

Sonderpostenbildung in Verbindung mit Ersatzbewertung

Stand: überarbeitet am 18.03.2011

Komplex: Eröffnungsbilanz

Stichworte: Sonderposten

Frage: Wie ist hinsichtlich der Sonderpostenbildung zu verfahren, wenn Anschaffungs- oder Herstellungskosten nicht bzw. nicht mit vertretbarem Aufwand ermittelbar sind, die Höhe der Zuwendungen jedoch nachgewiesen werden kann?

Antwort: Im Allgemeinen ist davon auszugehen, dass aus Unterlagen zur Förderung eines Vermögensgegenstandes auch die Anschaffungs- oder Herstellungskosten ermittelbar sind. Sollte dies jedoch nicht der Fall und eine Ersatzbewertung unumgänglich sein, so darf sich die Höhe des zu passivierenden Sonderpostens nicht ausschließlich an der tatsächlichen Zuwendung orientieren. Vielmehr ist er immer dann anhand des Ersatzwertes in Verbindung mit dem entsprechenden Fördersatz zu bestimmen, wenn der Buchwert des Sonderpostens über dem Wert liegen würde, der sich durch Multiplikation des Ersatzwertes mit dem Fördersatz ergibt. Dies kann eintreten, wenn der Vermögensgegenstand z. B. zwischenzeitlich außergewöhnlicher Abnutzung unterlegen hat oder aufgrund anderer Umstände ein im Verhältnis zum Förderbetrag niedriger Ersatzwert ermittelt wird. Der tatsächliche Förderbetrag abzüglich der Auflösungsbeträge bildet aber in jedem Fall die absolute Passivierungsobergrenze für den Sonderposten.

Die Vorgehensweise soll an zwei Beispielen erläutert werden:

Beispiel 1:

Ersatzwert eines Straßenabschnitts zum Stichtag 1.1.2011: EUR 400.000

Restnutzungsdauer laut Ersatzwertverfahren: 10 Jahre

Abschreibung p. a.: EUR 40.000

Am 1.1.2006 wurden Fördermittel zur Sanierung in Höhe von EUR 150.000 gewährt und ausgezahlt (Fördersatz 75 %).

Aus den vorangegangenen Angaben errechnet sich für den Sonderposten ein jährlicher Auslöschungsbetrag in Höhe von EUR 10.000 und ein Buchwert zum 1.1.2011 in Höhe von EUR 100.000.

Beispiel 2:

Ersatzwert eines Straßenabschnitts zum Stichtag 1.1.2011: EUR 150.000

Restnutzungsdauer laut Ersatzwertverfahren: 10 Jahre

Abschreibung p. a.: EUR 15.000

Am 1.1.2006 wurden Fördermittel zur Sanierung in Höhe von EUR 300.000 gezahlt (Fördersatz 75 %)

Nach der Methode gemäß Beispiel 1 ergäbe sich für den Sonderposten ein jährlicher Auslöschungsbetrag in Höhe von EUR 20.000 und ein Buchwert zum 1.1.2011 in Höhe von EUR 200.000. Diese Werte stehen jedoch in keinem Verhältnis zum Ersatzwert und dessen Abschreibungen und ist daher zu kürzen. Dafür ist hilfsweise der Fördersatz mit dem Ersatzwert zu multiplizieren ($\text{EUR } 150.000 \cdot 75\%$). Damit errechnet sich ein Buchwert des Sonderpostens zum Stichtag in Höhe von EUR 112.500 und Auflösungsbeträge in Höhe von EUR 11.250 p. a. für die Restnutzungsdauer des Straßenabschnitts. Es handelt es sich hierbei um Näherungswerte, die im Falle der Förderung nachträglicher Anschaffungs- oder Herstellungskosten immer noch überhöht sein können, da neben den eigentlich geförderten nachträglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten auch der Wert des Vermögensgegenstandes vor Sanierung (Altbestand) in die Ersatzwertberechnung einfließt. Dies ist jedoch für den Fall einer vollständigen Ersatzbewertung hinzunehmen, eine aufwendige Verhältnisrechnung darf unterbleiben. Sind jedoch die geförderten nachträglichen Anschaffungs- und Herstellungskosten bekannt und erfolgt eine Mischbewertung (d. h. Ersatzbewertung des Altbestandes und Hinzuaktivierung bekannter

Sonderpostenbildung in Verbindung mit Ersatzbewertung

nachträglicher Anschaffungs- oder Herstellungskosten), so darf der Fördersatz nur auf die nachträglichen Anschaffungs- und Herstellungskosten bezogen werden.
