

F. Begriff der Herstellungskosten, Bewertung mit den Herstellungskosten

Schrifttum: Einzelschriften: BÜHLER, Bilanz und Steuer, 5. Aufl. 1952; MICHAELIS/RHÖSA, Preisbildung bei öffentlichen Aufträgen, Heidelberg 1955/93 (Loseblattwerk); DAHL, Die Aktivierung der Sachanlagegüter in HBil. u. StBil., Köln/Opladen 1959; VAN DER VELDE; HK in der Kostenrechnung und in der StBil., 3. Aufl. Stuttgart 1960; LONZ, Die Berücks. v. Schwankungen des Beschäftigungsgrades bei der Bestimmung der HK von WG des Vorratsvermögens in der StBil., Diss. Berlin 1969; WOHLGEMUTH, Die PlanHK als Bewertungsmaßstab der Halb- u. Fertigfabrikate, Berlin/Bielefeld/München 1969; BANGE, Der Begriff der HK in der Handels- u. StBil., Diss. Würzburg 1970; DISSELKAMP, Bestandteile der HK im Anlage- u. Vorratsvermögen der Handels- u. Stbilanzen von AG, Diss. Gießen 1974; SCHINDELE, Grundstück und Gebäude in der Bilanz, 4. Aufl. Heidelberg 1974; FÜLLING, Grundsätze ordn. Bilanzierung für Vorräte, Düss. 1976; PIEPER, Stl. HK, Erzeugnisbewertung in der ErtragStBil. aus der Sicht der Betriebswirtschaftslehre, Wiesbaden 1975; HUSEMANN, Grundsätze ordn. Bilanzierung für Anlagegegenstände, 2. Aufl. Düss. 1976, insbes. S. 112 ff.; KERN, Zur Problematik der Aktivierung von Gemeinkosten in den aktienrechtlichen HK, eine handelsrechtliche Analyse auf der Basis ausgewählter Kalkulationsverfahren, Frankfurt a. M./Bern/New York 1984; BIENER/BERNEKE, Bilanzrichtlinien-Gesetz, Düss. 1985 S. 110–120; SCHWEITZER/KÜPPER, Systeme der Kostenrechnung, 5. Aufl. Landsberg a. L. 1991; HOFBAUER in Bonner-HdR, § 255 HGB; CLAUSSEN (unter Mitarb. v. KORTH) in Kölner Kommentar zum AktG, 2. Aufl., Bd. 4 1. Lfg., § 255 HGB; ADS V. § 255 HGB mwN. Tz. 126 ff.; KILGER, Flexible Plankostenrechnung und Deckungsbeitragsrechnung, 9. Aufl. Wiesbaden 1988; PANKOW/SCHMIDT-WENDT, in Beck-BilKomm. II., München 1990, § 255 Anm. 330 ff.; KNOP/KÜTING in KÜTING/WEBER, HdR III., Stuttgart 1990, § 255 Rn. 120–397; BITZ/SCHNEELOCH/WITTSTOCK, Der Jahresabschluß, München 1991 S. 167–171 u. 272–275; BRÖNNER/BAREIS, Die Bilanz nach Handels- und Steuerrecht, 9. Aufl. Stuttgart 1991, II/343–350 u. III/349–368; STOBBE, Die Verknüpfung handels- und steuerrechtlicher Rechnungslegung, Berlin 1991, S. 150–155; WOHLGEMUTH, Die HK in der Handels- und StBil., HdJ I/10, 2. Aufl. Köln 1991 mwN; WP-Hdb. 1992, Bd. I, E Tz. 230–254; BIERGANS, Einkommensteuer, 6. Aufl. München/Wien 1992; MOXTER, Bilanzrechtsprechung, 3. Aufl. Tübingen 1993 S. 153–171; KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmensrecht, 9. Aufl. Köln 1993 S. 167–171; BAETGE, Bilanzen, 3. Aufl., Düss. 1994 S. 201–211; COENENBERG unter Mitarb. v. GINGELE/HALLER/MAYER/STRÖHLEIN, Jahresabschluß und Jahresabschlußanalyse, 15. Aufl. Landsberg a. L. 1994 S. 66–70; FEDERMANN, Bilanzierung nach Handelsrecht u. StRcht, 10. Aufl. Berlin 1994 S. 281–290; ADS VI. § 255 HGB Tz. 115 ff. mwN; ELLROTT ua. in Beck-BilKomm. III., München 1995, § 255 Anm. 330 ff.; KNOP/KÜTING in KÜTING/WEBER, HdR. IV., Band 1 a, Stuttgart 1995, § 255 Rn. 130–420; SCHILDBACH, Der handelsrechtliche Jahresabschluß, 4. Aufl. Herne/Berlin 1995 S. 231–238.

Aufsätze bis 1959: BIEDERMANN, Herst.- u. Erhaltungsaufwand, StuW 1947 Sp. 245; LITTMANN, Betriebsabrechnung und Selbstkosten in der stl. Erfolgsbilanz, StuW 1948 Sp. 779; VENTHIEN/WITTEN, Zum Wertansatz der Halb- und Fertigfabrikate, NBw. 1950 S. 51; BUSSMANN, Zweifelsfragen bei der Bemessung der stl. HK, NBw. 1952 S. 3; WEHR, StWa. 1952 S. 81; SEITZ, Die Kalkulation bei Unterbeschäftigung, DB 1952 S. 453; BRAUN, Kosten nicht genutzter Kapazität und stl. Bewertung der Halb- und Fertigfabrikate, WPg. 1952 S. 513; KÜHN, Zur Frage der Bewertung von Halb- und Fertigerzeugnissen, WPg. 1953 S. 227; BERG, Bewertung der Fabrikate, NBw. 1953 S. 124; SCHERNIG, Kosten nicht ausgenutzter Kapazität bei der stl. Bewertung der Halb- und Fertigfabrikate, WPg. 1953 Sp. 203; BRENGER, Der Schwund bei der Warenbewertung, DStR 1954 S. 439; WEHR, Stl. HK u. die Leitsätze für die Preisermittlung auf Grund von Selbstkosten, StWa. 1954 S. 54; KOLBE, Die Gemeinkosten bei der handelsrechtl. u. stl. Bewertung von Halbfertig- und Fertigerzeugnissen, WPg. 1954 S. 265; VOLLBRECHT, Die Bewertung des Vorratsvermögens in Betrieben mit langfristiger Einzelfertigung, NBw. 1956 S. 33; FALKENROTH, Überhöhte HK in der StBil., BB 1957 S. 922; VAN DER VELDE, StbJb. 1956/57 S. 339; ROHRER, HK in betriebswirtschaftl. und stl. Sicht, DB 1958 S. 1; SCHINDELE, Zum Begriff der stl. AK u. HK unter bes. Berücks. der Fertigungsgemeinkosten, BB 1958 S. 1029; RATH, Die rechtl.

Beziehungen zwischen sog. „Generalunkosten“ und Herstellungspreis iS des EStG, BStA 1958 S. 305; MAROTZKE, Aktuelle Fragen stl. Bilanzierung, StbJb. 1959/60 S. 243; BÖRNSTEIN, Die Fertigungsgemeinkosten als Teil der HK, DB 1959 S. 353 u. 381, DSStZ 1959 S. 228; KLINGER, HK und Korrektur der Betriebsabrechnung, DB 1959 S. 1350 (dazu DB 1960 S. 475 u. 1466); MERKER, HK in ErtragStBil., NBw. 1959 S. 122.

1960–1969: ESSER, HK im betriebswirtschaftl., handelsrechtl. u. stl. Blickpunkt, AG 1962 Sonderbeilage II; EVERDING, Herst.- und Erhaltungsaufwand, DSStZ 1962 S. 57; RAU, Stl. HK, BB 1962 S. 704; VAN DER VELDE, StbJb. 1962/63 S. 179, DB 1962 S. 709, 1969 S. 1213; RAU, Lagerkosten – HK oder Vertriebskosten? DB 1963 S. 11; SAUER, Die Verrechnung und stl. Behandlung innerbetriebl. Leistungen aus der Sicht der Betriebsprüfung, StBp. 1963 S. 947; SCHINDELE, Einzelfragen, StBp. 1963 S. 162; SCHÖNNENBECK, Die Obergrenze aktivierungsfähiger HK bei Unterbeschäftigung, DB 1963 S. 527; SCHÖNNENBECK, Die Abhängigkeit der aktivierungspfl. HK von der Unternehmungslage, DB 1963 S. 1616; THOMA, Einzelfragen im Bereich der stl. aktivierungspfl. HK, BB 1963 S. 162; DÖLLERER, AK und HK nach neuem Aktienrecht unter Berücksichtigung des StRechts, BB 1966 S. 1405 (auch BB 1965 S. 1412 f.); ALBACH, Bewertungsprobleme des Jahresabschlusses nach dem AktG 1965, BB 1966 S. 377 (bes. 379 ff.); ERHARD, HK bei Unterbeschäftigung, StBp. 1966 S. 101; FRANK, Zur Ableitung der aktivierungspfl. „HK“ aus der kalkulatorischen Buchhaltung, BB 1967 S. 177; KUHN, Einbeziehung von Unterbeschäftigungskosten in die HK, NBw. 1967 Heft 7 S. 9; MUTZE, Die unterschiedl. Behndl. der HK auf den verschiedenen Anwendungsgebieten, DB 1967 S. 169; LAYER, Die HK der Deckungsbeitragsrechnung und ihre Verwendbarkeit in Handelsbil. u. StBil. für die Bewertung unfertiger und fertiger Erzeugnisse, ZfbF 1969 S. 131; O. SAUER, Bewertung der Halb- und Fertigfabrikate zu den HK, StBp. 1969 S. 76.

1970–1984: HERZIG, Zum Begriff der HK, BB 1970 S. 116; JACOBI, Die Bestimmung der stl. HK unter Berücks. der Erkenntnisse der betriebswirtschaftl. Kostenlehre, FR 1970 S. 204; LAYER, HK in neuester Sicht, DB 1970 S. 988; LUTZ, Der „richtige“ HerstAufwand, DB 1971 S. 253; D. SCHNEIDER, StuW 1971 S. 334 (zum Gutachten der StRefKommission); BUCHNER/ADAM/BRUNS, Zur Bedeutung des Anschaffungswertprinzips für die Ermittlung der aktienrechtlichen HK, ZfB 1974 S. 71; Hauptfachausschuß des IdW, Die Aktivierung von Fremdkapitalzinsen als Teil der HK, WPg. 1974 S. 324 = DB 1974 S. 1303; KÜCKEN, Notwendigkeit und Möglichkeiten einer Bilanzierungshilfe durch Erzeugnisbewertung bei langfristiger Fertigung, DB 1974 S. 1969; ERHARD, Teilwertermittlung bei unfertigen und fertigen Erzeugnissen, StBp. 1975 S. 28; SENDER, Der handelsrechtl. u. strechtl. Begriff der HK, StBp. 1975 S. 275; WURL, Handelsrechtl. Bewertung unfertiger u. fertiger Erzeugnisse bei Kuppelproduktion, WPg. 1975 S. 101; MÖSBAUER, Zur Bewertung des BetrV nach dem EStG 1975, BB 1976 S. 1281 (1283); RUDOLPH, Verbrauchsteuern, Abfüll- und Transportkosten auf Außenlager als Teil der HK, BB 1976 S. 877; DÖLLERER, Zur Problematik der AK und HK, JbFfSt. 1976/77 S. 196; Betriebswirtschaftl. u. Finanz-ausschuß des VERBANDES DER CHEM. INDUSTRIE E.V., Frankf., Erfassung und Verrechnung von Kosten der Unterbeschäftigung, DB 1977 S. 1810; GRÜTZNER, HK in Handels- und StBil., BBK F 13 S. 2183 (1977); J. SCHMIDT, Bewertung unfertiger Erzeugnisse, DB 1977 S. 1068; CONRADI, Beinhaltet der stl. HKBegriff die Aktivierungspflicht von Fixkosten? BB 1979 S. 978; BACKHAUS, Die Gewinnrealisation bei mehrperiodigen Lieferungen u. Leistungen in der Aktienbilanz, ZfbF 1980 S. 347; BOEGEHOLZ, Stl. HK, Kosten-/Kostenarten-ABC – Systematische Zusammenstellung, StBp. 1980 S. 83; HANRATHS/GLASER, Grundstücks- und Gebäudewerte in der StBil. und StPraxis, 4. Aufl. Herne/Berlin 1980 Tz. 647–843; BADER, Schema der Herstellungsarbeiten eines Wohnhauses an einem Beispiel, StWä. 1981 S. 42 (Aufzählung der in Betracht kommenden Arbeiten); CLEMM, Grundprobleme der Gewinn- und Verlustrealisation bei langfristiger Auftragsfertigung u. langfristiger Vermietung, DSStJG 4 (1981) S. 117–135; FREIDANK, Bilanzierungsprobleme bei unterausgelasteten Kapazitäten im handels- und steuerrechtlichen Jahresabschluß der Aktiengesellschaft, BB 1984 S. 29; MÄRKLE, HK und Erhaltungskosten bei Gebäuden, 3. Aufl. Stuttg. 1983; MATHIAK in RAUPACH (Hrsg.), DSStJG 7 (1984) S. 97; WICHMANN, Anschaffung und Herstellung als Vorgänge im Wirtschaftsleben – und deren steuerrechtliche Beurteilung, DSStR 1984 S. 547; SCHINDLER, Die Probleme bei langfristiger Fertigung nach derzeitigem u. zukünftigem Handelsrecht, BB 1984 S. 574.

Aufsätze ab 1985: BAETGE/UHLIG, Zur Ermittlung der handelsrechtlichen „HK“ unter Verwendung der Daten der Kostenrechnung, WiSt. 1985 S. 274; BORDEWIN, Zur Bedeutung handelsrechtlicher Wahlrechte bei der Bewertung von Rückstellungen für die steuerliche Gewinnermittlung, BB 1985 S. 516 f.; SCHNEELOCH, Bilanzrichtlinien-Gesetz und Besteuerung, WPg. 1985 S. 565; SELCHERT, Fremdkapitalzinsen in der Kalkulation der bilanziellen HK, DB 1985 S. 2413 ff.; SELCHERT, Probleme der Unter- und Obergrenze von HK, BB 1986 S. 2298; VODRAZKA, Wesentliche Verbesserung, in HuRB S. 447; WOHLGEMUTH, Zeitraum der Herstellung, in HuRB S. 470; DÖLLERER, HBil. und StBil., BB-Beil. 12/87; FRIEDRICHS, Rechnungslegung bei Umweltschutzmaßnahmen, DB 1987 S. 2580; GLANEGGER, AK und HK bei Grundstücken und Gebäuden, DB 1987 S. 2115 ff. u. 2173 ff.; NAHLIK, Bilanzpolitische Bedeutung der HK, Die Bank 1988 S. 84; PAUS, Verlorene Anzahlungen als Teil der HK, Inf. 1988 S. 101; SCHMEISSER/STEINLE, Sind die Lohnnebenkosten Bestandteil der handelsbilanziellen Wertuntergrenze der HK gemäß § 255 Abs. 2 HGB?, DB 1987 S. 2317; SÖFFING, Der Stetigkeitsgrundsatz in strechl. Sicht, DB 1987 S. 2598; WEBER, Die Einordnung von Sondereinzelkosten des Vertriebs bei langfristiger Auftragsfertigung, DB 1987 S. 393; SEEGER, Die neue handelsrechtliche Definition der HK und die Bewertungswahlrechte des § 255 HGB; ihre Bedeutung für die StBil., in StbJb. 1987/88 S. 91–110; IdW, Stellungnahme SABI 2/1987, Zum Grundsatz der Bewertungsstetigkeit (§ 252 Abs. 1 Nr. 6 HGB) und zu den Angaben bei Abweichungen von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden (§ 284 Abs. 2 Nr. 3 HGB), WPg. 1988 S. 48 ff.; JOUVEINAL, Wesentliche Änderungen der Bewertungsvorschriften für Kapitalgesellschaften im neuen Bilanzrichtlinie-Gesetz – Wahrung der Steuerneutralität?, DSStZ 1988 S. 241; KRIEGER, Der Grundsatz der Maßgeblichkeit der HBil. für die steuerrechtl. Gewinnermittlung, in FS DÖLLERER, Handelsrecht und StRecht, hrsg. v. KNOBBE-KEUK/KLEIN/MOXTER, Düss. 1988 S. 327; KÜTING/HAEGER, Die Bedeutung des Maßgeblichkeitsprinzips für die Ermittlung der steuerbilanziellen HK – Eine kritische Betrachtung vor dem Hintergrund des Entwurfs eines Steuerreformgesetzes 1990, DSStR 1988 S. 159 ff.; MOXTER, Aktivierungspflichtige HK in Handels- und StBil., BB 1988 S. 937; P.J. RITZROW, Umfang der HK nach Handels- u. StRecht, Steuer u. Studium 1988 S. 45; P.J. SCHMIDT, Gefahr für steuergesetzlich nicht ausdrücklich zugelassene Bewertungswahlrechte, DSStZ 1988 S. 1277; STOBBE, Offene Probleme des Maßgeblichkeitsgrundsatzes nach dem Steuerreformgesetz 1990, DSStR-Beilage zu Heft 20/1988; BEISSE, Die Generalnorm des neuen Bilanzrechts und ihre strechtliche Bedeutung, in MELLWIG/MOXTER/ORDELHEIDE (Hrsg.), HBil. und StBil., Beiträge zum neuen Bilanzrecht, Bd. 2, Wiesbaden 1989 S. 15–31; REINTGES, Steuerliche HK und neues Handelsrecht, in MELLWIG/MOXTER/ORDELHEIDE (Hrsg.) aaO, S. 73–86; KÜTING, Aktuelle Probleme bei der Ermittlung der handelsrechtlichen HK, BB 1989 S. 587; BALLWIESER, Ist das Maßgeblichkeitsprinzip überholt? BFuP 1990 S. 477; SCHNEELOCH, HK in Handels- und StBil., DB 1989 S. 285; SCHÜLLER, Zur Definition der AK und HK im DDR-Rechnungswesen, DB 1990 S. 3050; SCHULZE-OSTERLOH, HK in der Handels- und StBil., StuW 1989 S. 242; HAUSER/HAGENAU, Einbeziehung der Aufwendungen nach dem Lohnfortzahlungsgesetz in die HK?, DB 1990 S. 440; A. SÖFFING, HK nach dem Vorentwurf einer EG-Gewinnermittlungsrichtlinie, DB 1990 S. 1293; BACHEM, Lohnfortzahlung im Krankheitsfall und bilanzielle HK, BB 1991 S. 380; CHRISTIANSEN, Der Umfang der steuerlich aktivierungspflichtigen HK, StBp. 1991 S. 201; HARTUNG, Lohnfortzahlung im Krankheitsfall und bilanzielle HK, BB 1991 S. 872; IdW, Stellungnahme HFA 5/1991, WPg. 1992, S. 94–97; SCHÄFER, HK und Einbeziehung der Gemeinkosten, DSStZ 1991 S. 430; SÖHN, AK/HK und Betriebsausgabenbegriff, StuW 1991 S. 270; STEILEN, HKBewertung zu Einzelkosten auch in der StBil., BB 1991 S. 1984; WASSERMAYER, Die Maßgeblichkeit der HBil. für die StBil. und die Umkehr dieses Grundsatzes, in DORALT (Hrsg.), Probleme des Steuerbilanzrechts, 1991 (DSStJG 14) S. 29; WICHMANN, Zur Einheitlichkeit des HKBegriffs im Einkommensteuerrecht, BB 1991 S. 1835; WILHELM, Bewertungswahlrechte bei den HK, BB 1991 S. 1151 f.; WOHLGEMUTH, Die HK in der Handels- und StBil., 2. Aufl., in HdJ Abt. I/10, Köln 1991; MÖLLER, HK, Prüfung der, in HwRev., 2. Aufl., Stuttgart 1992, Sp. 814–834; ORDELHEIDE, HK, in Beck-HdR, Fach B 163; CHRISTIANSEN ua., Aktuelle Fragen aus der Betriebsprüfung, Gemeinkosten als Teil der HK, in JbFStR 1991/92, Herne/Berlin 1992 S. 97–108; ORDELHEIDE, Zum Verbot der Aktivierung von Vertriebskosten in den HK gem. § 255 Abs. 2 Satz 6 HGB, in FS FORSTER, hrsg. v. WINDMÖLLER/v. WYSOCKI/MOXTER, Düss. 1992 S. 635–645; HARTUNG, Ist die deutsche Herstellungskostenobergrenze richtlinienkonform?, BB 1992 S. 2392; STUHRMANN,

Sonderabschreibungen der TeilHK und Anzahlungen nach dem Fördergebietsgesetz, DStR 1993 S. 123; v. WYSOCKI, Zur Ermittlung der Untergrenze der HK von Vorräten aus betriebswirtschaftlicher Sicht, in FS BEUSCH, hrsg. v. BEISSE/LUTTER/NÄRGER, Berlin/New York 1993 S. 929–948; KLEIN, Der Herstellungsbegriff in § 255 Abs. 2 Satz 1 des Handelsgesetzbuches und seine Prägung durch den Bundesfinanzhof bei Gebäuden, in FS MOXTER, Bilanzrecht und Kapitalmarkt, hrsg. von BALLWIESER ua., Düss. 1994, S. 277–297; KRAUS-GRÜNEWALD, Zur Bewertung von Halb- und Fertigerzeugnissen mit den HK, ZfbF 1994 S. 32; RAUPACH, Das Steuerrecht als unerwünschte Rechtsquelle der Handelsbilanz, in FS MOXTER aaO S. 101–124; SIEGEL, Das Realisationsprinzip als allgemeines Periodisierungsprinzip, BFuP 1994 S. 1; STOBBE, Eingeschränkte Maßgeblichkeit bei den HK, FR 1994 S. 105; MELLWIG, HK und Realisationsprinzip, in FS BUDDÉ, Rechenschaftslegung im Wandel, hrsg. v. FÖRSCHLE/KAISER/MOXTER, München 1995, S. 397–417; WEBER-GRELLET, Handelsrechtliche Bewertungswahlrechte in der Steuerbilanz-Reichweite des steuerrechtlichen Bewertungsvorbehalts, StbJb. 1994/95, S. 97–130 (sowie Podiumsdiskussion: S. 163–167); SIEGEL, HK und Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, in FS D. SCHNEIDER, Unternehmenstheorie und Besteuerung, hrsg. v. ELSCHEN/SIEGEL/WAGNER, Wiesbaden 1995, S. 635–672 d.

Zur Abgrenzung zwischen *Herstellungs-* u. *Erhaltungsaufwand* s. auch vor Anm. 470. Über *anschaffungsnahe Aufwendungen* s. vor Anm. 505. Über *Zinsen* als HK s. Anm. 988. Über HK bei *Abbruch von Gebäuden* s. Anm. 670–693.

Verwaltungsanordnungen: R 33 EStR 1958 ff.; BMF v. 11. 11. 74, Zusammenstellung der in der stl. Bp. zu verwendenden Begriffe, BStBl. I 1974 S. 994 (bes. S. 1000, 1003–1008); BMF v. 7. 8. 91, BStBl. I S. 768.

454 I. Bedeutung der Bewertung mit den Herstellungskosten

Frühere Anm. 454 s. jetzt Anm. 276.

Der Begriff der Herstellungskosten hat insbesondere Bedeutung für die Bewertung von Umlaufgütern (zB Vorräte, s. Anm. 975–1000). Er gilt aber auch für das Anlagevermögen (zB Gebäude, s. Anm. 634–715) und ist entsprechend bei den Rückstellungen anzuwenden (zB Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften; s. Anm. 1126; CLEMM/NONNENMACHER in Beck-Bil-Komm. III., § 253 insbes. Anm. 168–170 mwN).

Nach MOXTER (Bilanzrechtsprechung, 3. Aufl. 1993 S. 153 f.) soll durch Ansatz von Aktiva zu ihren Herstellungskosten erreicht werden, „den Herstellungsvorgang als erfolgsneutrale Vermögensumschichtung auszuweisen“ (BFH v. 15. 2. 66 I 103/63, BStBl. III S. 468); es soll sich durch die Herstellung demnach lediglich „eine Vermögensumschichtung, also keine Vermögensmehrung oder -minderung ergeben“ (vgl. MOXTER aaO S. 104; BAETGE, Bilanzen, 3. Aufl. 1994 S. 212 f. u. 220). Die Erfolgsneutralität kann bei der HKBewertung aber nur insoweit zur Geltung kommen, als das Vorsichtsprinzip beachtet wird (vgl. MOXTER, BB 1988 S. 938). Daher kann die Erfolgsneutralität des Herstellungsvorgangs nur eingeschränkt gelten (vgl. ORDELHEIDE in Beck-HdR, B 163 Rz. 10 ff.; nach WOHLGEMUTH, HdJ I/10, 2. Aufl. Rn. 5 gilt die Erfolgsneutralität des Herstellungsvorgangs nicht; s. hierzu ausführlich Anm. 279).

II. Allgemeines zum handelsrechtlichen Begriff der Herstellungskosten (§ 255 HGB)

1. Maßgeblichkeit des handelsrechtlichen Herstellungskostenbegriffs

455

Der Begriff der Herstellungskosten (HK; zum Begriff der Herstellung s. Anm. 276 f.) wird in § 6 EStG zwar genannt, aber nicht definiert. Nach § 5 Abs. 1 EStG gilt die Maßgeblichkeit handelsrechtlicher Regelungen (materielle Maßgeblichkeit) auch für die Bewertung, sofern § 5 Abs. 6 keinen Bewertungsvorbehalt enthält.

Vgl. DÖLLERER, BB-Beil. 12/87 S. 14; WASSERMEYER, DSJG 14 (1991) S. 29/38 ff.; SCHÄFER, DSz 1991 S. 430/431; STOBBE, DSr 1991 S. 53/56; s. DERS., Die Verknüpfung handels- und steuerrechtlicher Rechnungslegung, 1991 S. 139 ff. (Darstellung der verschiedenen Auffassungen); SCHMIDT/WEBER-GRELLET XIV. § 5 Rz. 27 und 50 mwN; SCHMIDT/GLANEGGER XIV. § 6 Rz. 17; WERNDL in KIRCHHOF/SÖHN, § 6 Rdnr. A 207 u. B 3; BLÜMICH/EHMCKE, § 6 Rz. 420 erkennen entgegen der früher vertretenen Auffassung (Rz. 497; EL 22) inzwischen die Maßgeblichkeit des handelsrechtlichen HKBegriffs an; aA MEINCKE in LITTMANN/BITZ/HELLWIG, § 6 Rdnr. 63; WEBER-GRELLET, StJb. 1994/95 S. 97/102 f.; ausführlich hierzu s. Anm. 79 u. 274.

Die im BFH-Beschluß v. 12. 6. 78 (GrS 1/77, BStBl. II S. 620/625) vertretene These, wonach „für die Bewertung der Wirtschaftsgüter . . . grundsätzlich keine Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz [besteht]“, gilt uE aufgrund des BFH-Beschlusses v. 4. 7. 90 (GrS 1/89, BStBl. II S. 830/833) zumindest nicht (mehr) für die Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Begriffsdefinition des HKBegriffs für das Steuerrecht. Der BFH führt in seinem Beschluß v. 4. 7. 90 aus, daß „der handelsrechtliche HKBegriff des § 255 Abs. 2 HGB . . . auch für das Einkommensteuerrecht maßgebend [ist]“ (ebenda, S. 833; s. auch BFH v. 9. 5. 95 IX R 116/92, FR S. 741/742). Diese Rechtsentwicklung ist uE konsequent, da im § 6 EStG keine Definition enthalten ist und somit eine steuerliche Lücke existiert, so daß § 5 Abs. 6 EStG für die HKDefinition nicht eingreift. Insoweit ist unsere Auffassung (s. Anm. 459; Lfg. 148), daß sich die HK im Zweifel nach den *handelsrechtlichen GoB bestimmen*, vom BFH bestätigt worden. Es ist folglich falsch, den Begriff der HK rein steuerlich auszulegen, etwa nach einem angeblichen Zweck des § 6, den „richtigen Gewinn“ zu erfassen; einen solchen allein richtigen Gewinn gibt es bekanntlich nicht.

2. Rechtsentwicklung

456

Frühere Anm. 456 s. jetzt Anm. 276.

Entwickelt wurde der Begriff der HK aus den *handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung*. In der Aktienrechtsnovelle von 1931 ist in § 261 HGB erstmalig der Begriff der HK erwähnt (vgl. WOHLGEMUTH, HK, HdJ I/10, 2. Aufl. Rn. 1). Eine gesetzliche Kodifizierung des Herstellungskostenbegriffs erfolgte erstmals rudimentär für Aktiengesellschaften im Aktiengesetz 1937 (§ 133 Abs. 1), die später im § 153 Abs. 2 AktG 1965 fortgeführt wurde. Es war früher umstritten, inwieweit diese Vorschrift auch für alle anderen Kaufleute als allgemeinverbindlicher GoB galt. Durch das Bilanzrichtlinien-Gesetz wurde in § 255 Abs. 2 u. 3 HGB erstmalig eine für alle Kaufleute verbindliche Definition der HK geschaffen. Da diese Regelung für alle Kaufleute gilt, kann sie auch als *handelsrechtlicher GoB* anerkannt werden.

Vorentwurf einer EG-Gewinnermittlungsrichtlinie: Im Rahmen der EG-Gewinnermittlungsrichtlinie soll ein einheitlicher HKBegriff ohne Wahlrecht kodifiziert werden. Art. 3 des „Vorentwurfs“ für eine Richtlinie über die Harmonisierung der Gewinnermittlungsvorschriften“ vom März 1988 lautet: „Die HK sind gleich den Kosten, die dem Unternehmen unmittelbar durch die Herstellung des betreffenden WG entstehen.“ A. SÖFFING (DB 1990 S. 1293) versteht den Entwurf aufgrund der Erläuterungen dahingehend, daß die HK den variablen Kosten (also einschließlich der unechten Gemeinkosten) entsprechen.

457 3. Einheitlicher Begriff der Herstellungskosten

Der Begriff der HK ist in Abs. 1 Nr. 1 der gleiche wie in Nr. 2. Darüber hinaus wird von der Einheitlichkeit des HKBegriffs für die Gewinneinkünfte und Überschusseinkünfte ausgegangen (vgl. BFH v. 4. 7. 90 GrS 1/89, BStBl. II S. 830/834; v. 9. 5. 95 IX R 116/92, FR S. 741/742; FG Bremen v. 27. 2. 92, EFG 1993 S. 18, rkr.; KRUSE, FR 1981 S. 473/478; WICHMANN, BB 1991 S. 1835 unter Bezugnahme auf BFH v. 12. 2. 85 IX R 144/83, BStBl. II S. 690/691; zur Diskussion s. auch SÖHN, StuW 1991 S. 270/277).

458 4. Verhältnis zwischen § 255 HGB und den EStR

In § 255 HGB Abs. 2 ist folgende HKDefinition enthalten:

„Herstellungskosten sind die Aufwendungen, die durch den Verbrauch von Gütern und die Inanspruchnahme von Diensten für die Herstellung eines Vermögensgegenstands, seine Erweiterung oder für eine über seinen ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung entstehen. ²Dazu gehören die Materialkosten, die Fertigungskosten und die Sonderkosten der Fertigung. ³Bei der Berechnung der Herstellungskosten dürfen auch angemessene Teile der notwendigen Materialgemeinkosten, der notwendigen Fertigungsgemeinkosten und des Wertverzehrs des Anlagevermögens, soweit er durch die Fertigung veranlaßt ist, eingerechnet werden. ⁴Kosten der allgemeinen Verwaltung sowie Aufwendungen für soziale Einrichtungen des Betriebs, für freiwillige soziale Leistungen und für betriebliche Altersversorgung brauchen nicht eingerechnet zu werden. ⁵Aufwendungen im Sinne der Sätze 3 und 4 dürfen nur insoweit berücksichtigt werden, als sie auf den Zeitraum der Herstellung entfallen. ⁶Vertriebskosten dürfen nicht in die Herstellungskosten einbezogen werden.“

In Absatz 3 ist ein Einbeziehungswahlrecht in Form einer Bilanzierungshilfe bezüglich der Fremdkapitalzinsen enthalten (s. dazu Anm. 460 k).

Diese handelsrechtliche Gesetzesbestimmung müßte aufgrund der Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen GoB und fehlender steuerrechtlicher Regelung in § 6 EStG auch für das Steuerrecht verbindlich sein; die Finanzverwaltung hält jedoch unverändert an der Gültigkeit der R 33 EStR fest. § 255 HGB und R 33 EStR decken sich zwar hinsichtlich der Aufführung der Kostenarten; die zentrale Unterscheidung zwischen beiden Regelungen liegt in der steuerlichen Umgestaltung von handelsrechtlichen Wahlrechten in steuerliche Pflichten. R 33 Abs. 1 EStR enthält hierzu folgenden Wortlaut:

„Herstellungskosten eines Wirtschaftsguts sind alle Aufwendungen, die durch den Verbrauch von Gütern und die Inanspruchnahme von Diensten für die Herstellung eines Wirtschaftsguts, seine Erweiterung oder für eine über seinen ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung entstehen (§ 255 Abs. 2 HGB; BFH vom 4. 7. 1990 – BStBl. II S. 830). Dazu gehören die Materialkosten einschließlich der notwendigen Materialgemeinkosten, die Fertigungskosten, insbesondere Fertigungslöhne, einschließlich der notwendigen Fertigungsgemeinkosten, die Sonderkosten der Fertigung und der Wertverzehr von Anlagevermögen, soweit er

durch die Herstellung des Wirtschaftsguts veranlaßt ist. Kosten der allgemeinen Verwaltung sowie Aufwendungen für soziale Einrichtungen des Betriebs, für freiwillige soziale Leistungen und für betriebliche Altersversorgung brauchen nicht eingerechnet zu werden. Vertriebskosten gehören nicht zu den Herstellungskosten.“

(Die kursiven Bestandteile weisen auf Unterschiede zur handelsrechtlichen Definition hin.)

Die Abs. 2 bis 6 von R 33 EStR enthalten weiterhin eine Konkretisierung der HKBestandteile. R 33 Abs. 7 EStR enthält eine zu § 255 Abs. 3 HGB vergleichbare Regelung zu den Fremdkapitalzinsen, wobei ein entsprechender Handelsbilanzansatz (formelle Maßgeblichkeit nach § 5 Abs. 1 Satz 2 EStG) verlangt wird (s. dazu Anm. 465).

Beide Definitionen enthalten die gleichen Begriffsmerkmale, und zwar:

- Aufwendungen (s. dazu Anm. 459)
- Veranlassung (Entstehung; s. Anm. 280 u. 459) durch die
 - Herstellung (s. Anm. 274),
 - Erweiterung oder durch die
 - wesentliche Verbesserung (s. Anm. 470 ff.)
- eines Vermögensgegenstands bzw. Wirtschaftsguts.

Als Bestandteile werden genannt

- Materialkosten (s. Anm. 463),
- Fertigungskosten (s. Anm. 463 a),
- Sonderkosten der Fertigung (s. Anm. 463 b),
- Materialgemeinkosten (s. Anm. 463 d),
- Fertigungsgemeinkosten (s. Anm. 463 e),
- Wertverzehr (Abschreibungen) des Anlagevermögens (s. Anm. 463 f).

Während die ersten drei angeführten Kostenarten nach beiden Definitionen einbeziehungs pflichtig sind, gilt für die Gemeinkosten (zur Abgrenzung s. Anm. 463 c) nach § 255 HGB ein Einbeziehungs wahlrecht, steuerlich hingegen nach R 33 EStR eine Einbeziehungs pflicht. Nach beiden Definitionen dürfen Gemeinkosten aber nur angesetzt werden, wenn sie *notwendig (Prinzip der Angemessenheit; s. Anm. 463 c)* sind und auf den *Zeitraum der Herstellung* (s. dazu Anm. 276) entfallen.

Wahlbestandteile sind nach beiden Definitionen

- Verwaltungskosten (s. Anm. 463 h) sowie
 - Aufwendungen für freiwillige soziale Leistungen und für die betriebliche Altersversorgung (s. Anm. 463 i),
- soweit sie auf den *Herstellungszeitraum* (s. Anm. 276) entfallen.

Vertriebskosten (s. Anm. 464) dürfen nach beiden Definitionen nicht einbezogen werden.

III. Begriff der Herstellungskosten

1. Begriffsmerkmale der Herstellungskosten in § 255 Abs. 2 Satz 1 HGB 459

Aufwendungen:

► *Aufwendungen, nicht Kosten:* Herstellungskosten sind trotz der Bezeichnung „... Kosten“ nicht als Größe im Sinne der Kostenrechnung (s. dazu zB BUCHNER/ADAM/BRUNS, ZfB 1974 S. 71), sondern als *Herstellungsaufwendungen* zu verstehen. Der Begriff Herstellungsaufwendungen wurde vermutlich im BiRiLiG deshalb

nicht gewählt, weil der Begriff „Herstellungsaufwand“ (s. Anm. 470 ff.) in Rspr. und Schrifttum als spezifischer steuerlicher Tatbestand besetzt war (vgl. ORDELHEIDE, in Beck-HdR, B 163 Rz. 15; WOHLGEMUTH, HdJ I/10, 2. Aufl. Rn. 6). Nach BMF v. 28. 8. 91 (BStBl. I S. 768 Tz. 71) sind HK „alle Aufwendungen, die durch den Verbrauch von Gütern und die Inanspruchnahme von Gütern und die Inanspruchnahme von Diensten für die Herstellung eines Wirtschaftsguts entstehen“. Unter diese Aufwendungen fallen auch Minderungen des übrigen Vermögens.

► *Pagatorische Aufwendungen*: HK nach § 255 HGB können nur tatsächlich angefallene (pagatorische) Aufwendungen sein, dh. den Kosten müssen Ausgaben zugrunde liegen. Daraus folgt, daß kalkulatorische Kosten, die unter die sog. Zusatz- oder Anderskosten fallen (zB kalkulatorischer Unternehmerlohn [R 33 Abs. 1 S. 5 EStR], kalkulatorische Eigenkapitalzinsen, Mieten u. Wagnisse), bei den HK nicht einbezogen werden dürfen (vgl. ADS VI. § 255 HGB Tz. 116; WP-Hdb. 1992, Teil E Tz. 231; zur Ermittlung s. BAETGE/UHLIG, WiSt. 1985 S. 274).

Veranlassung der Aufwendungen für

- die Herstellung eines WG oder
- die Erweiterung eines WG oder
- die wesentliche Verbesserung eines WG

durch den *Verbrauch von Gütern* oder die *Inanspruchnahme von Diensten* ist Voraussetzung für die Entstehung von HK. Vgl. auch BFH v. 5. 8. 58 I 70/57 U, BStBl. III S. 392: „Zu den HK gehören alle Aufwendungen, die im Betrieb mit der Herstellung in Zusammenhang stehen“; BFH v. 13. 9. 84 IV R 101/82 (BStBl. II 1985 S. 49): „sowohl die unmittelbar der Herstellung dienenden Kosten als auch die Aufwendungen, die zwangsläufig im Zusammenhang mit der Herstellung des WG anfallen oder mit seiner Herstellung in einem engen wirtschaftlichen Zusammenhang stehen“. Fraglich ist, ob das finale Verständnis für die HK Untergrenze verbindlich ist (nach SCHMIDT/GLANEGGER XIV. § 6 Rz. 170 ist der HKBegriff grds. final zu verstehen). Hinsichtlich der Finalität des HKBegriffs führt BFH v. 23. 3. 87 IX R 31/84 (BStBl. II S. 695/697) aus: „Maßgebend für die Zuordnung zu den HK ist die Zweckrichtung der Aufwendungen auf die Herstellung eines WG (mwN). Mithin sind HK alle Aufwendungen, die gemacht werden, um durch den Verbrauch von Gütern und die Inanspruchnahme von Diensten ein WG herzustellen“ (vgl. auch DÖLLERER, JbFStR 1976/77 S. 196, 202; BLÜMICH/EHMCKE, § 6 Rz. 426). Aus dieser Entscheidung wird ersichtlich, daß Aufwendungen durch die Herstellung, Erweiterung oder wesentliche Verbesserung veranlaßt sein müssen („*Veranlassung dem Grunde nach*“). Aufwendungen, die nicht durch den Herstellungsprozeß dem Grunde nach veranlaßt werden, sondern ihre Begründung in anderen Verträgen oder Gebühren haben (zB IHK, sonstige Mitgliedschaften in Verbänden uä.) und deren Bemessungsgrundlagen an die Produktion (zB Lohnsumme, Maschinenstunden) oder die hergestellten Mengen anknüpfen, dürfen bei den HK der hergestellten WG nicht einbezogen werden (ebenso BFH v. 9. 6. 93 I R 8/92, BStBl. II 1994 S. 44, wonach bei Mineralvorkommen der Förderzins, dessen Bemessungsgrundlage die Abbaumenge ist, nicht zu den AK der geförderten Mineralien zählt). Eine „*Veranlassung der Höhe nach*“, die sich durch eine Bezugsgröße im Herstellungsprozeß ergeben könnte, ist dementsprechend nicht für den HKBegriff entscheidend. Voraussetzung ist in derartigen Fällen vielmehr zusätzlich die „*Veranlassung dem Grunde nach*“. Gebühren an Dritte, die lediglich an Ausbringungsmengen anknüpfen, aber nicht der

Herstellung eines WG dienen, erfüllen dieses Kriterium nicht; zum Veranlassungsprinzip s. RAUPACH in FS MOXTER, 1994 S. 101/120 u. Anm. 280.

Einzeln erfaßbare Kosten: Zu den HK eines WG fallen dabei die „AK beweglicher WG, soweit sie bestimmungsgemäß zur Herstellung eines WG angeschafft werden“ (BMF v. 28. 8. 91 aaO, Tz. 71). Hierzu gehören auch die AK der Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, und zwar auch dann, wenn sie nur mittelbar (unechte Gemeinkosten) zugerechnet werden. Diese Auffassung entspricht Art. 35 Abs. 3 der 4. EG-Richtlinie, die als entscheidender Maßstab für die Auslegung von § 255 Abs. 2 HGB heranzuziehen ist (vgl. BEISSE, Die Generalnorm des neuen Bilanzrechts und ihre strechtliche Bedeutung, in MELLWIG/MOXTER/ORDELHEIDE (Hrsg.), HBil. und StBil., Beiträge zum neuen Bilanzrecht, Bd. 2, 1989 S. 15/23 f.; HARTUNG, BB 1992 S. 2392). Unter Beachtung der Richtlinienkonformität unterliegen die „AK der Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe“ einer *Einbeziehungsspflicht* aufgrund von Art. 35 Abs. 3 der 4. EG-Richtlinie, obwohl nach § 255 Abs. 2 HGB für Gemeinkosten entsprechend dem Wortlaut eigentlich nur ein Wahlrecht vorliegt. Nach inzwischen hM gilt für die HK von mengenabhängigen Roh-, Hilfs- oder Betriebsstoffen (entscheidend ist Maßeinheit: Menge, Zeit oder Wert), die – etwa aus Praktikabilitätsgründen – nur unmittelbar (in Form sog. unechter Gemeinkosten) zugerechnet werden, jedoch eine Einbeziehungsspflicht, weil es nicht auf die tatsächliche unmittelbare Zurechnung, sondern auf die Möglichkeit einer direkten Zurechnung (Zurechenbarkeit) ankommt (vgl. SELCHERT, BB 1986 S. 2298/2301; SCHNEELOCH, DB 1989 S. 285/292; ADS VI. § 255 HGB Tz. 137 u. 140; COENENBERG ua., 15. Aufl. 1994 S. 69; IdW, Stellungnahme HFA 5/1991, WPg. 1992 S. 93/94; ORDELHEIDE aaO Rz. 5 f., 44; v. WYSOCKI in FS BEUSCH, S. 929/932; differenzierend WOHLGEMUTH, HdJ I/10, 2. Aufl. Rn. 20–23). Dieser Auffassung scheint auch der BFH zu folgen, indem er Schlüsselungen einer Jahresprämie auf die Menge zuläßt und den entsprechenden Anteil bei den AK berücksichtigt (vgl. BFH v. 13. 4. 88 I R 104/86, BStBl. II S. 892); diese Auffassung dürfte auf die HK übertragbar sein. Insoweit dürfte zB ein von der Produktionsmenge abhängiger Verbrauch von Energie – auch wenn er nur indirekt zugerechnet wird – ein aktivierungspflichtiger Bestandteil der HK sein.

2. Bestandteile der Herstellungskosten nach § 255 Abs. 2 Sätze 2 bis 6, Abs. 3 HGB

a) Bedeutung der Regelung

460

Für die Auslegung der einzelnen HKBestandteile iSd. § 6 EStG ist uE aufgrund fehlender stl. Begriffbestimmungen das Handelsrecht heranzuziehen (vgl. BFH v. 4. 7. 90 GrS 1/89, BStBl. II S. 830/833). Umstritten ist lediglich die Frage, ob für bestimmte Bestandteile ein *Einziehungswahlrecht* oder eine *Einziehungspflicht* besteht (s. dazu Anm. 458 u. 461).

b) Maßgeblichkeit handelsrechtlicher Bewertungswahlrechte für das Steuerrecht

461

Rechtslage nach den Beschlüssen des Großen Senats (v. 3. 2. 69 GrS 2/68, BStBl. II S. 291 und v. 4. 7. 90 GrS 1/89, BStBl. II S. 830): Der Große Senat des BFH hat seit dem Bilanzrichtlinien-Gesetz zur Frage der Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Bewertungswahlrechte bei den HK noch nicht Stellung bezogen. Nach Auffassung von L. SCHMIDT (Anm. zum Beschluß v. 4. 7. 90 in DStR 1990 S. 558/559) ist hinsichtlich der Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Be-

wertungswahlrechte vom BFH durch den Beschluß des Großen Senats v. 4. 7. 90 keine Entscheidung getroffen worden, so daß diese „Rechtsfrage weiterhin offen“ ist (vgl. auch SCHMIDT XII. § 5 Anm. 12 b mwN).

Im Schrifttum war diese Frage bisher *äußerst umstritten* (zur Diskussion s. zB CHRISTIANSEN ua., in JbFStR 1991/92 S. 97 mit Aussprache S. 106). Nach BIENER/BERNEKE (Bilanzrichtlinien-Gesetz, 1985 S. 113) ist in diesem Zusammenhang der BFH-Beschluß v. 3. 2. 69 (GrS 2/68, BStBl. II S. 291) in der Form anwendbar, daß die handelsrechtlichen Wahlrechte nicht existieren, so daß aus handelsrechtlichen Einbeziehungswahlrechten steuerlich eine Einbeziehungspflicht wird (vgl. SÖFFING, DB 1987 S. 2598/2602). Wendet man diesen Gedanken konsequent an, so müßten abweichend von R 33 EStR alle handelsrechtlichen Wahlrechte steuerlich zu einer Einbeziehungspflicht führen.

So MATHIAK, DStJG 7 (1984) S. 97, insbes. S. 112 ff. u. 132 ff. für die Aktivierung von Verwaltungskosten; ebenso SEEGER, StbJb. 1987/88 S. 91, insbes. S. 108 u. SCHULZE-OSTERLOH, StuW 1989 S. 242/249.

Die wohl *hM* geht davon aus, daß *zumindest* die in R 33 EStR verankerten Wahlrechte auch steuerlich gelten. Diese Auffassung kann mit dem Argument der Steuerneutralität des Bilanzrichtlinien-Gesetzes gesehen werden, worauf auch bei der Kodifizierung der handelsrechtlichen HK-Definition hingewiesen wurde.

S. hierfür stellvert. BIENER/BERNEKE aaO S. 113 u. 118 mit Bericht des Rechtsausschusses zu § 255 Abs. 2; DÖLLERER, BB-Beil. 12/1987 S. 14; MOXTER, BB 1988, S. 937/942 ff., S. 945: „aus der Entstehungsgeschichte folgt jedoch auch, daß Kosten der allgemeinen Verwaltung und bestimmte Sozialkosten einkommensteuerrechtlich nicht einrechnungspflichtig sind“; SCHMIDT/GLANEGGER XIV. § 6 Rz. 173; MAYER-WEGELIN in HARTMANN/BÖTTCHER/NISSEN/BORDEWIN, § 6 Rz. 116 f.; ORDELHEIDE in Beck-HdR, B 163 Rz. 151; WEBER-GRELLET, StbJb. 1994/95 S. 118 f.

Nach einer im Schrifttum seit dem BIRiLiG stark vertretenen Auffassung sind aufgrund des Maßgeblichkeitsgrundsatzes und der Verankerung der formellen Maßgeblichkeit (§ 5 Abs. 1 Satz 2 sowie die Vorgängerregelung des § 6 Abs. 3; s. Anm. 79) die handelsrechtlichen Wahlrechte steuerlich maßgeblich, wobei ein handelsbilanzieller Wertansatz auch in die Steuerbilanz zu übernehmen ist (formelle Maßgeblichkeit nach § 5 Abs. 1 Satz 2 EStG). Begründet wird diese Auffassung damit, daß aufgrund fehlender steuerlicher Kodifizierung eine steuerliche Gesetzeslücke besteht und somit der Bewertungsvorbehalt nach § 5 Abs. 6 EStG nicht eingreift (vgl. KRIEGER in FS DÖLLERER, 1988 S. 344). Die Anwendung des BFH-Beschlusses v. 3. 2. 69 (GrS 2/68, BStBl. II S. 291) wird von dieser Auffassung für den Bereich der HK abgelehnt, da sich dieser Beschluß nur auf Ansatzwahlrechte, nicht aber auf Bewertungswahlrechte bezieht.

Vgl. SCHNEELOCH, WPg. 1985 S. 565/571; KÜTING/HAEGER, DStR 1988 S. 159/164; JOUVENAL, DStZ 1988 S. 241/248; STOBBE, DStR-Beilage 20/1988 S. 5; BALLWIESER, BFuP 1990 S. 488; KNOBBE-KEUK, Bilanz- und UnternehmensStRecht, 9. Aufl. 1993 S. 170 f.; SCHÄFER, DStZ 1991 S. 430; STEILEN, BB 1991 S. 1894; WILHELM, BB 1991 S. 1151; BAETGE, Bilanzen, 3. Aufl. 1994 S. 228 f.; SIEGEL in FS D. SCHNEIDER, 1995 S. 635/644.

Wie sich die unterschiedlichen Auffassungen auf die einzelnen Herstellungskostenbestandteile auswirken, ist dem folgenden Schaubild zu entnehmen (vgl. FEDERMANN, Bilanzierung nach Handels- und Steuerrecht, 10. Aufl. 1994 S. 287 f.):

	§ 255 HGB	R 33 EStR	MATHIAK/ SEEGER
direkt zurechenbare Kosten (Einzelkosten)*			
– Materialkosten	Pflicht	Pflicht	Pflicht
– Fertigungskosten	Pflicht	Pflicht	Pflicht
– Sondereinzelkosten der Fertigung	Pflicht	Pflicht	Pflicht
Materialgemeinkosten	Wahlrecht	Pflicht	Pflicht
Fertigungsgemeinkosten	Wahlrecht	Pflicht	Pflicht
Wertverzehr des Anlagevermögens			
– planmäßig	Wahlrecht	Pflicht	Pflicht
– außerplanmäßig, AfaA, Sonder-, Teilwert- abschreibungen	Verbot	Verbot	Verbot
allg. Verwaltungskosten	Wahlrecht	Wahlrecht	Pflicht
Aufwendungen für			
– soziale Einrichtungen	Wahlrecht	Wahlrecht	Pflicht
– freiw. soz. Einrichtungen	Wahlrecht	Wahlrecht	Pflicht
– betriebl. Altersversorgung	Wahlrecht	Wahlrecht	Pflicht
zurechenbare		u.U.	
Fremdkapitalzinsen	Wahlrecht	Wahlrecht	Wahlrecht**
Vertriebskosten	Verbot	Verbot	Verbot
kalkulatorische Kosten	Verbot	Verbot	Verbot
nicht notwendige, unangemessene Gemeinkosten	Verbot	Verbot	Verbot

* Nach unserer Auffassung zählen hierzu auch die unechten Gemeinkosten.

** Nicht eindeutig; nach SEEGER (StbJb. 1987/88 S. 91/110) Wahlrecht.

Entscheidung des BFH v. 21. 10. 93 (IV R 87/92, BStBl. II 1994 S. 176 = FR 1994 S. 118): Mit dieser Entscheidung, die auf einer Revision gegen ein Urteil des Nds. FG basiert (v. 21. 2. 91, EFG S. 655), wird für „angemessene Teile der notwendigen Material- und Fertigungsgemeinkosten“ eine Einbeziehungspflicht in die HK verlangt.

Nach Auffassung des IV. Senats, der sich ausdrücklich der Auffassung des Beschlusses GrS 2/89 (s. oben), wonach die handelsrechtliche Begriffsbestimmung auch für die steuerliche Begriffsbestimmung nach § 6 gelte, anschließt, gilt der Maßgeblichkeitsgrundsatz nicht für die Wahlrechte. Aufgrund des Bewertungsvorbehalts nach § 5 Abs. 6 sei der Ansatz „mit den . . . Herstellungskosten“ (§ 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1) dahingehend zu interpretieren, daß „alle Aufwendungen, die ihrer Art nach Herstellungskosten sind“ steuerlich einzubeziehen sind. Der IV. Senat ist der Auffassung, daß diese Interpretation auch dem Beschluß GrS 2/68 (s. oben) entspricht und daß eine Übertragung dieses Beschlusses auf Bewertungswahlrechte dazu dient, der Bildung stiller Reserven einen Riegel vorzuschieben. Der IV. Senat läßt allerdings ausdrücklich offen, ob dieser Grundsatz auch für die Wahlrechte nach § 253 Abs. 2 Satz 4 HGB (Verwaltungskosten,

Aufwendungen für soziale Einrichtungen des Betriebs, für freiwillige soziale Leistungen und für die betriebliche Altersversorgung) gilt.

Stellungnahme: Die Entscheidung des IV. Senats vom 21. 10. 93 geht uE über den Wortlaut des Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 hinaus und enthält eine unzulässige Uminterpretation des Gesetzeswortlauts, indem der Ansatz „mit den Herstellungskosten“ durch „mit *allen* Herstellungskosten“ ersetzt wird (vgl. hierzu und zum Folgenden STOBBE, FR 1994 S. 105 ff. sowie RAUPACH in FS MOXTER, 1994 S. 101 ff., insbes. S. 114–122). Wegen der grundsätzlichen Bedeutung und des Beschlusses GrS 2/89 wäre uE eine Klärung durch den Großen Senat zumindest wünschenswert – wenn nicht sogar erforderlich – gewesen. Der IV. Senat setzt sich über die Kodifizierung europäischen Rechnungslegungsrechts, das über das BiRiLiG auch in das HGB transformiert wurde, einfach hinweg und führt als Begründung ein Gutachten des RFH v. 4. 2. '39 GrS D 7/38 (RStBl. S. 321), das angesichts des damaligen politischen Drucks und der damaligen Finanzlage (kurz vor Kriegsbeginn) als äußerst *fragwürdig* zu beurteilen ist (vgl. hierzu BÜHLER, Bilanz und Steuer, 5. Aufl. 1952 S. 259) und aufgrund des BiRiLiG *überholt* sein dürfte. Die handelsrechtliche HK-Definition gilt für Personen- und Kapitalgesellschaften und ist aufgrund dieser allgemeinverbindlichen Kodifizierung – angesichts des (langen) politischen Prozesses – als handelsrechtlicher GoB anzusehen (vgl. hierzu SCHILDBACH, Der handelsrechtl. Jahresabschluß, 4. Aufl. 1995 S. 108; aA SCHULZE-OSTERLOH, StuW 1989 S. 242/249). Die handelsrechtliche Regelung entspricht auch den Ergebnissen der betriebswirtschaftlichen Diskussion, die bisher zu keinen eindeutigen Ergebnissen geführt hat.

Vgl. stellv. v. WYSOCKI in FS BEUSCH, 1993 S. 929, 934 ff. Folgt man der Auffassung von SIEGEL (in FS D. SCHNEIDER, 1995 S. 635 ff./673 c), nach der der Ansatz von anteiligen Fix-(Gemein-)Kosten gegen das Realisationsprinzip verstößt, dann würde allein die handelsrechtliche HK-Untergrenze (variable Kosten) den handelsrechtlichen GoB entsprechen. Danach wäre über § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG die handelsrechtliche HK-Untergrenze für die steuerliche Gewinnermittlung zwingend, da nach Auffassung von SIEGEL (vgl. ebenda, S. 672 d) die Aktivierung anteiliger fixer Gemeinkosten lediglich als *Bewertungshilfe* verstanden werden kann.

Aufgrund der ökonomischen Unwägbarkeiten sollte für fixe Gemeinkosten das handelsrechtliche Wahlrecht als Kompromißwahlrecht (vgl. SIEGEL, Beck-HdR, Fach B 167 Rz. 49 f.; DÖLLERER, ZHR 157 (1993) S. 349/354; KRAUS-GRÜNEWALD, ZfbF 1994 S. 32/42 ff. u. 48 ff.; STOBBE, FR 1994 S. 108 f.), das nicht – im Gegensatz zu § 253 Abs. 4 HGB – das Ziel hat, stille Reserven zu bilden, steuerlich anerkannt werden, sofern die fixen Gemeinkosten in der Handelsbilanz nicht angesetzt werden und aufgrund der formellen Maßgeblichkeit nach § 5 Abs. 1 Satz 2 in die Steuerbilanz zu übernehmen wären (vgl. KNOBBE-KEUK aaO S. 170 f.; v. WYSOCKI aaO S. 931 mwN; aA WEBER-GRELLET, StJb. 1994/95 S. 118 f.).

Angesichts des Beschlusses des Großen Senats v. 4. 7. 90 war das Ergebnis des IV. Senats nicht zwingend (vgl. LS, DStR 1990 S. 558/559; SCHMIDT XII. § 5 Anm. 12b mwN). Aufgrund der gesetzgeberischen Fortentwicklung durch § 5 Abs. 1 Satz 2 setzt sich uE der IV. Senat über die verstärkte Geltung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes hinweg (vgl. auch KNOBBE-KEUK aaO S. 170 f., die ebenfalls der Auffassung ist, daß hier der Bewertungsvorbehalt nicht eingreift; TIPKE/LANG XIV. § 9 Rz. 376). Sofern der Gesetzgeber die Entscheidung des IV. Senats hingegen teilt und R 33 EStR für geltendes Recht hält, wäre es aus Gründen der Rechtssicherheit wünschenswert, wenn eine explizite steuerrechtliche Norm für die HK in § 6 EStG geschaffen würde (vgl. STREFKOMMISSION, Schriftenreihe des BMF Heft 17, Bonn 1971, V Tz. 131–133, 200 für Übertragung der Um-

schreibung der EStR in das Gesetz; P.J. SCHMIDT, DB 1988 S. 1277/1280). Bei Verankerung einer Spezialnorm im § 6 EStG würde keine steuerrechtliche Lücke mehr existieren und folglich der Bewertungsvorbehalt des § 5 Abs. 6 EStG eingreifen, so daß der Maßgeblichkeitsgrundsatz für die handelsrechtlichen Wahlrechte der HK-Definition, die nach § 6 dann als Einbeziehungspflichten kodifiziert würden, nicht mehr anwendbar wäre.

c) Konsequenzen für die Rückstellungsbewertung

462

Setzt ein Stpfl. in der HBil. bei der Rückstellungsbewertung auch Fixkosten und Verwaltungskosten an, so ist dieser Ansatz auch aufgrund der formellen Maßgeblichkeit nach § 5 Abs. 1 Satz 2 in die StBil. zu übernehmen; werden bei der Rückstellungsbemessung in der HBil. nur die variablen Kosten zugrunde gelegt, so sind diese auch in die StBil. zu übernehmen (vgl. BORDEWIN, BB 1985 S. 517; OFD Düss. v. 2. 10. 85, DB 1986 S. 148 f.; ADS VI. § 253 Tz. 256). Wahlbestandteile nach § 255 Abs. 2 Satz 4 HGB bzw. R 33 Abs. 1 Satz 3 EStR (Verwaltungskosten etc.) dürfen bei der Bemessung der Rückstellungen für drohende Verluste aufgrund des Vorsichtsprinzips auch dann berücksichtigt werden, wenn derartige Kosten bei Vorräten nicht angesetzt werden, da ein Grundsatz der Einheitlichkeit der Bewertung für unterschiedliche Bilanzpositionen wegen fehlender Funktionsgleichheit der Bewertungsobjekte hier grundsätzlich nicht gilt (vgl. IdW, Stellungnahme SABI 2/1987, WPg. 1988 S. 48 f.; vgl. auch ADS VI. § 253 Tz. 254, die der Auffassung sind, daß handelsrechtlich stets ein Ansatz zu Vollkosten möglich ist; aA SIEGEL in FS D. SCHNEIDER, 1995 S. 635/672 d).

IV. Die einzelnen Bestandteile der Herstellungskosten (§ 255 Abs. 2 Sätze 2 bis 6, Abs. 3 HGB)

1. Material- und Fertigungskosten (§ 255 Abs. 2 Satz 2 HGB)

a) Materialkosten

463

Materialeinzelkosten: Nach § 255 Abs. 2 Satz 2 HGB gehören die „*Materialkosten*“ ausdrücklich zu den aktivierungspflichtigen HK. Nicht eindeutig geregelt worden ist vom Gesetzgeber, ob hierunter lediglich die Materialeinzelkosten fallen. Dieser Auffassung wird zT vom Schrifttum gefolgt. ELLROTT/SCHMIDT-WENDT (in Beck-BilKomm. III. § 255 Anm. 349) zählen zu den aktivierungspflichtigen Materialkosten lediglich die „zurechenbaren Rohstoffe oder fremdbezogene[n] Teilerzeugnisse (Zuliefermaterial, Zulieferteile)“, nicht hingegen die Hilfs- und b) Betriebsstoffe. Dieser Auffassung wird hier nicht gefolgt, da Art. 35 Abs. 3 der 4. EG-Richtlinie, der die Grundlage für § 255 HGB darstellt, auch die Anschaffungskosten der Hilfs- und Betriebsstoffe anführt (vgl. HARTUNG, BB 1992 S. 2392). Folglich sind alle Hilfs- und Betriebsstoffe, die dem einzelnen Produkt zugerechnet werden könnten, auch dann aktivierungspflichtige HK, wenn diese – etwa aus Vereinfachungs- oder Praktikabilitätsgründen – als (unechte) Gemeinkosten behandelt werden (vgl. ORDELHEIDE, Beck-HdR, B 163 Rz. 65–67; v. WYSOCKI in FS BEUSCH, S. 929/932); der *Hauptfachausschuß des IdW* (Stellungnahme HFA 5/1991, WPg. 1992 S. 94/95) stellt auf den quantitativen Zusammenhang zwischen hergestelltem Gegenstand und dem durch seine Herstellung entstandenen Verbrauch an Gütern (mengenmäßige Erfäßbarkeit) ab, wobei es auf die Möglichkeit einer direkten Zurechnung – also nicht auf die

tatsächlich vorgenommene Zurechnung – ankommen soll; zur Diskussion s. auch Anm. 459.

Aktivierungspflichtige Materialkosten: Zu diesen gehören uE (vgl. ADS VI. § 255 HGB Tz. 142–144; ORDELHEIDE aaO Rz. 66 f.):

- unfertige Erzeugnisse des Unternehmens;
 - Einbauteile sowie Rohstoffe, die von Dritten erworben wurden und in dem Fertigungs- (Produktions-)prozeß weiterverarbeitet werden;
 - Bezugskosten von Rohstoffen, Einbauteilen uä. (zB Eingangsfrachten; Rollgelder);
 - im Herstellungsprozeß wiederverwertete Abfälle;
 - verbrauchsbedingter Schwund, zB durch Gewichtsverlust, Abfälle, Bruch, Verschnitt und Ausschuß, soweit diese nicht an anderer Stelle wieder verwendet werden (dann Kostengutschrift); hierzu zählt aber nicht der Schwund durch Diebstahl, Unterschlagung oder Zerstörung;
 - Innenverpackung (vgl. BFH v. 20. 5. 88 III R 31/84, BStBl. II S. 961; MATHIAK, DStR 1989 S. 233; KNOP/KÜTING in KÜTING/WEBER IV. § 255 Rn. 182 f.);
 - Hilfsstoffe (zB Säcke; Etuis; Tuben; Schrauben, Nägel, Lacke, Farben und Klebstoffe bei der Möbelproduktion; Seife der Wäscherei; Konservierungsmittel und Bindemittel der Nahrungsmittelindustrie; Filme und Chemikalien des Berufsphotographen; Gerbstoffe des Gerbers);
 - Betriebsstoffe, die sich von den Hilfsstoffen dadurch unterscheiden, daß sie nicht in das Erzeugnis eingehen, sondern daß sie für die Durchführung des Betriebsprozesses und der Aufrechterhaltung der Betriebsbereitschaft erforderlich sind (Energie für Fertigungsanlagen; Schmierstoffe) sowie der
 - von der mengen- oder zeitabhängigen Inanspruchnahme der Maschinen verursachter Wartungs- und Reparaturmaterialverbrauch.
- Zur Ermittlung und Bewertung der Materialkosten sowie zur Ermittlung der Materialverbräuche bei Kuppelproduktion s. Anm. 965 ff.

463 a b) Fertigungskosten

Der Begriff der Fertigungskosten ist in § 255 Abs. 2 Satz 2 HGB nicht definiert worden. Aus der handelsrechtlichen HKDefinition kann man lediglich eine Negativabgrenzung ableiten. Danach fallen unter Fertigungskosten alle Kosten, die *nicht* zu den

- Materialkosten,
- Sonderkosten der Fertigung,
- Wertverzehr des Anlagevermögens,
- Kosten der allgemeinen Verwaltung, sozialer Einrichtungen, freiwilliger sozialer Leistungen sowie der Altersversorgung und zu den
- Vertriebskosten

zählen (vgl. ORDELHEIDE, Beck-HdR, B 163 Rz. 75).

R 33 EStR (1958 ff.) zählt zu den Fertigungskosten insbesondere die Fertigungslöhne, die von BFH v. 31. 7. 67 I 219/63 (BStBl. II 1968 S. 22/23) als typische Einzelkosten bezeichnet werden und somit als *aktivierungspflichtig* zu qualifizieren sind. Dabei zählen auch die Fertigungslöhne, die über eine Umrechnung von Stundenlöhnen auf die eingesetzte Fertigungszeit oder über die Stückzahl geschlüsselt werden, zu den einzeln erfaßbaren Kosten (vgl. IdW, Stellungnahme HFA 5/1991, WPg. 1992 S. 94/95), die im Rahmen der handelsrechtlichen HKUntergrenze und somit auch steuerlich einbezogen werden müssen. Aufwen-

dungen, die zwar mengenmäßig an eine Bezugsgröße der Fertigung anknüpfen, bei denen aber nicht das Kriterium der „*Veranlassung dem Grunde nach*“ (s. Anm. 459) erfüllt ist (zB IHK-Beitrag, Gebühren), gehören nicht zu den aktivierungspflichtigen Fertigungskosten.

Zu den aktivierungspflichtigen Fertigungskosten gehören folgende Kostenkategorien (vgl. WP-Hdb. 1992 Teil E Tz. 240; ORDELHEIDE aaO Rz. 77):

Fertigungslöhne, wozu zählen:

- Löhne für direkt am Produktionsprozeß des Erzeugnisses tätige Mitarbeiter (Produktions- und Verarbeitungslöhne);
- Löhne in Hilfsbetrieben (Energie, Werkstätten, Transport);
- Löhne für im Produktionsprozeß tätiges Management sowie für technische Verwaltung (Werkmeister, Arbeitsvorbereitung u.a.m.), wobei allerdings diese Aufwendungen nicht dem einzelnen Erzeugnis zugerechnet werden können, so daß hier häufig Fertigungsgemeinkosten anzunehmen sein dürften.
- Lohnnebenkosten (vgl. auch SCHNEELOCH, DB 1989, S. 287) wie
 - Zuschläge für Überstunden und Mehrarbeit;
 - Sozialversicherungsbeiträge (Arbeitgeberanteil) sowie andere gesetzlich oder tariflich auferlegte Sozialaufwendungen (Berufsgenossenschaftsbeiträge, vermögenswirksame Leistungen);
 - Ausfallzeiten wie Lohnfortzahlung im Krankheitsfall (ablehnend zur Lohnfortzahlung SCHMEISSER/STEINLE, DB 1987 S. 2319; HAUSER/HAGENAU, DB 1990 S. 440; BACHEM, BB 1991 S. 380; HARTUNG, BB 1991 S. 872) sowie Einmalzahlungen wie Weihnachts- und Urlaubsgeld (ablehnend SCHNEELOCH, DB 1989 S. 287) sind bei der Einbeziehungspflicht von Fertigungslöhnen umstritten, da diese Leistungen nicht direkt dem Erzeugnis zugerechnet werden können; andererseits ist festzustellen, daß die Leistungen Lohnbestandteile darstellen, die bei einer Festlegung einer Jahresvergütung einbezogen werden; werden zB Mitarbeiter von Leiharbeitsfirmen ausgeliehen, so sind idR die Ausfallzeiten und die Sonderzahlungen in den effektiven Stundensätzen, die dann höher liegen dürften als die effektiv im Unternehmen zu zahlenden Stundenlöhne, einkalkuliert;
- vom Unternehmen übernommene Lohn- und Kirchensteuer.

Aufwendungen für Drittleistungen:

- externe Bearbeitungskosten (zB Subunternehmer, Veredelung);
- externe Projekt- und Planungsarbeiten, soweit direkt zurechenbar;
- externe Hilfstätigkeiten (zB Reparatur).

c) Sonderkosten der Fertigung

463 b

Der Begriff der Sonderkosten der Fertigung ist in § 255 Abs. 2 Satz 2 HGB erstmalig explizit als einbeziehungspflichtiger Herstellungskostenbestandteil erfaßt. Als Sonderkosten werden Aufwendungen bezeichnet, die man nicht ohne weiteres unter die Materialkosten oder Fertigungskosten einerseits oder die Verwaltungskosten oder Vertriebskosten fassen kann. Zu den Sonderkosten der Fertigung gehören Aufwendungen, die dem Fertigungsprozeß – nicht aber der Verwaltung oder dem Vertrieb – zugerechnet werden können (s. auch R 33 Abs. 3 EStR). Dazu zählen üblicherweise zB *Entwicklungskosten* (s. § 5 Anm. 1743), *Entwurfskosten* (Planungs- und Konstruktionskosten), *Lizenzgebühren* (EStR aaO; ausgenommen Vertriebslizenzen, s. Anm. 1000 „Lizenzgebühren“), AfA von den Anschaffungskosten von *Patenten*, *Know-how* und *Spezialwerkzeugen*, Aufwendungen für *Formen*, *Modelle*, *Schablonen* (J. SCHMIDT, DB 1977 S. 1069), *Schnitte* und *Statik*

sowie hiermit zusammenhängende Aufwendungen für *Subunternehmer*. Entscheidend für die Aktivierbarkeit der Sonderkosten ist, daß zumindest ein *Bezug* zwischen den Aufwendungen und der Herstellung von Erzeugnissen besteht (vgl. ORDELHEIDE, Beck-HdR, B 163 Rz. 85). Das Schrifttum folgert überwiegend, daß nur Sondereinzelkosten unter die Sonderkosten der Fertigung fallen (ADS VI. § 255 HGB Tz. 150; KNOP/KÜTING in KÜTING/WEBER IV. § 255 Rn. 198). Zu den aktivierungspflichtigen Sonderkosten gehören aber auch die dem Fertigungsprozeß eines Erzeugnisses zurechenbaren Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, und zwar auch dann, wenn diese als (unechte) Gemeinkosten erfaßt werden (vgl. Art. 35 Abs. 3 der 4. EG-Richtlinie). Als nicht fertigungsbezogen werden solche Vorarbeiten angesehen, deren bezwecktes Ergebnis noch nicht mit einem konkreten Erzeugnis so in Zusammenhang steht, daß es als dessen unmittelbare Vor- und Zwischenstufe anzusehen ist. Auf dieser Grundlage ist auch die Aktivierbarkeit von *Forschungs- und Entwicklungskosten* zu beurteilen. Die Aufwendungen für *Grundlagenforschung und Neuentwicklungen* sind regelmäßig einer Vorstufe zuzuordnen, in der kein Zusammenhang mit einem konkreten zu fertigenden Produkt besteht, so daß hier von einem Einbeziehungsverbot auszugehen ist (vgl. ADS VI. § 255 HGB Tz. 151; ORDELHEIDE aaO Rn. 84; BFH v. 4. 12. 86 V R 92/77, StRK EStG 1975 § 6 Abs. 1 Nr. 2 R. 22). Unklar ist die Einbeziehung, wenn es sich um eine *Weiterentwicklung* konkreter Typen (zB face-lifting eines Autos) handelt. Vom Schrifttum wird hier überwiegend von einem Einziehungswahlrecht ausgegangen, da hier der Charakter der Fertigungsgemeinkosten gegeben ist (vgl. ebenda mwN). Wenn aber mit der Weiterentwicklung der Beginn der Herstellung eines bestimmten Erzeugnisses (auch eines Prototypen) verbunden ist, so ergibt sich eine Aktivierungspflicht (s. auch § 5 Anm. 1743; vgl. SARX in Beck-BilKomm. II. § 255 Anm. 425).

Bei auftrags- und objektbezogenen Sonderkosten (zB Planungs- und Konstruktionskosten) handelt es sich hingegen grundsätzlich um aktivierungspflichtige HK (vgl. ADS VI. § 255 HGB Tz. 151; SARX in Beck-BilKomm. II. § 255 Anm. 424, 426). Derartige Kosten (*Kosten der Auftragsvorbereitung und -abwicklung*) sind jedoch nur aktivierbar unter der Voraussetzung, daß ein konkreter Auftrag erteilt wurde (vgl. ADS VI. § 255 HGB Tz. 214). *Kosten der Auftragsverlangung* gehören idR zu den nicht aktivierbaren Vertriebskosten (vgl. KNOBBE-KEUK, Bilanz- und UnternehmensStRecht, 9. Aufl. 1993 S. 169; differenzierend ADS VI. § 255 HGB Tz. 213 mwN; s. auch Anm. 464).

2. „Einrechnung“ der Gemeinkosten (§ 255 Abs. 2 Satz 3 HGB)

463 c a) Abgrenzung zwischen Einzelkosten und Gemeinkosten

Begriff der Gemeinkosten: Bei Gemeinkosten handelt es sich im Rahmen der Herstellungskosten um „Aufwendungen für Güter, Leistungen und Dienste, die nicht unmittelbar in das Produkt eingehen, sondern nur über eine Schlüsselung oder Umlage zu dem hergestellten Vermögensgegenstand (bzw. WG; Anm. des Verf.) in Beziehung gebracht werden können“ (IdW, Stellungnahme HFA 5/1991, WPg. 1992 S. 95).

Echte und unechte Gemeinkosten: Unter das handelsrechtl. Einziehungswahlrecht fallen uE nur die *echten Gemeinkosten*; hierzu zählen solche Aufwendungen, die für ein Erzeugnis nicht direkt erfaßt werden können, etwa weil sie für mehrere Erzeugnisse gemeinsam anfallen (zB Licht- und Heizkosten in einer Halle, in der mehrere Fertigungsstraßen sind; vgl. ORDELHEIDE, Beck-HdR,

B 163 Rz. 45). Dabei werden Schlüsselungen möglichst durch Zählungen und Messungen der tatsächlichen Inanspruchnahme der Faktorkosten durch das Bezugsobjekt gebildet (vgl. ADS VI. § 255 HGB Tz. 138). Zu den *unechten Gemeinkosten* zählen solche (variablen) Aufwendungen, die zwar direkt (mengen- oder zeitmäßig) *erfaßbar* wären, die aber wegen zu hoher Kosten oder aus Praktikabilitätsgründen tatsächlich nicht direkt, sondern nur indirekt zugerechnet werden (zB Stromverbrauch einer Maschine, Öle, Fette, Schrauben; vgl. ORDELHEIDE aaO Rz. 46 f.); für diese Kosten gilt uE eine *Einbeziehungspflicht* (s. dazu ausführlich Anm. 459 „Einzelner erfaßbare Kosten“ mwN).

Abgrenzung: Für die Behandlung als Einzel- und Gemeinkosten kommt es nicht auf die *tatsächliche Kostenrechnung*, sondern auf die *mögliche Kostenrechnung* iS einer Erfassbarkeit von Einzelkosten an (vgl. SELCHERT, DB 1986 S. 2301; ORDELHEIDE aaO Rz. 48; zur Diskussion s. KÜTING, BB 1989 S. 589 f.; WOHLGEMUTH, HdJ 1/10, 2. Aufl. Rn. 21). Sofern aus Praktikabilitäts- und Wirtschaftlichkeitsgründen tatsächlich keine Einzelerfassung erfolgt, können für die Abgrenzung von Einzel- und Gemeinkosten auch Schätzungen in Betracht kommen (vgl. ADS VI. § 255 HGB Tz. 137). Eine Schlüsselung, die sich auf die Ausbringungsmenge, Zeit oder Beschäftigung bezieht, steht somit dem unmittelbaren Zusammenhang der Einzelkosten mit dem betreffenden WG nicht entgegen (vgl. IdW aaO S. 95), soweit das Kriterium der „*Veranlassung dem Grunde nach*“ erfüllt ist (s. Anm. 459); unter diesen Voraussetzungen (theoretische Zurechenbarkeit zu den Einzelkosten) zählen Aufwendungen, die in der Kostenrechnung tatsächlich als Gemeinkosten erfaßt werden, handels- und steuerrechtlich zu den *Einzelkosten*. (Dieses ist allerdings nicht die einzige Differenz zwischen dem bilanzrechtlichen Herstellungskostenbegriff und dem kostenrechnerischen Herstellkostenbegriff. Weitere Unterschiede existieren zB bei den kalkulatorischen Zinsen, Abschreibungen und Unternehmerlohn.)

Gemeinkostenverrechnung bei Unterbeschäftigung: Sog. „Leerkosten“, die aufgrund einer Unterbeschäftigung entstehen, dürfen nach hM grundsätzlich nicht in die HK einbezogen werden (vgl. v. WYSOCKI in FS BEUSCH, S. 929/937 f.; s. auch FREIDANK, BB 1984 S. 29 ff. u. Anm. 986).

Prinzip der Angemessenheit der Gemeinkosten: Nach § 255 Abs. 2 Satz 3 HGB dürfen nur „*angemessene Teile*“ der notwendigen Gemeinkosten (Material, Fertigung, Wertverzehr) in die HK eingerechnet werden (vgl. BFH v. 21. 10. 93 IV R 87/92, BStBl. II 1994 S. 176 = FR 1994 S. 118; STOBBE, FR 1994 S. 108 f.). Angemessenheit bedeutet, daß nur diejenigen Gemeinkosten bei den HK erfaßt werden dürfen, die einem bestimmten Produkt zugerechnet werden können und auf seine Herstellung entfallen. Die Zurechnung darf nicht willkürlich sein, sondern muß vernünftigen betriebswirtschaftlichen Kriterien entsprechen; im Rahmen der Kuppelproduktion, bei kleinen Losgrößen und längeren Rüstzeiten ist auch aufgrund des Vorsichtsprinzips die Erlösfähigkeit des gefertigten und zu bewertenden Produkts im Rahmen der Angemessenheit zu prüfen (vgl. ADS VI. § 255 HGB Tz. 157 f.). Betriebs- und periodenfremde sowie außergewöhnliche Gemeinkosten dürfen nicht einbezogen werden (vgl. ebenda, Tz. 158; ELLROTT/FITZNER in Beck-BilKomm. III. § 255 Anm. 437).

Veranlassung durch die Herstellung: Ob Aufwendungen überhaupt als Gemeinkosten in die HK einbezogen werden dürfen, hängt von ihrem unmittelbaren Zusammenhang mit dem *Herstellungsvorgang* ab (vgl. R 33 Abs. 1 Satz 2 EStR). § 255 Abs. 2 Satz 2 HGB bestimmt, daß der Wertverzehr des Anlagevermögens nur dann einbezogen werden darf, wenn er durch die *Fertigung* veranlaßt ist (vgl.

§ 6 Anm. 463 c–463 e Abs. 1 Nr. 1 Satz 1: Abnutzbare Anlagegüter

BFH v. 21. 10. 93 IV R 87/92 aaO; STOBBE, FR 1994 S. 108 f.). In diesem Fall ist insbesondere die Abgrenzung zwischen Herstellung (Fertigung) und Vertrieb von Bedeutung, da Vertriebskosten einem Einbeziehungsverbot unterliegen; zu dieser Abgrenzung s. BFH v. 20. 5. 88 III R 31/84, BStBl. II S. 961; ELLROTT/FITZNER in Beck-BilKomm. III. § 255 Anm. 452 mwN; s. auch Anm. 280.

Zeitraum der Herstellung: Gemeinkosten dürfen nach § 255 Abs. 2 Satz 5 HGB nur insoweit in die HK einbezogen werden, als sie auf den Zeitraum der Herstellung entfallen (vgl. ADS VI. § 255 HGB Tz. 164–171); s. auch Anm. 276 (Begriff) u. 465 (Fremdkapitalzinsen).

463 d **b) Materialgemeinkosten**

Zur Problematik, ob stl. die Materialgemeinkosten in die HK einbezogen werden dürfen (Wahlrecht) oder müssen (Pflicht), s. Anm. 461.

Zu den Materialgemeinkosten gehören „die Kosten (ohne abziehbare Vorsteuer), die mit der Lagerung und Wartung des Materials in Zusammenhang stehen“ (BMF v. 11. 11. 74, BStBl. I S. 1000; s. auch R 33 Abs. 2 EStR). Hierzu zählen: Kosten der Einkaufsabteilung, der Warenannahme, der Material- (Menge, Qualität) und der Rechnungsprüfung; Lagerhaltung, innerbetrieblicher Transport zum Lager; Materialverwaltung und -bewachung; Versicherungen für Lagerung und Transport (vgl. ADS VI. § 255 HGB Tz. 172). Hinsichtlich der Abgrenzung zu den aktivierungspflichtigen Materialeinzelkosten ist zu prüfen, ob die Anschaffungsnebenkosten (s. Anm. 292–296) der eingekauften Materialien (Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe) bei den aktivierungspflichtigen Materialeinzelkosten erfaßt werden; wird aus Praktikabilitätsgründen auf die Ermittlung dieser (theoretisch) erfaßbaren Nebenkosten verzichtet, so ist – ggf. durch Schätzung – ein Zuschlag auf die aktivierungspflichtigen Materialkosten (s. Anm. 460) vorzunehmen.

Die Materialgemeinkosten werden idR durch einen prozentualen Zuschlag auf das Fertigungsmaterial verrechnet, wobei bei nicht unwesentlichen Abweichungen unterschiedliche Zuschläge (Prozentsätze) je Stoffgruppe vorzunehmen sind (vgl. ADS VI. § 255 HGB Tz. 173).

463 e **c) Fertigungsgemeinkosten**

Zur Problematik, ob stl. die Fertigungsgemeinkosten in die HK einbezogen werden dürfen (Wahlrecht) oder müssen (Pflicht), s. Anm. 461.

Nach BFH v. 21. 1. 71 IV R 51/69 (BStBl. II S. 304/306) gehört zu den Fertigungsgemeinkosten „alles, was dazu verwendet wird, um die Halb- oder Fertigungsgüter herzustellen, dh. alles, was hierbei in vollem Umfange in dem Herstellungsprozeß aufgeht“. Hinsichtlich der Abgrenzung der Fertigungsgemeinkosten ist festzustellen, daß es sich hierbei um einen Auffangtatbestand handelt; dh. Fertigungsgemeinkosten sind alle Aufwendungen, die nicht den Materialeinzel- oder -gemeinkosten, Fertigungseinzelkosten oder Sondereinzelkosten zugerechnet werden und auch nicht zu den Verwaltungs- oder Vertriebskosten zählen (vgl. ADS VI. § 255 HGB Tz. 174).

Nach R 33 Abs. 2 EStR und den handelsrechtlichen Kommentierungen (vgl. zB ADS VI. § 255 HGB Tz. 175; ELLROTT/FITZNER in Beck-BilKomm. III. § 255 Anm. 423; ORDELHEIDE, Beck-HdR B 163 Rz. 113) zählen ua. zu den Fertigungsgemeinkosten:

- Arbeitsvorbereitung, Fertigungs- und Qualitätskontrolle,
- Energiekosten und sonstige Hilfs- und Betriebsstoffe, die nicht schon als unechte Gemeinkosten erfaßt sind,

- Werkzeuglager,
- Werkstattverwaltung,
- laufende Wartung, Instandhaltung und Reparaturen der Fertigungsanlagen (zB technische Anlagen, Maschinen, Einrichtungen, Vorrichtungen, Werkzeuge),
- Betriebsleitung und Meister,
- Raumkosten (einschl. Bewachung und Reinigung), Sachversicherungen,
- Unfallstationen und Unfallverhütungseinrichtungen der Fertigungsstätten,
- Lohnbüro, soweit in ihm die Löhne und Gehälter der in der Fertigung tätigen Arbeitnehmer abgerechnet werden,
- Gewerbekapital-, Vermögen- und Grundsteuer auf Fertigungsanlagen,
- sonstige Aufwendungen (zB Telefon, Reisekosten), sofern sie auf den Fertigungsbereich entfallen.

d) Abschreibungen – Wertverzehr des Anlagevermögens

463 f

Handelsrecht: Der Wertverzehr des Anlagevermögens unterliegt, soweit er durch die *Fertigung veranlaßt* ist, nach § 255 Abs. 2 Satz 3 HGB einem Einbeziehungs*wahlrecht*. Dabei ist zu beachten, daß nur *angemessene Teile* einbezogen werden dürfen und daß sich der Wertverzehr auf den *Zeitraum der Herstellung* (s. hierzu Anm. 277) beziehen muß. Daraus folgt, daß nur *planmäßige Abschreibungen* iSd. § 253 Abs. 2 Satz 1 HGB einbezogen werden dürfen. Außerplanmäßige Abschreibungen, steuerliche Sonderabschreibungen sowie erhöhte Absetzungen dürfen hingegen nicht einbezogen werden (vgl. ADS VI. § 255 HGB Tz. 191; KNOP/KÜTING in KÜTING/WEBER IV. § 255 Rn. 277; WOHLGEMUTH, HdJ I/10, 2. Aufl. Rn. 39).

Steuerrecht: Aufgrund des Maßgeblichkeitsgrundsatzes wäre auch steuerlich ein Einbeziehungs*wahlrecht* anzunehmen. Steuerlich ist aber nach Auffassung der Finanzverwaltung aufgrund des BFH-Beschlusses v. 3. 2. 69 (GrS 2/68, BStBl. II S. 291; s. hierzu ausführlich Anm. 455) auch nach dem BiRiLiG weiterhin von einer Einbeziehungs*pflicht* auszugehen (so R 33 Abs. 4 EStR 1975 ff.).

Absetzung für Abnutzung: Die bei der Bilanzierung des Anlagevermögens steuerlich angesetzte Absetzung für Abnutzung darf bei der Ermittlung des steuerrechtlich einzubeziehenden Wertverzehrs grundsätzlich einbezogen werden (vgl. KNOP/KÜTING in KÜTING/WEBER IV. § 255 Rn. 282).

Bewertungsfreiheiten, Sonderabschreibungen, erhöhte Absetzungen und Teilwertabschreibungen dürfen wie im Handelsrecht bei der Ermittlung der stl. HK nicht einbezogen werden (vgl. R 33 Abs. 4 Sätze 5 und 6 EStR). Wurden in Vorjahren derartige Abschreibungen vorgenommen, so sind diese bei der Bemessung des Wertverzehrs nicht zu berücksichtigen, so daß auf die ursprünglich geplanten (zB linearen) Abschreibungsbeträge (dh. ohne Berücksichtigung steuerlicher Sonderabschreibungen uä.) bei der HKBewertung zurückzugreifen ist. Eine Ausnahme gilt lediglich für (Teilwert-)Abschreibungen, die zwingend vorgenommen werden müssen, da in diesem Fall die planmäßigen Abschreibungen bei der Bemessung der HK zu hoch ausfallen würden.

Kalkulatorische Abschreibungen sind nach handels- und steuerrechtlicher hM zulässig, sofern nicht von höheren Wiederbeschaffungskosten ausgegangen wird (vgl. ORDELHEIDE in Beck-HdR, B 163 Rz. 126; IdW, Stellungnahme HFA 5/1991, WPg. 1992 S. 94/95). Hinsichtlich der Abschreibungsbasis ist also auch bei der kalkulatorischen Abschreibung das pagatorische Prinzip zu beachten. Es ist jedoch möglich, daß das Anlagevermögen degressiv abgeschrieben wird, bei der HKBewertung hingegen die lineare AfA berücksichtigt wird (vgl. auch R 33

Abs. 4 Satz 3 EStR). Bei der Ermittlung der HK ist die Grenze der kalkulatorischen Abschreibung nicht immer in den tatsächlichen angesetzten Abschreibungen zu sehen (so offenbar IdW, HFA 5/1991 aaO); vielmehr sind bei Ansatz der linearen AfA bei der Ermittlung der HK in späteren Nutzungsjahren höhere Abschreibungsbeträge als bei der – beim Anlagevermögen angesetzten – degressiven AfA, die in Folgejahren idR geringer als die lineare AfA ist, zu berücksichtigen (so auch R 33 Abs. 4 Satz 4 EStR; ELLROTT/FITZNER in Beck-BilKomm. III. § 255 Anm. 429). Nach BLÜMICH/EHMCKE (§ 6 Rz. 456) ist der Ansatz der degressiven AfA bei der HK-Ermittlung nicht möglich; als Obergrenze soll lediglich die lineare Absetzung gelten. Diese Auffassung ist insoweit begründet, als hiermit Überbewertungen und somit ein Verstoß gegen das Vorsichtsprinzip bei den HK von Vorräten vermieden werden können. Würde die HK-Bewertung bei den Vorräten hinsichtlich des Wertverzehrs etwa einer degressiven AfA folgen, so würde eine Übernahme dieser AfA bei den HK zu einer höheren Bewertung führen, die uU dem Vorsichtsprinzip widersprechen würde. Nicht zu beanstanden ist es, wenn bei der kalkulatorischen AfA eine längere Nutzungsdauer als die steuerliche (zB bei Gebäuden 50 Jahre anstelle der Nutzungsdauer von 25 Jahren) angesetzt wird.

Veranlassung durch Fertigung: s. Anm. 460 c.

463 g e) Steuern

Ertragsteuern: Nach herrschender handelsrechtlicher Auffassung gehören die *gewinnabhängigen Steuern* nicht zu den Herstellungskosten; nach Handelsrecht sind nicht nur die ESt. und KSt., sondern auch die Gewerbeertragsteuer bei den HK nicht einbeziehbar (vgl. ADS VI. § 255 HGB Tz. 177; HOFBAUER in Bonner-HdR, § 255 HGB Rz. 53; KNOP/KÜTING in KÜTING/WEBER IV. § 255 Rn. 401–404; ELLROTT/FITZNER in Beck-BilKomm. III. § 255 Anm. 468 „Steuern“). Steuerlich wird dem Einbeziehungsverbot nur hinsichtlich der ESt. und KSt. gefolgt (vgl. SCHMIDT/GLANEGGER XIV. § 6 Rz. 210 „Steuern“). Für die Gewerbeertragsteuer wird steuerlich unter Bezugnahme auf BFH v. 5. 8. 58 I 70/57 U, BStBl. III S. 392 von der Finanzverwaltung nach R 33 Abs. 6 Satz 2 EStR noch immer ein steuerliches Wahlrecht angenommen (so auch SCHMIDT/GLANEGGER aaO; WEBER-GRELLET, StbJb. 1994/95 S. 122). Aufgrund der Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen HK-Definition dürfte dieses stl. Wahlrecht allerdings nicht mehr haltbar sein (vgl. KNOBBE-KEUK, Bilanz- und UnternehmensStR, 9. Aufl. S. 171; s. auch KNOP/KÜTING in KÜTING/WEBER IV. § 255 Rn. 403 mit anderer Argumentation; SIEGEL in FS D. SCHNEIDER, 1995 S. 635/645). Eine Ausnahme kann aber für die GewErtrSt., die wegen der Zinshinzurechnungen anfällt und daher nicht rein gewinnabhängig ist, in Betracht kommen, sofern man Fremdkapitalzinsen bei den HK ansetzt (s. dazu Anm. 460 k; vgl. ORDELHEIDE in Beck-HdR, B 163 Rz. 117).

Substanzsteuern: Die Gewerkekapi-, Grund- und Vermögensteuer sind handelsrechtlich, soweit sie auf den Herstellungsbereich entfallen, bei den HK *einbeziehbar* (vgl. ADS VI. § 255 HGB Tz. 176; KNOP/KÜTING in KÜTING/WEBER IV. § 255 Rn. 393 f. u. 401 f.; ELLROTT/FITZNER in Beck-BilKomm. III. § 255 Anm. 468 „Steuern“; ORDELHEIDE in Beck-HdR, B 163 Rz. 117). Die Substanzsteuern, die auf den Verwaltungs- und Vertriebsbereich entfallen, sind gesondert zu ermitteln (vgl. ELLROTT/FITZNER in Beck-BilKomm. III. § 255 Anm. 468 „Steuern“). Substanzsteuern, die auf den Vertriebsbereich entfallen, dürfen folglich nicht aktiviert werden (vgl. Anm. 460 j). Die Finanzverwaltung nimmt für die

Vermögensteuer nach R 33 Abs. 6 Satz 1 EStR generell ein Aktivierungsverbot an (vgl. KNOP/KÜTING in KÜTING/WEBER IV. § 255 Rn. 401). Wenn man der Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Begriffsbestimmung folgt (s. Anm. 455), dürfte dieses steuerliche Aktivierungsverbot nicht mehr haltbar sein.

Verbrauchssteuern: Die *Umsatzsteuer* gehört zum Vertriebsbereich und ist folglich nicht aktivierbar. Nicht abziehbare *Vorsteuern* rechnen zu den Herstellungskosten (vgl. BFH v. 27. 9. 90 IX B 268/89, BFH/NV 1991 S. 297 zu § 9 b EStG; vgl. auch SARX in Beck-BilKomm. II. § 255 Anm. 468 „Steuern“). Verbrauchssteuern (zB *Biersteuer*, *Branntweinsteuer*, *Mineralölsteuer*, *Tabaksteuer*) und Zölle könnten aus handelsrechtlicher Sicht bei direkter Zuordenbarkeit zum Fertigungsbereich als Einzelkosten den HK zugerechnet werden, (vgl. WOHLGEMUTH, HK, in HdJ I/10 II. Rn. 27 u. 56; KNOP/KÜTING in KÜTING/WEBER IV. § 255 Rn. 400; ORDELHEIDE in Beck-HdR, B 163 Rz. 89). Aufgrund der Spezialregelungen in § 250 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 HGB und § 5 Abs. 5 Satz 2 EStG zählen die Verbrauchssteuern zu den Rechnungsabgrenzungsposten. Danach gilt für Verbrauchssteuern im Rahmen der RAP handelsrechtlich ein Aktivierungswahlrecht, *steuerlich* aufgrund der expliziten Vorschrift hingegen ein *Aktivierungsgebot* (vgl. WOHLGEMUTH, HK, in HdJ I/10, 2. Aufl. Rn. 27; s. auch R 33 Abs. 6 Satz 5 EStR). Handelsrechtlich wird aber auch eine Erfassung bei den HK anstelle eines Ansatzes bei den RAP für zulässig gehalten (vgl. ADS VI. § 255 HGB Tz. 153; WP-Hdb. 1992 Bd. I Teil E Tz. 245). Entsprechendes gilt für die *Umsatzsteuer auf erhaltene Anzahlungen* (vgl. ADS VI. § 255 HGB Tz. 154).

3. Verwaltungskosten und Aufwendungen für soziale Leistungen (§ 255 Abs. 2 Satz 4 HGB)

a) Verwaltungskosten

463 h

Nach § 255 Abs. 2 Satz 4 HGB gilt für die Einbeziehung der Verwaltungskosten in die HK ein Wahlrecht. Dieses Wahlrecht ist für das Steuerrecht auch in R 33 Abs. 1 Satz 3 EStR durch die Finanzverwaltung anerkannt. Nach MATHIAK (DStJG 7 [1984] S. 97, insbes. 112 ff. u. 132 ff.) und SEEGER (StbJb. 1987/88 S. 108) hat das Wahlrecht für Verwaltungskosten für die steuerliche Gewinnermittlung in § 6 EStG keine gesetzliche Grundlage, so daß aufgrund spezieller steuerlicher Grundsätze ein Aktivierungsgebot gelten müßte. MOXTER (BB 1988 S. 945) und ORDELHEIDE (in Beck-HdR, B 163 Rz. 164) sehen in der Einbeziehbarkeit der Verwaltungskosten lediglich eine *Bewertungshilfe*, aus der aufgrund der Willkürlichkeit der Kostenzuordnung kein Aktivierungsgebot gefordert werden könne. HARTUNG (BB 1992 S. 2394 f.) geht sogar davon aus, daß für Kosten der allgemeinen Verwaltung ein Aktivierungsverbot gegeben sei und daß das verabschiedete handelsrechtliche Wahlrecht mit der 4. EG-Richtlinie nicht vereinbar sei. Aufgrund des Maßgeblichkeitsgrundsatzes müßte das handelsrechtliche Wahlrecht auch steuerlich gelten (s. dazu Anm. 461).

Als allgemeine Verwaltungskosten sind insbesondere aktivierbar (vgl. R 33 Abs. 5 Satz 1 EStR; ADS VI. § 255 HGB Tz. 194):

- Gehälter und Löhne des Verwaltungsbereichs (Geschäftsleitung, Finanzabteilung, Rechnungswesen, Steuer- und Rechtsabteilung, interne Revision sowie andere Stabsabteilungen);
- die entsprechenden Abschreibungen und Mieten sowie
- die sonstigen in diesem Bereich anfallenden Aufwendungen (zB Reisekosten, Beratungskosten, Kosten des Aufsichtsrats und der Abschlußprüfung, Tele-

fon, Porti, Instandhaltung der Verwaltungsgebäude; Versicherungen, Gebühren und Beiträge, soweit diese nicht anderen Bereichen zuzuordnen sind).

Kosten der Verwaltung dürfen nach § 255 Abs. 2 Satz 5 HGB nur insoweit berücksichtigt werden, als sie auf den *Zeitraum der Herstellung* entfallen (s. dazu Anm. 277). Ferner wird gefordert, daß aufgrund des Vorsichtsprinzips nur angemessene Teile der Verwaltungskosten (s. auch Anm. 460 b hinsichtlich der Gemeinkosten) einbezogen werden dürfen (vgl. ADS V. § 255 HGB Tz. 223, die dieses Kriterium in der VI. Auflage (Tz. 156) nicht mehr verlangen; s. auch zur früheren Rspr. RFH v. 5. 3. 40, RStBl. S. 683).

Zu den Kosten der allgemeinen Verwaltung gehören allerdings nicht die technischen Verwaltungskosten (zB Lagerverwaltung; Meister in der Produktion; Lohnbüro der in der Fertigung tätigen Arbeitnehmer), die entweder den Material- oder Fertigungsgemeinkosten zuzurechnen sind (vgl. ADS VI. § 255 HGB Tz. 192 sowie R 33 Abs. 1 Satz 3 EStR). Streng zu trennen von den Verwaltungskosten sind die Vertriebskosten (zB Abschreibungen auf Vertriebsanlagen; Mieten, Strom und Heizungskosten für den Versandbereich), für die ein Einbeziehungsverbot gilt (vgl. ADS VI. § 255 HGB Tz. 193; ORDELHEIDE in Beck-HdR, B 163 Rz. 211 f.).

Ferner dürfen in die Verwaltungskosten gewinnabhängige Aufwendungen, zB Tantiemen sowie Ertragsteuern nicht einbezogen werden (vgl. ADS VI. § 255 HGB Tz. 195).

463 i **b) Freiwillige soziale Aufwendungen, betriebliche Altersversorgung und Aufwendungen für soziale Einrichtungen des Betriebs**

§ 255 Abs. 2 Satz 4 HGB enthält ein Einziehungswahlrecht für Aufwendungen für soziale Einrichtungen des Betriebs, für freiwillige soziale Leistungen und für betriebliche Altersversorgung. Diese Wahlrechte werden auch von der Finanzverwaltung nach R 33 Abs. 1 Satz 3 EStR 1987 ff. anerkannt. Vom Schrifttum werden diese Wahlrechte teilweise abgelehnt (so fordern zB MATHIAK, DStJG 7 1984 S. 114 u. 138 und BLÜMICH/EHMCKE, § 6 Rz. 463 f. ein Einziehungsgebot; s. zur Diskussion Anm. 461).

Aufwendungen für soziale Einrichtungen des Betriebs: Hierunter fallen ua. Aufwendungen für Kantinen, Kindergärten, Ferienerholungsheime, Betriebsausflüge sowie für Sporteinrichtungen (vgl. BLÜMICH/EHMCKE, § 6 Rz. 466).

Freiwillige soziale Leistungen: Hierzu zählen zB Fahrgeld- und Essenszuschüsse, Jubiläumsgeschenke, Heirats-, Geburts-, Wohnungs- und sonstige Beihilfen (vgl. ebenda; ADS VI. § 255 HGB Tz. 198 sowie R 33 Abs. 5 Satz 3 EStR). Für soziale Aufwendungen hingegen, für die nach Gesetz, Tarifvertrag oder Anstellungsvertrag eine Verpflichtung existiert, wird von der hM für den Fertigungs- und Materialbereich (mit Ausnahme des Einkaufs) von einer Einziehungspflicht ausgegangen (vgl. R 33 Abs. 5 Satz 3 EStR 1987 ff.; ADS VI. § 255 HGB Tz. 198, 230; ELLROTT/FITZNER in Beck-BilKomm. III. § 255 Anm. 435; ORDELHEIDE in Beck-HdR, B 163 Rz. 163; ablehnend für die Aufwendungen für den Krankheitsfall nach dem Lohnfortzahlungsgesetz: HAUSER/HAGENAU, DB 1990 S. 440 ff.; BACHEM, BB 1991 S. 380 ff.; HARTUNG, BB 1991 S. 872).

Aufwendungen für die betriebliche Altersversorgung: Dazu gehören Aufwendungen für Pensions- oder Unterstützungskassen, für Zuführungen zu Pensionsrückstellungen sowie für Direktversicherungen. Hierfür gilt nach hM unverändert ein Einziehungswahlrecht (vgl. ELLROTT/FITZNER in Beck-BilKomm. III. § 255 Anm. 434 f.; vgl. R 33 Abs. 5 Satz 4 EStR 1987 ff.).

4. Vertriebskosten (§ 255 Abs. 2 Satz 6 HGB)

Nach § 255 Abs. 2 Satz 6 HGB dürfen Vertriebskosten nicht in HK einbezogen werden. Diese Vorschrift gilt über das Maßgeblichkeitsprinzip auch steuerlich.

S. auch § 153 Abs. 2 AktG 1965; R 33 Abs. 1 Satz 4 EStR; stRspr., zB BFH v. 29. 10. 69 I 93/64, BStBl. II 1970 S. 178 aE; v. 19. 6. 73 I R 206/71, BStBl. II S. 774; v. 3. 3. 78 III R 30/76 u. III R 46/76, BStBl. II S. 412 u. 413; BGH v. 12. 7. 81 II ZR 175/81, DB 1982 S. 1861 Abschn. 2 a.

Vertriebsgemeinkosten: In der Literatur ist unstrittig, daß dieses Einbeziehungsverbot für alle *Vertriebsgemeinkosten* gilt (vgl. ELLROTT/FITZNER in Beck-BilKomm. III. § 255 Anm. 448 u. 451; ADS VI. § 255 HGB Tz. 211 u. 216).

Zu den nicht aktivierbaren Vertriebs(gemein)kosten gehören zB (vgl. ELLROTT/FITZNER in Beck-BilKomm. III. § 255 Anm. 443; ADS VI. § 255 HGB Tz. 216):

- Kosten der Marktforschung, Werbung (Inserate, Funk & Fernsehen, Reklame-material) und Absatzförderung (Ausstellungen, Messen);
- Provisionszahlungen und zugesagte Festgehälter für Vertreter;
- Personal- und Sachkosten der Vertriebs-, Werbe- und Marketingabteilungen;
- Verkäuferschulung;
- Warenproben und Muster sowie
- Verwaltungsgemeinkosten, die auf den Vertriebsbereich entfallen.

Sondereinzelkosten des Vertriebs dürfen nach dem BiRiLiG im Gegensatz zum früheren Aktienrecht nicht mehr aktiviert werden (vgl. ADS VI. § 255 HGB Tz. 211; KNOP/KÜTING in KÜTING/WEBER IV. § 255 Rn. 301; WP-Hdb. 1992 Teil E Tz. 247). Die Auffassung, daß bei langfristiger Fertigung aufgrund des „true & fair view“ (§ 264 HGB) uU die Aktivierung von Sondereinzelkosten des Vertriebs für zulässig erachtet wird (vgl. WEBER, DB 1987 S. 393; SCHMIDT/GLANEGGER XIV. § 6 Rz. 186; ELLROTT/FITZNER in Beck-BilKomm. III. § 255 Anm. 454 f.), ist aufgrund der handelsrechtlich eindeutigen Bestimmung abzulehnen; hiervon sind allerdings Kosten, die sowohl bei der Fertigung als auch im Vertrieb anfallen, abzugrenzen (s. unten Abgrenzungsfragen). Unter dieses Aktivierungsverbot fallen nicht *Zölle* und *Verbrauchssteuern*, da hier nach § 5 Abs. 5 Satz 2 Ziff. 1 EStG steuerlich eine Aktivierungspflicht (im Handelsrecht hingegen Wahlrecht nach § 250 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 HGB) besteht (s. hierzu § 5 Anm. 1970–1990).

Abgrenzungsfragen: Nicht eindeutig ist, inwieweit Kosten der *Auftragserlangung* und *Auftragsvorbereitung* sowie *-abwicklung* bei auftragsgebundenen Fertigungen in Ausnahmefällen dem Herstellungsbereich zugeordnet werden können (vgl. hierzu ELLROTT/FITZNER in Beck-BilKomm. III. § 255 Anm. 456; „nur in sehr eingeschränktem Umfang“ für Kosten der Auftragserlangung nach ADS VI. § 255 HGB Tz. 213); weitergehend KNOP/KÜTING in KÜTING/WEBER IV. § 255 Rn. 203). Nach BFH v. 13. 9. 89 II R 1/87 (BStBl. II 1990 S. 47) gelten beispielsweise Kosten der Auftragsnachmessung als nicht aktivierbare Vertriebskosten (nach SCHMIDT/GLANEGGER XIV. § 6 Rz. 186 liegen hier HK vor). UE ist es in den Fällen, in denen Angebotsunterlagen (etwa Konstruktionszeichnungen; Planungen zur *Auftragsabwicklung* in der Fertigung; Modelle; uU als Sondereinzelkosten der Fertigung aktivierungspflichtig) nach erfolgten Aufträgen in der Fertigung verwandt werden, nicht zu beanstanden, diese – auch im Rahmen des Vertriebs angefallenen – Kosten dem Fertigungsbereich und somit den HK zuzurechnen. Entscheidend für die Aktivierung derartiger Kosten sollte als zusätzliches Kriterium die Werthaltigkeit der zu fertigenden Produkte sein (vgl. ORDELHEIDE aaO S. 517). Sollte eine überwiegende Zuordnung zum Fertigungs-

bereich oder die Werthaltigkeit nicht gegeben sein, so ist aufgrund der expliziten Regelung in § 255 Abs. 2 Satz 6 HGB und des im Bilanzrecht verankerten Vorwärtsprinzips das *Aktivierungsverbot* verbindlich; dieses Verbot gilt auch für alle Zweifelsfälle (zB gleiche Nutzung im Herstellungs- und Vertriebsbereich bei nicht gewährleiteteter Werthaltigkeit).

S. auch Anm. 1000 „Verpackungskosten“, „Beförderung“, „Lizenzgebühren“, „Umsatzsteuer“.

465 5. Zinsen (§ 255 Abs. 3 HGB)

Eigenkapitalzinsen sind keine ausgabenwirksamen Aufwendungen und aufgrund des pagatorischen Prinzips nicht aktivierbar (vgl. R 33 Abs. 7 EStR 1975 ff.; HFA des IdW, WPg. 1974 S. 324; ADS VI. § 255 HGB Tz. 200). Sie stellen daher keine HK dar und gelten folglich nur als kalkulatorische Größe, die im Rahmen der Kostenrechnung (zusätzlich) berücksichtigt werden kann.

Fremdkapitalzinsen gehörten bis zur Verabschiedung des BiRiLiG nach überwiegender stl. Rspr. und nach Ansicht der FinVerw. *grundsätzlich* nicht zu den HK derjenigen WG, deren Herstellung über einen Kredit finanziert worden ist.

BFH v. 15. 5. 52 IV 469/51 U, BStBl. III S. 169 drittlezter Abs.; v. 27. 8. 53 IV 324/53, BB 1954 S. 830; v. 16. 9. 58 I 351/56 U, BStBl. III S. 462 Abschn. 2 a; v. 24. 4. 59 VI 19/57 U, BStBl. III S. 236; v. 24. 5. 68 VI R 6/67 BStBl. II S. 574, jedoch nur im Leitsatz; v. 18. 3. 70 I R 105/66, BStBl. II S. 529 beiläufig: Die Einrechnung von Fremdkapitalzinsen in die HK werde handelsrechtlich im allg. nicht für richtig gehalten.

In den siebziger Jahren setzte sich jedoch im Handelsrecht und in der FinVerw. die Auffassung durch, daß als Ausnahme von dem grundsätzlichen Aktivierungsverbot unter bestimmten Voraussetzungen Fremdkapitalzinsen im Rahmen der HK angesetzt werden durften (vgl. HFA des IdW, WPg. 1974 S. 324; BMF v. 24. 2. 75, BStBl. I S. 212 ff.). R 33 Abs. 7 EStR 1975 ff. gewährt ein Wahlrecht für bilanzierende Stpfl., wenn ein Kredit nachweislich *in unmittelbarem Zusammenhang* mit der Herstellung eines WG aufgenommen wird. Früher wurde als weitere Bedingung gefordert, daß sich die Herstellung über einen längeren Zeitraum erstreckt (vgl. BMF v. 24. 2. 75 aaO S. 212, wo ein Zeitraum von mehr als einem Jahr verlangt wird). Bei den Überschufeinkunftsarten gilt dieses Wahlrecht nach BFH v. 7. 11. 89 (IX R 190/85, BStBl. II S. 460) hingegen nicht.

Aufgrund der 4. EG-Richtlinie wurde im Rahmen des BiRiLiG im HGB ein Unternehmenswahlrecht (s. hierzu ORDELHEIDE in Beck-HdR, B 163 Rz. 175–177) für den Ansatz von Fremdkapitalzinsen in einer Bewertungshilfe geschaffen. In § 255 Abs. 3 HGB wird das Wahlrecht wie folgt umschrieben:

„Zinsen für Fremdkapital gehören nicht zu den Herstellungskosten. Zinsen für Fremdkapital, das zur Finanzierung der Herstellung eines Vermögensgegenstands verwendet wird, dürfen angesetzt werden, soweit sie auf den Zeitraum der Herstellung entfallen; in diesem Fall gelten sie als Herstellungskosten des Vermögensgegenstands.“

Nach dieser Regelung wird festgestellt, daß für Fremdkapitalzinsen grundsätzlich ein Einbeziehungsverbot gilt, es sei denn, daß der Ausnahmetatbestand des Satzes 2 erfüllt ist. Für den Ausnahmefall gilt handelsrechtlich ein Unternehmenswahlrecht, das aufgrund des Maßgeblichkeitsgrundsatzes uE auch steuerrechtlich ohne Änderungen gelten müßte (vgl. SEEGER, StbJb. 1987/88 S. 108; KNOP/KÜTING in KÜTING/WEBER, HdR IV. § 255 Rn. 339). Daher müßte R 33 Abs. 7 EStR auch an die handelsrechtliche Regelung angepaßt werden (Anm.: Eine Anpassung ist insoweit schon erfolgt, als das Kriterium des „längeren Zeitraums“ in R 33 Abs. 7 EStR 1987 entfallen ist).

Nach der Stellungnahme HFA 5/1991 des IdW ist „für die Aktivierung . . . die Zurechenbarkeit des aufgenommenen Fremdkapitals in sachlicher und zeitlicher Hinsicht auf den jeweiligen Herstellungsvorgang [erforderlich]“ (WPg. 1992 S. 95). Für die Berücksichtigung von Fremdkapitalzinsen ist eine objekt- oder auftragsbezogene Finanzierung notwendig. Wenn keine direkte Zurechnung von Krediten aufgrund kreditvertraglicher Vereinbarung (zweckgebundene Verwendung der Mittel) vorgenommen werden kann, so sollten zumindest Indizien für einen sachlichen und zeitlichen Zusammenhang vorliegen. Derartige Zusammenhänge dürften bei größeren Projekten (zB Flugzeuge, Schiffe, Bauten, Kraftwerke, größere Investitionsvorhaben) herleitbar sein (vgl. ELLROTT/SCHMIDT-WENDT in Beck-BilKomm. III. § 255 Anm. 506 f.). Das Wahlrecht gilt nicht nur für WG des Anlagevermögens, sondern auch des Umlaufvermögens (vgl. ORDELHEIDE aaO Rz. 173). Insoweit können auch die Hersteller von größeren Objekten (zB Werften, Anlagenbauer) konkret zuordenbare Fremdkapitalzinsen aktivieren.

Neben dem sachlichen (auftragsbezogenen) Zusammenhang ist der – zweite eingrenzende – zeitliche Zusammenhang zu beachten. Danach darf nach Feststellung des sachlichen Zusammenhangs einer Finanzierung zu einem konkreten Auftrag oder Objekt der Ansatz von Fremdkapitalzinsen nur insoweit erfolgen, als die Zinsen auf den Zeitraum der Herstellung entfallen (s. dazu Anm. 277). Sobald ein WG einen auslieferungs- oder verkaufsfähigen Zustand erreicht hat, ist das Ende des HKZeitraums und somit die zeitliche Grenze für die Aktivierbarkeit von Fremdkapitalzinsen gegeben. Fremdkapitalzinsen, die auf den Vertriebsbereich (zB Zinsen für auf Lager liegende fertiggestellte Produkte) entfallen, sind nicht aktivierbar.

Steuerbilanz und Maßgeblichkeit: Nach R 33 Abs. 7 EStR können in der Praxis der FinVerw. Unterschiede zur Aktivierungsfähigkeit von Fremdkapitalzinsen zwischen StBil. und HBil. bestehen, wenn für das Kriterium des *nachweislichen unmittelbaren Zusammenhangs* zwischen Finanzierung und Herstellung eines WG höhere Anforderungen als im Handelsrecht gelten (vgl. ADS VI. § 255 HGB Tz. 206). Sollte dies der Fall sein, so kann bei handelsrechtlichem Ansatz aufgrund des steuerlichen Verbots der (seltene) Fall vorkommen, daß der handelsrechtliche Wertansatz höher als der steuerliche ist (Folge: passive latente Steuer in der HBil.). Dies ist jedoch nur dann möglich, wenn man aufgrund des Charakters der Bewertungshilfe die Anwendung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes verneint (so ORDELHEIDE aaO Rz. 191). Die Nichtanwendung der materiellen Maßgeblichkeit ist aber uE inkonsequent, da die FinVerw. nach R 33 Abs. 7 Satz 4 EStR 1993 bei Ansatz von Fremdkapitalzinsen in der StBil. einen entsprechenden HBilAnsatz verlangt (s. auch Anm. 454). Diese Anwendung der formellen Maßgeblichkeit folgt aus § 5 Abs. 1 Satz 2 EStG idF des StReformG 1990. Die Anwendung dieser formellen Maßgeblichkeit setzt aber uE ein inhaltsgleiches Wahlrecht und somit die materielle Maßgeblichkeit aufgrund fehlender expliziter Regelung im EStG für die Fremdkapitalzinsen voraus (vgl. SEEGER, StbJb. 1987/88 S. 108; KNOP/KÜTING in KÜTING/WEBER, Hdr IV. § 255 Rn. 339). Die Nichtanwendung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes kann allenfalls daraus gefolgert werden, daß die Fremdkapitalzinsen nicht Bestandteil der HK sind und daß somit diese Regelung nicht den handelsrechtlichen GoB entspricht (so wohl ELLROTT/SCHMIDT-WENDT in Beck-BilKomm. III. § 255 Anm. 510; aA IdW, Stellungnahme HFA 5/91, WPg. 1992 S. 95, wonach bei Inanspruchnahme des handelsrechtl. Wahlrechts die aktivierten Zinsen als HK gelten). In diesem Fall würde § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG (Maßgeblichkeit handelsrechtlicher GoB = mate-

rielle Maßgeblichkeit) nicht eingreifen. Folgt man dieser Rechtsauffassung, so wären Unterschiede zwischen handels- und steuerrechtlicher Begriffsdefinition denkbar; in diesem Fall wäre aber R 33 Abs. 7 Satz 4 EStR aufgrund unterschiedlicher Wahlrechte ohne Rechtsgrundlage.

Stundung: Eine Berücksichtigung von Zinsen ist auch bei *unverzinslicher Stundung* von HKBestandteilen (zB AK von Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen) erforderlich. Eine unverzinsliche Stundung bewirkt, daß die betroffenen HKBestandteile nur mit dem Barwert der entsprechenden Verbindlichkeiten in die HK einbezogen werden dürfen (vgl. BFH v. 11. 12. 86 IV R 222/84, BStBl. II 1987 S. 553/556; s. hierzu ausführlich Anm. 299).

466 6. Nachträgliche Herstellungskosten

Aufwendungen, die nach dem Zeitpunkt der Fertigstellung – also dem Ende des HKZeitraums (vgl. Anm. 276) – anfallen, können uU als nachträgliche HK angesetzt werden (vgl. auch § 7 a Anm. 21). Ein WG ist fertiggestellt, wenn es seine bestimmungsgemäße Nutzung erreicht hat (vgl. zB BFH v. 1. 12. 87 IX R 134/83, BStBl. II 1988 S. 431/432 sowie Anm. 277 mwN). Nach dem Zeitpunkt der Fertigstellung können noch anfallende Aufwendungen in einem wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem Herstellungsprozeß stehen (vgl. zB BFH v. 1. 12. 87 aaO). „Aufwand, der zu den HK eines Gebäudes gehört, verliert diese Eigenschaft nicht dadurch, daß er erst zu einem Zeitpunkt anfällt, der nach dem Beginn der bestimmungsmäßigen Nutzung liegt, sofern es sich nicht um Erhaltungsaufwand handelt“ (BFH v. 8. 3. 84 IX R 45/80, BStBl. II S. 702/704 betr. Ablöse der Verpflichtung zur Errichtung von Stellplätzen; zum Begriff der nachträglichen Herstellungsarbeiten iSd. FördG s. BMF v. 29. 3. 93, BStBl. I S. 279).

Beispiele:

- Nach BFH v. 29. 8. 89 IX R 176/84, BStBl. II 1990 S. 430/432 sind bei einem Gebäude nach Fertigstellung dann nachträgliche HK gegeben, wenn Bestandteile eingebaut werden, die bisher nicht vorhanden waren (zB Markise).
- Der Einbau einer Alarmanlage in ein fertiggestelltes Haus führt zu nachträglichen HK des Hauses, da die Alarmanlage als unselbständiger Gebäudeteil gilt (vgl. BFH v. 16. 2. 93, BStBl. II S. 544).

Denkbar sind nachträgliche HK ferner bei nachträglichen Preisänderungen (etwa aufgrund einer Nachkalkulation) von in den Herstellungsprozeß einbezogenen Teilen oder Teilleistungen (vgl. hinsichtlich der Anschaffung: Anm. 288–290), bei nachträglichen Erschließungskosten oder etwa aufgrund eines Schadenersatzprozesses (s. auch Anm. 297).

Außerdem gibt es bei Erweiterungen, wesentlichen Verbesserungen oder Funktionsänderungen nachträgliche HK (s. hierzu die Abgrenzung von Herst.- und ErhAufw., Anm. 470 ff.).

EHMCKE (in BLÜMICH, § 6 Rz. 411) zählt sogar Erhaltungsaufwand, der in engem räumlichen, zeitlichen und sachlichen Zusammenhang mit den Herstellungsaufwand auslösenden Arbeiten steht (s. auch BFH v. 1. 4. 81 I R 27/79, BStBl. II S. 660), zu nachträglichen HK (zu den anschaffungsnahen Aufwendungen s. Anm. 505 ff.). Diese Auffassung ist uE zu weitgehend, wenn defekte Teile direkt ersetzt werden (vgl. BFH v. 8. 3. 84 IX R 45/80, BStBl. II S. 702). Vielmehr sollte in diesem Zusammenhang der Begriff des nachträglich anfallenden Herstellungsaufwands weiter gefaßt werden, indem man auch geringe nachträgliche Aufwendungen für Umbau, Änderung, Verbesserung oder Erweiterung erfaßt. Das Krite-

rium der Erheblichkeit sollte für den Fall kurz nach der Fertigstellung nicht gelten (vgl. auch BFH v. 13. 9. 84 IV R 101/82, BStBl. II 1985 S. 660).

Bilanzielle Behandlung:

► Die *nachträglichen Herstellungskosten* müssen in dem Jahr, in dem sie angefallen sind, dem Bilanzansatz für das WG – gleichgültig, ob dieser die AK, HK oder den Teilwert darstellt – zugeschlagen (zuaktiviert) werden (vgl. zB RFH v. 23. 7. 35, RStBl. S. 1198; BFH v. 25. 11. 70, BStBl. II 1971 S. 142; WERNDL in KIRCHHOF/SÖHN, § 6 Rdnr. B 302). Die Abschreibung der neuen Bemessungsgrundlage ist über die uU neu zu schätzende Restnutzungsdauer zu verteilen (vgl. § 7 Abs. 1; R 44 Abs. 11 Satz 1 EStR); nach Auffassung der FinVerw. sind die nachträglichen HK für das Jahr der Entstehung für die Bemessung der AfA aus Vereinfachungsgründen so zu berücksichtigen, als ob sie zu Beginn des Jahres aufgewendet worden wären (vgl. R 44 Abs. 11 Satz 3 EStR). Wenn die nachträglichen HK unter Berücksichtigung des Zustands nach Beendigung der nachträglichen Herstellungsarbeiten zu einer längeren Nutzung führen können, so ist die Restnutzungsdauer idR zu verlängern und neu zu schätzen (vgl. R 44 Abs. 11 Satz 1 EStR; WERNDL in KIRCHHOF/SÖHN, § 7 Rdnr. B 41).

► *Ausgeschiedene Teile des Wirtschaftsguts*, bei welchem (aktivierungspflichtiger) HerstAufw. vorgenommen worden ist, sind im Weg der Absetzung für außergewöhnliche Abnutzung gem. § 7 Abs. 1 Satz 5 oder der Teilwertabschreibung auszubuchen, soweit ihre AK oder HK noch nicht völlig abgesetzt worden sind (vgl. zB BFH v. 23. 6. 61 VI 161/60 U, BStBl. III S. 401 betr. Öfen; zur Abgrenzung von Erhaltungs- und Herstellungsaufwand s. Anm. 470 ff.).

V. Ermittlung der Herstellungskosten

467

Literatur: FREIDANK, Bilanzierungsprobleme bei unterausgelasteten Kapazitäten im handels- und steuerrechtlichen Jahresabschluß der Aktiengesellschaft, BB 1984 S. 29; SELCHERT, Probleme der Unter- und Obergrenze von HK, BB 1986 S. 2298; MOXTER, Aktivierungspflichtige HK in Handels- und Steuerbilanz, BB 1988 S. 937; KÜTING, Aktuelle Probleme bei der Ermittlung der handelsrechtlichen HK, BB 1989 S. 587; SCHNEELOCH, HK in Handels- und Steuerbilanz, DB 1989 S. 285; SCHWEITZER/KÜPPER, Systeme der Kostenrechnung, 5. Aufl. 1991; COENENBERG ua., Kostenrechnung und Kostenanalyse, 1992; RITZROW, Bewertung der Fertig- und Teilfertigerzeugnisse in der Steuerbilanz, StuSt. 1995 S. 393.

Bedeutung der Betriebsabrechnung: Die Ergebnisse der Betriebsabrechnung dienen in der Praxis idR als Anhaltspunkt für die Ermittlung der HK (vgl. ADS VI. § 255 HGB Tz. 217). Es ist jedoch zu beachten, daß die Kostenrechnung in der Hauptsache anderen Zwecken, und zwar „der Bereitstellung entscheidungsrelevanter Daten zu Planungs- und Kontrollzwecken“ (COENENBERG ua., S. 36) dient, wie zB „der Kostenkontrolle, der Kostensenkung und der Steigerung der Wirtschaftlichkeit und der Produktivität“ (MÖLLERS, WPg. 1956 S. 223; ebenso VAN DER VELDE, Stbjb. 1956/57 S. 341 u. DB 1962 S. 709). Entscheidend für den Ansatz der HK sind allerdings *nicht* die tatsächlich vorgenommenen kostenrechnungsmäßigen Zuwendungen oder die angewandten Kostenrechnungsmethoden (vgl. für das Handelsrecht: IdW, Stellungnahme HFA 5/1991, WPg. 1992 S. 94, hier 95 unter 3). Die Betriebsabrechnung und die Kostenrechnung können nur dann übernommen werden, wenn die nach § 255 HGB verbindlichen Kriterien eingehalten werden. Die Kostenrechnung sollte dabei insbesondere auf die Möglichkeit der Zurechnung, also die Zurechenbarkeit zu einer der im § 255

Abs. 2 HGB angeführten Aufwands-(Kosten-)arten abstellen sowie die Anders- und Zusatzkosten jeweils getrennt ausweisen, so daß die Kostenrechnung zumindest als Basis für die Ermittlung der handels- und steuerrechtlichen HK herangezogen werden kann.

Kostenrechnungsverfahren: Der Gesetzgeber hat in § 255 HGB kein bestimmtes Kostenrechnungsverfahren vorgeschrieben (vgl. WOHLGEMUTH, HdJ I/10, 2. Aufl. Rn. 114; KNOP/KÜTING in KÜTING/WEBER, HdB IV. § 255 Rn. 220). Sofern die Kostenrechnung von den handels- und steuerrechtlichen Prinzipien abweicht, ist es ggfs. erforderlich, gesonderte Kostenrechnungen für die Bestandsbewertung zu erstellen. Im Rahmen der Betriebsprüfung kann dies von den Stpfl. insbes. dann verlangt werden, wenn die einzelnen Kostenarten iSd. R 33 EStR nicht plausibel aufschlüsselbar sind. Insbesondere ist es erforderlich, die Kosten des Herstellungsbereichs, der Verwaltung und des Vertriebs getrennt zu ermitteln. Ebenso müssen die nicht aktivierbaren kalkulatorischen Kosten (Anders- und Zusatzkosten) gesondert ausgewiesen sein. Ferner sollte darauf geachtet werden, daß bei der Ermittlung der Einzelkosten das Kriterium der „Zurechenbarkeit“ beachtet wird (vgl. Anm. 459 „Einzelner erfaßbare Kosten“). Sofern ein gesonderter Ausweis nicht erfolgt, muß im Rahmen der Betriebsprüfung damit gerechnet werden, daß eine Schätzung vorgenommen wird und daß der Kreis der iSd. R 33 EStR einbeziehungspflichtigen Material- und Fertigungsgemeinkosten möglichst weit gezogen wird, so daß es zu einer Gewinnerhöhung sowie einer Steuermehrbelastung für den Stpfl. kommen kann.

Die Konzeption des § 255 Abs. 2 HGB und des R 33 EStR geht von der Anwendung der Zuschlagskalkulation aus (vgl. MOXTER, BB 1988 S. 940; WOHLGEMUTH aaO Rn. 114). Es ist aber durchaus möglich, andere Kostenrechnungsverfahren – wie zB die Divisionskalkulation – anzuwenden, wenn dabei die einrechenbaren und -pflichtigen Kostenarten iSd. § 255 HGB und des R 33 EStR ermittelbar sind (vgl. ebenda; ELLROTT/FITZNER in Beck-BilKomm. III. § 255 Anm. 468 „Divisionskalkulation“; BLÜMICH/EHMCKE, § 6 Rz. 485 f.; s.u.).

Istkostenrechnung: Die tatsächlich angefallenen Aufwendungen (Istkosten) bilden unter Beachtung der Einbeziehbarkeit iSd. § 255 HGB die HKObergrenze (vgl. ADS VI. § 255 HGB Tz. 222). Eine Überschreitung der Istkosten würde zu einem unzulässigen Ausweis unrealisierter Gewinne führen. Jedoch scheint es aus Wirtschaftlichkeitsgründen gerechtfertigt zu sein, wenn man für die tatsächlichen Istverbräuche und Istpreise entsprechend den Bewertungsvereinfachungsverfahren eine Durchschnittsbildung zuläßt (vgl. WOHLGEMUTH, HdJ I/10, 2. Aufl. Rn. 84). Die normalisierten Durchschnittsverbräuche und -preise dürfen allerdings nicht erheblich von der Istsituation abweichen; insoweit dürfen Planungsrechnungen nicht verwandt werden. Ebenso sind bei unangemessen hohen Faktorverbräuchen und Preisen Korrekturen bei den Istkosten vorzunehmen, wobei für die „Normalverbräuche“ und „Normalpreise“ ebenfalls (geringe) Schwankungsbreiten idR zulässig sind (vgl. ebenda, Rn. 79–81). Sofern die Normalverbräuche und -preise aus vergangenen Perioden (ggfs. unter Berücksichtigung der Produktionsveränderung und der Inflation) nachvollziehbar sind und keine wesentlichen Abweichungen zu den Istverbräuchen und -preisen bestehen, können uE derartige normalisierte Größen für die handels- und steuerrechtliche HKBewertung herangezogen werden.

Normalkostenrechnung: Abweichungen von der Istkostenrechnung sind bei unwirtschaftlicher Produktionsweise, Unterbeschäftigung oder bei zu hohen – marktunüblichen – Einkaufspreisen für Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe er-

forderlich. Zur Ausschaltung von Beschäftigungsgradschwankungen wird für die Verrechnung der Gemeinkosten von einer sog. „Normalbeschäftigung“ ausgegangen, die die maximal erreichbare Kapazität im Regelfall nicht unwesentlich unterschreitet (sog. „erreichbare Normalkapazität“; vgl. SCHMIDT/GLANEGGER XIV. § 6 Rz. 190; WERNDL in KIRCHHOF/SÖHN, § 6 Rdnr. B 261 bevorzugt das „System der Sollkosten“). Für die Normalbeschäftigung kann idR eine Intervallbreite angenommen werden, so daß eine Abweichung von den Istkosten nur dann erfolgen kann, wenn diese unterschritten wird (vgl. BFH v. 15. 2. 66 I 103/63, BStBl. III S. 468; FREIDANK, BB 1984, S. 29 ff., insbes. S. 32 f.; zT aA R 33 Abs. 8 Satz 1 EStR; nach KÜTING, BB 1989 S. 587/595 ist eine Eliminierungspflicht der sog. Leerkosten nicht erforderlich, „wenn die tatsächliche Beschäftigung 70 % der normalerweise erreichbaren Kapazität übersteigt“; nach WERNDL in KIRCHHOF/SÖHN, § 6 Rdnr. B 261 ist die Berücksichtigung von Leerkosten erst bei einer „dauerhaften und offensichtlichen Unterauslastung“ zulässig!).

Andere Verfahren: Von ADLER/DÜRING/SCHMALTZ (VI. § 255 HGB Tz. 228–236) werden weitere Verfahren für die Berechnung der HK zugelassen, und zwar:

- „Kosten auf Basis des kostengünstigsten Betriebs eines Unternehmens“,
- „Kosten auf Basis des kostengünstigsten Betriebs eines Konzerns“ sowie
- „Kosten auf Basis des nach dem jeweiligen Stand der Technik kostengünstigsten Betriebs“.

Diese Verfahren betonen uE einen Ideal-Zustand eines Unternehmens und weichen von dem für die HK geltenden pagatorischen Prinzip erheblich ab. Da nicht der tatsächliche Produktionsbetrieb des bilanzierenden Unternehmens, sondern ein anderer (fremder) Betrieb als Basis herangezogen wird, sind diese Verfahren für die HKBewertung abzulehnen (ebenso WOHLGEMUTH, HdJ I/10, 2. Aufl. Rn. 83–85). Sollten die HK von den Marktpreisen abweichen, so ist ggf. eine Teilwertabschreibung auf die WG erforderlich. Ferner werden von ADS VI. § 255 HGB Tz. 227 noch die „Kosten auf Basis einer optimalen Beschäftigung“, dh. eine Bewertung mit demjenigen Beschäftigungsgrad mit den niedrigsten Stückkosten, für zulässig gehalten. Dieser Beschäftigungsgrad ist regelmäßig nicht zu erreichen, so daß eine Bewertung zu den niedrigsten Stückkosten zur Bildung stiller Reserven führt und somit der Einblick in die Ertragslage erheblich beeinträchtigt wird. Daher ist uE auch diese Methode bei der steuerlichen HKBewertung nicht anwendbar (aA KNOP/KÜTING in KÜTING/WEBER, HdR IV. § 255 Rn. 316).

Zuschlagskalkulation: Die Zuschlagskalkulation basiert auf der Differenzierung von Einzel-, Sondereinzel- und Gemeinkosten. Dabei werden die Material-, Fertigungs- und Sondereinzelkosten direkt verrechnet. Die Material- und Fertigungsgemeinkosten werden indirekt über Zuschlags- und Verrechnungssätze „zugeschlagen“ (vgl. COENENBERG ua., S. 96 ff.; BLÜMICH/EHMCKE, § 6 Rz. 484). Insoweit handelt es sich um eine Addition aller direkt und indirekt verbrauchten Güter (progressive Methode). Diese Methode wird vom Gesetzgeber und von der FinVerw. (R 33 Abs. 1 EStR) präferiert (vgl. KNOP/KÜTING in KÜTING/WEBER, HdR IV. § 255 Rn. 220), wobei aber auch – allerdings mit Mehraufwand aufgrund von Sonderrechnungen – andere Kalkulationsverfahren rechtlich zulässig sind (vgl. ebenda; BLÜMICH/EHMCKE, § 6 Rz. 484).

Divisionskalkulation: Bei dem Verfahren der Divisionskalkulation sind zB die Vorräte (unfertige und fertige Erzeugnisse) „mit den durchschnittlichen Kosten

je Einheit“ (ADS VI. § 255 HGB Tz. 238) anzusetzen. Sofern man bei der Divisionskalkulation der Auffassung der FinVerw. folgt, daß die Material- und Fertigungsgemeinkosten sowie der Wertverzehr des Anlagevermögens nach R 33 EStR in die Wertuntergrenze einzubeziehen sind, so ist bei der Ermittlung der HK eine Trennung zwischen Einzel- und Gemeinkosten bei der Kostenträger- bzw. Kostenstellenrechnung nicht erforderlich; es ist aber darauf zu achten, daß die Verwaltungs- und Vertriebskosten getrennt von dem Herstellungsbereich ausgewiesen werden (vgl. ELLROTT/FITZNER in Beck-BilKomm. III. § 255 Anm. 468 „Divisionskalkulation“). Sofern man der Auffassung folgt, daß die handelsrechtliche HK-Untergrenze auch steuerlich maßgebend ist, muß die Einbeziehung der einrechenbaren Fertigungsmaterialien (einschl. unechter Gemeinkosten), Fertigungslöhne sowie der Sonderkosten der Fertigung gewährleistet sein (vgl. ebenda; ADS VI. § 255 HGB Tz. 238). Wenn am Bilanzstichtag unfertige Erzeugnisse in unterschiedlichen Fertigungsstufen vorliegen, ist eine *Stufendivisionskalkulation* erforderlich, bei der eine Kostenstellenbildung entsprechend den einzelnen Produktionsstufen erfolgt (vgl. ebenda Tz. 274; WOHLGEMUTH, HdJ I/10, 2. Aufl. Rn. 118). Nach ADS (aaO Tz. 239) wird für die Zurechnung der allgemeinen Verwaltungskosten und der sozialen Aufwendungen eine Aufteilung entsprechend dem Verhältnis der Kostensummen der einzelnen Produktionsstufen (ohne Materialkosten) idR für zulässig gehalten.

Äquivalenzziffernrechnung: Hierbei handelt es sich um ein spezielles Verfahren der Divisionskalkulation für ähnliche Produkte. Durch die Verwendung von Gewichtung- und Wertigkeitsziffern (Äquivalenzziffern) wird die Kostenverursachung oder -einwirkung der Herstellung der Produkte und somit deren Kostenintensität berücksichtigt und gleichwertig gemacht, damit die Divisionskalkulation durchgeführt werden kann (vgl. ELLROTT/FITZNER in Beck-BilKomm. III. § 255 Anm. 468 „Divisionskalkulation“; KNOP/KÜTING in KÜTING/WEBER, HdR IV. § 255 Rn. 409; COENENBERG ua., S. 101 f. mit Beispiel).

Kuppelproduktion: Da bei der Kuppelproduktion idR eine Einzelbewertung nicht möglich ist, sind für die Ermittlung der HK vereinfachende Verfahren erforderlich. Dabei wird die Anwendung der *Marktwertmethode* und der *Restwert- oder Subtraktionsmethode* diskutiert (vgl. ELLROTT/FITZNER in Beck-BilKomm. III. § 255 Anm. 468 „Kuppelproduktkalkulationen“; KNOP/KÜTING in KÜTING/WEBER, HdR IV. § 255 Rn. 232 f.; COENENBERG ua., S. 102 f.). Die Restwert- oder Subtraktionsmethode ist idR dann anzuwenden, wenn man die Kuppelprodukte (zB bei chemischen Produktionsprozessen, Raffinerien oder beim Abbau von Bodenschätzen) in ein Hauptprodukt und mehrere Nebenprodukte unterteilen kann; bei diesem Verfahren werden zur Ermittlung der HK des Hauptprodukts von den HK des gesamten Kuppelprozesses die Verkaufserlöse der Nebenprodukte (ohne anteilige Weiterverarbeitungs- und Vertriebskosten) abgesetzt (vgl. ELLROTT/FITZNER aaO).

Leitsätze für die Preisermittlung (LSP): Die LSP wurden durch eine Verordnung des Bundesministers für Wirtschaft festgeschrieben (VO PR 30/53 v. 21. 11. 53 mit Anlage, BAnz. Nr. 244 v. 18. 12. 53 mit zahlreichen Änderungen; vgl. hierzu MICHAELIS/RHÖSA, Preisbildung bei öffentlichen Aufträgen, Loseblattsammlung; COENENBERG ua., S. 131–171, hier S. 132). Sie dienen der Preisermittlung bei öffentlichen Aufträgen. Die Preisermittlung erfolgt dabei auf einer detailliert festgelegten Selbstkostenkalkulation, die allerdings nicht für die handels- oder steuerrechtliche HK-Definition verbindlich sein kann, da nach den LSP auch kalkulatorische Kosten, wie zB kalkulatorischer Unternehmerlohn und Ge-

winn, in die Selbstkosten für die öffentlichen Aufträge einbezogen werden dürfen. Der BFH hat allerdings vereinzelt die LSP bei der Auslegung des Begriffs der HK vor dem BiRiLiG begrenzt herangezogen (so zB BFH v. 5. 8. 58 I 70/57 U, BStBl. III S. 392 betr. GewErtrSt.; v. 26. 1. 60 I D 1/58 S, BStBl. III S. 191/193; ablehnend hinsichtlich der Heranziehung der LSP bzw. deren Vorgängerregelung (LSÖ) für die HK: RAU, BB 1962 S. 704).

VI. Besondere Arten von Herstellungskosten

1. Teilerstellungskosten

468

Ist die Herstellung am Bilanzstichtag noch nicht beendet, so sind die TeilHK zu aktivieren. „Als TeilHK wird die Summe dieser Aufwendungen bezeichnet, die bis zum Ende eines Wj., das vor der Fertigstellung liegt, bereits entstanden sind“ (BFH v. 10. 3. 82 I R 75/79, BStBl. II S. 426/427; BFH v. 15. 11. 85 III R 110/80, BStBl. II 1986, S. 367/368; die Fertigstellung kann sich auch über mehrere Jahre erstrecken; zur Teilgewinnrealisierung bei langfristiger Fertigung s. ELLROTT/FRTZNER in Beck-BilKomm. III. § 255 Anm. 457–466). Die Aktivierung richtet sich danach, ob die angefallenen Kosten nach den GoB und entsprechend der HKDefinition (§ 255 HGB) aktivierbar sind (vgl. ebenda; SCHMIDT/DRENSECK XIV. § 7 a Rz. 3). Die Aktivierung von TeilHK setzt voraus, daß bei der Herstellung eines noch nicht fertiggestellten WG Aufwendungen durch den Verbrauch von Gütern und durch die (tatsächliche) Inanspruchnahme von Leistungen bzw. des Personals (Lohn) entstanden sind und daß derartige Aufwendungen nach § 255 HGB aktivierbar sind (vgl. BFH v. 15. 11. 85 aaO, hier S. 368). Dazu zählen nach Auffassung der FinVerw. bei der Herstellung eines Gebäudes „auch die Aufwendungen für das bis zum Ende des Wj. auf der Baustelle angelieferte, aber noch nicht verbaute Baumaterial“ (R 45 Abs. 6 Satz 1 EStR). Anzahlungen, denen kein Güterverbrauch oder keine Leistungen gegenüberstehen, sind nicht als HK (zB als Vorräte oder Anlagen in Bau) aktivierbar (vgl. ebenda; jedoch ist eine Aktivierung als Anzahlungen zulässig). Die Aktivierung von TeilHK setzt für die Aktivierbarkeit nicht voraus, daß schon entsprechende Zahlungen im Wj. geleistet worden sind (vgl. R 45 Abs. 6 Satz 2 EStR).

Es ist nicht erforderlich, daß bis zum Bilanzstichtag durch die Aufwendungen bereits ein (greifbares) WG entstanden ist; ausreichend ist die Veranlassung der Aufwendungen durch die Herstellung eines WG, insbes. ihre Zweckbestimmung (glA R 33 Abs. 9 EStR 1981 ff.; die Rspr. des BFH v. 18. 6. 75 I R 24/73, BStBl. II S. 809 betr. Redaktionskosten – krit. hierzu BORDEWIN, BB 1975 S. 1472 f. – ist überholt, weil für den Ansatz von TeilHK bereits entstehende Gegenstände ausreichen; s. auch BFH v. 12. 6. 78 GrS 1/77, BStBl. II S. 620). Daher gehören zu den HK auch *fertigungsbezogene Vorbereitungskosten*, zB *Planungskosten* (s. Anm. 647–650); es genügt, daß die Aufwendungen in unmittelbarem sachlichen Zusammenhang mit der Herstellung eines WG anfallen (BFH v. 23. 11. 78 IV R 20/75, BStBl. II 1979 S. 143/145 betr. Aufwendungen für *Abraumvorrat* als HK des abzubauenen Bodenschatzes; v. 22. 4. 80, BStBl. II S. 441/444). BFH v. 12. 6. 78 GrS 1/77 (BStBl. II S. 620) rechnet zu den HK auch die Aufwendungen für die Anschaffung eines *Gebäudes in Abbruchs- und Neubaubausicht*.

Wenn zum Bilanzstichtag endgültig feststeht, daß das WG nicht fertiggestellt wird, sind die bis zum Bilanzstichtag entstandenen HK eines abnutzbaren WG in vollem Umfang als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abzuziehen, sofern

die Kosten nicht in die HK eines anderen WG einzubeziehen sind (vgl. BLÜMICH/EHMCKE, § 6 Rz. 407 mwN); bei nicht abnutzbaren WG scheidet hingegen die Berücksichtigung als sofortige Werbungskosten aus (vgl. BFH v. 14. 2. 78 VIII R 9/76, BStBl. II S. 455f).

Aktivierung von Teilerstellungskosten: s. auch § 5 Anm. 964, 971 und 973; § 7 a Anm. 44; zu den TeilHK und Anzahlungen nach dem FördG siehe STUHRMANN, DStR 1993 S. 123.

469 2. Fiktive Herstellungskosten

Fiktive Herstellungskosten sind Beträge, die als HK gelten, ohne daß der Stpfl. sie tatsächlich in dieser Höhe aufgewendet hat (s. auch Anm. 293 über fiktive AK).

DMBilG 1949: Fiktive HK kommen in Betracht bei Wirtschaftsgütern, die der Stpfl. vor dem 21. 6. 48 hergestellt hat.

Bewertung nach DMBilG 1949 bei WG des Betriebsvermögens:

► *Bei Gebäuden* gelten als HK

- bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 oder § 5: der DM-Eröffnungsbilanz-Wert (§ 16 DMBilG 1949), das ist der am 21. 6. 48 maßgebende Einheitswert oder höhere Reichsmark-Schlußbilanz-Wert, höchstens der Zeitwert am 21. 6. 48 (§§ 74 Abs. 1 u. 3, 5 Abs. 3 DMBilG 1949);
- bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3: der am 21. 6. 48 maßgebende Einheitswert (§ 10 Abs. 1 Nr. 1 EStDV 1955 ff.).
- Bei Land- und Forstwirten gelten Sonderregelungen (§ 74 Abs. 5 u. 6 DMBilG 1949 idF des 1. DMBilErgG v. 28. 12. 50, BGBl. I S. 811, BStBl. I 1951 S. 32).

An die Stelle des 21. 6. 48 tritt bei Gebäuden in Berlin (West) der 1. 4. 49, bei Gebäuden im Saarland der 6. 7. 59 (§§ 10 Abs. 1 Satz 2, 11 c Abs. 1 Satz 3 u. 4 EStDV 1955 ff.).

► *Bei beweglichen Anlagegütern* gelten als HK

- bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 oder § 5: der DM-Eröffnungsbilanz-Wert nach § 18 DMBilG 1949 (§§ 74 Abs. 1 u. 3, 5 Abs. 3 DMBilG 1949);
- bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3: höchstens der Wert, der sich bei sinngemäßer Anwendung des § 18 DMBilG 1949 ergeben würde (§ 10 Abs. 1 Nr. 2 EStDV 1955 ff.).

Vorräte s. § 20 DMBilG 1949.

DM-Bilanzgesetz 1990 (DMBilG): Für das Beitrittsgebiet ergeben sich erneut fiktive HK. § 5 DMBilG bestimmt, daß die allgemeinen handelsrechtlichen Bewertungsvorschriften – hier § 255 Abs. 2 HGB – unter der Beachtung der speziellen Regelungen (hier § 7 Abs. 1 und 3 DMBilG) anzuwenden sind. Nach § 7 Abs. 1 Satz 5 DMBilG gelten die „in der Eröffnungsbilanz angesetzten Werte . . . für die Folgezeit als Anschaffungs- oder Herstellungskosten, soweit Berichtigungen nach § 36 nicht vorzunehmen sind“. Im Rahmen der DM-Eröffnungsbilanz ist der Begriff der *Wiederherstellungskosten* für die Neubewertung der Wirtschaftsgüter eingeführt worden (vgl. hierzu FORSTER/W. GELHAUSEN/WAGNER in BUDDE/FORSTER, DMBilG, Kommentar, § 7 Anm. 68–86; vgl. auch § 12 DMBilG zur Bewertung der Vorräte). Nach § 7 Abs. 1 DMBilG dürfen die WG in der DM-Eröffnungsbilanz mit ihrem Neuwert, höchstens aber mit ihrem Zeitwert angesetzt werden. Für die Ermittlung der Wiederherstellungskosten ist § 255 Abs. 2 HGB mit der Maßgabe anzuwenden, daß die in Satz 3 angeführten Aufwendungen (Material- und Fertigungsgemeinkosten; Wertverzehr des Anlagevermögens) handelsrechtlich und folglich auch steuerlich einzubeziehen sind. Im

Gegensatz zur normal verbindlichen HKDefinition gilt für die DM-Eröffnungsbilanz nach § 7 Abs. 3 Satz 1 DMBilG für Fremdkapitalzinsen ein Einbeziehungsverbot. Für den Verbrauch von Gütern und für die bezogenen Leistungen sind nach § 7 Abs. 3 Satz 2 DMBilG die Lohn- und Gehaltsverhältnisse in der ehemaligen DDR zugrunde zu legen. Bei der Ermittlung der Wiederherstellungskosten ist allerdings darauf zu achten, daß der beizulegende Wert nicht überschritten wird. FORSTER/W. GELHAUSEN/WAGNER (aaO Anm. 85) vertreten in diesem Zusammenhang die Auffassung, daß auf die Ermittlung der Wiederherstellungskosten dann verzichtet werden kann, wenn der beizulegende Wert offensichtlich unter den Wiederherstellungskosten liegt.

II. Abgrenzung zwischen Herstellungsaufwand und Erhaltungsaufwand

Schrifttum: GRIEGER, DStZ 1950 S. 395; ZITZLAFF, StuW 1951 Sp. 209; SCHLOTT, DStZ 1956 S. 128; DREIER, Herst.- u. ErhAufw. beim Umbau von Betriebsgebäuden, DB 1957 S. 1109; MITTELBACH, DStR 1957 S. 388; JUDEICH, WPg. 1957 S. 554, BB 1962 S. 633; FELIX/DREES/FLICK/KROLLMANN u. EVERDING, Herst.- u. ErhAufw., Köln 1958; HEINLEIN, Inf. 1958 S. 218; GÜBBELS, StbJb. 1959/60 S. 199 ff.; SUDHOFF, Herst.- u. ErhAufw. bei Einkünften aus Vermietung und Verp., StuW 1960 Sp. 243; MILDNER/MÜLLER, FR 1962 S. 467; EVERDING, DStR 1962/63 S. 57; LITTMANN, Inf. 1963 S. 41 u. 61; v. WALLIS, DStZ 1963 S. 129 (Grundstücke); GAIL, ErhAufw. bei wirtschaftl. Abnutzung, BB 1970 S. 1343; GROB, Instandhaltung und Abschreibung, DStR 1974 S. 135; LUGER, Herst.- und ErhAufw. bei der Erneuerung von Altbauten, StWa. 1974 S. 3; OSWALD, Erhaltungsmaßnahmen im Zusammentreffen mit HerstMaßnahmen, DStR 1974 S. 599; SCHINDELE, Grundstücke u. Gebäude in der Bilanz, 4. Aufl. Heidelberg 1974 S. 114–126; STRIPF, Abgrenzungsmerkmale für HerstAufw. u. ErhAufw. bei Betriebsgebäuden, DB 1974 S. 12; MEYN, Widersprüchl. Rspr. des BFH zur Abgrenzung von Herst.- u. ErhAufw., Stbg. 1976 S. 242; MITTELBACH, Abgrenzung zwischen ErhAufw. u. HK bei Gebäuden, DStZ 1977 S. 363; MITTELBACH, Abgrenzung zwischen Erh.- u. HerstAufw. bei Maschinen u. Betriebsvorrichtungen, Inf. 1978 S. 389; FELLA, StWa. 1979 S. 141 u. 166; o.V., Abgrenzung von Herstellungs- u. ErhAufw.: Auswirkungen der neuen BFH-Rspr., DB 1980 S. 1296; GAIL, Funktionsänderung als Kriterium für die Abgrenzung zwischen Erhaltungs- und Herstellungsaufwand, StbJb. 1982/83 S. 298–300; BOHN, Die Behandlung von Modernisierungskosten in der HBil., WPg. 1983 S. 137; RÖSSLER, Erhaltungsaufwand während der Herstellungsphase eines Gebäudes, DStR 1983 S. 731; POUGIN, Die Abgrenzung zwischen Herstellungs- u. Erhaltungsaufwand in der Handels- und StBil., DB 1983 S. 241; FEUERSÄNGER/TISMER, Zur Abgrenzung zwischen Herst.- u. ErhAufw., DB 1984 S. 2015 (für Heranziehung der Rspr. zu § 13 Nr. 4 der VOB); IdW, Stellungnahme WFA 2/1983 „Zur Aktivierung von Modernisierungskosten bei Wohngebäuden“, WPg. 1984 S. 81; SCHEURER/FUCHS, BB 1985 S. 209 (zu BFH v. 19. 7. 85 III R 170/80, BFH/NV S. 24); STREIM, Rückstellungen für Großreparaturen, BB 1985 S. 1575; KLEINJOHANN, Zur Abgrenzung von Herstellungs- und Erhaltungsaufwand in der StBil., Diss., Göttingen 1986; STAHL, Erhaltungsaufwand, KÖSDI 1986 S. 6446; VODRAZKA, Wesentliche Verbesserung, in HuRB S. 447; GLANEGGER, Anschaffungs- und HK bei Grundstücken u. Gebäuden, DB 1987 S. 2115 u. 2173; Herstellungs- und ErhAufw. bei Mietobjekten unter Berücks. neuerer SteuerRspr., in Dt. BAUREVISION (Hrsg.), Die Aufhebung der Steuerbefreiungen von Unternehmen der gemeinnützigen Wohnungswirtschaft, Düss. 1989 S. 135–143; OBERMEIER, Thesen zum anschaffungsnahe Aufwand, DStR 1990 S. 409; HORLEMANN, Der Abzug von Erhaltungs- und Herstellungsaufwand bei vermieteten und selbstgenutzten Gebäuden, DStZ 1991 S. 133; HEUERMANN, Anschaffungsnahe Aufwand – Überlegungen zur neuesten Rechtsprechung des BFH, DB 1992 S. 600 ff.; DERS., Die Abziehbarkeit von Aufwendungen zur Beseitigung verdeckter Mängel, DStR 1993 S. 1318 ff.; GAIL, Herstellungs- und Erhaltungsaufwand bei Sanierungsmaßnahmen, in HERZIG (Hrsg.), Bilanzierung von Umweltafstanden und Umweltschutzverpflichtungen,

Köln 1994 S. 87–102; KRAMER, Vom Verhältnis von Absetzungen für Abnutzung und Reparaturaufwendungen, FR 1994 S. 485 ff.

S. auch vor Anm. 454, 505 (anschaffungsnahe Aufwendungen) u. 654 (Gebäude).

Verwaltungsanweisungen: R 157 EStR; BMF v. 28. 2. 78, BStBl. I S. 136; OFD Nbg. v. 2. 11. 89, StEK EStG § 4 BetrAusg. Nr. 344 betr. schadstoffreduzierende Maßnahmen beim Pkw; BMF v. 10. 10. 91, StEK EStG § 6 Abs. 1 Ziff. 1 Nr. 70 (betr. Behandlungsplatz bei einem Zahnarzt, Amalgamabschneider); Erlaß Sächs. FinMin. v. 8. 10. 91, FR 1992 S. 57 = StEK EStG § 6 Abs. 1 Ziff. 1 Nr. 71 betr. Rohrleitungen.

1. Allgemeines zur Unterscheidung zwischen Herstellungs- und Erhaltungsaufwand

470 a) Überblick

Herstellungsaufwand ist bei abnutzbaren Anlagegütern zu aktivieren und auf die Nutzungsdauer verteilt „abzuschreiben“ (s. Anm. 544). Bei nichtabnutzbaren WG erfolgt Aktivierung ohne die Möglichkeit planmäßiger Abschreibung; zulässig sind nur Teilwertabschreibungen (über HK beim Grund und Boden s. Anm. 782, beim Umlaufvermögen s. Anm. 975–1000).

Erhaltungsaufwand ist dagegen im Zeitpunkt der Entstehung und bei Überschußrechnung bei Abfluß (§ 11 Abs. 2) in voller Höhe abziehbar (s. Anm. 477).

Bedeutung, Geltungsbereich: Aus der unterschiedlichen Behandlung (s.o.) gewinnt die Unterscheidung, die im Laufe der Rechtsentwicklung nicht immer einheitlich gesehen wurde (s. Anm. 471), ihre Bedeutung (s. Anm. 472). Die Unterscheidung gilt außer für Gewinneinkünfte auch für Überschüßeinkünfte (s. Anm. 472).

Die Abgrenzung des Erhaltungsaufwands (s. allg. Anm. 481) geschieht zweckmäßig negativ (s. Anm. 476) ausgehend vom Begriff des Herstellungsaufwands (s. Anm. 459, 460); dadurch lassen sich Merkmale gewinnen, die für die Abgrenzung maßgebend (s. Anm. 482), und solche, die unmaßgeblich sind (s. Anm. 484).

Wichtige Abgrenzungsfälle:

- Aufwendungen auf *abgeschriebene WG* s. Anm. 494;
- *Generalüberholung* s. Anm. 496;
- *Wiederherstellung* untergegangener oder teilzerstörter WG s. Anm. 499;
- *Zusammentreffen* von Herstellungs- und Erhaltungsaufwand s. Anm. 502.

471 b) Bedeutung der Unterscheidung

Frühere Anm. 471 s. jetzt Anm. 473.

Nach § 6 Abs. 1 Nr. 1, § 7 dürfen HK bei WG, deren Verwendung oder Nutzung durch den Stpfl. zur Erzielung von Einkünften sich erfahrungsgemäß auf einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erstreckt, nicht im Wj. der Aufwendung voll abgesetzt werden. Sie müssen vielmehr auf die Nutzungsdauer als Aufwand verteilt werden. Da die Rspr. als „WG“ auch den Vorteil ansieht, den der Stpfl. durch Aufwendungen erlangt, deren Nutzen ihm über das laufende Jahr hinaus zugute kommt (s. § 4 Anm. 16 ff., bes. 16 m; aber auch § 5 Anm. 1715), würde bei einer so weitgehenden Auslegung des WGBegriffs und des § 7 jede Aufwendung, deren Nutzen sich auf einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erstreckt, verteilungspflichtige HK bilden (RFH v. 4. 3. 31, RStBl. S. 460; BFH v. 9. 7. 53 IV 8/53 U, BStBl. II S. 245). Diese Auslegung entspricht aber weder dem WG-Begriff noch dem Sinn und Zweck der §§ 6 Abs. 1 Nr. 1, 2 und 7 noch den (s. Anm. 47, 48, 79) ergänzend zu § 6 geltenden handelsrechtlichen GoB. Aufwen-