



Intensivseminare

AccountingAkademie GmbH

-in Kooperation mit DL Accounting and Tax GmbH-

IFRS Basis- und Experten- lehrgang

IFRS-Einzelabschluss 2

-Sachanlagen-

Verfasser: Prof. Dr. Monique Reis, StB

Stand der Lehrmaterialien: 2022

© 2022 DL Accounting and Tax GmbH

Alle Rechte vorbehalten. Ohne ausdrückliche schriftliche Genehmigung der „DL Accounting and Tax GmbH“ ist die Vervielfältigung des Skriptes oder Teilen daraus nicht gestattet. Das gilt auch für das Recht der öffentlichen Wiedergabe.

Liebe Teilnehmer,

In diesem Lehrbrief erfahren Sie,

- wann eine Sachanlage nach IAS 16 vorliegt,
- wie Sachanlagen zu bewerten sind,
- welchen Einfluss Fremdfinanzierungskosten auf die Bewertung einer Sachanlage im Fall eines qualifizierten Vermögenswertes haben,
- was man unter einem Komponentenansatz versteht,
- wie langfristige Vermögenswerte zu bewerten und auszuweisen sind, wenn diese innerhalb von 12 Monaten nach dem Bilanzstichtag veräußert werden sollen („asset held for sale“)

Einschlägige Fachbegriffe werden auch in Englisch zitiert. Sie finden in Ihrem Kurs auf dem ifu-Online-Campus ein umfangreiches Wörterbuch, welches die einschlägige Fachterminologie in Englisch enthält.

Wir wünschen Ihnen viel Spaß beim Durcharbeiten der Lektion.

Ihr IFRS Bilanzierungsteam

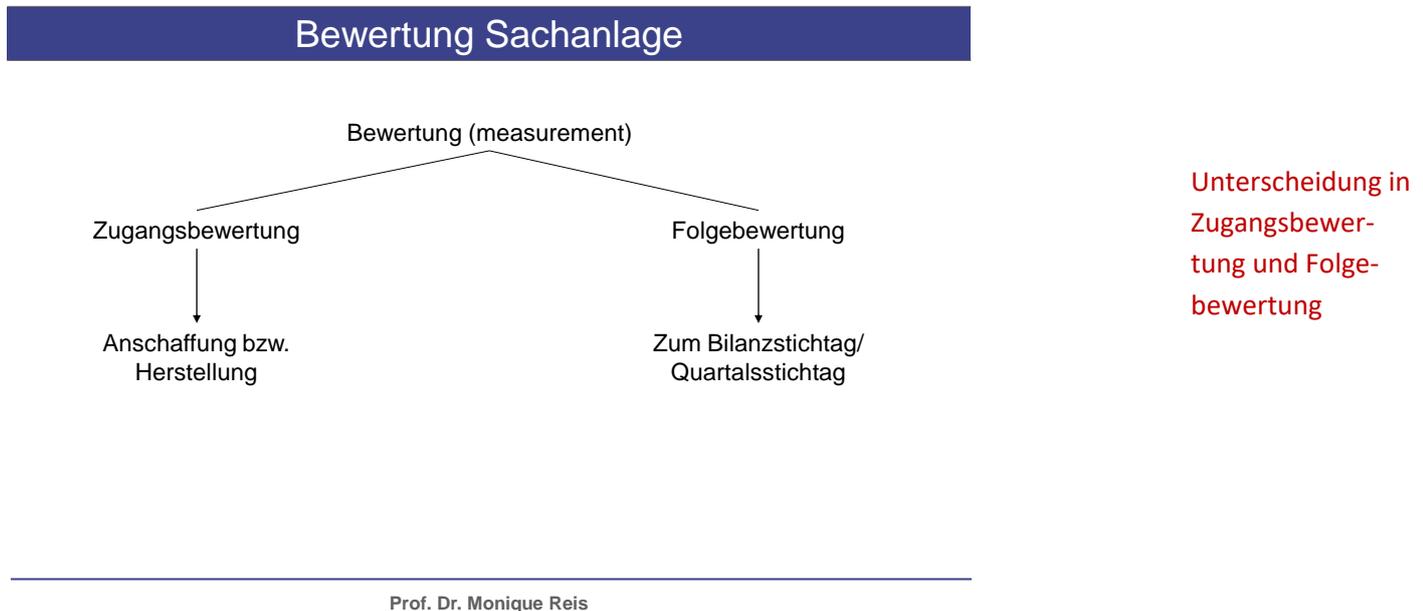
Kapitel 2: Ansatz und Bewertung von Bilanzposten auf der Aktivseite..... 1

1.	Sachanlagen (property plant and equipment).....	1
1.1	HGB	2
1.2	IFRS.....	7
1.2.1	Zugangsbewertung	8
1.2.1.1	Anschaffungskosten.....	8
1.2.1.2	Herstellungskosten	15
1.2.2	Folgebewertung: Planmäßige Abschreibung	15
1.2.3.	Folgebewertung: Wahlrecht zwischen Anschaffungskostenmodell oder Neubewertungsmodell	18
1.2.3.1	Anschaffungskostenmodell („cost model“)	19
1.2.3.2.	Neubewertungsmodell („revaluation model“)	24
1.2.4	Zur Veräußerung gehaltene langfristige Vermögenswerte.....	27

Kapitel 2: Ansatz und Bewertung von Bilanzposten auf der Aktivseite

1. Sachanlagen (property plant and equipment)

Erwirbt ein Unternehmen eine Sachanlage oder werden Sachanlagen hergestellt müssen diese in der Bilanz angesetzt werden. Für die Bewertung ist die **Zugangsbewertung** von der **Folgebewertung** zu unterscheiden, wie nachstehendes Schaubild zeigt:



Zu den Sachanlagen gehören:

- Grundstücke und Gebäude
 - Maschinen
 - Betriebs- und Geschäftsausstattung
- Etc.

1.1 HGB

Zugangsbewertung:

Sachanlagen sind gem. § 255 Abs. 1 HGB zu **Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen.**

Anschaffungskosten:

Die Anschaffungskosten sind im HGB in § 255 Abs.1 geregelt. Die Anschaffungskosten für einen Vermögensgegenstand ergeben sich wie folgt:

AK im HGB

Anschaffungspreis
+ Anschaffungsnebenkosten
- Anschaffungspreisminderungen
<hr/>
Anschaffungskosten

Wird die Sachanlage fremdfinanziert, stellen die Fremdfinanzierungskosten im HGB **Aufwand** dar und sind nicht zu aktivieren.

Das HGB klärt **nicht** die Frage, wann bei einer Sachanlage Erhaltungsaufwand oder nachträgliche Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten vorliegen. Erhaltungsaufwand geht sofort in die Gewinn- und Verlustrechnung ein, während nachträgliche Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten auf dem Sachanlagekonto zu aktivieren sind.

Bilanzierungsproblem wird nicht geklärt

Beispiel:

Die Maschinenbaufirma Z-GmbH & Co KG muss bei einer Maschine den kompletten Motor austauschen. Die Austauschkosten belaufen sich auf 30.000 €. Stellen die Austauschkosten Aufwand dar oder sind diese auf dem Sachanlagekonto zu aktivieren?

Lösung:

Das HGB beantwortet diese Frage nicht. Nach der herrschenden Meinung in der Literatur ist der Motor zu aktivieren, wenn eine wesentliche Verbesserung des Vermögensgegenstandes eingetreten ist.

Das HGB lässt ebenfalls offen, wie ein **Tauschvorgang** bilanziell in der Handelsbilanz abzubilden ist.

Tausch ist ebenfalls im HGB nicht geklärt.

Beispiel:

Die Z-AG sitzt in München und tauscht mit der Gemeinde ein Grundstück. Der Buchwert des Grundstücks der Z-AG (Grundstück Z) beträgt im Ausscheidungszeitpunkt 150.000 €, der Zeitwert 400.000 €. Der Zeitwert des Gemeindegrundstücks (Grundstück G) beträgt ebenfalls 400.000 €. Wie ist der Tauschvorgang in der Handelsbilanz der Z-AG abzubilden?

Lösung:

Das HGB beantwortet diese Frage nicht. Nach der Literatur kann der Grundstückstausch der Z-AG zu Buchwerten oder auch zu Zeitwerten erfolgen. Der Ansatz zum Zeitwert hat zur Folge, dass die stillen Reserven des Grundstücks aufgelöst werden, was beim Buchwertansatz nicht der Fall ist.

Buchung Buchwertansatz:

Grundstück G	an	Grundstück Z 150.000 €
--------------	----	------------------------

Buchung Zeitwertansatz:

Grundstück G 400.000	an	Grundstück Z 150.000 €
		Ertrag 250.000 €

Herstellungskosten:

Die Herstellungskosten sind als Aufwendungen definiert, die durch den Verbrauch an Gütern und die Inanspruchnahme von Diensten für die Herstellung eines Vermögensgegenstands, seine Erweiterung oder für eine über seinen ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung entstehen (§ 255 Abs. 2 S. 1 HGB).

Vertriebskosten dürfen nicht in die Herstellungskosten einbezogen werden. Für die Aktivierung von Fremdkapitalzinsen im Rahmen der Herstellungskosten sieht § 255 Abs. 3 HGB ein Wahlrecht vor. Dieses Wahlrecht ist auf Zinsen für Fremdkapital, das zur Finanzierung des Herstellungsvorgangs verwendet wird, beschränkt.

Nachfolgendes Schaubild zeigt die Pflicht- und Wahlbestandteile im HGB auf:

Herstellungskosten nach HGB

Mindestumfang der Herstellungskosten nach HGB

Handelsbilanz	
Pflicht	Fertigungsmaterial (MEK)
Pflicht	Fertigungslöhne (FEK)
Pflicht	Sondereinzelkosten der Fert.
Pflicht	Materialgemeinkosten (MGK)
Pflicht	Fertigungsgemeinkosten (FGK)
Pflicht	Abschreibungen für das der Fertigung dienende Anlagevermögen
	= Wertuntergrenze
Wahl	Verwaltungsgemeinkosten
Wahl	Aufwendungen für soziale Einrichtungen
Wahl	Aufwendungen für Altersversorgung
	= Wertobergrenze

Wahlrecht zwischen Untergrenze und Obergrenze

Prof. Dr. Monique Reis

Folgebewertung:

Gem. § 253 Abs. 3 HGB sind in der Folge planmäßige Abschreibungen über die individuelle Nutzungsdauer vorzunehmen. Ein bestimmtes Verfahren wird **nicht** vorgeschrieben. Das bedeutet, dass in der Handelsbilanz linear, degressiv, nach Leistung oder auch progressiv abgeschrieben werden kann.

Methode für planmäßige Abschreibung ist im HGB nicht geregelt

§ 253 Abs.3 Satz 5 HGB regelt die außerplanmäßige Abschreibung im Handelsrecht. Liegt der beizulegende Wert unter dem Buchwert am Bilanzstichtag, so muss geprüft werden, ob eine außerplanmäßige Abschreibung erfolgen muss.

Der niedrigere beizulegende Wert ist **rechtsformunabhängig** nur bei **einer voraussichtlich dauernden Wertminderung anzusetzen**. Die Regelung des § 253 HGB gilt für alle Kaufleute.

außerplanmäßige Abschreibung

Unabhängig von der Rechtsform muss für Sachanlagen eine **Wertaufholung** durchgeführt werden, § 253 Abs.5 HGB, wenn nach einer außerplanmäßigen Abschreibung der Wert wieder steigt.

Beispiel:

Die M-GmbH hat in ihrem Betriebsvermögen eine maschinelle Anlage. Der Buchwert der maschinellen Anlage beträgt am 31.12.01 nach Vornahme der planmäßigen Abschreibung 300.000 €. Die jährliche planmäßige Abschreibung beträgt 20.000 €. Am Bilanzstichtag steht fest, dass die Maschine aufgrund des Einbruchs auf dem Absatzmarkt nicht weiter in der Produktion eingesetzt werden kann. Die Maschine soll deshalb verkauft werden. Der Verkaufserlös wird auf 30.000 € geschätzt. Die Maschine hat zum 31.12.01 noch eine Restnutzungsdauer von 5 Jahren. Zum 31.12.02 ergibt sich eine Änderung der Marktsituation, auch ein Käufer wurde bisher nicht gefunden. Die Anlage kann wieder zu 100% in der Produktion eingesetzt werden. Der beizulegende Zeitwert der Anlage beträgt zum 31.12.02 320.000 €. Mit welchem Wert ist die Maschine zum 31.12.01 und 31.12.02 anzusetzen?

Lösung:

Die Maschine **muss** zum 31.12.01 außerplanmäßig abgeschrieben werden. Es liegt offensichtlich eine dauernde Wertminderung vor. Bei Ansatz der Maschine mit 300.000 € würden die Gläubiger geschädigt werden.

Die außerplanmäßige Abschreibung stellt Aufwand dar.

Die Buchung lautet:

außerplanmäßige Abschreibung an Maschine 270.000 €

Die Maschine muss zunächst in 02 planmäßig abgeschrieben werden. Die planmäßige Abschreibung bestimmt sich aus dem Restbuchwert/Restnutzungsdauer.

Die Buchung lautet:

Planmäßige Abschreibung an Maschine 6.000 €

Der Buchwert nach planmäßiger Abschreibung beträgt 24.000 €.

Zum 31.12.02 **muss** eine Zuschreibung bzw. eine Wertaufholung stattfinden.

§ 253 Abs.5 sieht unabhängig von der Rechtsform eine Zuschreibungspflicht vor. Die Zuschreibung darf **maximal** bis zu den fortgeführten Anschaffungs- und Herstellungskosten erfolgen. Das ist der Betrag, der sich ergeben hätte, wenn keine außerplanmäßige Abschreibung stattgefunden hätte. Im Beispiel belaufen sich die fortgeführten Anschaffungskosten auf 280.000 €.

Zuschreibung
max. bis zu den
fortgeführten AK

Die Buchung lautet:

Maschine an Ertrag aus Zuschreibung 256.000 €

1.2 IFRS

Die Bewertung von Sachanlagen, die betrieblich genutzt werden, ist in IAS 16 geregelt. Zu unterscheiden ist die **Zugangsbewertung** von der **Folgebewertung**.

Sachanlagen umfassen materielle Vermögenswerte, die ein Unternehmen für Zwecke der Herstellung oder der Lieferung von Gütern und Dienstleistungen zur Vermietung an Dritte oder für Verwaltungszwecke besitzt und die erwartungsgemäß länger als eine Periode genutzt werden (IAS 16.6).

Nicht unter IAS 16 fallen z.B.:

- Grundstücke, die vermietet werden (investment properties, IAS 40)
- Sachanlagen, die innerhalb von 12 Monaten veräußert werden sollen (asset held for sale, IFRS 5)

Anwendungsbereich des IAS 16 prüfen

Sachanlagen sind gem. IAS 1.54 gesondert auszuweisen. Als mögliche **Sachanlagegruppen** führt IAS 16.37 folgende Posten auf:

- unbebaute Grundstücke
- Grundstücke und Gebäude
- Maschinen und technische Anlagen
- Schiffe
- Flugzeuge
- Kraftfahrzeuge
- Betriebsausstattung
- Geschäftsausstattung.

Beispiele für Sachanlagen

Die Gruppenbildung ist wichtig, weil einzelne Bewertungsmethoden auf die ganze Gruppe angewendet werden müssen!

1.2.1 Zugangsbewertung

Die Zugangsbewertung erfolgt zu Anschaffungs- oder Herstellungskosten (IAS 16.15). Dabei ist darauf hinzuweisen, dass die Begriffe Anschaffungs- oder Herstellungskosten sich nicht mit dem HGB decken.

1.2.1.1 Anschaffungskosten

Ermittlung der Anschaffungskosten (IAS 16.16, 16.17)

price	Anschaffungspreis	
+ incidentals (directly chargeable)	+ Anschaffungsnebenkosten	
<u>./. reductions</u>	<u>./. Anschaffungspreisminderungen</u>	
= purchase costs	= Anschaffungskosten	

AK nach IFRS

Unterschiede zum
HGB liegen im
Detail

a) Besonderheit bei Rückbauverpflichtungen nach IFRS:

Gem. IAS 16.16c) müssen die beim erstmaligen Ansatz eines Vermögenswertes zu berücksichtigenden Kostenbestandteile auch die geschätzten Kosten für den Abbruch und das Abräumen des Vermögenswertes und die Wiederherstellung des Standortes enthalten. Der Umfang dieses Kostenbestandteils entspricht dem nach IAS 37 berechneten Rückstellungsbetrag.

Rückbauverpflichtungen erhöhen die AK einer Sachanlage

Beispiel: Die X-GmbH erwirbt zum 31.12.02 eine Anlage zu einem Preis von 1 Mio €, die sie nach 10 Jahren wieder abreißen muss. Der Erfüllungsbetrag für den Abriss wird auf 100.000 € geschätzt. Der Zinssatz beträgt 3%. Wie ist der Geschäftsvorfall in der IFRS-Bilanz abzubilden?

Beispiel

Lösung:

Zu den Anschaffungskosten der Sachanlage gehört auch der Barwert der Abrissverpflichtung. Der Barwert beläuft sich auf:

$$100.000 \text{ €} : 1,03^{10} = 74.409 \text{ €}$$

Die Buchungen lauten:

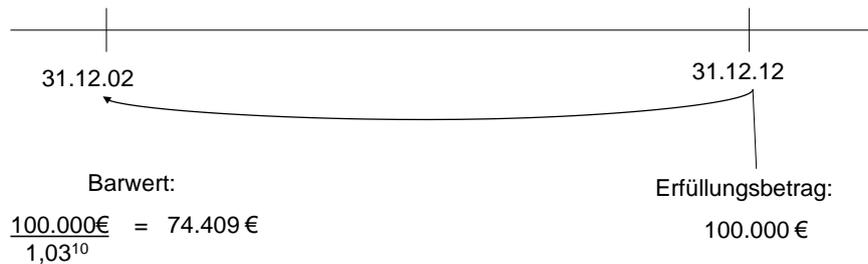
Sachanlage	an	Bank 1 Mio €
Sachanlage	an	Rückstellung 74.409 €

Abzinsung

Die Anschaffungskosten der Sachanlage betragen: 1.074.409 €. Von diesem Betrag ist die Abschreibung zu berechnen.

Rückstellung für Rückbauverpflichtung-Barwert

Rückbauverpflichtung



Prof. Dr. Monique Reis

Hinweis: Die Rückstellung ist in den folgenden Jahren aufzuzinsen, z.B. für 03: $74.409\text{€} \times 3\% = 2.232\text{€}$

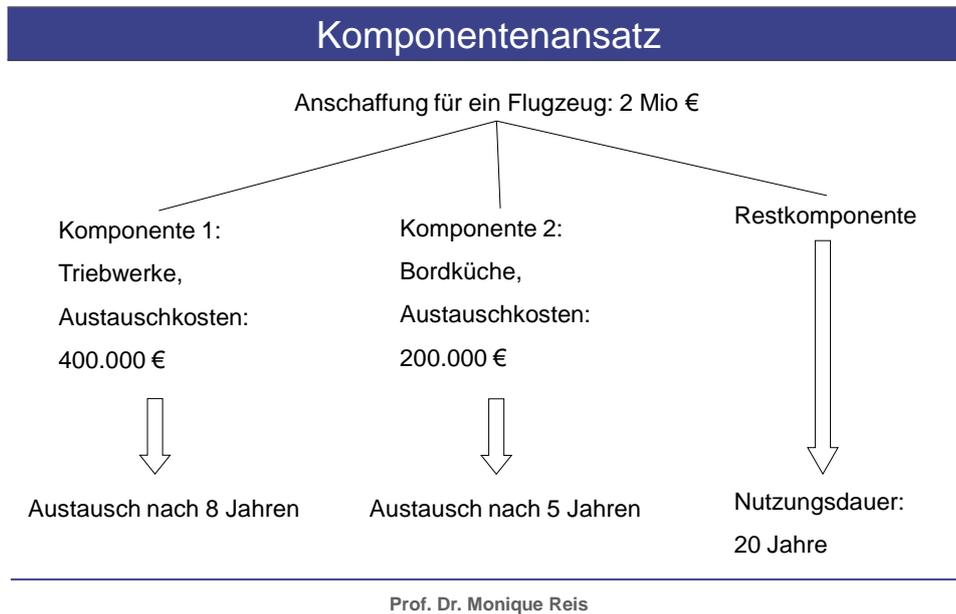
Die Aufzinsung der Rückstellung führt zu einem Zinsaufwand in 03:

Zinsaufwand an Rückstellung 2.232 €

Aufzinsung belastet Finanzergebnis

Die Verteilung der Kosten für die Rückbauverpflichtung erfolgt dann durch planmäßige Abschreibung der Anlage. Die spätere Erhöhung der Rückstellung wegen der Aufzinsung erfolgt zu **Lasten des Zinsaufwands**, nicht als Erhöhung der Anschaffungskosten. Details zur Behandlung der Rückbauverpflichtung finden sich in IFRIC 1.

b) Der Komponentenansatz nach IFRS:



Komponentenansatz ist für wesentliche Komponenten Pflicht.

IAS 16.43 fordert, dass jeder Teil einer Sachanlage mit einem bedeutsamen Anschaffungswert im Verhältnis zum gesamten Wert des Gegenstandes getrennt abgeschrieben wird. Es ist in zwei Schritten vorzugehen. In einem ersten Schritt ist ein komplexer Vermögenswert in seine **wesentlichen Komponenten** aufzugliedern. In einem zweiten Schritt sind dann die wesentliche Komponente und die Restkomponente **getrennt abzuschreiben**.

Eine Komponente ist nach der Kommentarliteratur wesentlich, wenn die Austauschkosten 5% der gesamten Anschaffungskosten bzw. Herstellungskosten für die Sachanlage überschreiten.

Definition der Wesentlichkeit einer Komponente

Beispiel: Komponentenansatz

Die Z-AG hat am 01.01.01 eine neue Fertigungsanlage zum Preis von 2.000.000 € erworben. Die Maschine hat eine betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von 12 Jahren und verfügt über eine Komponente, die alle fünf Jahre erneuert werden muss. Die Kosten für den Austausch belaufen sich nach heutiger Schätzung auf 200.000 €. Weiterhin kann eine Austauschkomponente identifiziert werden, deren Kosten bei 50.000 € liegen und die eine Nutzungsdauer von 8 Jahren aufweist.

Fallstudie

Lösung:

Die kleine Austauschkomponente (50.000 €) liegt unter 5% der AK der Fertigungsanlagen und kann daher vereinfachend mit der Fertigungsanlage abgeschrieben werden. Es ist allerdings möglich, diese auch zu separieren.

Lösung Fallstudie

Austauschkomponente IAS 16.13	200.000 €	(ND 5 Jahre)
<u>Fertigungsanlage (Rest)</u>	<u>1.800.000 €</u>	<u>(ND12 Jahre)</u>
Gesamt:	2.000.000 €	

Daraus ergeben sich folgende (lineare) Abschreibungsbeträge:

Austauschkomponente	40.000 €
<u>Fertigungsanlage (Rest)</u>	<u>150.000 €</u>
Gesamt	190.000 €

Bilanzausweis und Anhangangaben:

Der Komponentenansatz findet keinen Niederschlag im Bilanzausweis. In der Bilanz wird die Fertigungsanlage mit dem gesamten Restbuchwert in Höhe

Anschaffungskosten: 2.000.000 €
./. 190.000 €
<hr/>
Buchwert: 1.810.000 €

Komponentenansatz ist in der Bilanz nicht ersichtlich

Wichtiger Hinweis:

Wird die Austauschkomponente nach 5 Jahren ersetzt, beträgt der Buchwert des Kontos Austauschkomponente 0 €. Die Kosten für den Ersatz sind nicht als Aufwand zu erfassen, sondern auf dem Unterkonto „Austauschkomponente“ zu aktivieren und abzuschreiben, IAS 16.13.

Bei Austausch der Komponente: Aktivierung!

.....
.....
.....