

rechten (Wohnrechten) im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge s. Anm. 193.

### bb) Unbekannte Anschaffungskosten

211

**Endgültig unbekannte Anschaffungskosten:** Kann der Stpfl. die Höhe der AHK eines WG nicht oder nur mit unzumutbarem Aufwand genau feststellen, so muss er sie schätzen; zum Sachwertverfahren s. Anm. 315. Zur Aufteilung eines Gesamtpreises bei Gebäuden s. Anm. 311–315.

**Vorläufig unbekannte Anschaffungskosten:** Ist die Höhe der AK zur Zeit der Bilanzaufstellung noch nicht geklärt, so muss der Stpfl. vorsorglich die ihm aus der Anschaffung möglicherweise erwachsenden Verpflichtungen passivieren (zB eine streitige Provision) und als AK behandeln. Zur späteren Änderung der AK s. Anm. 194–196.

### cc) Sog. fiktive Anschaffungskosten

212

**Begriff:** Als fiktive AK bezeichnet man Beträge, die als AK gelten (ob es sich wirklich um eine Fiktion handelt, kann hier dahingestellt bleiben; da der Ausdruck „fiktive Anschaffungskosten“ üblich ist, folgen wir dem allgemeinen Sprachgebrauch). Von tatsächlichen AK unterscheiden sie sich dadurch, dass sie vom Stpfl. nicht in der fingierten Höhe für eine Anschaffung oder für einen wie eine Anschaffung behandelten Vorgang aufgewendet worden sind.

**Beispiel:** Der Stpfl. legt ein unbebautes Grundstück, das er vor mehr als drei Jahren angeschafft und bisher zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung benutzt hat, in seinen Gewerbebetrieb ein. Der als Einlagewert anzusetzende Teilwert des Grundstücks (Abs. 1 Nr. 5) deckt sich zufällig mit den ursprünglichen AK. Deshalb werden AK, obwohl durch die Einlage nicht veranlasst, fingiert (vgl. Anm. 870 f.).

**Grund der Fiktion:** Da das EStG an die Zugehörigkeit eines WG zum BV (oder zum Vermögen eines bestimmten Betriebs oder zum BV einer bestimmten Einkunftsart) bestimmte Rechtsfolgen knüpft, müssen diese Rechtsfolgen zeitlich und sachlich abgegrenzt werden. Insbesondere bildet die Fiktion von AK eine Ergänzung zu den Regeln über die Bewertung von Entnahmen und Einlagen (s. Anm. 790 ff., 850 ff.). Zum Teil wird die Fiktion einer Anschaffung oder von AK in einer Norm ausdrücklich ausgesprochen; in anderen Fällen ergibt sie sich aus der vorstehend dargelegten Notwendigkeit einer Abgrenzung bei der Einkunftsermittlung.

**Fälle der Fingierung von Anschaffungskosten** (vgl. WICHMANN, FR 1997, 589 [594]):

- unentgeltlicher Erwerb eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils (s. Abs. 3);
- betrieblicher unentgeltlicher Erwerb einzelner WG (Abs. 4);
- privater unentgeltlicher Erwerb einzelner WG (§ 11d EStDV);
- vGA in Form von WG;
- Grund und Boden in bestimmten Fällen (§ 55 Abs. 1 und 4);
- Entnahmen (der hierbei angesetzte Teilwert gilt für die folgende Zeit als AK, s. Anm. 1197; über Gebäude s. R 7.3 Abs. 6 Satz 4 EStR);
- Einlagen (s. Anm. 850 ff.; Gebäude s. R 7.3 Abs. 6 Satz 5 EStR), der hierbei angesetzte Wert gilt für die folgende Zeit als AK;
- Überführung in das PV bei Aufgabe eines Betriebs oder Teilbetriebs (§ 16 Abs. 3 Satz 7, Bewertung mit dem gemeinen Wert);

## § 6 Anm. 212–224 B. Abs. 1: Bewertung von WG beim BV-Vergleich

- Empfang von WG infolge Kapitalherabsetzung oder Liquidation einer KapGes. (§ 17 Abs. 4 Satz 2, Bewertung mit dem gemeinen Wert; s. auch Anm. 193 „Liquidation“);
- bestimmte Umwandlungsvorgänge (s. § 4 Abs. 1, § 5 Abs. 2 und Abs. 3, § 12 Abs. 1, § 15 Abs. 1, § 16 Satz 1, § 20 Abs. 2, § 24 Abs. 2 UmwStG);
- Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln (§ 3 KapErhStG);
- AK im Beitrittsgebiet nach § 7 DMBilG (Neubewertung, Zeitwert, Wiederbeschaffungskosten).

**Keine Fiktion** bilden die Schätzung unbestimmter oder unbekannter AK (s. Anm. 210, 211) und die Anwendung vereinfachender Verfahren zur Ermittlung der AK (Festwert, Durchschnittsbewertung, retrograde Wertermittlung; s. Anm. 137, 125 und 107).

213–219 Einstweilen frei.

### 220 h) Bewertung mit den Herstellungskosten

**Bedeutung der Bewertung mit den Herstellungskosten:** Herstellungskosten haben insbes. Bedeutung für die Ausgangsbewertung von Umlaufgütern (Vorräte, s. Anm. 581). Der Begriff der Herstellungskosten gilt aber auch für das AV (zB Gebäude, s. Anm. 290–373) und ist entsprechend bei den Rückstellungen anzuwenden (zB Rückstellungen für drohende Verluste [RdV] aus schwebenden Geschäften; s. Anm. 738; SCHUBERT in Beck-BilKomm., 9. Aufl. 2014, § 253 HGB Rn. 169–172, mwN).

Nach MOXTER (Bilanzrechtsprechung, 6. Aufl. 2007, 208 f.) soll durch Ansatz von Aktiva zu ihren HK erreicht werden, „den Herstellungsvorgang als erfolgsneutrale Vermögensumschichtung auszuweisen“ (BFH v. 15.2.1966 – I 103/63, BStBl. III 1966, 468); es soll sich durch die Herstellung demnach lediglich „eine Vermögensumschichtung, also keine Vermögensmehrung oder -minderung ergeben“ (vgl. MOXTER, Bilanzrechtsprechung, 6. Aufl. 2007, 184, 208). Die Erfolgsneutralität kann bei der HKBewertung aber nur insoweit zur Geltung kommen, als das Vorsichtsprinzip beachtet wird (vgl. MOXTER, Bilanzrechtsprechung, 6. Aufl. 2007, 209; MOXTER, BB 1988, 938). Daher kann die Erfolgsneutralität des Herstellungsvorgangs nur eingeschränkt gelten (vgl. OESTREICHER in Beck-HdR, B 163 Rn. 13 [5/2010]; WOHLGEMUTH in HdJ, Abt. I/10 Rn. 5 [10/2012]; s. ausführlich Anm. 170).

221–224 Einstweilen frei.

### i) Begriff der Herstellungskosten

**Schrifttum: Einzelschriften:** BÜHLER, Bilanz und Steuer, Berlin ua., 5. Aufl. 1952; MICHAELIS/RHÖSA, Preisbildung bei öffentlichen Aufträgen, Loseblattwerk, Heidelberg 1955/2011; DAHL, Die Aktivierung der Sachanlagegüter in Handelsbilanz und Steuerbilanz, Köln/Opladen 1959; LONZ, Die Berücksichtigung von Schwankungen des Beschäftigungsgrades bei der Bestimmung der Herstellungskosten von Wirtschaftsgütern des Vorratsvermögens in der Steuerbilanz, Diss. Berlin 1969; WOHLGEMUTH, Die Planherstellungskosten als Bewertungsmaßstab der Halb- und Fertigfabrikate, Berlin/Bielefeld/München 1969; FÜLLING, Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung für Vorräte, Düsseldorf 1976; HANRATHS/GLASER, Grundstücks- und Gebäudewerte in der Steuerbilanz und Steuerpraxis, Herne/Berlin, 4. Aufl. 1980; MÄRKLE, Herstellungskosten und Erhaltungskosten bei Gebäuden, Stuttgart, 3. Aufl. 1983; BIENER/BERNEKE, Bilanzrichtlinien-Gesetz, Düsseldorf 1985; STOBBE, Die Verknüpfung handels- und steuerrechtlicher Rechnungslegung,

Berlin 1991; KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, Köln, 9. Aufl. 1993; MOXTER, Bilanzrechtsprechung, Tübingen, 6. Aufl. 2007; FEDERMANN, Bilanzierung nach Handelsrecht, Steuerrecht und IAS/IFRS, Berlin, 12. Aufl. 2010; IDW (Hrsg.), WP Handbuch, Band I, 14. Aufl., Düsseldorf 2012; WOHLGEMUTH, Die Herstellungskosten in der Handels- und Steuerbilanz, HdJ I/10, (10/2012); SCHILDBACH/STOBBE/BRÖSEL, Der handelsrechtliche Jahresabschluss, Sternenfels, 10. Aufl. 2013; BAETGE/KIRSCH/THIELE, Bilanzen, Düsseldorf 13. Aufl. 2014.

**Aufsätze bis 1969:** SCHINDELE, Zum Begriff der steuerlichen Anschaffungskosten und Herstellungskosten unter besonderer Berücksichtigung der Fertigungsgemeinkosten, BB 1958, 1029; ESSER, Herstellungskosten im betriebswirtschaftlichen, handelsrechtlichen und steuerlichen Blickpunkt, AG 1962 Sonderbeilage II; EVERDING, Herstellungs- und Erhaltungsaufwand, DStZ 1962, 57; SAUER, Die Verrechnung und steuerliche Behandlung innerbetrieblicher Leistungen aus der Sicht der Betriebsprüfung, StBp. 1963, 947; SCHINDELE, Einzelfragen, StBp. 1963, 162; DÖLLERER, Anschaffungskosten und Herstellungskosten nach neuem Aktienrecht unter Berücksichtigung des Steuerrechts, BB 1966, 1405; auch BB 1965, 1412; ALBACH, Bewertungsprobleme des Jahresabschlusses nach dem AktG 1965, BB 1966, 377; ERHARD, Herstellungskosten bei Unterbeschäftigung, StBp. 1966, 101; FRANK, Zur Ableitung der aktivierungspflichtigen „Herstellungskosten“ aus der kalkulatorischen Buchhaltung, BB 1967, 177; KÜHN, Einbeziehung von Unterbeschäftigungskosten in die Herstellungskosten, NBW 1967 Heft 7, 9; MUTZE, Die unterschiedliche Behandlung der Herstellungskosten auf den verschiedenen Anwendungsgebieten, DB 1967, 169; LAYER, Die Herstellungskosten der Deckungsbeitragsrechnung und ihre Verwendbarkeit in Handelsbilanz und Steuerbilanz für die Bewertung unfertiger und fertiger Erzeugnisse, ZfbF 1969, 131; O. SAUER, Bewertung der Halb- und Fertigfabrikate zu den Herstellungskosten, StBp. 1969, 76.

**Aufsätze 1970–1984:** HERZIG, Zum Begriff der Herstellungskosten, BB 1970, 116; JACOBI, Die Bestimmung der steuerlichen Herstellungskosten unter Berücksichtigung der Erkenntnisse der betriebswirtschaftlichen Kostenlehre, FR 1970, 204; LAYER, Herstellungskosten in neuester Sicht, DB 1970, 988; LUTZ, Der „richtige“ Herstellungsaufwand, DB 1971, 253; D. SCHNEIDER, StuW 1971, 334 (zum Gutachten der Steuerreformkommission); BUCHNER/ADAM/BRUNS, Zur Bedeutung des Anschaffungswertprinzips für die Ermittlung der aktienrechtlichen Herstellungskosten, ZfB 1974, 71; HFA DES IDW, Die Aktivierung von Fremdkapitalzinsen als Teil der Herstellungskosten, WPg 1974, 324; DB 1974, 1303; ERHARD, Teilwertermittlung bei unfertigen und fertigen Erzeugnissen, StBp. 1975, 28; SENNER, Der handelsrechtlichen und steuerrechtlichen Begriff der Herstellungskosten, StBp. 1975, 275; WURL, Handelsrechtliche Bewertung unfertiger und fertiger Erzeugnisse bei Kuppelproduktion, WPg 1975, 101; MÖSBAUER, Zur Bewertung des BetrV nach dem EStG 1975, BB 1976, 1281; RUDOLPH, Verbrauchsteuern, Abfüll- und Transportkosten auf Außenlager als Teil der Herstellungskosten, BB 1976, 877; DÖLLERER, Zur Problematik der Anschaffungskosten und Herstellungskosten, JbFfSt. 1976/77, 196; BETRIEBSWIRTSCHAFTLICHER UND FINANZAUSSCHUSS DES VERBANDES DER CHEMISCHEN INDUSTRIE E.V., Erfassung und Verrechnung von Kosten der Unterbeschäftigung, DB 1977, 1810; GRÜTZNER, Herstellungskosten in Handels- und Steuerbilanz, BBK F 13, 2183 (1977); J. SCHMIDT, Bewertung unfertiger Erzeugnisse, DB 1977, 1068; CONRADI, Beinhaltet der steuerliche Herstellungskostenbegriff die Aktivierungspflicht von Fixkosten?, BB 1979, 978; BACKHAUS, Die Gewinnrealisation bei mehrperiodigen Lieferungen und Leistungen in der Aktienbilanz, ZfbF 1980, 347; BOEGEHOZ, Herstellungskosten, Kosten-/Kostenarten-ABC – Systematische Zusammenstellung, StBp. 1980, 83; CLEMM, Grundprobleme der Gewinn- und Verlustrealisation bei langfristiger Auftragsfertigung und langfristiger Vermietung, DStJG 4 (1981), 117; FREIDANK, Bilanzierungsprobleme bei unterausgelasteten Kapazitäten im handels- und steuerrechtlichen Jahresabschluss der Aktiengesellschaft, BB 1984, 29; MATHIAK, Anschaffungs- und Herstellungskosten, DStJG 7 (1984), 97; WICHMANN, Anschaffung und Herstellung als Vorgänge im Wirtschaftsleben – und deren steuerrechtliche Beurteilung, DStR 1984, 547; SCHINDLER, Die Probleme bei langfristiger Fertigung nach derzeitigem und zukünftigem Handelsrecht, BB 1984, 574.

**Aufsätze 1985–1999:** BAETGE/UHLIG, Zur Ermittlung der handelsrechtlichen „Herstellungskosten“ unter Verwendung der Daten der Kostenrechnung, WiSt. 1985, 274; BORDE-

## § 6 Vor Anm. 225 B. Abs. 1: Bewertung von WG beim BV-Vergleich

WIN, Zur Bedeutung handelsrechtlicher Wahlrechte bei der Bewertung von Rückstellungen für die steuerliche Gewinnermittlung, BB 1985, 516; SCHNEELOCH, Bilanzrichtlinien-Gesetz und Besteuerung, WPg 1985, 565; SELCHERT, Fremdkapitalzinsen in der Kalkulation der bilanziellen Herstellungskosten, DB 1985, 2413; SELCHERT, Probleme der Unter- und Obergrenze von Herstellungskosten, BB 1986, 2298; VODRAZKA, Wesentliche Verbesserung, in LEFFSON/RÜCKLE/GROSSFELD, Handwörterbuch unbestimmter Rechtsbegriffe im Bilanzrecht des HGB (HuRB), Köln 1986, 447; WOHLGEMUTH, Zeitraum der Herstellung, in LEFFSON/RÜCKLE/GROSSFELD, Handwörterbuch unbestimmter Rechtsbegriffe im Bilanzrecht des HGB (HuRB), Köln 1986, 470; DÖLLERER, Handelsbilanz und Steuerbilanz, BB 1987, Beilage 12; FRIEDRICH, Rechnungslegung bei Umweltschutzmaßnahmen, DB 1987, 2580; GLANEGGER, Anschaffungskosten und Herstellungskosten bei Grundstücken und Gebäuden, DB 1987, 2115 und 2173; NAHLIK, Bilanzpolitische Bedeutung der Herstellungskosten, Die Bank 1988, 84; PAUS, Verlorene Anzahlungen als Teil der Herstellungskosten, Inf. 1988, 101; SCHMEISSER/STEINLE, Sind die Lohnnebenkosten Bestandteil der handelsbilanziellen Wertuntergrenze der Herstellungskosten gem. § 255 Abs. 2 HGB?, DB 1987, 2317; SÖFFING, Der Stetigkeitsgrundsatz in steuerrechtlicher Sicht, DB 1987, 2598; WEBER, Die Einordnung von Sondereinzelkosten des Vertriebs bei langfristiger Auftragsfertigung, DB 1987, 393; SEEGER, Die neue handelsrechtliche Definition der Herstellungskosten und die Bewertungswahlrechte des § 255 HGB; ihre Bedeutung für die Steuerbilanz, in StBj. 1987/88, 91; 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, 48; JOUVENAL, Wesentliche Änderungen der Bewertungsvorschriften für Kapitalgesellschaften im neuen Bilanzrichtlinie-Gesetz – Wahrung der Steuerneutralität?, DStZ 1988, 241; KRIEGER, Der Grundsatz der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die steuerrechtliche Gewinnermittlung, in KNOBBE-KEUK/KLEIN/MOXTER (Hrsg.), Handelsrecht und Steuerrecht, FS Georg Döllerer, Düsseldorf 1988, 327; KÜTING/HÄGER, Die Bedeutung des Maßgeblichkeitsprinzips für die Ermittlung der steuerbilanziellen Herstellungskosten – Eine kritische Betrachtung vor dem Hintergrund des Entwurfs eines Steuerreformgesetzes 1990, DStR 1988, 159; MOXTER, Aktivierungspflichtige Herstellungskosten in Handels- und Steuerbilanz, BB 1988, 937; P. J. RITZROW, Umfang der Herstellungskosten nach Handels- und Steuerrecht, SteuStud. 1988, 45; P. J. SCHMIDT, Gefahr für steuergesetzlich nicht ausdrücklich zugelassene Bewertungswahlrechte, DB 1988, 1277; STOBBE, Offene Probleme des Maßgeblichkeitsgrundsatzes nach dem Steuerreformgesetz 1990, DStR 1988, Beilage zu Heft 20; BEISSE, Die Generalnorm des neuen Bilanzrechts und ihre steuerrechtliche Bedeutung, in MELLWIG/MOXTER/ORDELHEIDE (Hrsg.), Handelsbilanz und Steuerbilanz, Beiträge zum neuen Bilanzrecht, Band 2, Wiesbaden 1989, 15; REINTGES, Steuerliche Herstellungskosten und neues Handelsrecht, in MELLWIG/MOXTER/ORDELHEIDE (Hrsg.), Handelsbilanz und Steuerbilanz, Beiträge zum neuen Bilanzrecht, Band 2, Wiesbaden 1989, 73; KÜTING, Aktuelle Probleme bei der Ermittlung der handelsrechtlichen Herstellungskosten, BB 1989, 587; BALLWIESER, Ist das Maßgeblichkeitsprinzip überholt?, BFuP 1990, 477; SCHNEELOCH, Herstellungskosten in Handels- und Steuerbilanz, DB 1989, 285; SCHÜLLER, Zur Definition der Anschaffungskosten und Herstellungskosten im DDR-Rechnungswesen, DB 1990, 3050; SCHULZE-OSTERLOH, Herstellungskosten in der Handels- und Steuerbilanz, StuW 1989, 242; HAUSER/HAGENAU, Einbeziehung der Aufwendungen nach dem Lohnfortzahlungsgesetz in die Herstellungskosten?, DB 1990, 440; A. SÖFFING, Herstellungskosten nach dem Vorentwurf einer EG-Gewinnermittlungsrichtlinie, DB 1990, 1293; BACHEM, Lohnfortzahlung im Krankheitsfall und bilanzielle Herstellungskosten, BB 1991, 380; CHRISTIANSEN, Der Umfang der steuerlich aktivierungspflichtigen Herstellungskosten, StBp. 1991, 201; HARTUNG, Lohnfortzahlung im Krankheitsfall und bilanzielle Herstellungskosten, BB 1991, 872; IDW, Stellungnahme HFA 5/1991, WPg 1992, 94; SCHÄFER, Herstellungskosten und Einbeziehung der Gemeinkosten, DStZ 1991, 430; SÖHN, Anschaffungskosten/Herstellungskosten und Betriebsausgabenbegriff, StuW 1991, 270; STEILEN, Herstellungskostenbewertung zu Handelsbilanz für die Steuerbilanz und die Umkehr dieses Grundsatzes, DStJG 14 (1991), 29; WICHMANN, Zur Eindeutigkeit des Herstellungskostenbegriffs im Einkommensteuerrecht, BB 1991, 1835; WILHELM, Bewertungswahlrechte bei den Herstellungskosten, BB 1991, 1151; MÖLLER, Herstellungskosten, Prüfung der, in COENENBERG/VON WYSOCKI (Hrsg.), Handwörterbuch der Revision (HWRev) Stuttgart, 2. Aufl. 1992, Sp. 814; CHRISTIANSEN ua., Aktuelle Fragen

aus der Betriebsprüfung, Gemeinkosten als Teil der Herstellungskosten, JbFSr 1991/92, 97; ORDELHEIDE, Zum Verbot der Aktivierung von Vertriebskosten in den Herstellungskosten gem. § 255 Abs. 2 Satz 6 HGB, in WINDMÖLLER/VON WYSOCKI/MOXTER (Hrsg.), Rechnungslegung – Entwicklungen bei der Bilanzierung und Prüfung von Kapitalgesellschaften, FS Karl-Heinz Forster, Düsseldorf 1992, 635; HARTUNG, Ist die deutsche Herstellungskostenobergrenze richtlinienkonform?, BB 1992, 2392; STUHRMANN, Sonderabschreibungen der Teilerstellungskosten und Anzahlungen nach dem Fördergebietsgesetz, DStR 1993, 123; VON WYSOCKI, Zur Ermittlung der Untergrenze der Herstellungskosten von Vorräten aus betriebswirtschaftlicher Sicht, in VON BEISSE/LUTTER/NÄRGER (Hrsg.), FS Beusch, Berlin/New York 1993, 929; KLEIN, Der Herstellungsbegriff in § 255 Abs. 2 Satz 1 des Handelsgesetzbuches und seine Prägung durch den BFH bei Gebäuden, in BALLWIESER/BÖCKING/DRUKARCZYK/SCHMIDT (Hrsg.), Bilanzrecht und Kapitalmarkt, FS Adolf Moxter, Düsseldorf 1994, 277; KRAUS-GRÜNEWALD, Zur Bewertung von Halb- und Fertigerzeugnissen mit den Herstellungskosten, ZfbF 1994, 32; RAUPACH, Das Steuerrecht als unerwünschte Rechtsquelle der Handelsbilanz, in BALLWIESER/BÖCKING/DRUKARCZYK/SCHMIDT (Hrsg.), Bilanzrecht und Kapitalmarkt, FS Adolf Moxter, Düsseldorf 1994, 101; SIEGEL, Das Realisationsprinzip als allgemeines Periodisierungsprinzip, BFuP 1994, 1; STOBBE, Eingeschränkte Maßgeblichkeit bei den Herstellungskosten, FR 1994, 105; MELLWIG, Herstellungskosten und Realisationsprinzip, in FÖRSCHLE/KAISER/MOXTER (Hrsg.), Rechenschaftslegung im Wandel, FS Wolfgang Dieter Budde, München 1995, 397; WEBER-GRELLET, Handelsrechtliche Bewertungswahlrechte in der Steuerbilanz – Reichweite des steuerrechtlichen Bewertungsvorbehalts, StJb. 1994/95, 97 (sowie Podiumsdiskussion: 163); SIEGEL, Herstellungskosten und Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, in VON ELSCHEN/SIEGEL/WAGNER (Hrsg.), Unternehmenstheorie und Besteuerung, FS Dieter Schneider, Wiesbaden 1995, 635.

**Aufsätze ab 2000:** ARBEITSKREIS „IMMATERIELLE WERTE IM RECHNUNGSWESEN“ DER SCHMALENBACH-GESELLSCHAFT FÜR BETRIEBSWIRTSCHAFT E.V., Leitlinien zur Bilanzierung selbstgeschaffener immaterieller Vermögensgegenstände des Anlagevermögens nach dem Regierungsentwurf des BilMoG, DB 2008, 1813; HAUPT, Aktivierung von Bauzeitzinsen und anderer Herstellungskosten – alte Lösungen für neue Probleme, DStR 2008, 1815; KÖHLER, Bilanzpolitische Gestaltungsmöglichkeiten im Rahmen der Zugangsbewertung beim Vorratsvermögen, StBp. 2008, 221; KÖHLER, Bilanzpolitische Gestaltungsmöglichkeiten im Rahmen der Ermittlung der Herstellungskosten, StBp 2008, 260; KÜTING, Die Ermittlung der Herstellungskosten nach den Änderungen durch das BilMoG, StuB 2008, 419; LENGSELD/WIELENBERG, Zur Herstellungskostenuntergrenze nach dem Entwurf des BilMoG, WPg 2008, 321; HERZIG/BRIESEMEISTER, Reichweite und Folgen des Wahlrechtsvorbehalts § 5 Abs. 1 EStG, DB 2010, 917; IDW, Stellungnahme zur Rechnungslegung (RS HFA 31), Aktivierung von Herstellungskosten, WPg Supplement 3/2010, 79; KAMINSKI, Umfang der neuen Herstellungskosten: Klarstellung oder neue Zweifelsfragen?, DStR 2010, 1395; WEHRHEIM/FROOS, Plädoyer für eine Stärkung des Maßgeblichkeitsprinzips, DStR 2010, 1348; RICHTER, Die Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung für die steuerliche Gewinnermittlung – Anmerkungen zum BMF-Schreiben vom 12.03.2010, GmbHR 2010, 505; KAHLE/SCHULZ, Richtlinienentwurf für eine Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage in der Europäischen Union, StuB 2011, 296; RADE, „Angemessene“ Herstellungskosten nach BilMoG – Keine Irrelevanz der Abgrenzung von Einzel- und Gemeinkosten, DStR 2011, 1334; SCHEFFLER/KREBS, Richtlinienvorschlag zur CCCTB: Bestimmung der Steuerbemessungsgrundlage im Vergleich mit der Steuerbilanz nach EStG, DStR 2011, Beihefter zu Heft 22, 13; KORN, Die Einkommensteuer-Änderungsrichtlinien 2012 aus Beratersicht, KÖSDI 2013, 18260; SCHEFFLER/KÖSTLER, Harmonisierung zur steuerlichen Gewinnermittlung: Kompromissvorschlag zur G(K)KB führt zur Annäherung an das deutsche Steuerrecht, DStR 2013, 2190 (Teil I), 2235 (Teil II); SPINGLER/DIETTER, Die Neuregelungen beim steuerlichen Herstellungskostenbegriff im Rahmen der Einkommensteueränderungsrichtlinie (EStÄR) 2012, Ubg 2013, 201.

**Zur Abgrenzung zwischen Herstellungs- und Erhaltungsaufwand** s. auch vor Anm. 270; **zu Herstellungskosten bei Gebäuden** s. Anm. 290 ff.

**Verwaltungsanordnungen:** Zusammenstellung der in der steuerliche Betriebsprüfung zu verwendenden Begriffe: BStBl. I 1974, 994 (insbes. 1000, 1003–1008); BMF v. 18.7.2003 – IV C 3-S 2211-94/03, BStBl. I 2003, 386; v. 8.5.2008 – IV C 3-InvZ 1015/07/001, BStBl. I 2008, 590; v. 12.3.2010 – IV C 6 - S 2133/09/10001, BStBl. I 2010, 239, ergänzt durch v. 22.6.2010 – IV C 6-S 2133/09/10001, BStBl. I 2010, 597; v. 25.3.2013 – IV C 6-S 2133/09/10001:004, BStBl. II 2013, 296.

**aa) Allgemeines zum handelsrechtlichen Begriff der Herstellungskosten gem. § 255 HGB**

225 **(1) Maßgeblichkeit des handelsrechtlichen Herstellungskostenbegriffs**

Der Begriff der Herstellungskosten (zum Begriff der Herstellung s. Anm. 165 f.) wird in § 6 zwar genannt, aber nicht definiert. Nach § 5 Abs. 1 gilt die Maßgeblichkeit handelsrechtl. Regelungen (materielle Maßgeblichkeit) auch für die Bewertung, sofern § 5 Abs. 6 keinen Bewertungsvorbehalt enthält.

Vgl. DÖLLERER, BB 1987, Beilage 12, 14; WASSERMAYER in DStJG 14 (1991), 29 (38 ff.); SCHÄFER, DSzZ 1991, 430 (431); STOBBE, DStR 1991, 53 (56); KULOSA in SCHMIDT, 34. Aufl. 2015, § 6 Rn. 151; WERNDL in KSM, § 6 Rn. A 204-208 (10/2010) und B 3 (5/2008); EHMCKE in BLÜMICH, § 6 Rn. 380 (8/2014), erkennen entgegen der früher vertretenen Auffassung (Rn. 497; 22. EL) inzwischen die Maßgeblichkeit des handelsrechtl. HKBegriffs an; ebenso HOFFMANN in LBP, § 6 Rn. 251 (8/2010); aA noch WEBER-GRELLET, Stjb. 1994/95, 97 (102 f.); ausführlich s. Anm. 180 und § 5 Anm. 261.

Die vom BFH (v. 12.6.1978 – GrS 1/77, BStBl. II 1978, 620 [625]) vertretene These, wonach „für die Bewertung der Wirtschaftsgüter ... grundsätzlich keine Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz [besteht]“, gilt uE aufgrund von BFH v. 4.7.1990 (GrS 1/89, BStBl. II 1990, 830 [833]) zumindest nicht (mehr) für die Maßgeblichkeit der handelsrechtl. Begriffsdefinition des HKBegriffs für das StRecht. Der BFH führt aus, dass „der handelsrechtliche Herstellungskostenbegriff des § 255 Abs. 2 HGB ... auch für das Einkommensteuerrecht maßgebend [ist]“ (BFH v. 4.7.1990 – GrS 1/89, BStBl. II 1990, 830 [833]; s. auch BFH v. 9.5.1995 – IX R 116/92, FR 1995, 741 [742]). Diese Rechtsentwicklung ist uE konsequent, da in § 6 keine Definition enthalten ist und somit eine stl. Lücke existiert, so dass § 5 Abs. 6 für die HKDefinition nicht eingreift (vgl. SCHILDBACH/STOBBE/BRÖSEL, Der handelsrechtliche Jahresabschluss, 10. Aufl. 2013, 166).

**Begriffsmerkmale:** § 255 Abs. 2 Satz 1 HGB umfasst folgende Begriffsmerkmale, die aufgrund der fehlenden Definition in § 6 iVm. § 5 Abs. 1 auch für die StBil. maßgeblich sind (vgl. OESTREICHER in Beck-HdR, B 163 Rn. 255 [5/2010]; BFH v. 23.11.2004 – IX R 59/03, BFH/NV 2005, 543, Rn. 9; v. 15.5.2013 – IX R 36/12, BStBl. II 2013, 732 – Tz. 12; BMF v. 18.7.2003 – IV C 3-S 2211-94/03, BStBl. I 2003, 386 – Tz. 17):

- Aufwendungen (s. Anm. 229),
- Entstehung (im Sinne der Veranlassung; s. Anm. 171, 229) durch
  - Herstellung (s. Anm. 165),
  - Erweiterung oder
  - wesentliche Verbesserung (s. Anm. 271 ff.)

eines Vermögensgegenstands bzw. WG (ebenso OESTREICHER in Beck-HdR, B 163 Rn. 255 [5/2010]).

**(2) Rechtsentwicklung**

**Handelsrecht:** Entwickelt wurde der Begriff der HK aus den handelsrechtl. Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung. In der Aktienrechtsnovelle von 1931 ist in § 261 HGB erstmalig der Begriff der HK erwähnt (vgl. WOHLGEMUTH in HdJ, Abt I/10 Rn. 1–2 [10/2012]). Eine gesetzliche Kodifizierung des HKBegriffs erfolgte erstmals rudimentär für Aktiengesellschaften im AktG 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 BiRiLiG wurde in § 255 Abs. 2 und 3 HGB erstmalig eine für alle Kaufleute verbindliche Definition der HK geschaffen, die im Rahmen des BilMoG – insbes. hinsichtlich der HKUntergrenze (Einbeziehungspflicht für angemessene Teile der Material- und Fertigungsgemeinkosten) sowie der Forschungs- und Entwicklungskosten modifiziert wurde. Da diese Regelung für alle Kaufleute gilt, kann sie auch als handelsrechtl. GoB anerkannt werden.

**EU-Gewinnermittlung:** Nach dem Vorschlag für eine Richtlinie des Rates v. 16.3.2011 über eine Gemeinsame Konsolidierte Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage (GKKB, KOM 2011, 121), zu dem am 4.4.2012 und 2.5.2013 neue Kompromissvorschläge vorgelegt worden sind (s. SCHEFFLER/KÖSTLER, DStR 2013, 2190) werden die HK nach Art. 33 als Abschreibungsbasis umschrieben, die die direkten mit dem Erwerb oder der Verbesserung zusammenhängenden Kosten (ohne abziehbare USt) und zusätzlich beim selbsthergestellten AV die nicht anderweitig abzichbaren indirekten Kosten umfassen (vgl. KAHLE/SCHULZ, StuB 2011, 296 [299]). Für Vorräte und unfertige Erzeugnisse sind die HK abweichend in Art. 29 geregelt. Danach sollen nur die direkten Kosten in die HK einfließen. Es existiert allerdings ein Wahlrecht zur Einbeziehung der indirekten Kosten, wenn diese Kosten – vor Anwendung der Richtlinie – als Bestandteil der HKBewertung im System der Gewinnermittlung oder bei der tatsächlich erstellten StBil. galten; dies ist jedoch nicht eindeutig in dem Richtlinienvorschlag geregelt. Es bleibt abzuwarten, ob dieses Wahlrecht als nationales oder Unternehmenswahlrecht in der endgültigen RL umgesetzt wird (vgl. hierzu SCHEFFLER/KREBS, DStR 2011, 13; s. zum Art. 3 des Vorentwurfs für eine Richtlinie über die Harmonisierung der Gewinnermittlungsvorschriften vom März 1988, der wie folgt lautet: „Die Herstellungskosten sind gleich den Kosten, die dem Unternehmen unmittelbar durch die Herstellung des betreffenden Wirtschaftsgutes entstehen“, SÖFFING, DB 1990, 1293). Im Kompromissvorschlag wird bezüglich der Verbesserungskosten (= Herstellungsaufwand) ein Neuregelung vorgeschlagen, die uU zu einer Aktivierung bisher sofort abziehbarer Erhaltungsaufwendungen führen würde (vgl. dazu SCHEFFLER/KÖSTLER, DStR 2013, 2190 [2192]).

**(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. 4.7.1990 – GrS 1/89, BStBl. II 1990, 830 (834); v. 10.5.1995 – IX R 73/91, BStBl. II 1995, 713; v. 12.9.2001 – IX R 39/97, BStBl. II 2003, 569; KRUSE, FR 1981, 473 (478); WICHMANN, BB 1991, 1835, unter Bezugnahme auf BFH v. 12.2.1985 – IX R 144/83, BStBl. II 1985, 690 (691); zur Diskussion s. auch SÖHN, StuW 1991, 270 (277).

Dieser handelsrechtl. und stl. maßgebende Begriff gilt auch für das Investitionszulagenrecht (vgl. BFH v. 8.2.1996 – III R 35/93, BStBl. II 1996, 427; v. 19.10.

## § 6 Anm. 227–228 B. Abs. 1: Bewertung von WG beim BV-Vergleich

2006 – III R 73/05, BStBl. II 2007, 331; v. 22.12.2011 – III R 37/09, BStBl. II 2013, 182 – Tz. 24f.) und für Steuervergünstigungen (vgl. zB BFH v. 29.6.2005 – X R 37/04, BFH/NV 2006, 40; v. 26.10.2006 – IX B 9/06, BFH/NV 2007, 447, betr. FörderGG).

### 228 (4) Verhältnis zwischen § 255 HGB und den Einkommensteuerrichtlinien

**Handelsrechtliche Pflichtbestandteile:** In Bezug auf die einbeziehungspflichtigen, produktionsbezogenen Gemeinkostenbestandteile gibt es seit der Neufassung des § 255 Abs. 2 Satz 2 HGB keine Unterschiede mehr zu der bisher für die FinVerw. maßgeblichen R 6.3 Abs. 1 EStR 2008:

„In die Herstellungskosten eines Wirtschaftsgutes sind auch angemessene Teile der notwendigen Materialgemeinkosten und FGK sowie der Werteverzehr von Anlagevermögen, soweit er die durch die Herstellung des Wirtschaftsgutes veranlasst ist, einzubeziehen.“

Die in R 6.3 Abs. 1 EStR 2008 definierte Pflicht zur Einbeziehung angemessener Teile notwendiger Material- und FGK sowie des Werteverzehrs des AV folgt dem BFH v. 21.10.1993 (IV R 87/92, BStBl. II 1994, 176).

**Deklaratorische Bedeutung der Einkommensteuerrichtlinien:** Da die handelsrechtl. Bewertungsvorschrift als GoB über § 5 Abs. 1 auch für die stl. Gewinnermittlung gilt, hat die von der FinVerw. angewandte R 6.3 Abs. 1 EStR 2008 uE nur deklaratorische Bedeutung (s. Anm. 225 und § 5 Anm. 261). Dies gilt auch für die in Abs. 2 aufgeführten kostenstellenbezogenen Beispiele für Material- und Fertigungsgemeinkosten. Wahlbestandteile sind derzeit sowohl nach § 255 Abs. 2 Satz 3 und Abs. 3 als auch nach R 6.3 Abs. 4 EStR 2008 (str.; s. Anm. 231):

- Verwaltungskosten (s. Anm. 245) sowie
- Aufwendungen für freiwillige soziale Leistungen und für die betriebliche Altersversorgung (s. Anm. 246),

soweit sie auf den Herstellungszeitraum (s. Anm. 166) entfallen.

**Abweichend** zu R 6.3 Abs. 4 EStR 2008 sieht R 6.3 Abs. 1 EStÄR 2012 (in Anlehnung an BMF v. 12.3.2010 – IV C 6 - S 2133/09/10001, BStBl. I 2010, 239 – Tz. 8) eine strechtl. Einbeziehungspflicht für allgemeine Verwaltungskosten und Aufwendungen für freiwillige soziale Leistungen und für betriebliche Altersversorgung vor, was uE abzulehnen ist (s. ausführlich Anm. 231); allerdings kann nach BMF v. 25.3.2013 – IV C 6 - S 2133/09/10001:004 (BStBl. I 2013, 296) R 6.3 Abs. 4 EStR 2008 bis zur Überprüfung des Erfüllungsaufwands – spätestens aber bis zur Verabschiedung der nächsten EStR – weiterhin angewandt werden.

Gemäß R 6.3 Abs. 4 Satz 1 Halbs. 2 EStR 2008 ist das Bewertungswahlrecht in Übereinstimmung mit der Vorgehensweise in der HBil. auszuüben. Aufgrund des Wegfalls des § 5 Abs. 1 Satz 2 aF ist uE eine Ausübung des Einbeziehungswahlrechts auch unabhängig von der handelsrechtl. Vorgehensweise möglich (glA HERZIG/BRIESEMEISTER, DB 2010, 923; RICHTER, GmbHR 2010, 507 f.; aA § 5 Anm. 280).

**Auch Zinsen für Fremdkapital** sind sowohl nach § 255 Abs. 3 HGB als auch nach R 6.3 Abs. 5 EStR 2012 als Wahlbestandteile definiert (s. Anm. 255).

**Forschungs- und Vertriebskosten** (s. Anm. 247 und 250) dürfen nach § 255 Abs. 2 Satz 4 HGB nicht einbezogen werden. Die EStR enthalten hierzu keine Regelung und Konkretisierung.



**bb) Begriffsmerkmale der Herstellungskosten in § 255 Abs. 2 Satz 1 HGB**

229

**Aufwendungen:**

► *Aufwendungen, nicht Kosten:* Herstellungskosten sind trotz der Bezeichnung „Kosten“ nicht als Größe im Sinne der Kostenrechnung (s. zB BUCHNER/ADAM/BRUNS, ZfB 1974, 71), sondern als Herstellungsaufwendungen zu verstehen. Der Begriff Herstellungsaufwendungen wurde vermutlich im BiRiLiG deshalb nicht gewählt, weil der Begriff „Herstellungsaufwand“ (s. Anm. 270 ff.) in Rspr. und Schrifttum als spezifischer stl. Tatbestand besetzt war (vgl. WOHLGEMUTH in HdJ, Abt. I/10 Rn. 6 und 165 [10/2012]). Nach BMF v. 8.5.2008 (BStBl. I 2008, 590 – Tz. 185) sind HK „alle Aufwendungen, die durch den Verbrauch von Gütern und die Inanspruchnahme von Diensten für die Herstellung eines Wirtschaftsguts entstehen“. Unter diese Aufwendungen fallen auch Minderungen des übrigen Vermögens.

► *Pagatorische Aufwendungen:* Herstellungskosten 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 [H 6.3 „Kalkulatorische Kosten“ EStH], kalkulatorische Eigenkapitalzinsen, Mieten und Wagnisse), bei den HK nicht einbezogen werden dürfen (vgl. ADS, 6. Aufl. 1995, § 255 HGB Rn. 116; IDW, WP Handbuch, Band I, 2012, Teil E Rn. 344; zur Ermittlung s. BAETGE/UHLIG, WiSt. 1985, 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. 5.8.1958 – I 70/57 U, BStBl. III 1958, 392: „Zu den Herstellungskosten gehören alle Aufwendungen, die im Betrieb mit der Herstellung in Zusammenhang stehen“; v. 13.9.1984 – IV R 101/82, BStBl. II 1985, 49: „sowohl die unmittelbar der Herstellung dienenden Kosten als auch die Aufwendungen, die zwangsläufig im Zusammenhang mit der Herstellung des Wirtschaftsguts anfallen oder mit seiner Herstellung in einem engen wirtschaftlichen Zusammenhang stehen“). Fraglich ist, ob das finale Verständnis für die HKUntergrenze verbindlich ist (so zB EHMCKE in BLÜMICH, § 6 Rn. 455 [8/2014]). Hinsichtlich der Finalität des HKBegriffs führt BFH v. 23.3.1987 (IX R 31/84, BStBl. II 1987, 695 [697]) aus: „Maßgebend für die Zuordnung zu den Herstellungskosten ist die Zweckrichtung der Aufwendungen auf die Herstellung eines Wirtschaftsguts (mwN). Mithin sind Herstellungskosten alle Aufwendungen, die gemacht werden, um durch den Verbrauch von Gütern und die Inanspruchnahme von Diensten ein Wirtschaftsgut herzustellen“ (vgl. auch DÖLLERER, JbFStR 1976/77, 196 [202]; differenzierend EHMCKE in BLÜMICH, § 6 Rn. 452 [8/2014]). 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 her-

## § 6 Anm. 229–230 B. Abs. 1: Bewertung von WG beim BV-Vergleich

gestellten WG nicht einbezogen werden (ebenso BFH v. 9.6.1993 – I R 8/92, BStBl. II 1994, 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, FS Moxter, 1994, 101 (120); s. Anm. 171.

**Einzel erfassbare Kosten:** Bis zur Neufassung des § 255 Abs. 2 Satz 2 HGB kam der Auslegung des Begriffs der Einzelkosten und dessen Abgrenzung zu den Gemeinkosten eine hohe Bedeutung zu. Gemäß BMF v. 8.5.2008 (BStBl. I 2008, 590 – Tz. 185) umfassen die HK eines WG die „Anschaffungskosten beweglicher Wirtschaftsgüter, soweit sie bestimmungsgemäß zur Herstellung eines Wirtschaftsguts angeschafft werden“.

Hierzu gehören uE die AK der Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, und zwar auch dann, wenn sie nur mittelbar als unechte Gemeinkosten zugerechnet werden. Dies entspricht Art. 35 Abs. 3 der 4. EG-Richtlinie, die schon vor Umsetzung des BilMoG als entscheidender Maßstab für die Auslegung von § 255 Abs. 2 HGB heranzuziehen war (vgl. BEISSE in MELLWIG/MOXTER/ORDELHEIDE, 1989, 15 [23 f.]; HARTUNG, BB 1992, 2392). Nach hM kommt es bei mengenabhängigen Roh-, Hilfs- oder Betriebsstoffen nicht auf die tatsächliche unmittelbare Zurechnung, sondern auf die Möglichkeit einer direkten Zurechnung an (Zurechenbarkeit nach Menge, Zeit oder Wert; vgl. BFH v. 13.4.1988 – I R 104/86, BStBl. II 1988, 892 – Tz. 16, betr. AK; v. 11.12.1988 – IV R 191/85 BStBl. II 1988, 661 – Tz. 14, betr. Drohverlustrückstellungen; v. 21.10.1993 – IV R 87/92, BStBl. II 1994, 176 – Rn. 9; FG Ba.-Württ. v. 17.12.2007 – 6 K 69/05, DStRE 2009, 1290, rkr.; vgl. aus handelsrechtl. Sicht: SELCHERT, BB 1986, 2301; SCHNEELOCH, DB 1989, 292; ADS, 6. Aufl. 1995, § 255 HGB Rn. 137; OESTREICHER in Beck-HdR, B 163 Rn. 5 f., 29 [5/2010]; VON WYSOCKI, FS Beusch, 1993, 932; IDW, RS HFA 31, WPg Supplement 3/2010, Rn. 14). In diesem Sinne sind Einzelkosten als „einzeln erfassbare Kosten“ auszulegen und umfassen auch die variablen unechten Gemeinkosten. Dies kann auch aus der Gesetzesbegründung zu § 255 Abs. 2 HGB nF abgeleitet werden: „Unmittelbar zurechenbar ... sind ... solche Aufwendungen, die in Abhängigkeit von der Erzeugnismenge variieren“ (BTDrucks. 16/10067, 60).

Mit der Umwandlung des handelsrechtl. Einbeziehungswahlrechts für angemessene Material- und FGK in eine Einbeziehungspflicht hat das Zuordnungsproblem für variable unechte Gemeinkosten (vgl. hierzu ausführlich LENGSELD/WIELENBERG, WPg 2008, 323) zukünftig nur noch im Falle überhöhter AK praktische Bedeutung. Überhöhte AK für Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe sind im Falle von Einzelkosten idR in voller Höhe einzubeziehen (s. Anm. 170), wegen des Kriteriums der „Angemessenheit“ gilt dies uE jedoch nicht uneingeschränkt für die Materialgemeinkosten (vgl. RADE, DStR 2011, 1334).

### 230 cc) Bedeutung der Regelung nach § 255 Abs. 2 Satz 2 bis 6, Abs. 3 HGB

Für die Auslegung der einzelnen HKBestandteile iSd. § 6 ist uE aufgrund fehlender stl. Begriffsbestimmungen das Handelsrecht heranzuziehen (vgl. BFH v. 4.7.1990 – GrS 1/89, BStBl. II 1990, 830 [833]; s. Anm. 225). Umstritten ist ledig-

lich die Frage, ob für bestimmte Bestandteile ein Einbeziehungswahlrecht oder eine Einbeziehungspflicht besteht (s. Anm. 231).

**dd) Maßgeblichkeit handelsrechtlicher Bewertungswahlrechte für das Steuerrecht**

231

**Rechtslage nach den Beschlüssen des Großen Senats** (BFH v. 3.2.1969 – GrS 2/68, BStBl. II 1969, 291; v. 4.7.1990 – GrS 1/89, BStBl. II 1990, 830): Der Große Senat des BFH hat seit dem BiRiLiG zur Frage der Maßgeblichkeit der handelsrechtl. Bewertungswahlrechte bei den HK noch nicht Stellung bezogen. Nach Auffassung von L. SCHMIDT (Anm. zu BFH v. 4.7.1990 – GrS 1/89, DStR 1990, 558 [559]) ist hinsichtlich der Maßgeblichkeit der handelsrechtl. Bewertungswahlrechte vom BFH durch den Beschluss des Großen Senats v. 4.7.1990 keine Entscheidung getroffen worden, so dass diese „Rechtsfrage weiterhin offen“ ist (vgl. auch SCHMIDT in SCHMIDT, 12. Aufl. 1993, § 5 Rn. 12b mwN).

Im Schrifttum war diese Frage bisher äußerst umstritten (zur Diskussion s. zB CHRISTIANSEN ua., JbFStR 1991/92, 97, mit Aussprache, 106). Nach BIENER/BERNEKE (Bilanzrichtlinien-Gesetz, 1985, 113) ist in diesem Zusammenhang BFH v. 3.2.1969 (GrS 2/68, BStBl. II 1969, 291) in der Form anwendbar, dass die handelsrechtl. Wahlrechte nicht existieren, so dass aus handelsrechtl. Einbeziehungswahlrechten stl. eine Einbeziehungspflicht wird (vgl. SÖFFING, DB 1987, 2598 [2602]). Wendet man diesen Gedanken konsequent an, so müssten abweichend von R 6.3 EStR alle handelsrechtl. Wahlrechte stl. zu einer Einbeziehungspflicht führen.

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

Die wohl hM ging bis zum BilMoG davon aus, dass zumindest die in R 6.3 EStR verankerten Wahlrechte auch stl. gelten. Diese Auffassung konnte mit dem Argument der Steuerneutralität des BiRiLiG gesehen werden, worauf auch bei der Kodifizierung der handelsrechtl. HKDefinition hingewiesen wurde.

Siehe hierfür stellvertretend BIENER/BERNEKE, Bilanzrichtlinien-Gesetz, 1985, 113 und 118, mit Bericht des Rechtsausschusses zu § 255 Abs. 2; DÖLLERER, BB 1987, Beilage 12, 14; MOXTER, BB 1988, 937 (942 ff., 945): „aus der Entstehungsgeschichte folgt jedoch auch, dass Kosten der allgemeinen Verwaltung und bestimmte Sozialkosten einkommensteuerrechtlich nicht einrechnungspflichtig sind“; GLANEGGER in SCHMIDT, 34. Aufl. 2015, § 6 Rn. 173; ORDELHEIDE in Beck-HdR, B 163 Rn. 151 (5/2010); WEBER-GRELLET, StbJb. 1994/95, 118; FG Ba.-Württ. v. 17.12.2007 – 6 K 69/05, DStRE 2009, 1290, rkr., betr. freiwillige soziale Aufwendungen.

Nach einer im Schrifttum seit dem BiRiLiG stark vertretenen Auffassung sind aufgrund des Maßgeblichkeitsgrundsatzes (vgl. § 5 Anm. 262) die handelsrechtl. Wahlrechte stl. maßgeblich. Begründet wird diese Auffassung damit, dass aufgrund fehlender stl. Kodifizierung eine stl. Gesetzeslücke besteht und somit der Bewertungsvorbehalt nach § 5 Abs. 6 nicht eingreift (vgl. KRIEGER, FS Döllener, 1988, 344). Die Anwendung von BFH v. 3.2.1969 (GrS 2/68, BStBl. II 1969, 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, 565 (571); KÜTING/HÄGER, DStR 1988, 159 (164); JOUVENAL, DStZ 1988, 241 (248); STOBBE, DStR 1988, Beilage 20, 5; BALLWIESER, BFuP 1990, 488; KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, 170 f.;

SCHÄFER, DStZ 1991, 430; STEILEN, BB 1991, 1894; WILHELM, BB 1991, 1151; SIEGEL, FS Schneider, 1995, 635 (644).

**Entscheidung des BFH v. 21.10.1993** (IV R 87/92, BStBl. II 1994, 176; FR 1994, 118): Mit dieser Entscheidung, die auf einer Revision gegen ein Urteil des Nds. FG basiert (Nds. FG v. 21.2.1991 – XIII 167/90, EFG 1991, 655), wird für „angemessene Teile der notwendigen Material- und Fertigungsgemeinkosten“ eine Einbeziehungspflicht in die HK verlangt, obwohl nach § 255 HGB idF des BiRiLiG für diese HKBestandteile ein Wahlrecht gilt.

Nach Auffassung des IV. Senats, der sich ausdrücklich dem BFH v. 4.7.1990 (GrS 1/89, BStBl. II 1990, 830) anschließt, wonach die handelsrechtl. Begriffsbestimmung auch für die stl. Begriffsbestimmung nach § 6 gelte, 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“ stl. einzubeziehen sind. Der IV. Senat ist in der genannten Entscheidung zu der Auffassung gelangt, dass diese Interpretation auch dem Beschluss BFH v. 3.2.1969 (GrS 2/68, BStBl. II 1969, 291) 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 § 255 Abs. 2 Satz 4 HGB aF (jetzt § 255 Abs. 2 Satz 3 HGB: Verwaltungskosten, Aufwendungen für soziale Einrichtungen des Betriebs, für freiwillige soziale Leistungen und für die betriebliche Altersversorgung) gilt.

**ESTÄR 2012** (BStBl. I 2013, 276 [279]): Nach R 6.3 EStÄR 2012, die BMF v. 12.3.2010 (IV C 6 - S 2133/09/10001, BStBl. I 2010, 239 – Tz. 8; kritisch dazu KAMINSKI, DStR 2010, 1395) in die Richtlinien umsetzt, sollen die bisher in R 6.3 EStR (2008) verankerten Wahlrechte für Verwaltungskosten, Aufwendungen für soziale Einrichtungen des Betriebs, für freiwillige soziale Leistungen und für die betriebliche Altersversorgung nicht mehr anerkannt werden. Allerdings ist die neue Richtlinienregelung R 6.3 EStÄR 2012 durch BMF v. 25.3.2013 (IV C 6 - S 2133/09/10001:004, BStBl. I 2013, 296) faktisch vorübergehend außer Kraft gesetzt worden, bis der Verwaltungsaufwand – „Verifizierung des damit verbundenen Erfüllungsaufwandes“ – (endgültig, spätestens aber bis zur nächsten Neufassung der EStR; s. dazu SPINGLER/DIETTER, Ubg 2013, 201 [208 f.]) überprüft worden ist. Die bisherige Richtlinienfassung des R 6.3 Abs. 4 EStR 2008 kann also zunächst weiterhin angewandt werden.

#### **Umfang der Herstellungskosten nach § 255 HGB, R 6.3 EStR 2008 und R 6.3 Abs. 1 EStÄR 2012:**

Wie sich die unterschiedlichen Auffassungen auf die einzelnen HKBestandteile auswirken, ist dem folgenden Schaubild zu entnehmen (vgl. FEDERMANN, Bilanzierung nach Handelsrecht, Steuerrecht und IAS/IFRS, 12. Aufl. 2010, 434):

	§ 255 HGB	R 6.3 EStR 2008	R 6.3 Abs. 1 EStÄR 2012
direkt zurechenbare Kosten (Einzelkosten)*			
– Materialkosten	Pflicht	Pflicht	Pflicht
– Fertigungskosten	Pflicht	Pflicht	Pflicht
Sondereinzelkosten der Fertigung	Pflicht	Pflicht	Pflicht
Materialgemeinkosten	Pflicht	Pflicht	Pflicht
Fertigungsgemeinkosten	Pflicht	Pflicht	Pflicht
Werteverzehr des AV			
– planmäßig	Pflicht	Pflicht	Pflicht
– außerplanmäßig, AfaA, Sonder-, Teilwertabschreibungen	Verbot	Verbot	Verbot
allgemeine Verwaltungskosten	Wahlrecht	Wahlrecht	Pflicht
Aufwendungen für			
– soziale Einrichtungen	Wahlrecht	Wahlrecht	Pflicht
– freiwillige soziale Einrichtungen	Wahlrecht	Wahlrecht	Pflicht
– betriebliche Altersversorgung	Wahlrecht	Wahlrecht	Pflicht
zurechenbare Fremdkapitalzinsen	Wahlrecht	uU Wahlrecht	uU Wahlrecht
Vertriebs- und Forschungskosten	Verbot	Verbot	Verbot
kalkulatorische Kosten	Verbot	Verbot	Verbot
nicht notwendige, unangemessene Gemeinkosten	Verbot	Verbot	Verbot

\* Nach unserer Auffassung zählen hierzu auch die unechten Gemeinkosten.

**Abbildung 7:** Herstellungskostenbestandteile nach Handels- und Steuerbilanz

**Stellungnahme:** Die Entscheidung des IV. Senats BFH v. 21.10.1993 (IV R 87/92, BStBl. II 1994, 176) 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, 105; RAUPACH, FS Moxter, 1994, 101 [insbes. 114 ff.]). Wegen der grundsätzlichen Bedeutung und des Beschlusses des BFH v. 4.7.1990 (GrS 1/89, BStBl. II 1990, 830) 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 ins HGB transformiert wurde, einfach hinweg und führt als Begründung ein Gutachten des RFH v. 4.2.1939 (GrS D 7/38, RStBl. 1939, 321) an, 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, 259) und aufgrund des BiRiLiG überholt sein dürfte. Die handelsrechtl. HKDefinition gilt für PersGes. und KapGes. und ist aufgrund dieser allgemeinverbindlichen Kodifizierung – angesichts des (langen) politischen Prozesses – als handelsrechtl. GoB anzusehen (vgl. hierzu SCHILDBACH/STOBBE/BRÖSEL, Der handelsrechtliche Jahresabschluss, 10. Aufl. 2013, 143 f.; aA SCHULZE-OSTERLOH, StuW 1989, 242 [249]). Die handelsrechtl. Regelung entspricht auch den Ergebnissen der betriebswirtschaftlichen Diskussion, die bisher zu keinen eindeutigen Ergebnissen geführt hat.

## § 6 Anm. 231–234 B. Abs. 1: Bewertung von WG beim BV-Vergleich

Bei den Wahlrechten nach § 255 Abs. 2 Satz 3 HGB nF (zB allgemeine Verwaltungskosten) liegt uE lediglich eine Bewertungshilfe vor (ebenso zB KORN, KÖSDI 2013, 18260 [18263], mwN), aus der wegen der Willkürlichkeit der Kostenzuordnung kein Einbeziehungsgebot gefordert werden kann (vgl. MOXTER, BB 1988, 945; OESTREICHER in Beck-HdR, B 163 Rn. 72 und 134 [5/2010]; HARTUNG, BB 1992, 2395, geht sogar von einem Aktivierungsverbot nach der 4. EG-Richtlinie aus; WEHRHEIM/FROOS, DSrR 2010, 1348 [1351 f.]; STRAHL in KORN, § 6 Rn. 171 [5/2014]). Nach der materiellen Maßgeblichkeit (§ 5 Abs. 1 Satz 1, s. dazu § 5 Anm. 262) müsste das handelsrechtl. Wahlrecht auch stl. gelten (vgl. FG Ba.-Württ. v. 17.12.2007 – 6 K 69/05, DSrRE 2009, 1290, rkr., betr. freiwillige soziale Leistungen). Aufgrund der ökonomischen Unwägbarkeiten sollten diese handelsrechtl. Wahlrechte als Kompromiss- oder Vereinfachungswahlrechte (ähnlich DÖLLERER, ZHR 157 [1993], 349 [354]; KRAUS-GRÜNEWALD, ZfbF 1994, 32 [42 ff. und 48 ff.]; STOBBE, FR 1994, 108; SCHUBERT/PASTOR in Beck-Bil-Komm., 9. Aufl. 2014, § 255 HGB Rn. 359; KULOSA in SCHMIDT, 34. Aufl. 2015, § 6 Rn. 199: vertretbar als Vereinfachungswahlrecht; SCHILDBACH/STOBBE/BRÖSEL, Der handelsrechtliche Jahresabschluss, 10. Aufl. 2013, 319; KAHLE in FREITAGE/KIRSCH/THIELE, § 255 HGB Rn. 156 [8/2013]; aA EHMCKE in BLÜMICH, § 6 Rn. 494 [8/2014]) anerkannt werden, da sie wegen des Charakters einer Bewertungshilfe – im Gegensatz zu § 253 Abs. 4 HGB aF – nicht das Ziel haben, stille Reserven zu bilden (aA WEBER-GRELLET, Stb]b 1994/95, 118; WERNDL in KSM, § 6 Rn. B 268 [10/2010]).

Sofern der Gesetzgeber die Neuregelung der R 6.3 EStÄR 2012 für geltendes Recht hält, wäre es aus Gründen der Rechtssicherheit wünschenswert, wenn eine explizite strechtl. Norm für die HK in § 6 geschaffen würde (vgl. STEUERREFORMKOMMISSION, Schriftenreihe des BMF Heft 17, 1971, V Rn. 131–133, 200, für Übertragung der Umschreibung der EStR in das Gesetz; P. J. SCHMIDT, DB 1988, 1277 [1280]). Bei Verankerung einer Spezialnorm in § 6 würde keine strechtl. Lücke mehr existieren und folglich der Bewertungsvorbehalt des § 5 Abs. 6 eingreifen, so dass der Maßgeblichkeitsgrundsatz für die handelsrechtl. Wahlrechte der HKDefinition, die nach § 6 dann als Einziehungspflichten kodifiziert würden, nicht mehr anwendbar wäre.

### 232 ee) Konsequenzen für die Rückstellungsbewertung

Wegen fehlender Funktionsgleichheit der Bewertungsobjekte ist die handelsrechtl. HKDefinition stl. nicht ohne Weiteres übertragbar, da ein Grundsatz der Einheitlichkeit der Bewertung für unterschiedliche Bilanzpositionen nicht gilt (vgl. IDW, Stellungnahme SABI 2/1987, WPg 1988, 48; vgl. auch ADS, 6. Aufl. 1995, § 253 HGB Rn. 254, die der Auffassung sind, dass handelsrechtl. stets ein Ansatz zu Vollkosten möglich ist; aA SIEGEL, FS Schneider, 1995, 635 [672d]) und stl. zusätzlich in Abs. 1 Nr. 3a Buchst. b eine Spezialvorschrift verankert ist (s. Anm. 736–738), die aufgrund des Bewertungsvorbehalts nach § 5 Abs. 6 vorrangig zu beachten ist (vgl. BFH v. 19.7.2011 – X R 26/10, BFH/NV 2011, 2147; DSrR 2011, 1990).

233–234 Einstweilen frei

j) **Bestandteile der Herstellungskosten gem. § 255 Abs. 2 Sätze 2 bis 4, Abs. 3 HGB**

aa) **Material- und Fertigungskosten als Einzelkosten gem. § 255 Abs. 2 Satz 2 Halbs. 1 HGB**

(1) **Materialkosten**

235

**Materialeinzelkosten:** Nach § 255 Abs. 2 Satz 2 HGB nF gehören die „Materialeinzelkosten“ sowie angemessene Teile der „Materialgemeinkosten“ ausdrücklich zu den aktivierungspflichtigen HK. Der neuformulierte Satz 2 soll die Konformität zu Art. 35 Abs. 3 Bilanzrichtlinie gewährleisten (vgl. BTDrucks. 16/10067, 60), in der die Begriffe Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe verwendet werden. Aus dem Gesetzeswortlaut des § 255 HGB nF ist abzuleiten, dass der erstgenannte Begriff der Materialkosten mit den Materialeinzelkosten gleichzusetzen ist. Dazu gehören neben den Rohstoffen auch alle Hilfs- und Betriebsstoffe, die dem einzelnen Produkt zugerechnet werden könnten (vgl. HARTUNG, BB 1992, 2392), selbst wenn diese – etwa aus Vereinfachungs- oder Praktikabilitätsgründen – als (unechte) Gemeinkosten behandelt werden (vgl. OESTREICHER in Beck-HdR, B 163 Rn. 36–37 [5/2010]; VON WYSOCKI, FS Beusch, 1993, 929 [932]; glA im Hinblick auf die Roh- und Hilfsstoffe: KNOP/KÜTING in KÜTING/PFITZER/WEBER, HdR, § 255 HGB Rn. 168 [3/2010]). Der Hauptfachausschuss des IDW (IDW RS HFA 31, WPg Supplement 3/2010, Rn. 10) stellt auf den quantitativen Zusammenhang zwischen hergestelltem Gegenstand und dem durch seine Herstellung entstandenen Verbrauch an Gütern (mengenmäßige Erfassbarkeit) ab, wobei es auf die Möglichkeit einer direkten Zurechnung – also nicht auf die tatsächlich vorgenommene Zurechnung – ankommen soll; zur Diskussion s. auch Anm. 229 „Einzel erfassbare Kosten“.

**Einbeziehungspflichtige Materialeinzelkosten** sind uE (vgl. ADS, 6. Aufl. 1995, § 255 HGB Rn. 142–144; OESTREICHER in Beck-HdR, B 163 Rn. 36 f. [5/2010]):

- unfertige Erzeugnisse des Unternehmens;
- Einbauteile sowie Rohstoffe, die von Dritten erworben wurden und im 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. 20.5.1988 – III R 31/84, BStBl. II 1988, 961; v. 2.2.1990 – III R 126/85, BStBl. II 1990, 593, Rn. 12; v. 12.11.2008 – XI R 46/07, BStBl. II 2009, 558, Rn. 21; MATHIAK, DStR 1989, 233; KNOP/KÜTING in KÜTING/PFITZER/WEBER, HdR, § 255 HGB Rn. 172 [3/2010]);
- Hilfsstoffe (zB Säcke; Etuis; Tuben; Schrauben, Nägel, Lacke, Farben und Klebstoffe bei der Möbelproduktion; Seife der Wäscherei; Konservierungsstoffe 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 für die Durchführung des Betriebs-

## § 6 Anm. 235–236 B. Abs. 1: Bewertung von WG beim BV-Vergleich

prozesses und die Aufrechterhaltung der Betriebsbereitschaft erforderlich sind (Energie für Fertigungsanlagen; Schmierstoffe; aA in Bezug auf den Charakter von Betriebsstoffen als Einzelkosten: KÜTING, *StuB* 2008, 423; ADS, 6. Aufl. 1995, § 255 HGB Rn. 143);

- von der mengen- oder zeitabhängigen Inanspruchnahme der Maschinen verursachter Wartungs- und Reparaturmaterialverbrauch.

Nebenkosten, die für den Bezug von Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen anfallen (zB Beiträge eines Erdölbevorratungsverbands), sind nicht in jedem Fall in die HK einzubeziehen. Ihre Einbeziehungspflicht richtet sich vielmehr nach der Erfüllung der allgemeinen Kriterien des Herstellungsbegriffs („Veranlassung dem Grunde nach“, s. Anm. 229). Sie müssen in einem engen sachlichen und zeitlichen Zusammenhang mit der Herstellung des WG stehen und innerhalb des Herstellungszeitraums (s. Anm. 166) anfallen (vgl. BFH v. 17.10.2001 – I R 32/00, *BStBl. II* 2002, 349, Rn. 12–13).

Zur Ermittlung und Bewertung der Materialkosten sowie zur Ermittlung der Materialverbräuche bei Kuppelproduktion s. Anm. 261 ff.

### 236 (2) Fertigungskosten

**Fertigungseinzelkosten:** Auch der Begriff der Fertigungskosten wird in § 255 Abs. 2 Satz 2 HGB nF nicht definiert. Dem Wortlaut nach handelt es sich hierbei um Einzelkosten mit einem Bezug zur Fertigung. Aus der handelsrechtl. HKDefinition kann man eine Negativabgrenzung ableiten. Danach fallen unter Fertigungskosten alle Kosten, die nicht zu den

- Materialkosten,
- Sonderkosten der Fertigung,
- Werteverzehr des AV,
- Kosten der allgemeinen Verwaltung, sozialer Einrichtungen, freiwilliger sozialer Leistungen sowie der Altersversorgung und zu den
- Vertriebskosten oder
- Forschungs- und Entwicklungskosten

zählen (vgl. OESTREICHER in *Beck-HdR*, B 163 Rn. 44 [5/2010]).

Wegen der gleichzeitig bestehenden Einbeziehungspflicht für Materialkosten, Sonderkosten der Fertigung und den Werteverzehr des AV bleibt die Abgrenzung zu diesen HKBestandteilen nach Umsetzung des BilMoG ohne materielle Bedeutung.

Als aktivierungspflichtige Fertigungseinzelkosten werden insbes. die Fertigungslöhne angesehen, die der BFH (v. 31.7.1967 – I 219/63, *BStBl. II* 1968, 22, Rn. 17) als typische Einzelkosten bezeichnet hat. Diese Klassifizierung ist heute jedoch nur bei bestimmten, in der Praxis allerdings selten anzutreffenden Lohnformen (zB reine Akkordlöhne oder mengenmäßige Prämien) zutreffend, da sie gleichzeitig das Kriterium der variablen, leistungsabhängigen Kosten erfüllen (vgl. KNOP/KÜTING in *KÜTING/PFITZER/WEBER*, *HdR*, § 255 HGB Rn. 183 f. [3/2010]). Obwohl es sich bei Zeit- und Prämienlöhnen aus kostentheoretischer Sicht um Gemeinkosten handelt, werden sie überwiegend weiterhin den Fertigungseinzelkosten zugeordnet (vgl. OESTREICHER in *Beck-HdR*, B 163 Rn. 80 f. [5/2010]; WOHLGEMUTH in *HdJ*, *Abt. I/10* Rn. 25 [10/2012]; SCHUBERT/PASTOR in *Beck-BilKomm.*, 9. Aufl. 2014, § 255 HGB Rn. 347; ADS, 6. Aufl. 1995, § 255 HGB Rn. 147; aA KNOP/KÜTING in *KÜTING/PFITZER/WEBER*, *HdR*, § 255 HGB



Rn. 183 f. [3/2010]). Begründet wird dies mit dem Kriterium der Einzelerfassbarkeit, das über eine Umrechnung von Stundenlöhnen auf die eingesetzte Fertigungszeit oder über eine Schlüsselung der Stückzahl erreicht werden kann (vgl. IDW, RS HFA 31, WPg Supplement 3/2010, Rn. 14). Aufwendungen, die zwar mengenmäßig an eine Bezugsgröße der Fertigung anknüpfen, bei denen aber nicht das Kriterium der „Veranlassung dem Grunde nach“ (s. Anm. 229) erfüllt ist (zB IHK-Beitrag, Gebühren), gehören nicht zu den Fertigungseinzelkosten.

Die nachfolgenden Kostenkategorien sind den Fertigungseinzelkosten zuzuordnen (vgl. IDW, WP Handbuch, Band I, 2012, Teil E Rn. 351; OESTREICHER in Beck-HdR, B 163 Rn. 46 [5/2010]):

**Fertigungslöhne**, wozu zählen:

- Löhne für direkt im Produktionsprozess des Erzeugnisses tätige Mitarbeiter (Produktions- und Verarbeitungslöhne);
- Löhne in Hilfsbetrieben (Energie, Werkstätten, Transport);
- Lohnnebenkosten (vgl. auch SCHNEELOCH, DB 1989, 287) wie Zuschläge für Überstunden, Schichtdienst oder Sonn- und Feiertagsarbeit, Sozialversicherungsbeiträge (ArbG-Anteil) sowie andere gesetzlich oder tariflich auferlegte Sozialaufwendungen (Berufsgenossenschaftsbeiträge, vermögenswirksame Leistungen);
- vom Unternehmen übernommene LSt und KiSt.

**Stellungnahme:** Wird die Gesetzesbegründung zum neugefassten § 255 Abs. 2 HGB zur Klassifizierung von Fertigungslöhnen herangezogen, ist ein Großteil der hier angeführten Lohnbestandteile nicht mehr den Fertigungseinzelkosten, sondern den FGK zuzuordnen. Unmittelbar zurechenbar (= Einzelkosten) sind solche Aufwendungen, die „in Abhängigkeit von der Erzeugnismenge variieren“ (BTD Drucks. 16/10067, 59 f.). Damit wären Zeit- und Prämienlöhne zukünftig als FGK zwar weiterhin einbeziehungspflichtig, aber nur, soweit sie dem Prinzip der „Angemessenheit“ (s. Anm. 238) genügen.

**Löhne für im Produktionsprozess tätiges Management** sowie für technische Verwaltung (Werkmeister, Arbeitsvorbereitung usw.) gehören nur bei Einzel- oder Auftragsfertigung zu den Fertigungseinzelkosten. Im Falle der Serien-, Sorten- und Massenfertigung liegen wegen der fehlenden Möglichkeit zur Einzelerfassung FGK vor.

**Aufwendungen für Dritteleistungen:**

- externe Bearbeitungskosten (zB Subunternehmer, Veredelung);
- externe Projekt- und Planungsarbeiten, soweit direkt zurechenbar;
- externe Hilfstätigkeiten (zB Reparatur);
- öffentliche Abgaben (zB für Abwasser), soweit einzeln erfassbar.

**Umstrittene Zuordnung zu den Fertigungseinzelkosten:**

► *Ausfallzeiten wie Lohnfortzahlung im Krankheitsfall* (ablehnend zur Lohnfortzahlung SCHMEISSER/STEINLE, DB 1987, 2319; HAUSER/HAGENAU, DB 1990, 440; BACHEM, BB 1991, 380; HARTUNG, BB 1991, 872) sowie Einmalzahlungen wie Weihnachts- und Urlaubsgeld (ablehnend SCHNEELOCH, DB 1989, 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 Sonderzah-

## § 6 Anm. 236–237 B. Abs. 1: Bewertung von WG beim BV-Vergleich

lungen in den effektiven Stundensätzen, die dann höher liegen dürften als die effektiv im Unternehmen zu zahlenden Stundenlöhne, einkalkuliert.

► *Erfolgsprämien für Mitarbeiter im Fertigungsbereich*: Ob gewinnabhängige Aufwendungen (Tantiemen) überhaupt in die HK einbezogen werden dürfen, ist umstritten, da sie einen Teil des Rohgewinns darstellen (vgl. ADS, 6. Aufl. 1995, § 255 HGB Rn. 177, 195; SCHUBERT/PASTOR in Beck-BilKomm., 9. Aufl. 2014, § 255 HGB Rn. 470 „Gewinnbeteiligung von Arbeitnehmern“ für vertragliche gewinnabhängige Tantiemen). Teile des Schrifttums ordnen sie den einbeziehungspflichtigen Fertigungseinzelkosten zu, wenn die Prämienzahlung vertraglich fixiert ist und für in der Fertigung beschäftigte Mitarbeiter anfällt (vgl. OESTREICHER in Beck-HdR, B 163 Rn. 132 [5/2010]; KNOP/KÜTING in KÜTING/PFITZER/WEBER, HdR, § 255 HGB Rn. 257 [3/2010]). Fehlt eine vertragliche oder gesetzliche Regelung, gehören Erfolgsprämien zu den freiwilligen sozialen Aufwendungen iSd. § 255 Abs. 2 Satz 3 HGB mit einem korrespondierenden Einbeziehungswahlrecht (vgl. OESTREICHER in Beck-HdR, B 163 Rn. 132 [5/2010]; KNOP/KÜTING in KÜTING/PFITZER/WEBER, HdR, § 255 HGB Rn. 257–258 [3/2010]; so auch FG Ba.-Württ. v. 17.12.2007 – 6 K 69/05, DStRE 2009, 1290, rkr., Rn. 31, sowie R 6.3 Abs. 4 Satz 4 EStR 2008; krit. hierzu KULOSA in SCHMIDT, 34. Aufl. 2015, § 6 Rn. 201; wohl auch SCHUBERT/PASTOR in Beck-BilKomm., 9. Aufl. 2014, § 255 HGB Rn. 434 f.).

**Kalkulatorischer Unternehmerlohn**: Die Einbeziehung eines kalkulatorischen Unternehmerlohns in die HK ist grds. ausgeschlossen. Allerdings wird dies vom BFH explizit nur für den fiktiven Unternehmerlohn des Einzelunternehmers bestätigt (vgl. BFH v. 8.2.1996 – III R 35/93, BStBl. II 1996, 427 – Tz. 8; v. 19.7.2011 – X R 26/10, DStR 2011, 1990). Tätigkeitsvergütungen an Mitunternehmer für die Bauaufsicht und Koordination von Handwerkerarbeiten werden – trotz ihres Charakters als Sondervergütungen iSd. § 15 Abs. 1 Nr. 2 – vom BFH (BFH v. 8.2.1996 – III R 35/93, BStBl. II 1996, 427 – Rn. 9) als Fertigungskosten eingestuft. Als Begründung führt der BFH die handelsrechtl. Selbstständigkeit von PersGes. an (vgl. BFH v. 25.2.1991 – GrS 2/89, BStBl. II 1991, 691 [698]) und verweist darauf, dass § 15 Abs. 1 Nr. 2 keine rechtl. Handhabe biete, den HKBegriff zu modifizieren (vgl. BFH v. 8.2.1996 – III R 35/93, BStBl. II 1996, 427 – Tz. 9; aA KULOSA in SCHMIDT, 34. Aufl. 2015, § 6 Rn. 192).

### 237 (3) Sonderkosten der Fertigung

Der Begriff der Sonderkosten der Fertigung ist in § 255 Abs. 2 Satz 2 HGB nF weiterhin als eigenständiger einbeziehungspflichtiger HKBestandteil ohne Legaldefinition erfasst. Zu den Sonderkosten der Fertigung gehören Aufwendungen, die dem Fertigungsprozess – nicht aber den Forschungs- und Entwicklungskosten für neue Produkte, der Verwaltung oder dem Vertrieb – zuzurechnen sind. Häufig fallen diese im Vorfeld des eigentlichen Fertigungsprozesses an, zB Entwurfskosten (Planungs- und Konstruktionskosten), Lizenzgebühren ausgenommen Vertriebslizenzen, s. Anm. 581 „Lizenzgebühren“, AfA der AK von Patenten, Know-how und Spezialwerkzeugen, Aufwendungen für Formen, Modelle, Schablonen (J. SCHMIDT, DB 1977, 1069), Schnitte und Statik sowie hiermit zusammenhängende Aufwendungen für Subunternehmer. Auch Zulassungskosten eines neu entwickelten Pflanzenschutzmittels wurden vom BFH (BFH v. 8.9.2011 – IV R 5/09, DStR 2011, 2186) als Teil der HK der Rezeptur eingestuft, was uE eine Zuordnung zu den Sonderkosten der Fertigung impliziert. Entscheidend für die Aktivierbarkeit der Sonderkosten ist, dass zumindest

ein Bezug zwischen den Aufwendungen und der Herstellung von Erzeugnissen besteht (vgl. OESTREICHER in Beck-HdR, B 163 Rn. 54 [5/2010]). Das Schrifttum folgert überwiegend, dass nur Sondereinzelkosten unter die in § 255 Abs. 2 Satz 2 HGB explizit aufgeführten Sonderkosten der Fertigung fallen (ADS, 6. Aufl. 1995, § 255 HGB Rn. 150; KNOP/KÜTING in KÜTING/PFITZER/WEBER, HdR, § 255 HGB Rn. 188 [3/2010]). Hierzu gehören uE die dem Fertigungsprozess eines Erzeugnisses zurechenbaren Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, und zwar auch, wenn diese als (unechte) Gemeinkosten erfasst werden (vgl. Art. 35 Abs. 3 der 4. EG-Richtlinie sowie Anm. 229 „Einzel erfassbare Kosten“).

**Verbrauchssteuern:** Siehe Anm. 242.

**Kein Fertigungsbezug:** 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 Abgrenzung zu den Forschungs- und Entwicklungskosten zu beurteilen (s. allgemein Anm. 247). Die Aufwendungen für Grundlagenforschung sind regelmäßig einer Vorstufe zuzuordnen, in der kein Zusammenhang mit dem konkreten zu fertigenden Produkt besteht, so dass hier das Einbeziehungsverbot des § 255 Abs. 2 Satz 4 HGB greift (vgl. ADS, 6. Aufl. 1995, § 255 HGB Rn. 151; OESTREICHER in Beck-HdR, B 163 Rn. 53 [5/2010]; SCHUBERT/PASTOR in Beck-BilKomm., 9. Aufl. 2014, § 255 HGB Rn. 485). Auch bei Neuentwicklungen fehlt der direkte Bezug zur laufenden Produktion als Voraussetzung für die Einbeziehung als Sonderkosten der Fertigung. Hier ist die Regelung des § 255 Abs. 2a HGB zu prüfen, die allerdings wegen des in § 5 Abs. 2 definierten Aktivierungsverbots für selbst geschaffene immaterielle WG des AV stl. nicht anwendbar ist.

Unklar ist die Zugehörigkeit zu den Sondereinzelkosten der Fertigung, wenn es sich um eine Weiterentwicklung derzeitiger Erzeugnisse (zB *face-lifting*) handelt. Überwiegend wird hier der Charakter der FGK gesehen (vgl. ADS, 6. Aufl. 1995, § 255 HGB Rn. 151; OESTREICHER in Beck-HdR, B 163 Rn. 53 [5/2010]; KNOP/KÜTING in KÜTING/PFITZER/WEBER, HdR, § 255 HGB Rn. 285 [3/2010]), die nach Umsetzung des BilMoG ebenfalls in die HK einbezogen werden müssen. Auch wenn mit der Weiterentwicklung der Beginn der Herstellung eines bestimmten Erzeugnisses (auch eines Prototypen) verbunden ist, ergibt sich eine Aktivierungspflicht für die unmittelbar mit der Erstellung anfallenden Aufwendungen.

Bei auftrags- und objektbezogenen Sonderkosten (zB Planungs- und Konstruktionskosten) handelt es sich hingegen grds. um einbeziehungspflichtige HK (vgl. ADS, 6. Aufl. 1995, § 255 HGB Rn. 151; SCHUBERT/PASTOR in Beck-BilKomm., 9. Aufl. 2014, § 255 HGB Rn. 425–426). Derartige Kosten (Kosten der Auftragsvorbereitung und -abwicklung) sind jedoch nur aktivierbar unter der Voraussetzung, dass ein konkreter Auftrag erteilt wurde (vgl. ADS, 6. Aufl. 1995, § 255 HGB Rn. 214). Kosten der Auftragserrlangung gehören idR zu den nicht aktivierbaren Vertriebskosten (vgl. KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, 169; differenzierend ADS, 6. Aufl. 1995, § 255 HGB Rn. 213 mwN; s. auch Anm. 250).

**bb) Einbeziehungspflicht fertigungsbezogener Gemeinkosten gem. § 255 Abs. 2 Satz 2 Halbs. 2 HGB**

238 **(1) Abgrenzung zwischen Einzelkosten und Gemeinkosten**

**Notwendigkeit der Abgrenzung:** Die Notwendigkeit zur Abgrenzung zwischen Einzel- und Gemeinkosten hat mit der seit dem BilMoG bestehenden Einbeziehungspflicht für angemessene Teile fertigungsbezogener Gemeinkosten an Bedeutung verloren. Relevant ist die Abgrenzung aber noch im Hinblick auf das Prinzip der Angemessenheit, das dem Wortlaut nach nur für die Gemeinkosten gilt.

**Begriff der Gemeinkosten:** Bei Gemeinkosten handelt es sich im Rahmen der HK 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. der Verf.) in Beziehung gebracht werden können“ (IDW, RS HFA 31, WPg Supplement 3/2010, Rn. 15).

**Echte und unechte Gemeinkosten:** Unter den Begriff der Gemeinkosten fallen uE nur die echten Gemeinkosten, die fix und variabel sein können. 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, als variable echte Gemeinkosten (vgl. OESTREICHER in Beck-HdR, B 163 Rn. 29 [5/2010]; diese Kosten sind uE als Einzelkosten einbeziehungspflichtig; s. ausführlich Anm. 229 „Einzel erfassbare Kosten“ mwN).

**Abgrenzung:** Für die Behandlung als Einzel- und Gemeinkosten kommt es nicht auf die tatsächliche Kostenrechnung, sondern auf die mögliche Kostenrechnung im Sinne einer Erfassbarkeit von Einzelkosten an (vgl. SELCHERT, DB 1986, 2301; IDW, RS HFA 31, WPg Supplement 3/2010, Rn. 19; zur Diskussion s. KÜTING, BB 1989, 589). Sofern aus Praktikabilitäts- und Wirtschaftlichkeitsgründen tatsächlich keine Einzelerfassung erfolgt, können für die Abgrenzung von Einzel- und Gemeinkosten auch Schätzungen in Betracht kommen (vgl. ADS, 6. Aufl. 1995, § 255 HGB Rn. 137). Liegt ein eindeutiger und nachweisbarer quantitativer Zusammenhang zwischen dem hergestellten WG und dem durch seine Herstellung entstandenen Werteverzehr vor, steht eine Umrechnung, die sich auf die Ausbringungsmenge, Zeit oder Beschäftigung bezieht, dem unmittelbaren Zusammenhang der Einzelkosten mit dem betreffenden WG nicht entgegen (vgl. IDW, RS HFA 31, WPg Supplement 3/2010, Rn. 14), soweit das Kriterium der „Veranlassung dem Grunde nach“ erfüllt ist (s. Anm. 229).

**Stellungnahme:** Die Begründung zum BilMoG enthält ein zweites Kriterium zur Abgrenzung von Einzel- und Gemeinkosten. Hiernach liegen Einzelkosten (= unmittelbar zurechenbare Aufwendungen) immer dann vor, wenn sie „in Abhängigkeit von der Erzeugnismenge variieren“ (BTD Drucks. 16/10067, 59–60). In der überwiegenden Mehrzahl der Anwendungsfälle (zB Hilfs- und Betriebsstoffe wie Energie für Maschinen, Öle, Fette, Schrauben) werden die Abgrenzungskriterien „Einzelerfassbarkeit“ und „Variabilität“ zur gleichen Zuordnung führen. Unterschiede ergeben sich jedoch bei den Fertigungslöhnen, die nach hM einzeln erfassbar sind, aber nicht oder nur zT mit der Ausbringungsmenge variieren. Wird das Kriterium der Variabilität als zusätzliches Abgrenzungskriterium herangezogen, sind die beschäftigungsunabhängig anfallenden Bestandteile

der Fertigungslöhne den Gemeinkosten zuzuordnen, für die das Kriterium der Angemessenheit gilt.

**Gemeinkostenverrechnung bei Unterbeschäftigung:** Sog. Leerkosten, die aufgrund einer Unterbeschäftigung entstehen, dürfen nach hM grds. nicht in die HK einbezogen werden (vgl. VON WYSOCKI, FS Beusch, 1993, 929 [937f.]; SCHILDBACH/STOBBE/BRÖSEL, Der handelsrechtliche Jahresabschluss, 10. Aufl. 2013, 316; s. auch FREIDANK, BB 1984, 29; s. Anm. 261). R 6.3 Abs. 7 EStR konkretisiert hierzu, dass es sich um eine teilweise Stilllegung oder mangelnde Aufträge handeln muss. In der Literatur werden Leerkosten bei „dauerhafter, offenkundiger Unterbeschäftigung“ (ADS, 6. Aufl. 1995, § 255 HGB Rn. 162; WERNDL in KSM, § 6 Rn. B 261 [10/2010]) bzw. einer Unterschreitung von 70 % der Normalauslastung angenommen (vgl. KÜTING, BB 1989, 587 [595]; BEISER, DB 2003, 2557; gegen die Anwendung eines pauschalen Prozentsatzes vgl. SCHUBERT/PASTOR in Beck-BilKomm., 9. Aufl. 2014, § 255 HGB Rn. 438). Beruhen die Leerkosten hingegen auf branchenüblichen Schwankungen (zB Zuckerfabrik), sind die HK weiterhin auf Basis der tatsächlich angefallenen Gemeinkosten zu ermitteln (vgl. KULOSA in SCHMIDT, 34. Aufl. 2015, § 6 Rn. 196; BFH v. 15.2.1966 – I 103/63, BStBl. III 1966, 468).

**Prinzip der Angemessenheit der Gemeinkosten:** Nach § 255 Abs. 2 Satz 2 Halbs. 2 HGB sind nur „angemessene Teile“ der Gemeinkosten (Material, Fertigung, Wertverzehr) in die HK einzubeziehen (vgl. BFH v. 21.10.1993 – IV R 87/92, BStBl. II 1994, 176; FR 1994, 118; STOBBE, FR 1994, 108). Angemessenheit bedeutet, dass nur diejenigen Ist-Gemeinkosten bei den HK zu erfassen sind, die einem bestimmten Produkt nach vernünftigen betriebswirtschaftlichen Kriterien zugerechnet werden können und die sich inhaltlich und zeitlich auf seine Herstellung beziehen. Die Zurechnung darf nicht willkürlich sein und muss unter Beachtung des Vorsichtsprinzips erfolgen. Letzteres ist insbes. im Rahmen der Kuppelproduktion, bei kleinen Losgrößen und längeren Rüstzeiten zu prüfen (vgl. ADS, 6. Aufl. 1995, § 255 HGB Rn. 157–158). Betriebs- und periodenfremde sowie außergewöhnliche Gemeinkosten dürfen nicht einbezogen werden (vgl. ADS, 6. Aufl. 1995, § 255 HGB Rn. 158; KÜTING, StuB 2008, 419 [424]; KULOSA in SCHMIDT, 34. Aufl. 2015, § 6 Rn. 196).

**Veranlassung durch die Herstellung:** Ob Aufwendungen überhaupt als Gemeinkosten in die HK einbezogen werden dürfen, hängt von ihrem unmittelbaren Zusammenhang mit dem Herstellungsvorgang ab. § 255 Abs. 2 Satz 2 HGB bestimmt, dass der Werteverzehr des AV nur dann einzubeziehen ist, wenn er durch die Fertigung veranlasst ist (vgl. BFH v. 21.10.1993 – IV R 87/92, BStBl. II 1994, 176; STOBBE, FR 1994, 108). In diesem Fall ist insbes. die Abgrenzung zwischen Herstellung (Fertigung) und Vertrieb von Bedeutung, da Vertriebskosten einem Einbeziehungsverbot unterliegen; zu dieser Abgrenzung s. BFH v. 20.5.1988 – III R 31/84, BStBl. II 1988, 961; SCHUBERT/PASTOR in Beck-BilKomm., 9. Aufl. 2014, § 255 HGB Rn. 452 mwN; s. auch Anm. 171.

**Zeitraum der Herstellung:** Gemeinkosten dürfen nur insoweit in die HK einbezogen werden, als sie auf den Zeitraum der Herstellung entfallen (s. auch Anm. 166). Dieser Wortlaut ist nach Umsetzung des BilMoG zwar nur noch für den Werteverzehr des AV im Gesetz enthalten, wird aber für die übrigen Gemeinkosten durch das Kriterium der Angemessenheit weiterhin abgedeckt (vgl. KNOP/KÜTING in KÜTING/PFITZER/WEBER, HdR, § 255 HGB Rn. 244 [3/2010]).

239 **(2) Materialgemeinkosten**

Zu den seit BilMoG einbeziehungspflichtigen Materialgemeinkosten gehören „die Kosten (ohne abziehbare Vorsteuer), die mit der Lagerung und Wartung des Materials in Zusammenhang stehen“ (BMF v. 11.11.1974, BStBl. I 1974, 994, Tz. 21b). Diese fallen üblicherweise auf den Kostenstellen Material und Rechnungsprüfung, Lagerhaltung, innerbetrieblicher Transport, Materialverwaltung und -bewachung an (vgl. ADS, 6. Aufl. 1995, § 255 HGB Rn. 172; KNOP/KÜTING in KÜTING/PFITZER/WEBER, HdR, § 255 HGB Rn. 235 [3/2010]; s. auch R 6.3 Abs. 2 EStR). Bei den Kostenarten handelt es sich meist um Personal- und Raumkosten sowie Abschreibungen und Versicherungen. Sofern einzel- erfassbare Kosten vorliegen (zB Transportversicherungen), sind diese als ANK (s. Anm. 200 ff.) der eingekauften Materialien (Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe) in die Materialeinzelkosten einzubeziehen. Aufwendungen für die Kostenstellen Einkauf und Warenannahme werden in Anlehnung an R 6.3 Abs. 4 Satz 1 EStR inzwischen überwiegend den Verwaltungsgemeinkosten zugerechnet (vgl. OESTREICHER in Beck-HdR, B 163 Rn. 127 [5/2010]; KNOP/KÜTING in KÜTING/PFITZER/WEBER, HdR, § 255 HGB Rn. 262 mwN [3/2010]; aA ADS, 6. Aufl. 1995, § 255 HGB Rn. 172), für die ein Einbeziehungswahlrecht (str., s. Anm. 231) besteht.

Die Materialgemeinkosten werden idR durch einen prozentualen (wertmäßigen) Zuschlag auf das Fertigungsmaterial verrechnet, wobei bei nicht unwesentlichen Abweichungen unterschiedliche Zuschläge (Prozentsätze) je Stoffgruppe vorzunehmen sind (vgl. ADS, 6. Aufl. 1995, § 255 HGB Rn. 173). In neueren Kostenrechnungsansätzen (zB Prozesskostenrechnung, s. Anm. 261) wird die Schlüsselung der Materialgemeinkosten verstärkt anhand mengenmäßiger Kostentreiber vorgenommen.

240 **(3) Fertigungsgemeinkosten**

Nach BFH v. 21.1.1971 (IV R 51/69, BStBl. II 1971, 304) gehört zu den FGK „alles, was dazu verwendet wird, um die Halb- oder Fertigware herzustellen, dh. alles, was hierbei in vollem Umfange in dem Herstellungsprozeß aufgeht“. Hinsichtlich der Abgrenzung der FGK ist festzustellen, dass es sich hierbei um einen Auffangtatbestand handelt; dh., FGK 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, 6. Aufl. 1995, § 255 HGB Rn. 174). Die Abgrenzung der FGK ist stark von den betrieblichen Gegebenheiten und somit vom jeweiligen Einzelfall abhängig. In R 6.3 Abs. 2 EStR und den handelsrechtl. Kommentierungen (vgl. zB ADS, 6. Aufl. 1995, § 255 HGB Rn. 175; SCHUBERT/PASTOR in Beck-BilKomm., 9. Aufl. 2014, § 255 HGB Rn. 423; OESTREICHER in Beck-HdR, B 163 Rn. 66 [5/2010]) erfolgt die Abgrenzung sowohl über Kostenarten als auch über Kostenstellen. Beispielhaft werden folgende Kostenarten genannt:

- Raumkosten (einschließlich Bewachung und Reinigung),
- Sachversicherungen,
- Energiekosten und sonstige Hilfs- und Betriebsstoffe, die nicht schon als unechte Gemeinkosten (= Materialeinzelkosten) erfasst sind,
- Grundsteuer auf Fertigungsanlagen,
- sonstige Aufwendungen (zB Telefon, Reisekosten, Sozialkosten), sofern sie auf den Fertigungsbereich entfallen.

- Mögliche Kostenstellen des Fertigungsbereichs sind:
- Arbeitsvorbereitung, Fertigungs- und Qualitätskontrolle,
- Betriebsleitung, Meisterbüro sowie Werkstattverwaltung,
- laufende Wartung, Instandhaltung und Reparaturen der Fertigungsanlagen (zB technische Anlagen, Maschinen, Einrichtungen, Vorrichtungen, Werkzeuge),
- Unfallstationen und Unfallverhütungseinrichtungen der Fertigungsstätten,
- Lohnbüro, soweit in ihm die Löhne und Gehälter der in der Fertigung tätigen ArbN abgerechnet werden,
- Werkzeuglager.

Diejenigen Löhne und Gehälter der im Fertigungsbereich beschäftigten Mitarbeiter, die nicht als Einzelkosten erfasst werden können, sind einschließlich der gesetzlichen Sozialabgaben und Zulagen ebenfalls den FGK zuzuordnen. Ob diese Einbeziehungspflicht auch für vertraglich fixierte Ergebnisbeteiligungen der Mitarbeiter im Fertigungsbereich gilt, ist umstritten (bejahend: OESTREICHER in Beck-HdR, B 163 Rn. 78 [5/2010]; KNOP/KÜTING in KÜTING/PFITZER/WEBER, HdR, § 255 HGB Rn. 257–258 [3/2010]; ablehnend ADS, 6. Aufl. 1995, § 255 HGB Rn. 177; SCHUBERT/PASTOR in Beck-BilKomm., 9. Aufl. 2014, § 255 HGB Rn. 470 „Gewinnbeteiligung von Arbeitnehmern“; s. Anm. 236).

Wird das in der Begründung zum BilMoG definierte Kriterium der Variabilität zur Abgrenzung zwischen Einzel- und Gemeinkosten zusätzlich herangezogen, ist ein Großteil der Fertigungslöhne dem „Auffangtatbestand“ der FGK zuzuordnen (s. Anm. 236 und 238).

#### (4) Abschreibungen – Werteverzehr des Anlagevermögens

241

**Handelsrecht:** Seit dem BilMoG unterliegt auch der Werteverzehr des AV, soweit er durch die Fertigung veranlasst ist, nach § 255 Abs. 2 Satz 2 Halbs. 2 HGB einer Einbeziehungspflicht. Da nur angemessene Teile einbezogen werden dürfen, muss sich der Werteverzehr auf den Zeitraum der Herstellung (s. Anm. 166) beziehen. Aus dem Prinzip der Angemessenheit resultiert auch, dass nur planmäßige Abschreibungen iSd. § 253 Abs. 3 Satz 1 HGB einbezogen werden dürfen. Für außerplanmäßige Abschreibungen, stl. Sonderabschreibungen sowie erhöhte Absetzungen besteht hingegen ein Einbeziehungsverbot (vgl. ADS, 6. Aufl. 1995, § 255 HGB Rn. 191; KNOP/KÜTING in KÜTING/PFITZER/WEBER, HdR, § 255 HGB Rn. 245 und 249 [3/2010]; OESTREICHER in Beck-HdR, B 163 Rn. 91 [5/2010]; WOHLGEMUTH in HdJ, Abt. I/10 Rn. 40 [10/2012]).

**Steuerrecht:** Die handelsrechtl. Bewertungsvorschrift gilt als GoB über § 5 Abs. 1 auch für die stl. Gewinnermittlung. Zu beachten ist jedoch, dass von der FinVerw. R 6.3 Abs. 3 EStR Regelungen herangezogen werden, die nicht zwingend handelsrechtl. GoB entsprechen.

**Absetzung für Abnutzung:** Die bei der Bilanzierung des AV stl. angesetzte Absetzung für Abnutzung (AfA) ist gem. R 6.3 Abs. 3 Satz 1 EStR bei der Ermittlung des strechtl. einzubeziehenden Werteverzehrs grds. zu übernehmen. Dies gilt auch, wenn die Bewertung des beweglichen AV mit fallenden (degressiven) Jahresbeträgen auf Grundlage von § 7 Abs. 2 erfolgt. Wahlweise können hier gem. R 6.3 Abs. 3 Satz 2 EStR aber auch gleichbleibende (lineare) AfA-Beträge in die HK eingerechnet werden. In diesen Fällen muss der Stpfl. die linearen AfA-Beträge durchgehend in die HK einbeziehen und zwar auch, wenn die-

## § 6 Anm. 241–242 B. Abs. 1: Bewertung von WG beim BV-Vergleich

se gegen Ende der ND höher sind als die bei der Bewertung des beweglichen AV angesetzten degressiven AfA-Beträge (vgl. R 6.3 Abs. 3 Satz 3 EStR).

**Bewertungsfreiheiten, Sonderabschreibungen und erhöhte Absetzungen** dürfen nach dem Wortlaut der R 6.3 Abs. 3 Satz 4 EStR ebenfalls in die HK einbezogen werden (vgl. KÖHLER, StBp. 2008, 264): „Der Wertverzehr des der Fertigung dienenden AVs ist bei der Berechnung der HK der Erzeugnisse auch dann in Höhe der sich nach den AK oder HK des AVs ergebenden AfA in gleichen Jahresbeträgen zu berücksichtigen, wenn der Stpfl. Bewertungsfreiheiten, Sonderabschreibungen oder erhöhte Absetzungen in Anspruch genommen und diese nicht in die HK der Erzeugnisse einbezogen hat.“

**Stellungnahme:** Diese stl. Wahlrechte zur Einbeziehung von degressiven AfA, Bewertungsfreiheiten, Sonderabschreibungen und erhöhten Absetzungen in die HK sind nicht mit den handelsrechtl. GoB vereinbar. Derartige Aufwendungen sind nicht durch die Fertigung veranlasst, sie widersprechen dem Angemessenheitsprinzip als Ausfluss des Vorsichtsprinzips (s. Anm. 238) und sind häufig auch nicht mit dem Stetigkeitsprinzip vereinbar. Folglich sind bei der stl. Gewinnermittlung vergleichbar zum Handelsrecht grds. nur lineare Abschreibungsbeträge in den HK zu berücksichtigen (glA EHMCKE in BLÜMICH, § 6 Rn. 485 [8/2014]; KÖHLER, StBp. 2008, 264; offen lassend WERNDL in KSM, § 6 Rn. B 256 f. [10/2010]).

**Teilwertabschreibungen** auf das AV iSd. § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 sind hingegen auch gem. R 6.3 Abs. 3 Satz 6 EStR bei der HK Ermittlung nicht zu berücksichtigen.

**Kalkulatorische Abschreibungen** sind nach handelsrechtl. hM grds. zulässig, sofern nicht von höheren Wiederbeschaffungswerten ausgegangen wird (vgl. OESTREICHER in Beck-HdR, B 163 Rn. 93 [5/2010]; ADS, 6. Aufl. 1995, § 255 HGB Rn. 184; krit. im Hinblick auf den Sinn und Zweck der Übernahme kalkulatorischen Abschreibungen in die HK: KNOP/KÜTING in KÜTING/PFITZER/WEBER, HdR, § 255 HGB Rn. 246 ff. [3/2010]). Hinsichtlich der Abschreibungsbasis ist also auch bei der kalkulatorischen Abschreibung das pagatorische Prinzip zu beachten. In Bezug auf die Abschreibungsmethoden ist die Frage zu beantworten, ob und inwiefern die kostenrechnerisch ermittelten Abschreibungen den „wahren Wertverzehr“ des AV und eine möglicherweise damit korrespondierende „wahre Werterhöhung“ der Erzeugnisse besser abbilden können als die bilanziellen Abschreibungen. Auch hier ist kritisch zu prüfen, ob aus der Übernahme einer degressiven Abschreibung in die HK Überbewertungen der Vorräte resultieren, die nicht mit dem Vorsichts- und Stetigkeitsprinzip vereinbar sind. Nicht zu beanstanden ist es, wenn bei der kalkulatorischen Abschreibung eine längere ND als die stl. (zB bei Gebäuden 50 Jahre anstelle der ND von 33 1/3 Jahren) angesetzt wird.

**Veranlassung durch die Herstellung:** Siehe Anm. 238.

### 242 (5) Steuern

**Ertragsteuern:** Nach herrschender handelsrechtl. Auffassung gehören die gewinnabhängigen Steuern nicht zu den HK; nach Handelsrecht sind nicht nur die ESt und KSt, sondern auch die GewSt (GewErtrSt) bei den HK nicht einziehbar (vgl. ADS, 6. Aufl. 1995, § 255 HGB Rn. 177; KAHLE in BAETGE/KIRSCH/THIELE, § 255 HGB Rn. 130 [8/2013]; KNOP/KÜTING in KÜTING/PFITZER/WEBER, HdR, § 255 HGB Rn. 363 ff. [3/2010]; SCHUBERT/PASTOR in Beck-BilKomm., 9. Aufl. 2014, § 255 HGB Rn. 470 „Steuern“). Steuerlich wird dem



Einbeziehungsverbot nur hinsichtlich der ESt und KSt gefolgt. Für die Gew-ErtrSt wird stl. unter Bezugnahme auf BFH v. 5.8.1958 (I 70/57 U, BStBl. III 1958, 392) ein stl. Wahlrecht angenommen (so auch WEBER-GRELLET, StbJb. 1994/95, 122). Aufgrund der Maßgeblichkeit der handelsrechtl. HK-Definition und wegen der Einführung des § 4 Abs. 5b (GewSt als nichtabziehbare BA) dürfte dieses stl. Wahlrecht allerdings nicht mehr haltbar sein (so auch inzwischen R 6.3 Abs. 6 Satz 2 EStR – seit EStR 2008); vgl. WERNDL in KSM, § 6 Rn. B 250 [10/2010]; KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, 171; s. auch KNOP/KÜTING in KÜTING/PFITZER/WEBER, HdR, § 255 HGB Rn. 366 [3/2010], mit anderer Argumentation; SIEGEL, FS Schneider, 1995, 635 [645]).

**Substanzsteuern:** Die Grundsteuer (sowie andere ausländische Substanzsteuern) sind handelsrechtl., soweit sie auf den Herstellungsbereich entfallen, bei den HK einzubeziehen (vgl. ADS, 6. Aufl. 1995, § 255 HGB Rn. 176; KNOP/KÜTING in KÜTING/PFITZER/WEBER, HdR, § 255 HGB Rn. 361f [3/2010]; SCHUBERT/PASTOR in Beck-BilKomm., 9. Aufl. 2014, § 255 HGB Rn. 470 „Steuern“; OESTREICHER in Beck-HdR, B 163 Rn. 76 [5/2010]). Die Substanzsteuern, die auf den Verwaltungs- und Vertriebsbereich entfallen, sind gesondert zu ermitteln (vgl. SCHUBERT/PASTOR in Beck-BilKomm., 9. Aufl. 2014, § 255 HGB Rn. 470 „Steuern“). Substanzsteuern, die auf den Vertriebsbereich entfallen, dürfen folglich nicht aktiviert werden (vgl. Anm. 250).

**Verbrauchssteuern:** Die USt gehört zum Vertriebsbereich und kann folglich nicht in die HK einbezogen werden. Nicht abziehbare Vorsteuern rechnen zu den HK (vgl. BFH v. 27.9.1990 – IX B 268/89, BFH/NV 1991, 297 – Tz. 7 zu § 9b; vgl. auch SCHUBERT/PASTOR in Beck-BilKomm., 9. Aufl. 2014, § 255 HGB Rn. 470 „Steuern“). Verbrauchssteuern (zB Biersteuer, Branntweinsteuer, Mineralölsteuer, Tabaksteuer) und Zölle könnten aus handelsrechtl. Sicht bei direkter Zuordenbarkeit zum Fertigungsbereich als Einzelkosten den HK zugerechnet werden (vgl. SCHUBERT/PASTOR in Beck-BilKomm., 9. Aufl. 2014, § 255 HGB Rn. 470 „Verbrauchssteuern“; WOHLGEMUTH in HdJ, Abt. I/10, Rn. 27 und 59 [10/2012]; KNOP/KÜTING in KÜTING/PFITZER/WEBER, HdR, § 255 HGB Rn. 367f. [3/2010]; OESTREICHER in Beck-HdR, B 163 Rn. 58–60 [5/2010]). Aufgrund der Spezialregelungen des § 5 Abs. 5 Satz 2 zählen die Verbrauchssteuern zu den RAP. Die früher handelsrechtl. geltenden Aktivierungswahlrechte nach § 250 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 und 2 HGB aF sind durch das BilMoG weggefallen. Steuerlich besteht aufgrund der expliziten Vorschrift (§ 5 Abs. 5 Satz 2 Nr. 1) hingegen ein Aktivierungsgebot.

**Rechtslage bis zum BilMoG:** Handelsrechtlich wurde aber auch eine Erfassung bei den HK anstelle eines Ansatzes bei den RAP für zulässig gehalten (vgl. ADS, 6. Aufl. 1995, § 255 HGB Rn. 153; IDW, WP Handbuch, Band I, 2006, Teil E, Rn. 277). Entsprechendes gilt für die USt auf erhaltene Anzahlungen (vgl. ADS, 6. Aufl. 1995, § 255 HGB Rn. 154).

Einstweilen frei.

243–244

## cc) Verwaltungskosten und Aufwendungen für soziale Leistungen gem. § 255 Abs. 2 Satz 3 HGB

### (1) Verwaltungskosten

245

Nach § 255 Abs. 2 Satz 3 HGB gilt für die Einbeziehung der Verwaltungskosten in die HK ein Wahlrecht. Dieses Wahlrecht ist für das StR auch in R 6.3 Abs. 4 EStR 2008 definiert. R 6.3 Abs. 1 EStR 2012 sieht in Anlehnung an

## § 6 Anm. 245–246 B. Abs. 1: Bewertung von WG beim BV-Vergleich

BMF v. 12.3.2010 (BStBl. I 2010, 239, Tz. 8) eine strechtl. Einbeziehungspflicht für allgemeine Verwaltungskosten (sowie Aufwendungen für freiwillige soziale Leistungen und für betriebliche Altersversorgung) vor, wobei allerdings R 6.3 Abs. 4 EStR 2008 bis zur Überprüfung des Verwaltungsaufwands (BMF v. 25.3.2013, BStBl. I 2013, 296) weiterhin angewandt werden kann (s. Anm. 231).

Als allgemeine Verwaltungskosten sind gem. R 6.3 Abs. 3 Satz 1 EStR 2012 und hM (vgl. OESTREICHER in Beck-HdR, B 163 Rn. 126–127 [5/2010]; KNOP/KÜTING in KÜTING/PFITZER/WEBER, HdR, § 255 HGB Rn. 261 f. [3/2010]) aktivierbar:

- Gehälter und Löhne des Verwaltungsbereichs: Geschäftsleitung, Finanz- und Rechnungswesen, Betriebsrat, Personalbüro, Nachrichtenwesen, Ausbildungswesen, Steuer- und Rechtsabteilung, interne Revision, Feuerwehr, Werkschutz, allgemeine Fürsorge einschließlich Betriebskrankenkasse sowie Einkauf und Wareneingang (aA ADS, 6. Aufl. 1995, § 255 HGB Rn. 172, die Einkauf und Wareneingang den Materialgemeinkosten zurechnen) sowie andere Stabsabteilungen;
- die entsprechenden Abschreibungen und Mieten sowie
- sonstige in diesem Bereich anfallenden Aufwendungen (zB Reisekosten, Beratungskosten, Kosten des Aufsichtsrats und der Abschlussprüfung, Telefon, Porti, Instandhaltung der Verwaltungsgebäude, Versicherungen, Gebühren und Beiträge, soweit diese nicht anderen Bereichen zuzuordnen sind).

Kosten der Verwaltung dürfen nach § 255 Abs. 2 Satz 3 HGB nur insoweit berücksichtigt werden, als sie auf den Zeitraum der Herstellung entfallen (s. Anm. 166). Ferner ist der Neufassung des Gesetzeswortlauts (nach BilMoG) nun explizit zu entnehmen, dass nur angemessene Teile der Verwaltungskosten (s. auch Anm. 238 zum Angemessenheitsprinzip) einbezogen werden dürfen. Zu den Kosten der allgemeinen Verwaltung gehören allerdings nicht die technischen Verwaltungskosten (zB Lagerverwaltung, Meister in der Produktion, Lohnbüro der in der Fertigung tätigen ArbN), die den Material- oder FGK zuzurechnen (vgl. ADS, 6. Aufl. 1995, § 255 HGB Rn. 175; R 6.3 Abs. 2 EStR) und als solche einbeziehungspflichtig sind. 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, 6. Aufl. 1995, § 255 HGB Rn. 193; OESTREICHER in Beck-HdR, B 163 Rn. 219 f. [5/2010]).

Zu gewinnabhängigen Aufwendungen wie zB Tantiemen s. Anm. 236 und 240.

### 246 (2) **Freiwillige soziale Aufwendungen, betriebliche Altersversorgung und Aufwendungen für soziale Einrichtungen des Betriebs**

§ 255 Abs. 2 Satz 3 HGB enthält ein Einbeziehungswahlrecht für Aufwendungen für soziale Einrichtungen des Betriebs, für freiwillige soziale Leistungen und für betriebliche Altersversorgung (vgl. FG Ba.-Württ. v. 17.12.2007 – 6 K 69/05, DStRE 2009, 1290, rkr.). Diese Wahlrechte werden auch von der FinVerw. gem. R 6.3 Abs. 4 Satz 1 EStR 2008 anerkannt, sie sollen jedoch zukünftig nach R 6.3 Abs. 1 EStÄR 2012 bis zur Überprüfung des damit verbundenen Verwaltungsaufwands (BMF v. 25.3.2013, BStBl. I 2013, 296) einbeziehungspflichtig werden (s. Anm. 231).

**Aufwendungen für soziale Einrichtungen des Betriebs:** Hierunter fallen ua. Aufwendungen für Kantinen (einschließlich Essenszuschüsse), Kindergärten sowie für Freizeitgestaltung der Mitarbeiter (zB Ferienerholungsheime), Betriebs-

ausflüge sowie für Sporteinrichtungen (vgl. R 6.3 Abs. 3 Satz 2 EStR) sowie EHMCKE in BLÜMICH, § 6 Rn. 496 [8/2014]).

**Freiwillige soziale Leistungen:** Hierzu zählen zB Fahrgeld- und Essenszuschüsse, Jubiläumsgeschenke, Weihnachtsgewandungen, Heirats-, Geburts-, Wohnungs- und sonstige Beihilfen (vgl. ADS, 6. Aufl. 1995, § 255 HGB Rn. 198; R 6.3 Abs. 3 Satz 3 EStR). Bei sozialen Aufwendungen für Mitarbeiter des Material- und Fertigungsbereichs, für die nach Gesetz, Tarifvertrag oder Anstellungsvertrag eine Verpflichtung existiert, wird von der hM hingegen eine Einbeziehungspflicht gesehen (vgl. ADS, 6. Aufl. 1995, § 255 HGB Rn. 198; SCHUBERT/PASTOR in Beck-BilKomm., 9. Aufl. 2014, § 255 HGB Rn. 435; OESTREICHER in Beck-HdR, B 163 Rn. 132 [5/2010]); abl. für die Aufwendungen für den Krankheitsfall nach dem Lohnfortzahlungsgesetz: HAUSER/HAGENAU, DB 1990, 440; BACHEM, BB 1991, 380; HARTUNG, BB 1991, 872). Gemäß R 6.3 Abs. 3 Satz 3 EStR und FG Ba.-Württ. v. 17.12.2007 (6 K 69/05, DStRE 2009, 1290, rkr.) sind freiwillig gezahlte Erfolgsprämien nicht den Verwaltungskosten, sondern den freiwilligen sozialen Leistungen zuzuordnen, für die ebenfalls ein Einbeziehungswahlrecht besteht (krit. hierzu KULOSA in SCHMIDT, 34. Aufl. 2015, § 6 Rn. 201; s. ausführlich dazu Anm. 236).

**Aufwendungen für die betriebliche Altersversorgung:** Dazu gehören Aufwendungen für Pensions- oder Unterstützungskassen, Pensionsfonds, für Zuführungen zu Pensionsrückstellungen sowie für Direktversicherungen. Hierfür gilt nach hM unverändert ein Einbeziehungswahlrecht (vgl. SCHUBERT/PASTOR in Beck-BilKomm., 9. Aufl. 2014, § 255 HGB Rn. 434 mwN; R 6.3 Abs. 4 Satz 5 EStR 2008).

#### dd) Forschungs- und Entwicklungskosten gem. § 255 Abs. 2 Satz 4 HGB 247

**Grundlagenforschung:** Gemäß § 255 Abs. 2 Satz 4 HGB ist die Einbeziehung von Forschungskosten in die HK ausgeschlossen, da diese vor dem Beginn des Herstellungszeitraums anfallen. Es fehlt ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen den Aufwendungen und der späteren Herstellung der Erzeugnisse (vgl. bereits vor Umsetzung des BilMoG: BFH v. 17.12.1976 – III R 141/74, BStBl. II 1977, 234; BMF v. 26.11.1985, BStBl. I 1985, 683; ADS, 6. Aufl. 1995, § 255 HGB Rn. 151; KNOP/KÜTING in KÜTING/PFITZER/WEBER, HdR, § 255 HGB Rn. 284 [3/2010]). Das Einbeziehungsverbot gilt für alle handelsrechtl. Vermögensgegenstände und über das Maßgeblichkeitsprinzip auch stl. für alle WG.

**Entwicklungskosten** dürfen stl. aufgrund des Aktivierungsverbots für immaterielle WG nach § 5 Abs. 2 grds. nicht aktiviert werden. Bei einer Aktivierung immaterieller WG des UV oder als Sondereinzelkosten der Fertigung materieller WG (s. ausführlich Anm. 237) ist eine Einbeziehbarkeit in die HK von WG geboten. Für die Einbeziehung in die Sondereinzelkosten der Fertigung sollte die Legaldefinition des § 255 Abs. 2a HGB herangezogen werden (vgl. dazu ARBEITSKREIS „IMMATERIELLE WERTE IM RECHNUNGSWESEN“ DER SCHMALENBACH GESELLSCHAFT FÜR BETRIEBSWIRTSCHAFT E.V., DB 2008, 1816; SCHUBERT/PASTOR in Beck-BilKomm., 9. Aufl. 2014, § 255 HGB Rn. 488, mwN).

**Entwicklungskosten für Weiterentwicklungen materieller Vermögensgegenstände/Wirtschaftsgüter der laufenden Produktion** werden überwiegend den einbeziehungspflichtigen FGK zugeordnet (vgl. ADS, 6. Aufl. 1995, § 255 HGB Rn. 151; OESTREICHER in KÜTING/PFITZER/WEBER, HdR, B163 Rn. 53 [5/2010]; KNOP/KÜTING in KÜTING/PFITZER/WEBER, HdR, § 255 HGB

## § 6 Anm. 247–250 B. Abs. 1: Bewertung von WG beim BV-Vergleich

Rn. 285 [3/2010]), sofern damit keine „wesentliche Änderung“ der Produktion einhergeht. Auch die Abgrenzung zwischen den Entwicklungskosten für Produkte der derzeitigen Herstellung (= Einbeziehungspflicht) und der zukünftigen Herstellung (je nach Festlegung des Beginns der Herstellung = Einbeziehungspflicht oder -verbot) ist uE insbes. bei neuen Produktvarianten mit erheblichen Ermessensspielräumen verbunden.

**Auftrags- oder objektgebundene Entwicklungskosten** (insbes. vorgelagerte Kosten für Planung und Konstruktion) sind nach hM den Sondereinzelkosten der Fertigung zuzurechnen, für die eine Einbeziehungspflicht besteht (vgl. ADS, 6. Aufl. 1995, § 255 HGB Rn. 151; s. Anm. 237 mwN).

248–249 Einstweilen frei.

### 250 ee) Vertriebskosten gem. § 255 Abs. 2 Satz 4 HGB

Auch nach Umsetzung des BilMoG gibt es keine Legaldefinition für den Begriff der Vertriebskosten. Nach § 255 Abs. 2 Satz 4 HGB dürfen Vertriebskosten nicht in HK einbezogen werden. Diese Vorschrift gilt über das Maßgeblichkeitsprinzip auch stl.

Siehe auch § 153 Abs. 2 AktG 1965; R 6.3 Abs. 5 Satz 3 EStR 2008; stRspr., zB BFH v. 29.10.1969 – I 93/64, BStBl. II 1970, 178 aE; v. 19.6.1973 – I R 206/71, BStBl. II 1973, 774; v. 3.3.1978 – III R 30/76, BStBl. II 1978, 412; v. 3.3.1978 – III R 46/76, BStBl. II 1978, 413; BGH v. 12.7.1981 – II ZR 175/81, DB 1982, 1861, Abschn. 2a.

**Vertriebseinzel- und -gemeinkosten:** In der Literatur ist unstrittig, dass dieses Einbeziehungsverbot für alle Vertriebseinzel- und -gemeinkosten gilt (vgl. SCHUBERT/PASTOR in Beck-BilKomm., 9. Aufl. 2014, § 255 HGB Rn. 442 und 449; ADS, 6. Aufl. 1995, § 255 HGB Rn. 211 und 216).

Typische nicht einbeziehungsfähige Vertriebseinzelkosten sind Außenverpackungen um das bereits verpackte Produkt (BFH v. 20.5.1988 – III R 31/84, BStBl. II 88, 961). Die Abgrenzung zu den aktivierungspflichtigen Materialeinzelkosten wird über das Kriterium der Verkaufsfähigkeit vorgenommen (vgl. BFH v. 26.2.1975 – I R 72/73, BStBl. II 1976, 13; v. 12.11.2008 – XI R 46/07, BStBl. II 2009, 558, Rn. 21).

Zu den nicht aktivierbaren Vertriebsgemeinkosten gehören zB folgende vertriebstypische Kostenarten (vgl. SCHUBERT/PASTOR in Beck-BilKomm., 9. Aufl. 2014, § 255 HGB Rn. 443; ADS, 6. Aufl. 1995, § 255 HGB Rn. 216):

- Kosten der Marktforschung, Werbung (Inserate, Funk & Fernsehen, Reklamematerial) und Absatzförderung (Ausstellungen, Messen);
- Provisionszahlungen und zugesagte Festgehälter für Vertreter;
- Verkäuferschulung;
- Reisekosten für Vertriebsmitarbeiter;
- Warenproben und Muster.

Ein Großteil der Kostenarten kann dem Vertriebsbereich nur über die jeweiligen Kostenstellen zugeordnet werden. So sind zB Personalkosten, Abschreibungen, Kommunikationskosten und Energiekosten nicht einbeziehungsfähig, wenn sie auf typischen Vertriebskostenstellen anfallen. Diese sind zB:

- Fertigungsendlager, Vertriebslager, Kommissionierung und Versand der Fertigerzeugnisse;
- innerbetrieblicher Transport für Fertigerzeugnisse;
- Kundendienst;

- Marketing;
- Verkauf.

**Sondereinzelkosten des Vertriebs** dürfen bereits seit dem BiRiLiG nicht mehr aktiviert werden (vgl. ADS, 6. Aufl. 1995, § 255 HGB Rn. 211; KNOP/KÜTING in KÜTING/PFITZER/WEBER, HdR, § 255 HGB Rn. 270 [3/2010]; IDW, RS HFA 31, WPg Supplement 3/2010, Rn. 12). Abzugrenzen sind hiervon Kosten, die sowohl bei der Fertigung als auch im Vertrieb anfallen (s. „Abgrenzungsfragen“). Unter dieses Aktivierungsverbot fallen nicht Zölle und Verbrauchsteuern, da hier nach § 5 Abs. 5 Satz 2 Ziff. 1 stl. eine Aktivierungspflicht besteht (s. § 5 Anm. 2280–2306).

**Abgrenzungsfragen:** Nicht eindeutig ist, inwieweit Kosten der Auftrags-erlangung und Auftragsvorbereitung sowie -abwicklung bei auftragsgebundenen Fertigungen in Ausnahmefällen dem Herstellungsbereich zugeordnet werden können (vgl. hierzu SCHUBERT/PASTOR in Beck-BilKomm., 9. Aufl. 2014, § 255 HGB Rn. 456; „nur in sehr eingeschränktem Umfang“ für Kosten der Auftrags-erlangung nach ADS, 6. Aufl. 1995, § 255 HGB Rn. 213; weitergehend KNOP/KÜTING in KÜTING/PFITZER/WEBER, HdR, § 255 HGB Rn. 194 f. [3/2010]). Nach BFH v. 13.9.1989 (II R 1/87, BStBl. II 1990, 47) gelten zB Kosten der Auftragsnachmessung als nicht aktivierbare Vertriebskosten. In Fällen, in denen Angebotsunterlagen (etwa Konstruktionszeichnungen, Planungen zur Auftrags-abwicklung in der Fertigung, Modelle, uU als Sondereinzelkosten der Fertigung aktivierungspflichtig) nach erfolgten Aufträgen in der Fertigung verwandt werden, ist es uE 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. OESTREICHER in Beck-HdR, B 163 Rn. 227 [5/2010]). Sollte eine überwiegende Zuordnung zum Fertigungsbereich oder die Werthaltigkeit nicht gegeben sein, so ist aufgrund der expliziten Regelung in § 255 Abs. 2 Satz 4 HGB und des im Bilanzrecht verankerten Vorsichtsprinzips das Einbeziehungsverbot verbindlich; dieses Verbot gilt auch für alle Zweifelsfälle (zB gleiche Nutzung im Herstellungs- und Vertriebsbereich bei nicht gewährleister Werthaltigkeit).

Einstweilen frei.

251–254

#### ff) Zinsen gem. § 255 Abs. 3 HGB

255

**Eigenkapitalzinsen** sind keine ausgabenwirksamen Aufwendungen und aufgrund des pagatorischen Prinzips nicht aktivierbar (vgl. ADS, 6. Aufl. 1995, § 255 HGB Rn. 200; KNOP/KÜTING in KÜTING/PFITZER/WEBER, HdR, § 255 HGB Rn. 302 [3/2010]). 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. grds. nicht zu den HK derjenigen WG, deren Herstellung über einen Kredit finanziert worden ist.

BFH v. 15.5.1952 – IV 469/51 U, BStBl. III 1952, 169, drittlezter Abs.; v. 27.8.1953 – IV 324/53, BB 1954, 830; v. 16.9.1958 – I 351/56 U, BStBl. III 1958, 462, Abschn. 2a; v. 24.4.1959 – VI 19/57 U, BStBl. III 1959, 236; v. 24.5.1968 – VI R 6/67, BStBl. II 1968, 574, jedoch nur im Leitsatz; v. 18.3.1970 – I R 105/66, BStBl. II 1970, 529, beiläufig: Die Einrechnung von Fremdkapitalzinsen in die HK werde handelsrechtl. im Allgemeinen nicht für richtig gehalten.

In den 70er Jahren setzte sich jedoch im Handelsrecht und in der FinVerw. die Auffassung durch, dass als Ausnahme vom grundsätzlichen Aktivierungsverbot unter bestimmten Voraussetzungen Fremdkapitalzinsen im Rahmen der HK angesetzt werden dürfen (vgl. HFA des IDW, WPg 1974, 324; BMF v. 24.2.1975, BStBl. I 1975, 212). Aufgrund der 4. EG-Richtlinie wurde im Rahmen des BiRiLiG im HGB ein Unternehmenswahlrecht (s. OESTREICHER in Beck-HdR, B 163 Rn. 170 ff. [5/2010]) für den Ansatz von Fremdkapitalzinsen in Form einer Bewertungshilfe geschaffen (Begründung RegE BiRiLiG, 88; s. auch SCHUBERT/PASTOR in Beck-BilKomm., 9. Aufl. 2014, § 255 HGB Rn. 502). In § 255 Abs. 3 HGB wird das Wahlrecht wie folgt umschrieben:

„<sup>1</sup>Zinsen für Fremdkapital gehören nicht zu den Herstellungskosten. <sup>2</sup>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 grds. ein Einbeziehungsverbot gilt, es sei denn, dass der Ausnahmetatbestand in Satz 2 erfüllt ist.

**Materielle Maßgeblichkeit:** Für den Ausnahmefall gilt handelsrechtl. ein Unternehmenswahlrecht, das aufgrund des Maßgeblichkeitsgrundsatzes auch strechtl. ohne Änderungen gelten müsste (vgl. auch das Einziehungswahlrecht in R 6.3 Abs. 4 Satz 1 EStR 2008). Die Anwendung der materiellen Maßgeblichkeit hat inzwischen auch der BFH (v. 19.10.2006 – III R 73/05, BStBl. II 2007, 331) in einer Entscheidung zum Investitionszulagenrecht anerkannt, wobei die Frage der Einziehungspflicht oder der einheitlichen Handhabung in der Besteuerung und bei der Investitionszulage (s. § 5 Anm. 262, str.) vom BFH nicht entschieden wurde (s. BMF v. 8.5.2008, BStBl. I 2008, 590 – Tz. 186). Nach der Stellungnahme HFA 31/2010 des IDW ist die gesetzliche Regelung eng auszulegen (WPg Supplement 3/2010, Rn. 24).

**Kriterien:** 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. SCHUBERT/PASTOR in Beck-BilKomm., 9. Aufl. 2014, § 255 HGB Rn. 506 f.). Das Wahlrecht gilt nicht nur für WG des AV, sondern auch für WG des UV (vgl. OESTREICHER in Beck-HdR, B 163 Rn. 172 [5/2010]). Insoweit können auch die Hersteller von größeren Objekten (zB Werften, Anlagenbauer) konkret zuordenbare Fremdkapitalzinsen in die HK einbeziehen.

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. 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, dürfen nicht in die HK einbezogen werden.

**Anwendung der formellen Maßgeblichkeit:** R 6.3 Abs. 4 EStR 2008 hat die Diskussion um mögliche Unterschiede hinsichtlich der Einbeziehbarkeit von Fremdkapitalzinsen in StBil. und HBil. im Ergebnis entschärft. Nach hM wird die stl. Zulässigkeit der Einbeziehung von Fremdkapitalzinsen befürwortet (vgl. ADS, 6. Aufl. 1995, § 255 HGB Rn. 206; SCHUBERT/PASTOR in Beck-BilKomm., 9. Aufl. 2014, § 255 HGB Rn. 510; OESTREICHER in Beck-HdR, B 163 Rn. 186 [5/2010]). Uneinigkeit besteht jedoch im Hinblick auf die gesetzliche Grundlage für die Einbeziehung und Verpflichtung zur gleichartigen Ausübung des Einbeziehungswahlrechts in HBil. und StBil., wie sie von der FinVerw. auch seit der Änderung des § 5 Abs. 1 durch das BilMoG verlangt wird (BMF v. 12.3.2010 – IV C 6 - S 2133/09/10001, BStBl. I 2010, 222 – Tz. 6; R 6.3 Abs. 5 Satz 2 EStÄR 2012; str., s. auch § 5 Anm. 280; ebenso OESTREICHER in Beck-HdR, B 163 Rn. 188 [5/2010]).

**Stellungnahme:** Seit dem Wegfall des § 5 Abs. 1 Satz 2 besteht uE keine Rechtsgrundlage mehr für eine formelle Maßgeblichkeit bei GoB-konformen Wahlrechten, die nicht im EStG explizit verankert sind, so dass das Wahlrecht bei der stl. Gewinnermittlung auch unabhängig von der HBil. ausgeübt werden kann (ebenso STRAHL in KORN, § 6 Rn. 175 [5/2014]; aA § 5 Anm. 280).

**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 HK-Bestandteile nur mit dem Barwert der entsprechenden Verbindlichkeiten in die HK einbezogen werden dürfen (vgl. BFH v. 11.12.1986 – IV R 222/84, BStBl. II 1987, 553 [556]).

### gg) Nachträgliche Herstellungskosten

256

Aufwendungen, die nach dem Zeitpunkt der Fertigstellung – also dem Ende des HKZeitraums (s. Anm. 166) – anfallen, können uU als nachträgliche HK angesetzt werden. Ein WG ist fertiggestellt, wenn es seine bestimmungsgemäße Nutzung erreicht hat (vgl. zB BFH v. 1.12.1987 – IX R 134/83, BStBl. II 1988, 431 – Tz. 16; Anm. 166 mwN). Nach dem Zeitpunkt der Fertigstellung können noch anfallende Aufwendungen in einem wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem Herstellungsprozess stehen (vgl. zB BFH v. 1.12.1987 – IX R 134/83, BStBl. II 1988, 431 – Tz. 17). „Aufwand, der zu den Herstellungskosten 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. 8.3.1984 – IX R 45/80, BStBl. II 1984, 702 – Tz. 21; v. 6.5.2003 – IX R 51/00, BStBl. II 2003, 710, betr. Ablöse der Verpflichtung zur Errichtung von Stellplätzen).

#### Beispiele:

- Nach BFH v. 29.8.1989 (IX R 176/84, BStBl. II 1990, 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. 16.2.1993, BStBl. II 1993, 544).

Denkbar sind nachträgliche HK ferner bei nachträglichen Preisänderungen (etwa aufgrund einer Nachkalkulation) von in den Herstellungsprozess einbezogenen Teilen oder Teilleistungen (zur Anschaffung s. Anm. 194 ff.), bei nachträglichen (erstmaligen) Erschließungskosten (vgl. BFH v. 3.8.2005 – I R 36/04,

## § 6 Anm. 256–259 B. Abs. 1: Bewertung von WG beim BV-Vergleich

BStBl. II 2006, 369 [370]) oder etwa aufgrund eines Schadenersatzprozesses (s. auch Anm. 206).

Außerdem gibt es bei Erweiterungen, wesentlichen Verbesserungen oder Funktionsänderungen nachträgliche HK (zur Abgrenzung von Herstellungs- und Erhaltungsaufwand s. Anm. 270 ff.).

**Beispiel:** Aufwendungen für die Instandsetzung und Modernisierung eines Gebäudes, die nicht bereits als sog. anschaffungsnaher Herstellungsaufwand zu beurteilen sind, führen nur dann zu (nachträglichen) HK infolge einer wesentlichen Verbesserung (§ 255 Abs. 2 HGB), wenn die Maßnahmen in ihrer Gesamtheit über die zeitgemäße substanzerhaltende Bestandteilerneuerung hinaus den Gebrauchswert des Hauses insgesamt deutlich erhöhen (vgl. BFH v. 9.5.1995 – IX R 116/92, BStBl. II 1996, 632).

### 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. 23.7.1935, RStBl. 1935, 1198; BFH v. 25.11.1970 – I R 165/67, BStBl. II 1971, 142; WERNDL in KSM, § 6 Rn. B 302 [10/2010]). Die Abschreibung der neuen Bemessungsgrundlage ist über die uU neu zu schätzende Restnutzungsdauer zu verteilen (vgl. § 7 Abs. 1; R 7.4 Abs. 9 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 (WALDHOF in KSM, § 7 Rn. B 245 [10/2009]).

► *Ausgeschiedene Teile des Wirtschaftsguts*, bei welchem (aktivierungspflichtiger) Herstellungsaufwand vorgenommen worden ist, sind im Weg der AfaA 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. 23.6.1961 – VI 161/60 U, BStBl. III 1961, 401, betr. Öfen; zur Abgrenzung von Erhaltung- und Herstellungsaufwand s. Anm. 270 ff.).

257–259 Einstweilen frei.

### k) Ermittlung der Herstellungskosten

**Schrifttum:** FREIDANK, Bilanzierungsprobleme bei unterausgelasteten Kapazitäten im Handels- und steuerrechtlichen Jahresabschluss der Aktiengesellschaft, BB 1984, 29; SELCHERT, Probleme der Unter- und Obergrenze von Herstellungskosten, BB 1986, 2298; MOXTER, Aktivierungspflichtige Herstellungskosten in Handels- und Steuerbilanz, BB 1988, 937; HORVATH/MAYER, Prozeßkostenrechnung. Der neue Weg zu mehr Kostentransparenz und wirkungsvolleren Unternehmensstrategien, Controlling 1989, 214; KÜTING, Aktuelle Probleme bei der Ermittlung der handelsrechtlichen Herstellungskosten, BB 1989, 587; SCHNEELOCH, Herstellungskosten in Handels- und Steuerbilanz, DB 1989, 285; FISCHER/KLEIN, Einsatz der Prozeßkostenrechnung zur Ermittlung bilanzieller Herstellungskosten, DB 1995, 485; RITZROW, Bewertung der Fertig- und Teilfertigerzeugnisse in der Steuerbilanz, SteuStud. 1995, 393; KIRSCH, Ermittlung bilanzieller Herstellungskosten durch Anwendung der Prozeßkostenrechnung, WPg 1999, 281; WEISSENBERGER/STROMANN, Die Bedeutung von Prozesskosten für die Bewertung der Herstellungskosten nach § 255 Abs. 2 HGB, DBW 2000, 607; SCHWEITZER/KÜPPER, Systeme der Kostenrechnung, München, 10. Aufl. 2011; COENENBERG/FISCHER/GÜNTHER, Kostenrechnung und Kostenanalyse, Stuttgart, 8. Aufl. 2012.