

Arbeitskreis Rechnungslegung des
Deutschen Steuerberaterverbands e.V.
Littenstraße 10
10179 Berlin

Tel: 030/278 76 - 2
Fax: 030/278 76 - 799
Mail: rechnungslegung@dstv.de

B 02/13 vom 25.09.2013



-
- Abgrenzung von Erhaltungsaufwand und Herstellungskosten bei Gebäuden in der Handelsbilanz (IDW ERS IFA 1)

Mitglieder des Arbeitskreises Rechnungslegung

René Bittner	StB Dipl.-Kfm.
Harald Elster	WP/StB
Mathias Fortenbacher	StB Dipl.-Kfm.
Gero Hagemeister	WP/StB Dipl.-Kfm.
Vicky Johrden	StBin Dipl.-Hdl.
Prof. Dr. Hans-Michael Korth	WP/StB Dipl.-Kfm.
Dr. Jürgen Maiß	WP/StB Dipl.-Kfm.
Michael Meyer	WP/StB Dipl.-Kfm.
Norman Peters	RA/StB
Hans-Christoph Seewald	WP/StB Dipl.-Kfm.
Marcus Tuschen	WP/StB Dipl.-Kfm.

Vorbemerkung

Der Deutsche Steuerberaterverband e.V. (DStV) repräsentiert bundesweit rund 36.500 und damit über 60 % der selbstständig in eigener Kanzlei tätigen Berufsangehörigen. Er vertritt ihre Interessen im Berufsrecht, im Steuerrecht, der Rechnungslegung und dem Prüfungswesen. Die Berufsangehörigen sind als Steuerberater, Steuerbevollmächtigte, Wirtschaftsprüfer, vereidigte Buchprüfer und Berufsgesellschaften, in den uns angehörenden 15 regionalen Mitgliedsverbänden freiwillig zusammengeschlossen.

Gerne möchten wir die Möglichkeit nutzen, zum IDW ERS IFA 1 bezüglich der Abgrenzung von Erhaltungsaufwand und Herstellungskosten bei Gebäuden in der Handelsbilanz Stellung zu nehmen und bitten um Berücksichtigung der nachfolgenden Punkte.

Allgemeine Anmerkungen

Zunächst möchten wir betonen, dass eine Präzisierung der handelsrechtlichen Abgrenzung von Herstellungskosten und Erhaltungsaufwand aufgrund der Relevanz für die Praxis grundsätzlich sinnvoll ist. Jedoch sehen wir bei diesem Entwurf Verbesserungsbedarf. Kritisch sehen wir, dass an verschiedenen Stellen – insbesondere bei bisher unbestimmten Begriffen – für die weitere Definition die steuerliche Rechtsprechung herangezogen oder durch die verwendeten Formulierungen mit dieser assoziiert wird. Obwohl grundsätzlich über § 5 Abs.1 Satz 2 HGB der Grundsatz der Maßgeblichkeit des Handelsrechts über das Steuerrecht gilt, differieren die Grundintentionen beider Rechtsgebiete. Während das Steuerrecht stärker auf möglichst frühe Verwirklichung von Steuereinnahmen und damit einen höheren Gewinnausweis abzielt, ist im Handelsrecht vor allem eine den tatsächlichen Verhältnissen entsprechende Abbildung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage von Bedeutung. Bezogen auf die Herstellungskosten und den Erhaltungsaufwand bedeutet dies, dass es im Steuerrecht möglichst zu einem hohen Anteil an aktivierungspflichtigen Herstellungskosten kommt. Sichtbar ist dies beispielsweise in den steuerlichen Regelungen zu Buchwertabgängen und Abrisskosten bei Erwerb und anschließendem Neubau¹ sowie in der Formulierung des § 6 Abs. 1 Nr. 1a Satz 1 EStG:

„Zu den Herstellungskosten eines Gebäudes gehören auch Aufwendungen für Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen, die innerhalb von drei Jahren nach der Anschaffung des Gebäudes durchgeführt werden, wenn die Aufwendungen ohne die Umsatzsteuer 15 Prozent der Anschaffungskosten des Gebäudes übersteigen (anschaffungsnahe Herstellungskosten).“

¹ BFH, Urt. v. 4.12.1984, IX R 5/79; BFH, Beschl. v. 12.6.1978, GrS 1/77.

Die Erfahrungen der letzten Finanz- und Kapitalmarktkrise haben gezeigt, wie wertvoll eine vorsichtige und verlässliche Bilanzierung ist. Deswegen sollte sich dieser Entwurf in erster Linie an der Zielstellung der handelsrechtlichen Bilanzierung orientieren und nicht auf eine Anpassung der Rechnungslegung an das Steuerrecht (wie z. B. in Randziffer 16) drängen.

Darüber hinaus sehen wir in folgenden Abschnitten Verbesserungspotential.

Gliederungspunkt 2.2.: Erweiterung eines Vermögensgegenstands

In der Randziffer 6 wird beschrieben, dass *„eine Erweiterung eines Gebäudes ... gegeben [ist], wenn bauliche Maßnahmen dazu dienen, das Gebäude in seiner Substanz zu vermehren (z. B. Aufstockung, Anbau, sonstige Vergrößerung der nutzbaren Fläche, nachträglicher Einbau bisher nicht vorhandener Bestandteile).“*

Hierzu regen wir an, das letzte Beispiel (*„Einbau bisher nicht vorhandener Bestandteile“*) ersatzlos zu streichen. Beim Einbau nicht vorhandener Einzelteile kann es sich in einigen Fällen um bloße Erhaltungsaufwendungen handeln, welche zu nicht aktivierungsfähigem Aufwand führen. Beispielhaft sei hier der nachträgliche Einbau einer Deckenstütze zur Gewährleistung der statischen Sicherheit genannt. Die im Entwurf gewählte Formulierung würde zu einer zwingenden Aktivierung der Aufwendungen führen.

Gliederungspunkt 2.3.2.2.: Gebäudequalität

In der Randziffer 13 wird richtigerweise ausgeführt, dass *„die Erhöhung der Gebrauchsmöglichkeit ... auch in einer qualitativen Verbesserung des Gebäudes bestehen“* kann. Kritisch sehen wir die de facto Ertragswertbetrachtung in Satz 2, wonach eine solche Verbesserung *„regelmäßig durch einen wesentlichen Anstieg der erzielbaren Miete – unabhängig von der tatsächlich erzielten Miete – zum Ausdruck [kommt].“* Vornehmlich in Ballungszentren und ihrem Umland steigen die Mieten insbesondere aufgrund der höheren Nachfrage wegen der häufig größeren Attraktivität dieser Gebiete. Eine gegensätzliche Entwicklung ist in vielen ländlichen Gegenden zu beobachten. In Fällen von Modernisierungsmaßnahmen ist daher eine Abgrenzung, welcher Erhöhungsbetrag der erzielbaren Miete tatsächlich auf die Modernisierung entfällt und welcher Anteil auf die allgemeine Mietsteigerung zurückzuführen ist, schwierig zu ermitteln. Im oben angeführten Beispiel der ländlichen Gebiete kann die im Standard geforderte Praxis beispielsweise auch dazu führen, dass die Modernisierungsaufwendungen aufgrund einer Erhöhung der erzielbaren Miete zunächst aktiviert werden müssten. Da aber die faktische Situation

(bestehende Mietverträge, Bindung an den Mietspiegel) eine Anhebung der tatsächlichen Miete nicht zulässt, müsste unter Umständen zugleich außerplanmäßig abgeschrieben werden. Daher sollte der Ertragswert unseres Erachtens lediglich dem Niederstwerttest dienen. Die Beurteilung, ob eine Steigerung der Gebäudequalität vorliegt, sollte ausschließlich objektiv ermittelt werden.

Gliederungspunkt 2.3.2.3.: Anschaffungsnahе Herstellungskosten

Im Entwurf besagt die Randziffer 16 Folgendes:

„Auch wenn nur kurze Zeit nach der Anschaffung eines Gebäudes Aufwendungen für bauliche Maßnahmen anfallen, liegen Herstellungskosten nur dann vor, wenn die Maßnahmen die Herstellung eines neuen Gebäudes, die Erweiterung des Gebäudes oder eine über den Zustand im Anschaffungszeitpunkt hinausgehende wesentliche Verbesserung bewirken.“

Durch die gleichzeitige Verwendung der Bestimmungen „kurze Zeit“ sowie „im Verhältnis zum Kaufpreis hohe Aufwendungen“ in dieser Textziffer ohne weitere Erläuterung der Begrifflichkeiten ergibt sich eine eindeutige Parallele zu den Ausführungen des § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG, der die gleichen Begrifflichkeiten benutzt. Dies birgt das Risiko, dass in Zweifelsfragen auf die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zurückgegriffen wird und als Schwellenwerte 3 Jahre und 15 % der Anschaffungskosten gewertet werden.²

Diese mögliche Schlussfolgerung sehen wir kritisch und plädieren für eine objektive Einzelfallbetrachtung, da diese Anscheinsvermutungen zu wirtschaftlich völlig fehlerhaften Ergebnissen führen können. Dazu soll folgendes Beispiel angeführt werden: Wenn zwei Jahre nach Herstellung eines Gebäudes (im Vorwege ungeplant) größere Modernisierungen vorgenommen werden müssen, um die Gebäudequalität des Objekts zu erhalten (z. B. bei Gesetzesänderungen zur energetischen Sanierung oder bei der Änderung von Flugrouten), liegen im Sinne des § 255 Abs. 2 HGB keine Herstellungskosten vor.

² BFH, Urt. v. 25.8.2009, IX R 20/08.