

Der Komponentenansatz – Ersatz für die Aufwandsrückstellung ?

Einleitung

Mit dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG)¹ haben in größerem Umfang internationale Rechnungslegungsprinzipien in das deutsche Handelsrecht Eingang gefunden. So wurde auch § 249 Abs. 2 HGB ersatzlos gestrichen, da diese Regelung weder in den IAS/IFRS noch den US-GAAP bekannt ist. Der Hauptfachausschuss des Instituts der Wirtschaftsprüfer (HFA des IDW) hat nun in seinem Rechnungslegungshinweis IDW RH HFA 1.016 vom 29. Mai 2009 zu diesem Thema Stellung genommen. Als alternative Bilanzierungsmöglichkeit wird der sog. Komponentenansatz vorgeschlagen, der z.B. international im IAS 16 geregelt ist.

Vor allem steuerbegünstigte Einrichtungen haben bislang Aufwandsrückstellungen für Großreparaturen im Gebäudebereich gebildet, da bei ihnen die steuerliche Nichtanerkennung dieser Rückstellungen keine Rolle spielte. Da der Komponentenansatz bislang ebenfalls nicht von der deutschen Steuerverwaltung anerkannt wird, ist er bis auf weiteres vor allem für steuerbegünstigte Organisationen zur Gestaltung deren Handelsbilanz interessant. Ein weiterer positiver Effekt ergibt sich im Hinblick auf Pflegesatzverhandlungen. Dort waren Aufwendungen aus der Zuführung zu Instandhaltungsrückstellungen bei der Bemessung des Investitionskostensatzes bislang nur schwer zu berücksichtigen. Bei Anwendung des Komponentenansatzes entstehen höhere Abschreibungen, die im Rahmen der Verhandlungen eingebracht werden können.

Grundstruktur des Komponentenansatzes nach IAS 16

Unter dem Komponentenansatz (component approach) beschreibt IAS 16 die Methode, nach der bei der Anschaffung eines Vermögensgegenstandes dieser in mehrere Komponenten aufgeteilt wird. Die Komponenten werden dann jeweils über ihre spezifische, unterschiedliche Nutzungsdauer abgeschrieben. Folgende Voraussetzungen müssen dafür erfüllt sein:

1. Ein Vermögenswert des Sachanlagevermögens besteht aus Komponenten mit unterschiedlichen Nutzungsdauern, die im Rahmen einer Gesamtnutzungsdauer ein- oder mehrmals ersetzt bzw. generalüberholt werden.
2. Eine Komponente kann gesondert bilanziert werden, wenn sie einen signifikanten oder wesentlichen Teil der Gesamtherstellungs- oder Anschaffungskosten ausmacht.

¹ Gesetz zur Modernisierung des Bilanzrechts (Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz – BilMoG) vom 25.5.2009, BGBl Teil I Nr. 27/2009

3. Wird eine Komponente später ersetzt oder generalüberholt, so ist ein ggf. noch vorhandener Restbuchwert erfolgswirksam auszubuchen und die Ausgaben für die Ersatzkomponente als Zugang zu aktivieren.
4. Nicht nach dieser Methode zu bilanzieren sind kleinere Wartungs- und Reparaturarbeiten an einem Vermögensgegenstand.

Die Wirkungsweise des Komponentenansatzes gegenüber der Aufwandsrückstellung soll an folgendem Beispiel verdeutlicht werden:

Herstellungskosten	1.000 T€					
Nutzungsdauer gesamt	50 Jahre					
Teil-Herstellungskosten Dach	200 T€					
Nutzungsdauer Dach	25 Jahre					
Kosten Großreparatur Dach	300 T€					

	Jahre						Summen
	1	2	25	26	
	T€	T€		T€	T€		T€
Aufwandsrückstellung							
Buchwert 1.1.	1.000	980		520	500		20
Abschreibungen	-20	-20		-20	-20		-20
Buchwert 31.12.	980	960		500	480		0
Rückstellung 1.1.	0	12		288	0		0
Zuführung	12	12		12			0
Verbrauch				-300			
Rückstellung 31.12.	12	24		0	0		0
Abschreibungen	-20	-20		-20	-20		-20
Zuführung Aufwandsrückstellung	-12	-12		-12	0		0
Aufwand gesamt	-32	-32		-32	-20		-20
							-1.000
							-300
							-1.300
Komponentenansatz							
Buchwert 1.1.	1.000	976		424	700		28
Zugang				300			
Abschreibungen							
- Dach	-8	-8		-8	-12		-12
- Restgebäude	-16	-16		-16	-16		-16
Buchwert 31.12.	976	952		700	672		0
Abschreibungen gesamt	-24	-24		-24	-28		-28
							-1.300

Im Ergebnis führen beide Methoden über die Gesamtperiode von 50 Jahren zu einer gleich hohen Aufwandsverrechnung von 1.300 T€. Im Falle des Komponentenansatzes erfolgt die Verteilung jedoch gleichmäßig. Der Anstieg ab dem 25. Jahr kommt nur dadurch zustande, dass die Instandsetzungskosten für das Dach über den Herstellungskosten liegen. Wenn hier ebenfalls nur Reparaturkosten von 200 T€ anfielen, würden über den gesamten Zeitraum in jedem Jahr 24 T€ Abschreibungen entstehen.

Anwendungsregelungen des IDW

Grundsätzlich nimmt der RH 1.016 inhaltlich Bezug auf die Regelungen des IAS 16. Dies gilt sowohl für die Zugangs- und Folgebilanzierung als auch für die bilanziellen Konsequenzen im Zeitpunkt der Großreparatur bzw. des Abgangs der Komponente. Anders als IAS 16 weist der RH 1.016 in Tz. 7 jedoch ausdrücklich darauf hin, dass für Komponenten, für die lediglich Großreparaturen bzw. Inspektionen (im Terminus hier: Generalüberholungen) vorgesehen sind, eine Komponentenbilanzierung nicht in Betracht kommt. Die Anwendung ist also nur in den Fällen zulässig, „in denen physisch separierbare Komponenten ausgetauscht werden. Als Beispiel lässt sich im Falle eines Gebäudes die separate Abschreibung des Daches (Nutzungsdauer 20 Jahre) und des restlichen Gebäudes (Nutzungsdauer 60 Jahre) anführen.“²

Kritische Würdigung

Im Bereich der Gebäude ähnelt der Komponentenansatz den steuerlichen Aufteilungskategorien, die auch in der handelsrechtlichen Praxis vielfach Anwendung finden. Auf der einen Seite stehen danach die selbständigen Gebäudebestandteile wie Betriebsvorrichtungen, Scheinbestandteile, Ladeneinbauten, Mietereinbauten und sonstige selbständige Gebäudebestandteile.³ Diese Kategorisierung erfüllt die o.g. Voraussetzungen, die an die Bildung von Komponenten zu stellen sind. In aller Regel werden diese selbständigen Bestandteile auch einen wesentlichen Teil der Herstellungs- oder Anschaffungskosten ausmachen. Zu den unselbständigen Gebäudebestandteilen gehören auf der anderen Seite die sanitären Einrichtungen, Heizungsanlagen, Elektroinstallationen, Fenster, Dächer, Personenaufzüge, Rolltreppen etc. An dieser Stelle geht der Komponentenansatz weiter. Diese Bestandteile eines Gebäudes können eine deutlich von 50 bzw. 60 Jahren nach unten abweichende Nutzungsdauer haben und müssen i.d.R. viel früher ersetzt werden. Daher wäre bei Anwendung der Komponentenbilanzierung hier eine weitergehende Aufteilung möglich.

Unklar bleibt in dem RH 1.016, ab wann der Komponentenansatz angewendet werden kann/sollte. Da der Komponentenansatz unmittelbar mit dem Wegfall von § 249 Abs. 2 HGB durch das BilMoG verbunden ist, spricht vieles dafür, an dieser Stelle die für den Übergang auf das BilMoG geltenden Vorschriften gleichlautend anzuwenden. Danach könnte die erstmalige Anwendung des Komponentenansatzes spätestens in allen nach dem 31. Dezember 2009 beginnenden Geschäftsjahren erfolgen. Wird das Wahlrecht von Art. 66 Abs. 3 EGHGB ausgeübt und das BilMoG bereits auf ein nach dem 31. Dezember 2008 beginnendes

² IDW RH HFA 1.016, in: IDW-Fachnachrichten 7/2009, S. 362

³ R 4.2 (3) ff EStR, H 4.2 (3) ff EStR

Geschäftsjahr angewendet, sollte die Umsetzung des Komponentenansatzes dieser Ausübung folgen.

Nicht geregelt wird auch, wie mit vorhandenen Vermögensgegenständen zu verfahren ist, für die sich ggf. Aufwandsrückstellungen im Aufbau befinden, da hier eine weitere Dotierung der Rückstellung nicht mehr möglich ist. Grundsätzlich kommt zum einen die (erfolgsneutrale) Verrechnung der bisher gebildeten Rückstellungen mit den ggf. neu bestimmten Komponenten und ihren Restbuchwerten in Betracht. Zum anderen könnten die gebildeten Rückstellungen bis zum Instandhaltungszeitpunkt beibehalten oder erfolgsneutral in die Gewinnrücklagen umgegliedert werden (Art. 67 Abs. 3 EG-HGB). Beiden Handlungsalternativen ist gemeinsam, dass zunächst eine weitere Aufteilung vorhandener Restbuchwerte in Komponenten zu erfolgen hat. Ferner ist für die neu bestimmten Komponenten die Restnutzungsdauer nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung zu schätzen. Es spricht im Hinblick auf die Generalnorm des § 264 Abs. 2 S. 1 HGB i.V.m. § 238 Abs. 1 S. 2 HGB und die Kosten der Bilanzierung mehr dafür, die gebildete Aufwandsrückstellung erfolgsneutral gegen das Anlagevermögen zu verrechnen und dies offen im Anlagenspiegel und Anhang auszuweisen bzw. zu erläutern.

Im Übrigen ist die Frage zu klären, ob der Komponentenansatz zukünftig verpflichtend anzuwenden ist. Der HFA spricht in seiner Stellungnahme von „darf“⁴, was die Interpretation als Wahlrecht ermöglicht. Im Hinblick auf die vermutlich weiter zunehmenden Einflüsse internationaler Rechnungslegung auf das deutsche HGB, sowohl über den Gesetzgeber als auch über die Auslegung von deutschen Normen an Hand internationaler Vorschriften, ist m.E. von einer verpflichtenden Anwendung auszugehen.

Kurz & Knapp

Insgesamt ist die Orientierung auf den Komponentenansatz zu begrüßen. Vor allem steuerbegünstigte Organisationen, die häufig mit Aufwandsrückstellungen zur Abdeckung von Instandhaltungsaufwendungen im Bereich ihres Immobilienvermögens gearbeitet haben, bietet der Komponentenansatz eine Alternative. Im Übrigen eröffnet sich damit auch die Möglichkeit, höhere Abschreibungen im Rahmen von Entgeltverhandlungen und der Beantragung von Zuschüssen geltend zu machen.

In der eigenen Beratungspraxis mehren sich die Fälle, in denen gemeinnützige Einrichtungen vor allem für Neubauten den Komponentenansatz wählen. Im Hinblick auf den Altbestand von Gebäuden erfolgt i.d.R. wegen des hohen Aufwands keine generelle Umstellung. Werden jedoch einzelne oder mehrere Gewerke (Heizung, Sanitär, Fenster, Elektro, Dach, Fassade) eines Gebäudes ganz oder teilweise in wesentlichem Umfang instandgesetzt (liegt

⁴ IDW RH HFA 1.016, a.a.O., Tz. 3

also i.d.R. nach bisherigem Verständnis Erhaltungsaufwand vor), so spricht bei entsprechenden Angaben im Anhang zu Art und Umfang der Anwendung und den Ergebnisauswirkungen u.E. nichts gegen eine partielle Anwendung. In diesen Fällen ist der anteilig abgehende Restbuchwert plausibel zu ermitteln oder zu schätzen und als Verlust aus Anlagenabgang in der Gewinn- und Verlustrechnung zu erfassen. Im Gegenzug können die Ausgaben für die Instandsetzung als separater Vermögensgegenstand aktiviert werden; die Abschreibung hat dann über die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer dieser Komponente zu erfolgen.

Literaturhinweise

1. IDW RH HFA 1.016, in: IDW-Fachnachrichten 7/2009, S. 362
2. Knorr, L., Der Komponentenansatz – Atomisierung oder Gruppierung?, in: Accounting 3/2005, S. 6 ff
3. Hoffmann, W.-D./Lüdenbach, N., Abschreibung von Sachanlagen nach dem Komponentenansatz von IAS 16, BB 2004, S. 375-377