WIRTSCHAFTS campus Dr. Peemöller GmbH

Fachgebiet:

Internationale Rechnungslegungsgrundsätze (Einzelabschluss)

Lehrbrief 2 / IFRS – Leseprobe

↗ **Ansatz und Bewertung von Sachanlagen (IAS 16)**

Verfasser:
Dipl.-Kfm. Dr. Silke Peemöller, Steuerberaterin

© 2025 WIRTSCHAFTScampus
Dr. Peemöller GmbH
Austraße 42
97299 Zell

Alle Rechte vorbehalten. Die Schulungsunterlagen der WIRTSCHAFTScampus Dr. Peemöller GmbH sind ausschließlich für Teilnehmer zum persönlichen Gebrauch bestimmt. Ohne ausdrückliche schriftliche Genehmigung der WIRTSCHAFTScampus Dr. Peemöller GmbH ist jede Reproduktion/Digitalisierung/Vervielfältigung/Verbreitung von Schulungsunterlagen – auch auszugsweise – in jedweder Form sowie die Weitergabe an Dritte unzulässig und berechtigt zum Schadensersatz. Dasselbe gilt für das Recht der öffentlichen Wiedergabe.

Certified IFRS Accountant
advanced certificate

Stand: 2025

Lernziel:

Schwerpunktthema im Lehrbrief 2/IFRS ist das Thema Sachanlagen. Sie sollen nach dem Durcharbeiten in der Lage sein das Sachanlagevermögen nach IFRS zu bilanzieren und entsprechende Wahlrechte auszuüben.

Achten Sie beim Durcharbeiten darauf alle relevanten Fundstellen in Ihrem IFRS-Band nachzulesen und wichtige Passagen zu markieren. In der Prüfung finden Sie sich dann viel leichter in Ihrem IFRS-Band zurecht.

Hinweis für die Prüfung vor dem DIZR e.V.:

- Es ist nicht zulässig Worte oder Sätze in den IFRS-Band zu schreiben!
- Sie benötigen für die Bearbeitung dieses und der folgenden Lehrbriefe einen Taschenrechner, mit dem Sie Potenzrechnung (x^y-Taste) durchführen können. Rechnen Sie die Übungsbeispiele sorgfältig nach.

Am Ende des Lehrbriefes finden Sie zwei Übungsaufgaben, die Ihnen zeigen, ob Sie den Inhalt des Lehrbriefes verstanden haben und ob Sie den Inhalt auch anwenden können.

Viel Spaß beim Durcharbeiten!

Ihr Wirtschaftscampus-Team!

© wirtschaftscampus

3.2 Sachanlagen (Property, Plant und Equipment) 1
3.2.1 Zugangsbewertung 1
3.2.2 Folgebewertung 9
3.2.3 Abgänge 29
3.2.4 Zuschüsse (Government grants) 24

Lösungen zu den Kontrollaufgaben 30
Fragen und Aufgaben zu Lehrbrief 2 33
Lösungen zu Fragen und Aufgaben aus Lehrbrief 1 35

 © wirtschaftscampus

3.2 Sachanlagen (Property, Plant und Equipment)

3.2.1 Zugangsbewertung

-
-
-

3.2.2 Folgebewertung

Folgebewertung

-
-
-

➔ Zuschreibungen
Fortgeführte Anschaffungskosten Methode „Cost Model" IAS 16.30

Zuschreibungen nach IFRS

Die Gründe, die für eine außerplanmäßige Abschreibung maßgeblich waren, können im Nachhinein wieder entfallen. Das Unternehmen hat zu prüfen, ob ein Anhaltspunkt für eine Wertaufholung vorliegt (IAS 36.110).

Eine Produktionsanlage wurde außerplanmäßig abgeschrieben, weil Gerüchte über eine Gesundheitsgefährdung durch die gefertigten Produkte auftraten. Im Nachhinein wird festgestellt, dass die Produkte unbedenklich sind, so dass die Produktion wieder aufgenommen wird und der Wert der Produktionsanlage wieder steigt. In diesem Fall muss eine Zuschreibung gem. IAS 36.114 vorgenommen werden (Zuschreibungspflicht). Der max. Betrag, auf den zugeschrieben werden kann, sind gem. IAS 36.117 die fortgeführten Historical Costs (ohne Berücksichtigung der außerplanmäßigen Abschreibungen). Die Zuschreibung ist gem. IAS 36.119 sofort als Ertrag in der GuV-Rechnung zu erfassen.

Kontrollaufgabe 12:
Der Restbuchwert einer Produktionsanlage beträgt nach einer außerplanmäßigen Abschreibung 100.000 €. Im Folgejahr ist der erzielbare Betrag (Recoverable Amount) auf 130.000 € angestiegen. Die fortgeführten Anschaffungskosten betragen im Fall a) 140.000 € und im Fall b) 120.000 €.

Aufgabe:
Führen Sie die Bewertung der Produktionsanlage durch.

Lösung:

_____

_____

_____

_____

_____

_____

_____

_____

_____

_____

Die folgende Abbildung fasst die Ausführungen über Zuschreibungen nach IFRS (Anschaffungskostenmodell) zusammen:

Zuschreibung nach IFRS (IAS 36.110)
(Anschaffungskosten-Methode)

nur bei vorheriger außerplanmäßiger Abschreibung zulässig	erzielbarer Betrag größer als Buchwert	Zuschreibungspflicht erfolgswirksam

Begrenzung der Zuschreibung auf fortgeführte AK/HK

Das Unternehmen hat ebenso wie für einzelne Vermögenswerte auch für CGU's zu überprüfen, ob eine Wertaufholung vorliegt. Die Wertaufholung ist dabei auf die Vermögenswerte proportional zu ihren Buchwerten zuzuordnen (IAS 36.122). Eine Wertaufholung beim goodwill ist nicht zulässig 36.124.

Aus Anteilseignersicht lässt sich festhalten, dass die Vorschriften nach IFRS grundsätzlich konsequenter sind als die handelsrechtlichen Regelungen, da keine Wahlrechte bestehen. Nach IFRS sind außerplanmäßige Abschreibungen unabhängig von der Dauer der Wertminderung vorzunehmen. Zuschreibungen sind vorzunehmen, wenn der Wert wieder gestiegen ist.

Zuschreibungen im Sachanlagevermögen nach IAS 16

Anschaffungskostenmethode „Cost model“	**Neubewertungsmethode „Revaluation Model“**
– Nur bei vorheriger außerplanmäßiger Abschreibung	– Keine vorherige außerplanmäßíge Abschreibung erforderlich
– Erzielbarer Betrag muss größer sein als der Buchwert	– Fair Value muss größer sein als der Buchwert
– Zuschreibungspflicht	– Erfolgswirksamkeit bzw. –neutralität ist an bestimmte Voraussetzungen geknüpft
– max. Zuschreibungsbetrag: Fortgeführte Historical Cost	
– Erfolgswirksamkeit	

Neubewertungsmethode

Neubewertungs-methode

Im Rahmen des Neubewertungsmodells können Zuschreibungen über den Buchwert vorgenommen werden, auch wenn keine vorübergehende außerplanmäßige Abschreibung erfolgte (IAS 16.31). Es findet eine Neubewertung der Sachanlagen (Revaluation) statt. Entscheidet sich ein Unternehmen für die **Neubewertungsmethode**, müssen in regelmäßigen Zeitabständen (alle 3 oder 5 Jahre, IAS 16.34) Neubewertungen vorgenommen werden. Hierdurch soll eine Überbewertung von Assets vermieden werden.

Die Neubewertungsmethode darf nicht auf einzelne Posten der Sachanlagen beschränkt werden, sondern muss eine gesamte Gruppe, wie z. B. sämtliche Maschinen, Flugzeuge oder Fahrzeuge umfassen. Die Bewertung der Anlage 1 nach Anschaffungskostenmodell und der Anlage 2 nach Neubewertungsmodell ist somit unzulässig (IAS 16.36).

Ist bei einer Neubewertung der Fair Value höher als der Buchwert, wird dieser angesetzt. Der in **IAS 16.6 definierte beizulegende Zeitwert** ist der Preis, der in einem geordneten Geschäftsvorfall zwischen Marktteilnehmern am Bemessungsstichtag für den Verkauf eines Vermögenswerts eingenommen bzw. für die Übertragung einer Schuld gezahlt wurde. Der Fair Value ist ein **Marktwert**, wobei grds. der **Absatzmarkt** relevant ist. Für Grundstücke und Gebäude ist vom Marktwert auszugehen, der üblicherweise vom Sachverständigen zu ermitteln ist. Eine besondere Bewertungsmethode, z. B. Ertragswertverfahren etc. enthalten die IFRS nicht, so dass grundsätzlich alle Verfahren zulässig sind. Zu Einzelheiten vgl. IFRS 13 Ermittlung des beizulegenden Zeitwerts.

Marktwert

Lässt sich ein Veräußerungspreis nicht ermitteln, kommen die Wiederbeschaffungskosten als alternativer Wertmaßstab in Betracht. Der Fair Value kann somit auch als beizulegender Wert interpretiert werden.

Beispiel:
AK einer technischen Anlage 1 Mio. €
Nutzungsdauer 10 Jahre
Lineare Abschreibung

Nach 4 Jahren betragen die Wiederbeschaffungskosten einer funktionsgleichen Anlage 30% mehr.

Aufgabe:
Ermitteln Sie den Neubewertungsbetrag!

Lösung:

Restbuchwert:	600.000 €	
Fortgef. Wiederbeschaffungskosten:	1.300.000 €	
	./. 520.000 €	kumulierte Abschreibung (4 J.)
	780.000 €	

⇒ Aufwertung um 180.000 €

Ziel der Neubewertungsmethode ist eine Fair Value Bewertung der Sachanlage zu ermöglichen. Die Behandlung latenter Steuern in Zusammenhang mit der Neubewertungsmethode wird später dargestellt (vgl. latente Steuern).

Beispiel:
Der Buchwert einer Produktionsanlage betrage am 31.12.24 100.000 €. Der Fair Value (Veräußerungspreis) belaufe sich laut Gutachter auf 150.000 €. Die Restnutzungsdauer der Anlage sei fünf Jahre, wobei eine gleichmäßige Entwertung stattfindet. Im Unternehmen befinden sich sonst keine Produktionsanlagen.

Aufgabe:
Führen Sie eine Neubewertung zum 31.12.24 durch und ermitteln Sie den Restbuchwert 31.12.25. Stellen Sie Alternativen zur Behandlung der Neubewertungsrücklage dar.

Lösung:
Nach der Neubewertungsmethode darf die Anlage mit 150.000 € bewertet werden.

Neubewertungsrücklage

Die Zuschreibung von 50.000 € erfolgt jedoch nicht über die GuV-Rechnung, sondern direkt über eine spezielle Rücklage im Eigenkapital, die als **Neubewertungsrücklage** (Revaluation Surplus) bezeichnet wird. Durch dieses Verfahren ergibt sich kein Ertrag in der GuV – die **Zuschreibung ist im sonstigen Ergebnis (oci) auszuweisen** (IAS 16.39). Der Grundsatz, dass Vermögens- und Erfolgsänderungen im Regelfall gleich verlaufen, wird hierbei durchbrochen.

sonstiges Ergebnis

in 24: Produktionsanlage an Neubewertungsrücklage 50.000 €

statement of financial position at 31.12.24

Property, Plant, Equipment	100.000	Equity	100.000
Zuschreibung	50.000	Revaluation Surplus	50.000

Erfolgsneutraler Vermögenszuwachs 50.000 €
gem. IAS 16.39

Im Folgejahr sind die Abschreibungen vom Neubewertungsbetrag zu berechnen. Eine genaue Regelung fehlt jedoch in den IFRS (IAS 16.50). Die Abschreibungen sind grundsätzlich planmäßig über die Restnutzungsdauer vorzunehmen. Die planmäßige Abschreibung ist erfolgswirksam zu erfassen.

Wahlrecht

Für die Behandlung der Neubewertungsrücklage besteht ein Wahlrecht (IAS 16.41):

- Stehen lassen bis Abgang des Vermögenswertes
- anteilige Realisierung in Höhe der Abschreibungsdifferenz

Die Buchung lautet immer:
Neubewertungsrücklage an Gewinnrücklage

Fortführung Lösung:

in 25: Abschreibung an Produktionsanlage 30.000 €

RBW 31.12.2025	120.000 €
neue Abschreibung	30.000 €
alte Abschreibung	20.000 €
Abschreibungsdifferenz	10.000 €

Wahlrecht:
Neubewertungsrücklage an Gewinnrücklage 10.000 €

Bei Anwendung der Neubewertungsmethode werden nicht immer gestiegene Fair Values festzustellen sein.

Wertminderung bei Neubewertungsmethode

Da für die Bewertung von Sachanlagen neben IAS 16 auch IAS 36 relevant ist, können sich **außerplanmäßige Wertminderungen** in zwei Fällen ergeben.

- Bei der Neubewertung nach 3 Jahren: Gesunkener Fair Value
- Beim Impairment Test: Gesunkener Recoverable Amount

Die bilanzielle Behandlung ist identisch. **Zunächst** ist eine vorhandene **Neubewertungsrücklage teilweise oder ganz aufzulösen** (Buchungssatz: Revaluation Surplus an Property, Plant, Equipment). Ist der Fair Value danach immer noch niedriger als der Buchwert, wird die Differenz als Aufwand verrechnet (IAS 16.40).

Merke:
Erst Rücklagenauflösung – dann Aufwandsverrechnung!

Entfallen in einem späteren Zeitpunkt die Abschreibungsgründe, ist **in Höhe der vorhergehenden außerplanmäßigen Abschreibung** eine **erfolgswirksame Verrechnung** vorzunehmen. Der vorher verrechnete Aufwand wird quasi storniert. Der darüber hinaus gehende Betrag wird wieder erfolgsneutral behandelt und in eine Neubewertungsrücklage eingestellt (IAS 16.39).

Kontrollaufgabe 13:
Zum 31.12.24 gilt für ein Asset:
Buchwert 150.000 €, Neubewertungsrücklage 50.000 €. Der Fair Value ist zu diesem Zeitpunkt auf 90.000 € gesunken. Die Restnutzungsdauer beträgt noch vier Jahre. Am 31.12.25 beträgt der Fair Value 98.000 €.

Aufgabe:
Führen Sie eine Bewertung des Assets für die Jahre 24 und 25 durch.

Lösung:

_____

_____

_____

_____

_____

_____

_____

Zuschreibung bei Neubewertungsmethode

Zuschreibung bei
Neubewertungsmethode „Revaluation Model" IAS 16.39

Fair Value > Buchwert

ohne außerplanmäßige Abschreibung	mit außerplanmäßiger Abschreibung
– Erfolgsneutral (Revaluation Surplus)	– Vorheriger Aufwand → Ertrag – Erfolgsneutral → Rest

Zusammenfassende Übersicht zur Zuschreibung:

Erfolgsneutrale und erfolgswirksame Behandlung von Neubewertungsvorgängen im Sachanlagevermögen nach IFRS:

Vorperiode / Berichtsperiode	**Keine Neubewertung in den Vorperioden**	**Erfolgsneutrale Aufwertung aufgrund einer Neubewertung in den Vorperioden**	**Erfolgswirksame Abwertung aufgrund einer Neubewertung in den Vorperioden**
Aufwertung aufgrund einer Neubewertung in der Berichtsperiode	Erfolgsneutrale Einstellung der Beträge in eine Neubewertungsrücklage	Erfolgsneutrale Einstellung der Beträge in eine Neubewertungsrücklage	Erfolgswirksame Behandlung bis die in den Vorperioden erfolgswirksam vorgenommene Abwertung kompensiert ist; Restbetrag erfolgsneutral
Abwertung aufgrund einer Neubewertung in der Berichtsperiode	Erfolgswirksam	Erfolgsneutrale Behandlung bis die in den Vorperioden vorgenommene Aufwertung kompensiert ist; Restbetrag erfolgswirksam	Erfolgswirksam

- **HGB:**

Handelsrechtlich kann keine Neubewertung erfolgen; die Anschaffungs- oder Herstellungskosten bilden die Obergrenze der Bewertung. Das Vorsichtsprinzip verbietet Wertsteigerungen, die über diese Grenze hinausgehen.

keine Neubewertung nach HGB

Das Handelsrecht beinhaltet eine objektivierte Vorgehensweise und beschränkt sich auf die Abbildung eines eher historischen, vergangenheitsorientierten Eigenkapitals.

Nach **IFRS** ist eine stichtagsbezogene Neubewertung möglich. Das Eigenkapital kann aktueller abgebildet werden; ein Substanzwert ist ermittelbar. Das Vermögen wird somit im Rahmen der bilanziellen Möglichkeit richtig bewertet. Die erfolgsneutrale Verrechnung der Zuschreibung führt dazu, dass der Erfolgsausweis nicht beeinflusst wird.

Durch die Neubewertung erhöht sich nicht der Erfolg in der GuV-Rechnung:

Vermögenssteigerung ≠ Erfolgssteigerung

Die Anteilseigner erhalten somit richtige Informationen über das Vermögen des Unternehmens.

Zu den **Angabepflichten** vgl. IAS 16.73 – 16.79, insbesondere 16.77 b) und e)

-
-
-

Lösungen zu den Kontrollaufgaben:

-
-
-

Lösung Kontrollaufgabe 12:

Somit gilt:
Fall a) Zuschreibungspflicht auf 130.000 €
Fall b) Zuschreibungspflicht auf 120.000 €.

Im Fall a) wird die Zuschreibung durch die Höhe des erzielbaren Betrags begrenzt, im Fall b) durch die fortgeführten Anschaffungskosten.

Lösung Kontrollaufgabe 13:

Es ist wie folgt vorzugehen:

31.12.24: Rücklagenauflösung 50.000 €, Abschreibung 10.000 €
Buchwert: 90.000 €, (Verteilung auf vier Jahre, 22.500 €/Jahr)

Neubewertungsrücklage	50.000			
apl. Abschreibung	10.000	an	asset	60.000

31.12.25: Buchwert 67.500 € (nach Abschreibung)
Fair Value: 98.000 €
Rücklagenbildung 20.500 €, Ertrag 10.000 € (= Aufwand 24)
→ Buchwert 98.000 €

Abschreibung	22.500	an	asset	22.500
asset	30.500	an	Ertrag	10.000
			Neubew.RL	20.500

Wäre der Fair Value im Beispiel am 31.12.24 nur auf 110.000 € gesunken, wäre die Rücklage i.H.v. 40.000 € aufgelöst worden. Die Auflösung hätte ausgereicht, um das Asset mit dem Fair Value zu bewerten (150.000 € ./. 40.000 € = 110.000 €). Eine erfolgswirksame Aufwandsverrechnung wäre nicht notwendig gewesen.

-
-
-

Fragen und Aufgaben zu Lehrbrief 2:

Hinweis: Die Lösungen erhalten Sie mit Lehrbrief 3.

-
-
-

Fall 8: (Sachanlagen – IFRS)

Die Future AG hat in ihrem Sachanlagevermögen das Betriebsgrundstück mit historischen Anschaffungskosten von 40 Mio. € zum 31.12.24 aktiviert. Die weiteren Aktiva einschließlich einer Maschine (siehe unten) – belaufen sich auf 200 Mio. €. Dem stehen das gezeichnete Kapital i.H.v. 50 Mio. und das Fremdkapital i.H.v. 190 Mio. € gegenüber.

Im Rahmen der Erstellung des Konzernabschlusses 25 gehen Ihnen Informationen über den Fair value des Grundstücks zu, der sich auf 70 Mio. € beläuft. Für das darauffolgende Jahr vermutet man, dass sich die Freigabe des angrenzenden Bauerwartungslandes so auswirkt, dass der Marktwert des Grundstücks auf 50 Mio. € sinkt. Im Jahr 26 stellt sich jedoch heraus, dass sich der Fair value nur auf 40% des in 25 per Gutachten ermittelten Werts beläuft.

Im langfristigen Vermögen der Future AG ist eine Maschine enthalten, deren historische Anschaffungskosten 40 Mio. € betrugen und die am 31.12.24 einen Buchwert von 32 Mio. € aufweist. Die Abschreibung der Maschine erfolgt linear über die erwartete Nutzungsdauer von 20 Jahren. Der Buchwert zum 31.12.25 beträgt daher 30 Mio. €. Marktwertanalysen ergaben im Jahr 25, dass die Maschine tatsächlich einen Marktwert von 60 Mio. € besitzt.

Aufgabe:
Erstellen Sie die Bilanzen der Future AG für die Jahre 24 – 26 unter Beachtung der Regelungen in IAS 16 und 36. Berücksichtigen Sie dabei, dass zwei Vorgehensweisen erlaubt sind (Cost-Model und Revaluation-Model in IAS 16) und stellen Sie entsprechend alternative Bilanzen auf! Erläutern Sie zudem die Konsequenzen für den Erfolgsausweis!

Fall 9: (Sachanlagevermögen – IFRS – Impairment Test)

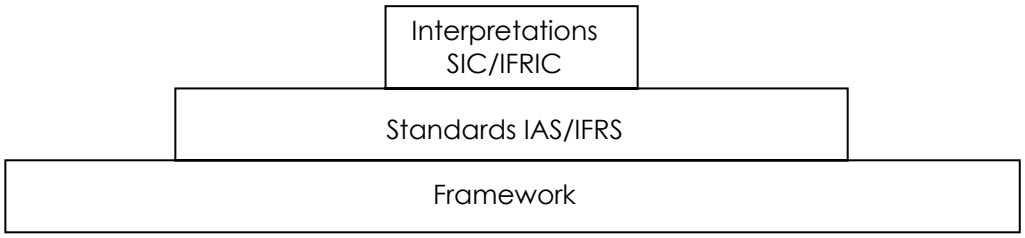
Die Future AG erwirbt im Geschäftsjahr 24 ein unbebautes Grundstück zum Kaufpreis von 250 T€, das die Gesellschaft 5 Jahre zur Vermietung und Verpachtung nutzen will, um es anschließend zu veräußern. Die Bilanzierung erfolgt gem. IAS 16 und IAS 36. Zum 31.12.25 liegen Indikatoren für eine Wertminderung vor, da der am Markt realisierbare Verkaufspreis auf 245 T€ gesunken ist. Der Verkaufspreis am 31.12.24 entspricht den Anschaffungskosten. Die Zahlungsströme der kommenden 5 Jahre hat die Future AG wie folgt budgetiert: Jahr 25: 12; Jahr 26: 14; Jahr 27: 16; Jahr 28: 18; Jahr 29: 274 (inkl. Verkaufserlös). Die Gesellschaft wählt einen Diskontierungssatz von 7,8 %, der einem Vorsteuer-Zinssatz entspricht. Der Diskontierungssatz spiegelt einen Marktzins von Grundstücken vergleichbaren Risikos wider.

Aufgabe:
Führen Sie einen Impairment-Test nach IAS 36 für das obige Grundstück zum 31.12.25 durch. Was ist zum 31.12.26 bzw. 27 zu tun, wenn die Prognose zutreffend ist?

Lösungen zu den Fragen und Aufgaben aus Lehrbrief 1:

-
-
-

Lösung Fall 4:



-
-
-