lässt zudem einige Streitfragen aus. Änderungs- oder Ergänzungsvorschläge können dem IDW bis zum 15.3.15 zugeleitet werden. Somit bleibt zu hoffen, dass bis zur endgültigen Verabschiedung noch einige Klarstellungen aufgenommen werden.

WEITERFÜHRENDE HINWEISE

- Behandlung von Abbruchkosten bei Gebäuden [Normann, BBP 13, 215]
- Ist der Komponentenansatz eine sinnvolle Alternative für die handelsrechtliche Bilanzierung? [Graf, BBP 14, 52]

Eine Gesamtbetrachtung ist nicht immer sachgerecht

Erwerb eines Gebäudes mit Abbruchabsicht

Einige Nachbesserungen wären wünschenswert