

Behandlung von Investitionszulagen für Sachanlagen gemäß Investitionszulagengesetz bei freiwilliger Offenlegung des Einzelabschlusses nach § 325 Abs. 2a HGB

Prof. Dr. Volkmар Botta/ Dipl.-Kfm. Adrian A. Weinaug¹

Inhaltsübersicht

1 Problemstellung.....	2
2 Investitionszulagengesetz.....	3
3 Investitionszulagen als Zuwendungen der öffentlichen Hand.....	4
4 Ansatz und Bewertung.....	4
4.1 Bruttomethode	6
4.2 Nettomethode.....	6
4.3 Vorzeitige Rückzahlung.....	6
5 Folgebewertung.....	7
5.1 Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten.....	8
5.2 Methodenwechsel.....	9
5.3 Beizulegender Wert.....	9
6 Beispiel.....	11
7 Angaben und Erläuterungen.....	11
8 Zusammenfassung.....	12
9 Literaturhinweise.....	14

¹ Prof. Dr. Volkmар Botta ist Inhaber des Lehrstuhls für Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, insbesondere Rechnungswesen und Controlling an der Friedrich-Schiller-Universität Jena. Dipl.-Kfm. Adrian A. Weinaug ist wissenschaftlicher Mitarbeiter an diesem Lehrstuhl.

1 Problemstellung

Staatliche Transferleistungen sollen in bestimmten Bereichen und Branchen Impulse für Wachstum hervorrufen. In der Bundesrepublik Deutschland, und dabei insbesondere in den neuen Bundesländern², steht Unternehmen ein vielfältiges, kaum überschaubares Förderungsinstrumentarium zur Verfügung. So sind z.B. für Unternehmen des verarbeitenden Gewerbes und der produktionsnahen Dienstleistungen neben Investitionszuschüssen insbesondere Investitionszulagen nach dem Investitionszulagengesetz 2005³ von Bedeutung. Werden diese Leistungen in Anspruch genommen, so muss das empfangende Unternehmen diesen wirtschaftlichen Tatbestand buchhalterisch im Rechnungswesen erfassen und entsprechend im Jahresabschluss abbilden.

Gem. § 315a HGB sind börsennotierte Mutterunternehmen zur Anwendung internationaler Rechnungslegungsstandards bei der Aufstellung des Konzernabschlusses verpflichtet. Mit dem Bilanzrechtsreformgesetz⁴ wurde das Wahlrecht eingeführt, für Zwecke der Offenlegung einen Einzelabschluss nach IAS/IFRS zu erstellen. Die Pflicht zur Anwendung internationaler Standards für kapitalmarktorientierte Unternehmen sowie das Wahlrecht für Zwecke der Offenlegung haben eine Ausstrahlungswirkung auch auf kleinere, nicht börsennotierte Unternehmen, z.B. dann, wenn Fremdkapitalgeber unabhängig von der Unternehmensgröße einen Jahresabschluss nach internationalen Rechnungslegungsstandards verlangen. Dies bedeutet, dass sich auch kleine und mittlere Unternehmen mit der ergänzenden Erstellung eines IAS/IFRS-konformen Jahresabschlusses befassen müssen und in Kürze nahezu zwingend mit der Umstellung der Rechnungslegung auf IAS/IFRS rechnen können. Grundsätzlich sind sämtliche Regelungen dieses Rechnungslegungsstandards zu befolgen, damit dieser Abschluss als IAS/IFRS-Abschluss titulierte werden kann.

Nehmen diese Unternehmen nun die oben angesprochenen Förderungsmöglichkeiten zur Anschaffung von Vermögensgegenständen wie z. B. Sachanlagen in Anspruch, sind diese wirtschaftlichen Tatbestände unter Beachtung der einschlägigen Vorschriften in der Bilanz abzubilden, also anzusetzen, zu bewerten, auszuweisen und gegebenenfalls zu erläutern.

² Vgl. hierzu z. B. *Thüringer Institut für Akademische Weiterbildung e.V.* (Hrsg.): Das Förderbuch Thüringen 2005: Förderprogramme in Thüringen 2005, Erfurt 2005.

³ Investitionszulagengesetz 1999, BGBl I 1997, S. 2070, zuletzt geändert durch Art. 6 G. v. 21.12.2004, BGBl I, S. 3603.

⁴ Gesetz zur Einführung internationaler Rechnungslegungsstandards und zur Sicherung der Qualität der Abschlussprüfung (Bilanzrechtsreformgesetz – BilReG) vom 4. Dezember 2004, BGBl I Nr. 65 vom 9. Dezember 2004, S. 3166.

Im vorliegenden Beitrag wird daher die Abbildung von Investitionszulagen für Vermögensgegenstände des Anlagevermögens analysiert. Vorbereitend ist zunächst auf einige wesentliche Regelungen des Investitionszulagengesetzes einzugehen. Darauf aufbauend sind die erstmalige Erfassung im Zugangszeitpunkt und die Bewertung des Vermögensgegenstandes in den Folgeperioden unter Berücksichtigung der Vorschriften zur bilanziellen Abbildung des Sachanlagevermögens und der staatlichen Zuwendung zu erörtern.

2 Investitionszulagengesetz

Investitionszulagen können nur bei Erfüllung der im Investitionszulagengesetz niedergelegten Voraussetzungen in Anspruch genommen werden. Sie werden auf Antrag gewährt. Antragsberechtigt sind unter anderem Steuerpflichtige i. S. des Körperschaftsteuergesetzes. Hierzu zählen Gesellschaften mit beschränkter Haftung sowie Aktiengesellschaften im Fördergebiet⁵, die zu den Betrieben des verarbeitenden Gewerbes gehören oder produktionsnahe Dienstleistungen anbieten. Letztere sind abschließend in § 2 Abs. 2 Nr. 1 InvZulG aufgelistet. Zum verarbeitenden Gewerbe gehören z.B. Textil-, Bekleidungs-, Papier-, Verlags- und Druckgewerbe, Maschinenbau, Möbelindustrie, Mineralölverarbeitung, Elektrotechnik, Feinmechanik und Optik.⁶ Betriebliche Investitionen von Unternehmen der so genannten sensiblen Sektoren, wie z.B. Stahlindustrie, Schiffbau, Kfz-Industrie und Landwirtschaft ist der Zugang zu diesen Investitionszulagen verwehrt.⁷

Unter anderem wird die Anschaffung oder Herstellung neuer abnutzbarer beweglicher Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens gefördert, wenn diese Wirtschaftsgüter mindestens fünf Jahre zum Anlagevermögen des Betriebes gehören oder in der Betriebsstätte im Fördergebiet verbleiben und die Privatnutzung nicht mehr als 10% beträgt.⁸ Demnach werden auch Erstinvestitionen in Sachanlagen, zu denen Maschinen und Ausrüstungsgegenstände gehören, gefördert.

Die Höhe der Förderung ist vom Standort der Betriebsstätten und der Größe des Unternehmens abhängig. In Randgebieten beläuft sich die maximale Förderung bei Unternehmen mit weniger als 250 Arbeitnehmern, einem Jahresumsatz kleiner als 50 Mio. €

⁵ Vgl. hierzu § 1 Abs. 2 InvZulG.

⁶ Vgl. *Statistisches Bundesamt (Hrsg.): Klassifikation der Wirtschaftszweige*, Ausgabe 2003, S. 5 ff.

⁷ Vgl. § 2 Abs. 2 InvZulG i. V. m. Anlage 1 zu § 2 Abs. 2 Satz 2. InvZulG.

⁸ Zulagen für Investitionen in Gebäude werden hier nicht betrachtet.

und einer Bilanzsumme von maximal 43 Mio. € die Zulage derzeit auf 27,5 % der Bemessungsgrundlage.

3 Investitionszulagen als Zuwendungen der öffentlichen Hand

Beihilfen der öffentlichen Hand sind sämtliche Maßnahmen, die Unternehmen einen Vermögensvorteil verschaffen. Dieser kann sowohl in monetärer als auch in nicht monetärer Form gewährt werden. Zuwendungen und andere Maßnahmen der öffentlichen Hand werden unter dem Begriff Beihilfen zusammengefasst.⁹ Nach IAS 20 werden Zuwendungen der öffentlichen Hand (government grants) grundsätzlich in Investitionszuwendungen und erfolgsbezogene Zuwendungen unterteilt.

Erfolgsbezogene Zuwendungen beziehen sich grundsätzlich nicht auf Vermögenswerte, sondern dienen der Kompensation von Ertragsausfällen bzw. Aufwendungen.¹⁰ Daher handelt es sich hierbei in der Regel um Ertragszuschüsse.¹¹

Investitionszuwendungen sind gemäß IAS 20.3 Zuwendungen für Kauf, Herstellung oder sonstigen Erwerb langfristiger Vermögensgegenstände. Die Zuwendungen können jedoch teils unter Nebenbedingungen, wie z. B. Ort oder Zeitraum des Verbleibs im Unternehmen gewährt werden. Zu den Zuwendungen im Sinne des IAS 20 zählen auch aufgrund des Investitionszulagengesetzes bewilligte Investitionszulagen.¹²

4 Ansatz und Bewertung

Lässt die mit staatlichen Zuwendungen beschaffte Sachanlage künftigen wirtschaftlichen Nutzen für das Unternehmen erwarten und können die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten verlässlich bestimmt werden, so erfüllt sie die allgemeinen Ansatzkriterien für Vermögensgegenstände nach IAS und ist buchhalterisch entsprechend zu erfassen.

Dabei ist grundsätzlich zu differenzieren, ob langlebige Vermögensgegenstände zur sofortigen Veräußerung gehalten werden oder nicht. Auf langlebige Vermögenswerte (Sachanlagen), die das Unternehmen nicht langfristig zu nutzen beabsichtigt und die demnach

⁹ Vgl. Wiley/Schruff (2004), Abschn. 26, Rdnr. 34.

¹⁰ Vgl. Pfitzer/Wirth (2002), IAS 20 Rdnr. 14.

¹¹ Vgl. Wiley/Schruff (2004), Abschn. 26, Rdnr. 6.

¹² Vgl. Pfitzer/Wirth (2002), IAS 20 Rdnr. 13.

zur sofortigen Veräußerung verfügbar sind, sind die Vorschriften von IFRS 5 anzuwenden. Dabei wird unterstellt, dass nicht die Nutzung des Vermögensgegenstandes im Leistungsprozess des Unternehmens, sondern nur der Verkauf zum Nutzenzuwachs für das Unternehmen führt. In diesem Fall wären Buchwert und beizulegender Wert abzüglich der Kosten der Veräußerung zu vergleichen, und der niedrigere der beiden Werte wäre als Wertansatz zu wählen.

Jedoch wird das Unternehmen der im Investitionszulagengesetz genannten Frist von fünf Jahren der Zugehörigkeit des Vermögensgegenstandes zum Anlagevermögen des Unternehmens entsprechen, um möglichen Rückforderungsansprüchen aus dem Wege zu gehen. Daher ist davon auszugehen, dass mit Zuwendungen der öffentlichen Hand beschaffte Sachanlagen eben nicht zum sofortigen Verkauf bestimmt und verfügbar sind. Deshalb gelten in diesem Fall nicht die Regelungen des IFRS 5.

Nach IAS 20.7 sind Zuwendungen erst zu erfassen, falls angemessene Sicherheit dafür besteht, dass die mit der Zuwendung verbundenen Bedingungen erfüllt sind und die Zuwendung gewährt wird. Selbst eine eventuelle Verletzung künftig zu erfüllender Nebenbedingungen, wie z.B. die Verbleibensfrist im Unternehmen, verhindert dann nicht die Erfassung der Zuwendung.¹³ Und es ist unstreitig, dass angemessene Sicherheit spätestens mit der Vorlage des Bewilligungsbescheides nachgewiesen ist.

Gemäß § 6 Abs. 2 InvZulG wird die Investitionszulage nach Ablauf des Wirtschaftsjahres bzw. Kalenderjahres festgesetzt und innerhalb eines Monats nach Bekanntgabe des Bescheides ausgezahlt. Insofern sind für die weitere Analyse zwei Zeitpunkte wichtig: der Zeitpunkt des Zugangs des Vermögensgegenstandes und der Zeitpunkt des Zuflusses der Investitionszulage.

Zwar stimmen die angefallenen Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten im Zugangszeitpunkt mit dem Buchwert überein, jedoch herrscht zu diesem Zeitpunkt noch keine angemessene Sicherheit hinsichtlich des Erhalts der Zuwendung. Die Anschaffung von Sachanlagen mit Hilfe von Investitionszulagen wirkt sich auch auf Liquiditätssituation und somit auf die Kapitalflussrechnung aus. Die Zuwendung ist gegebenenfalls als gesonderter Posten in der Kapitalflussrechnung aus Investitionstätigkeit¹⁴ anzugeben.¹⁵

Die Anschaffungskosten ergeben sich aus Anschaffungspreis abzüglich Anschaffungspreisminderungen zuzüglich sämtlicher direkt zurechenbaren Kosten, künftigen

¹³ Vgl. hierzu *Pfitzer/Wirth* (2002) IAS 20 Rdnr. 18 ff.

¹⁴ Vgl. *Wiley/Schruff* (2004), Abschn. 26, Rdnr. 30.

¹⁵ Vgl. IAS 20.28.

Entsorgungs- und Rekultivierungsaufwendungen und ähnlichen Verpflichtungen sowie nachträglichen Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten. Als Herstellungskosten sind dagegen nach IAS 2 die produktionsorientierten Vollkosten anzusetzen.

Sind beim erstmaligen Ansatz mit staatlichen Zuwendungen beschaffter oder hergestellter Vermögensgegenstände des Anlagevermögens die Voraussetzungen erfüllt, besteht nach IAS 20.24 grundsätzlich ein Wahlrecht bezüglich der Anwendung der Brutto- oder die Nettomethode. Diese Methoden sind nicht zu verwechseln mit der nach Handelsrecht für Personengesellschaften erlaubten indirekten Abschreibung bzw. der für Kapitalgesellschaften verbindlich anzuwendenden direkten Abschreibung.

4.1 Bruttomethode

Gemäß IAS 20.26 ist die Zuwendung bei Anwendung der Bruttomethode als passivischer Abgrenzungsposten zu erfassen. Der Buchwert der Sachanlage entspricht dann den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten. Die Sachanlage ist im Zugangszeitpunkt auf der Aktivseite der Bilanz mit diesem Wert auszuweisen, sofern zu diesem Zeitpunkt noch keine Abschreibungen vorzunehmen sind oder sonstige Wertminderungen vorliegen.

4.2 Nettomethode

Bei Feststellung des Buchwertes von Vermögensgegenständen werden dagegen gemäß IAS 20.27 die Zuwendungen von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten abgesetzt. Im Zugangszeitpunkt des Vermögensgegenstandes ist dieser trotzdem zunächst grundsätzlich mit seinen tatsächlichen Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten zu erfassen. Sobald jedoch mit angemessener Sicherheit von dem Erhalt der Zuwendung ausgegangen werden kann, ist bei Anwendung der Nettomethode eine Verminderung der ursprünglichen Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten in Höhe des gewährten Zuschusses vorzunehmen.

4.3 Vorzeitige Rückzahlung

Das Unternehmen ist zur Rückzahlung von Zuwendungen für Vermögenswerte bei Entfall der Voraussetzungen zur Beanspruchung einer Investitionszulage verpflichtet. Bei Anwendung der Bruttomethode ist im Rückzahlungsfall der passivische Abgrenzungsposten gemäß IAS 20.32 um den Rückzahlungsbetrag zu korrigieren. Dagegen ist bei Anwendung der Nettomethode eine Zuschreibung in Höhe des zurückzuzahlenden Betrages zum Buchwert des Vermögensgegenstandes vorzunehmen. Und als zusätzlicher Aufwand ist der Betrag zu erfassen, der kumuliert an Abschreibungen zusätzlich angefallen wäre, wäre nicht mit einer Investitionszulage gerechnet worden.

5 Folgebewertung

Auf Vermögensgegenstände des Anlagevermögens sind bei der Folgebewertung die Vorschriften des IAS 16 anzuwenden. Die Abschreibung als Ausdruck des Verzehrs abnutzbarer Vermögensgegenstände ist dabei nicht primär steuerlich motiviert, sondern die wirtschaftliche Betrachtungsweise überwiegt bei der Bestimmung von Nutzungsdauer und Abschreibungsmethode. Die Nutzungsdauer entspricht entweder dem gesamten Verbleibens- und Nutzungszeitraum oder ist anhand des Gesamtleistungsvermögens, ausgedrückt in der Anzahl möglicher Produktionseinheiten, zu bestimmen.¹⁶ Das unter Berücksichtigung eventueller Restwerte zu bemessende Abschreibungsvolumen ist planmäßig auf die Nutzungsdauer zu verteilen. Ausdruck gleichmäßiger Beanspruchung ist die entweder zeit- oder leistungsanteilige lineare Abschreibung.

Insbesondere im Bereich der Sachanlagen ist der in den IAS 16.13 f. sowie IAS 16.43 ff. geregelte Komponentenansatz zu beachten. Besteht der Vermögensgegenstand aus verschiedensten Bestandteilen mit unterschiedlicher Nutzungsdauer, werden einzelne möglicherweise während der gesamten Nutzungsdauer mehrmals oder regelmäßig ersetzt. Haben diese einzelnen Bestandteile einen wesentlichen Anteil an den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten, so ist von ihren Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten je nach Nutzungsdauer abzuschreiben.

Bei gleicher Lebensdauer und ähnlichem Verbrauchsverlauf können verschiedene bedeutsame Teile mit anderen bedeutsame Teile des selben Vermögensgegenstandes zusammengefasst werden. Diese Gruppenbildung sollte großzügig ausgeübt werden, um eine Atomisierung der Vermögenswerte zu verhindern. Bei sachgerechter Auslegung dürfte die Anwendung des

¹⁶ Vgl. IAS 16.6 i. V. m. IAS 16.50.

Komponentenansatzes keine wesentliche Änderung im Vergleich zu Nichtanwendung des Komponentenansatzes bewirken.¹⁷

Nach der Inbetriebnahme und Aktivierung wird die Bewertung in der Folge dann entweder zu fortgeführten Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten oder aber auf der Grundlage der Neubewertungsmethode (revaluation) erfolgen. Dabei ist die einmal gewählte Methode aus Stetigkeitsgründen in der Folge beizubehalten.¹⁸ Außerdem sind grundsätzlich bei Wertminderungen bzw. Wertaufholungen die Vorschriften des IAS 36 zu beachten. So sind z. B. bei Vorliegen von Wertminderungen außerplanmäßige Abschreibungen vorzunehmen und entsprechend zu berücksichtigen.¹⁹

5.1 Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten

Unterbleibt zum Aktivierungszeitpunkt des Anlagegutes eine Neubewertung, so sind die fortgeführten Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten weiterhin Bewertungsbasis. In den Folgeperioden sind dann die kumulierten Abschreibungen und gegebenenfalls weitere eingetretene Wertminderungen zu berücksichtigen.

Bei Anwendung der bereits angesprochenen Bruttomethode und ratierlicher Erfassung der Zuwendung als Ertrag ergibt sich eine einzige Besonderheit im Vergleich zur Behandlung Sachanlagen, die ohne Investitionszulagen angeschafft werden. Während der Nutzung wird die Sachanlage ausgehend von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten planmäßig abgeschrieben. Nach Erhalt wird in Höhe der Investitionszulage ein passivischer Abgrenzungsposten gebildet, der in den Folgeperioden ratierlich ertragswirksam aufgelöst wird.

Bei Anwendung der Nettomethode wird dagegen von dem um die Investitionszulage reduzierten Buchwert zur Bestimmung der Abschreibungen ausgegangen.

Die Erfolgsrechnung des Unternehmens weist somit bei Anwendung der Nettomethode geringere Abschreibungen, d. h. geringeren Aufwand, je Periode aus.

¹⁷ Vgl. Hoffmann/Lüdenbach (2004), S. 376 f., Ballwieser (2005), IAS 16 Rdnr. 40a.

¹⁸ Vgl. Pellens/Fülber/Gassen (2005), S. 287.

¹⁹ Vgl. hierzu Dyckerhoff/Lüdenbach/Schulz (2003), S. 33 ff.

5.2 Methodenwechsel

Trotz der grundsätzlich restriktiven Voraussetzungen des IAS 8.14 ist der Übergang zur Neubewertungsmethode dennoch möglich, wenn eine andere IAS/IFRS Vorschrift dies vorschreibt oder dies zur wesentlichen Verbesserung des Ausweises der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage führt.²⁰ Deshalb muss die Rechtfertigung der Ausübung des Wahlrechts vor dem Methodenwechsel sorgfältig geprüft werden.

Jedoch ist die Bewertung von Sachanlagen mittels Neubewertungsmethode grundsätzlich nur erlaubt, wenn der der Sachanlage beizulegende Wert²¹ dauerhaft verlässlich bestimmt werden kann und die gesamte Gruppe, zu der die jeweilige Sachanlage gehört, neu bewertet wird.²² Konkret sind also bei Ausübung des Wahlrechts auch alle anderen gleichartigen aber nicht mit öffentlichen Zuwendungen beschafften Vermögensgegenstände, neu zu bewerten. Sie sind mit dem Betrag zu bewerten (beizulegender Wert), zu welchem ein sachverständiger, vertragswilliger und unabhängiger Geschäftspartner diesen Vermögensgegenstand eintauschen würde.²³

5.3 Beizulegender Wert

Der beizulegende Wert wird in einem mehrstufigen Prozess bestimmt. Hat der Vermögensgegenstand keinen als Bewertungsansatz zu verwendenden Marktpreis, sollte sich die Bewertung an den Marktpreisen vergleichbarer Vermögensgegenstände orientieren. Fehlen auch diese, so wird der beizulegende Wert schließlich mit Hilfe von Bewertungsmodellen ermittelt.²⁴

Dies ist mit erheblichen Unsicherheiten behaftet, da zum einen die persönlichen Einschätzungen des Managements die Bewertung entscheidend beeinflussen und die Modelle zum anderen auf Vermutungen bezüglich sich voraussichtlich ergebender Marktpreise im Falle aktiver Märkte für die jeweiligen Vermögensgegenstände fußen.²⁵

²⁰ Vgl. *Pellens/Fülbier/Gassen* (2005), S. 288.

²¹ Vgl. IAS 16.31.

²² Vgl. IAS 16.36 f.

²³ Vgl. IAS 16.6.

²⁴ Vgl. *Coenenberg* (2003), S. 109, *Wagenhofer* (2004), S.161 f.

²⁵ Vgl. hierzu z.B. *Ernst & Young Global* (2005), S. 3 f., zur grundsätzlichen Kritik an der fair value - Konzeption vgl. *Ballwieser/Küting/Schildbach* (2004), S. 529 ff.

IAS 16.32 geht jedoch davon aus, dass der beizulegende Wert technischer Anlagen durch Schätzungen ermittelt werden kann. In Ermangelung von Anhaltspunkten zur Bestimmung des Marktwerts technischer Anlagen wird der Wert gemäß IAS 16.33 entweder mit Hilfe der Ertragswertmethode oder auf Basis fortgeführter Wiederbeschaffungskosten bestimmt. Daraus resultieren Ermessensspielräume und erhebliche Prognoseschwierigkeiten.²⁶ Dem bilanzierenden Unternehmen bieten sich bei der Bestimmung des beizulegenden Werts und den Ausweis von Wertschwankungen deutlich größere Ermessensspielräume als bei Fortführung der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten.²⁷

Ist der beizulegende Wert jedoch verlässlich bestimmbar, so ist der Vermögensgegenstand mit diesem Wert unter Berücksichtigung der kumulierten Abschreibung sowie Wertminderungsaufwendungen in der Bilanz anzusetzen und auszuweisen.

Neubewertungen können sowohl zu Erhöhungen als auch zu Minderungen der Buchwerte von Sachanlagen führen, jedoch existieren keine Bewertungsobergrenzen im Sinne der ursprünglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten.²⁸ Diese Veränderungen auf Grund der Neubewertung sind gemäß IAS 16.39 f. zu behandeln. Es ergeben sich keine Besonderheiten im Vergleich zur Behandlung von Sachanlagen, die ohne öffentliche Beihilfen angeschafft wurden.

Stellen die fortgeführten Wiederbeschaffungskosten den beizulegenden Wert dar, so sind die kumulierten Abschreibungen der Perioden vor dem Neubewertungszeitpunkt gemäß IAS 16.35a proportional zur Änderung der Bruttobuchwerte anzupassen. Nach der Neubewertung stimmen dann der Buchwert der Sachanlage und der Neubewertungsbetrag überein.

Signifikante Wertschwankungen des Anlagevermögens machen grundsätzlich eine jährliche Neubewertung erforderlich. Jedoch sind bei Sachanlagen nach IAS 16.34 wiederholte Neubewertungen nur alle drei bis fünf Jahre notwendig, da von nur geringfügigen Änderungen des beizulegenden Wertes ausgegangen wird.

Angesichts der im Investitionszulagengesetz vorgegebenen Verbleibensdauer von fünf Jahren ist dann über die Zweckmäßigkeit der Ausübung des Wahlrechts nachzudenken. Dabei ist auch die Aussagekraft des Ausweises durch Neubewertungen aufgezeigter Wertschwankungen vor dem Hintergrund zu hinterfragen, dass keine kurzfristige Realisation beabsichtigt ist.²⁹

²⁶ Vgl. *Ballwieser* (2005), IAS 16 Rdnr. 32.

²⁷ Vgl. *Ballwieser/ Küting/ Schildbach* (2004), S. 548.

²⁸ Vgl. *Ballwieser* (2005), IAS 16 Rdnr. 30.

²⁹ Vgl. *Ballwieser/ Küting/ Schildbach* (2004), S. 548.

6 Beispiel

Nachfolgend wird an einem kurzen Beispiel die Neubewertung bei Anwendung der Bruttomethode und der Nettomethode erörtert. Die Anschaffungskosten einer Sachanlage, die mit 20% Investitionszulage gefördert und planmäßig fünf Jahre genutzt wird, betragen 900.000 €.

Bei Anwendung der Bruttomethode betragen die Anschaffungskosten 900.000 €. Pro Jahr werden die planmäßigen Abschreibungen in Höhe von 180.000 € aufwandswirksam erfasst. Nach drei Jahren belaufen sich die kumulierten Abschreibungen auf 540.000 € und der rechnerische Buchwert beträgt 360.000 €. Ein Fünftel der Investitionszulage von 20 % der Anschaffungskosten wird jährlich ertragswirksam dem in Höhe der Investitionszulage gebildeten Passivposten entnommen und reduziert so den vom Unternehmen selbst zu erwirtschaftenden Abschreibungsbedarf. Angenommen nun, die Wiederbeschaffungskosten seien bis zum Ende des dritten Nutzungsjahres, an dem das Wahlrecht zur Neubewertung ausgeübt wird, um 30 % auf 1.170.000 € gestiegen, so ergäbe sich auf Basis der Wiederbeschaffungskosten und gleichmäßiger Verteilung der Abschreibungen auf die Nutzungszeit der jährliche Abschreibungsbetrag zu 234.000 € und der am Ende des dritten Nutzungsjahres in der Bilanz auszuweisende³⁰ Neubewertungsbetrag der Sachanlage zu 468.000 €.

Bei Anwendung der Nettomethode dagegen würden die ursprünglichen Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten von 900.000 € um die Zuwendung in Höhe von 180.000 € gekürzt. Der verbleibende Buchwert von 720.000 € wäre gleichmäßig mit 144.000 € pro Jahr über die Nutzungsdauer abzuschreiben und betrüge am Ende des dritten Nutzungsjahres 288.000 €. Bei Ausübung des Wahlrechtes der Neubewertung wären die kumulierten Abschreibungen proportional zur Änderung des Bruttobuchwertes neu zu berechnen. Bei um 30 % gestiegenen Wiederbeschaffungskosten und einer Investitionszulage von 20 % beliefen sich die jährlichen Abschreibungen jetzt auf 187.200 € und der Neubewertungsbetrag auf 374.400 €.

7 Angaben und Erläuterungen

³⁰ Zu Beispielen ohne Berücksichtigung von Zuwendungen der öffentlichen Hand vgl. z. B. Wiley/ Peemöller (2004), Abschn. 8, Rdnr. 58, Ballwieser (2005), IAS 16 Rdnr. 35, Pellens/Fülbier/Gassen (2005), S. 291.

Auf die Abbildung der mit Investitionszulagen geförderten Sachanlagen sind die Vorschriften des IAS 20 und des IAS 16 anzuwenden. Deshalb ist bei Erhalt von Zuwendungen auch den Erläuterungs- und Angabepflichten beider Standards zu genügen.

Gemäß IAS 20.39 sind bezüglich der erhaltenen Zuwendungen Angaben zu Art und Umfang der Zuwendungen, Bilanzierungs-, Bewertungs-, Darstellungsmethoden sowie nicht erfüllten Bedingungen und möglichen Erfolgsunsicherheiten erforderlich.

Für die verschiedenen Gruppen der Sachanlagen sind gemäß IAS 16.73 außer den Grundlagen zur Bestimmung des Bruttobuchwertes der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten u. a. Angaben über die Abschreibungsmethoden und -sätze und die Nutzungsdauer zu machen. Bei Ausübung des Wahlrechts zur Neubewertung von Sachanlagen werden gemäß IAS 16.77 zusätzliche Angaben zu Stichtag der Neubewertung, zur Inanspruchnahme von Gutachtern sowie zu verwendeten Methoden und den für die Bestimmung des beizulegenden Wertes wesentlichen Annahmen, zur Entwicklung der Neubewertungsrücklage und möglichen Ausschüttungsbeschränkungen erforderlich.

Mit der Ausübung des Wahlrechtes zur Neubewertung entfällt nicht die Angabe der fortgeführten ursprünglichen Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten, sondern für die neu bewertete Gruppe der Sachanlagen ist der Buchwert anzugeben, der sich im Fall der Beibehaltung der fortgeführten Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten ergeben hätte. Dieser Buchwert ist regelmäßig zumindest in Form einer Nebenrechnung zu ermitteln und lässt sich somit während der gesamten Nutzungsdauer mit dem beizulegenden Wert sowohl der einzelnen Sachanlage als auch der Gruppe vergleichen.

8 Zusammenfassung

Bei freiwilliger Offenlegung des Einzelabschlusses nach § 325 Abs. 2a HGB sind die IAS/IFRS-Vorschriften vollumfänglich anzuwenden. Hieraus resultieren erhöhte Anforderungen an das Rechnungswesen. Jedoch sollte der Nutzen der freiwilligen Offenlegung stets überprüft werden, da unabhängig davon nach wie vor der HGB-Abschluss und die Steuerbilanz bzw. eine Einheitsbilanz zu erstellen sind.

Bei der Bilanzierung beweglicher Vermögensgegenständen des Sachanlagevermögens, die mit Zulagen aufgrund des Investitionszulagengesetzes beschafft wurden, sind insbesondere die Vorschriften von IAS 20 und IAS 16 bei Ansatz, Bewertung und Ausweis zu berücksichtigen sowie umfangreiche zusätzliche Erläuterungen und Angaben zu machen.

Bei der Abbildung dieser wirtschaftlichen Tatbestände stehen dem bilanzierenden Unternehmen verschiedene Wahlrechte zur Verfügung, deren Ausübung einer sorgfältigen Abwägung bedarf. Im Zeitpunkt der erstmaligen Erfassung der Zuwendung muss eine Entscheidung über die Anwendung der Brutto- bzw. Nettomethode getroffen werden. Die Auswahl der Methode wirkt sich auf die Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage während der gesamten Nutzungsdauer der Sachanlage aus.

Wird die Sachanlage während der Nutzungsdauer zu fortgeführten Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten bewertet, so ergeben sich geringe Ermessensspielräume für das bilanzierende Unternehmen. Ein Methodenwechsel hin zur Neubewertung ist mit einer Erweiterung der Ermessensspielräume ebenso wie mit erheblichen Prognoseschwierigkeiten verbunden. Beim Übergang auf die Neubewertung sollte insbesondere im Bereich der hier betrachteten Sachanlagen der vermeintliche zusätzliche Informationsgewinn gegenüber einer Bewertung mit fortgeführten Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten abgewogen werden.

9 Literaturhinweise

- Ballwieser, Wolfgang: IAS 16 Sachanlagen (Property, Plant and Equipment), in: Rechnungslegung nach den International Accounting Standards (IAS), hrsg. von Baetge, J./Dörner, D./Kleekämper, H./Wollmert, P./Kirsch, H.-J., 2. Auflage, Stuttgart 2002, Teil B, Stand: 1. Ergänzungslieferung Juni 2005
- Ballwieser, Wolfgang/ Küting, Karlheinz/ Schildbach, Thomas: Fair Value - erstrebenswerter Wertansatz im Rahmen einer Reform der handelsrechtlichen Rechnungslegung?, in: BFuP 6/2004, S. 529 - 549
- Coenenberg, Adolf G.: Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse, 19., völlig überarbeitete und erweiterte Auflage, Stuttgart 2003
- Dyckerhoff, Christian/ Lüdenbach, Norbert/Schulz, Roland: Praktische Probleme bei der Durchführung von Impairment-Tests im Sachanlagevermögen, in: Werder, Axel von/ Wiedmann, Harald (Hrsg.): Internationalisierung der Rechnungslegung und Corporate Governance: Festschrift für Professor Dr. Klaus Pohle, Stuttgart 2003, S. 33 - 59
- Ernst & Young Global (Hrsg.): How fair is fair value?, London 2005
- Hoffmann, Wolf-Dieter/ Lüdenbach, Norbert: Abschreibung von Sachanlagen nach dem Komponentenansatz von IAS 16, in: BB Heft 4/2004, S. 375 – 377
- Investitionszulagengesetz 1999, BGBl I 1997, S. 2070, zuletzt geändert durch Art. 6 G. v. 21.12.2004, BGBl I, S. 3603
- Pellens, Bernhard/ Fülbier, Rolf Uwe/ Gassen, Joachim: Internationale Rechnungslegung, 5., überarbeitete und erweiterte Auflage, Stuttgart 2004
- Peemöller, Volker H.: Sachanlagevermögen, in: Ballwieser, Wolfgang; Beine, Frank; Hayn, Sven; Peemöller, Volker H.; Schruff, Lothar; Weber, Claus-Peter (Hrsg.): Wiley-Kommentar zur internationalen Rechnungslegung nach IFRS. [Überarbeitung der englischen Originalausgabe von Epstein, Barry Jay; Mirza, Abbas Ali]. Braunschweig 2004, S. 295 – 356, zitiert: Wiley/ Peemöller (2004), Abschn. 8, Rdnr.
- Pfitzer, Norbert/ Wirth, Michael: Bilanzierung und Darstellung von Zuwendungen der öffentlichen Hand (Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance) in: Rechnungslegung nach den International Accounting Standards (IAS),

hrsg. von Baetge, J./Dörner, D./Kleekämper, H./Wollmert, P./Kirsch, H.-J., 2. Auflage, Stuttgart 2002, Teil B

- Schruff, Lothar: Zuwendungen der öffentlichen Hand, in: Ballwieser, Wolfgang; Beine, Frank; Hayn, Sven; Peemöller, Volker H.; Schruff, Lothar; Weber, Claus-Peter (Hrsg.): Wiley-Kommentar zur internationalen Rechnungslegung nach IFRS. [Überarbeitung der englischen Originalausgabe von Epstein, Barry Jay; Mirza, Abbas Ali]. Braunschweig 2004, S. 1107 - 1117 (Abschnitt 26), zitiert: *Wiley/Schruff* (2004), Abschn. 26, Rdnr.
- Statistisches Bundesamt (Hrsg.): Klassifikation der Wirtschaftszweige, Ausgabe 2003.
- Wagenhofer, Alfred: Internationale Rechnungslegungsstandards – IAS/ IFRS, 5. überarbeitete und erweiterte Auflage, Frankfurt, 2005
- Thüringer Institut für Akademische Weiterbildung e.V. (TIAW) (Hrsg.): Das Förderbuch Thüringen 2005: Förderprogramme in Thüringen 2005, Erfurt 2005