



*) WP/StB Cord Cordes ist Gründer und Geschäftsführer der Cordes + Partner GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft in Hamburg.



*) WP/StB Dr. Christian Reiß ist geschäftsführender Gesellschafter der o.g. WPG in Hamburg.



*) WP/StB Torben Schaaf ist als Prokurist der o.g. WPG in den Bereichen „Jahresabschlussprüfung“ und „Beurteilung von Verkaufsprospekten“ tätig.

Cord Cordes / Dr. Christian Reiß / Torben Schaaf *)

Nutzungsdauer von Immobilien

– Eine kritische Betrachtung bisheriger Dogmen –

„Nichts unter der Sonne hat Bestand“ – entsprechend diesem Zitat aus dem Hause der Fugger sollen Abschreibungen den Werteverzehr von Vermögensgegenständen wiedergeben und periodengerecht erfassen. Das gilt bei zeitlich begrenzter Nutzungsdauer für bewegliches Anlagevermögen ebenso wie für Immobilien. Mit steigender Bedeutung von Immobilien auch für Unternehmen – z.B. im Umfeld der Euro-Krise – ist deren Nutzungsdauer intensiver zu beleuchten. Der vorliegende Artikel soll hierzu Anregungen geben.

I. Einleitung

Steuerlich sind feste Abschreibungssätze für Gebäude normiert. In der Vergangenheit wurden diese steuerlichen Abschreibungssätze in aller Regel auch für die Ermittlung der handelsrechtlichen Abschreibungen herangezogen. Hintergrund war das Streben nach der sog. Einheitsbilanz. Angesichts der Veränderungen der handelsrechtlichen Bilanzierung durch das BilMoG stellt sich die Frage, inwieweit dieses Vorgehen mit den aktuellen HGB-Vorschriften (noch) im Einklang steht.

II. Steuerliche Abschreibungen und Nutzungsdauer

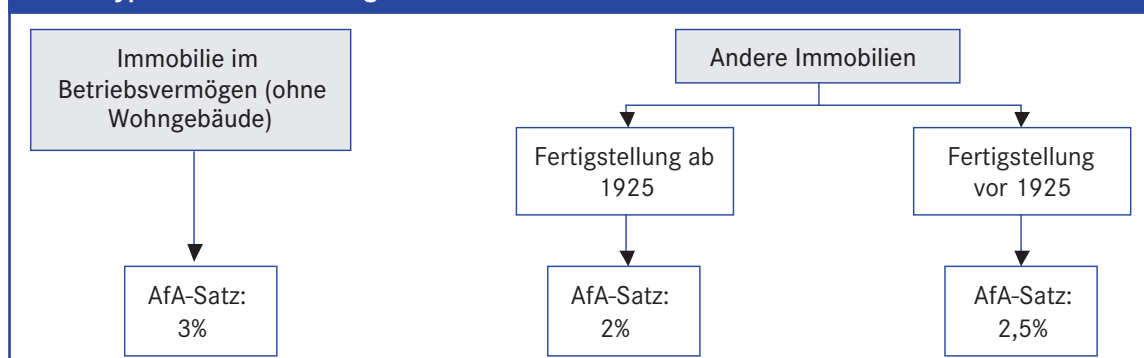
Die steuerliche Abschreibung bei Immobilien im Betriebsvermögen (ohne Wohngebäude) beträgt gem. § 7 Abs. 4 Satz 1 EStG 3% p.a., ansonsten 2,5/2% p.a. Die festen Abschreibungssätze typisieren für steuerliche Zwecke die Nutzungsdauer auf 33 ⅓ bzw. 40/50 Jahre. Für einige Sonderfälle sieht das Gesetz höhere Abschreibungen vor, so bei Gebäuden in Sanierungsgebieten und bei denkmalgeschützten Gebäuden. Die Regelungen zur Immobilienabschreibung (vgl. die Übersicht in Abb. 1) unterlagen im Zeitablauf einem ständigen Wandel, insbesondere die Bestimmungen zur degressiven Gebäudeabschreibung wurden mehrfach geändert und letztendlich vollständig gestrichen; sie sind nur noch „Altfällen“ vorbehalten.

Sofern die tatsächliche Nutzungsdauer geringer ist als 33 ⅓ bzw. 40/50 Jahre, ist die tatsächliche Nutzungsdauer maßgeblich (§ 7 Abs. 4 Satz 2 EStG). Diese bisher selten genutzte Möglichkeit einer höheren Abschreibung wird – so die Einschätzung von Kulosa (in: Schmidt, EStG, 30. Aufl. 2011, § 7 Rz. 156) – mit dem Auslaufen der degressiven Gebäudeabschreibung und durch den immer schnelleren Wandel der Bedürfnisse und technischen Anforderungen an Bedeutung gewinnen.

Eine „eigenständige“ Ermittlung der Nutzungsdauer ist beispielsweise für folgenden Sachverhalt allgemein anerkannt bzw. steuerlich geboten: Sofern nach Erwerb von Anteilen an einer Personengesellschaft mit Immobilienvermögen eine positive Ergänzungsbilanz aufzustellen ist, bedarf es einer Ermittlung des auf die Immobilie entfallenden Mehrbetrags („anteilige Anschaffungskosten“) und es ist für diesen Mehrbetrag in der Ergänzungsbilanz die Restnutzungsdauer neu zu schätzen. Typisierte Nutzungsdauern sind mithin irrelevant.

Die typisierten Abschreibungssätze gelten für die Immobilien „an sich“. Selbständig zu bewertende Vermögensgegenstände unterliegen einer selbständigen Abschreibung (z.B. Außenanlagen). Die Abgrenzung zwischen einem unselbständigen Gebäudeteil und einem selbständigen (getrennt abzuschreibenden) Vermögensgegenstand orientiert sich hierbei an der Unterscheidung von Betriebsvorrichtung und

Abb. 1: Typisierte Abschreibungssätze für steuerliche Zwecke



unselbständigem Gebäudeteil. Kriterien sind demnach die „feste Verbindung“ und der Nutzungs- und Funktionszusammenhang:

- **Feste Verbindung:** Eine „feste Verbindung“ ist ein Indiz für einen unselbständigen Gebäudebestandteil; sie ist insbesondere gegeben, wenn eingebaute Vermögensgegenstände ausgebaut nicht selbständig veräußerbar sind (z.B. Heizungsanlage, Fenster).
- **Nutzungs- und Funktionszusammenhang:** Sofern Vermögensgegenstände bei wirtschaftlicher Betrachtung einem anderen betrieblichen Zweck als dem des Gebäudes dienen, sind sie als eigenständige Vermögensgegenstände anzusehen. Die Behandlung eines Gebäudes als einheitlicher Vermögensgegenstand ist statthaft, wenn alle Bestandteile in einem einheitlichen Funktions- und Nutzenzusammenhang stehen. „Unproblematische Bestandteile“ in diesem Zusammenhang sind z.B. Fahrstühle, Rolltreppen, Heizungs-, Gebäudeklima- und Belüftungsanlagen. Stehen hingegen Bestandteile nicht in einem solchen einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang, sind sie selbständig anzusetzen, zu bewerten und abzuschreiben (z.B. Photovoltaikanlagen).

III. Grundlagen der handelsrechtlichen Immobilienabschreibung

Die handelsrechtliche Abschreibung erfolgt auf der Grundlage eines (im Voraus) festgelegten Plans und soll den tatsächlichen Werteverzehr widerspiegeln. Als Nutzungsdauer ist gem. § 253 Abs. 3 HGB die Zeit anzusetzen, in der eine Immobilie voraussichtlich genutzt werden kann. Dabei sind nicht allein technische Aspekte (wie die Bausubstanz) maßgeblich, sondern auch die Zeitspanne, in der die Immobilie wirtschaftlich genutzt werden kann. Bei der Abschätzung der Nutzungsdauer sind die GoB sowie die allgemeinen Grundsätze der Bilanzierung zu berücksichtigen:

- Going Concern,
- Einzelbewertung,
- Vorsichtsprinzip,
- Stetigkeit.

Grundsätzlich sind Immobilien als eine Einheit abzuschreiben. Als Ausnahme hierzu sind technische Anlagen und sog. Scheinbestandteile selbständig als bewegliche Vermögensgegenstände abzuschreiben. Voraussetzung für eine selbständige Bewertung ist, dass Bestandteile nicht in einem einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang mit dem Gebäude stehen. Dies ist der Fall, wenn Bestandteile

- eine gegenüber dem Gebäude selbständige Funktion haben,
- klar vom übrigen Gebäude abgrenzbar sind,
- eine wesentlich geringere Nutzungsdauer aufweisen und
- deshalb bei wirtschaftlicher Betrachtung als selbständige Vermögensgegenstände anzusehen sind.

Ferner sind sonstige bauliche Maßnahmen wie z.B. Außenanlagen und Einfriedungen getrennt vom Gebäude unter den unbeweglichen Vermögensgegenständen auszuweisen und abzuschreiben (s.o.). Die Abgrenzung zwischen unselbständigem Gebäudeteil und selbständigem Vermögensgegenstand orientiert sich an der steuerlichen Rechtsprechung zur Abgrenzung von Betriebsvorrichtung und unselbständigem Gebäudeteil.

Nach dem IDW Rechnungslegungshinweis: *Handelsrechtliche Zulässigkeit einer komponentenweisen planmäßigen Abschreibung von Sachanlagen (IDW RH HFA 1.016)* ist die aus den IFRS bekannte komponentenweise Abschreibung auch handelsrechtlich zulässig (Wahlrecht). Somit können physisch separierbare Komponenten, die in einem einheitlichen Funktions- und Nutzenzusammenhang stehen und daher in der Bilanz als einheitlicher Vermögensgegenstand ausgewiesen werden, für Zwecke der Abschreibung getrennt betrachtet werden (z.B. wird das Dach eines Gebäudes über 20 Jahre, das restliche Gebäude über 60 Jahre abgeschrieben).

Wie eingangs erwähnt, wurden in der Vergangenheit regelmäßig die steuerlichen Abschreibungssätze auch handelsrechtlich angesetzt. Fraglich könnte sein, ob durch diese vielfache Anwendung die steuerlichen Regelungen quasi den Rang von GoB erlangt haben. Das ist zu verneinen, weil es sich um Pauschalsätze handelt, die nicht den tatsächlichen Werteverzehr abbilden, sondern im Grundsatz konjunktur- und/oder fiskalpolitisch begründet sind. Eine Bezugnahme auf die steuerlichen AfA-Tabellen für handelsrechtliche Zwecke ist demnach grundsätzlich nicht möglich. Eine „Übereinstimmung [von Handels- und Steuerbilanz ist allerdings] ... nicht ausgeschlossen, aber eher zufällig und nicht systematischen Charakters“ (Kozikowski/Roscher/Schramm, in: Beck'scher Bilanzkommentar, 8. Aufl. 2012, § 253 HGB Rz. 231).

Ferner könnte der Ansatz einer kürzeren steuerlichen Nutzungsdauer auch für Zwecke der Handelsbilanz erwogen werden. Als ein Argument wäre die vergleichsweise „vorsichtige Bilanzierung“ ins Feld zu führen. Dagegen spricht jedoch, dass das Vorsichtsprinzip kein Freifahrtsschein für die willkürliche Legung stiller Reserven ist. Es ist in solch einem Fall daher im Einzelnen abzuwägen, ob eine einseitige Beeinflussung des Abschlusses vorliegt.

Für Immobilien, die vor der erstmaligen Anwendung der Regelungen des BilMoG angeschafft wurden, ändert sich grundsätzlich „nichts“. Weil es sich bei den steuerlichen Abschreibungssätzen nicht um steuerliche Vergünstigungen i.S. des § 254 HGB a.F. handelt, sind sie nicht von dem Wegfall der umgekehrten Maßgeblichkeit betroffen. Ein Beibehaltungswahlrecht nach Art. 67 Abs. 4 EGHGB besteht somit nicht. Allerdings kann die BilMoG-Umstellung ein Anlass dafür sein, die bisherigen Nutzungsdauern kritisch zu hinterfragen (vgl. auch Abschn. IV.1).

IV. Konkretisierung der Nutzungsdauer

1. Schätzungen und deren Fundierung

Zum Zeitpunkt der Anschaffung einer Immobilie wird die tatsächliche Nutzungsdauer nur in den wenigsten Fällen bekannt sein und ist daher nach der voraussichtlichen Nutzungsdauer zu schätzen. Schätzungen sind bei der Bilanzerstellung nicht ungewöhnlich, sondern wie z.B. im Rahmen der Bewertung von Rückstellungen „nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung“ vielfach vorzunehmen. So haben auch standardisierte Abschreibungssätze bisherige Erfahrungswerte zu berücksichtigen. Wenn die Schätzung mit hoher Unsicherheit verbunden ist, sind aufgrund des Vorsichtsprinzips ungünstige Faktoren stärker als günstige zu berücksichtigen.

Zur Fundierung der Schätzung können verschiedene Methoden angewendet werden. Ein naheliegender Weg ist, die Nutzungsdauer selbst zu schätzen, sofern die hierfür benötigte Kompetenz und Erfahrung im Unternehmen vorhanden ist. Zu beachten ist, dass für handelsrechtliche ebenso wie auch für steuerliche Zwecke Tatsachen und Annahmen, die eine Nutzungsdauer begründen, ausreichend zu dokumentieren sind. Durch die eigene Schätzung entsteht die Möglichkeit, Bilanzpolitik zu betreiben. Aus diesem Grund sowie wegen der Schwierigkeiten bei der Beweisführung werden selbstgeschätzte Nutzungsdauern äußerst selten von der Finanzverwaltung anerkannt.

Eine Möglichkeit, auf zusätzliche Bewertungskompetenz zurückgreifen zu können, ist die Beauftragung eines externen Gutachters mit der Anfertigung einer Expertise über die Nutzungsdauer. Hierdurch wird eine Objektivierung erreicht, die den Ansatz (und die Verteidigung) einer kürzeren Nutzungsdauer ggf. erleichtert. Jedoch entsteht durch den Gutachter eine Kostenbelastung.

Für den handelsrechtlichen Abschluss bedeutet ein Gutachten eine gute Ausgangsbasis für die Erfüllung der Dokumentationsanforderungen. Jedoch können die ermittelten Werte nicht „unreflektiert“ übernommen werden. Neben der Qualifikation und Qualität des Gutachters ist insbesondere zu beachten, dass (nur) die wirtschaftliche Nutzungsdauer maßgeblich ist. Stellt ein Gutachten beispielsweise auf die technische Nutzungsdauer ab oder wird eine pauschale Nutzungsdauer von z.B. 80 Jahren angesetzt, wäre es für die Ermittlung der handelsrechtlichen Abschreibung nur sehr eingeschränkt verwendbar.

Die nachfolgende Tabelle zeigt für einige bekannte Immobilien aus Frankfurt/M. die Dauer von ihrer Errichtung bis zum Abriss bzw. zur Generalüberholung. Aus der Tabelle ist zu erkennen, dass die in den 1950er Jahren errichteten Gebäude noch eine tatsächliche Nutzungsdauer von um die 50 Jahren hatten, während die später errichteten deutlich früher abgerissen oder generalüberholt wurden. Dieses kann als Indiz für den schnelleren Wandel und die hiermit einhergehenden kürzeren wirtschaftlichen Nutzungsdauern von Immobilien gewertet werden – eine Tatsache, die – auch steuerlich – für den Ansatz kürzerer Nutzungsdauern sprechen müsste.

Tab. 1: Wirtschaftliche Nutzungsdauer von Immobilien

| Gebäude | Fertigstellung | Abbruch | Generalüberholung | Nutzungsdauer |
|-------------------|----------------|---------|-------------------|---------------|
| Telekom-Hochhaus | 1954 | 2004 | | 50 |
| AEH-Hochhaus | 1951 | 1999 | | 48 |
| Shell-Hochhaus | 1966 | 1993 | | 27 |
| Commerzbank | 1973 | 2000 | | 27 |
| Bienenkorb-Haus | 1955 | | 2009 | 54 |
| Campus-Tower | 1969 | | 2001 | 32 |
| Silvertower | 1979 | | 2009 | 30 |
| DB Zwillingstürme | 1984 | | 2009 | 25 |

(übernommen von Rath, Erste Erfahrungen mit der ImmoWertVO, 2010)

2. Sonderaspekte

(1) **Fortlaufende Überprüfung:** Ein Abschreibungsplan wird mit der Aufstellung der Bilanz verbindlich, in der die Immobilie erstmalig angesetzt wird. Eine Änderung ist danach nur noch in Ausnahmefällen möglich (so z.B. bei einer erheblichen Fehleinschätzung der Nutzungsdauer). Vor dem Hintergrund der Bewertungsstetigkeit sind nur solche Fehler zu korrigieren, die zu einer wesentlichen Abweichung bei der Bewertung führen. Unter Beachtung des Vorsichtsprinzips sind hierbei zu hoch bewertete Immobilien eher zu korrigieren als zu niedrig bewertete. Die Korrekturen sind in Form von außerplanmäßigen Abschreibungen bzw. durch Zuschreibungen vorzunehmen. Eine fortlaufende Überprüfung der angesetzten Nutzungsdauern ist somit nicht erforderlich. Nur sofern Anhaltspunkte für erhebliche Falschbewertungen vorliegen, ist eine Überprüfung angezeigt.

(2) **Revitalisierungen:** Für vermietete Immobilien stellt sich die Frage, wie Aufwendungen für eine Generalüberholung nach dem Ablauf eines langjährigen Mietverhältnisses (sog. „Revitalisierung“) erfasst werden können. In der „Vor-BilMoG-Zeit“ konnten die erwarteten Belastungen mittels einer Aufwandsrückstellung i.S. des § 249 Abs. 2 HGB a.F. periodengerecht erfasst werden. Durch die Abschaffung dieser Rückstellung durch das BilMoG besteht jene Möglichkeit nicht mehr. Sofern dieser Aufwand nicht en bloc im Jahr der Entstehung erfasst werden soll, müssen daher andere Wege eingeschlagen werden. Die Komponentenabschreibung bietet sich als Lösung an. Demnach wären diejenigen Komponenten, die erfahrungsgemäß innerhalb eines kürzeren Zeitraums erneuert werden müssen, über den (kürzeren) Zeitraum abzuschreiben. Als Beispiel sei die IT-Infrastruktur (Daten- bzw. Telefonleitungen etc.) benannt.

V. Fazit

Eine Übernahme der typisierten steuerlichen Immobilien-Nutzungsdauern für handelsrechtliche Zwecke ist nicht sachgerecht. Vielmehr muss die Schätzung der Nutzungsdauern für jede Immobilie separat und unter Beachtung sämtlicher Gesichtspunkte erfolgen. Durch eine eigenständige handelsrechtliche Abschreibung eröffnen sich hierbei ggf. auch (zulässige) Spielräume für Bilanzpolitik.

Auch für steuerliche Zwecke ist zu erwarten, dass aufgrund der Berücksichtigung wirtschaftlicher Gegebenheiten eine Überprüfung der tatsächlichen Nutzungsdauer, insbesondere die Neuschätzung der Restnutzungsdauern, zukünftig an Bedeutung gewinnen und die Abkehr von den typisierten Abschreibungssätzen – hin zu höheren – zunehmen wird.

Literatur:

- Henrichs, GoB im Spannungsfeld von BilMoG und IFRS, WPG 2011 S. 861.
- IDW, Handelsrechtliche Zulässigkeit einer komponentenweisen planmäßigen Abschreibung von Sachanlagen (IDW RH HFA 1.016).
- Kulosa, in: Schmidt, EStG, 30. Aufl. 2011, § 7.
- Kozikowski/Roscher/Schramm, in: Beck'scher Bilanzkommentar, 8. Aufl. 2012, § 253 HGB.