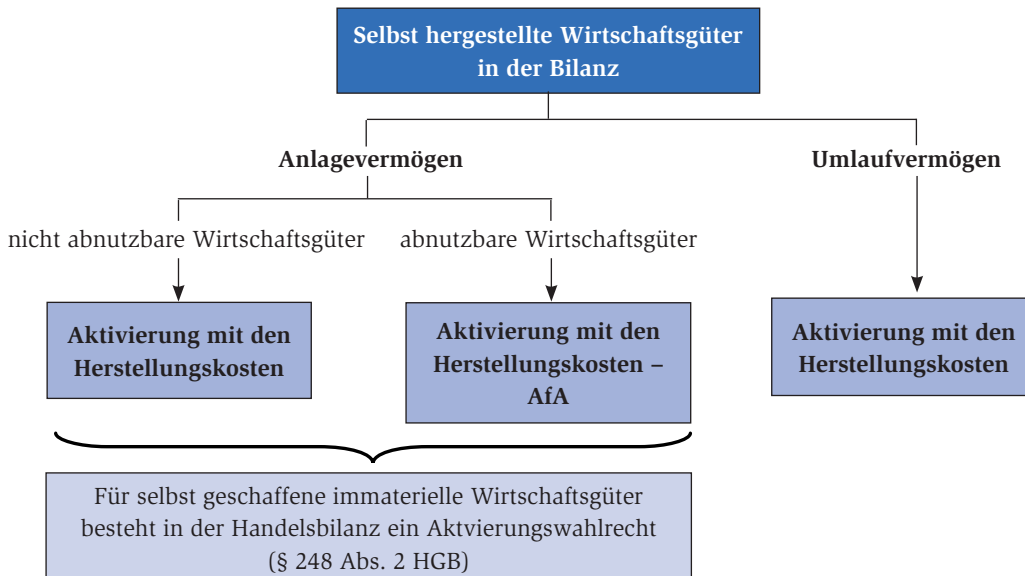


2. Herstellungskosten

2.1 Handels- und steuerrechtliche Bedeutung

Selbst hergestellte Wirtschaftsgüter sind mit den Herstellungskosten (§ 253 Abs. 1 S. 1 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 1 und 2 EStG) als Anlage- bzw. Umlaufvermögen auszuweisen.



Beispiele für selbst hergestellte Wirtschaftsgüter:

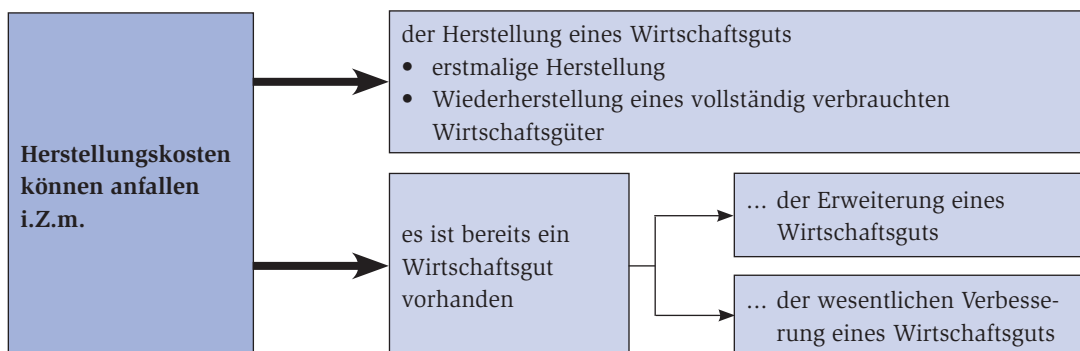
- ein Bauunternehmen errichtet für eigenbetriebliche Zwecke ein Lagergebäude,
- ein Bauunternehmen erstellt im Auftrag eines Kunden einen Rohbau,
- ein Fertigungsunternehmen stellt Lacke zum Verkauf her.

2.2 Herstellungskosten im Handelsrecht

2.2.1 Definition

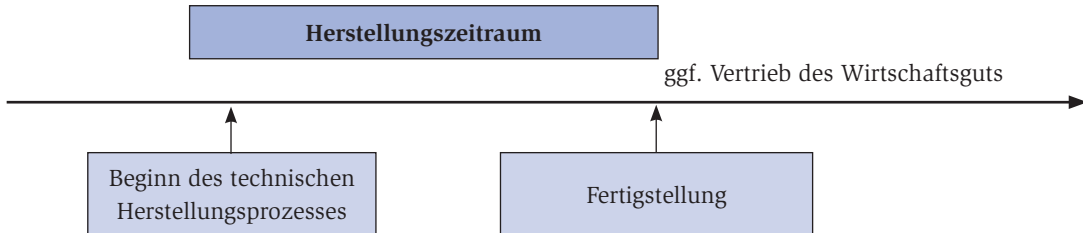
Das HGB enthält in § 255 Abs. 2 HGB eine Definition der Herstellungskosten. Wie sich die Herstellungskosten selbst hergestellter immaterieller Wirtschaftsgüter zusammensetzen ergibt sich aus § 255 Abs. 2a HGB.

Herstellungskosten sind Aufwendungen, die durch den Verbrauch von Gütern und die Inanspruchnahme von Diensten für die Herstellung eines Vermögensgegenstands, seine Erweiterung oder für eine über seinen ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung entstehen.



2.2.2 Zeitraum der Herstellung

Die Herstellung eines Wirtschaftsguts ist ein zeitraumbezogener Vorgang. Herstellungskosten können nur Aufwendungen sein, die während der Herstellung eines Wirtschaftsguts anfallen.



Die Herstellung eines Wirtschaftsguts beginnt bereits mit der Aufnahme von Handlungen, die darauf gerichtet sind ein Wirtschaftsgut herzustellen (z.B. Architekt erstellt Bauplan für einen Neubau). Dieser Zeitpunkt kann vor dem technischen Beginn des Herstellungsprozesses liegen.

Wird der Herstellungsvorgang unterbrochen, sind in dieser Zeit anfallende Aufwendungen nicht den Herstellungskosten zuzurechnen. Muss herstellungsbezogen eine Unterbrechung erfolgen (technischer Produktionsstillstand wie z.B. Baupause im Winter) liegt keine Unterbrechung in diesem Sinne vor.

Der Herstellungsvorgang ist beendet, sobald das hergestellte Wirtschaftsgut seiner Bestimmung gemäß verwendet werden kann (H 7.4 „Fertigstellung“ EStH).

Vertriebskosten sind nicht dem Herstellungszeitraum zuzuordnen und rechnen deshalb nicht zu den Herstellungskosten eines Wirtschaftsguts (§ 252 Abs. 2 S. 6 HGB).

2.2.3 Bestandteile der Herstellungskosten

2.2.3.1 Berechnung

Handelsrechtlich setzen sich die Herstellungskosten wie folgt zusammen:

§ 255 Abs. 2 und 3 HGB	Herstellungskosten Handelsbilanz
Einzelkosten (§ 255 Abs. 2 S. 1 HGB) Material-einzelkosten + Fertigungseinzelkosten + Sondereinzelkosten der Fertigung Gemeinkosten (§ 255 Abs. 2 S. 2 HGB) notwendige Materialgemeinkosten + notwendige Fertigungsgemeinkosten + Wertverzehr für das Anlagevermögen (Fertigungsmaschinen)	Aktivierungspflichtige Herstellungskosten
(§ 255 Abs. 2 S. 3 HGB) + Kosten der allgemeinen Verwaltung + Aufwendungen für soziale Einrichtungen + Aufwendungen für freiwillige soziale Leistungen + Aufwendungen für betriebliche Altersversorgung Zinsen für Fremdkapital (§ 255 Abs. 2 S. 2 HGB)	Aktivierbare Herstellungskosten (Aktivierungswahlrecht)

Keine Herstellungskosten stellen dar:
 Vertriebskosten und Forschungskosten
 (§ 255 Abs. 2 S. 4 HGB)

Rechnet man zu den aktivierungspflichtigen und aktivierbaren Herstellungskosten die Vertriebskosten (diese gehören allerdings nicht zu den Herstellungskosten), ergeben sich die Selbstkosten.

Ist der Betrieb mangels entsprechender Auftragslage nicht voll ausgelastet oder sind einzelne Betriebs- teile stillgelegt, sind die dadurch verursachten Kosten nicht in die Berechnung der Herstellungskosten einzubeziehen (R 6.3 Abs. 6 EStR). Diese Handhabung basiert auf dem Umstand, dass nur die ange- messenen Teile der Gemeinkosten und der Abschreibungsbeträge in die Herstellungskosten einbezogen werden müssen (§ 255 Abs. 2 S. 2 HGB). Dabei kann es sich lediglich um Kosten handeln, die bei einer normalen Auslastung des Betriebs anfallen würden. Siehe allerdings H 6.3 „Ausnutzung von Produkti- onsanlagen“ EStH.

Aktivierungspflichtige Einzelkosten	
Materialeinzelkosten	<p>Definition Es handelt sich um die unmittelbar einem hergestellten Wirtschaftsgut zuzurechnenden Rohstoffe sowie fremdbezogene Teilerzeugnisse.</p> <p>Einzelheiten</p> <ul style="list-style-type: none"> - Ansatz normalerweise mit den Anschaffungs-/Herstellungskosten (erfolgte eine außerplanmäßige Abschreibung des Wirtschaftsguts → niedrigerer Wert). - Wirtschaftsgut wurde eingelegt = Einlagewert. - Die Kosten der Innenverpackung (z.B. Tube für Zahncreme) rechnen zu den Materialeinzelkosten, nicht dagegen die Kosten für die Außenverpackung (z.B. Folien). - Aufwendungen für Hilfs- und Betriebsstoffe stellen i.d.R. Gemeinkosten dar.
Fertigungseinzelkosten	<p>Definition Fertigungslöhne, die im Rahmen der Produktion anfallen und den einzelnen Produkten direkt zurechenbar sind.</p> <p>Einzelheiten Grundlage ist der jeweilige Bruttoarbeitslohn. Einzubeziehen sind auch die Aufwendungen für Überstunden, Feiertagszuschläge, Sonderzuschläge, Leistungsprämien, Arbeitgeberanteile zur Sozialversicherung, gesetzliche und tarifvertragliche Sozialleistungen.</p>
Sondereinzelkosten der Fertigung	<p>Betroffene Kosten Kosten für Modelle und Spezialwerkzeuge, Kosten für Materialprüfungen, Entwurfskosten, Patent- und Lizenzgebühren. Forschungs- und Entwicklungskosten sind nur dann zu erfassen, wenn diese im Rahmen eines Auftrags an Dritte entstanden sind. Aufwendungen i.Z.m. der vom Betrieb betriebenen Grundlagenforschung rechnen nicht zu den Herstellungskosten.</p>

Aktivierungspflichtige Gemeinkosten	
Materialgemeinkosten	<p>Definition Bei den Materialgemeinkosten kann es sich nur um Aufwendungen handeln, die nach der Einlagerung des Materials anfallen (Aufwendungen bis zur erstmaligen Einlagerung rechnen zu den Anschaffungskosten).</p> <p>Beispiele:</p> <ul style="list-style-type: none"> – Kosten der Lagerung, Verwaltung und Ausgabe der Werkstoffe. – Versicherung, Bewachung von Material. – Aufwendungen für die Lagerbuchführung. – AfA Anlagegüter im Materialbereich. <p>Hinweis! R 6.3 Abs. 2 EStR.</p>
Fertigungsgemeinkosten	<p>Definition Es handelt sich um Kosten der Fertigung, die weder Materialkosten, Fertigungslöhne noch Sonderkosten darstellen und auch nicht zu den Verwaltungs- oder Vertriebskosten rechnen.</p> <p>Beispiele:</p> <ul style="list-style-type: none"> – Transport- Prüfungs-, Lagerhaltungskosten¹⁾ des Fertigungsmaterials. – Kosten der Betriebsleitung, Raumkosten, Kosten des Unfallschutzes, Versicherungen, Kosten des Lohnbüros (soweit dieses für die in der Fertigung beschäftigten Arbeitnehmer tätig wird). – Kosten Werkzeuglager, Werkstattverwaltung. – Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, soweit diese als Nebenprodukt in die Herstellung eingehen (z.B. Fette, Schrauben, ...). – Kosten für die Fertigungskontrolle. <p>Hinweis! R 6.3 Abs. 2 EStR.</p>
Wertverzehr des Anlagevermögens	<p>Definition Es handelt sich dabei um die auf die Fertigungszeit entfallenden AfA-Beträge der Fertigungsmaschinen (fertigungsbedingter Wertverzehr).</p>

1) In der Praxis ist eine exakte Unterscheidung zwischen Materialgemeinkosten und Fertigungsgemeinkosten nicht immer möglich.

Aktivierbare Gemeinkosten	
Kosten der allgemeinen Verwaltung	<p>Beispiele (vgl. R 6.3 Abs. 4 S. 2 EStR):</p> <ul style="list-style-type: none"> – Aufwendungen für die Geschäftsleitung. – Einkauf und Wareneingang. – Betriebsrat, Personalbüro, Nachrichtenwesen, Ausbildungswesen. – Rechnungswesen (Buchführung, Betriebsabrechnung, Statistik, Kalkulation, ...). – Feuerwehr, Werkschutz. – Allgemeine Fürsorge (einschließlich Betriebskrankenkasse).

Material- und Fertigungsgemeinkosten fallen beispielweise bei folgenden Kostenstellen an:

Kostenstellen Material- und Fertigungsgemeinkosten (R 6.3. Abs. 2 EStR)	Sonstige Kostenstellen
<ul style="list-style-type: none"> - Lagerhaltung. - Transport und Prüfung des Fertigungsmaterials. - Vorbereitung und Kontrolle der Fertigung Werkzeuglager. - Betriebsleitung. - Raumkosten. - Sachversicherungen. - Unfallstation sowie Unfallverhütungseinrichtungen der Fertigungsstätten. - Lohnbüro (soweit in ihm die Löhne und Gehälter der in der Fertigung tätigen Arbeitnehmer abgerechnet werden). 	<p>Materialgemeinkosten</p> <ul style="list-style-type: none"> - Einkauf. - Warenannahme. - Material- und Rechnungsprüfung. <p>Fertigungsgemeinkosten Kosten, soweit diese auf dem Fertigungsbereich zuzurechnen sind i.Z.m.:</p> <ul style="list-style-type: none"> - der Arbeits- und Fertigungsvorbereitung. - der Wertstattverwaltung. - Kraftanlagen. - der Reinigung der Produktionsräume und der Maschinen. - Energiekosten und Brennstoffe. - Betriebsstoffe. - soziale Aufwendungen und Steuern.

Nach § 255 Abs. 3 S. 2 HGB können **Zinsen für Fremdkapital** ebenfalls als Herstellungskosten behandelt werden. Voraussetzung dafür ist, dass die Herstellung eines Wirtschaftsguts mit Fremdmitteln finanziert wird. Die Zurechnung zu den Herstellungskosten beschränkt sich auf die dem Herstellungszeitraum zuzuordnenden Zinsaufwendungen.

Aufwendungen, die keine Herstellungskosten darstellen	
Vertriebskosten	<p>Definition Nach der Fertigstellung anfallende Kosten stellen Vertriebskosten dar.</p> <p>Beispiele:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Verkaufsprovisionen. - Ausgangsfrachten, Kosten für Außenverpackungen. - Kosten des Verkaufslagers. - Werbekosten.
Forschungskosten	<p>Im Rahmen des BilMoG wurde in § 255 Abs. 2 S. 4 HGB ergänzend aufgenommen, dass Forschungskosten nicht zu den Herstellungskosten rechnen. Dabei handelt es sich um keine inhaltliche sondern um eine klarstellende Änderung. Schon bisher durften Forschungskosten nicht als Herstellungskosten behandelt werden.</p>

2.2.3.2 Unterscheidung zwischen Einzel- und Gemeinkosten

Einzelkosten liegen vor, wenn sich die Aufwendungen dem hergestellten Wirtschaftsgut unmittelbar, also ohne weitere Schlüsselung, zurechnen lassen. Die Maßeinheiten sind i.d.R. Menge, Zeit bzw. der Wert. Die Umrechnung von Stundenlöhnen auf die Fertigungszeit steht dem nicht entgegen.

Beispiele Einzelkosten: Fertigungslöhne, Rohstoffe

Gemeinkosten gehen nicht unmittelbar in das hergestellte Produkt ein. Sie können nur im Wege einer Schlüsselung oder Umlage den hergestellten Wirtschaftsgut zugeordnet werden.

Beispiele Gemeinkosten: Energiekosten (Strom, Heizung) für das Produktionsgebäude.

2.3 Herstellungskosten im Steuerrecht

2.3.1 Berechnungsschema

Die **handelsrechtlich aktivierungspflichtigen Einzelkosten** stellen auch für die Steuerbilanz Herstellungskosten dar (§ 5 Abs. 1 S. 1 EStG). Hinsichtlich der Gemeinkosten ist R 6.3 EStR zu beachten.

Art der Aufwendungen	Ansatz in der Handelsbilanz	Ansatz in der Steuerbilanz
Einzelkosten <ul style="list-style-type: none"> • Materialeinzelkosten • Fertigungseinzelkosten • Sonderkosten der Fertigung 	Aktivierungspflicht	Aktivierungspflicht
Gemeinkosten <ul style="list-style-type: none"> • notwendige Materialgemeinkosten • notwendige Fertigungsgemeinkosten • Wertverzehr Anlagevermögen (Fertigungsmaschinen) • Kosten der allgemeinen Verwaltung • Aufwendungen für soziale Einrichtungen des Betriebs • Aufwendungen für freiwillige soziale Leistungen • Aufwendungen für betriebliche Altersversorgung • Zinsen für Fremdkapital 		= Mindestansatz
	= Aktivierungswahlrecht	= Aktivierungspflicht ¹⁾
		= Mindestansatz
		Aktivierungswahlrecht ³⁾
	= Maximaler Ansatz	= Maximaler Ansatz

1) R 6.3 Abs. 1 EStR.

2) Rz. 8 des BMF-Schreibens vom 12.3.2010, BStBl I I 2010, 239 (entgegen R 6.3 Abs. 4 S. 1 EStR). Nach dem BFM-Schreiben vom 22.6.2010, BStBl I 2010, 597 ist es jedoch nicht zu beanstanden, wenn für Wirtschaftsjahre, die vor der Veröffentlichung einer geänderten Richtlinienfassung enden, noch nach R 6.3 Abs. 4 EStR 2008 (= Aktivierungswahlrecht) verfahren wird.

3) Soweit die Zinsen in der Handelsbilanz in die Herstellungskosten einbezogen werden, muss dies auch für die Steuerbilanz geschehen (Rz. 6 des BMF-Schreibens vom 12.3.2010).

2.3.2 Erläuterungen

2.3.2.1 Wertverzehr für das Anlagevermögen

Die Abschreibungsbeträge der Fertigungsmaschinen rechnen zu den Herstellungskosten. Grundsätzlich ist auf die tatsächlichen Abschreibungsbeträge zurückzugreifen (R 6.3 Abs. 3 S. 1 EStR). Es gelten folgende Vereinfachungen:

Vereinfachungen im Rahmen der Berücksichtigung der AfA (R 6.3 Abs. 3 EStR)

- Wird eine Fertigungsmaschine degressiv abgeschrieben, kann auch die fiktive lineare Abschreibung angesetzt werden (S. 2 und 3),
- Wurde eine Sonderabschreibung oder eine erhöhte Abschreibung geltend gemacht, kann alternativ die lineare AfA angesetzt werden (S. 4),
- Der Wertverzehr nach § 6 Abs. 2 und Abs. 2a EStG bleibt außer Betracht (S. 5),
- Teilwertabschreibungen sind außer Betracht zu lassen (S. 6).

Beispiel:

Eine für die Fertigung erworbene eingesetzte Maschine (Anschaffungskosten 100.000 €/Nutzungsdauer 5 Jahre) wurde in 01 wie folgt abgeschrieben:

Außerplanmäßige Abschreibung nach § 7g Abs. 2 S. 2 EStG 40.000 €

Lineare Abschreibung 12.000 € (60.000 € : 5 Jahre).

Sonderabschreibung nach § 7g Abs. 5 EStG 12.000 € (20 % von 60.000 €).

In welcher Höhe sind die Abschreibungsbeträge bei der Ermittlung der steuerlichen Herstellungskosten zu berücksichtigen?

Lösung:

Angesetzt werden können die tatsächlichen Abschreibungsbeträge (= 64.000 €) oder an deren Stelle die (fiktiven) linearen Abschreibungsbeträge i.H.v. 20.000 € (100.000 € : 5 Jahre).



Nach der Neuregelung des BilMoG gehört der Wertverzehr des Anlagevermögens handelsrechtlich ebenfalls zu den aktivierungspflichtigen Herstellungskosten.

Übt ein Unternehmen das durch das BilMoG eingeführte Bilanzierungswahlrecht für Entwicklungskosten z.B. für ein Patent (§ 248 Abs. 2 HGB) aus, so ist deren spätere Abschreibung handelsrechtlich Bestandteil der Herstellungskosten jener Erzeugnisse. Bei der steuerrechtlichen Ermittlung der Herstellungskosten hingegen bleiben diese Abschreibungsbeträge außer Betracht, da es beim steuerrechtlichen Aktivierungsverbot für selbst geschaffene immaterielle Wirtschaftsgüter geblieben ist (§ 5 Abs. 2 EStG).

2.3.2.2 Gewerbesteuer

Die Steuern vom Einkommen (Einkommensteuer, Körperschaftsteuer), sowie die Gewerbesteuer können nicht als Bestandteil der Herstellungskosten behandelt werden (R 6.3 Abs. 5 EStR).

2.3.2.3 Zölle und Verbrauchssteuern

Nach § 5 Abs. 5 S. 2 Nr. 1 EStG müssen als Aufwand berücksichtigte Zölle und Verbrauchssteuern (z.B. Biersteuer, Mineralölsteuer), soweit sie auf am Abschlussstichtag auszuweisende Vermögensgegenstände des Vorratsvermögens entfallen als ARAP ausgewiesen werden.

Beispiel:

Eine Brauerei bringt fertiges Bier in ein Außenlager und muss in diesem Zusammenhang 10.000 € Biersteuer bezahlen. Das Bier ist am Bilanzstichtag noch vorrätig.

Wie ist die bezahlte Biersteuer in der Handels- bzw. Steuerbilanz zu behandeln?