

Aktivierung von Herstellungskosten

§ 255 Abs. 2 HGB

A. Vorbemerkung

B. Anschaffungskosten

C. Herstellungskosten

- I. **Herstellungskostenaktivierung und Periodenabgrenzung**
- II. **Zeitraum der Herstellung**
 1. **Beginn der Herstellung**
 2. **Unterbrechung der Herstellung**
 3. **Ende der Herstellung**
- III. **Abgrenzung von Pflicht- und Wahlrechtsbestandteilen**
 1. **Einzelkosten**
 2. **Gemeinkosten**
- IV. **Eliminierung von Leerkosten**
- V. **Einbeziehung von Fremdkapitalzinsen**

A. Vorbemerkung

Bewertungsmaßstäbe

Der § 255 HGB regelt für Aktiva die wichtigsten Bewertungsmaßstäbe, die AK und HK. Durch das BilMoG wurde die bisherige Überschrift „Anschaffungs- und Herstellungskosten“ durch „Bewertungsmaßstäbe“ ersetzt. Die Vorschrift hat nunmehr folgenden Wortlaut:

§ 255 HGB Bewertungsmaßstäbe

„(1) ¹Anschaffungskosten sind die Aufwendungen, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und ihn in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, soweit sie dem Vermögensgegenstand einzeln zugeordnet werden können. ²Zu den Anschaffungskosten gehören auch die Nebenkosten sowie die nachträglichen Anschaffungskosten. ³Anschaffungspreisminderungen sind abzusetzen.

(2) ¹Herstellungskosten sind die Aufwendungen, die durch den Verbrauch von Gütern und die Inanspruchnahme von Diensten für die Herstellung eines Vermögensgegenstands, seine Erweiterung oder für eine über seinen ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung entstehen. ²Dazu gehören die Materialkosten, die Fertigungskosten und die Sonderkosten der Fertigung sowie angemessene Teile der Materialgemeinkosten, der Fertigungsgemeinkosten und des Werteverzehrs des Anlagevermögens, soweit dieser durch die Fertigung veranlasst ist. ³Bei der Berechnung der Herstellungskosten dürfen angemessene Teile der Kosten der allgemeinen Verwaltung sowie angemessene Aufwendungen für soziale Einrichtungen des Betriebs, für freiwillige soziale Leistungen und für die betriebliche Altersversorgung einbezogen werden, soweit diese auf den Zeitraum der Herstellung entfallen. ⁴Forschungs- und Vertriebskosten dürfen nicht einbezogen werden.

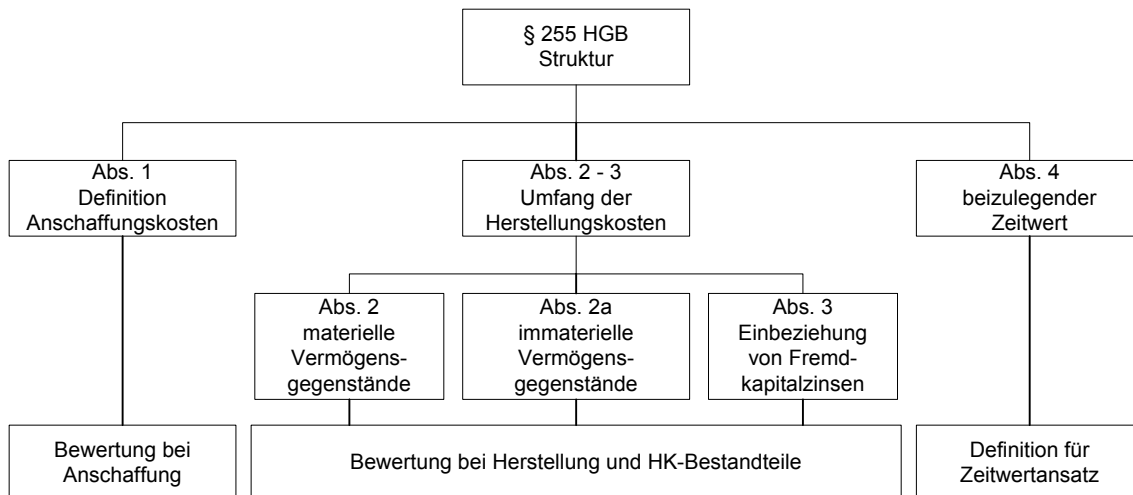
(2a) ¹Herstellungskosten eines selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenstands des Anlagevermögens sind die bei dessen Entwicklung anfallenden Aufwendungen nach Absatz 2. ²Entwicklung ist die Anwendung von Forschungsergebnissen oder von anderem Wissen für die Neuentwicklung von Gütern oder Verfahren oder die Weiterentwicklung von Gütern oder Verfahren mittels wesentlicher Änderungen. ³Forschung ist die eigenständige und planmäßige Suche nach neuen wissenschaftlichen oder technischen Erkenntnissen oder Erfahrungen allgemeiner Art, über deren technische Verwertbarkeit

Aktivierung von Herstellungskosten § 255 Abs. 2 HGB

und wirtschaftliche Erfolgsaussichten grundsätzlich keine Aussagen gemacht werden können. ⁴Können Forschung und Entwicklung nicht verlässlich voneinander unterschieden werden, ist eine Aktivierung ausgeschlossen.

(3) ¹Zinsen für Fremdkapital gehören nicht zu den Herstellungskosten. ²Zinsen für Fremdkapital, das zur Finanzierung der Herstellung eines Vermögensgegenstands verwendet wird, dürfen angesetzt werden, soweit sie auf den Zeitraum der Herstellung entfallen; in diesem Falle gelten sie als Herstellungskosten des Vermögensgegenstands.

(4) ¹Der beizulegende Zeitwert entspricht dem Marktpreis. ²Soweit kein aktiver Markt besteht, anhand dessen sich der Marktpreis ermitteln lässt, ist der beizulegende Zeitwert mit Hilfe allgemein anerkannter Bewertungsmethoden zu bestimmen. ³Lässt sich der beizulegende Zeitwert weder nach Satz 1 noch nach Satz 2 ermitteln, sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten gemäß § 253 Abs. 4 fortzuführen. ⁴Der zuletzt nach Satz 1 oder 2 ermittelte beizulegende Zeitwert gilt als Anschaffungs- oder Herstellungskosten im Sinn des Satzes 3.“



Mit Definition der AK und HK sind gleichzeitig die handelsrechtlichen Wertober- und -untergrenzen bei der Ersteinbuchung, aber auch für die Folgebewertung festgelegt. Über die AK/HK hinausgehende Zeitwerte sind – im Gegensatz zum fair value nach IFRS – nur in folgenden Ausnahmefällen zulässig:

Wertober- und -untergrenze

Aktivierung von Herstellungskosten § 255 Abs. 2 HGB

Zeitwertansatz

- Nach § 253 Abs. 1 S. 3 HGB n.F. sind Rückstellungen für Altersversorgungsverpflichtungen, deren Höhe sich nach dem beizulegenden Zeitwert von Wertpapieren bestimmt, mit dem Zeitwert dieser Wertpapiere anzusetzen, sog. **wertpapiergebundene Pensionszusagen**.¹
- Nach § 253 Abs. 1 S. 4 HGB n.F. sind VG mit dem Zeitwert anzusetzen, wenn sie ausschließlich der Erfüllung von Schulden aus gegenüber ArbN eingegangenen Altersversorgungsverpflichtungen oder vergleichbaren langfristig fälligen Verpflichtungen dienen.² Dies gilt auch dann, wenn der Zeitwert die Vermögensgegenstände übersteigt. Er ist dann unter einem gesonderten Posten zu aktivieren, § 246 Abs. 2 HGB n.F.

Die Ermittlung des Zeitwerts ist in § 255 Abs. 4 HGB geregelt. Der Regelfall ist der Marktpreis auf einem „aktiven“ Markt, der sich dadurch auszeichnet, dass jederzeit potenzielle Käufer und Verkäufer gefunden werden und die Markttransaktionen zwischen unabhängigen Dritten stattfinden.³ Wenn kein Marktpreis ermittelt werden kann, kommen andere Bewertungsmethoden zum Einsatz, wie der Vergleich mit dem vereinbarten Marktpreis jüngerer vergleichbarer Geschäftsvorfälle zwischen sachverständigen, vertragswilligen und unabhängigen Geschäftspartnern.

¹ Vgl. dazu S. 23

² BT-Drucks. 16/12407, S. 85 f.

³ BT-Drucks. 16/10067, S. 61

B. Anschaffungskosten

Der Anschaffungskostenbegriff ist gesetzlich nicht geregelt.⁴ § 255 Abs. 1 S. 1 HGB definiert die AK lediglich als Aufwendungen die geleistet werden, „um einen Vermögensstand zu erwerben und ihn in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen“. Insoweit gehören zu den AK neben dem Anschaffungspreis auch sämtliche Nebenkosten, externer oder interner Art, wie

- Fracht-/Speditionskosten, Ausfuhr- und Abladekosten
- Eingangszölle
- öffentliche Abgaben, Erschließungsbeträge, Makler-/Notarkosten, Grunderwerbsteuer
- Montagekosten

C. Herstellungskosten

I. Herstellungskostenaktivierung und Periodenabgrenzung

§ 255 Abs. 2 S. 1 HGB definiert HK als

„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.“

Diese Aufwendungen sind i.S.e. periodengerechten Erfolgsermittlung solange zu aktivieren, bis ihnen bei Verkauf die entsprechenden Erträge in Form von Umsatzerlösen gegenüberstehen. Solange der Verkauf noch nicht erfolgt ist, sind sie aus der Gewinnermittlung durch einen entsprechenden Gegenposten, den Bestandsveränderungen, zu eliminieren.⁵

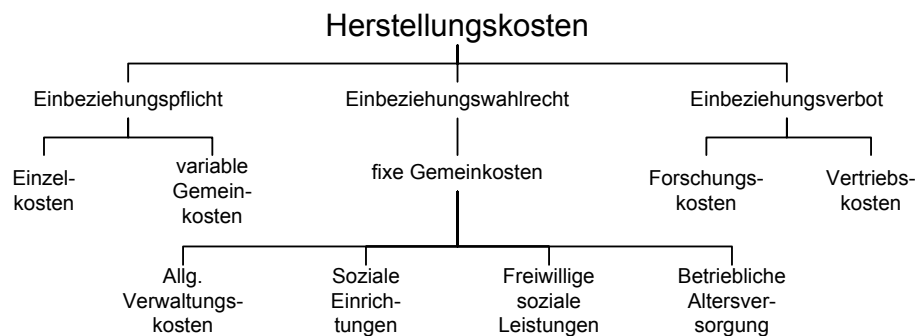
⁴ Vgl. *Ellrott/Brendt*, in Beck BilKom, 7. Aufl., § 255 HGB Rz 1

⁵ IdW ERS HFA 31, FN-IdW 2009, 670 Rz 4

Aktivierung von Herstellungskosten § 255 Abs. 2 HGB

*HK-Pflichtbestandteile/
Aktivierungswahlrecht, -
verbote*

Durch das BilMoG hat sich der Umfang der einzubeziehenden **Pflichtbestandteile** insoweit geändert, als das bisherige Aktivierungswahlrecht für Material- und Fertigungsgemeinkosten durch eine Aktivierungspflicht ersetzt wurde. Dies entspricht der steuerlichen Aktivierungspflicht (R 6.3. Abs. 1 EStR). Beim **Aktivierungswahlrecht** für angemessene Teile der allgemeinen Verwaltungskosten, der sozialen Einrichtungen und der Altersversorgung ist es geblieben, ebenso wie beim **Aktivierungsverbot** für Forschungs- und Vertriebskosten, § 255 Abs. 2 S. 4 HGB. Insoweit entsprechen sich nunmehr handels- und steuerrechtliche Aktivierungspflichten, Aktivierungswahlrechte und Aktivierungsverbote.⁶



IdW-Stellungnahme

Zu den Problemen der „Aktivierung von HK“ hat der HFA des IDW den Entwurf einer Stellungnahme herausgegeben, IDW ERS HFA 31⁷. Die Stellungnahme behandelt nur die Aktivierung materieller VG, nicht aber die HK eines selbst geschaffenen immateriellen VG des AV. Die dazu ergangene Stellungnahme IdW S 5, „*Grundsätze der Bewertung immaterieller Vermögenswerte*“,⁸ wird derzeit vom HFA überarbeitet.

II. Zeitraum der Herstellung

Bestandteile der HK

Im Gegensatz zu den AK, die zeitpunktbezogen ermittelt werden, sind die HK während des Herstellungsvorgangs zeitraumbezogen zu erfassen, d.h. es ist der Beginn und das Ende der Herstellung zu bestimmen. – Zu den HK gehören die Fertigungseinzelkosten (Personalkosten), die Materialeinzelkosten (Kosten für Material, das dem Herstellungsvorgang direkt zuzu-

⁶ Gleichzeitig erfolgte dadurch eine Annäherung an den produktionsbezogenen Vollkostenbegriff nach IFRS, IAS 2.12; vgl. *Herzig*, IAS/IFRS und steuerliche Gewinnermittlung, S 154

⁷ FN-IdW 2009, 670; nachfolgende Rz beziehen sich auf diese Stellungnahme

⁸ FN-IdW 2007, 610; dazu *Seewald*, AktHR 2008, 59 ff

ordnen ist), sowie die Sonderkosten der Fertigung (Konstruktionszeichnungen, Modelle usw.). Die variablen **Gemeinkosten**, bestehend aus den Material- und den Fertigungsgemeinkosten, können kalkulatorisch oder über eine Kostenstellenrechnung ermittelt werden. In die HK werden auch die über Hilfskostenstellen verteilten Kosten erfasst. Da sich die Herstellung über einen bestimmten Zeitraum erstreckt, ist eine exakte Kostenerfassung bezogen auf den einzelnen Herstellungsvorgang erforderlich. Dies geschieht in der Regel mittels einer EDV-geführten Kostenstellen- und Kostenträgerrechnung.

1. Beginn der Herstellung

Der Zeitpunkt des Beginns der Herstellung ist abhängig von der Art des herzustellenden VG. I.d.R. ist dies der Beginn des technischen Herstellungsvorgangs, der durch den Anfall der ersten Fertigungskosten bestimmt wird.⁹

Planungskosten

So sind z.B. bei der Herstellung eines Schiffes die Kosten für die Erstellung der Baupläne und nicht erst die Kosten ab Fertigungsbeginn einzubeziehen. – Bei der Errichtung eines Fabrikgebäudes gehören die Kosten für die Erstellung der Baupläne und die Baugenehmigung zu den HK, nicht aber die Kosten der Angebotsbearbeitung, unabhängig von einer späteren Beauftragung.

Die Herstellung beginnt mit den Vorbereitungshandlungen, die von der Konkretisierung des Auftrags zur Fertigung eines bestimmten VG abhängen, sog. **auftragsgebundene Planungs- oder Konstruktionskosten**.¹⁰ Dies wird in der Regel der Zeitpunkt der Auftragserteilung durch einen Kunden sein. Wird der VG für das eigene Unternehmen hergestellt, wird auf den Zeitpunkt des Einsatzes von Produktionsfaktoren zur Schaffung, der Erweiterung oder wesentlichen Verbesserung abgestellt werden müssen.¹¹

Vorbereitungskosten

Nur wenn mit dem Herstellungsprozess vor Ablauf des Abschlussstichtags begonnen wurde, können die Kosten für eingesetzte Produktionsfaktoren aktiviert werden. Dazu gehören auch die Vorlaufkosten.

⁹ Vgl. *Ellrott/Brendt*, in Beck BilKom, 7. Aufl., § 255 HGB Rz 362

¹⁰ IDW ERS HFA 31, FN-IdW 2009, 670 Rz 7 ff; *Ellrott/Brendt*, in Beck BilKom, 7. Aufl., § 255 HGB Rz 364

¹¹ Eine Wesensänderung liegt vor, wenn sich die Funktion, d.h. die Zweckbestimmung ändert, z.B. der Umbau von Wohnungen in Büros



Aktivierung von Herstellungskosten § 255 Abs. 2 HGB

*Periodenübergreifende
Aktivierung*

Kommt es nicht bis zur Erstellung des JA zu einem Auftrag, können die angefallenen Kosten zunächst nicht aktiviert werden. Kommt es erst nach Erstellung des JA zum Auftrag, können aus Vereinfachungsgründen in einem späteren Wirtschaftsjahr die in der Vorperiode angefallenen Kosten (nach)aktiviert werden, wenn ansonsten eine Abschlussänderung zulässig wäre.¹² Die Stellungnahme des IdW „*Änderung von Jahres- und Konzernabschlüssen*“¹³ enthält eine gleichlautende Empfehlung.

Allein in der Beschaffung von Werkstoffen ist nicht der Beginn des Herstellungsvorgangs zu sehen.¹⁴

2. Unterbrechung der Herstellung

IdW ERS HFA 31 stellt klar, dass Kosten, die während der Unterbrechung eines Herstellungsvorganges entstehen, **nicht** als HK berücksichtigt werden dürfen. Beispiel für eine Unterbrechung wäre die Stornierung eines Auftrages. Es muss ein neuer Käufer gefunden werden, wie dies im Bereich des Schiffbaus in Folge der Finanzkrise gelegentlich geschehen ist. Für den Auftraggeber ist es unter Umständen kostengünstiger, die Vertragsstrafe wegen Nichtabnahme zu zahlen als ein Schiff abzunehmen, für das keine Aufträge vorliegen oder für das die Finanzierung nicht mehr darstellbar ist.

Wird der Herstellungsprozess durch **äußere Einflüsse**, z.B. durch einen strengen Winter unterbrochen, sind die Kosten, die im Zusammenhang mit dem Bauvorhaben anfallen, in die HK mit einzubeziehen.

Beispiel

Ein Bauvorhaben kann während der Winterzeit nicht weiter gebaut werden. Bewachungs- und ggf. Beheizungskosten während dieser Zeit sind in die HK mit einzubeziehen.

Gleiches gilt für Störungen beim Herstellungsprozess, z.B. durch Verzögerungen beim Bezug von Materialien. Die Mehrkosten, die durch die Unterbrechung entstehen, sind ebenfalls zu aktivieren, soweit sie durch spätere Erlöse gedeckt sind. Ist dies nicht der Fall, muss zum Bilanzstichtag eine Abwertung vorgenommen werden.

¹² IDW ERS HFA 31, FN-IdW 2009, 670 Rz 8

¹³ IDW RS HFA 6, FN-IdW 2007, 265

¹⁴ IDW ERS HFA 31, FN-IdW 2009, 670 Rz 9

3. Ende der Herstellung

Das Herstellungsende ist in mehrfacher Hinsicht von Bedeutung. Beim abnutzbaren AV ergeben sich aus der Beendigung die **Bemessungsgrundlage der Abschreibungen und der Abschreibungsbeginn**. Bei Verkauf, Übergabe und Abnahme beginnen die Garantie- und Gewährleistungsfristen.

Fertigstellungszeitpunkt

Der Herstellungszeitraum endet mit der **Möglichkeit der bestimmungsgemäßen Verwendung** des VG.¹⁵ So ist z.B. bei Errichtung eines MFH die Herstellung beendet, wenn es vermietbar ist, unabhängig davon, ob tatsächlich eine Vermietung erfolgt. Noch ausstehende Restarbeiten oder Baumängel stehen dem nicht entgegen.¹⁶ Ob auch eine teilweise Vermietbarkeit, z.B. einzelner Stockwerke, zur Beendigung des Herstellungsprozesses bezogen auf das fertiggestellte Stockwerk führt, hängt von der vertraglichen Vereinbarung und der Möglichkeit ab, einen Auftrag/Herstellungsvorgang in Teilleistungen zu unterteilen.

Nutzungsmöglichkeit

Steuerlich wird auch eine Teilfläche als hergestellt angesehen, wenn das gesamte Bauvorhaben noch nicht abgeschlossen ist, die Teilflächen aber für den Betrieb bereits genutzt werden können (R 13.3 EStR).

Ertragsteuer

Handelsrechtlich könnte bei Bauten auf fremden Grund und Boden eine ähnliche Betrachtung über den Grundsatz des wirtschaftlichen Eigentums vorgenommen werden (§ 246 Abs. 1 S. 2 HGB).

IdW ERS HFA 31 stellt noch einmal ausdrücklich klar, dass Vertriebskosten und Sondereinzelkosten des Vertriebs, unabhängig von ihrem zeitlichen Anfall, nicht zu den HK gehören (§ 255 Abs. 2 S. 4 HGB). Der Anfall von Vertriebskosten ist auch kein Indiz für die Beendigung des Fertigungsprozesses.¹⁷

Einbeziehungsverbot

Zeitlich nach Beendigung der Herstellung anfallende Kosten sind entweder nachträgliche HK oder Erhaltungsaufwand. Nachträgliche HK können entstehen, wenn die Arbeiten zu einer Wesensänderung oder einer Erweiterung oder zu einer über den ursprünglichen Zustand hinausgehenden wesentlichen Verbesserung führen, § 255 Abs. 2 S. 1 HS 2 HGB.¹⁸ Instand-

nachträgliche HK

¹⁵ IDW ERS HFA 31, FN-IdW 2009, 670 Rz 11

¹⁶ Vgl. *Ellrott/Brendt*, in Beck BilKom, 7. Aufl., § 255 HGB Rz 367

¹⁷ IDW ERS HFA 31, Rz 12

¹⁸ Vgl. *Ellrott/Brendt*, in Beck-BilKom, 7. Aufl., § 255 HGB Rz 375 ff

Aktivierung von Herstellungskosten § 255 Abs. 2 HGB

haltungen, die nach § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG bei Gebäuden als „anschaffungsnahe Aufwendungen“ zu aktivieren sind, sind keine nachträglichen AK i.S.d. HGB.¹⁹

III. Abgrenzung von Pflicht- und Wahlrechtsbestandteilen

Hinsichtlich des Umfangs der HK ist zwischen Bestandteilen zu unterscheiden, die aktivierungspflichtig sind oder wahlweise in die HK einbezogen werden können, wie **allgemeine Verwaltungskosten und Sozialleistungen**.

1. Einzelkosten

Bei aktivierungspflichtigen Einzelkosten muss ein eindeutiger (und nachweisbarer) quantitativer Zusammenhang zwischen dem hergestellten VG und dem durch seine Herstellung entstandenen Verbrauch an Gütern, Leistungen und Diensten bestehen.²⁰

*Zeiterfassung/
Materialverbrauch*

Einzelkosten sind nach Menge, Zeit und Wert ohne Schlüsselung dem Herstellungsvorgang **direkt zuzurechnen**. Üblicherweise erfolgt die Zurechnung durch die Zeit- und Materialverbrauchserfassung. Entsprechende Zeiterfassungssysteme helfen bei der korrekten Erfassung der Einzelkosten.

Zu den Einzelkosten gehören neben den eigenen Personalkosten auch die Leistungen der Subunternehmer. Diese sind entsprechend dem Baufortschritt zu erfassen, unabhängig vom Rechnungseingang.

Beispiel

Ein Bauunternehmen setzt neben eigenen Mitarbeitern auch Subunternehmer ein.

2. Gemeinkosten

Kostenstellenrechnung

Auch die nur mittelbar zurechenbaren Kosten, die Material-, Fertigungsgemeinkosten und angemessenen Teile der Abschreibungen sind aktivierungspflichtig. Die Zurechnung erfolgt über eine Kosten-Schlüsselung oder

¹⁹ Vgl. *Ellrott/Brendt*, in Beck BilKom, 7. Aufl., § 255 HGB Rz 389

²⁰ IDW ERS HFA 31, FN-IdW 2009, 670 Rz 14