

Update zu aktuellen
Entwicklungen des HGB

Ausgabe 5,
September 2014

HGB direkt

pwc

IDW ERS IFA 2: Bewertung von Immobilien des Anlagevermögens in der Handelsbilanz

Aktueller Anlass

Am 8. September 2014 wurde der Entwurf einer Stellungnahme des Immobilienwirtschaftlichen Fachausschusses des IDW „Bewertung von Immobilien des Anlagevermögens in der Handelsbilanz“ (IDW ERS IFA 2) auf der Homepage des IDW veröffentlicht. Der Entwurf soll auch in den IDW-Fachnachrichten 10/2014 und im WPg Supplement 4/2014 erscheinen. Es besteht die Möglichkeit zur Stellungnahme bis zum 15. März 2015.

IDW ERS IFA 2 soll die IDW Stellungnahme des Wohnungswirtschaftlichen Fachausschusses 1/1993 „Abschreibungen auf Wohngebäude des Anlagevermögens in der Handelsbilanz von Wohnungsunternehmen“ sowie die IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung „Berücksichtigung von strukturellem Leerstand bei zur Vermietung vorgesehenen Wohngebäuden“ (IDW RS WFA 1) ersetzen. Anlass für die Überarbeitung und Zusammenfassung der bisherigen Stellungnahmen sind insbesondere die Frage, wie die im IDW Standard „Grundsätze zur Bewertung von Immobilien“ (IDW S 10) dargelegten betriebswirtschaftlichen Grundsätze für Zwecke eines handelsrechtlichen Jahresabschlusses zu berücksichtigen sind, sowie der Änderungsbedarf aufgrund des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (BilMoG).

Auswirkungen

IDW ERS IFA 2 enthält keine grundsätzlichen Abweichungen von den in den bisherigen Stellungnahmen enthaltenen Grundsätzen zur Folgebewertung von Immobilien. Insbesondere sind, wie bisher, Grund und Boden einerseits sowie Gebäude andererseits, sofern sie dem Anlagevermögen zugeordnet sind, unabhängig voneinander anzusetzende und zu bewertende Vermögensgegenstände, so dass bspw. im Rahmen der Folgebewertung eine Werterhöhung des Grund und Bodens nicht mit einer Wertminderung des Gebäudes verrechnet werden darf (Tz. 4 und Tz. 30). IDW ERS IFA 2 enthält vielmehr – abgesehen von infolge des BilMoG notwendigen Anpassungen – im Wesentlichen **Klarstellungen** und **Ergänzungen**, insbesondere die Folgenden:

- Die Ausführungen zur Bewertung von Immobilien beschränken sich nicht mehr auf Wohngebäude, sondern betreffen sämtliche Immobilien des Anlagevermögens, also **Wohn- und Gewerbeimmobilien** (Tz. 1).

- Für Zwecke der Bewertung ist in Anlehnung an IDW S 10 zwischen dem intersubjektiv nachprüfbaren Immobilienwert (Verkehrswert) und dem subjektiven Immobilienwert zu unterscheiden. Der **intersubjektiv nachprüfbare Immobilienwert** ist ein typisierter Wert aus der Perspektive eines beliebigen Eigentümers bzw. potenziellen Erwerbers. Der **subjektive Immobilienwert** enthält zusätzlich (echte) Synergieeffekte, die sich aus den individuellen Nutzungsmöglichkeiten der Immobilie im Unternehmen des Erwerbers ergeben (Tz. 6). Die bisherigen Stellungnahmen enthielten eine solche Unterscheidung nicht.
- IDW ERS IFA 2 enthält erstmals Ausführungen zur **Zugangsbewertung** von Immobilien, insbesondere zur (aufgrund des Einzelbewertungsgrundsatzes erforderlichen) Aufteilung eines Gesamtkaufpreises auf Grund und Boden sowie Gebäude. Enthält der Kaufvertrag eine Aufteilung, ist dieser zu folgen, sofern sie nicht willkürlich erscheint (Tz. 8). Enthält der Kaufvertrag eine solche Aufteilung nicht, ist der Kaufpreis nach einem angemessenen Verhältnis aufzuteilen, grundsätzlich nach dem Verhältnis der intersubjektiv nachprüfbaren Werte (Verkehrswerte) der einzelnen Vermögensgegenstände. Dies gilt auch für einen den intersubjektiv nachprüfbaren Immobilienwert übersteigenden Mehrpreis, soweit er nicht ausschließlich auf den Grund und Boden oder das Gebäude entfällt und deshalb diesem zuzurechnen ist (Tz. 9 f.).
- Im Zusammenhang mit der **planmäßigen Abschreibung** von Gebäuden stellt IDW ERS IFA 2 klar, dass diese, unabhängig vom Zeitpunkt der tatsächlichen Ingebrauchnahme, beginnt, wenn das Gebäude bestimmungsgemäß genutzt werden kann (Tz. 15). Des Weiteren wird klargestellt, dass die voraussichtliche Nutzungsdauer von gewerblich genutzten Gebäuden i.d.R. kürzer als die von Wohngebäuden – und damit i.d.R. kürzer als 50 Jahre – ist (Tz. 18).
- Für Zwecke der **außerplanmäßigen Abschreibung** von Grund und Boden sowie Gebäude wird, wie bisher, nach der **Verwertungsabsicht** der Immobilie unterschieden, in Abhängigkeit davon aber erstmals die Ermittlung des beizulegenden Werts konkretisiert. Besteht die Absicht, die Immobilie dauerhaft zu nutzen, ist auf den subjektiven Immobilienwert abzustellen und dieser im Fall eines bebauten Grundstücks auf Grund und Boden sowie Gebäude nach der bei der Zugangsbewertung gewählten Methode aufzuteilen (Tz. 27 ff.). Besteht die Absicht, die Immobilie zu verkaufen, ist sie für Zwecke der Bewertung wie ein einheitlicher Vermögensgegenstand zu behandeln, und es sind die für Umlaufvermögen geltenden Bewertungsgrundsätze entsprechend anzuwenden. Der beizulegende Wert ist in diesem Fall der aus dem Preis am Absatzmarkt abzuleitende intersubjektiv nachprüfbare Immobilienwert (Tz. 37 f.).
- Ob eine **voraussichtlich dauernde Wertminderung** vorliegt, ist, wie bisher, grundsätzlich anhand eines Zeitraums von drei bis fünf Jahren zu beurteilen. Nach der neuen Stellungnahme kann es allerdings sachgerecht sein, diesen Beurteilungszeitraum bei Gebäuden mit einer besonders langen Restnutzungsdauer auf bis zu zehn Jahre zu verlängern. Dies betrifft insbesondere Wohngebäude mit einer Restnutzungsdauer von mehr als 50 Jahren (Tz. 33 i.V.m. Tz. 17).
- IDW ERS IFA 2 enthält außerdem erstmals Hinweise zur Bewertung von Immobilien für den Fall, dass vom sog. **Komponentenansatz**, d.h. der komponentenweisen planmäßigen Abschreibung von Gebäuden, Gebrauch

gemacht wird. Danach ist der Ausgangswert für die planmäßige Abschreibung pro Komponente grundsätzlich durch Aufteilung des Gesamtkaufpreises im Verhältnis der Verkehrswerte der Komponenten zueinander zu ermitteln (Tz. 14). Entsprechendes gilt für die Aufteilung einer erforderlichen außerplanmäßigen Abschreibung, deren Notwendigkeit allerdings anhand des Gebäudes als Ganzes zu beurteilen ist (Tz. 36). Schließlich wird klargestellt, dass eine Zuschreibung nicht erfolgen darf, soweit zuvor außerplanmäßig abgeschriebene Komponenten zwischenzeitlich ersetzt worden sind (Tz. 45).

Handlungsbedarf

Die **Anwendung** von Entwürfen der IDW Stellungnahmen zur Rechnungslegung wird **empfohlen**, auch wenn sie noch nicht eine abschließend abgestimmte Berufsauffassung darstellen (IDW PS 201 Tz. 15).

Ansprechpartner

Armin Slotta

Tel.: +49 69 9585-1220

armin.slotta@de.pwc.com

Guido Fladt

Tel.: +49 69 9585-1455

g.fladt@de.pwc.com

Barbara Reitmeier

Tel.: +49 69 9585-5446

barbara.reitmeier@de.pwc.com

Wolfgang Weigel

Tel.: +49 69 9585-2574

wolfgang.weigel@de.pwc.com

Dirk Rimmelpacher

Tel.: +49 69 9585-3153

dirk.rimmelpacher@de.pwc.com

Bestellung

Sie können den Newsletter *HGB direkt* über unser Client Information System (**CIS**) abrufen. Senden Sie dazu bitte eine E-Mail an: infosysteme.ass@de.pwc.com oder registrieren Sie sich direkt unter nachfolgendem Link: www.pwc.de/cis-cmaa.

Alternativ können Sie den Newsletter über folgenden Link **abonnieren**: www.pwc.de/hgb-direkt.

Wenn Sie den Newsletter abbestellen möchten, senden Sie bitte eine leere E-Mail mit der Betreffzeile „Abbestellung“ an folgende Adresse: Unsubscribe_HGB_direkt@de.pwc.com.