



**TAX**ACADEMY

Skript zum Online-Training

# Handelsbilanzrecht

## Herstellungskosten

Rechtsstand: Januar 2019

in Kooperation mit

UNI  
FREIBURG

# Inhalt

<b>Lernziele .....</b>	<b>1</b>
<b>1 Einführung.....</b>	<b>2</b>
1.1 Bewertungsvorschriften .....	2
1.2 Fundstellen .....	2
1.3 Abgrenzung zur Anschaffung.....	3
1.4 Herstellungszeitpunkt .....	3
<b>2 Umfang der Herstellungskosten.....</b>	<b>5</b>
2.1 Aktivierungspflichtige Herstellungskosten .....	6
2.2 Aktivierungsfähige Herstellungskosten .....	7
2.3 Nicht aktivierungsfähige Herstellungskosten .....	9
2.4 Herstellungskosten bei immateriellen Vermögensgegenständen .....	10
<b>3 Ermittlungsmethoden.....</b>	<b>11</b>
3.1 Divisionskalkulation.....	11
3.2 Äquivalenzziffernkalkulation .....	12
3.3 Zuschlagskalkulation.....	13
<b>Haftungsausschluss.....</b>	<b>II</b>
<b>Copyright.....</b>	<b>II</b>

## Lernziele

**In diesem Web Training erlernen Sie folgende Dinge**

- ▶ Abgrenzung der Anschaffung zur Herstellung
- ▶ Herstellungszeitpunkt
- ▶ Umfang der Herstellungskosten
- ▶ Ermittlung der Herstellungskosten

# 1 Einführung

## 1.1 Bewertungsvorschriften

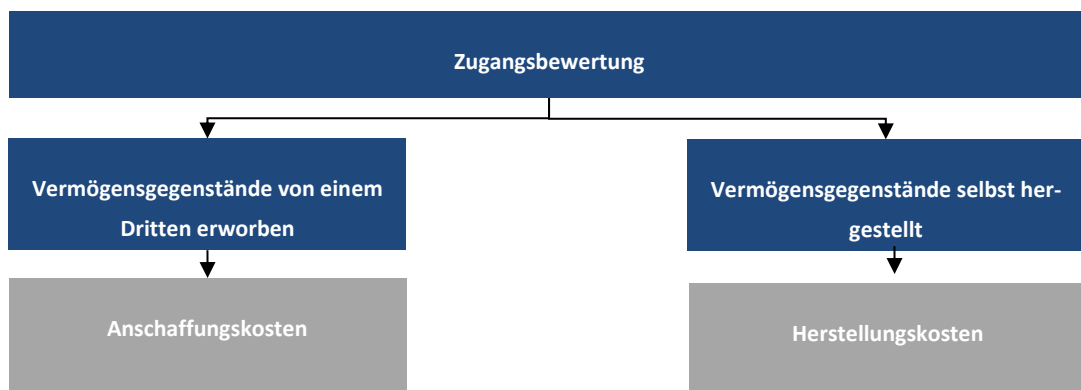
- ▶ Lesen Sie bitte § 253 Abs. 1 S. 1 HGB.



### 1 Zugangsbewertung

Bei der erstmaligen Bewertung bzw. Aufnahme eines Vermögensgegenstandes in die Bilanz (Zugangsbewertung Aktivseite) gilt das Anschaffungskostenprinzip. Dies bedeutet, dass angeschaffte Vermögensgegenstände mit ihren tatsächlichen Kosten zu bilanzieren sind.

- 2 Gemäß § 253 Abs. 1 S. 1 HGB sind Vermögensgegenstände mit ihren **Anschaffungs- oder Herstellungskosten** anzusetzen. Die Zugangsbewertung orientiert sich also danach, ob die Vermögensgegenstände von einem Dritten bezogen (Anschaffungskosten) oder selbst hergestellt (Herstellungskosten) werden.



### Folgebewertung

Bei der Folgebewertung handelt es sich um die Bewertung von Vermögensgegenständen, die **bereits aktiviert** worden sind und erneut – zum Bilanzstichtag oder anderen Bewertungsanlässen – bewertet werden müssen.

- 3 § 253 Abs. 1 S. 1 HGB schreibt vor, dass Vermögensgegenstände jedoch **„höchstens“** zu Anschaffungs- und Herstellungskosten und **„vermindert“** um die Abschreibungen angesetzt werden dürfen. Die Folgebewertung setzt also eine Wertanpassung im Zeitablauf voraus. Diese erfolgt durch Abschreibungen (planmäßig/außerplanmäßig) oder ggf. durch Zuschreibungen.

## 1.2 Fundstellen

- ▶ Lesen Sie bitte H 6.3 „Herstellungskosten“ EStH und § 255 Abs. 2 HGB.



- 4 Sowohl in der Steuerbilanz als auch in der Handelsbilanz gilt derselbe Herstellungskostenbegriff. Maßgebend ist in beiden Bilanzen die Vorschrift des § 255 Abs. 2 HGB.

In der Steuerbilanz wird der handelsrechtliche Herstellungskostenbegriff um die Vorschrift des § 9b EStG ergänzt. Danach stellen abziehbare Vorsteuerbeträge keine Herstellungskosten dar. Nach der Systematik des § 255 Abs. 2 HGB, der auf Aufwendungen abstellt, kann § 9b Abs. 1 EStG analog in der Handelsbilanz angewandt werden.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> Beck'scher Bilanzkommentar, § 255 HGB, Rz. 51.

### 1.3 Abgrenzung zur Anschaffung

- 5 Von einem Anschaffungsvorgang ist auszugehen, wenn ein bestehender Vermögensgegenstand erworben wird. Eine Herstellung liegt hingegen vor, wenn ein neuer Vermögensgegenstand errichtet wird.<sup>2</sup>
- 6 Herstellungsaufwendungen liegen auch dann vor, wenn bestehende Teile eines Vermögensgegenstandes erweitert oder wesentlich verbessert werden (vgl. hierzu § 255 Abs. 2 S. 1 HGB).

**Beispiel:** Kaufmann Kalle hat am 1.10. des Jahres 1 ein bebautes Grundstück für 300.000 € erworben (Anteil GruBo: 1/3). Am 1.10. des Jahres 3 erwirbt er für 10.000 € zzgl. Umsatzsteuer neue Türen, die er in das Gebäude einbauen lässt.

- a) Die Türen haben die gleiche Qualität wie die alten Türen.
- b) Neben den Türen werden weitere umfassende Renovierungsarbeiten erledigt.

Liegt ein Anschaffungs- oder Herstellungsvorgang vor?

**Lösung:** Im Fall a) liegt Erhaltungsaufwand vor, da Bestehendes nur durch gleichwertiges Neues ersetzt wird (vgl. hierzu R 21.1 Abs. 1 EStR). Die Türen stellen auch keine eigenen Vermögensgegenstände dar, da die Türen mit dem Gebäude in einem einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang stehen und so ein wesentlicher Bestandteil werden (vgl. §§ 94 f. BGB).

BS: (Erhaltungsaufwand) 10.000 € / (Bank) 11.900 €

(VoSt) 1.900 €

Anders im Fall b). Führen die gesamten Arbeiten zu einer wesentlichen Verbesserung über den ursprünglichen Zustand hinaus liegt kein Erhaltungsaufwand vor, sondern Herstellungsaufwand. Dieser ist auf dem Bilanzposten Grundstücke zu aktivieren und ab dem Jahr der Herstellung gem. § 253 Abs. 3 S. 1 und 2 HGB planmäßig abzuschreiben.<sup>3</sup>

### 1.4 Herstellungszeitpunkt

▶ Lesen Sie bitte H 7.4 „Fertigstellung“ EStH und § 9a EStDV.

- 7 Grundsätzlich gilt ein Vermögensgegenstand im Zeitpunkt der Fertigstellung als hergestellt und ist ab diesem Zeitpunkt zu bilanzieren (→ Zugangsbewertung) und zum jeweiligen Bilanzstichtag planmäßig abzuschreiben (→ Folgebewertung).
- 8 Sollte eine Herstellung über den Abschlussstichtag hinaus erfolgen, sind die bis dato angefallenen Aufwendungen dennoch als Herstellungskosten zu berücksichtigen, jedoch ist der Vermögensgegenstand als unfertig auszuweisen. Maßgebend ist, ob der hergestellte Vermögensgegenstand seiner Zweckbestimmung entsprechend genutzt werden kann. Beispielsweise gilt ein Gebäude als fertiggestellt, wenn die wesentlichen Bauarbeiten abgeschlossen sind und das Bewohnen zumutbar ist (vgl. hierzu H 7.4 „Fertigstellung“ EStH).<sup>4</sup>

**Beispiel:** Kaufmann A errichtet im Jahr 1 auf einem für Anschaffungskosten i.H.v. 110.000 € erworbenen unbebauten Grundstück wie folgte ein neues Bürogebäude, welches er für eigenbetriebliche Zwecke nutzen möchte.

- 1.2. Aushebung der Grube und Beginn der Kellerarbeiten
- 1.5. Fertigstellung des Kellers (80.000 €) und Beginn des Rohbaus
- 1.8.3 Fertigstellung des Rohbaus (120.000 €) und Beginn des Innenausbaus
- 1.11. Fertigstellung des Innenausbau (100.000 €) und Beginn der Malerarbeiten an der Fassade
- 1.2. Abschluss der Arbeiten am Bürogebäude (10.000 €)

Die planmäßige Nutzungsdauer des Gebäudes beträgt 50 Jahre.

Frage: Ab wann ist das Gebäude zu bilanzieren und planmäßig abzuschreiben?

<sup>2</sup> Als Orientierungsmaßstab gilt: Liegt ein Kaufvertrag vor, handelt es sich um Anschaffungskosten. Liegt hingegen ein Werkvertrag vor, handelt es sich um Herstellungskosten.

<sup>3</sup> hierzu BMF, Schreiben v. 18.7.2003, IV C 3-S 2211-94/03, BStBl. I 2003, 386 und Beck'scher Bilanzkommentar, § 255 HGB, Rz. 385 ff.

<sup>4</sup> Beck'scher Bilanzkommentar, § 255 HGB; Rz. 367 f.

**Lösung:**

- ▶ Das Bürogebäude ist ein betrieblicher Vermögensgegenstand und ab dem Zeitpunkt der Fertigstellung zu aktivieren (§ 246 Abs. 1 S. 1 HGB). Getrennt davon bildet der Grund und Boden einen eigenen Vermögensgegenstand.<sup>5</sup>
- ▶ Fertiggestellt ist das Gebäude mit dem Abschluss des Innenausbaus, denn ab diesem Zeitpunkt ist das Gebäude den Zwecken entsprechend nutzbar. Die Fassadenarbeiten beschränken die Nutzung als Bürogebäude nicht und sind daher als unwesentlich anzusehen.
- ▶ Die Zugangsbewertung (§ 253 Abs. 1 S. 1 HGB) erfolgt zum 1.11. mit den Herstellungskosten (§ 255 Abs. 2 HGB) von 300.000 €.
- ▶ Bei der Folgebewertung am 31.12. desselben Jahres wird der Grund und Boden mit Anschaffungskosten (§ 255 Abs. 1 HGB) in Höhe von 110.000 € und das Gebäude mit seinen Herstellungskosten (§ 255 Abs. 2 HGB), welche um die planmäßige Abschreibung (§ 253 Abs. 3 S. 1 und 2 HGB) zu mindern sind, aktiviert.
- ▶ Die planmäßige Abschreibung bei Gebäuden bemisst sich nach der planmäßigen Nutzungsdauer. Grundsätzlich ist diese linear und im Jahr der Herstellung zeitanteilig zu ermitteln:  $1/50 \text{ v. } 300.000 \text{ €} \times 2/12 = 1.000 \text{ €}$   
Bilanzansatz Grundstück 31.12.:  
 $\text{GruBo} + (\text{Gebäude} \text{ ./. } \text{Abschreibung}) = 110.000 \text{ €} + (300.000 \text{ €} \text{ ./. } 1.000 \text{ €}) = 409.000 \text{ €}$
- ▶ Die Aufwendungen für das Streichen der Fassade stellen ebenfalls Herstellungsaufwand i.S.d. § 255 Abs. 2 HGB dar, der aber erst mit Abschluss der Arbeiten zu aktivieren und bei der Ermittlung der Abschreibung zu berücksichtigen ist.

Alle bis zum Fertigstellungszeitpunkt aufgewendeten Herstellungskosten sind nicht als Aufwand zu erfassen, sondern als „Anlagen im Bau“ oder „Gebäude im Bau“ zu aktivieren. Waren, die sich am Bilanzstichtag noch im Herstellungsprozess befinden, werden als **unfertige Erzeugnisse** aktiviert (vgl. hierzu § 266 Abs. 2 B. I. Nr. 2 HGB).

**Beispiel:** Kaufmann Kalle hat am 1.2. des Jahres 1 mit der Errichtung eines Gebäudes begonnen. Bis zum 31.12. sind 200.000 € an Herstellungskosten angefallen. Das Gebäude wird am 30.3. des Folgejahres fertiggestellt. Die gesamten Herstellungskosten betragen 300.000 €.



Wie ist der Vorgang im Jahr 1 zu bilanzieren?

**Lösung:** Bis zum 31.12. ist das Gebäude noch nicht fertiggestellt. Es kann daher nicht als Gebäude bilanziert werden. Stattdessen wird der Rohbau mit 200.000 € (§ 255 Abs. 2 HGB) als „Gebäude im Bau“ aktiviert.

**Beispiel:** Kaufmann Kalle verkauft selbst hergestellte Möbel. Eine Palette Kleiderschränke (20 Stück) ist am 31.12. zu 70% fertiggestellt. Die gesamten Herstellungskosten eines Kleiderschranks betragen 1.000 €.



Wie ist der Vorgang im selben Jahr zu bilanzieren?

**Lösung:** Die noch nicht fertiggestellten Waren sind am Bilanzstichtag als unfertige Erzeugnisse zu aktivieren (vgl. § 266 Abs. 2 B. I. 2 HGB). Unfertige Erzeugnisse werden mit den anteiligen Herstellungskosten bewertet (§ 253 Abs. 1 S. 1, § 255 Abs. 2 HGB). Die anteiligen Herstellungskosten entsprechen dabei dem Fertigstellungsgrad:  $70\% \text{ v. } 1.000 \text{ €} \times 20 = 14.000 \text{ €}$ .

Wären die Waren am Bilanzstichtag bereits fertiggestellt gewesen, wären sie als fertige Erzeugnisse zu bilanzieren (vgl. § 266 Abs. 2 B. I. 3 HGB).

---

<sup>5</sup> Beck'scher Bilanzkommentar, § 247, Rz. 455.

## Haftungsausschluss

- ▶ Die vorliegenden Unterlagen und Darstellungen berücksichtigen den Rechtsstand im Zeitpunkt der Veröffentlichung.
- ▶ Sie geben die von uns als vorzugswürdig erachtete Auffassung wieder. Eine abschließende Darstellung wird nicht garantiert. Wir weisen darauf hin, dass die getroffenen Aussagen durch spätere Entwicklungen in Rechtsprechung und Wissenschaft beeinflusst werden können. In einem solchen Fall besteht keine Informationspflicht.
- ▶ Die Ausführungen ersetzen keine Rechts- bzw. Steuerberatung. Sie stellen keine Rechts- oder Steuerberatung dar und begründen so keinen Haftungsanspruch.
- ▶ Für Richtigkeit und Vollständigkeit der dargestellten Inhalte wird keine Gewähr übernommen.
- ▶ Wir übernehmen keine Haftung für gegen Sie gerichtete Ansprüche, welche dadurch entstehen können, dass Sie Inhalte und Darstellungen einer weiteren Verwendung zugeführt haben. Dies gilt selbst dann, wenn diese unrichtig oder unvollständig gewesen sein sollten.

## Copyright

- ▶ Die Unterlagen und Darstellungen sind urheberrechtlich geschützt. Die ausschließlichen Nutzungs- und Verwertungsrechte stehen der Freiburg School of Business and Law GmbH zu. Jede Art der Weitergabe oder weitergehenden Verwendung ohne ausdrückliche Genehmigung des Herausgebers ist untersagt.

Tax Academy | Freiburg School of Business and Law GmbH  
[www.tax-academy.de](http://www.tax-academy.de)