IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Ausweis von Immobilien des Anlage- und des Umlaufvermögens im handelsrechtlichen Jahresabschluss (IDW RS IFA 3)

Stand: 20.01.2023[1]

1. Vorbemerkungen
2. Abgrenzung von Anlage- und Umlaufvermögen
   2.1. Immobilien des Anlage- und des Umlaufvermögens
   2.2. Umgliederung bei Änderung der Zweckbestimmung
3. Bauvorbereitungskosten und bauliche Anlagen im Erstellungsprozess
   3.1. Dem Erstellungsprozess vorgelagerte Maßnahmen
   3.2. Bauliche Anlagen im Erstellungsprozess
      3.2.1. Ausweis im Anlagevermögen
      3.2.2. Ausweis im Umlaufvermögen
   3.3. Umfassende Sanierungs- oder Modernisierungsmaßnahmen
4. Veräußerung von Immobilien des Anlage- und Umlaufvermögens

Anlage: Relevante Bilanzposten nach § 266 Abs. 2 HGB im Vergleich zur Formblattverordnung Wohnungsunternehmen

IDW Verlautbarungen › IDW RS › RS IFA ›

IDW Verlautbarungen

1. Vorbemerkungen

1 Gegenstand dieser *IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung* ist der Ausweis von Immobilien des Anlage- und des Umlaufvermögens im handelsrechtlichen Jahresabschluss. Neben einer Abgrenzung des Anlage- vom Umlaufvermögen in Abschn. 2 bilden Ausführungen zum Ausweis von Maßnahmen bei der Erstellung einer baulichen Anlage in Abschn. 3 den Schwerpunkt dieser Stellungnahme. Ausführungen zum Ausweis bei der Veräußerung einer Immobilie sind in Abschn. 4 enthalten. Die Stellungnahme betrifft sowohl Wohn- als auch Gewerbeimmobilien. Die in dieser *IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung* dargelegten Grundsätze sind auf den handelsrechtlichen Konzernabschluss entsprechend anzuwenden. Geschäftsspezifische Besonderheiten bleiben – soweit nicht in dieser *IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung* explizit adressiert – unberührt.

2 Wohnungsunternehmen i.S. des § 1 Abs. 3 der Verordnung über Formblätter für die Gliederung des Jahresabschlusses von Wohnungsunternehmen (JAbschlWUV)[2] haben ihren Jahresabschluss abweichend von den Regelungen der §§ 266, 275 HGB nach den Vorschriften der JAbschlWUV zu gliedern. Auch für Unternehmen, die bei formaler Betrachtungsweise nicht in den Anwendungsbereich der JAbschlWUV fallen, können die Gliederungsvorschriften der JAbschlWUV Relevanz haben. Gemäß § 265 Abs. 5 HGB ist es zulässig, eine weitere Untergliederung der Posten von Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung vorzunehmen. Ferner sind Gliederung und Bezeichnung der mit arabischen Zahlen versehenen Posten der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung gemäß § 265 Abs. 6 HGB zu ändern, wenn dies wegen Besonderheiten des Unternehmens zur Aufstellung eines klaren und übersichtlichen Jahresabschlusses erforderlich ist. In solchen Fällen können z.B. die branchenspezifischen Postenbezeichnungen aus der JAbschlWUV übernommen werden. Auf Besonderheiten, die sich aus der (entsprechenden) Anwendung der JAbschlWUV ergeben, wird in dieser *IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung* gesondert eingegangen. Eine Gegenüberstellung der relevanten Bilanzposten des § 266 Abs. 2 HGB und der entsprechenden Posten in einer nach der JAbschlWUV gegliederten Bilanz ist in der beigefügten Anlage enthalten.

3 Immobilien i.S. dieser *IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung* umfassen sowohl den Grund und Boden bzw. das grundstücksgleiche Recht als auch darauf errichtete bauliche Anlagen, insb. Gebäude.[3]

4 Diese *IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung* ist erstmals anzuwenden auf Abschlüsse für Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2022 beginnen. Eine vorzeitige Anwendung ist zulässig.

---

2. Abgrenzung von Anlage- und Umlaufvermögen

2.1. Immobilien des Anlage- und des Umlaufvermögens

5 Nach § 247 Abs. 2 HGB sind im Anlagevermögen nur solche Vermögensgegenstände auszuweisen, die dazu bestimmt sind, dauernd dem Geschäftsbetrieb zu dienen. Dabei kommt es nicht auf eine rein zeitlich zu betrachtende dauernde Zugehörigkeit zum Unternehmen an. Maßgeblich ist vielmehr der mit dem betreffenden Vermögensgegenstand bei Anschaffung oder Herstellung verfolgte Zweck. Bei Vermögensgegenständen des Anlagevermögens muss dieser Zweck durch eine Dauerhaftigkeit gekennzeichnet sein. Der Vermögensgegenstand muss also so in die Betriebsabläufe eingegliedert sein, dass er zur wiederholten betrieblichen Nutzung zur Verfügung steht.

6 Die Zuordnung zum Anlage- oder zum Umlaufvermögen nach der Zweckbestimmung darf indes nicht in dem Sinne missverstanden werden, dass der Kaufmann über die Zuordnung willkürlich entscheiden könnte. Vielmehr ist für die Zuordnung eines

Vermögensgegenstands auf die vernünftige kaufmännische Zweckbestimmung entsprechend der Art des Vermögensgegenstands und den konkreten Geschäftsgegenstand des Unternehmens abzustellen. Eine solche objektivierte Betrachtungsweise wird jedoch nicht immer zu eindeutigen Ergebnissen führen, wenn selbst bei Zugrundelegung des unternehmensindividuellen Betriebsablaufs die Möglichkeit einer Verwendung sowohl für den eigenen Geschäftsbetrieb als auch z.B. zur Veräußerung besteht. In diesen Fällen kommt es auf den subjektiven Willen des Kaufmanns an.

7 Die beabsichtigte Dauer der Verwendung kann als Indiz dafür gesehen werden, dass eine dauernde Verwendung bezweckt ist.

8 Alle Vermögensgegenstände, die nicht dem Anlagevermögen zuzuordnen sind, sind im Umkehrschluss solche des Umlaufvermögens.

9 Obwohl nach Bürgerlichem Recht zu den wesentlichen Bestandteilen eines Grundstücks die mit dem Grund und Boden fest verbundenen Sachen, insb. Gebäude, gehören (§ 94 Abs. 1 Satz 1 BGB), sind Grund und Boden einerseits sowie darauf errichtete Gebäude andererseits – soweit sie dem Anlagevermögen zugeordnet sind – mindestens zwei selbstständige Vermögensgegenstände.[4] Entsprechendes gilt für grundstücksgleiche Rechte (z.B. Erbbaurecht). Die Zuordnung zum Anlage- oder Umlaufvermögen erfolgt für jeden Vermögensgegenstand gesondert. Regelmäßig werden Grund und Boden bzw. das grundstücksgleiche Recht sowie aufstehende Gebäude gemeinsam dem Anlage- oder dem Umlaufvermögen zugehören.

10 Sollen mit einer Immobilie z.B. vorrangig Miet- oder Pachterträge erzielt werden, gehören die dazu eingesetzten Grundstücke und Gebäude aufgrund ihrer Zweckbestimmung, dauernd dem Geschäftsbetrieb zu dienen, zum Anlagevermögen. Gleiches gilt bspw. für auf einem gesonderten Ausstellungsgelände ausschließlich für Ausstellungszwecke errichtete Musterhäuser von Fertighausherstellern, weil ihre betriebliche Zweckbestimmung der Gebrauch durch Ausstellung und nicht der Verbrauch durch Veräußerung ist.[5]

11 Werden Immobilien erworben, um weiterveräußert zu werden, sind die jeweiligen Vermögensgegenstände dem Umlaufvermögen zuzuordnen. Dies gilt auch dann, wenn vorübergehend ein Gebrauch im Unternehmen stattfindet. Daher sind bspw. auch bebaute Immobilien eines Bauträgers dem Umlaufvermögen zuzuordnen, wenn die Veräußerungsabsicht dominiert und das aufstehende Gebäude für einen bestimmten, gemessen an dessen Nutzungsdauer kurzen Zeitraum als Musterhaus genutzt wird, ehe es anschließend veräußert wird.

2.2. Umgliederung bei Änderung der Zweckbestimmung

12 Ob ein Vermögensgegenstand dem Anlage- oder dem Umlaufvermögen zuzuordnen ist, bestimmt sich nach den Verhältnissen am Abschlussstichtag. Dabei sind aber auch die

nach dem Abschlussstichtag bestehenden Umstände zu berücksichtigen, sofern sie die Zweckbestimmung am Abschlussstichtag erhellen.

13 Die Zweckbestimmung eines Vermögensgegenstands kann sich im Zeitablauf ändern. In diesem Fall ist eine Umgliederung des betreffenden Vermögensgegenstands aus dem Anlage- ins Umlaufvermögen oder umgekehrt geboten, wenn die Änderung der Zweckbestimmung spätestens zum Abschlussstichtag eingetreten ist. Andernfalls ist eine Umgliederung des Vermögensgegenstands unzulässig.

14 Die Absicht, einen Vermögensgegenstand des Anlagevermögens in naher Zukunft zu veräußern, stellt keinen Wechsel der Vermögensart dar, solange der Vermögensgegenstand noch tatsächlich betrieblich genutzt wird. In diesen Fällen liegt keine Änderung der Zweckbestimmung vor. Vielmehr endet die ursprüngliche Zweckbestimmung grundsätzlich erst im Zeitpunkt der Veräußerung. Auch die Stilllegung eines Vermögensgegenstands des Anlagevermögens begründet noch keinen Wechsel der Zuordnung, solange er noch für eine etwaige spätere Nutzung vorgehalten wird.

15 Ein bislang zur Veräußerung bestimmter Vermögensgegenstand ist in das Anlagevermögen umzugliedern, wenn dieser fortan dauerhaft z.B. durch Vermietung oder Verpachtung zum Unternehmenserfolg beitragen soll. Beispielsweise sind Eigentumswohnungen eines Immobilienunternehmens i.d.R. im Anlagevermögen auszuweisen, wenn diese längerfristig im Wege der Vermietung für den Geschäftsbetrieb genutzt werden sollen. Die Tatsache, dass vermietete Eigentumswohnungen – auch unter Zusage einer Vermietungsgarantie – weiterhin im (Verkaufs-)Angebot oder in der Preisliste des Immobilienunternehmens enthalten sind, kann hingegen ein Indiz für den fortbestehenden subjektiven Veräußerungswillen des Kaufmanns sein, sodass der Vermögensgegenstand weiterhin im Umlaufvermögen auszuweisen ist.

---

3. Bauvorbereitungskosten und bauliche Anlagen im Erstellungsprozess

3.1. Dem Erstellungsprozess vorgelagerte Maßnahmen

16 Aufwendungen, die bereits vor dem Zeitpunkt des Zugangs des Grund und Bodens anfallen, sind aktivierungspflichtig, wenn sie nach der Entscheidung, den Grund und Boden erwerben zu wollen, angefallen sind und nicht lediglich der Vorbereitung einer später zu treffenden Entscheidung für dessen Erwerb dienen. So stellen z.B. beim Kauf eines Grundstücks für den Abschluss des Kaufvertrags entstehende Notarkosten, Gebühren für die Eintragung einer Auflassungsvormerkung oder eine bereits mit dem Abschluss des Kaufvertrags entstehende Grunderwerbsteuer Anschaffungsnebenkosten des später

zugehenden Grund und Bodens dar. Nicht aktivierungsfähig sind hingegen solche Aufwendungen, die lediglich der Vorbereitung der Entscheidung zum späteren Erwerb eines Grundstücks dienen.

17 Zahlungen für den Erwerb eines Grundstücks des Anlagevermögens sind unter dem Posten „geleistete Anzahlungen und Anlagen im Bau“ (§ 266 Abs. 2 A. II. 4. HGB) bzw. bei Anwendung der JAbschlWUV unter dem Posten „geleistete Anzahlungen“ (A. II. 10.) auszuweisen, solange das wirtschaftliche Eigentum[6] an dem Grundstück noch nicht auf den Erwerber übergegangen ist. Ist das Grundstück im Umlaufvermögen auszuweisen, sind die geleisteten Zahlungen für dessen Erwerb unter dem Posten „geleistete Anzahlungen“ (§ 266 Abs. 2 B. I. 4. HGB bzw. B. I. 7.) auszuweisen.

18 Nach dem Übergang des wirtschaftlichen Eigentums ist der unbebaute Grund und Boden, sofern er dem Anlagevermögen zuzuordnen ist, unter dem Posten „Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte und Bauten einschließlich der Bauten auf fremden Grundstücken“ (§ 266 Abs. 2 A. II. 1. HGB) bzw. bei Anwendung der JAbschlWUV unter dem Posten „Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte ohne Bauten“ (A. II. 3.) auszuweisen. Ist der Grund und Boden dem Umlaufvermögen zuzuordnen, ist er unter den Vorräten (§ 266 Abs. 2 B. I. HGB) auszuweisen. Zur Verbesserung der Klarheit der Bilanz erscheint die Aufnahme eines zusätzlichen Postens des Bilanzgliederungsschemas unter den Vorräten mit einer aussagefähigen Bezeichnung, z.B. „Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte ohne Bauten“, sachgerecht. Wird die JAbschlWUV angewendet, ist der Grund und Boden unter dem Posten „Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte ohne Bauten“ (B. I. 1.) auszuweisen. Der Zugang des Grund und Bodens erfolgt jeweils ohne Berührung der Gewinn- und Verlustrechnung.

19 Bauvorbereitungskosten – die entweder als Teil der Anschaffungskosten für den Grund und Boden oder als Teil der Herstellungskosten für das zu errichtende Gebäude zu aktivieren sind – sind sämtliche Aufwendungen zur Vorbereitung von Bau- und Modernisierungsmaßnahmen sowie von Aus- und Umbaumaßnahmen, die dem jeweiligen Bauvorhaben zuzuordnen sind. Hierzu zählen z.B. Aufwendungen

- für die Planung und Erschließung eines Baugeländes und für dessen Baureifmachung und Parzellierung,
- für Behördenleistungen,
- für geologische Untersuchungen und Architektenwettbewerbe,
- der Bauplanung des Gebäudes (insb. für Architekten- und Ingenieurleistungen),
- für den Abbruch eines Altgebäudes,
- für Baustoffprüfungen,
- für die Einrichtung von Versorgungs- und Entsorgungsanlagen sowie Aufwendungen für den Anschluss an öffentliche Straßen und Wege.

20 Vor dem Abschlussstichtag angefallene Aufwendungen für Vorbereitungshandlungen, die mangels Konkretisierung in der betreffenden Periode nicht aktiviert wurden, dürfen nicht in Abschlüssen späterer Perioden nachaktiviert werden.[7]

21 Der Herstellungsvorgang eines Gebäudes beginnt mit der Durchführung von Bauvorbereitungsmaßnahmen, die nach dem betrieblichen Ablauf des Bauvorhabens in technischer, wirtschaftlicher und finanzieller Hinsicht sachlich unmittelbar der eigentlichen Errichtung des Gebäudes dienen. Hierzu muss die Durchführung der Baumaßnahme z.B. durch Planungen hinreichend konkretisiert sein. Dabei können die nach § 255 Abs. 2 Satz 1 HGB in die Herstellungskosten eines Gebäudes einzubeziehenden Aufwendungen schon vor den ersten tatsächlichen Baumaßnahmen, z.B. in der der Entscheidung nachfolgenden Konzeptions-, Planungs- und Ausschreibungsphase eines Bauprojekts, entstehen.

22 Sind die zu errichtenden Gebäude im Anlagevermögen auszuweisen, erfolgt der Ausweis der dafür angefallenen Bauvorbereitungskosten unter dem Posten „geleistete Anzahlungen und Anlagen im Bau“ (§ 266 Abs. 2 A. II. 4. HGB).

23 Handelt es sich bei den zu errichtenden Gebäuden um Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens, sind die dafür angefallenen Bauvorbereitungskosten unter dem Posten „unfertige Erzeugnisse, unfertige Leistungen“ (§ 266 Abs. 2 B. I. 2. HGB) auszuweisen. Stellen die Bauvorbereitungskosten einen wesentlichen Umfang der unter diesem Posten ausgewiesenen Beträge dar, empfiehlt es sich, die aktivierten Bauvorbereitungskosten durch einen Davon-Vermerk gesondert auszuweisen oder im Anhang zu nennen. Um den Grundsatz der Erfolgsneutralität von Herstellungsvorgängen zu wahren, ist in Höhe der Aktivierungen in einer nach dem Gesamtkostenverfahren aufgestellten Gewinn- und Verlustrechnung eine Erhöhung des Postens „Erhöhung oder Verminderung des Bestands an fertigen und unfertigen Erzeugnissen“ (§ 275 Abs. 2 Nr. 2 HGB) zu erfassen.

24 Bei Anwendung der JAbschlWUV sind die angefallenen Bauvorbereitungskosten bis zum Beginn der eigentlichen Baumaßnahme unter dem Posten „Bauvorbereitungskosten“ des Anlage- (A. II. 9.) oder des Umlaufvermögens (B. I. 2.) auszuweisen.

25 Werden außerplanmäßige Abschreibungen auf aktivierte Bauvorbereitungskosten vorgenommen, sind diese – sofern die Bauvorbereitungskosten im Anlagevermögen ausgewiesen werden – in einer nach dem Gesamtkostenverfahren aufgestellten Gewinn- und Verlustrechnung unter dem Posten des § 275 Abs. 2 Nr. 7 Buchst. a HGB gesondert auszuweisen. Alternativ darf der Betrag der außerplanmäßigen Abschreibungen im Anhang angegeben werden (§ 277 Abs. 3 HGB).

26 Sind (Teil-)Abgänge zu erfassen, erfolgt der Ausweis der Aufwendungen in einer nach dem Gesamtkostenverfahren aufgestellten Gewinn- und Verlustrechnung unter dem Posten § 275 Abs. 2 Nr. 8 HGB.

27 Werden die Bauvorbereitungskosten im Umlaufvermögen ausgewiesen, sind vorzunehmende Abschreibungen auf den niedrigeren beizulegenden Wert in einer nach dem Gesamtkostenverfahren aufgestellten Gewinn- und Verlustrechnung in dem Posten „Erhöhung oder Verminderung des Bestands an fertigen und unfertigen Erzeugnissen“ (§ 275 Abs. 2 Nr. 2 HGB) auszuweisen, soweit sie die im Unternehmen üblichen Abschreibungen nicht übersteigen. Abschreibungen, die über die in dem Unternehmen üblicherweise anfallenden Beträge erheblich hinausgehen, sind nicht als Bestandsveränderungen unter dem Posten des § 275 Abs. 2 Nr. 2 HGB, sondern als Abschreibungen auf Vermögensgegenstände

des Umlaufvermögens unter dem Posten des § 275 Abs. 2 Nr. 7 Buchst. b HGB auszuweisen. Für als (Teil-)Abgang zu erfassende Beträge gilt Tz. sinngemäß.

3.2. Bauliche Anlagen im Erstellungsprozess

3.2.1. Ausweis im Anlagevermögen

28 Nach Beginn der Erstellung der baulichen Anlagen, der i.d.R. mit dem Ausheben der Baugrube oder der Errichtung der Bodenplatte zum Ausdruck kommt, werden die Herstellungskosten für die Errichtung der baulichen Anlage sowie die aktivierten Bauvorbereitungskosten für diese Anlage solange unter dem Posten „geleistete Anzahlungen und Anlagen im Bau“ (§ 266 Abs. 2 A. II. 4. HGB) ausgewiesen, bis die bauliche Anlage bestimmungsgemäß genutzt werden kann.[8]

29 Selbstständig verwertbare Anlagen, wie Aufdach-Photovoltaikanlagen oder Blockheizkraftwerke, die so dimensioniert sind, dass sie auch weitere Gebäude mit Wärme versorgen und Energie erzeugen, sind als eigenständige Vermögensgegenstände zu behandeln und unter dem Posten „Technische Anlagen und Maschinen“ auszuweisen.

30 Die für eigene Leistungen angefallenen und als Herstellungskosten aktivierten Aufwendungen für die zu errichtende bauliche Anlage werden in einer nach dem Gesamtkostenverfahren aufgestellten Gewinn- und Verlustrechnung unter dem Posten „andere aktivierte Eigenleistungen“ (§ 275 Abs. 2 Nr. 3 HGB) ausgewiesen. Angefallene Aufwendungen für fremdbezogene Leistungen werden ohne Berührung der Gewinn- und Verlustrechnung aktiviert.

31 Sobald die bauliche Anlage bestimmungsgemäß genutzt werden kann, ist sie in den Posten „Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte und Bauten einschließlich der Bauten auf fremden Grundstücken“ (§ 266 Abs. 2 A. II. 1. HGB) umzubuchen und gemäß § 253 Abs. 3 Satz 1 HGB planmäßig und darüber hinaus ggf. gemäß § 253 Abs. 3 Satz 5 HGB außerplanmäßig abzuschreiben.[9] Indizien für eine bestimmungsgemäße Nutzung sind die Abnahme durch den Bauherrn[10] oder die Bezugsfertigkeit.

32 Bei Anwendung der JAbschlWUV sind mit Beginn der Errichtung einer baulichen Anlage die auf diese Anlage entfallenden, aktivierten Bauvorbereitungskosten in den Posten „Anlagen im Bau“ (A. II. 8.) umzubuchen. Mit Möglichkeit der bestimmungsgemäßen Verwendung ist das Gebäude in den betreffenden Posten „Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte mit Wohnbauten“ (A. II. 1.), „Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte mit Geschäfts- und anderen Bauten“ (A. II. 2.) oder „Bauten auf fremden Grundstücken“ (A. II. 5.) umzubuchen.

33 Sind außerplanmäßige Abschreibungen (§ 253 Abs. 3 Satz 5 HGB) auf die aktivierten Herstellungskosten vorzunehmen, gilt Tz. 25 sinngemäß.

34 Für als (Teil-)Abgang zu erfassende Beträge gilt Tz. sinngemäß.

35 Wurden in vergangenen Perioden auf die umgebuchten Vermögensgegenstände Abschreibungen vorgenommen, sind diese in einem nach § 284 Abs. 3 HGB aufzustellenden Anlagenspiegel ebenfalls dem neuen Posten zuzuordnen.

3.2.2. Ausweis im Umlaufvermögen

36 Im Rahmen der Erstellung der baulichen Anlagen werden die aktivierten Herstellungskosten für die Errichtung eines Gebäudes des Umlaufvermögens sowie die aktivierten Bauvorbereitungskosten für dieses Gebäude solange unter dem Posten „unfertige Erzeugnisse, unfertige Leistungen“ (§ 266 Abs. 2 B. I. 2. HGB) ausgewiesen, bis das Gebäude bestimmungsgemäß genutzt werden kann.[11]

37 Die mit Beginn der Erstellung dann ebenfalls vorzunehmende Umbuchung des Grundstücks (vgl. Tz. 18) erfolgt – bei Anwendung des Gesamtkostenverfahrens – mit Berührung der Gewinn- und Verlustrechnung, indem eine entsprechende Bestandserhöhung im Posten „Erhöhung oder Verminderung des Bestands an fertigen und unfertigen Erzeugnissen“ (§ 275 Abs. 2 Nr. 2 HGB) sowie ein korrespondierender Materialaufwand (§ 275 Abs. 2 Nr. 5 HGB) bzw. Aufwendungen für Verkaufsgrundstücke erfasst wird.

38 Die Aktivierung der Herstellungskosten für das zu errichtende Gebäude erfolgt dadurch, dass den in einer nach dem Gesamtkostenverfahren aufgestellten Gewinn- und Verlustrechnung auszuweisenden Aufwendungen für die Erstellung des Gebäudes der Posten „Erhöhung oder Verminderung des Bestands an fertigen und unfertigen Erzeugnissen“ (§ 275 Abs. 2 Nr. 2 HGB) gegenübergestellt wird.

39 Führt die Schätzung der nach dem Abschlussstichtag noch anfallenden Kosten dazu, dass die entsprechend der Planung kalkulierten Baukosten überschritten werden, kann dies ein Indiz für eine erforderliche Abschreibung auf den niedrigeren beizulegenden Wert gemäß § 253 Abs. 4 HGB sein. Durch Gegenüberstellung des Buchwerts am Abschlussstichtag mit dem ausgehend vom erwarteten Veräußerungserlös retrograd ermittelten beizulegenden Wert ist zu beurteilen, ob gemäß § 253 Abs. 4 HGB eine Abschreibung vorzunehmen ist. Dabei sind bei Grundstücken, die zur Veräußerung vorgesehen sind, Grund und Boden sowie darauf zu errichtende Gebäude bilanziell als einheitlicher Vermögensgegenstand des Umlaufvermögens zu behandeln.[12]

40 Nach Beendigung des Herstellungsprozesses ist das Grundstück ohne Berührung der Gewinn- und Verlustrechnung in den Posten „fertige Erzeugnisse und Waren“ (§ 266 Abs. 2 B. I. 3. HGB) umzubuchen.

41 Bei Anwendung der JAbschlWUV sind mit Beginn der Errichtung eines Gebäudes des Umlaufvermögens die auf dieses Gebäude entfallenden und aktivierten Bauvorbereitungskosten in den Bilanzposten „Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte

mit unfertigen Bauten“ (B. I. 3.) umzubuchen. Die Umbuchung des Grundstücks erfolgt – bei Anwendung des Gesamtkostenverfahrens – mit Berührung der Gewinn- und Verlustrechnung, indem eine entsprechende Bestandserhöhung im Posten „Erhöhung oder Verminderung des Bestands an zum Verkauf bestimmten Grundstücken mit fertigen oder unfertigen Bauten sowie unfertigen Leistungen“ erfasst wird. Die Bauvorbereitungskosten sind ohne (erneute) Berührung der Gewinn- und Verlustrechnung umzubuchen. Bei Fertigstellung der Gesamtmaßnahme erfolgt eine erfolgsneutrale Umbuchung in den Posten „Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte mit fertigen Bauten“ (B. I. 4.).

3.3. Umfassende Sanierungs- oder Modernisierungsmaßnahmen

42 Für bauliche Maßnahmen an bestehenden Gebäuden werden unterschiedliche Begriffe verwendet (z.B. Instandhaltung, Instandsetzung, Sanierung, Modernisierung). Bei der bilanziellen Behandlung dieser Maßnahmen ist zwischen aktivierungspflichtigen Herstellungskosten und nicht aktivierbarem Erhaltungsaufwand zu differenzieren.[13]

43 Aufwendungen für Sanierungs- bzw. Modernisierungsmaßnahmen, die als Herstellungskosten zu aktivieren sind, sind als Zugang im entsprechenden Posten des Anlagevermögens auszuweisen.

44 Für Vorbereitungsmaßnahmen für Sanierungen bzw. Modernisierungen gelten – unter Berücksichtigung der Grundsätze zur Abgrenzung von Erhaltungsaufwand und Herstellungskosten bei Gebäuden[14] – die Ausführungen zu Bauvorbereitungskosten sinngemäß (vgl. Tz. 16 ff.).

45 Werden Gebäude trotz der Durchführung umfangreicher Sanierungs- bzw. Modernisierungsmaßnahmen zumindest teilweise (z.B. im Wege der Nutzungsüberlassung) weiterhin betrieblich genutzt, ist das Gebäude unverändert unter dem Posten „Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte und Bauten einschließlich der Bauten auf fremden Grundstücken“ (§ 266 Abs. 2 A. II. 1. HGB) bzw. bei Anwendung der JAbschlWUV unter dem entsprechenden Bilanzposten des Sachanlagevermögens (vgl. Tz. 32) auszuweisen und planmäßig abzuschreiben.

46 Werden vollverschlissene Gebäude umfassend saniert bzw. modernisiert und wird die bisherige Nutzung währenddessen nicht fortgeführt, sind – unter Berücksichtigung der Grundsätze zur Abgrenzung von Erhaltungsaufwand und Herstellungskosten bei Gebäuden[15] – die bis zum Abschlussstichtag entstandenen Aufwendungen für diese Sanierungs- bzw. Modernisierungsmaßnahmen unter dem Posten „geleistete Anzahlungen und Anlagen im Bau“ (§ 266 Abs. 2 A. II. 4. HGB) auszuweisen. In diesen Fällen ist mit Beginn der Sanierungs- bzw. Modernisierungsmaßnahme auch ein etwaiger (Rest-)Buchwert des Gebäudes in den Posten „geleistete Anzahlungen und Anlagen im Bau“ (§ 266 Abs. 2 A. II. 4 HGB) bzw. bei

Anwendung der JAbschlWUV in den Posten „Anlagen im Bau“ (A. II. 8.) umzubuchen. Die planmäßige Abschreibung ist für die Dauer der Sanierungs- bzw. Modernisierungsmaßnahme auszusetzen. Nach Abschluss der Sanierungs- bzw. Modernisierungsmaßnahmen gelten die Tz. ff. sinngemäß.

4. Veräußerung von Immobilien des Anlage- und Umlaufvermögens

47 Bei der Veräußerung von Immobilien ist zu unterscheiden, ob der veräußerte Vermögensgegenstand als Produkt i.S. von § 277 Abs. 1 HGB anzusehen ist, d.h. regelmäßig im Rahmen der Geschäftstätigkeit des bilanzierenden Unternehmens veräußert wird, oder nicht. Eine Anknüpfung daran, ob der veräußerte Vermögensgegenstand unmittelbar zuvor dem Anlage- oder dem Umlaufvermögen zugeordnet war, ist für die Qualifikation von Erlösen aus Veräußerungsgeschäften als Umsatzerlöse nicht erforderlich. Dies kann z.B. bei Immobilienunternehmen der Fall sein, die Immobilien planmäßig zunächst vermieten und regelmäßig jeweils nach Ablauf einer bestimmten Dauer veräußern. Die Tatsache, dass diese Immobilien unter Umständen mehrere Perioden vermietet werden, bis die Marktverhältnisse eine Verwertung durch Veräußerung günstig erscheinen lassen, und daher bis zu dem Veräußerungszeitpunkt im Anlagevermögen ausgewiesen werden, steht der Eigenschaft der betreffenden Immobilien als Produkte nicht entgegen.

48 Werden Immobilien, die sich als Produkte qualifizieren, veräußert, sind die daraus resultierenden Umsatzerlöse (§ 275 Abs. 2 Nr. 1 HGB bei Anwendung des Gesamtkostenverfahrens bzw. § 275 Abs. 3 Nr. 1 HGB bei Anwendung des Umsatzkostenverfahrens) ohne Saldierung mit dem (Rest-)Buchwert des veräußerten Vermögensgegenstands auszuweisen. Wurden die veräußerten Vermögensgegenstände zuvor im Anlagevermögen ausgewiesen, ist der Abgang der Buchwerte innerhalb des Rohergebnisses entweder unter dem Posten „Aufwendungen für Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe und für bezogene Waren“ (§ 275 Abs. 2 Nr. 5 Buchst. a HGB) oder in einem zusätzlich einzufügenden Posten mit geeigneter Bezeichnung, z.B. „Buchwertabgang aus geschäftsmäßigem Verkauf von Grundstücken des Anlagevermögens“ auszuweisen. Der Abgang des jeweiligen Vermögensgegenstands ist dann – sofern er im Umlaufvermögen ausgewiesen war – bei Anwendung des Gesamtkostenverfahrens als Bestandsminderung im Posten „Erhöhung oder Verminderung des Bestands an fertigen und unfertigen Erzeugnissen“ (§ 275 Abs. 2 Nr. 2 HGB) auszuweisen. Bei Anwendung des Umsatzkostenverfahrens sind in Höhe des Buchwerts des veräußerten Vermögensgegenstands „Herstellungskosten der zur Erzielung der Umsatzerlöse erbrachten Leistungen“ (§ 275 Abs. 3 Nr. 2 HGB) auszuweisen.

49 Werden Immobilien veräußert, die keine Produkte i.S. des § 277 Abs. 1 HGB darstellen, ist die positive Differenz zwischen Veräußerungserlös des jeweiligen Vermögensgegenstands

und dessen (Rest-)Buchwert, in der Gewinn- und Verlustrechnung unter den sonstigen betrieblichen Erträgen (§ 275 Abs. 2 Nr. 4 HGB bei Anwendung des Gesamtkostenverfahrens bzw. § 275 Abs. 3 Nr. 6 HGB bei Anwendung des Umsatzkostenverfahrens) auszuweisen. Ein etwaiger Veräußerungsverlust, als negative Differenz zwischen Veräußerungserlös des Vermögensgegenstands und dessen (Rest-)Buchwert, ist unter den sonstigen betrieblichen Aufwendungen (§ 275 Abs. 2 Nr. 8 HGB bei Anwendung des Gesamtkostenverfahrens bzw. § 275 Abs. 3 Nr. 7 HGB bei Anwendung des Umsatzkostenverfahrens) auszuweisen.

Anlage: Relevante Bilanzposten nach § 266 Abs. 2 HGB im Vergleich zur Formblattverordnung Wohnungsunternehmen

A. Anlagevermögen (§ 266 Abs. 2 HGB)	**A. Anlagevermögen (JAbschlWUV)**
II. Sachanlagen	**II. Sachanlagen**
Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte und Bauten einschließlich der Bauten auf fremden Grundstücken (Nr. 1)	Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte mit Wohnbauten (Nr. 1)
	Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte mit Geschäfts- und anderen Bauten (Nr. 2)
	Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte ohne Bauten (Nr. 3)
	Grundstücke mit Erbbaurechten Dritter (Nr. 4)
	Bauten auf fremden Grundstücken (Nr. 5)
geleistete Anzahlungen und Anlagen im Bau (Nr. 4)	Anlagen im Bau (Nr. 8)
	Bauvorbereitungskosten (Nr. 9)
	geleistete Anzahlungen (Nr. 10)
B. Umlaufvermögen (§ 266 Abs. 2 HGB)	**B. Umlaufvermögen (JAbschlWUV)**
I. Vorräte	**I. Zum Verkauf bestimmte Grundstücke und andere Vorräte**
Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe (Nr. 1)	Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte ohne Bauten (Nr. 1)
unfertige Erzeugnisse, unfertige Leistungen (Nr. 2)	Bauvorbereitungskosten (Nr. 2)
	Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte mit unfertigen Bauten (Nr. 3)
fertige Erzeugnisse und Waren (Nr. 3)	Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte mit fertigen Bauten (Nr. 4)
geleistete Anzahlungen (Nr. 4)	geleistete Anzahlungen (Nr. 7)

Verabschiedet vom Immobilienwirtschaftlichen Fachausschuss (IFA) am 20.01.2023, billigende Kenntnisnahme durch den Fachausschuss Unternehmensberichterstattung (FAB) am 15.02.2023.

[2] Verordnung über Formblätter für die Gliederung des Jahresabschlusses von Wohnungsunternehmen in der Fassung der Bekanntmachung vom 22.09.1970, BGBl. I S. 1334, zuletzt geändert durch Gesetz vom 07.08.2021, BGBl. I S. 3311.

[3] Vgl. auch *IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Bewertung von Immobilien des Anlagevermögens in der Handelsbilanz (IDW RS IFA 2)* (Stand: 27.04.2015), Tz. 4.

[4] Vgl. *IDW RS IFA 2*, Tz. 4.

[5] Vgl. BFH, Urt. v. 31.03.1977, V R 44/73, BStBl. II 1977 S. 684.

[6] Vgl. *Entwurf einer Neufassung der IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Einzelfragen zum Übergang von wirtschaftlichem Eigentum und zur Gewinnrealisierung nach HGB (IDW ERS HFA 13 n.F.)* (Stand: 29.11.2006).

[7] Vgl. *IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Aktivierung von Herstellungskosten (IDW RS HFA 31 n.F.)* (Stand: 18.12.2017), Tz. 8.

[8] Vgl. *IDW RS HFA 31 n.F.*, Tz. 11.

[9] Vgl. *IDW RS IFA 2,* Tz. 20 ff.

[10] Die durch Dritte für einen Bauherrn auf dessen Grundstück aufgrund von Werkverträgen erbrachten Bauleistungen gehen regelmäßig sofort in das zivilrechtliche Eigentum des Bauherrn über und sind daher bei diesem – auch sofern sie noch nicht zu Ende geführt sind – grundsätzlich bilanzierungspflichtig. Etwas anderes gilt nur dann, wenn die durch den Dritten zu errichtenden Bauwerke einem anderen wirtschaftlich zuzurechnen sind (§ 246 Abs. 1 Satz 2 HGB). In diesen Fällen sind die erbrachten Bauleistungen beim wirtschaftlichen Eigentümer aktivierungspflichtig. Wirtschaftlicher Eigentümer ist regelmäßig derjenige, dem für die wirtschaftliche Nutzungsdauer sowohl der Besitz des Vermögensgegenstands als auch die Gefahr, Nutzungen und Lasten zustehen. Der wirtschaftliche Eigentümer verfügt somit regelmäßig über das Recht, das Bauwerk durch Nutzung oder Veräußerung zu verwerten, und trägt die Chancen und Risiken aus der laufenden Nutzung und die Chance der Wertsteigerung sowie das Risiko der Wertminderung bzw. des Verlustes einschließlich des Risikos des zufälligen Untergangs. Liegen im Zeitpunkt der Bilanzaufstellung noch keine Rechnungen über die aktivierungspflichtigen Bauleistungen beim Bilanzierenden vor, sind die Beträge z.B. aufgrund von Vergabeunterlagen oder der Bestellung bestmöglich zu schätzen und die entsprechende Zahlungsverpflichtung ist als sonstige Rückstellung zu passivieren.

[11] Vgl. *IDW RS HFA 31 n.F.*, Tz. 11.

[12] Vgl. *IDW RS HFA 31 n.F.*, Tz. 26.

[13] Zur Abgrenzung zwischen aktivierungspflichtigen Herstellungskosten und nicht aktivierbarem Erhaltungsaufwand vgl. die *IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Abgrenzung von Erhaltungsaufwand und Herstellungskosten bei Gebäuden in der Handelsbilanz (IDW RS IFA 1)* (Stand: 25.11.2013).

[14] Vgl. *IDW RS IFA 1*.

[15] Vgl. *IDW RS IFA 1*, Tz. 4.

© IDW Verlag GmbH