

An das  
Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V.  
Postfach 32 05 80  
40420 Düsseldorf



Dipl.-Kfm.

**Jörg Nährig**  
Steuerberater  
Wirtschaftsprüfer

Hirtengasse 20  
96132 Schlüsselfeld

Fernruf 0 95 52 / 929 47 28  
oder 0151 / 14 901 102

Änderungs- und Ergänzungsvorschläge zur Facharbeit  
IDW ERS IFA 1 vom 11. 12. 2012

24. Juli 2013

Sehr geehrte Damen und Herren,

betreffend den von Ihnen am 11. Dezember 2012 verabschiedeten IDW ERS IFA 1 „Abgrenzung von Erhaltungsaufwand und Herstellungskosten bei Gebäuden in der Handelsbilanz“ darf ich mich mit folgenden Änderungs- und Ergänzungsvorschlägen an Sie wenden:

In der Praxis ist für Eigentümer älterer Gebäude die Geltung denkmalschutzrechtlicher Vorschriften für ihre Immobilien von großer Bedeutung, da hierdurch Art und Kosten von Baumaßnahmen sowie Art und Umfang der möglichen Gebäudenutzung erheblich beeinflußt werden. Fallen allein auf Grund der Vorgaben der Denkmalschutzbehörden bei Bauarbeiten an Baudenkmalern nennenswerte Mehr- oder Zusatzkosten an, so stellt sich stets die Frage, ob jene als unselbständiger Teil der gesamten Baumaßnahme deren bilanzielles Schicksal teilen oder eine eigenständige Würdigung dieser hinsichtlich ihrer Aktivierungsfähigkeit vorzunehmen ist. Die im Vergleich zu den von Ihnen in IDW ERS IFA 1 getroffenen allgemeinen Aussagen besondere Schwierigkeit bei der Beurteilung der Aufwendungen im Zusammenhang mit denkmalgeschützten Immobilien liegt in der Zielsetzung des Denkmalschutzes selbst: Die von den Denkmalschutzbehörden erteilten Anordnungen dienen qua Gesetz gerade der Erhaltung der schützenswerten Bausubstanz und somit eben nicht der Neuherstellung, der Erweiterung oder der wesentlichen Verbesserung des Gebäudes. Vor diesem Hintergrund müßte die Aktivierung von denkmalschutzinduzierten Mehrkosten bereits aus grundsätzlichen Erwägungen ausscheiden und die hierauf bezogenen Bauarbeiten, jeweils losgelöst von der bilanziellen Beurteilung anderer Baumaßnahmen, immer als Gebäudeerhaltung qualifiziert werden. Gegen diese Einschätzung allerdings spricht die Tatsache, daß die Denkmalschutzbehörden regelmäßig ihre Zustimmung zu Arbeiten an Baudenkmalern nur unter der Auflage von Denkmalschutzmaßnahmen erteilen. Damit aber kann der Bauherr die betrieblich angezeigten Bautätigkeiten nur zusammen mit der Denkmalpflege durchführen, so daß unter diesen Umständen der mehrkostenverursachende Denkmalschutz integraler Bestandteil der eigentlichen Baumaßnahme ist und daher entsprechend deren Beurteilung als Erhaltungs- oder Herstellungsmaßnahme zu behandeln wäre. Da keine der beiden vorstehend beschriebenen Sichtweisen eindeutig vorzugswürdig erscheint, gleichwohl aber denkmalschutzbehafteten Sachverhalten in der Praxis eine erhebliche Bedeutung zukommt, wäre aus meiner Sicht eine Ergänzung des an dieser Stelle bislang lückenhaften IDW ERS IFA 1 um grundsätzliche Aussagen zu Denkmalschutzmaßnahmen geboten.

Eine weitere bisher im IDW ERS IFA 1 nicht beleuchtete Zweifelsfrage betrifft die Bilanzierung integrierter, gebäudefunktionsersetzender technischer Anlagen. Wie Sie in der Textziffer 7 zutreffend darstellen, ist es, dem Einzelbilanzierungs- und Einzelbewertungsgrundsatz des HGB (§§ 246 und 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB) folgend, erforderlich Vermögensgegenstände, welche mit dem Gebäude nicht in einem einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang stehen, gesondert vom Gebäude anzusetzen und zu bewerten. Abgrenzungsfragen ergeben sich an dieser Stelle, wenn offensichtlich in ihrem

Hauptzweck nicht der Gebäudenutzung dienende technische Anlagen notwendige Gebäudebestandteile ersetzen; als Beispiel seien hier dachintegrierte Photovoltaikanlagen angeführt, bei welchen einerseits die Erzeugung und Fremdvermarktung elektrischen Stromes und damit eine gebäudeunabhängige Nutzung im Vordergrund steht, zum anderen jedoch gleichzeitig die Photovoltaikanlage das Gebäudedach an sich darstellt, durch deren Entfernung Niederschläge, Getier und umherfliegende Partikel gleichwelcher Art ungehindert in das Gebäude einzudringen vermögen, weshalb sich ein Funktionszusammenhang mit der Immobilie nicht verneinen läßt. Nach meinem Ermessen muß, ob des tragenden handelsrechtlichen Grundsatzes der Einzelbilanzierung, in diesen Fällen dem eigenständigen Nutzungszweck der integrierten, gebäudefunktionsersetzenden technischen Anlagen das ausschlaggebende Gewicht gegenüber dem zeitgleichen Funktionszusammenhang mit dem Bauwerk beigemessen werden, ergo eine Bilanzierung als getrennte Vermögensgegenstände erfolgen. Angesichts der zunehmenden Anzahl der oben beschriebenen Grenzfälle in Folge der laufenden Energiewende und der energetischen Gebäudesanierung erachte ich es als hilfreich, nähmen Sie hierzu in IDW ERS IFA 1 ergänzend Stellung.

Abschließend darf ich Sie noch um eine Klarstellung Ihrer Aussagen in der Textziffer 16 des IDW ERS IFA 1 bitten. Im fraglichen Abschnitt diskutieren Sie die Behandlung anschaffungsnaher Aufwendungen und gehen hierbei insbesondere auf zeitliche Zusammenhänge und Kostenrelationen ein. Ich gehe davon aus, daß Sie an dieser Stelle selbstverständlich eine vorgelagerte zutreffende Bestimmung der Anschaffungskosten erwarten. Da dies aber Ihren Ausführungen nicht explizit zu entnehmen ist, darf ich anregen, den in Rede stehenden Aussagen die Feststellung vorwegzustellen, daß sämtliche Aufwendungen für Baumaßnahmen, welche einer dem Gebäudeerwerb nachfolgenden Herstellung der subjektiven Betriebsbereitschaft dienen, unabhängig von deren Zeitpunkt und Betragshöhe, stets Teil des Anschaffungsvorganges und damit aktivierungspflichtig sind.

Ich darf mich abschließend bei Ihnen für die Möglichkeit zur Stellungnahme und Ihr Interesse bedanken.

Hochachtungsvoll

Dipl.-Kfm. Jörg Nährig

Steuerberater  
Wirtschaftsprüfer