

2. Besonderheiten der Bilanzierung in Sozialunternehmen

Falko Schneider / Friedrich Vogelbusch

Die Immobilien der Sozialwirtschaft sind ein wesentlicher Bestandteil des Vermögens der Sozialunternehmen. Sie unterscheiden sich je nach Nutzungsart erheblich und reichen von der Beratungsstelle bis hin zu Komplexeinrichtungen im Gesundheitswesen und Pflegeeinrichtungen. Wesentliche Teile der Immobilieninvestitionen werden durch Zuschüsse, Zins- und Tilgungszahlungen von dritter Seite finanziert. Soweit die Sozialunternehmen gemeinnützig sind, sind – im Gegensatz zu Wirtschaftsunternehmen – steuerliche Fragestellungen von nachgeordneter Bedeutung. Daher sind speziell auf die Branche der Sozialunternehmen bezogene Bilanzierungsmöglichkeiten, die innovativ die Bedürfnisse der Unternehmen abbilden, zu nutzen, auch wenn diese in der Praxis noch nicht weit verbreitet sind.

1. Eigentum oder Nutzung

Der handelsrechtlichen Bilanzierung liegt der Grundsatz des wirtschaftlichen Eigentums zugrunde. Danach sind Grundstücke im Eigentum zu bilanzieren, aber auch Nutzungsrechte (aus einem Mietvertrag, Pachtvertrag oder Erbbaurecht), wenn der Inhaber eines Nutzungsrechts den rechtlichen Eigentümer von der Nutzung des Grundstücks während einer längeren Nutzungsdauer (diese wird verglichen mit der Nutzungsdauer der Mietereinbauten) ausschließen kann. In diesem Fall kann er die Vermögensgegenstände (das Recht zur Nutzung) als Anlagevermögen ausweisen.

2. Mietereinbauten

Werden Immobilien im Rahmen von Mietverträgen oder sonstigen Nutzungsverhältnissen zur Verfügung gestellt und sind in dieser Umbauten erforderlich, um die spezifische soziale Nutzung zu ermöglichen, kann der Mieter, der Nutzungsberechtigte, den Mietereinbau in seiner Bilanz aktivieren und über die Nutzungsdauer / Laufzeit des Mietvertrages abschreiben.¹ Grundlage dafür ist, dass er während einer längeren Nutzungsdauer den Grundstückseigentümer von der Nutzung des von ihm auf eigene Rechnung errichteten Gebäudebestandteils ausschließen kann.²

¹ Zur Behandlung von Mietereinbauten und Mietereinbauten ist das BMF-Schreiben vom 15.1.1976 (BStBl I 1976, 66) zu beachten. Obwohl dieses Schreiben schon einige Jahrzehnte alt ist, gelten die Grundsätze auch heute noch. Aufgrund zwischenzeitlich ergangener Rechtsprechung ergeben sich lediglich in bestimmten Fällen Abweichungen bei der Berechnung der Abschreibungen.

² Besondere Bedeutung kommt der Regelung im Mietvertrag zu. Zu regeln ist, welche Pflichten der Mieter hat: Entschädigungslose oder -pflichtige Übergabe an den Vermieter usw. Ggfs. sind Rückstellungen hierfür zu bilden.

Verweisen wird auch auf weitere aktivierungsfähige Baumaßnahmen eines Mieters: Scheinbestandteile i.S.d. § 95 BGB und Betriebsvorrichtungen (nach § 68 Abs. 2 Nr. 2 BewG).³

3. Erbbaurecht

Mit der Bestellung eines Erbbaurechts gibt der Grundstückseigentümer einem Dritten das Recht, das Grundstück für seine Zwecke über eine definierte Zeitdauer zu bebauen oder bebaute Grundstücke zu nutzen, inkl. der Durchführung eventueller Baumaßnahmen. In Deutschland wird das Erbbaurecht meist von Eigentümern verwendet, um Grundstücke ohne eigene Investitionen wirtschaftlich auszunutzen und dennoch das Grundvermögen dauerhaft im rechtlichen Eigentum zu erhalten. Erbbaurechte werden vor allem von Kommunen, Kirchen und Stiftungen vergeben.⁴

Die Errichtung eines Erbbaurechts ist einerseits Vermögensverwaltung, andererseits kann das Erbbaurecht ein bewusst gewähltes Anlageinstrument sein. Insoweit wird auf den Beitrag von Struggalla in Kapitel V, Teil 3 verwiesen, der das Erbbaurecht unter diesem Gesichtspunkt besonders würdigt.

Wenn Immobilien im Wege eines Erbbaurechts zur Nutzung erworben werden, gelten Besonderheiten in der Bilanzierung.⁵

Die Bilanzierung des unbebauten im Erbbaurecht weitergegebenen Grundstücks ist einfach, da nur der Erbbaurechtsverpflichtete das Grundstück im Aktivvermögen der Bilanz auszuweisen hat. Das Gebäude, das der Erbbauberechtigte auf dem Grundstück errichtet, hat dieser – wenn er buchführungspflichtig ist – zu bilanzieren und nicht der Grundstückseigentümer.

Ist jedoch ein bereits bebautes Grundstück vom Erbpachtvertrag betroffen, ist ein komplexes Bilanzierungsverfahren anzuwenden.⁶ Für bebaute Grundstücke ist eine differenzierte Vorgehensweise beim Erbbauberechtigten und beim Erbbaurechtsverpflichteten vorzusehen.

Folgende Tabelle zeigt zusammenfassend den Ausweis in der Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung (GuV):

³ Etwa die Kommentierung der Finanzverwaltung in H 4.2 (3) [Mietereinbauten] EStH oder R 7.1 Abs. 3 EStR.

Auch das Nießbrauchrecht und die Erbschaft (Buchung einer Gegenposition zweckgebundenes Kapital⁷) können hier nicht weiter thematisiert werden.

⁴ In der Literatur wird darauf hingewiesen, dass die Einführung des Erbbaurechts das Allgemeinwohl fördern sollte. Zum einen wird sozial schwächeren Bevölkerungsschichten die Möglichkeit zum Bauen gegeben, zum anderen wird mit dem Erbbaurecht ein Instrument zur Bekämpfung von Bodenspekulationen geschaffen (von Oefele, Winkler: Handbuch des Erbbaurechts, 4. Aufl. 2008, Verlag C.H.Beck, München).

⁵ Grundsätzlich zum Erbbaurecht, Ort in Kapitel XI, Teil 1, S. 601ff.

⁶ Die Darstellung dieses Verfahrens, das in der Bilanzrechtskommentierung nur selten besprochen ist, ist Gegenstand eines Beitrags von Vogelbusch (2012) Bilanzierung von Erbbaurechten, in: kvi im dialog H. 2 2012, S. 6ff.

Bilanzierung des Erbbaurechts	beim Erbbauberechtigten	beim Erbbaupflichteten
Unbebaute Grundstücke	Es handelt sich um ein Nutzungsrecht (schwebendes Geschäft), das in seinen Rechten und Pflichten grundsätzlich ausgeglichen ist. Daher: kein Ansatz des Erbbaurechts in der Bilanz. Zu aktivieren sind die Anschaffungskosten (Grunderwerbsteuer, Notar- und Grundbuchkosten). Diese sind über die Laufzeit des Vertrages abzuschreiben. In der GuV sind die Erbbauzinsen als laufende Aufwendungen auszuweisen.	Der Eigentümer weist weiterhin das Grundstück in seiner Bilanz aus. In der GuV sind die Erbbauzinsen als laufende Erträge auszuweisen.
Bebaute Grundstücke - Altbau und Grund und Boden	Das bestehende Gebäude geht in das Eigentum des Erbbauberechtigten über. Die Erbbauzinsen sind aufzuteilen (Altbau und Grund und Boden). Der Teilbetrag, der auf den Altbau fällt, ist zu kapitalisieren und in der Bilanz zu aktivieren). Dieser Wert ist über die Laufzeit des Vertrages abzuschreiben. Spiegelbildlich ist die Verbindlichkeit in gleicher Höhe zu passivieren. Zu jedem Bilanzstichtag ist die Verbindlichkeit neu zu berechnen (Zins- und Tilgungsanteil). Der Zinsbetrag ist in der GuV Aufwand.	Der Erbbaupflichtete bilanziert Spiegelbildlich zum Erbbauberechtigten. Das Grundstück bleibt in seinem Vermögen. Das Gebäude gilt als übertragungen, dies führt zu einer Veräußerung des Gebäudes. Der auf das Gebäude entfallende kapitalisierte Erbbauzins stellt das Veräußerungsentgelt dar. Der Veräußerer hat in der Höhe der kapitalisierten Erbbauzinsen, die anteilig das Gebäude betreffen, eine Forderung zu aktivieren, die über die Laufzeit des Erbbaurechtes Spiegelbildlich zur Kaufpreisverbindlichkeit des Erbbauberechtigten aufgelöst wird. Die Tilgungsbeträge der Forderung sind mit den erhaltenen Erbbauzinsen zu verrechnen.
Bebaute Grundstücke - Neubau	Hinsichtlich des Grund und Bodens kann auf die obigen Ausführungen verwiesen werden. Der Neubau wird Eigentum des Erbbauberechtigten. Es ist nach den allg. Regeln abzuschreiben. In dieser Tabelle wird davon ausgegangen, dass das Erbbaurecht eine Laufzeit hat, die mindestens so lange ist wie die Nutzungsdauer des Gebäudes (bei Wohnbauten 2%, bei Betriebsbauten 4%).	Der Erbbaupflichtete weist gemäß den obigen Ausführungen nur das Grundstück in seinem Aktivvermögen aus. Wenn Zahlungen im Falle des Heimfalls vereinbart sind, die der Grundstückseigentümer an den Bauherrn des Neubaus bei Ablauf des Erbbaurechtes leisten muss, sind diese sofort betriebliche Aufwendungen.

Tab. 1: Übersicht: Bilanzierung beim Erbbaurecht

Beispiel zum Erbbaurecht für ein Grundstück mit aufstehendem Gebäude

Das Sozialunternehmen in der Rechtsform eines Vereins "Sonnenschein e.V." hat von der örtlichen Kirchengemeinde einen bereits bestehenden Kindergarten im Wege des Erbbaurechts zur Nutzung für 55 Jahre erhalten. Die Jahrespacht beträgt 5.000 €. Das Erbbaurecht beginnt am 31.12.2015.

2. Besonderheiten der Bilanzierung in Sozialunternehmen

- stellt Grundstück zur Verfügung
- bleibt zivilrechtlicher Eigentümer
- erhält 5.000 € Erbpacht im Jahr

```

            graph TD
            A[Kirchengemeinde Grundstücks-eigentümerin (Erbbaupflichteter)] --> B[KiTa]
            B --> C[Verein (Erbbauberechtigter)]
            C --> B
            B --> A
            
```

- ist berechtigt, das Grundstück auf eigene Kosten zu bebauen
- wird während der Laufzeit wirtschaftlicher Eigentümer des Grundstücks
- ist verpflichtet, 5.000 € Erbbauzinsen zu zahlen

Lösung Bilanzierung beim Sozialunternehmen (Erbbauberechtigter)

- aktiviert den Grund und Boden in der Bilanz / das Gebäude gilt als verkauft (beide Sachverhalte sind hier nicht weiter ausgeführt)
- weist darüber hinaus eine Forderung aus (betrifft die abdiskontierten Erbbauzinsen für das Gebäude)
- Forderung wird zu jedem Bilanzstichtag neu berechnet

```

            graph TD
            A[Kirchengemeinde Grundstücks-eigentümerin (Erbbaupflichteter)] --> B[KiTa]
            B --> C[Sonnenschein e.V. (Erbbauberechtigter)]
            C --> B
            B --> A
            
```

- aktiviert die Nebenkosten für das Grundstück in der Bilanz (hier nicht betrachtet)
- aktiviert das Gebäude und weist darüber hinaus eine Verbindlichkeit aus (in Höhe der abdiskontierten Erbbauzinsen für das Gebäude)
- der aktivierte Gebäudewert wird über die Laufzeit abgeschrieben
- diese Verbindlichkeit wird zu jedem Bilanzstichtag neu berechnet

4. Erhaltung der Immobilien

Für Erhaltungsmaßnahmen an Gebäuden ist zu unterscheiden zwischen dem Instandhaltungsaufwand, der mit der laufenden Reparatur des Gebäudes im Zusammenhang

steht und dem Ausbau/ der Erweiterung bzw. Generalsanierung neu geschaffener Vermögensgegenstände.

Anders als bei den Herstellungskosten (§ 255 II HGB) fehlt im HGB eine Definition des Erhaltungsaufwandes. Unter Erhaltungsaufwand sind die laufenden Aufwendungen zu verstehen, die eingesetzt werden, um die Substanz oder die Verwendungs- oder Nutzungsmöglichkeit eines Vermögensgegenstands bzw. Wirtschaftsguts zu erhalten oder wiederherzustellen.

4.1 Erhaltungsaufwand

Erhaltungsaufwand kann unterschieden werden in die Aufwendungen, die zur

- Erhaltung (Instandhaltungsaufwand) oder
 - Wiederherstellung (Instandsetzungsaufwand)
- der Substanz oder der Verwendungs- oder Nutzungsmöglichkeit eines Vermögensgegenstandes/Wirtschaftsguts dienen.

Die Aufwendungen sind als betriebliche Aufwendungen sofort handels- und steuerrechtlich abzusetzen.

In der Regel kehrt Erhaltungsaufwand regelmäßig in ungefähr gleicher Höhe wieder (Beispiel: Reparatur des Daches eines Gebäudes, Austauschmotor eines Aufzuges). Es gibt aber auch unregelmäßig wiederkehrende, selten oder auch nur einmalig anfallende Erhaltungsaufwendungen.

Werden bereits vorhandene Teile, Einrichtungen oder Anlagen eines Vermögensgegenstandes erneuert, handelt es sich regelmäßig um Erhaltungsaufwand (R 21.1 Abs. 1 Satz 1 EStR). Daran ändert sich nichts, wenn vorhandene Teile durch moderne ersetzt werden, auch wenn diese höherwertig oder die bisherigen verbraucht sind.

4.2 Steuerliche Betrachtung von Erhaltungsaufwand und anschaffungsnahen Aufwendungen

In Wirtschaftsunternehmen wird die Bilanzpolitik sehr stark von steuerlichen Überlegungen (i.d.R. vorverlagerter Steueraufwand) geprägt. Schrifttum und Kommentare, die sich mit der Abgrenzung von Erhaltungsaufwand und Herstellungsaufwand befassen, stellen daher auch im Wesentlichen auf dieses steuerliche Motiv ab. Der Gesetzgeber und die Finanzverwaltung sind dagegen an einer gleichmäßigen Besteuerung der Unternehmen interessiert. Deshalb ist es das Interesse der Finanzverwaltung, steuerlich geltend zu machenden Betriebsaufwand durch Aktivierung der Aufwendungen in die Zukunft zu verschieben. Die Rechtsprechung der Steuergerichte (Finanzgerichte und der Bundesfinanzhof) steht zwischen diesen beiden Interessen.⁷

Entsprechendes gilt für die sog. anschaffungsnahen Aufwendungen. Wenn binnen 3 Jahren nach dem Kauf mehr als 15 % der Anschaffungsausgaben für die Sanierung des

2. Besonderheiten der Bilanzierung in Sozialunternehmen

Gebäudes ausgegeben wird, sind die gesamten Aufwendungen als anschaffungsnahe Aufwendungen zu aktivieren (Vgl. § 6 Abs. 1 Nr. 1 a EStG).

4.3 Betriebswirtschaftliche Aspekte der Bilanzierung

Für Sozialimmobilien wird empfohlen, eher betriebswirtschaftliche Überlegungen, die auch Finanzierungsfragen einschließen, in den Mittelpunkt der Bilanzpolitik zu stellen. Für die Bilanzierung von Sozialunternehmen kann die steuerlich motivierte Rechtsprechung und Kommentierung im Schrifttum nur eingeschränkt herangezogen werden. Problematisch ist, dass die Besonderheiten von Sozialunternehmen nicht berücksichtigt werden, wenn nur in den Schwarz/Weiß-Kategorien gedacht wird, der an Steuervorteilen interessierten Steuerpflichtigen und der Finanzverwaltung, die Steuersparmodelle verhindern will. Häufig erkennen die Verantwortlichen in Sozialimmobilien diese einseitige Prägung der Fachliteratur bzw. der Finanzverwaltungsanweisungen (Richtlinien und Hinweise in der Einkommensteuer) nicht und nutzen gegebene Spielräume nicht. Daraus folgt:

- Wenn umfassender Aufwand zur Ertüchtigung bzw. Sanierung eines Gebäudes vorliegt (Generalsanierung), ist der mit dieser Baumaßnahme im Zusammenhang stehende bauliche Aufwand einschließlich der Planungs-, Genehmigungs- und Steuerungsaufwendungen des Bauherrn zu aktivieren. Betriebswirtschaftlich besteht u.E. im Fall der Generalsanierung kein Unterscheid zur Erstellung eines Neubaus.
- Wenn im Zusammenhang mit der Anschaffung eines bereits bestehenden Gebäudes nicht unwesentliche anschaffungsnahe Aufwendungen anfallen, sind diese im Regelfall zu aktivieren die Grenze – 3 Jahre und 15 % der Anschaffungskosten – ist unter diesem Blickwinkel unbeachtlich.

5. Bemessung der Abschreibungsdauer

Im Regelfall werden Abschreibungssätze den steuerlichen Afa-Tabellen entnommen. Dies geschieht vereinfachend, um ein Auseinanderfallen der Bilanzen für handels- und steuerrechtliche Zwecke zu vermeiden.

Bezogen auf die Gebäude können folgende häufig zur Anwendung kommende Abschreibungssätze genannt werden:

Vermögensgegenstand	Steuerliche Nutzungsdauer	Afa-Satz
Gebäude (Altbauten vor 1925)	40 Jahre	2,5%
Gebäude (Betriebsbauten, nach dem 31.3.1985 Bauantrag gestellt)	25 Jahre	4,0%
Gebäude (Wohnbauten, neu errichtet bzw. angeschafft)	50 Jahre	2,0%
Hofbefestigung (mit Unterbau)	19 Jahre	5,3%
Hofbefestigung (in Kies, z.B. gepflastert)	9 Jahre	11,1%
Außeneinfriedung (Holzzaun)	5 Jahre	20,0%

⁷ Zur Meinung der Finanzverwaltung und zur Darstellung der Rechtsprechung des BFH im Details das BMF-Schreiben vom 18. Juli 2003 (BMF IV C 3 – S 2211 – 94/03) – abgedruckt in den Beck'schen Steuererlassen S 21/8.

Vermögensgegenstand	Steuerliche Nutzungsdauer	AfA-Satz
Außeneinfriedung (Mauern, Eisen)	17 Jahre	5,9%

Tab. 2: Übersicht AfA-Sätze für Gebäude und Außenanlagen (§ 7 Abs. 4 EStG)

Für Sozialimmobilien ergibt sich ein Problem in den Fällen, in denen das betrieblich genutzte Wohn- und Verwaltungs- oder Werkstattgebäude bestimmte Bestandteile aufweist, die sich schneller verbrauchen als das übrige Gebäude. Solche Bestandteile werden als „Komponenten“ bezeichnet.

6. Differenzierte Abschreibungsätze durch Verwendung der Komponentenmethode

Aus betriebswirtschaftlicher Sicht führt die schematische Anwendung eines einheitlichen Abschreibungsatzes für eine gesamte Immobilie nicht in allen Fällen zu einem zutreffenden Ergebnis. Beispielsweise nutzen sich bestimmte Gebäudeteile schneller ab und daher ist eine schnellere Abschreibung aus betriebswirtschaftlicher Sicht sinnvoll. Da sich soziale Träger häufig über Entgelte refinanzieren, die sich an den tatsächlichen Aufwendungen orientieren, und diese direkt aus der Gewinn- und Verlustrechnung abgelesen werden, führt eine zu geringe Abschreibung zu Unterfinanzierung des Trägers.

6.1 Unterschiedliche Nutzungsdauern von Gebäudeteilen

Nach der gegenwärtig verbreiteten Bilanzierung wird ein Gebäude als einheitlicher Vermögensgegenstand betrachtet, für den eine einheitliche Nutzungsdauer und damit ein einheitlicher Abschreibungsatz festzulegen ist.

In der Praxis müssen jedoch z.B. Holzfenster, Heizkessel bzw. Heizungsanlagen und Sanitärzellen in stationären Einrichtungen (Heimen und Krankenhäusern) oft schon nach 10 – 15 Jahren ausgetauscht werden. In diesen Fällen empfiehlt es sich, von den einheitlichen Gebäudeabschreibungsdauern (und den steuerlichen AfA-Tabellen) abzuweichen und betriebswirtschaftlich zutreffende Nutzungsdauern zumindest für die Gebäudeteile, die einem stärkeren Verschleiß unterliegen, zu unterstellen.

6.2 Komponenten eines Gebäudes

Für die betriebswirtschaftlich zutreffende Bilanzierung einer Sozialimmobilie müssten die wesentlichen Gebäudeteile, für die ein tatsächlich schneller Verschleiß erkennbar ist, aus dem Vermögensgegenstand „Gebäude“ herausgelöst und in eine Bewertungseinheit⁸ „Heizkessel“ oder „Sanitäräume“ überführt werden. Dabei ist die Unterteilung eines einheitlichen Gebäudes für die Berechnung der Abschreibung gedanklich eine Zer-

legung in verschiedene Komponenten. Diese Unterteilung ist zu unterscheiden vom gesonderten Ausweis unterschiedlicher Gebäudebestandteile. So sind Heizungsanlagen, Personenfahrstühle-, Be- und Entlüftungsanlagen regelmäßig ein Gebäudebestandteil. Selbständigen Gebäudebestandteile sind Betriebsvorrichtungen, Scheinbestandteile, Ladeneinbauten, Mietereinbauten und sonstige selbständige Gebäudebestandteile.

6.3 Komponentenansatz – Auseinanderfallen von Handels- und Steuerbilanz

Der empfohlene Komponentenansatz kann sich auf internationale Rechnungslegungsprinzipien stützen.⁹ Da das BilMoG im Jahre 2009 diese internationalen Prinzipien in das deutsche Handelsrecht eingetragen hat, hat der Hauptfachausschuss des Instituts der Wirtschaftsprüfer (HFA des IDW) in einem Rechnungslegungshinweis IDW RH HFA 1.016 vom 29. Mai 2009 den Komponentenansatz für die Handelsbilanz für möglich gehalten.¹⁰

In dem Hinweis hat das IDW im Zusammenhang mit der im BilMoG verborenen Aufwandsrückstellung Stellung genommen. Denn vor allem steuerbegünstigte Einrichtungen haben bislang Aufwandsrückstellungen für Großreparaturen im Gebäudebereich gebildet, da bei ihnen die steuerliche Nichtanerkennung dieser Rückstellungen keine Rolle spielte.

Auch wenn der Komponentenansatz von der deutschen Steuerverwaltung nicht anerkannt wird, ist er vor allem für steuerbegünstigte Organisationen zur Gestaltung der Handelsbilanz interessant. Es bietet sich hierüber eine Möglichkeit, die nicht mehr zulässigen Aufwandsrückstellungen zu ersetzen. Und 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 in Ausnahmefällen zu berücksichtigen. Bei Anwendung des Komponentenansatzes entstehen höhere Abschreibungen, die im Rahmen der Verhandlungen eingebracht werden können.

6.4 Voraussetzungen für die Anwendung des Komponentenansatzes

Für den Komponentenansatz gibt es nach den internationalen Bilanzierungsgrundsätzen enge Voraussetzungen (z.B. nach den IFRS):

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

⁸ se Sachverhalte auf die Absicherung von Finanzanlagen (eine gehedigte Position soll einheitlich gezeigt werden). Man spricht in diesem Zusammenhang von einem Absicherungszusammenhang.

⁹ Als alternative Bilanzierungsmöglichkeit wird der sog. Komponentenansatz vorgeschlagen: in den International Accounting Standards (IAS) ist der Komponentenansatz im IAS 16 geregelt.

¹⁰ IDW RH HFA 1.016 Handelsrechtliche Zulässigkeit einer komponentenweisen planmäßigen Abschreibung von Sachanlagen (Quelle: WPg Supplement 3/2009, S. 39f. oder FN-IDW 7/2009, S. 362f.).

³ Der Vorschlag der Bildung von Bewertungseinheiten stützt sich auf die Überarbeitung des HGB durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG). Früher war die Bildung von Bewertungseinheiten strikt. Nach dem neuen § 254 HGB ist die Bildung von Bewertungseinheiten für sog. Finanzinstrumente möglich, sofern in den Dokumentations- und Effektivitätsanforderungen dies sinnvoll erscheint. Allerdings beziehen sich die-

- 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.
- Nicht nach dieser Methode zu bilanzieren sind kleinere Wartungs- und Reparaturarbeiten an einem Vermögensgegenstand.

Die Verwendung des Komponentenansatzes wird nach der Empfehlung des IDW unter den im folgenden Punkt genannten Voraussetzungen für möglich gehalten.

6.4.1. Separierbare Komponenten

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

- 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) bzw. eines Heizkessels oder einer Kraft-Wärme-Anlage (10 Jahre) und des restlichen Gebäudes (Nutzungsdauer 50 Jahre) anführen.
- Nach Tz. 7 des RH 1.016 kommt für Vermögensgegenstände, für die lediglich Großreparaturen bzw. Inspektionen (Generalüberholungen) vorgesehen sind, eine Komponentenbilanzierung nicht in Betracht.

Viele dieser handelsrechtlichen Komponenten im Bereich der Gebäude decken sich mit den steuerlichen Aufteilungskategorien (selbstständigen Gebäudebestandteile wie Betriebsvorrichtungen, Scheinbestandteile, Ladeneinbauten, Mietereinbauten und sonstige selbstständige Gebäudebestandteile). Für diese Gebäudekomponenten können die o.g. Voraussetzungen des RH 1.016 als erfüllt angesehen werden. In aller Regel werden diese selbstständigen Bestandteile auch einen wesentlichen Teil der Herstellungs- oder Anschaffungskosten ausmachen.

6.4.2. Unselbstständige Gebäudeteile

Zu den unselbstständigen Gebäudebestandteilen gehören Seite die sanitären Einrichtungsgegenstände, Heizungsanlagen, Elektroinstallationen, Fenster, Dächer, Personenaufzüge, Rolltreppen usw. Für diese unselbstständigen Bestandteile bestand bisher keine Möglichkeit, kürzere Nutzungsdauern anzusetzen. Deshalb ist hier der Komponentenansatz hilfreich. Diese Bestandteile eines Gebäudes können eine deutlich geringere Nutzungsdauer als 50 Jahre (Wohngebäude) haben und müssen i.d.R. viel früher ersetzt werden. Die Anwendung der Komponentenbilanzierung ist in diesen Fällen zu empfehlen.

6.5 Fazit zur Komponentenmethode

Als Fazit ist festzuhalten, dass für steuerbegünstigte Organisationen, die vor dem BilMoG häufig mit Aufwandsrückstellungen zur Abdeckung von Instandhaltungsaufwendungen im Bereich ihres Immobilienvermögens gearbeitet haben, der Komponentenansatz eine Alternative der aktiven Bilanzpolitik bietet und die Möglichkeit eröffnet,

2. Besonderheiten der Bilanzierung in Sozialunternehmen

höhere (betriebswirtschaftlich notwendige) Abschreibungen im Rahmen von Entgeltverhandlungen und der Beantragung von Zuschüssen geltend zu machen.

7. Investitionszuschüsse

In den Nebenbestimmungen der Zuwendungsbescheide wird hinsichtlich der Investitionszuschüsse regelmäßig vereinbart, dass während der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer eine Verpflichtung besteht, die erhaltenen Zuschüsse anteilig zurückzuzahlen, wenn das geförderte Gebäude nicht bestimmungsgemäß verwendet wird.

7.1 Bilanzierung der Zuschüsse

- Bilanzierung zum Zeitpunkt der Fertigstellung des Gebäudes: Spiegelbildlich zur Aktivierung des geförderten Vermögensgegenstandes wird der Zuschuss zur Investition passiviert. Von der sog. Steuerberatermethode (die Zuschüsse werden von den Herstellungskosten des Gebäudes abgesetzt) wird in Übereinstimmung mit dem Institut der Wirtschaftsprüfer abgeraten.¹¹
- Bilanzierung während der Nutzung des geförderten Vermögensgegenstandes: Spiegelbildlich zur Abschreibung“ auf der Aufwandsseite der Gewinn- und Verlustrechnung wird ein „Ertrag aus der Auflösung des Sonderpostens“ auf der Ertragsseite ausgewiesen.
- Wenn die Immobilie zu 100% durch einen Zuschuss finanziert wurde, ergibt sich in der Bilanz auf Aktiv- und Passivseite ein gleich hoher Posten. Dieses Bilanzbild ist typisch für Krankenhäuser, die traditionell einen Anspruch auf vollständige Förderung ihrer Gebäudeinvestitionen hatten. Wenn nur eine anteilige Förderung gegeben ist, wird auch nur ein anteiliger Posten im Verhältnis zur geförderten Immobilie passiviert.

7.2 Investitionszuschüsse und Rückzahlungsverpflichtung

Auf diese Art und Weise gelingt es, die latente Rückzahlungsverpflichtung in der handelsrechtlichen Bilanz auszuweisen.

Der Sonderposten für Investitionszuschüsse wird als besonderer Posten zwischen dem Eigenkapital und dem Fremdkapital ausgewiesen. Bei der Bilanzanalyse kann der Sonderposten dem Eigenkapital zugerechnet werden, wenn am Bilanzstichtag keine Informationen bekannt sind, die eine Rückzahlung des Zuschusses auslösen könnten (z.B. Fehlvorwendung der geförderten Immobilie).

Durch die (teilweise) Neutralisierung der Abschreibung verbessert sich die Ertragslage des Sozialunternehmens: Es ist nur (der nicht geförderte Teil) der Immobilieninvestition durch Erträge zu „verdienen“. Diese Bilanzierung wiegt das Sozialunternehmen jedoch während der Nutzungszeit in einer „trügerischen Sicherheit“, denn am Ende der

¹¹ Das IDW hat, in den Stellungnahmen HFA 1/1984 „Bilanzierungsfragen bei Zuwendungen“, dargestellt am Beispiel finanzieller Zuwendungen der öffentlichen Hand“ und HFA 2/1996 „Zur Bilanzierung privater Zuschüsse“ seine Auffassung zur Bilanzierung von Zuwendungen dargelegt.

Nutzungsdauer stellt sich die Frage, wer die Ersatzinvestition finanziert. Wenn hierfür wieder der Zuschussgeber bereit steht, ist die Bilanzierung zutreffend gewesen. Wenn jedoch keine – oder keine in der gleichen Höhe – Anschlussfinanzierung eingeworben werden kann, stellt das Sozialunternehmen fest, dass es während der Nutzungsdauer nicht ausreichend Finanzmittel thesauriert hat, um zum Zeitpunkt des Verschleißes eine Ersatzinvestition finanzieren zu können.

Damit ist es den Sozialunternehmen, die eine Förderung für die Investition in eine Sozialimmobilie erhalten, zu raten, vorsorglich (zumindest) einen Teil der späteren Ersatzinvestition anzusparsen, um Vorsorge für die langfristige Marktfähigkeit des eigenen Angebots zu treffen.

8. Bilanzierung ertragsschwacher Grundstücke

Wenn eine Sozialimmobilie in einem Arbeitsfeld genutzt wird, in dem nicht genügend laufende Finanzierungsmittel zur Verfügung stehen, stellt sich die Frage, ob der Vermögensgegenstand außerplanmäßig abzuschreiben ist. Bei gewerblichen Unternehmen sind Grundstücke, die dauerhaft nicht den erwarteten Reingewinn erwirtschaften, auf den niedrigeren beizulegenden Wert abzuschreiben (§ 253 Abs. 2 und 3 HGB). Bei gewerblichen Vermietern kann ein struktureller Leerstand oder ein erheblicher Instandhaltungstau dazu führen, dass der beizulegende Wert einer Immobilie dauerhaft sinkt.¹²

Fraglich ist, ob dies bei Sozialunternehmen anders zu handhaben ist. Im Regelfall deckt der Kostenträger einer sozialen Dienstleistung (z.B. die Bundesagentur für Arbeit bei Werkstätten für behinderte Menschen) die mit der Errichtung des Gebäudes verbundenen Aufwendungen durch Entgelte ab. Im Bereich der Pflege kann das Sozialunternehmen dem Pflegebedürftigen ein Entgelt für Investitionen berechnen. Kann der Pflegebedürftige dies nicht aus eigenen Einkünften begleichen, springt der Sozialhilfeträger (die örtliche Kommune) ein. Bei Krankenhäusern ist nach dem Grundsatz der „Dualen Finanzierung“ geregelt, dass das Land die Kosten für die Errichtung eines Klinikgebäudes zu 100% finanziert (erforderlich ist eine Aufnahme im Investitionsprogramm des jeweiligen Bundeslandes).

Wenn eine Sozialimmobilie in einem Hilfefeld eingesetzt wird, für das keine vollständige Refinanzierung der Immobilie vorgesehen ist, sind u.E. außerplanmäßige Abschreibungen vorzusehen, wenn die Immobilie dauerhaft (d.h. länger als 5 Jahre) auf diesen Verwendungszweck gebunden ist.

In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass nach der Novelle des HGB durch das sog. BilMoG im Jahre 2009 ein verpflichtendes Wertaufholungsgebot für alle Bilanzierenden gilt.¹³ In Bilanzen dürfen niedrigere Wertansätze nach § 253 Abs. 3 Satz 3 oder 4 und Absatz 4 HGB nicht beibehalten werden, wenn die Gründe dafür nicht mehr bestehen (§ 253 Abs. 5 Satz 1 HGB). Wenn also für eine Sozialimmobilie eine neue Verwendung beabsichtigt ist, für die eine Refinanzierung durch den Kosten-

¹² Standard IDW RS WFA 1, „Berücksichtigung von strukturellem Leerstand bei zur Vermietung vorgesehenen Wohngebäuden“. Dieser Standard ist nach Meinung des IDW auch anwendbar auf sonstige Immobilien des Anlagevermögens.

¹³ Bisher galt dieses Wertaufholungsgebot nur für Kapitalgesellschaften.

träger gesichert ist, ist die außerplanmäßige Abschreibung (durch eine Zuschreibung) wieder rückgängig zu machen.

9. Zusammenfassung

Traditionell ist die Kommentierung zur Bilanzierung von Immobilien durch Steuerspar-motive der steuerpflichtigen Immobilieneigentümer geprägt. Dies ist z.B. im Bereich der Abgrenzung zwischen Erhaltungs- und Herstellungsaufwand deutlich zu erkennen. Die Verfasser empfehlen daher eine eigenständige betriebswirtschaftlich orientierte Bilanz-politik für folgende Sachverhalte:

- Eine Generalsanierung eines Gebäudes ist i.d.R. zu aktivieren und über die Nutzungsdauer abzuschreiben.
 - Für schnell verschleißende Gebäudeteile (z.B. Sanitärzellen in stationären Einrichtungen, Heizkessel) ist eine sog. Bewertungseinheit zu bilden. Die Abschreibungsdauer ist an die tatsächliche Nutzungsdauer anzupassen.
- Darüber hinaus sind die Sozialimmobilien auf die Notwendigkeit von außerplanmäßigen Abschreibung zu überprüfen, für die keine auskömmliche Finanzierung der Gebäudeaufwendungen durch einen Kostenträger vorgesehen ist.