

Aufwandsrückstellungen für Großreparaturen: der Komponentenansatz nach HGB als Alternative?

Durch das am 29. Mai 2009 in Kraft getretene Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) ist die Möglichkeit der Bildung sogenannter Aufwandsrückstellungen (§ 249 Abs. 2 HGB a. F.) entfallen. Hauptanwendungsfall in der Praxis waren Rückstellungen für regelmäßig und in größerem zeitlichen Abstand anfallende Instandhaltungsmaßnahmen ohne rechtliche Verpflichtung bei Vermögensgegenständen des Sachanlagevermögens. Nachfolgend soll dargestellt werden, welche bilanzielle Alternative zur Bildung dieser Aufwandsrückstellungen existiert.

KOMPONENTENANSATZ · ZULÄSSIGKEIT IM HANDELSRECHT

Die Einführung des Komponentenansatzes in der deutschen Rechnungslegung

Durch die Aufhebung des § 249 Abs. 2 HGB a. F. (alte Fassung) sollten die handelsrechtlichen Rechnungslegungsvorschriften an die internationalen Rechnungslegungsvorschriften (International Financial Reporting Standards, kurz: IFRS) angelehnt werden. Nach diesen dürfen Rückstellungen für reine Innenverpflichtungen (also Verpflichtungen „gegenüber sich selbst“) nicht gebildet werden. Im Gegenzug dazu beinhalten die IFRS aber das Gebot des sogenannten „Component Approach“ (Komponentenansatz). Dieser besagt, dass jeder wesentliche Teil einer Sachanlage getrennt abzuschreiben ist, sofern diese einzelnen Komponenten unterschiedliche Nutzungsdauern aufweisen. Aufwendungen für Großreparaturen und Großinspektionen sind bei Vorliegen der Ansatzvoraussetzungen als nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu erfassen. Der anfallende Gesamtaufwand wird somit verursachungsgerecht über die künftigen Geschäftsjahre verteilt.

Im Rahmen der Diskussionen um das BilMoG wurde nun auch in Deutschland der Ruf nach einer zulässigen Alternative zur Kompensation der entfallenden Aufwandsrückstellungen laut. Nach mittlerweile herrschender Meinung darf unter den im Folgenden dargestellten Voraussetzungen die planmäßige Abschreibung abnutzbarer Sachanlagen auch für Zwecke der handelsrechtlichen Rechnungslegung komponentenweise vorgenommen werden.

Handelsrechtlich wird die Anwendung des Komponentenansatzes dann als zulässig angesehen, wenn physisch separierbare Komponenten ausgetauscht werden, die in Relation zum gesamten Sachanlagevermögensgegenstand wesentlich sind. Die separate Abnutzung einer einzelnen Komponente kann in diesen Fällen als Teilabgang/-verbrauch und deren Ersatz als Teilzugang wesentlicher physischer Substanz interpretiert wer-

den. Aus diesem Grund ist die Ausgabe für den Ersatz der Komponente nicht erfolgswirksam zum Zeitpunkt der Ausgabe als Instandhaltungsaufwand zu erfassen, sondern ist als nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu aktivieren und anschließend über die Komponentennutzungsdauer abzuschreiben. Da Großreparaturen oder Inspektionen keinen physischen Vermögensgegenstand darstellen, sind diese von einer komponentenweisen Abschreibung ausgenommen (abweichend zu den Vorschriften der IFRS).

Praxisbeispiel:

Ein Betriebsgebäude mit Anschaffungskosten von 450.000 Euro weist eine Nutzungsdauer von 40 Jahren auf und wird linear abgeschrieben. Das Gebäude lässt sich in die wesentlichen Komponenten Mauerwerk, Dach und Fenster unterteilen. Es wird unterstellt, dass der Anteil der Komponenten an den Anschaffungskosten

im Zeitpunkt der Anschaffung des Gebäudes den späteren hierfür anfallenden Instandhaltungsaufwendungen entspricht.

1. Variante:

Ohne Komponentenansatz; Bildung von Aufwandsrückstellungen nach § 249 Abs. 2 HGB a. F. zulässig

Abschreibungsbetrag Betriebsgebäude	11.250 € p.a.
zzgl. Aufwandsrückstellung (§ 249 Abs. 2 HGB a. F.) für die Instandhaltung von	
a) Dach (67.500 € in 30 Jahren)	2.250 € p.a.
b) Fenster (22.500 € in 15 Jahren)	1.500 € p.a.
	15.000 €

Es ergab sich also ein Gesamtaufwand (Abschreibung und Zuführung zur Instandhaltungsrückstellung) von 15.000 Euro. Durch die Aufhebung des § 249 Abs. 2 HGB a. F. ist hier nur noch ein Aufwand von 11.250 Euro ansetzbar.

2. Variante:

Mit Komponentenansatz

a) Mauerwerk (80 % von 450.000 €)	360.000 €
b) Dach (15 % von 450.000 €)	67.500 €
c) Fenster (5 % von 450.000 €)	22.500 €
Nutzungsdauern:	
a) 40 Jahre, Abschreibungsbetrag	9.000 € p.a.
b) 30 Jahre, Abschreibungsbetrag	2.250 € p.a.
c) 15 Jahre, Abschreibungsbetrag	1.500 € p.a.
	12.750 €

Damit ergibt sich unter Anwendung des Komponentenansatzes eine Aufwandsdifferenz von 1.500 Euro (12.750 statt 11.250 Euro) im Vergleich zur Nichtanwendung des Komponentenansatzes.

Anfängliche Bedenken, dass der Komponentenansatz gegen den Einzelbewertungsgrundsatz des § 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB verstoßen könnte, wurden mit der Begründung ausgeräumt, dass der Werteverzehr des Sachanlagevermögens durch die über die unterschiedlichen Nutzungsdauern abzuschreibenden Komponenten realitätsnäher bestimmt wird.

Das Konzept des einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhangs wird nach mittlerweile herrschender Meinung durch den Komponentenansatz ebenfalls nicht durchbrochen. Die komponentenweise Betrachtung des Vermögensgegenstandes findet nur in einer Nebenrechnung (im Nebenbuch) statt. In der Bilanz wird der Vermögensgegenstand nach wie vor einheitlich als Betriebsgebäude ausgewiesen. Geändert werden lediglich die Methode der planmäßigen Abschreibung und die bilanzielle Abbildung von Erhaltungsinvestitionen. Der Vermögensgegenstand ist auch insgesamt einem möglichen Niederstwerttest zu unterziehen. Hier kommt es nicht zu einer komponentenweisen Betrachtung.

Komplexität in der Umsetzung

Einige Aspekte sind jedoch bei der Anwendung des Komponentenansatzes in der Praxis zu beachten. Der Komponentenansatz wird nur für die Handelsbilanz als zulässig erachtet. In der Steuerbilanz sind die entsprechenden Vermögensgegenstände weiterhin im Ganzen einheitlich abzuschreiben. Hier

kann es zu Abweichungen zwischen der Handelsbilanz und der Steuerbilanz kommen. Diese Differenzen sind in die Berechnung von latenten Steuern einzubeziehen.

Die Wertermittlung der einzelnen Komponenten (Mauerwerk, Dach, Fenster etc.) muss verlässlich erfolgen können. Hier können z. B. die einzelnen Gewerke im Fall eines Gebäudeneubaus herangezogen werden. Die Nutzungsdauern sind anhand von Erfahrungswerten der Vergangenheit oder Branchenvergleichswerten zu ermitteln.

Im Falle von geförderten Vermögensgegenständen dürfen auch nicht die Fördermittel vergessen werden, die ergebnisneutral zur Abschreibung des Anlagevermögens zu verbrauchen sind.

Auch der Anhang ist in die Betrachtung miteinzubeziehen. Hier müssen nach § 284 Abs. 2 Nr. 1 HGB die Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden und nach § 284 Abs. 2 Nr. 3 HGB die Abweichungen von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden aufgezeigt und auch begründet werden. Darüber hinaus ist deren Einfluss auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage darzustellen.

FAZIT

Der Komponentenansatz stellt auch im HGB eine zulässige Alternative für den Wegfall der Aufwandsrückstellungen für Großreparaturen dar. Insgesamt stellt die Anwendung des Komponentenansatzes jedoch höhere Anforderungen an die Organisation und die Dokumentation des Sachanlagevermögens. Ob sich dieser in der Praxis durchsetzen wird, bleibt abzuwarten.

Alexandra Gabriel

Wirtschaftsprüferin/Steuerberaterin
 CURACON GmbH
 Leiterin Grundsatzabteilung
 Tel. 02 11/68 87 59-39
 alexandra.gabriel@curacon.de

Zur Neufassung IDW RS HFA 21

Das IDW (Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V.) hat die Stellungnahme zur Rechnungslegung über die Besonderheiten bei der Rechnungslegung von Spenden sammelnden Organisationen nach deutschem Recht, die sich aus dem Erhalt und der Verwendung von Spenden ergeben, verabschiedet (IDW RS HFA 21). Diese Stellungnahme ersetzt die Verlautbarung IDW St/HFA 4/1995 und soll im Zeitalter der sogenannten Massenspenden den Besonderheiten der Spendenorganisationen verschiedenster Rechtsformen (z. B. eingetragene Vereine, Stiftungen, Kapitalgesellschaften, Körperschaften oder Anstalten des öffentlichen Rechts) wie auch dem Informationsbedarf der Spender besser Rechnung tragen. Curacon wird Sie in der nächsten Curacontact eingehend über die sich ergebenden Neuerungen informieren.