



Merkblatt

Bewertung von Vorräten nach Handels- und Steuerrecht

Inhalt

1 Inventur

2 Bewertung

2.1 Allgemeines

2.2 Änderungen durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG)

2.3 Zeitliche Anwendung des BilMoG

3 Bewertung nach Handels- und Steuerrecht

3.1 Nicht einzubeziehende Kosten

3.2 Besonderheiten

4. Verfahren zur Ermittlung der Herstellungskosten

1 Inventur

Als Inventur (körperliche Bestandsaufnahme) bezeichnet man die Tätigkeit, mit deren Hilfe das Inventar erstellt wird. Die Aufnahme (Inventur) von halb-fertigen Fabrikaten bzw. Fertigfabrikaten haben wir in unserem Merkblatt "Inventur" ausführlich für Sie beschrieben - sprechen Sie uns hierzu einfach an!

2 Bewertung

2.1 Allgemeines

Halbfertige Arbeiten sind regelmäßig mit den Herstellungskosten anzusetzen. Dies gilt im Handelsrecht ebenso wie im Steuerrecht.

Unter den Herstellungskosten sind grundsätzlich die Aufwendungen zu verstehen, die durch den Verbrauch von Gütern und die Inanspruchnahme von Diensten für die Herstellung eines Vermögensgegenstandes, seine Erweiterung oder für eine über seinen ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung entstehen. Die Herstellungskosten spielen insbesondere bei der Bewertung von Vorräten eine wichtige Rolle.

Für halbfertige Arbeiten gilt es, Folgendes zu beachten:

Sind diese Wirtschaftsgüter am Bilanzstichtag noch nicht fertig gestellt, ist mit deren Herstellung aber bereits begonnen worden, sind die bis zum Bilanzstichtag angefallenen Herstellungskosten zu aktivieren, soweit nicht von ihrer Einbeziehung abgesehen werden kann.

2.2 Änderungen durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG)

Eine teilweise Angleichung an die Steuerbilanz erfolgte durch das BilMoG, das die Pflicht zur Einbeziehung von Material- und Fertigungsgemeinkosten und von Abschreibungen in der Handelsbilanz, soweit diese Kosten durch die Fertigung veranlasst sind, einführt.

Besonderheiten ergeben sich auch aufgrund des Wegfalls der umgekehrten Maßgeblichkeit mit Einführung des BilMoG. Insbesondere betrifft dies die Fremdkapitalzinsen, bei denen vor Inkrafttreten des BilMoG stets aufgrund des umgekehrten Maßgeblichkeitsprinzips eine übereinstimmende bilanzielle Behandlung bei den handels- und steuerrechtlichen Herstellungskosten verlangt wurde. Nach dem Wegfall der umgekehrten Maßgeblichkeit ist dies heute nicht mehr erforderlich.

Zudem können sich weiterhin Unterschiede ergeben, weil die einzelnen Positionen handels- und steuerrechtlich nicht immer übereinstimmen (siehe Übersicht unter Punkt 3).

2.3 Zeitliche Anwendung des BilMoG

Die Änderungen durch das BilMoG, die für die Bewertung von halbfertigen bzw. fertigen Arbeiten relevant sind, gelten für Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2009 beginnen (Art. 66 Abs. 3 des Einführungsgesetzes zum HGB).

3 Bewertung nach Handels- und Steuerrecht

Die folgende Übersicht zeigt, für welche Kosten eine Aktivierungspflicht, ein -wahlrecht oder gar ein -verbot besteht.

Kosten/ Aufwand	Handels-bilanz	Steuerbilanz
Materialkosten	Pflicht	Pflicht
Fertigungskosten	Pflicht	Pflicht
Sonderkosten der Fertigung	Pflicht	Pflicht
angemessene Teile der Materialgemeinkosten	Pflicht	Pflicht
Fertigungsgemeinkosten	Pflicht	Pflicht
Werteverzehr des Anlagevermögens (soweit durch die Fertigung verursacht)	Pflicht	Pflicht
Wertuntergrenze der handels- und steuerrechtlichen Herstellungskosten		
anteilige Kosten der allgemeinen Verwaltung	Wahlrecht	Wahlrecht
angemessene Aufwendungen für soziale Einrichtungen des Betriebs	Wahlrecht	Wahlrecht
angemessene Aufwendungen für freiwillige soziale Leistungen	Wahlrecht	Wahlrecht
angemessene Aufwendungen für die betriebliche Altersversorgung	Wahlrecht	Wahlrecht
Wertobergrenze der handels- und steuerrechtlichen Herstellungskosten		
Forschungskosten	Verbot	Verbot
Vertriebskosten	Verbot	Verbot
Zinsen auf Fremdkapital	Verbot	Verbot

Der Ansatz in der Steuerbilanz ergibt sich insbesondere aus den Einkommensteuerrichtlinien (siehe R 6.3 EStR).

3.1 Nicht einzubeziehende Kosten

Es dürfen weder Forschungskosten noch Vertriebskosten mit einbezogen werden. Auch Steuern vom Einkommen (z.B. Einkommensteuer, Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer) gehören nicht zu den Herstellungskosten, da sie keine Betriebsausgabe darstellen. Darüber hinaus dürfen Zinsen für Fremdkapital nicht in die Herstellungskosten einbezogen werden. Zinsen für Fremdkapital, das zur Finanzierung der Herstellung eines Vermögensgegenstandes verwendet wird, dürfen

hingegen aktiviert werden, soweit sie auf den Zeitraum der Herstellung entfallen.

3.2 Besonderheiten

3.2.1 Vorsteuerbeträge

Nach dem Umsatzsteuergesetz abziehbare Vorsteuerbeträge gehören nicht zu den Herstellungskosten. Ist der Unternehmer dagegen nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt, zählt die Vorsteuer zu den Herstellungskosten. Dadurch ergibt sich eine gewinnmindernde Auswirkung.

3.2.2 Materialgemeinkosten und Fertigungskosten

Zu den Materialgemeinkosten und den Fertigungsgemeinkosten zählen u. a. auch die Aufwendungen für folgende Kostenstellen:

- Lagerhaltung, Transport und Prüfung des Fertigungsmaterials,
- Vorbereitung und Kontrolle der Fertigung,
- Werkzeuglager,
- Betriebsleitung, Raumkosten, Sachversicherungen,
- Unfallstationen und Unfallverhütungseinrichtungen der Fertigungsstätten,
- Lohnbüro, soweit in ihm die Löhne und Gehälter der in der Fertigung tätigen Arbeitnehmer abgerechnet werden.

3.2.3 Wertverzehr des Anlagevermögens

Als Wertverzehr des Anlagevermögens, soweit er der Fertigung der Erzeugnisse gedient hat, ist grundsätzlich der Betrag anzusetzen, der bei der Bilanzierung des Anlagevermögens als AfA berücksichtigt ist.

3.2.4 Kosten für die allgemeine Verwaltung

Zu den Kosten der allgemeinen Verwaltung zählen u. a. die folgenden Aufwendungen:

- die Aufwendungen für Geschäftsleitung,
- die Aufwendungen für Einkauf und Wareneingang,
- die Aufwendungen für Betriebsrat,
- die Aufwendungen für Personalbüro,
- die Aufwendungen für Nachrichtenwesen,
- die Aufwendungen für Ausbildungswesen,
- die Aufwendungen für Rechnungswesen z.B. Buchführung, Betriebsabrechnung, Statistik und Kalkulation,
- die Aufwendungen für Feuerwehr, Werkschutz sowie
- die Aufwendungen für allgemeine Fürsorge einschließlich Betriebskrankenkasse.

3.2.5 Aufwendungen für soziale Einrichtungen

Zu den Aufwendungen für soziale Einrichtungen gehören z. B. Aufwendungen für Kantine einschließlich der Essenszuschüsse sowie für Freizeitgestaltung der Arbeitnehmer.

4 Verfahren zur Ermittlung der Herstellungskosten

Die Ermittlung der Herstellungskosten kann unter Berücksichtigung verschiedener Auslastungsgrade erfolgen: Als Basis für die Berechnung kommen z.B. in Betracht:

- die tatsächlich angefallenen Kosten
- die Kosten auf Basis einer Normalbeschäftigung
- die Kosten auf Basis einer optimalen Beschäftigung

Ferner können zur Ermittlung der Herstellungskosten folgende Kalkulationsmethoden angewandt werden:

- Divisionskalkulation
- Äquivalenzziffernrechnung
- Zuschlagskalkulation
- Prozesskostenrechnung

In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass bei der Ermittlung von Herstellungskosten unter Anwendung der Kalkulationsmethoden nur auszahlungswirksame (so genannte pagatorische) Kosten einbezogen werden dürfen.

Wir stehen Ihnen gerne für weitere Fragen zur Verfügung.

Rechtsstand: April 2014

Alle Informationen und Angaben in diesem Mandanten-Merkblatt haben wir nach bestem Wissen zusammengestellt. Sie erfolgen jedoch ohne Gewähr. Diese Information kann eine individuelle Beratung im Einzelfall nicht ersetzen.