

Einbeziehung von Gemeinkosten in die steuerrechtlichen Herstellungskosten

BFH-Urteil vom 21. 10. 1993 - IV R 87/92

§ 5 Abs. 6, § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG, § 255 Abs. 2 HGB

Leitsatz:

Zur steuerrechtlichen Gewinnermittlung sind in die Herstellungskosten von Wirtschaftsgütern auch angemessene Teile der notwendigen Material- und Fertigungsgemeinkosten einzubeziehen.

Aus dem Sachverhalt:

Die Klägerin betreibt ein Heizungs- und Lüftungsbauunternehmen. In ihrer Bilanz zum 31. 12. 1987 bewertete sie die zum Umlaufvermögen gehörenden unfertigen Erzeugnisse mit 182 236 DM. In diesem Betrag waren Fertigungs- und Materialgemeinkosten nicht berücksichtigt. Nach einer Betriebsprüfung erhöhte das FA den Bilanzwert der unfertigen Erzeugnisse um Fertigungs- und Materialgemeinkosten von 30 757 DM. Im Gewinnfeststellungsbescheid für 1987 wurde der Gewinn entsprechend höher festgesetzt. Der Einspruch blieb erfolglos. Das Niedersächsische FG wies die Klage als unbegründet ab (vgl. EFG 1991 S. 655), da das FA die Fertigungs- und Materialgemeinkosten zu Recht zu den aktivierungspflichtigen Herstellungskosten gerechnet habe. Dies ergebe sich aus § 255 Abs. 2 Satz 3 HGB i. V. mit den von der Rechtsprechung entwickelten Grundsätzen zur Bedeutung eines handelsrechtlichen Wahlrechts für das Steuerrecht.

Aus den Gründen:

Zutreffend haben FA und FG die Material- und Fertigungsgemeinkosten zu den Herstellungskosten der unfertigen Erzeugnisse am Bilanzstichtag (31. 12. 1987) gerechnet und den Gewinn des Streitjahres entsprechend erhöht.

I. 1. Nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG sind die dort bezeichneten Wirtschaftsgüter, zu denen auch ... die unfertigen Erzeugnisse gehören ..., mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen. Ansatz mit den Herstellungskosten bedeutet, daß die Wirtschaftsgüter grundsätzlich mit den vollen Herstellungskosten anzusetzen sind. Das Gesetz läßt nach seinem klaren Wortlaut nicht zu, daß die Wirtschaftsgüter nur mit einem Teil ihrer Anschaffungs- oder Herstellungskosten angesetzt werden dürfen, es somit im Belieben des Stpfl. liege, Teile der Herstellungskosten zu aktivieren, von der Aktivierung anderer Teile der Herstellungskosten aber abzusehen. Dies entspricht ständiger Rechtsprechung des BFH ... Der Herstellungsvorgang ist danach uneingeschränkt als Vermögensumschichtung zu behandeln. Hieran wird festgehalten. Die Besteuerungspraxis ist dem gefolgt (vgl. Abschn. 33 EStR).

2. Das EStG selbst enthält, worauf die Klägerin insoweit zutreffend hingewiesen hat, keine Bestimmung des **Begriffs der Herstellungskosten**. Eine solche enthält jedoch § 255 Abs. 2 HGB ... Herstellungskosten sind danach die Aufwendungen, 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 (§ 255 Abs. 2 Satz 1 HGB). Dazu gehören gemäß § 255 Abs. 2 Satz 2 HGB die Materialkosten, die Fertigungskosten und die Sonderkosten der Fertigung. Bei der Berechnung der Herstellungskosten dürfen auch angemessene Teile der notwendigen Materialgemeinkosten, der notwendigen Fertigungsgemeinkosten und des Wertverzehr des Anlagevermögens, soweit er durch die Fertigung veranlaßt ist, eingerechnet werden (§ 255 Abs. 2 Satz 3 HGB). Auch bei den Gemeinkosten i. S. des § 255 Abs. 2 Satz 3 HGB handelt es sich um Kosten, die ihrer Art nach Herstellungskosten sind. Denn die Fertigungs- und Materialgemeinkosten haben mit den Fertigungs- und Materialeinzelkosten gemeinsam, daß sie ebenso wie diese Aufwendungen für Güter, Leistungen und Dienste sind, die durch den

Herstellungsvorgang veranlaßt sind. Der wesentliche Unterschied zwischen Einzel- und Gemeinkosten besteht nur darin, daß die Einzelkosten den herzustellenden Vermögensgegenständen unmittelbar, nämlich aufgrund eines eindeutigen und nachweisbaren quantitativen Zusammenhangs, zugerechnet werden können, während die Gemeinkosten nicht unmittelbar in das Produkt eingehen, sondern nur über eine Schlüsselung oder Umlage zu den herzustellenden Vermögensgegenständen in Beziehung gebracht werden können... In diesem Sinne wurde der Begriff der Herstellungskosten auch schon vor dem Inkrafttreten des § 255 Abs. 2 HGB bestimmt... Zu Überbewertungen kommt es durch die Einbeziehung der Gemeinkosten in die Herstellungskosten nicht. Zu den Herstellungskosten gehören nämlich nur **angemessene Teile der notwendigen Gemeinkosten**. Angemessen bedeutet, daß nur derjenige Teil der Gemeinkosten einem bestimmten Produkt zugerechnet werden kann, der auf seine Herstellung entfällt, d. h., die Zurechnung muß vernünftigen betriebswirtschaftlichen Kriterien entsprechen. Bei einzelnen Aufwendungen, bei denen aus betriebswirtschaftlicher Sicht die Zugehörigkeit zu den Fertigungsgemeinkosten zweifelhaft ist, kann eine Aktivierungspflicht entfallen... Eine willkürliche, nur nach „Verträglichkeit“ ausgerichtete Zurechnung ist dadurch ausgeschlossen (Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, 5. Aufl., § 255 HGB Tz. 190). Wertminderungen kann oder muß durch den Ansatz des niedrigeren Werts (§ 253 Abs. 3 HGB) bzw. des niedrigeren Teilwerts (§ 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG) Rechnung getragen werden.

3. Die handelsrechtliche Begriffsbestimmung... gilt auch für die Bestimmung des Herstellungskostenbegriffs in § 6 EStG...

4. Nach § 255 Abs. 2 Satz 3 HGB ist der Kaufmann nicht verpflichtet, sondern berechtigt, Materialgemeinkosten, Fertigungsgemeinkosten und den durch die Fertigung veranlaßten Wertverzehr des Anlagevermögens bei der Berechnung der Herstellungskosten einzurechnen. Die Gemeinkosten dürfen eingerechnet werden. Das bedeutet, daß insoweit ein Einbeziehungswahlrecht besteht. Dieses Wahlrecht besteht jedoch nur für die Bewertung in der Handelsbilanz, nicht bei der steuerlichen Gewinnermittlung. Bei der steuerlichen Gewinnermittlung sind nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 EStG die Herstellungskosten anzusetzen, also grundsätzlich alle Aufwendungen, die ihrer Art nach Herstellungskosten sind (vgl. unter 1.). Dazu gehören auch die in § 255 Abs. 2 Satz 3 HGB umschriebenen Gemeinkosten. **Die steuerrechtliche Bewertungsvorschrift geht wegen des Vorbehalts in § 5 Abs. 6 (früher: Abs. 5) EStG der handelsrechtlichen Regelung vor...**, und zwar auch und gerade dann, wenn im Einzelfall der Kaufmann aufgrund des handelsrechtlichen Bewertungswahlrechts vom Ansatz der Gemeinkosten als Teil der Herstellungskosten in der Handelsbilanz absieht. Der Grundsatz der sog. formellen Maßgeblichkeit der Handelsbilanz, der die Bindung an den konkreten Wertansatz in der Handelsbilanz vorsieht..., gilt insoweit nicht... (wird ausgeführt).

5. Diese Rechtsauslegung entspricht auch dem Sinn und Zweck der steuerlichen Gewinnermittlungsvorschriften. Zur Ausübung handelsrechtlicher Bilanzierungswahlrechte, die sich auf den Ansatz von Vermögensgegenständen/Wirtschaftsgütern dem Grunde nach beziehen, hat der BFH in ständiger Rechtsprechung entschieden, daß ein handelsrechtliches Ansatzwahlrecht für die steuerliche Gewinnermittlung zur Aktivierungspflicht führt... Damit wird entsprechend der steuerrechtlichen Zielsetzung, nach Möglichkeit grundsätzlich den vollen Periodengewinn als Einkommen zu erfassen und zu besteuern, verhindert, daß der Kaufmann durch Nichtaktivierung von Vermögensgegenständen/Wirtschaftsgütern, die nach den GoB in der Bilanz ausgewiesen werden dürfen, stille Reserven bildet und insoweit das vorhandene Vermögen nicht bilanziell erfaßt und so den zu versteuernden Gewinn mindert. Dieser Grundsatz gilt gleichermaßen für Aktivierungswahlrechte, die nach dem Bilanzrichtlinien-Gesetz hinsichtlich des Ansatzes von Vermögensgegenständen/Wirtschaftsgütern und RAP noch bestehen... (wird ausgeführt).

Er steht in einem engen inneren Zusammenhang mit dem Verhältnis der steuerrechtlichen zu den handelsrechtlichen Bewertungsvorschriften. Im Beschluß in BStBl 1969 II S. 291 hat der GrS darauf hingewiesen, daß die steuerrechtliche Regelung über die Bewertung der Wirtschaftsgüter der Bildung stiller Reserven durch die nach Handelsrecht mögliche Unterbewertung von Wirtschaftsgütern einen Riegel vorschiebt. Dieser Grundgedanke, der das Verhältnis zwischen handels- und steuerrechtlichem Bewer-

tungsrecht bestimme, sei auch auf die Frage der Aktivierung und Passivierung dem Grunde nach anzuwenden.

Damit erweist sich, daß **handelsrechtliche Wahlrechte**, auch soweit sie sich nicht auf den Ansatz von Wirtschaftsgütern dem Grunde nach, sondern auf die Bewertung der Wirtschaftsgüter beziehen, **steuerrechtlich zum Ansatz des höchsten nach Handels- und Steuerrecht zulässigen Werts führen**, soweit nicht auch nach Steuerrecht ein entsprechendes Bilanzierungswahlrecht besteht.

6. Im Streitfall hat das FG nicht festgestellt, welche Kosten im einzelnen das FA als Fertigungs- und Materialgemeinkosten in die Herstellungskosten der unfertigen Erzeugnisse einbezogen hat. Mangels gegenteiligen Vorbringens der Beteiligten geht der Senat für die Entscheidung davon aus, daß das FA nur solche Kosten aktiviert hat, die nach § 255 Abs. 2 Satz 3 HGB als Herstellungskosten erfaßt werden dürfen und nach Abschn. 33 Abs. 1 bis 4 EStR erfaßt werden müssen. Bei dieser Sachlage kann der Senat offenlassen, ob ... entgegen Abschn. 33 Abs. 5 EStR auch die in § 255 Abs. 2 Satz 4 HGB umschriebenen Kosten (ganz oder teilweise) als Teil der Herstellungskosten aktiviert werden müßten. Im Streitfall stünde der Erfassung solcher Kosten und der damit verbundenen Gewinnerhöhung das Verböserungsverbot entgegen.

II. Der Senat ist nicht verpflichtet, eine Vorabentscheidung des EuGH gemäß Art. 177 Abs. 1 Buchst. b und Abs. 2 EWGV herbeizuführen ... (wird ausgeführt).

Anmerkung:

1. Im vorliegenden Urteil hat der IV. Senat des BFH ausgesprochen, daß in die steuerrechtlichen Herstellungskosten von Wirtschaftsgütern auch **angemessene Teile der notwendigen Fertigungs- und Materialgemeinkosten einzubeziehen** sind. Damit ist eine für die steuerliche Bilanzierungspraxis wichtige Frage entschieden worden, die durch das Bilanzrichtlinien-Gesetz aufgeworfen wurde.

2. Nach der Legaldefinition des § 255 Abs. 2 HGB sind

„Herstellungskosten ... die Aufwendungen, die durch den Verbrauch von Gütern und die Inanspruchnahme von Diensten für die Herstellung eines Vermögensgegenstands ... entstehen. Dazu gehören die Materialkosten, die Fertigungskosten und die Sonderkosten der Fertigung. Bei der Berechnung der Herstellungskosten dürfen auch angemessene Teile der notwendigen Materialgemeinkosten, der notwendigen Fertigungsgemeinkosten und des Wertverzehrs des Anlagevermögens, soweit er durch die Fertigung veranlaßt ist, eingerechnet werden. Kosten der allgemeinen Verwaltung sowie Aufwendungen für soziale Einrichtungen des Betriebs, für freiwillige soziale Leistungen und für betriebliche Altersversorgung brauchen nicht eingerechnet zu werden. ...“

Diese handelsrechtliche Definition gilt wegen des **Maßgeblichkeitsgrundsatzes** prinzipiell auch für die steuerrechtliche Gewinnermittlung (BFH v. 4. 7. 1990 - GrS 1/89, BStBl 1990 II S. 830). Mit Inkrafttreten des BiRiLiG ist deshalb z. T. die Auffassung vertreten worden, daß das handelsrechtliche Wahlrecht zur Einbeziehung der Material- und Fertigungsgemeinkosten auch zu einem entsprechenden Wahlrecht bei der steuerrechtlichen Gewinnermittlung führt. Demgegenüber ist die Finanzverwaltung in Abschn. 33 EStR stets von einer Einbeziehungspflicht ausgegangen. Da die EStR als bloße Verwaltungsanweisungen das gesetzlich verankerte Maßgeblichkeitsprinzip jedoch nicht verdrängen können, ist eine solche Pflicht nur begründbar, wenn die Nichtberücksichtigung der Material- und Fertigungsgemeinkosten bei den Herstellungskosten gegen zwingende steuergesetzliche Vorschriften verstößt.

3. Nach Ansicht des BFH ergibt sich die Pflicht zur Einbeziehung der Material- und Fertigungsgemeinkosten in die steuerlichen Herstellungskosten aus der Bewertungsvorschrift des § 6 EStG, die den Ansatz der Wirtschaftsgüter mit den vollen Herstellungskosten fordere. Es könne nicht im Belieben des Stpfl. liegen, Teile der Herstellungskosten zu aktivieren, von der Aktivierung anderer Teile der Herstellungskosten aber abzusehen. Daher müßten steuerlich alle Aufwendungen in die Herstellungskosten

einbezogen werden, die ihrer Art nach Herstellungskosten seien. Hierzu gehörten auch die in § 255 Abs. 2 Satz 3 HGB genannten Fertigungs- und Materialgemeinkosten. Dies entspreche auch dem Sinn und Zweck der steuerlichen Gewinnermittlungsvorschriften, aus Gründen der Gleichmäßigkeit der Besteuerung den vollen Periodengewinn als Einkommen zu erfassen und zu besteuern. Bereits der Große Senat des BFH habe in seinem Beschluß v. 3. 2. 1969 - GrS 2/68 (BStBl 1969 II S. 291) darauf hingewiesen, daß durch die eigenständigen steuerlichen Bewertungsvorschriften des § 6 EStG die handelsrechtlichen Möglichkeiten zur Legung stiller Reserven für Zwecke der steuerrechtlichen Gewinnermittlung eingeschränkt werden.

4. Das Urteil des BFH hat **allgemeine Bedeutung** für den Umfang der Herstellungskosten im Bereich der steuerlichen Gewinnermittlung. Es gilt nicht nur für Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens, sondern auch für Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens. Die Ausführungen des BFH gelten darüber hinaus sowohl für Stpfl., die ihren Gewinn durch Vermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 oder § 5 EStG ermitteln, als auch für solche, die ihren Gewinn gemäß § 4 Abs. 3 EStG ermitteln.

5. In die steuerlichen Herstellungskosten sind sämtliche Aufwendungen einzubeziehen, die durch den Herstellungsvorgang veranlaßt sind. Hierzu gehören die kostenträgerbezogenen Einzelkosten mit Ausnahme der Vertriebskosten (§ 255 Abs. 2 Satz 2 und 6 HGB). Gleiches gilt für die in § 255 Abs. 2 Satz 3 HGB bezeichneten angemessenen Teile der notwendigen Material- und Fertigungsgemeinkosten sowie des fertigungsbedingten Wertverzehrs des Anlagevermögens. Über die Forderungen nach Notwendigkeit und Angemessenheit wird zum einen der Ansatz von Leerkosten im Rahmen der Herstellungskosten verhindert. Zum anderen muß die **Zurechnung der Gemeinkosten** zum hergestellten Wirtschaftsgut vernünftigen betriebswirtschaftlichen Kriterien entsprechen, was dem Stpfl. im Bereich der sachgerechten Schlüsselung der Gemeinkosten einen größeren Spielraum zur Beeinflussung der steuerlichen Herstellungskosten belassen dürfte.

6. Ausdrücklich offengelassen hat der BFH die Frage, ob für die in § 255 Abs. 2 Satz 4 HGB umschriebenen Aufwendungen ein Gebot zur Einbeziehung in die steuerrechtlichen Herstellungskosten besteht. Die Regelung in Abschn. 33 Abs. 5 EStR sieht bisher lediglich ein Einbeziehungswahlrecht vor. Die Meinungen in der Literatur sind geteilt (vgl. Glanegger, in: Schmidt, § 6 EStG Anm. 40b). Für ein Einbeziehungswahlrecht spricht, daß vom Gesetzgeber die Regelungen des Abschn. 33 EStR bei Erlaß des BiRiLiG als steuerrechtlich zutreffend angesehen wurden (BT-Drucks. 10/4268 S. 101; 10/317 S. 88; Moxter, BB 1988 S. 943).

7. Eine Einbeziehungspflicht dürfte ausscheiden für die in § 255 Abs. 3 HGB genannten **Fremdkapitalzinsen**, die zur Finanzierung der Herstellung eines Vermögensgegenstands oder Wirtschaftsguts verwendet werden und auf den Zeitraum der Herstellung entfallen. Bereits die handelsrechtliche Vorschrift stellt klar, daß es sich bei den Fremdkapitalzinsen schon der Art nach nicht um Herstellungskosten handelt, für die ein steuerrechtliches Einbeziehungsgebot bestünde. Daher dürfte es sowohl handels- als auch steuerrechtlich bei dem bisherigen Einbeziehungswahlrecht bleiben.

8. Die Auffassung des BFH, daß handelsrechtliche Bewertungswahlrechte in der steuerrechtlichen Gewinnermittlung zum höchsten nach Handels- und Steuerrecht zulässigen Wertansatz führen, soweit nicht auch im Steuerrecht ein entsprechendes Bilanzierungswahlrecht existiert, geht über die bisherige Rechtsprechung des BFH hinaus. Bisher galt lediglich, daß handelsrechtliche Aktivierungswahlrechte ein steuerrechtliches Aktivierungsgebot und handelsrechtliche Passivierungswahlrechte ein steuerrechtliches Passivierungsverbot bedingen. Dennoch dürfte die **Wirkung der neuen Rechtsprechung** im wesentlichen auf den Herstellungskostenansatz beschränkt sein: Zum einen stehen handelsrechtlichen Bewertungsmethodenwahlrechten – wie etwa den Abschreibungsverfahren – entsprechende steuerliche Wahlrechte gegenüber. Zum anderen sind vor allem die Spielräume in Form von Schätzungen über Nutzungsdauern, die Höhe des Teilwerts oder den Wert ungewisser Verbindlichkeiten nicht als Bewertungswahlrechte anzusehen. Schließlich wirft die entsprechende Anwendung der neuen Auffassung des BFH wegen des Vorsichtsprinzips Probleme bei der Bewertung von Passivposten auf, wenn etwa Sachleistungsverpflichtungen des Steuerpflichtigen mit dem niedrigstmöglichen Wert angesetzt werden müßten.

Dr. Guido Förster, Köln ◇