

Beispiel für die Ersatzbewertung eines Gebäudes nach umfassender Sanierung bzw. Modernisierung in Raten

Stand:	überarbeitet am 10.12.2009
Komplex:	Eröffnungsbilanz
Stichworte:	Gebäude; Sachwertverfahren; Sanierung, umfassende; umfassende Sanierung
Frage:	Wie sind Gebäude zu bewerten, bei denen nach 1990 eine umfassende Sanierung vorgenommen wurde und wie ist zu verfahren, wenn die Modernisierung in mehreren, zeitlich auseinanderfallenden Schritten vorgenommen wurde?
Antwort:	Das im Fall einer umfassenden Sanierung anzuwendende Verfahren ist in Nummer 4 des Erlasses zur Anwendung des Sachwertverfahrens vom 19. Oktober 2007 beschrieben und soll an einem Beispiel erläutert werden.

Beispiel für die Bewertung eines kommunalen Gebäudes (kein Typenbau) zum 1.1.2005, als Eröffnungsbilanzstichtag wird der 1.1.2007 angenommen, Abschreibungen erfolgen lediglich für volle Jahr in der Annahme, Modernisierungsmaßnahmen wären jeweils bereits am 1.1. abgeschlossen, unterjährige Abschreibungen bleiben unberücksichtigt:

hist. Baujahr: 1960

Gesamtnutzungsdauer: 60 Jahre

Sanierungszustand: umfassende Sanierung in 1998 und 2000 mit Kosten in Höhe von jeweils 50.000 EUR, weitere Maßnahmen in 2005 in Höhe von 20.000 EUR

Ermittelter Wert nach Sachwertverfahren vor der Sanierung: 100.000 EUR.

Am 1.1.2000 (also bei Abschluss der umfassenden Sanierung) liegt die Restnutzungsdauer der Altsubstanz bei 20 Jahren.

Dieser Wert ist bis zum Bewertungsstichtag (1.1.2005) fortzuschreiben:

$(1/20) \times 100.000 \text{ EUR} = 5.000 \text{ EUR p. a. Abschreibung} \times 5 \text{ Jahre} = 25.000 \text{ EUR}$

Wert Altsubstanz unsaniert am 1.1.2005 = 75.000 EUR

Sanierungskosten 1998 und 2000 werden zusammengefasst und nach Abschluss aktiviert: AHK 100.000 EUR

Nutzungsdauer des Gebäudes wird nach Modernisierungsabschluss neu festgelegt: 60 Jahre (wenn keine anderweitigen Erkenntnisse vorliegen)

Die AHK sind bis zum Bewertungsstichtag (1.1.2005) fortzuschreiben:

$(1/60) \times 100.000 \text{ EUR} = 1.667 \text{ EUR p. a. Abschreibung} \times 5 \text{ Jahre} = 8.335 \text{ EUR}$

Wert Modernisierung am 1.1.2005 = 91.665 EUR

Zum Bewertungsstichtag sind der Wert der Altsubstanz und die Modernisierungskosten zusammenzufassen und einheitlich auf Basis der dann noch bestehenden Restnutzungsdauer fortzuschreiben bis zum Eröffnungsbilanzstichtag:

$75.000 \text{ EUR} + 91.665 \text{ EUR} = 166.665 \text{ EUR}$

$(1/55) \times 166.665 \text{ EUR} = 3.030 \text{ EUR p. a. Abschreibung} \times 2 \text{ Jahre} = 6.060 \text{ EUR}$

Wert zum 1.1.2007: 160.605 EUR

Es ist auch zulässig, den Wert der Altsubstanz und die Modernisierungskosten schon nach Ende der Modernisierung, also in 2000, zusammenzufassen und dann einheitlich (im Beispiel über 60 Jahre) abzuschreiben. Die Abweichung in der Abschreibungshöhe, die sich in diesem Fall dadurch ergibt, dass auf die Altsubstanz nicht die Restnutzungsdauer sondern die neu festgesetzte Nutzungsdauer Anwendung findet, und damit die Abschreibung bis zum Bewertungsstichtag insgesamt geringer ausfällt (im Beispiel 1/60 anstelle von 1/20 p. a.), kann vernachlässigt werden.

Beispiel für die Ersatzbewertung eines Gebäudes nach umfassender Sanierung bzw. Modernisierung in Raten

Die Kosten der Maßnahmen in 2005 sind hinzuzuaktivieren, sofern es sich nicht um Erhaltungsaufwand handelt. Begründen die Maßnahmen in 2005 eine (weitere) Verlängerung der Nutzungsdauer des Gebäudes, wäre diese erneut zu bestimmen und die (gesamten) Abschreibungen entsprechend vorzunehmen. Ansonsten werden die hinzuaktivierten Kosten über die Restlaufzeit abgeschrieben. $(1/55) \times 20.000 \text{ EUR} = 364 \text{ EUR p. a. Abschreibung} \times 2 \text{ Jahre} = 728 \text{ EUR}$

Gesamtwert am Eröffnungsbilanzstichtag (1.1.2007): $160.605 \text{ EUR} + 19.272 \text{ EUR} = 179.877 \text{ EUR}$
(Die Trennung von Sanierungskosten 2005 und übrigem Wert wurde hier nur zur Verdeutlichung der Berechnung vorgenommen. Das Gebäude wird jedoch in der gesamten Zeit ab Bewertungsstichtag als einheitliches Wirtschaftsgut in der Anlagenbuchhaltung geführt und einschließlich der hinzuaktivierten Sanierungskosten 2005 abgeschrieben.)

Wenn sich die Sanierungs- oder Modernisierungsmaßnahmen über einen längeren Zeitraum hinziehen, ist eine sukzessive Zurechnung von Teilmaßnahmen denkbar, die pauschale Aktivierung in Jahresscheiben sollte jedoch nicht erfolgen. Für die Eröffnungsbilanz werden im Interesse einer Vereinfachung folgende Vorgehensweisen als sachgerecht angesehen:

1. Zusammenfassung der AHK für Sanierungsmaßnahmen und (Sammel-)Aktivierung nach deren Abschluss sowie Neubestimmung der Nutzungsdauer zu diesem Zeitpunkt. Die so zusammengefassten Sanierungsmaßnahmen dürfen sich aber über einen Zeitraum von höchstens 5 Jahren erstrecken. (Im Beispiel dargestellt: Zusammenfassung der AHK aus 1998 und 2000.)
2. Bestimmung eines Zeitpunktes, zu dem die Sanierung so weit fortgeschritten ist, dass eine bestimmungsgemäße Nutzung möglich ist. Zu diesem Zeitpunkt wären alle bis dahin angefallenen Sanierungskosten zu aktivieren und die Nutzungsdauer des Gebäudes zu bestimmen. Weitere Maßnahmen wären dann ggf. hinzuzuaktivieren. Diese Vorgehensweise könnte z. B. bei umgenutzten Gebäuden angewendet werden. (Wie im Beispiel, wenn davon ausgegangen werden kann, dass eine neue Nutzung schon ab 2000 möglich war.)
3. Erstreckt sich die Sanierung über einen längeren Zeitraum, jedenfalls länger als 5 Jahre, wäre vereinfachend die Aktivierung aller bis zum Zeitpunkt der Bewertung angefallenen Sanierungsmaßnahmen zum Durchschnittszeitpunkt dieser Maßnahmen denkbar. (Neue Annahme in Abwandlung des Beispiels: die Bewertung ist nunmehr zum 1.1.2006 vorzunehmen. Dann könnten alle bis zu diesem Zeitpunkt durchgeführten Maßnahmen (1998, 2000 und 2005 mit AHK von insgesamt 120.000 EUR) fiktiv zum Durchschnittszeitpunkt, hier 1.1.2001, aktiviert werden. Zu diesem Zeitpunkt wäre auch die Nutzungsdauer neu zu bestimmen und der ermittelte Wert bis zum Eröffnungsbilanzstichtag mit regulärer AfA fortzuschreiben.)

Nur für die Eröffnungsbilanz ist eine Gesamtbetrachtung von Sanierungsmaßnahmen über einen längeren Zeitraum nach den oben genannten Varianten möglich und damit ihre Aktivierungsfähigkeit als gegeben zu betrachten. Bei zukünftigen Maßnahmen ist für jede Einzelmaßnahme zu prüfen, ob es sich um aktivierungsfähige Kosten oder Erhaltungsaufwand handelt. (siehe auch FAQ 3.19)

Die (Rest-)Nutzungsdauer für das Gebäude ist am Bilanzstichtag in jedem Fall einheitlich festzusetzen. Soweit eine umfassende Sanierung vorgenommen wird, ist die Nutzungsdauer neu zu bestimmen. Abweichungen der Nutzungsdauer von der Abschreibungstabelle in der SächsKomHVO-Doppik sind zu begründen.
