

BAutzener Diskussionspapiere

Der Komponentenansatz als alternative Bilanzierungsmöglichkeit des Anlagevermögens steuerbegünstigter Körperschaften

FRIEDERIKE FRITSCH

ANDREAS BÜHN

Bautzener Diskussionspapier 01/15

ISSN 2366-2158

Kontakt Daten des Autors/ der Autoren:

Friederike Fritsch
Arbeiterwohlfahrt
Regionalverband Brandenburg Süd e.V.
Rudolf-Breitscheid-Straße 24
03222 Lübbenau/Spreewald
Deutschland

E-Mail: friederike-fritsch@t-online.de

Andreas Bühn
Staatliche Studienakademie Bautzen
Studiengang Public Management
Löbauer Straße 1
02625 Bautzen
Deutschland

E-Mail: buehn@ba-bautzen.de

Impressum:

Bautzen, 2015

Hrsg.: Dr. Andreas Bühn

E-Mail: buehn@ba-bautzen.de

Internet:

Eine elektronische Version des Diskussionspapiers steht auf folgender Seite zur Verfügung:

<http://buehn.ba-bautzen.de/bautzener-diskussionspapiere/>

Diskussionspapiere in englischer Sprache sind auch über die SSRN-Website verfügbar:

<http://www.ssrn.com>

Der Komponentenansatz als alternative Bilanzierungsmöglichkeit des Anlagevermögens steuerbegünstigter Körperschaften

*Friederike Fritsch
Arbeiterwohlfahrt
Regionalverband Brandenburg Süd e.V.
03222 Lübbenau/Spreewald
friederike-fritsch@t-online.de*

*Andreas Bühn
Staatliche Studienakademie Bautzen
Studiengang Public Management
02625 Bautzen
buehn@ba-bautzen.de*

Zusammenfassung:

Der vorliegende Diskussionsbeitrag untersucht den Komponentenansatz als alternative Bilanzierungsmöglichkeit von Anlagevermögen. Im Gegensatz zur herkömmlichen Bilanzierungsmethode werden beim Komponentenansatz Sachanlagen einer Körperschaft in ihre wesentlichen Bestandteile gegliedert und getrennt voneinander, entsprechend ihrer individuellen Nutzungsdauer, abgeschrieben. Damit bietet der Komponentenansatz die Möglichkeit, Aufwendungen verursachungsgerechter über die Nutzungsjahre zu verteilen und die durch erhöhte Aufwendungen in Instandhaltungsperioden verursachte Ergebnisvolatilität zu reduzieren. Aufgrund des höheren Abschreibungsaufwandes eignet sich diese Methode insbesondere für steuerbegünstigte, gemeinnützige und wohltätige Organisationen, für die der Komponentenansatz möglicherweise die Finanzierungsmöglichkeiten im Rahmen der Verhandlung von Kostensätzen verbessern kann.

Schlagwörter: Komponentenansatz, steuerbegünstigte Körperschaften, Kostensätze

1 Einleitung¹

Am 25. Mai 2009 wurde das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) erlassen und damit unter anderem das Handelsgesetzbuch (HGB), das Aktiengesetz (AktG) sowie das Einkommenssteuergesetz (EStG) in einigen entscheidenden Punkten modernisiert. Mit diesem Artikelgesetz sollte eine Annäherung an die internationalen Rechnungslegungsstandards nach IAS und IFRS erreicht werden, ohne das HGB als entscheidenden Rechnungslegungsstandard in Frage zu stellen.² Den nach deutschen Standards bilanzierenden Unternehmen wird damit die Möglichkeit geboten, sich besser an die veränderten Rahmenbedingungen einer globalisierten Wirtschaft anpassen zu können. Gleichzeitig sollen die neuen Regelungen des BilMoG die Aussagekraft des handelsrechtlichen Jahresabschlusses verbessern, überholte Wahlrechte abschaffen und durch vereinfachte Bilanzierungsvorschriften Erleichterungen insbesondere für mittelständische Unternehmen bewirken.

Mit dem BilMoG wurde die Möglichkeit zur Bildung von Aufwandsrückstellungen abgeschafft. Damit wird für nach HGB bilanzierende Unternehmen der in IAS 16 geregelte Komponentenansatz zum Ausgleich entstehender Aufwandsspitzen interessant. Der Komponentenansatz ist eine alternative Bilanzierungs- und Abschreibungsmöglichkeit, bei der eine Sachanlage gedanklich in ihre wesentlichen Bestandteile gegliedert wird. Diese sog. Komponenten des Anlagegutes werden getrennt voneinander erfasst und entsprechend ihrer individuellen Nutzungsdauer abgeschrieben. Der Austausch einer Komponente wird als nachträgliche Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten im Ersatzzeitpunkt aktiviert und anschließend erneut abgeschrieben. Der Komponentenansatz soll dazu beitragen, Ergebnisschwankungen auszugleichen und den Jahresabschluss einer steuerbegünstigten Körperschaft den tatsächlichen Verhältnissen entsprechend darzustellen. Bisher mangelt es jedoch sowohl an rechtlichen Regelungen und an genauen Festlegungen zur Umsetzung, als auch an praktischen Erkenntnissen und Erfahrungen. Zudem hat der Komponentenansatz nicht nur Einfluss auf das Jahresergebnis und die Vermögenslage der Körperschaft, sondern kann sich über Investitionskostensätze auch auf die Finanzierung von sozialen Einrichtungen auswirken. Auch diesbezüglich gibt es wenig praktische Erfahrungen in der Anwendung des Komponentenansatzes.

Das vorliegende Arbeitspapier versucht etwas Licht ins Dunkel zu bringen und Entscheidungsträger in steuerbegünstigten Körperschaften über den Komponentenansatz zu informieren. Dabei werden dessen Vorzüge im Vergleich zur herkömmlichen Bilanzierungspraxis dargestellt und der Frage nachgegangen, inwieweit der Komponentenansatz in der Praxis umgesetzt werden kann und ob er eine sinnvolle Alternative zur bisher üblichen Bilanzierungspraxis darstellt. Abschnitt 2 bespricht zunächst die theoretischen Grundlagen. Anschließend werden die Voraussetzungen für die Anwendbarkeit des Komponentenansatzes erläutert und diskutiert, was bei der Umsetzung zu beachten ist und welche Auswirkungen dieses Vorgehen auf das bilanzielle Ergebnis hat. Abschnitt 3 demonstriert die Anwendung des Komponentenansatzes im Vergleich zur herkömmlichen Bilanzierungspraxis an einem Beispiel. In Abschnitt 4 wird aufgezeigt, inwieweit der Komponentenansatz gemeinnützigen Körperschaften Vorteile bei der Verhandlung von Kostensätzen ermöglichen kann. Abschnitt 5 fasst die Erkenntnisse abschließend zusammen.

¹ Das vorliegende Arbeitspapier basiert auf Fritsch (2015). Wir danken Herrn Dr. Matthes für wertvolle Hinweise und Anregungen.

² IAS (International Accounting Standards) und IFRS (International Financial Reporting Standards) sind internationale Rechnungslegungsvorschriften, die vom International Accounting Standards Board (IASB) zur Verbesserung der Vergleichbarkeit von Jahresabschlüssen international tätiger Unternehmen erarbeitet und herausgegeben werden. Seit 2005 sind alle kapitalmarktorientierten Unternehmen aus der Europäischen Gemeinschaft aufgrund einer Verordnung der Europäischen Union dazu verpflichtet, ihren Jahresabschluss nach diesen Rechnungslegungsvorschriften zu erstellen (Abs. 6 Verordnung (EG) Nr. 1606/2002).

2 Der Komponentenansatz

2.1 Hintergrund

Mit Inkrafttreten des BilMoG wurde der § 249 HGB, der die Bildung von Rückstellungen regelt, geändert. In der neuen Fassung des § 249 HGB entfällt Absatz 1 Satz 3, so dass für unterlassene Instandhaltungen des Geschäftsjahres, die nach drei Monaten, aber vor zwölf Monaten nach dem Abschlussstichtag nachgeholt werden sollen, keine Rückstellungen mehr gebildet werden können. Zudem dürfen Aufwandsrückstellungen nach Absatz 2, die zum Beispiel für „...Großreparaturen, Umbauten, Umzug, Abbruch sowie Instandhaltungen...“ (Kümpel 2010, S. 8) gebildet wurden, nicht mehr angesetzt werden. Tabelle 1 stellt die alte und neue Fassung des § 249 HGB gegenüber:

Tabelle 1: Veränderungen des § 249 HGB durch das BilMoG

§ 249 HGB	
Alte Fassung (a. F.) (bis 28. Mai 2009)	neue Fassung (n. F.) (ab 29. Mai 2009)
<p>(1) Rückstellungen sind für ungewisse Verbindlichkeiten und für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften zu bilden. Ferner sind Rückstellungen zu bilden für</p> <p>1. im Geschäftsjahr unterlassene Aufwendungen für Instandhaltung, die im folgenden Geschäftsjahr innerhalb von drei Monaten, oder für Abraumbeseitigung, die im folgenden Geschäftsjahr nachgeholt werden,</p> <p>2. Gewährleistungen, die ohne rechtliche Verpflichtung erbracht werden.</p>	
<p>3. <i>Rückstellungen dürfen für unterlassene Aufwendungen für Instandhaltung auch gebildet werden, wenn die Instandhaltung nach Ablauf der Frist nach Satz 2 Nr. 1 innerhalb des Geschäftsjahrs nachgeholt wird.</i></p> <p>(2) <i>Rückstellungen dürfen außerdem für ihrer Eigenart nach genau umschriebene, dem Geschäftsjahr oder einem früheren Geschäftsjahr zuzuordnende Aufwendungen gebildet werden, die am Abschlußstichtag wahrscheinlich oder sicher, aber hinsichtlich ihrer Höhe oder des Zeitpunkts ihres Eintritts unbestimmt sind.</i></p>	
<p>(3) Für andere als die in den Absätzen 1 und 2 bezeichneten Zwecke dürfen Rückstellungen nicht gebildet werden. Rückstellungen dürfen nur aufgelöst werden, soweit der Grund hierfür entfallen ist.</p>	<p>(2) Für andere als die in Absatz 1 bezeichneten Zwecke dürfen Rückstellungen nicht gebildet werden. Rückstellungen dürfen nur aufgelöst werden, soweit der Grund hierfür entfallen ist.</p>

Für den Komponentenansatz ist insbesondere die Aufhebung von § 249 Abs. 2 HGB von Bedeutung. Auf der Grundlage von § 249 Abs. 2 HGB wurden in der Praxis vor allem Rückstellungen für Großreparaturen und für „...regelmäßig und in größerem Abstand anfallende Generalüberholungen und Instandhaltungsmaßnahmen...“ (Philipps 2010, S. 76) gebildet. Über mehrere Jahre wurden Rückstellungen für die jeweiligen Maßnahmen aufgebaut, die wahrscheinlich, aber hinsichtlich der Höhe oder dem Eintrittszeitpunkt ungewiss sind (§ 249 Abs. 2 HGB a.F.). Bei Durchführung der Maßnahme werden die Rückstellungen aufgelöst; der Instandhaltungsaufwand wird über die Bildung von Rückstellungen verursachungsgerecht und regelmäßig den

jeweiligen Jahresergebnissen zugerechnet. In der neuen Fassung des § 249 HGB entfällt diese Möglichkeit der bilanziellen Vorsorge ersatzlos. Alle Instandhaltungsaufwendungen werden im Jahr der Maßnahme erfolgswirksam verbucht; es entstehen Aufwandsspitzen, die das Jahresergebnis belasten und verfälschen.

Der Komponentenansatz soll die Lösung für dieses Problem bieten und helfen, die Aufwendungen besser zu verteilen sowie das Ergebnis und die Vermögenssituation der Unternehmung unverfälscht darzustellen. Ursprünglich stammt diese Abschreibungsmethode aus dem IAS 16, in dem die Bilanzierung von Sachanlagen für internationale kapitalmarktorientierte Unternehmen geregelt ist. Um auch deutschen Betrieben die Anwendung dieser Bilanzierungsart zu ermöglichen und die Abschaffung der Aufwandsrückstellungen auszugleichen, reagierte das Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW) mit einem Rechnungslegungshinweis. In diesem Hinweis erklären die Wirtschaftsprüfer den Komponentenansatz für handelsrechtliche Abschlüsse deutscher Unternehmen als zulässig. Obwohl der Komponentenansatz nicht im deutschen Handelsrecht im HGB verankert ist, steht er zu diesem in keinem Widerspruch und könnte daher zur Erstellung der Handelsbilanz angewendet werden. Ein Jahresabschluss unter Anwendung der neuen Bilanzierungsmethodik wird von den Wirtschaftsprüfern anerkannt. Von den Steuerverwaltungen wurde der Komponentenansatz bislang nicht anerkannt und findet sich daher bisher auch nicht in den Steuergesetzen wieder. Die Anwendung ist demnach lediglich für die Gestaltung der Handelsbilanzen interessant und damit vor allem für steuerbefreite Körperschaften von Bedeutung (Jüttner 2013). In nachfolgender Abbildung sind die Auswirkung des BilMoG auf § 249 HGB sowie die Möglichkeit, unter Rückgriff auf IAS 16 den Komponentenansatz zur verursachungsgerechten Verteilung der Kosten anzuwenden, noch einmal zusammenfassend dargestellt.

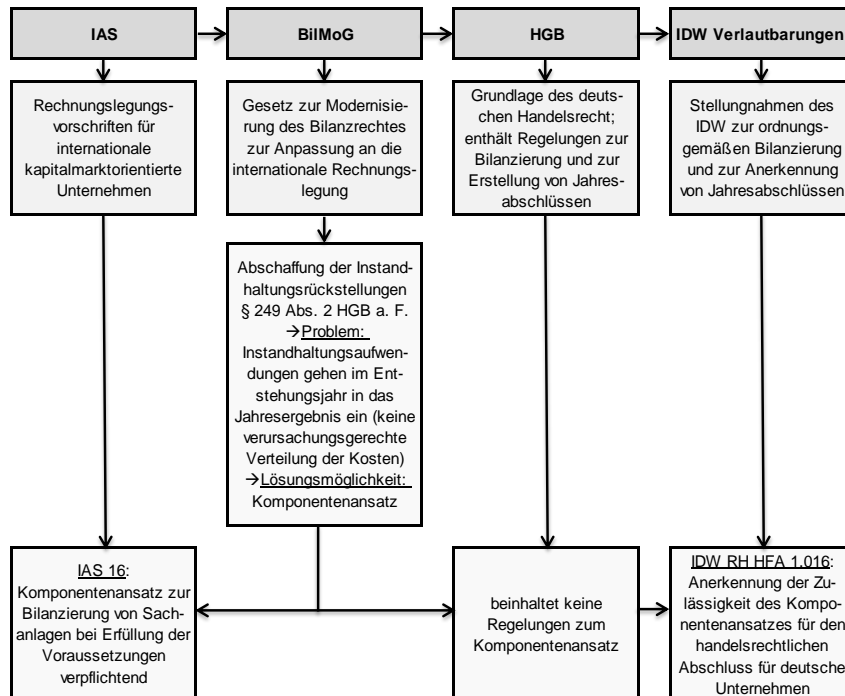


Abbildung 1: Komponentenansatz von IAS bis IDW

2.2 Anwendungsvoraussetzungen

2.2.1 Regelungen nach IAS 16

Nach IAS 16 müssen komplexe Vermögensgegenstände des Anlagevermögens in Komponenten aufgeteilt und gesondert beschrieben werden (vgl. IAS 16.43). Die Anwendung dieses Abschreibungsverfahrens ist dabei verpflichtend. Eine Voraussetzung dafür ist zweifelsohne, dass eine Sachanlage in sinnvolle Bestandteile mit unterschiedlichen Nutzungsdauern aufgeteilt werden kann – die einzelnen Komponenten können im Laufe der Gesamtnutzungsdauer mehrmals oder regelmäßig ausgetauscht werden (vgl. IAS 16.13). Der Komponentenansatz ist ferner anzuwenden, wenn die einzelnen Teile einen „...bedeutsamen Anschaffungswert im Verhältnis zum gesamten Wert des Gegenstands...“ (IAS 16.43) haben, d.h. die Komponenten sollen einen wesentlichen Teil der Anschaffungs- und Herstellungskosten ausmachen. Allerdings erläutert die Richtlinie nicht explizit was unter bedeutsam bzw. wesentlich zu verstehen ist, so dass von verschiedenen Autoren Empfehlungen für ein Wesentlichkeitskriterium abgegeben wurden. Bspw. sehen Andrejewski und Böckem (2005) sowie Unterrainer (2014) das Wesentlichkeitskriterium bereits bei einem Anteil von mindestens 5% an den gesamten Anschaffungskosten als erfüllt an, während Tanski (2005) und Konetzny (2015) von einer kritischen Grenze von wenigstens 10% ausgehen. Welche Komponenten als wesentlich anzusehen sind, ist individuell zu entscheiden. Momentan besitzt das Management aufgrund fehlender gesetzlicher Regelungen diesbezüglich Gestaltungsspielraum (Buschhüter und Striegel 2011). Das Wesentlichkeitskriterium ist jedoch nicht erfüllt, wenn die Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Gesamtanlage ohnehin niedrig sind und so eine untergeordnete Bedeutung für das Unternehmen haben (vgl. Tanski, 2005). Eine Anwendung des Komponentenansatzes würde in diesem Fall den Grundsätzen der Wesentlichkeit widersprechen.

Bei unwesentlichen Bestandteilen ist es ebenso zulässig, eine getrennte Abschreibung vorzunehmen (IAS 16.47). Es liegt dabei im Ermessen des Unternehmens, Aufwand und Nutzen abzuwägen. IAS 16.45 regelt zudem, dass Komponenten mit einer gleichen Nutzungsdauer und derselben Abschreibungsmethode bei der Bestimmung des Abschreibungsaufwandes zusammengefasst werden können, da die Abschreibung auf gleiche Art und Weise berechnet wird.

Die komponentenweise Abschreibungsmethode kann überdies für kostenintensive Wartungsarbeiten angewendet werden, wenn diese die Ansatzkriterien nach IAS 16.7 erfüllen (IAS 16.14). Die Kriterien sind erfüllt, wenn dem Unternehmen aus dem Aufwand ein wirtschaftlicher Nutzen zufließt und die Kosten verlässlich ermittelt werden können (vgl. IAS 16.7). Die Instandhaltungsmaßnahmen werden in diesem Fall wie die physischen Komponenten einer Sachanlage behandelt. So können regelmäßige große Wartungen, Inspektionen und Instandsetzungen als Ersatz erfasst werden, „...ungeachtet dessen ob Teile ersetzt werden“ (IAS 16.14). Die Wartung muss als Voraussetzung dafür notwendig sein, um den Betrieb der Sachanlage fortzuführen (ebenda). Laufende Wartungskosten werden im Gegensatz dazu als Aufwand erfasst und nicht nachträglich dem Buchwert zugerechnet (IAS 16.12).

2.2.2 Regelungen nach IDW RH HFA 1.016

Da es im HGB keine Regelungen zur Anwendung des Komponentenansatzes gibt, hat das IDW im Rechnungslegungshinweis IDW RH HFA 1.016 Stellung bezogen und die Anwendung der Bewertungsmethode für die Handelsbilanz als zulässig erklärt.

Wie das International Accounting Standards Board (IASB) stellt auch das IDW Voraussetzungen auf, nach denen der Komponentenansatz für die Handelsbilanz anerkannt wird. Es muss sich zum einen um Tatbestände

handeln, bei denen „...physisch separierbare Komponenten ausgetauscht werden...“ (IDW RH HFA 1.016 Tz. 5). Zum anderen sollen die Komponenten in „...Relation zum gesamten Sachanlagevermögensgegenstand wesentlich...“ (ebenda) sein. Auch hier wird der Begriff der Wesentlichkeit nicht näher bestimmt. Explizit wird jedoch erwähnt, dass „Mangels physischen Austauschs...“ (IDW RH HFA 1.016 Tz. 7) Großreparaturen und -inspektionen (vgl. ebenda) nicht als Komponenten angesehen werden und von der „...komponentenweisen Abschreibung ausgenommen“ (ebenda) sind. Dies stellt eine bedeutende Abweichung zu den Regelungen des IAS 16 dar, welcher die komponentenweise Abschreibung auch für regelmäßige, größere Wartungsarbeiten vorsieht (IAS 16.14).

Im Rechnungslegungshinweis des IDW wird weiterhin klargestellt, dass der Komponentenansatz nicht gegen die Grundsätze der Einzelbewertung und des einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhangs verstößt, da der Vermögensgegenstand als zu bilanzierende Einheit bestehen bleibt und sich nur die Methode der Abschreibung verändert (vgl. IDW RH HFA 1.016, Tz. 8,9). Folglich entspricht der Komponentenansatz den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung und kann HGB-konform angewendet werden.

2.3 Umsetzung des Komponentenansatzes

2.3.1 Entscheidungen vor der Aktivierung der Sachanlage

Zur Anwendung kommt der Komponentenansatz vor allem bei großen Anlagegütern, wie Gebäuden und großen technischen Anlagen (vgl. Buschhüter und Striegel 2011). Diese müssen zunächst unter Beachtung der Wesentlichkeitsvoraussetzung gemäß IASB und IDW in ihre separierbaren Bestandteile zerlegt werden. Die Richtlinie des IDW nennt als Beispiel die Unterteilung eines Gebäudes in die Bestandteile Dach und restliches Gebäude (vgl. IDW RH HFA 1.016 Tz. 5). Das Gebäude selbst kann in die Bestandteile bzw. Komponenten Mauerwerk/ Rohbau, Fassade, Heizung, Fenster, Elektroanlagen, Sanitäranlagen, Innenausbau und Aufzug gegliedert werden. Die Wahl der Komponenten kann individuell für die jeweilige Sachanlage erfolgen; eine unnötige und kleinteilige Aufteilung sollte jedoch vermieden werden, um einen unverhältnismäßig hohen Aufwand zu verhindern (bspw. Buschhüter und Striegel 2011). Auch Lüdenbach (2010) merkt an, dass ein Bürogebäude theoretisch in Baukörper, Dach, Fenster, Elektroanlagen, Klimatisierung und Heizung sowie übrige Sanitärinstallation zerlegt werden kann, dieses allerdings nicht praktikabel ist. Demzufolge schlägt er vor, die Komponenten Bauwerk und technische Ausstattung in Ansatz zu bringen.

Nach erfolgter Aufteilung eines Anlagegutes in Komponenten, hat im nächsten Schritt deren Bewertung zu erfolgen. Dabei ist so vorzugehen, dass die Anschaffungs- oder Herstellungskosten den Komponenten verursachungsgerecht zugeordnet werden. Ein Anhaltspunkt für die Aufgliederung der Anschaffungskosten kann der Ersatzbeschaffungswert der jeweiligen Komponente sein (vgl. Tanski 2005). Nach dieser Auffassung sind bei der Bewertung jene Kosten heranzuziehen, die bei Wiederbeschaffung der Komponente aufgewendet werden müssten. Bei der Aufteilung der Herstellungskosten erfolgt zunächst die direkte Zuordnung von Einzelkosten auf die Komponenten und anschließend die Aufteilung von Gemeinkosten auf der Basis geeigneter Schlüssel. Dafür ist eine enge Zusammenarbeit zwischen der Finanzbuchhaltung und den technischen Abteilungen erforderlich, da Sachverstand bei der Bewertung benötigt wird (vgl. Unterrainer 2014, S.73). Anschließend muss für jede der gebildeten und bewerteten Komponenten die entsprechende Nutzungsdauer festgelegt werden. Der Zeitraum wird nach den Geschäftsjahren bestimmt, in denen die Komponente voraussichtlich genutzt werden kann (§ 253 Abs. 3 Satz 2 HGB). Im Gegensatz zur Steuerbilanz, bei der die Nutzungsjahre für Anlagevermögen nach dem Einkommensteuergesetz und den Tabellen „Absetzung für Abnutzung (AfA)“ vom Bundesministerium der

Finanzen genau vorgegeben sind, hat der Unternehmer bei den Festlegungen für die Handelsbilanz Entscheidungsfreiheit. Die Zeiträume können anhand von Erfahrungswerten aus der Vergangenheit oder Branchenvergleichswerten ermittelt werden (Gabriel und Grabow 2012). Oft erfolgt, soweit möglich, eine Orientierung an den Vorgaben des Steuerrechtes.

2.3.2 Anwendung des Komponentenansatzes im laufenden Geschäftsbetrieb

Anhand der vorgenommenen Bewertung und der festgelegten Nutzungsdauer kann nun der planmäßige Abschreibungsbetrag für jede Komponente berechnet werden. Dazu sollte diejenige Methode angewendet werden, die den Abnutzungsverlauf am besten widerspiegelt (Unterrainer 2014). Im laufenden Geschäftsbetrieb erfolgen die planmäßigen Abschreibungen dann in jedem Geschäftsjahr jeweils getrennt für die einzelnen Komponenten. Der Abschreibungsbetrag des gesamten Vermögensgegenstandes ergibt sich folglich aus der Summe der Periodenabschreibungen der einzelnen Komponenten (vgl. IDW RH HFA 1.016 Tz. 4). Wenn Komponenten die gleichen Nutzungsdauern aufweisen und dasselbe Verfahren angewendet werden soll – in diesem Fall besteht eine Abschreibungsidentität (Tanski 2005) – kann in Anlehnung an IAS 16.45 die Abschreibung dieser Komponenten zusammengefasst erfolgen.

Der IDW legt in seinem Rechnungslegungshinweis fest, dass der Niederstwerttest³ für den Vermögensgegenstand insgesamt weiterhin durchzuführen ist (IDW RH HFA 1.016 Tz. 10), wobei jedoch nicht jede Komponente einzeln sondern der Vermögensgegenstand in seiner Gesamtheit zu betrachten ist (BDO AG 2010; IDW RH HFA 1.016 Tz. 10; Unterrainer 2014). Demnach können stille Lasten einer Komponente stille Reserven einer anderen Komponente kompensieren. Sollte eine außerplanmäßige Abschreibung aufgrund des Niederstwertprinzips dennoch notwendig sein, kann die Abschreibung sachgerecht bei den betroffenen Komponenten vorgenommen werden (Unterrainer 2014). Wenn beispielsweise das Mauerwerk eines Gebäudes durch Hochwasser nachhaltig geschädigt wurde, kann, unter der Voraussetzung einer Wertminderung beim gesamten Vermögensgegenstand, die Sonderabschreibung auf diese Komponente erfolgen. Die Komponente Dach bleibt dadurch jedoch unberührt. Die Aufteilung der außerordentlichen Abschreibung kann bei einer allgemeinen Wertminderung aus Praktikabilitätsgründen auch nach dem Verhältnis der Buchwerte der einzelnen Komponenten zueinander erfolgen (BDO AG 2010). Ebenso kann bei Zuschreibungen verfahren werden.

Beim Austausch einer Komponente werden die Kosten für den Teilzugang als nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten aktiviert und anschließend abgeschrieben. Ein gegebenenfalls noch vorhandener Restbuchwert wird ausgebucht. Dieser Vorgang wird vom IDW als Teilabgang/ -verbrauch bezeichnet (IDW RH HFA 1.016 Tz. 6). Die anderen Komponenten werden bei diesem Prozess nicht berührt.

Durch die Methode der getrennten Abschreibung der Komponenten, die Möglichkeit des separaten Austausches und die nachträgliche Aktivierung von ausgetauschten Gegenständen werden die Ausgaben für den Ersatz der Komponente nicht direkt als Aufwand gebucht, sondern gehen erst mit der Abschreibung in den Folgejahren verursachungsgerecht in das Jahresergebnis ein. Nach IAS wird analog verfahren. Wartungsarbeiten, Großreparaturen und Instandhaltungsmaßnahmen zählen nach IDW jedoch nicht als Komponenten und sind daher von der Aktivierung ausgeschlossen (IDW RH HFA 1.016 Tz. 7). Im Gegensatz dazu werden im Sinn von IAS 16 größere Wartungen wie ein Austausch einer Komponente behandelt. Die

³ Nach dem Niederstwertprinzip ist bei einer voraussichtlich dauerhaften Wertminderung des Anlagegegenstandes der geringere Wert anzusetzen und gegebenenfalls eine außerplanmäßige Abschreibung durchzuführen (vgl. § 253 Abs. 3 Satz 3 HGB).

Kosten der Wartung werden demzufolge im Buchwert der Sachanlage als Ersatz erfasst und der Buchwert für die vorherige Wartung ist wie der Restbuchwert einer Komponente auszubuchen (IAS 16.14). Nach IAS 16.70 ist es ebenso möglich, bei Ersatz einer Teilkomponente den Restbuchwert auszubuchen und den Ersatz zu aktivieren, wenn diese bisher nicht gesondert abgeschrieben (also als Komponente bilanziert) wurde. Auf diese Art und Weise können nachträglich Komponenten gebildet werden.

3. Wirkungsweise des Komponentenansatzes

Die Anwendung des Komponentenansatzes soll nun an einem (theoretischen) Beispiel veranschaulicht werden. Betrachtet wird dazu ein Bauwerk, welches in die Komponenten Dach und restliches Gebäude (im folgenden Restgebäude genannt) aufgeteilt wurde. Das Dach verursacht Herstellungskosten in Höhe von 180.000 € und hat annahmegemäß eine Nutzungsdauer von 15 Jahren. Die restlichen Herstellungskosten betragen 1,08 Mio. €; die Nutzungsdauer soll beispielhaft 60 Jahren betragen. Die Abschreibung erfolgt linear. Vereinfachend wird davon ausgegangen, dass das Dach mit Ablauf der Nutzungsdauer komplett erneuert werden muss – die Komponente demnach nicht nur instandgesetzt, sondern ausgetauscht wird – und dabei Kosten in Höhe der ursprünglichen Herstellungskosten anfallen. Gegeben sind zusammenfassend folgende Daten:

- Herstellungskosten Restgebäude: 1,08 Mio. €
- Nutzungsdauer Restgebäude: 60 Jahre
- Jährliche Abschreibungsrate: 18.000 €
- Herstellungskosten Dach: 180.000 €
- Nutzungsdauer Dach: 15 Jahre
- Jährliche Abschreibungsrate: 12.000 €

Zunächst sind in Tabelle 2 die Entwicklungen des Buchwertes des Gebäudes und der Aufwendungen bei herkömmlicher Abschreibungsmethode, d.h. ohne Anwendung des Komponentenansatzes, verdeutlicht. Tabelle 3 stellt nachfolgend zum Vergleich die Buchwerte und Aufwendungen bei Anwendung des Komponentenansatzes dar. Die Abschreibung von Dach und Restgebäude erfolgen dabei getrennt voneinander.

Tabelle 2: Buchwerte und Aufwendungen bei herkömmlicher Abschreibungsmethode

Jahr	Buchwert 01.01.	Abschreibung	Buchwert 31.12.	Austausch Dach	Gesamt- aufwand
1	1.260.000 €	21.000 €	1.239.000 €		21.000 €
2	1.239.000 €	21.000 €	1.218.000 €		21.000 €
⋮					
15	966.000 €	21.000 €	945.000 €		21.000 €
16	945.000 €	21.000 €	924.000 €	180.000 €	201.000 €
17	924.000 €	21.000 €	903.000 €		21.000 €
⋮					
30	651.000 €	21.000 €	630.000 €		21.000 €
31	630.000 €	21.000 €	609.000 €	180.000 €	201.000 €
32	609.000 €	21.000 €	588.000 €		21.000 €
⋮					
45	336.000 €	21.000 €	315.000 €		21.000 €
46	315.000 €	21.000 €	294.000 €	180.000 €	201.000 €
47	294.000 €	21.000 €	273.000 €		21.000 €
⋮					
59	42.000 €	21.000 €	21.000 €		21.000 €
60	21.000 €	21.000 €	0 €		21.000 €
				Summe	1.800.000 €

Bei Anwendung der herkömmlichen Abschreibungsmethode, die das Gebäude als Ganzes ohne Gliederung in verschiedene Komponenten betrachtet, würde sich über einen Zeitraum von 60 Jahren ein jährlicher Abschreibungsbetrag in Höhe von 21.000 € (= 1.260.000 € / 60 Jahre) ergeben. Hinzu kommt jeweils nach 15 Jahren der Aufwand für den Austausch des Daches. Diese Aufwendungen werden nicht nachträglich aktiviert und fließen direkt in den Aufwand des jeweiligen Jahres ein.

Nachträgliche Anschaffungskosten wären ansetzbar, wenn das Wirtschaftsgut erweitert wird oder sich der Zustand des Gutes durch eine Erneuerung über den ursprünglichen Zustand wesentlich verbessert hat (§ 255 Abs. 2 Satz 1 HGB). Von einer Erweiterung ist nach Rechtsprechung auszugehen, wenn die Substanz vermehrt wird, sich die nutzbare Fläche vergrößert oder wenn vorher nicht vorhandene Teile eingebaut werden (Hermann 2012, Rz. 233). Das Kriterium der Verbesserung ist als erfüllt anzusehen, wenn die Maßnahme zur wesentlichen Erhöhung der betrieblichen Nutzbarkeit des Anlagegutes beiträgt (Hermann 2012, Rz. 234); nicht jedoch, wenn es sich um zeitgemäße Modernisierungen handelt (Hermann 2012, Rz. 235). Bestehen Zweifel, ob es sich um Erhaltungsaufwand oder nachträgliche Anschaffungskosten aufgrund wesentlicher Verbesserungen handelt ist von Erhaltungsaufwand auszugehen (a.a.O.). Wird der Komponentenansatz angewendet, ergeben sich für das Restgebäude und das Dach jeweils individuelle Abschreibungsbeträge, wie in Tabelle 3 dargestellt.

Tabelle 3: Entwicklung der Buchwerte und Aufwendungen beim Komponentenansatz

	Dach			Restgebäude			Gesamt- aufwand
	Buchwert 01.01.	Abschrei- bung	Buchwert 31.12.	Buchwert 01.01.	Abschrei- bung	Buchwert 31.12.	
1	180.000 €	12.000 €	168.000 €	1.080.000 €	18.000 €	1.062.000 €	30.000 €
2	168.000 €	12.000 €	156.000 €	1.062.000 €	18.000 €	1.044.000 €	30.000 €
⋮							
15	12.000 €	12.000 €	0 €	828.000 €	18.000 €	810.000 €	30.000 €
16	180.000 €	12.000 €	168.000 €	810.000 €	18.000 €	792.000 €	30.000 €
17	168.000 €	12.000 €	156.000 €	792.000 €	18.000 €	774.000 €	30.000 €
⋮							
30	12.000 €	12.000 €	0 €	558.000 €	18.000 €	540.000 €	30.000 €
31	180.000 €	12.000 €	168.000 €	540.000 €	18.000 €	522.000 €	30.000 €
32	168.000 €	12.000 €	156.000 €	522.000 €	18.000 €	504.000 €	30.000 €
⋮							
45	12.000 €	12.000 €	0 €	288.000 €	18.000 €	270.000 €	30.000 €
46	180.000 €	12.000 €	168.000 €	270.000 €	18.000 €	252.000 €	30.000 €
47	168.000 €	12.000 €	156.000 €	252.000 €	18.000 €	234.000 €	30.000 €
⋮							
59	24.000 €	12.000 €	12.000 €	36.000 €	18.000 €	18.000 €	30.000 €
60	12.000 €	12.000 €	0 €	18.000 €	18.000 €	0 €	30.000 €
						Summe	1.800.000 €

Der gesamte jährliche Abschreibungsaufwand beträgt bei Anwendung des Komponentenansatzes 30.000 €. Der Austausch des Daches nach 15 Jahren (zu Beginn der Perioden 16, 31 und 46) stellt einen Teilzugang dar, wird nachträglich aktiviert und geht daher nicht direkt in den Aufwand ein. Die Abschreibung für das ersetzte Dach beginnt folglich neu, so dass die Abschreibungsaufwendungen konstant bleiben. Die Unterschiede zwischen beiden Methoden bezüglich der Aufwendungen sind in der folgenden Grafik deutlich zu erkennen:

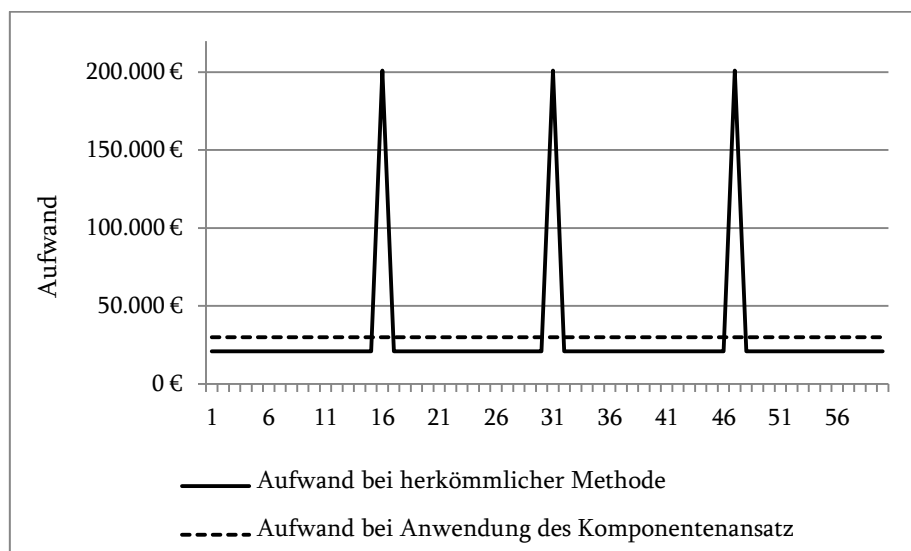


Abbildung 2: Vergleich der Aufwendungen bei verschiedener Abschreibungsmethoden

Sowohl die herkömmliche Abschreibungsmethode als auch der Komponentenansatz berücksichtigen in der Summe alle Aufwendungen. Allerdings kommt es bei Anwendung der herkömmlichen Abschreibungsmethode alle 15 Jahre zu erheblichen Aufwandsspitzen, da für die Instandhaltungsmaßnahme keine Rückstellungen mehr gebildet werden dürfen und diese im Jahr der Entstehung direkt in den Aufwand eingehen. Diese Aufwandsspitzen verfälschen das Jahresergebnis. Bei Anwendung des Komponentenansatzes werden die Aufwendungen bei höherer jährlicher Abschreibung gleichmäßiger und verursachungsgerechter über die Jahre verteilt. Im obigen Beispiel ist die jährliche Abschreibung bei Anwendung des Komponentenansatzes 9.000 € höher; um diesen Betrag wird das Jahresergebnis im Vergleich zur herkömmlichen Abschreibungsmethode stärker gemindert.

Spiegelbildlich zeigen sich die Unterschiede zwischen beiden Methoden auch am Buchwert des gesamten Gebäudes, welcher in der Bilanz ausgewiesen wird. Im Anlagevermögen werden nämlich auch beim Komponentenansatz nicht die einzelnen Komponenten, sondern der gesamte Vermögensgegenstand (hier: das Gebäude) bilanziert. Die einzelnen Komponenten werden zum Zwecke der Abschreibung in der Anlagenbuchhaltung geführt und nicht in der Bilanz sichtbar (Wetzel 2014).

Tabelle 4: Vergleich der Restbuchwerte bei beiden Methoden

Jahr	Restbuchwert bei herkömmlicher Abschreibungsmethode	Restbuchwert bei Anwendung des Komponentenansatzes
1	1.239.000 €	1.230.000 €
2	1.218.000 €	1.200.000 €
⋮		
15	945.000 €	810.000 €
16	924.000 €	960.000 €
17	903.000 €	930.000 €
⋮		
30	630.000 €	540.000 €
31	609.000 €	690.000 €
32	588.000 €	660.000 €
⋮		
45	315.000 €	270.000 €
46	294.000 €	420.000 €
47	273.000 €	390.000 €
⋮		
59	21.000 €	30.000 €
60	0 €	0 €

Bei Anwendung des Komponentenansatzes nimmt der Gesamtbuchwert aufgrund der höheren jährlichen Abschreibungen zunächst stärker ab, allerdings erhöht sich der Buchwert während der Gesamtnutzungsdauer durch den Ersatz des Daches zwischenzeitlich wieder. Nach der herkömmlichen Abschreibungsmethode ist der Buchwert zu Beginn der Gesamtnutzung höher, am Ende der Nutzungsdauer jedoch niedriger als beim Komponentenansatz. Mit Ablauf der Gesamtnutzungsdauer liegt der Buchwert bei beiden Methoden bei 0 €, da sowohl das Dach als auch das Restgebäude vollständig abgeschrieben sind.

Für neue Anlagegüter ist die Umstellung auf den Komponentenansatz unproblematisch. Es stellt sich jedoch die Frage, wie mit Anlagevermögen umgegangen wird, das vor Einführung des BilMoG hergestellt bzw. angeschafft und aktiviert wurde und für das bereits Instandhaltungsrückstellungen gebildet worden sind. Wäre das Gebäude im obigen Beispiel im Jahr 2001 aktiviert worden, hätte das Unternehmen bis zum Jahr 2009 jährlich Rückstellungen i. H. v. 12.000 € für die erwartete Instandhaltung des Daches bilden können. In diesem Fall wäre in den genannten Geschäftsjahren ein jährlicher Gesamtaufwand i. H. v. 33.000 € zu beziffern gewesen.

Für Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2009 beginnen, ist die Bildung von Rückstellungen mit Aufhebung des § 249 Abs. 2 a.F. nicht mehr zulässig. Artikel 67 Abs. 3 des Einführungsgesetzes zum Handelsgesetzbuch (HGBEG) gibt für die weitere Bilanzierung dieser Rückstellungen Wahlmöglichkeiten vor: Die Rückstellungen können entweder unter Anwendung der bisher geltenden Vorschriften beibehalten und zum Zeitpunkt der Instandhaltung aufgelöst werden oder der Betrag ist erfolgsneutral in die Gewinnrücklagen einzustellen. Nach der zweiten Möglichkeit wird so ohne Gesellschafterbeschluss eine Eigenkapitalerhöhung erreicht (Schiffer und Kümpel 2010). Die Wahlmöglichkeit entfällt für Rückstellungen, die im Jahr 2009 gebildet wurden; diese sind erfolgswirksam aufzulösen. Eine teilweise Anwendung beider Regelungen ist ebenfalls möglich. Unter welchen Umständen die Wahlmöglichkeiten angewendet werden können, ist zusammenfassend in der nachfolgenden Abbildung dargestellt.

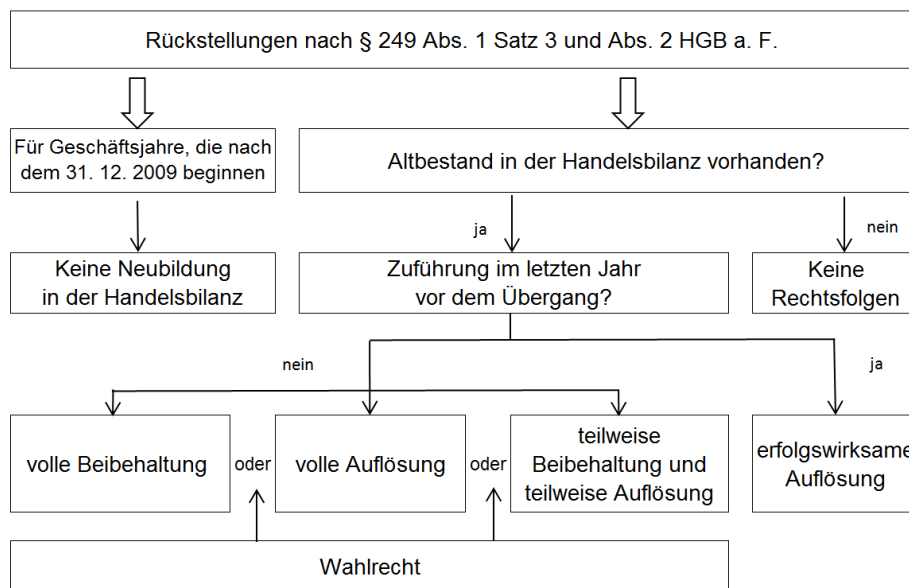


Abbildung 2: Umgang mit Rückstellungen nach § 249 a. F.

Auch wenn die Rückstellungen zunächst beibehalten werden können, ist eine weitere Zuführung ausgeschlossen. Es kommt spätestens in den Folgejahren nach Inanspruchnahme der Rückstellungen zum dargestellten Problem der Aufwandsspitzen, so dass die Anwendung des Komponentenansatzes zur Ergebnisglättung vorteilhafter ist.

Um den Komponentenansatz für bereits vorhandene Sachanlagen einzuführen, schlägt Jüttner (2013) vor, die Restbuchwerte der Sachanlage auf die Komponenten aufzuteilen und die Restnutzungsdauern plausibel zu schätzen. Diese kann jedoch unter Umständen schwierig sein, da der ursprüngliche Wert und der tatsächliche

Verschleiß nur schwer zu ermitteln sind. Jüttner (2013) empfiehlt weiterhin, die bisher gebildeten Rückstellungen erfolgsneutral mit dem Restbuchwert der neu gebildeten Komponenten zu verrechnen. Im obigen Beispiel könnte bei Umstellung auf den Komponentenansatz der Restbuchwert des Gebäudes am 31. Dezember des Jahres 2009 i. H. v. 1.071.000 € beispielsweise entsprechend des Verhältnisses der ursprünglichen Werte von Dach und Restgebäude, d.h. im Verhältnis 1:6, aufgeteilt werden. Damit ergeben sich zum 01. Januar 2010 Buchwerte i. H. v. 153.000 € für das Dach sowie 918.000 € für das Restgebäude. Die bereits gebildeten Rückstellungen i. H. v. 96.000 € (jährlich 12.000 € über einen Zeitraum von 8 Jahren) werden, wie von Jüttner empfohlen, mit der Komponente Dach verrechnet. Die Restnutzungsdauer wird zu diesem Zeitpunkt auf 6 Jahre für das Dach und auf 51 Jahre für das Restgebäude geschätzt. Damit ergibt sich für die Komponente Dach zum 01.01. des Geschäftsjahres 2010 ein Buchwert i. H. v. 57.000 € (153.000 € - 96.000 € = 57.000€) und folglich ein jährlicher Abschreibungsbetrag von 9.500 € (57.000 € / 6 Jahre) in den Geschäftsjahren 2010 bis 2015. In den Folgejahren wird der Komponentenansatz dann wie oben beschrieben angewendet.

Tabelle 5: Umstellung auf den Komponentenansatz bei Altbeständen von Anlagevermögen

Jahr	Buchwert 01.01.	Abschreibung	Buchwert 31.12.	Rückstellung Dach			Gesamt- aufwand
2001	1.260.000 €	21.000 €	1.239.000 €	12.000 €			33.000 €
2002	1.239.000 €	21.000 €	1.218.000 €	12.000 €			33.000 €
⋮							
2008	1.113.000 €	21.000 €	1.092.000 €	12.000 €			33.000 €
2009	1.092.000 €	21.000 €	1.071.000 €				21.000 €
Jahr	Dach			Restgebäude			Gesamt- aufwand
	Buchwert 01.01.	Abschreibung	Buchwert 31.12.	Buchwert 01.01.	Abschreibung	Buchwert 31.12.	
2010	57.000 €	9.500 €	47.500 €	918.000 €	18.000 €	900.000 €	27.050 €
2011	47.500 €	9.500 €	38.000 €	900.000 €	18.000 €	882.000 €	27.050 €
⋮							
2015	9.500 €	9.500 €	0 €	828.000 €	18.000 €	810.000 €	27.050 €
2016	180.000 €	12.000 €	168.000 €	810.000 €	18.000 €	792.000 €	30.000 €
2017	168.000 €	12.000 €	156.000 €	792.000 €	18.000 €	774.000 €	30.000 €
⋮							
2059	24.000 €	12.000 €	12.000 €	36.000 €	18.000 €	18.000 €	30.000 €
2060	12.000 €	12.000 €	0 €	18.000 €	18.000 €	0 €	30.000 €

Wentzel (2014) ist hingegen der Meinung, dass die rückwirkende Anwendung des Komponentenansatzes auf bereits aktivierte Vermögensgegenstände nicht zulässig ist. Auch Gabriel und Grabow (2012) sind der Ansicht, dass eine rückwirkende Anwendung des Komponentenansatzes auf bereits aktivierte Gebäude nur zulässig ist, wenn die Durchbrechung der Bewertungsstetigkeit im Anhang des Jahresabschlusses begründet und die Auswirkungen erläutert werden. Sowohl Wentzel (2014) als auch Gabriel und Grabow (2012) weisen zudem darauf hin, dass die nachträgliche Anwendung des Komponentenansatzes mit einem sehr hohen Aufwand für Unternehmen verbunden und daher aus wirtschaftlichen Gründen häufig nicht geeignet ist. Die Autoren empfehlen daher, die bisherige Bilanzierungsmethode bei Altbeständen beizubehalten. Der Komponentenansatz

sollte nur dann angewendet werden, wenn es zu Ersatzbeschaffungen und dem physischen Austausch einer möglichen Komponente kommt – analog zur Regelung IAS 16.70, welche den Ersatz von Teilkomponenten regelt.

Auch wenn die Literatur unterschiedlicher Ansicht hinsichtlich der Anwendung des Komponentenansatzes auf Altbestände ist, besteht Einigkeit darin, dass eine Umstellung der Buchhaltung auf den Komponentenansatz für das gesamte Anlagevermögen einen zu hohen Aufwand bedeutet. Kosten und Nutzen stehen in diesem Fall in einer nicht mehr vertretbaren Relation zueinander. Eine abschließende Empfehlung könnte daher lauten, den Komponentenansatz durchaus bei neuen Anlagegütern Gebäuden anzuwenden, bei Altbeständen jedoch die vorhandene Bewertungsmethode beizubehalten.

4. Einfluss des Komponentenansatzes auf Kostensätze

Kostensätze sind pauschale Entgelte, die von unterschiedlichen Kostenträgern (z.B. Körperschaften des öffentlichen Rechts oder Sozialämtern) an gemeinnützige Einrichtungen zur Finanzierung der betrieblichen Aufwendungen gezahlt werden. In die Kalkulation dieser Sätze fließen i. d. R. unter anderem Personal-, Sach- und Investitionskosten ein. Die Investitionskosten werden dabei wesentlich an den Abschreibungen für ein Anlagegut bemessen. Hinzu kommt meist noch eine Instandhaltungspauschale, die der Finanzierung kleiner Reparaturen oder Instandsetzungen dient.

Steuerbegünstigte Körperschaften können sich durch die Anwendung des Komponentenansatzes positive Einflüsse auf die Kostensätze erhoffen: Zum einen bieten die in Folge der Anwendung des Komponentenansatzes höheren Abschreibungsaufwendungen eine höhere Verhandlungsbasis für Investitionskostensätzen. Zum anderen werden Aufwandsspitzen nachträglich aktivierter Ersatzinvestitionen besser verteilt und Finanzierungslücken reduziert. Derartige Finanzierungslücken entstehen dadurch, dass die herkömmliche Abschreibungsmethode Aufwandsspitzen durch Instandsetzungen nicht berücksichtigt und die in den Kostensätzen enthaltene Instandhaltungspauschale oft bei Weitem nicht ausreicht, um größere Maßnahmen zu finanzieren.⁴ Im Gegensatz dazu lassen sich diese Maßnahmen bei Nutzung des Komponentenansatzes besser refinanzieren, da nachträglich aktivierte Ersatzinvestitionen in die Abschreibung einfließen und Aufwandsspitzen verteilt werden. Idealerweise (wenn die Nutzungsdauer der Komponente exakt bestimmt oder gut geschätzt werden konnte) werden die einzelnen Komponenten genau dann physisch ausgetauscht, wenn sie buchhalterisch abgeschrieben sind. Zu diesem Zeitpunkt wäre die Komponente dann auch vollständig refinanziert und Finanzierungslücken würden vermieden. Damit verbessert der Komponentenansatz die Finanzierungsmöglichkeiten steuerbegünstigter Körperschaften.

Fraglich ist jedoch, inwieweit die Bilanzierungsmethode von den Verhandlungspartnern anerkannt wird bzw. ob rechtliche Regelungen der Anwendung dieser Bilanzierungsmethode zur Kalkulation der Investitionskosten entgegenstehen. Letzteres kann pauschal nicht beurteilt werden, da Kostensatzverhandlungen abhängig von der Art der sozialen Einrichtung und deren Standort sind, verschiedene Verhandlungspartner involviert sind und Regelungen zu Kostensätzen auf unterschiedlichen rechtlichen Grundlagen gründen. So ist zum Beispiel für die Kalkulation der betriebsnotwendigen Investitionsaufwendungen bei stationären Pflegeeinrichtungen in länderspezifischen Rahmenverordnungen festgelegt, wie die Investitionskosten zu berechnen sind. Zu berücksichtigende Aufwendungen, die in allen Länderverordnungen eine Rolle spielen, sind Abschreibungen auf

⁴ Die entstehenden Finanzierungslücken werden i.d.R. durch Quersubventionierung, soweit zulässig, aus anderen Bereichen oder durch die Aufnahme von Fremdkapital geschlossen.

betriebsnotweniges Anlagevermögen, Fremdkapitalaufwand, Eigenkapitalzinsen, Aufwendungen für Instandhaltung und Instandsetzung, Aufwendungen für Miete und Pacht, Nutzungs- oder Mitbenutzungsaufwendungen. Für den Kostenbestandteil Abschreibung wird dabei zum Beispiel im § 2 der brandenburgischen Investitionsumlage-Berechnungsverordnung (InvUmlBV) jedoch explizit festgelegt, dass zur Berechnung der Abschreibung der lineare AfA-Satz anzuwenden ist. Eine Orientierung erfolgt demnach an den steuerrechtlich relevanten AfA-Tabellen; bei Gebäuden erfolgt die Ausrichtung am § 7 EStG. Die sächsische Pflegeeinrichtungsverordnung schreibt im § 3 Abs. 5 für Gebäude eine Nutzungsdauer von 40 Jahren vor; für sonstige Anlagegüter sind analog zur brandenburgischen Verordnung die AfA-Tabellen verbindlich. Der Komponentenansatz wird in beiden Gesetzen nicht erwähnt und ist daher für die Berechnung der Abschreibung in Kostensatzverhandlungen bislang nicht zulässig (Lehmann 2012). Gegen diese Art der Berechnung der Investitionsentgelte gibt es in der Literatur kritische Stimmen. Lehmann (2012) argumentiert, dass die Berechnung der Abschreibung nach den AfA-Tabellen nicht den tatsächlichen Werteverzehr und die Abnutzung des betriebsnotwendigen Vermögens widerspiegelt. Mit der vorgeschriebenen Abschreibungsmethodik sei der tatsächliche Reinvestitionsbedarf nicht gedeckt und dem Anspruch aus § 82 Abs. 3, 4 SGB XI auf Finanzierung der betriebsnotwendigen Investitionsaufwendungen wird nicht genügend Rechnung getragen. Auch Gabriel und Grabow (2012) merken an, dass die einzelnen Verordnungen der Bundesländer zur Investitionskostenfinanzierung teilweise Nutzungsdauern bei Gebäuden von bis zu 50 Jahren vorsehen, die tatsächliche Nutzung in der Regel aber deutlich geringer ausfällt. Vorzeitige Modernisierungen im größeren Rahmen sind demzufolge nicht refinanzierungsfähig, da diese bei der Berechnung der Investitionsentgelte nicht berücksichtigt werden. Um den Komponentenansatz jedoch zur Kalkulation der Investitionskostenentgelte nutzen zu können, müsste dieser in den landesrechtlichen Verordnungen bzw. in der Pflegebuchführungsverordnung verankert werden (Gabriel, Grabow 2012). Diese Tatsache muss an den Gesetzgeber herangetragen werden, um die Zulässigkeit des Komponentenansatzes und die Aufhebung der Bindung an die AfA-Tabellen zu erreichen.

Etwas anders stellt sich die Situation für die Finanzierung von Einrichtungen der Kinder- und Jugendhilfe dar. Rechtliche Grundlage für die Finanzierung bildet für diese Einrichtungen das SGB VIII in den §§ 78a–78g. Welche Positionen in die Kalkulation der betriebsnotwendigen Investitionen in diesem Bereich einbezogen werden können, kann bei den verschiedenen Verhandlungspartnern (Träger der öffentlichen Jugendhilfe) unterschiedlich sein. Im Allgemeinen sind Aufwendungen für Abschreibungen, Instandhaltung, Fremdkapital, Mieten und Pachten sowie Leasing ansetzbar (vgl. bspw. § 8 Abs. 4 Rahmenvertrag KJHG (Sachsen), § 7 Abs. 3 Rahmenvertrag nach §78f SGB VIII (Brandenburg)). Anders als für die Seniorenheime findet sich zum Beispiel in keiner Vorschrift der Bundesländer Sachsen und Brandenburg eine genaue Bestimmung zur Berechnung der Abschreibungen für das Anlagevermögen oder eine Pflicht, die die Anwendung der steuerrechtlichen Abschreibung vorschreibt. Es kann demzufolge die betriebsübliche Abschreibungsmethode – folglich auch der Komponentenansatz, der zwar an keiner Stelle explizit erwähnt und als zulässig, aber ebenso auch nicht als unzulässig erklärt wird – für die Kalkulation der Kostensätze verwendet werden. Inwieweit diese theoretische Möglichkeit in der Praxis umgesetzt werden kann lässt sich nicht prognostizieren, da insbesondere seitens der Verhandlungspartner mit hohen Widerständen zu rechnen ist.

5 Zusammenfassung und Schlussfolgerungen

Der Komponentenansatz bietet die Möglichkeit, Aufwendungen, die durch die Benutzung eines Anlagegutes entstehen, verursachungsgerecht über die Nutzungsjahre zu verteilen. Die Ergebnisvolatilität, die durch erhöhte Aufwendungen in Instandhaltungsperioden entsteht, kann dadurch teilweise vermieden werden. Aufgrund der steuerrechtlichen Unzulässigkeit hat der Komponentenansatz vor allem Bedeutung für steuerbegünstigte Körperschaften. Grundsätzlich kann jedes Unternehmen den Komponentenansatz zur Gestaltung der Handelsbilanz verwenden, zur Erstellung der Steuerbilanz muss jedoch die Abschreibungsmethode verwendet werden, die sich aus den Steuergesetzen ableitet. Die Anwendung beider Abschreibungsmethoden – die Ableitung der latenten Steuern und die Erstellung von zwei Bilanzen – bedeutet aber einen hohen zusätzlichen Aufwand. Die Anwendung des Komponentenansatzes ist aus diesem Grund für nichtsteuerbegünstigte Körperschaften weniger relevant.

Positiv zu werten ist die Anerkennung des Komponentenansatzes als weitere Annäherung an die internationale Rechnungslegung und zur Verbesserung der verursachungsgerechten, gleichmäßigen Verteilung der Aufwendungen durch das IDW. Problematisch ist jedoch die immer noch dessen wenig konkrete Ausgestaltung: Regelungslücken existieren insbesondere dadurch, dass kein Bezug auf Altfälle genommen wird oder eine verbindliche Anwendungsverpflichtung definiert ist (bspw. Unterrainer 2012). Zudem gibt es in der Literatur weder eine explizite Festlegung zur Definition des Wesentlichkeitskriteriums, noch zur Bildung der Komponenten oder zu Nutzungsdauern von Vermögensgegenständen. Dadurch entstehen erhebliche Ermessensspielräume (BDO 2010). Kritisch bewertet werden kann außerdem die fehlende Aktivierbarkeit von Großinstandhaltungen nach der Regelung des IDW. Durch dieses Verbot wird der positive Effekt des Komponentenansatzes auf die verursachungsgerechte Verteilung der Aufwendungen relativiert und die Ansatzmethode stellt nur eingeschränkt einen Ersatz der Aufwandsrückstellungen nach § 249 Abs. 2 HGB a. F. dar (ebenda). Im Vergleich zur herkömmlichen Abschreibungsmethodik ist bei der Anwendung des Komponentenansatzes mit einem erhöhten Arbeitsaufwand zu rechnen. Der Mehraufwand entsteht insbesondere in der Finanzbuchhaltung im Rahmen der Pflege des Anlagenverzeichnisses. Kosten und Nutzen der Umstellung auf den Komponentenansatz sind daher im Einzelfall bzw. für jede Sachanlage individuell zu prüfen.

Eine besondere Bedeutung hat der Komponentenansatz möglicherweise für steuerbegünstigte, gemeinnützige und wohltätige Organisationen im Zusammenhang mit der Verhandlung von Kostensätzen. Auch wenn die Anwendung des Komponentenansatzes zur Berechnung der Abschreibungen als Basis für Investitionskostenentgelte noch nicht in allen Bereichen Anerkennung findet, würden sich generell Vorteile aus der Anwendung dieser Methode ergeben. Höhere Abschreibungsbeträge, die durch den Komponentenansatz tendenziell entstehen, führen zu einer höheren Verhandlungsbasis für Kostensätze. Außerdem werden im Komponentenansatz in den Abschreibungen Ersatzmaßnahmen berücksichtigt und Aufwandsspitzen verteilt, was zur besseren Refinanzierung von größeren Instandhaltungsmaßnahmen beiträgt. Einrichtungs- und standortabhängig ist jedoch individuell zu prüfen, ob die Berechnungsmethode von den Verhandlungspartnern anerkannt wird. Abschließend ist festzuhalten, dass der Komponentenansatz durch die bessere Abbildung des tatsächlichen Werteverzehrs von Anlagevermögen einen positiven Beitrag zur Finanzierung steuerbegünstigter Körperschaften leisten kann, wenn Aufwand und Nutzen der Umstellung dieses rechtfertigen. Voraussetzung dafür ist allerdings, dass die bei Anwendung des Komponentenansatzes im Vergleich zur herkömmlichen Abschreibungsmethodik höheren Kostensätze auch gegenüber den Verhandlungspartnern durchgesetzt werden können.

Literatur

- Andrejewski, K. C.; Böckem, H.: Praktische Fragestellungen der Implementierung des Komponentenansatzes nach IAS 16, Sachanlagen (Property, Plant and Equipment) in: KoR – Zeitschrift für internationale und kapitalmarktorientierte Rechnungslegung, 2005, 2, S. 75-81.
- BDO AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft (Hrsg.): Der Komponentenansatz als teilweiser Ersatz für die Abschaffung der Aufwandsrückstellung durch das BilMoG in: Kommunal, 2010, 3, S. 9-11.
- Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz - BilMoG (Gesetz zur Modernisierung des Bilanzrechts) i. d. F. der Bekanntmachung vom 28. Mai 2009 (BGBl. 2009 I Nr. 27 S.1102).
- Buschhüter, M.; Striegel, A. (Hrsg.): Internationale Rechnungslegung: IFRS, 1. Auflage, Wiesbaden: Gabler 2011.
- Fritsch, F.: Theoretische Untersuchung des Komponentenansatzes als alternative Bilanzierungsmöglichkeit von Anlagevermögen für steuerbegünstigte Körperschaften, Diplomarbeit, Berufsakademie Sachsen, Staatliche Studienakademie Bautzen, Bautzen, 2015.
- Gabriel, A.; Grabow, J.: Komponentenansatz als Instrument zur Aufwandsglättung bei der künftigen Kalkulation der Investitionskostensätze in: Curacontact, 2012, 03, S. 12-13. Gleichlautender Ländererlass (Erlass betr. Abgrenzung des Grundvermögens von den Betriebsvorrichtungen) i. d. F. der Bekanntmachung vom 15. März 2006 (BStBl. I S. 314).
- Hermann, H. J.: EStG § 6 Bewertung, in Frotscher, Geurts: EStG, Freiburg: Haufe Personal Office Premium, HI997965, letzte Aktualisierung: 15.10.2012, URL: <https://vpn.babautzen.de/+CSCO+0075676763663A2F2F63656271687067662E756E6873722E7172++/#G:p i=PI10413&&;D:did=HI2012494&&>, abgerufen am: 15.05.2015.
- HGB (Handelsgesetzbuch) i. d. F. der Bekanntmachung vom 10. Mai 1897 (RGBl. I S. 219), zuletzt geändert durch Art. 11 des Gesetzes vom 24. April 2015 (BGBl. I S. 642).
- HGBEG (Einführungsgesetzes zum Handelsgesetzbuch) i. d. F. der Bekanntmachung vom 10. Mai 1897 (BGBl. III, 4101-1), zuletzt geändert durch Artikel 13 des Gesetzes vom 24. April 2015 (BGBl. I S. 642).
- IDW Verlag GmbH (Hrsg.): IDW Rechnungslegungshinweis: Handelsrechtliche Zulässigkeit einer komponentenweisen planmäßigen Abschreibung von Sachanlagen (IDW RH HFA 1.016), Düsseldorf: IDW Verlag GmbH 2009.
- Investitionsumlage-Berechnungsverordnung – InvUmlBV (Verordnung über gesondert berechenbare Aufwendungen nach § 82 Abs. 3 des Elften Buches Sozialgesetzbuch für nicht vollständig öffentlich geförderte Pflegeeinrichtungen) i. d. F. vom 26. Januar 2000 (GVBl.II/00, [Nr. 04], S.50).
- Jüttner, U.: Komponentenansatz nach IFRS und HGB, Saarbrücken: 2013.
- Konetzny, M.: Der Komponentenansatz nach IAS 16, Bonn: VNR Verlag für die Deutsche Wirtschaft AG, letzte Aktualisierung: [ca. 2015], URL: <http://www.experto.de/b2b/steuern-buchfuehrung/controllers/der-komponentenansatz-nach-ias-16.html>, abgerufen am: 06.05.2015.

- Kümpel, Th.; Schiffer, K. J. (Hrsg.): Das BilMoG in der praktischen Anwendung II: Rechnungswesen und Controlling Bd. 2 Wissenschaftliches Symposium, Düsseldorf 2010.
- Lehmann, M.: Refinanzierung durch Investitionskostenentgelte nach § 82 SGB XI und Bilanzierung nach dem Komponentenansatz in: Der Betrieb, 2012, 09, S. 469-476
- Lüdenbach, N.: IFRS: Der Ratgeber zur erfolgreichen Anwendung von IFRS, 6. überarbeitete und erweiterte Auflage, Freiburg u.a.: Haufe Mediengruppe 2010.
- Philipps, H.: Rechnungslegung nach BilMoG: Kurzkomentar zum Jahresabschluss und Lagebericht nach neuem Bilanzrecht, 1. Auflage, Wiesbaden: Gabler 2010.
- Rahmenvertrag KJHG (Rahmenvertrag nach § 78 f Kinder- und Jugendhilfegesetz (KJHG) im Freistaat Sachsen), Dresden: 01. April 1999, Zugriff: 03.11.2015, URL:
http://www.bagfw.de/fileadmin/user_upload/Qualitaet/Gesetze/__78_SGB_VIII/RVSachsen.pdf
- Rahmenvertrag nach § 78f SGB VIII, 01. Juli 1999, Zugriff, 03.11.2015, URL:
http://www.bagfw.de/fileadmin/user_upload/Qualitaet/Gesetze/__78_SGB_VIII/RVBrandenburg.pdf
- Sächsische Pflegeeinrichtungsverordnung – SächsPfleinrVO (Verordnung des Sächsischen Staatsministeriums für Soziales und Verbraucherschutz über die gesondert berechenbaren Aufwendungen nach § 82 Abs. 3 Satz3 Elftes Buch Sozialgesetzbuch) i. d. F. der Bekanntmachung vom 29. September 2011 (SächsGVBl. S. 393, zuletzt geändert durch die Verordnung vom 12. Juli 2013 (SächsGVBl. S. 743).
- SGB VIII (Sozialgesetzbuch Aches Buch – Kinder- und Jugendhilfe) i. d. F. der Bekanntmachung vom 11. September 2012 (BGBl. I S. 2022), zuletzt geändert durch Artikel 2 Absatz 8 des Gesetzes vom 21. Januar 2015 (BGBl. I S. 10).
- SGB XI (Sozialgesetzbuch Elftes Buch – Soziale Pflegeversicherung) i. d. F. vom 26. Mai 1994 (BGBl. I S. 1014), zuletzt geändert durch Artikel 2 Absatz 24 des Gesetzes vom 1. April 2015 (BGBl. I S. 434).
- Tanski, J. S.: Sachanlagen nach IFRS: Bewertung, Bilanzierung und Berichterstattung, 1. Auflage, München: Verlag Franz Vahlen GmbH 2005.
- Unterrainer, M.: Der Komponentenansatz als Alternative zur Rückstellung für Bauinstandhaltung – eine Gegenüberstellung in: Die Wohnungswirtschaft, 2014, 5, S. 71-73.
- Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 19. Juli 2002 (ABl. L 243 vom 11.09.2002)
- Wetzel, F.: Komponentenansatz nach IDW RH HFA 1.016, Mönchengladbach: Haufe Akademie, letzte Aktualisierung: 07.11.2014, Zugriff: abgerufen am: 20.05.2015, URL:
<http://wordpress.p223603.webspaceconfig.de/komponentenansatz/>

Bautzener Diskussionspapiere

01/15 **Fritsch, Friederike / Bühn, Andreas:** Der Komponentenansatz als alternative Bilanzierungsmöglichkeit des Anlagevermögens steuerbegünstigter Körperschaften