

Die Bilanzierung und Bewertung von fertigen und unfertigen Leistungen nach Handelsrecht, Steuerrecht und IAS/IFRS

D i p l o m a r b e i t

**an der Hochschule für öffentliche Verwaltung und Rechtspflege
(FH), Fortbildungszentrum des Freistaates Sachsen
Fachbereich Steuerverwaltung**

**vorgelegt von
Karoline Weisflog
aus Thum**

Meißen, den 22.02.2019

Inhaltsverzeichnis

Abkürzungsverzeichnis.....	IV
1 Hinführung zum Thema.....	1
2 Fertige und unfertige Leistungen und Erzeugnisse.....	4
3 Die Bewertung nach Handelsrecht	5
3.1 Herstellungskosten.....	5
3.1.1 Aktivierungspflichtige Einzelkosten.....	6
3.1.2 Aktivierungspflichtige Gemeinkosten.....	6
3.1.3 Verwaltungskosten und soziale Kosten	8
3.1.4 Andere Gemeinkosten.....	9
3.1.5 Ermittlung der Herstellungskosten.....	11
3.2 Niedrigerer Wertansatz und Wertaufholung.....	13
3.3 Besonderheiten bei langfristigen Fertigungsaufträgen.....	15
3.3.1 Das Realisationsprinzip.....	16
3.3.2 Teilgewinnrealisation durch Teilabnahmen.....	17
3.3.3 Drohverlustrückstellung.....	18
4 Die Bewertung nach Steuerrecht.....	20
4.1 Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz	20
4.2 Herstellungskosten.....	20
4.3 Dauerhaft niedrigerer Teilwert.....	23
4.3.1 Teilwertbegriff.....	23
4.3.2 Vergleich mit beizulegendem Wert nach HGB.....	25
4.4 Teilgewinnrealisation.....	25
5 Die Bewertung nach IAS/IFRS	28
5.1 Vorräte nach IAS 2.....	28
5.1.1 Herstellungskosten.....	28
5.1.2 Nettoveräußerungswert.....	32
5.2 Erfassung von Erlösen aus langfristigen Fertigungsaufträgen.....	33
5.2.1 Rechtslage bis zum 31.12.2017 – IAS 11.....	33
5.2.2 Rechtslage ab 01.01.2018 – IFRS 15.....	35
6 Fazit.....	44
Anlagenverzeichnis	VI
Rechtsquellenverzeichnis.....	XVIII
Gesetze	XVIII
Verordnungen.....	XIX
Urteile	XIX
Verwaltungsanweisungen	XX
Literaturverzeichnis	XXI
Kommentare	XXI

Fachbücher.....	XXII
Zeitschriften.....	XXIII
Internetquellen.....	XXIII
Eidesstaatliche Versicherung.....	XXIV

Abkürzungsverzeichnis

a. F.	alte Fassung
Abl.	Amtsblatt
Abl. EU	Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften
AfA	Abschreibung für Abnutzung
AK	Anschaffungskosten
BFH	Bundesfinanzhof
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BStBl.	Bundessteuerblatt
EStDV	Einkommensteuer-Durchführungsverordnung
EStG	Einkommensteuergesetz
EStH	Einkommensteuer-Hinweise
EStR	Einkommensteuer-Richtlinien
FGK	Fertigungsgemeinkosten
H	Hinweis
HFA	Hauptfachausschuss
HOIA	Honorarordnung für Architekten und Ingenieure
IAS	International Accounting Standards
IFRS	International Financial Reporting Standards
MGK	Materialgemeinkosten
Mio. €	Million €
n. F.	neue Fassung
R	Richtlinie
RGBI.	Reichsgesetzblatt
RZ	Randziffer
S.	Seite

T€	eintausend Euro
Urt.	Urteil
v.	vom
VP	Veräußerungspreis

Ergänzender Hinweis

In dieser Arbeit wird aus Gründen der besseren Lesbarkeit das generische Maskulinum verwendet. Weibliche und anderweitige Geschlechteridentitäten werden dabei ausdrücklich mitgemeint, soweit es für die Aussage erforderlich ist.

1 Hinführung zum Thema

„Den größten Posten des Umlaufvermögens umfassen in einem Bauunternehmen die nicht abgerechneten bzw. unfertigen Bauleistungen“.¹ Das zeigen auch die Jahres- und Konzernabschlüsse der größten deutschen Bauunternehmen. Lt. Konzernbilanz zum 31.12.2017 betragen die fertigen und unfertigen Erzeugnisse der Bauer AG 286.191 T€ und die Forderungen aus Fertigungsaufträgen 148.203 T€.² Zusammen entspricht dies ca. einem Viertel der gesamten Bilanzsumme.³ Bei der Goldbeck GmbH, Bielefeld ist der Anteil der unfertigen Projekte sogar noch deutlich höher. Insgesamt betragen die unfertigen und fertigen Erzeugnisse und Leistungen im Jahresabschluss 2017/2018 951 Mio. €.⁴ Dies entspricht ca. 40 % der gesamten Bilanzsumme.⁵ Auch wenn die erhaltenen Anzahlungen die vorhandenen Erzeugnisse insgesamt übersteigen und deswegen im Jahresabschluss keine Vorräte ausgewiesen werden, ist anhand der Größenordnung erkennbar, dass die Ermittlung der unfertigen und fertigen Erzeugnisse von wesentlicher Bedeutung für das Unternehmen ist. Umso mehr drängt sich deswegen die Frage auf, wie die unfertigen und fertigen Erzeugnisse im Jahres- bzw. Konzernabschluss zu bilanzieren und bewerten sind und vor allem welche Unterschiede es bei den verschiedenen Rechnungslegungsvorschriften gibt.

Seit mittlerweile fast 15 Jahren sind Gesellschaften, deren Wertpapiere in einem EU-Mitgliedstaat zum Handel an einem geregelten Markt zugelassen sind, verpflichtet, ihre Konzernabschlüsse nach den internationalen Rechnungslegungsstandards aufzustellen.⁶ Wurden vorher in den einzelnen Mitgliedstaaten Abschlüsse aufgestellt, die zum Teil erhebliche Unterschiede aufwiesen, stellen die internationalen Rechnungsstandards nun einheitliche Regeln für die Bilanzerstellung dar. Dabei wird vorrangig das Ziel verfolgt, die Abschlüsse der Unternehmen vergleichbar zu machen. Die Notwendigkeit der Vergleichbarkeit von Konzernabschlüssen europäischer Unternehmen ergibt sich vor allem aus der immer größer werdenden Bedeutung des EU-Binnenmarktes. Oft ist es für Investoren, Kunden oder Kreditgeber wichtig, sich über die wirtschaftliche Situation des Unterneh-

¹ Vgl. Der Bauprofessor: Bewertung der unfertigen Bauleistungen, URL: <https://www.bauprofessor.de/Bewertung%20der%20unfertigen%20Bauleistungen/6d06ac7d-c6ed-4f50-b82a-d5489a48a0b6>, Stand vom 15.02.2019, 20.24 Uhr.

² Vgl. Bauer AG: Geschäftsbericht 2017, URL: https://www.bauer.de/export/shared/documents/pdf/investor_relations/annual_report/annual_report_2017_de_i.pdf, Stand vom 15.02.2019, 20.26 Uhr, S. 131 und 132.

³ Vgl. ebenda, S. 84.

⁴ Vgl. Goldbeck GmbH: Geschäftsbericht 2017/18, URL: https://www.goldbeck.de/fileadmin/Redaktion/Downloads/Unternehmen/Dokumente/Geschaeftsbericht_2018.pdf, Stand vom 15.02.2019, 20.27 Uhr, S. 52.

⁵ Vgl. ebenda, S. 55.

⁶ Vgl. Verordnung (EG) Nr. 1606/2002, Artikel 3.

mens zu informieren, bevor sie Geschäftsbeziehungen mit diesem eingehen. Sind die zwei potentiellen Geschäftspartner aus unterschiedlichen Nationen, ist es von enormer Bedeutung, dass es eine einheitliche Vorschrift zur Bilanzerstellung und Bewertung von Wirtschaftsgütern gibt. Ziel des Abschlusses nach IFRS ist deswegen insbesondere „Informationen über die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage sowie Veränderungen in der Vermögens- und Finanzanlage eines Unternehmens zu geben“.⁷ Diese Informationen sollen den Adressaten helfen, wirtschaftliche Entscheidungen zu treffen. Abschlussadressaten der IFRS-Abschlüsse sind insbesondere Investoren, Arbeitnehmer, Kreditgeber, Lieferanten und Kunden.⁸ Diese sollen aufgrund des Abschlusses in der Lage sein zu beurteilen, inwieweit das Unternehmen Zahlungsmittel erwirtschaften und Zahlungen leisten kann. Der Gläubigerschutz steht dabei jedoch nicht unmittelbar im Vordergrund. Vielmehr soll die aktuelle wirtschaftliche Situation und Entwicklung möglichst realistisch dargestellt werden.

Die Einführung der IFRS-Standards in der EU löst die gesetzlichen Regelungen zur Bilanzierung nach HGB und EStG jedoch nicht ab. Die in Deutschland ansässigen Handelsgesellschaften sind auch weiterhin verpflichtet, eine Bilanz nach den Grundsätzen des HGBs aufzustellen.⁹ Die Handelsbilanz erfüllt dabei sehr vielseitige Zwecke. Allgemein dient auch sie dazu, einen möglichst sicheren Einblick in die Vermögens- und Ertragslage des Unternehmens zu geben. Dabei sind ihre Adressaten aber vor allem die Unternehmensleitung selbst und die Gläubiger.¹⁰ Sie ist vor allem eine Dispositionshilfe, die den Kaufmann dazu ermutigen soll, sich in regelmäßigen Abständen mit der finanziellen Situation des Unternehmens auseinander zu setzen, um auch frühzeitig krisenhafte Entwicklungen zu erkennen.¹¹ Gleichzeitig wird durch die Handelsbilanz auch der höchstens ausschüttbare Gewinn und in bestimmten Fällen eine Mindestausschüttung ermittelt. Gerade im Hinblick auf den Gläubigerschutz ist es deswegen von großer Bedeutung, dass der Kaufmann seinen Gewinn und sein Vermögen in der Handelsbilanz nicht zu hoch ausweist, um zu hohe Ausschüttungen bzw. Entnahmen zu vermeiden bzw. Gläubiger nicht über die wirtschaftliche Situation des Unternehmens zu täuschen.

⁷ Rahmenkonzept für die Aufstellung und Darstellung von Abschlüssen in der von der Kommission der Europäischen Gemeinschaften im November 2003 veröffentlichten Fassung, RZ 12.

⁸ Vgl. ebenda, RZ 9.

⁹ Vgl. Handelsgesetzbuch, § 238 Abs. 1 Satz 1.

¹⁰ Vgl. Bilke; Heining; Mann: Lehrbuch Buchführung und Bilanzsteuerrecht, 12. Auflage, Herne: NWB Verlag GmbH & Co. KG, 2017, S. 168, 4.2.1.

¹¹ Vgl. Federmann: Bilanzierung nach Handelsrecht, Steuerrecht und IAS/IFRS, 12. Auflage, Berlin: Erich Schmidt Verlag, 2010, S. 70.

IFRS/IAS bestimmen auch nicht die steuerliche Gewinnermittlung.¹² Ausgangsgröße für die Besteuerung ist weiterhin der Gewinn nach Einkommensteuergesetz, unter Berücksichtigung der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz.¹³ Zweck der Steuerbilanz ist folglich, die Bemessungsgrundlage für die Einkommen-, Körperschaft- und Gewerbesteuer auszuweisen. Vor diesem Hintergrund ist es wichtig, dass der Kaufmann seine wirtschaftliche Situation in der Steuerbilanz nicht zu günstig ausweist, d. h. dass Aktivposten nicht zu niedrig und Passivposten nicht zu hoch ausgewiesen werden.

Meine obigen Erläuterungen zeigen, dass die drei Bilanzen ganz unterschiedliche Ziele und Adressaten haben. Während in den IFRS/IAS-Abschlüssen die wirtschaftliche Lage möglichst realistisch dargestellt werden soll, steht bei der Handelsbilanz der Gläubigerschutz im Vordergrund. Dieser soll dazu führen, dass das Vermögen in der Handelsbilanz nicht zu hoch ausgewiesen wird. Die Steuerbilanz, die nur aufgrund expliziter Regelungen im EStG vom Handelsrecht abweicht, soll wiederum vermeiden, dass der Gewinn nicht zu niedrig ausgewiesen wird. Die genannten Grundsätze führen dazu, dass es zwischen den Bilanzansätzen nach IFRS/IAS, HGB und EStG einige Unterschiede gibt. Ziel dieser Arbeit ist es, die Unterschiede bei der Bewertung von fertigen und unfertigen Leistungen und Erzeugnissen aufzuzeigen und darzustellen, wie sich die o. g. Grundsätze bei der Bilanzierung in den drei unterschiedlichen Bilanzen widerspiegeln. Dabei werde ich zuerst genauer definieren, was fertige und unfertige Erzeugnisse und Leistungen sind. Danach gehe ich auf die Bewertung im Handelsrecht ein und darauf aufbauend auf die Abweichungen im Steuerrecht. Bei der Bewertung nach IAS/IFRS werde ich schließlich die Bewertung von Vorräten nach IAS 2, Erlösrealisation nach dem neuen IFRS 15 und seine Abweichungen zum IAS 11 betrachten. Im Fazit werde ich die gewonnenen Erkenntnisse noch einmal zusammenstellen und vergleichen.

¹² Vgl. BFH, Urt. v. 25.08.2010, I R 103/09, BStBl. 2011 II, S. 215/218.

¹³ Vgl. 4.1 Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz, S. 20.

2 Fertige und unfertige Leistungen und Erzeugnisse

Bei unfertigen Leistungen und Erzeugnissen handelt es sich um im Unternehmen in Entstehung befindliche Produkte (Dienstleistungen oder Sachgüter), die bereits einen Be- oder Verarbeitungsprozess durchlaufen haben, aber noch nicht fertig hergestellt bzw. noch nicht im verkaufsfähigen Zustand sind.¹⁴ Fertige Leistungen und Erzeugnisse wiederum sind selbsthergestellte Produkte, deren Herstellungsvorgang bereits abgeschlossen ist, die sich aber noch im Produktionsunternehmen befinden, d. h. noch nicht verkauft oder abgenommen worden sind. Sowohl für die fertigen, als auch für die unfertigen Erzeugnisse sind dem Unternehmen Aufwendungen im Fertigungsprozess entstanden. Sie stellen deswegen einen materiellen Vermögensgegenstand dar, der einen bestimmten Wert hat und somit auch zum Wert des gesamten Unternehmens beiträgt. Die fertigen und auch die unfertigen Erzeugnisse sind regelmäßig zur Veräußerung bestimmt. Sie werden folglich für betriebliche Zwecke hergestellt und sind deswegen zwingend in der Bilanz auszuweisen. Da sie nicht dazu bestimmt sind, dem Betrieb dauerhaft zu dienen, gehören sie zum Umlaufvermögen/Vorratsvermögen.¹⁵

Ein Sonderfall der unfertigen Leistungen und Erzeugnisse stellen die unfertigen Erzeugnisse aufgrund langfristiger Fertigungsaufträge dar. Langfristige Fertigungsaufträge sind Verträge, die eine „kundenspezifische, langfristige Einzelerfertigung“ regeln.¹⁶ Das heißt, der Abnehmer des Werks bzw. der Leistung langfristiger Fertigungsaufträge steht bereits bei Beginn der Produktion feststeht. Er gibt ein seinen Wünschen entsprechendes Werk in Auftrag, was durch das Unternehmen hergestellt wird. Außerdem strecken sich langfristige Fertigungsaufträge über mehrere Bilanzerstellungszeiträume. Zivilrechtlich handelt es sich bei langfristigen Fertigungsaufträgen standardgemäß um Werklieferungsverträge gemäß § 650 BGB bzw. bei unbewegliche Wirtschaftsgütern um Werkverträge gemäß § 631 BGB. Bei beiden Verträgen verpflichtet sich der Unternehmer zur Herstellung des versprochenen Werkes und schuldet auch den Erfolg.¹⁷ Beispiele für langfristige Fertigungsaufträge sind insbesondere große Bauvorhaben, wie der Schiff-, Flugzeug- und Häuserbau sowie der Bau anderer großer Anlagen und Maschinen.

¹⁴ Vgl. Federmann, ebenda, S. 360.

¹⁵ Vgl. R 6.1 Abs. 1 EStR 2012.

¹⁶ Federmann, ebenda, S. 620.

¹⁷ Vgl. Bürgerliches Gesetzbuch, § 631 Abs. 1.

3 Die Bewertung nach Handelsrecht

Gemäß § 253 Abs. 1 Satz 1 HGB sind Vermögensgegenstände höchstens mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten vermindert um die Abschreibung nach den Absätzen 3 bis 5 anzusetzen. Absatz 3 regelt dabei die Abschreibung für Anlagevermögen und ist somit für die fertigen und unfertigen Erzeugnisse nicht relevant. Absatz 4 behandelt die Abschreibung bei Vermögensgegenständen des Umlaufvermögens, worauf ich in Unterpunkt 3.2 eingehen werde.

3.1 Herstellungskosten

Ausgangswert für die Bewertung der unfertigen und fertigen Lieferungen und Erzeugnisse nach Handelsrecht sind folglich die Anschaffungs- oder Herstellungskosten. Im Vergleich zu einer Anschaffung liegt eine Herstellung immer dann vor, „wenn der Steuerpflichtige ein Wirtschaftsgut auf eigene Rechnung und Gefahr herstellt oder herstellen lässt und das Herstellungsgeschehen beherrscht“.¹⁸ Bei den fertigen und unfertigen Erzeugnissen handelt es sich um selbst hergestellte Wirtschaftsgüter, für die der Unternehmer das Herstellungsgeschehen beherrscht. Bewertungsmaßstab für die fertigen und unfertigen Erzeugnisse und Leistungen sind demzufolge regelmäßig die Herstellungskosten.

In Bezug auf die Fertigung von Erzeugnissen und Leistungen sind Herstellungskosten gemäß § 255 Abs. 2 Satz 1 HGB Aufwendungen, die durch den Verbrauch von Gütern und durch die Inanspruchnahme von Diensten für die Herstellung eines Vermögensgegenstandes entstehen. Dazu 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.¹⁹ Diese sechs genannten Posten gehören zu den aktivierungspflichtigen Herstellungskosten, die bei der Bewertung zwingend einbezogen werden müssen. Sie bilden die handelsrechtliche Bewertungsuntergrenze. Dabei wird bei der obigen Aufzählung insbesondere zwischen Einzelkosten und Gemeinkosten unterschieden. Einzelkosten sind Kosten, die einem Produkt oder einer anderen betrieblichen Leistung direkt zugeordnet werden können, zum Beispiel bestimmte Rohstoffe.²⁰ Gemeinkosten sind Kosten, die für unterschiedliche Produkte gemeinsam anfallen. Sie können einem einzelnen Erzeugnis nicht direkt, sondern nur mit Hilfe von Verteilungsschlüsseln zugeordnet werden.

¹⁸ BFH, Urt. v. 05.03.1992, IV B 178/90, BStBl. 1992 II, S. 725/726.

¹⁹ Vgl. Handelsgesetzbuch, § 255 Abs. 2 Satz 2.

²⁰ Vgl. Horschitz; Groß; Fanck; et. Al.: Bilanzsteuerrecht und Buchführung, 14. Auflage, Stuttgart: Schäffer-Poeschel Verlag, 2016, S. 236.

3.1.1 Aktivierungspflichtige Einzelkosten

Die Einzelkosten unterteilen sich in die Materialeinzelkosten, Fertigungseinzelkosten und in die Sonderkosten der Fertigung. Zu den Materialeinzelkosten gehören alle Aufwendungen für Werkstoffe, die unmittelbar für die Herstellung des Erzeugnisses bzw. der Leistung verbraucht werden. Darunter zählen vor allem direkt zurechenbare Roh- und Hilfsstoffe sowie selbst erstellte und fremdbezogene Halb- oder Fertigteilerzeugnisse und wiederverwendbare Abfälle.²¹ Bei der Bewertung der Fertigungserzeugnisse sind die Materialeinzelkosten grundsätzlich mit ihren ursprünglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten einschließlich der Nebenkosten aus der Anschaffung einzubeziehen. Die Umsatzsteuer ist nicht zu berücksichtigen, wenn das Unternehmen diese als Vorsteuer abziehen kann.

Fertigungseinzelkosten sind insbesondere die Fertigungslöhne. Fertigungslöhne sind Löhne für diejenigen Arbeitskräfte, die unmittelbar in der Fertigung eingesetzt werden und dem einzelnen Erzeugnis direkt zugeordnet werden können.²² Dazu gehört der laufende Arbeitslohn, aber auch Aufwendungen für Überstunden, Feiertags- und Sonderzuschläge, Leistungsprämien, bezahlte Ausfallzeiten sowie die gesetzlichen und tariflichen Sozialleistungen, Arbeitgeberanteile zur Sozialversicherung und die übernommene Lohn- und Kirchensteuer bei geringfügig Beschäftigten.²³

Zu den Einzelkosten gehören weiterhin die Sonderkosten der Fertigung. Dazu zählen insbesondere Entwicklungs-, Versuchs- und Konstruktionskosten, die auftragsgebunden entstehen, z. B. Kosten der Fertigung von Modellen und Spezialwerkzeugen, Entwurfskosten oder Patent- und Lizenzgebühren.²⁴ Sowohl die Fertigungskosten, als auch die Sonderkosten der Fertigung sind dabei mit den tatsächlich angefallenen Aufwendungen in die Ermittlung der Herstellungskosten einzubeziehen.

3.1.2 Aktivierungspflichtige Gemeinkosten

Neben den Einzelkosten sind auch die notwendigen Gemeinkosten bei der Ermittlung der Herstellungskosten zu berücksichtigen. Zu diesen Gemeinkosten gehören die Materialgemeinkosten, Fertigungsgemeinkosten und der Wertever-

²¹ Vgl. ebenda. S. 236.

²² Vgl. ebenda. S. 236.

²³ Vgl. Brönner; Bareis; Hahn (Hrsg.): Die Bilanz nach Handels- und Steuerrecht, 11. Auflage, Stuttgart: Schäffer-Poeschel Verlag, 2016, RZ 579.

²⁴ Vgl. Adrian; Deubert: Beck'scher Bilanz-Kommentar, 11. Auflage, München: C.H. Beck, 2018, § 255, RZ 424 und 425.

zehr des Anlagevermögens. „Materialgemeinkosten sind die mit der Lagerung und Wartung des Materials im Zusammenhang stehenden Kosten.“²⁵ Dazu gehören insbesondere Kosten der Lagerung, Wartung, Verwaltung, Versicherung und Bewachung des Materials sowie Kosten der Lagerbuchführung. Nicht zu den Materialgemeinkosten gehören Aufwendungen, die vor der ersten Einlagerung des Materials anfallen, z. B. Kosten für den Einkauf oder Wareneingang. Diese sind entweder im Rahmen der Einzelkosten in die Herstellungskosten einzubeziehen oder gehören zu den Verwaltungskosten.

Fertigungsgemeinkosten sind alle für die Fertigung anfallenden Aufwendungen, die weder Materialeinzelkosten, Materialgemeinkosten, Fertigungslöhne oder Sonderkosten der Fertigung, noch Verwaltungs- oder Vertriebskosten sind.²⁶ In diesem Fall ist eine Negativabgrenzung als Definition notwendig, da eine positive Beschreibung der Fertigungsgemeinkosten durch eine abschließende Benennung der dazugehörigen Aufwendung aufgrund deren Vielfalt nahezu nicht möglich bzw. überschaubar ist.²⁷ Zu den Fertigungsgemeinkosten gehören insbesondere Gehälter und Löhne für Werkstattangehörige, Techniker, Zeichner, Betriebsingenieure, Konstrukteure, Materialprüfer und technische Leiter sowie Hilfslohne für Transport, Kraftanlagen, Reinigung, Arbeitsvorbereitung und Abfallbeseitigung einschließlich der dazugehörigen gesetzlichen Sozialaufwendungen.²⁸ Weiterhin sind davon umfasst die Kosten für Hilfs- und Betriebsstoffe, Brennstoff- und Energiekosten, Pflege und Instandhaltungskosten für Betriebsgebäude, Betriebseinrichtungen, Maschinen und Werkzeuge sowie Aufwendungen für Modelle, Schablonen und Formen.²⁹

Material- und Fertigungsgemeinkosten dürfen jedoch nur insoweit bei den Herstellungskosten einbezogen werden, wie sie auch angemessen sind. Unangemessen hohe und nicht notwendige Gemeinkosten sind nicht aktivierbar. Im Gesetz ist jedoch nicht genauer definiert, welche Aufwendungen angemessen sind und welche nicht. Besonders interessant ist die Nichtberücksichtigung unangemessener Gemeinkosten bei einer ungenügenden Kapazitätsauslastung des Betriebes bezüglich der fixen Gemeinkosten. Fixe Gemeinkosten sind Kosten, die unabhängig vom Umfang bzw. Auslastung der Produktion stetig in selber Höhe anfallen. Streitig ist, ob solche fixen Kosten bei ungenügender Auslastung (z. B. aufgrund von schlechter Auftragslage oder durch Rückgang der Produktivität)

²⁵ ebenda, § 255, RZ 422.

²⁶ Vgl. Horschitz; Groß; Fanck, ebenda, S. 240.

²⁷ Vgl. Küting: Die Ermittlung der Herstellungskosten nach den Änderungen durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz, In: StuB, Nr. 11/16.06.2008, Herne: NWB Verlag, S. 419/425.

²⁸ Vgl. Horschitz; Groß; Fanck; et. Al., ebenda, S. 240 und 241.

²⁹ Vgl. ebenda, S. 240 und 241.

trotzdem in voller Höhe bei den Herstellungskosten hinzugerechnet werden dürfen, oder ob die Leerkosten, d. h. die fixen Kosten, die auf die fehlende Auslastung entfallen, eliminiert werden müssen und nicht aktiviert werden dürfen.³⁰ Einen allgemeinen Maßstab für die Eliminierung der fixen Kosten gibt es dabei im HGB nicht. In den Bilanz-Kommentaren wird als Aufteilungsrichtlinie regelmäßig die Normalbeschäftigung genannt.³¹ Diese kann sich nach Christiansen aus der Durchschnittsauslastung der letzten Perioden ergeben.³² Nach Hundsdorfer ist dabei eine Herausrechnung von Leerkosten notwendig, wenn der Beschäftigungsgrad weniger als 70 % der Normalbeschäftigung beträgt.³³ Generell gilt das Merkmal „angemessen“ in den Kommentaren jedoch als sehr schwierig abgrenzbar, so dass dem Unternehmen in der Praxis oft ein weiter Spielraum eingeräumt werden muss.³⁴

Schließlich sind bei der Ermittlung der Herstellungskosten auch angemessene Teile des Wertverzehr des Anlagevermögens einzubeziehen. Grundsätzlich ist beim Wertverzehr des Anlagevermögens der Wert anzusetzen, der bei der Bilanzierung des Anlagevermögens als AfA berücksichtigt wurde.³⁵ Dabei ist insbesondere die planmäßige Abschreibung nach § 253 Abs. 3 HGB gemeint. Nicht zum Werteverzehr des Anlagevermögens gehören außerplanmäßige Abschreibungen sowie steuerrechtliche Sonderabschreibungen, Zeit- oder Teilwertabschreibungen und andere erhöhte Absetzungen. Außerdem erhöhen Abschreibungen die Herstellungskosten nur, soweit sie auf den Zeitraum der Herstellung entfallen und durch die Fertigung veranlasst sind.

3.1.3 Verwaltungskosten und soziale Kosten

Gemäß § 255 Abs. 2 Satz 3 HGB dürfen bei der Ermittlung der Herstellungskosten angemessene Teile der Kosten der allgemeinen Verwaltung sowie Kosten für soziale Einrichtungen des Betriebs, für freiwillige soziale Leistungen und für betriebliche Altersvorsorge einbezogen werden. Bei den genannten Verwaltungskosten und sozialen Kosten handelt es sich stets um Gemeinkosten. Im Gegensatz zu den Fertigungs- und Materialkosten besteht jedoch bezüglich dieser Gemeinkosten ein Aktivierungswahlrecht, d. h. der Unternehmer kann selbst bestimmen, inwieweit er diese Aufwendungen durch Einbeziehung in die Herstellungskosten neutralisiert.

³⁰ Vgl. Adrian; Deubert, ebenda, § 255, RZ 438.

³¹ Vgl. ebenda, RZ 438 und vgl. Brönner; Bareis; Hahn (Hrsg.), ebenda, RZ 583.

³² Vgl. Adrian; Deubert, ebenda, § 255, RZ 438.

³³ Vgl. Schulze-Osterloh; Hennrichs; Wüstemann (Hrsg.): Handbuch des Jahresabschlusses (HdJ), 70. Aktualisierung, Köln: Otto Schmidt, 2018, II/4, RZ 59.

³⁴ Vgl. Horschitz; Groß; Fanck; et. Al., ebenda, Seite 241.

³⁵ Vgl. R 6.3 Abs. 4 Satz 1 EStR 2012.

Zu den Kosten für die allgemeine Verwaltung gehören insbesondere Aufwendungen für die Geschäftsleitung und kaufmännische Leitung, für Einkauf und Wareneingang, Betriebsrat und Personalbüro, Nachrichtenwesen, Ausbildung, Rechnungswesen einschließlich Buchführung, Kalkulation, Statistik und Planung sowie für Versicherungen, Gebühren und Beiträge.³⁶ Aufwendungen für die allgemeine Verwaltung sind insbesondere von den Fertigungsgemeinkosten abzugrenzen. Kosten für die Fertigungsverwaltung bzw. produktionsbedingte Verwaltungskosten gehören zu den Fertigungsgemeinkosten und nicht zu den Kosten für die allgemeine Verwaltung.

Zu den Aufwendungen für soziale Einrichtungen gehören zum Beispiel Aufwendungen für eine Kantine einschließlich der Essenzuschüsse und Aufwendungen für die Freizeitgestaltung der Arbeitnehmer.³⁷ Freiwillige soziale Leistungen sind Aufwendungen, die nicht arbeitsvertraglich oder tarifvertraglich geregelt sind. Darunter fallen vor allem Jubiläumsgeschenke, Wohnungs- und andere freiwillige Beihilfen, Weihnachtsspendungen und Aufwendungen an die Arbeitnehmer zur Beteiligung am Gewinn des Unternehmens.³⁸ Die Aufwendungen für die betriebliche Altersvorsorge umfassen beispielsweise die Beiträge zu Direktversicherungen und Pensionsfonds, Zuwendungen an Pensions- und Unterstützungskassen und Zuführungen zu Pensionsrückstellungen.³⁹ Sofern der Unternehmer das Wahlrecht ausübt, sind die allgemeinen Verwaltungskosten und sozialen Kosten mit den tatsächlich angefallenen Aufwendungen anteilig in die Herstellungskosten einzubeziehen.⁴⁰

3.1.4 Andere Gemeinkosten

Gemäß § 255 Abs. 2 Satz 4 HGB dürfen Forschungs- und Vertriebskosten nicht einbezogen werden. Vertriebskosten sind Aufwendungen, die nach der eigentlichen Fertigstellung des erzeugten Produkts noch anfallen. Ein Produkt ist fertiggestellt, sobald es seiner Zweckbestimmung entsprechend genutzt werden kann.⁴¹ Erzeugnisse, die zum Verkauf bestimmt sind, sind demnach fertiggestellt, wenn sie den Zustand erreicht haben, in dem sie üblicherweise zum Verkauf gelangen. Vertriebskosten sind zum Beispiel Aufwendungen für die Lagerung der fertigen Erzeugnisse, für Werbung und Versand, für Verkaufslizenzen,

³⁶ Vgl. R 6.3 Abs. 3 Satz 1 EStR 2012.

³⁷ Vgl. R 6.3. Abs. 3 Satz 2 EStR 2012.

³⁸ Vgl. R 6.3 Abs. 3 Satz 3 EStR 2012.

³⁹ Vgl. R 6.3 Abs. 3 Satz 4 EStR 2012.

⁴⁰ Vgl. 3.1.5 Ermittlung der Herstellungskosten, S. 11ff.

⁴¹ Vgl. BFH, Urt. v. 20.02.1975, IV R 241/69, BStBl. 1975 II, S. 412.

Verbrauchssteuern oder Garantieleistungen sowie die Umsatzsteuer.⁴² Für solche Vertriebskosten besteht ein strenges Aktivierungsverbot, da durch diese Aufwendungen keine Veränderungen an der Substanz des Erzeugnisses mehr stattfinden, die seinen eigentlichen Wert erhöhen. Kosten für die Außenverpackung sind ebenfalls Vertriebskosten. Im Gegensatz dazu gehören Aufwendungen für die Innenverpackung, die das Erzeugnis absatzfähig machen, regelmäßig zu den aktivierungspflichtigen Materialeinzelkosten.⁴³

„Forschung ist die eigenständige und planmäßige Suche nach neuen wissenschaftlichen oder technischen Erkenntnissen oder Erfahrungen allgemeiner Art, über deren technische Verwertbarkeit und wirtschaftliche Erfolgsaussichten grundsätzlich keine allgemeinen Aussagen gemacht werden können.“⁴⁴ Auch für Forschungskosten gilt ein striktes Aktivierungsverbot als Herstellungskosten, da der konkrete Zusammenhang mit der Herstellung eines bestimmten Erzeugnisses fehlt.

Gemäß § 255 Abs. 3 Satz 1 HGB gehören Zinsen für Fremdkapital, z. B. Zinsen, Damnum und Disagio oder Vermittlungsgebühren, grundsätzlich nicht zu den Herstellungskosten. Jedoch dürfen Zinsen für Fremdkapital, das zur Finanzierung der Herstellung einer Vermögensgegenstandes aufgewendet wird, angesetzt werden, soweit sie auf den Zeitraum der Herstellung entfallen.⁴⁵ Für Fremdkapitalzinsen besteht folglich ein Aktivierungswahlrecht bei den Herstellungskosten des Gegenstandes, für den das Darlehen aufgenommen wurde. Das Wahlrecht beschränkt sich auf den Zeitraum der Herstellung. Dadurch wirken sich die Zinsen in den Jahren der Fertigstellung nicht gewinnmindernd aus, sondern erhöhen den Aktivposten und mindern deswegen lediglich den bilanziellen Gewinn im Veräußerungsjahr. Dem Unternehmen soll damit ermöglicht werden, die aufgrund hoher Zinsaufwendungen bei großen Aufträgen oft anfallenden Anlaufverluste bis zur Fertigstellung zu verlagern.⁴⁶

Durch die Aktivierung der Herstellungskosten soll eine erfolgsneutrale Behandlung des Herstellungsprozesses in der Bilanz erreicht werden. Daraus folgt, dass kalkulatorische Kosten, wie z. B. der Wert der eigenen Arbeitsleistung, kalkulatorische Eigenkapitalzinsen oder die kalkulatorische Miete nicht bei den Herstellungskosten aktiviert werden dürfen, da ihnen kein tatsächlicher Aufwand in der Gewinn- und Verlustrechnung gegenüber steht.

⁴² Vgl. Horschitz; Groß; Fanck; et. Al., ebenda, S. 243.

⁴³ Vgl. Brönnner; Bareis; Hahn (Hrsg.), ebenda, RZ 586.

⁴⁴ Handesgesetzbuch, § 255 Abs. 2a Satz 3.

⁴⁵ Vgl. Handelsgesetzbuch, § 255 Abs. 3 Satz 2.

⁴⁶ Vgl. Horschitz; Groß; Fanck; et. Al., ebenda, S. 243.

3.1.5 Ermittlung der Herstellungskosten

Wissen wir nun, welche Bestandteile in die Herstellungskosten einbezogen werden müssen bzw. können, stellt sich natürlich die Frage, in welcher Höhe die Aufwendungen, insbesondere die Gemeinkosten, bei den Herstellungskosten des einzelnen Erzeugnisses einfließen.

Als Grundlage für die Ermittlung der Herstellungskosten einzelner Erzeugnisse dient die Kosten- und Leistungsrechnung. Die Kosten- und Leistungsrechnung gliedert sich in Kostenartenrechnung, Kostenstellenrechnung und Kostenträgerrechnung.⁴⁷ Die Kostenartenrechnung gibt einen genauen Überblick über sämtliche Kosten, die bei der Herstellung und Verwertung von betrieblichen Erzeugnissen und Leistungen anfallen. Sie soll ganz allgemein Auskunft darüber geben, welche Kosten entstanden sind. In der Kostenartenrechnung werden die Kosten nach Aufwandspositionen in der Gewinn- und Verlustrechnung, nach Einzel- und Gemeinkosten und nach fixen und variablen Kosten aufgeteilt.⁴⁸

Ziel der Kostenstellenrechnung ist es, die in der Kostenartenrechnung einzeln aufgeschlüsselten Kosten auf die unterschiedlichen Kostenbereiche bzw. Kostenstellen zu verteilen. Dabei gliedert sich die Kostenstellenrechnung regelmäßig in die Kostenbereiche Allgemeiner Bereich, Materialbereich, Fertigungsbereich, Verwaltungsbereich und Vertriebsbereich. Die Verteilung der Kosten auf die einzelnen Kostenstellen erfolgt aufgrund von Erfahrungen aus der Vergangenheit bzw. anhand der Aufzeichnungen innerhalb des Betriebes, z. B. Zählerstandmessungen, Lohnlisten, einer AfA-Kartei oder dem SAP. Dabei wird die Kostenstellenrechnung meistens tabellarisch in einem Betriebsabrechnungsbogen durchgeführt. In ihm sind horizontal die einzelnen Kostenstellen aufgelistet und vertikal die unterschiedlichen Gemeinkosten angeordnet. Ich verweise diesbezüglich auch auf die Anlage 1.

Die Kostenträgerrechnung unterscheidet zwischen der Kostenträgerzeitrechnung und der Kostenträgerstückrechnung. In der Kostenträgerzeitrechnung werden die Herstellungskosten, Selbstkosten und das Betriebsergebnis für alle Erzeugnisse eines bestimmten Zeitraums, z. B. für einen Monat oder für ein Geschäftsjahr ermittelt. Maßgebend für die Ermittlung der Herstellungskosten eines einzelnen Erzeugnisses ist im Gegensatz dazu die Kostenträgerstückrechnung. Bei der Kostenträgerstückrechnung gibt es wiederum unterschiedliche Art und Weisen zur Ermittlung der Herstellungskosten des einzelnen Erzeugnisses:

⁴⁷ Vgl. ebenda, S. 257.

⁴⁸ Vgl. Falterbaum; Bolk; Kirchner: Buchführung und Bilanz, 22. Auflage, Achim: Erich Fleischer Verlag, 2015, S. 676.

Bei Betrieben mit gleichartigen Erzeugnissen kommt regelmäßig die Divisionskalkulation zur Anwendung. Die Herstellungskosten eines einzelnen Erzeugnisses erhält man hier durch die Division der gesamten Herstellungskosten durch die hergestellte Stückzahl. Die einfache Divisionskalkulation kann jedoch nur angewandt werden, wenn lediglich gleichartige Erzeugnisse mit gleichen Herstellungskosten produziert werden. Dies ist bereits dann nicht gegeben, wenn die Produkte gewisse Unterschiede aufweisen. Handelt es sich hierbei jedoch um artverwandte Erzeugnisse, bei denen die Kosten in einem bestimmten Verhältnis zueinander stehen, kann das Divisionsverfahren mit Äquivalenzziffern angewendet werden.⁴⁹ Bei diesem Verfahren erhält ein Erzeugnis den Kostenfaktor 1,0 und die übrigen, artverwandten Erzeugnisse entsprechende Äquivalenzziffern (z. B. 0,8 oder 1,5, etc.) je nachdem, in welchem Verhältnis die Herstellungskosten des entsprechenden Erzeugnisses zu den Herstellungskosten des Erzeugnisses mit dem Kostenfaktor 1,0 stehen. Ähnlich wie bei der einfachen Divisionskalkulation werden nun mithilfe der Äquivalenzziffern die Gesamtherstellungskosten auf die einzelnen Erzeugnisse verteilt. Da jedoch selten in einem Produktionsbetrieb lediglich ein einziges Erzeugnis oder artverwandte Erzeugnisse hergestellt werden, kommt die Divisionskalkulation nur vereinzelt zur Anwendung.

Vielmehr liegt dem § 255 Abs. 2 HGB das betriebswirtschaftliche Kalkulationsschema der Zuschlagskalkulation zugrunde.⁵⁰ Bei der Zuschlagskalkulation sind zunächst die jeweiligen Material- und Fertigungseinzelkosten zu ermitteln, die auf die am Bilanzstichtag noch vorhandenen Bestände entfallen.⁵¹ Darüber müssen Aufzeichnungen im Betrieb vorhanden sein. Anhand des Betriebsabrechnungsbogens können nun die Gemeinkostenzuschlagssätze ermittelt werden. Der Zuschlagssatz für die Materialgemeinkosten ermittelt sich dabei aus dem Verhältnis der Materialeinzelkosten zu den Materialgesamtkosten, der Zuschlagssatz für die Fertigungsgemeinkosten aus dem Verhältnis der Fertigungseinzelkosten zu den Fertigungsgemeinkosten. Der Zuschlagssatz für die Verwaltungskosten ermittelt sich aus dem Verhältnis der Verwaltungskosten zu den bisher ermittelten Mindest-Herstellungskosten. Auch diesbezüglich verweise ich auf die Anlage 1. Diese Zuschlagssätze sind nun auf Einzelkosten bzw. Mindest-Herstellungskosten des einzelnen Erzeugnisses anzuwenden, wodurch sich die anteiligen Gemeinkosten ergeben. Durch Addition der errechneten Fertigungs- und Materialgemeinkosten und der Verwaltungskosten mit den aufgezeichneten Einzelkosten

⁴⁹ Vgl. ebenda, S. 680 und 681.

⁵⁰ Vgl. Adrian; Deubert, ebenda, § 255, RZ 410.

⁵¹ Vgl. Falterbaum; Bolz; Kirchner, ebenda, S. 681.

erhält man die bisher angefallenen bzw. endgültigen Herstellungskosten des unfertigen oder fertigen Erzeugnisses. Mit diesem Wert ist dieses grundsätzlich in der Bilanz auszuweisen.

Für einen Überblick zu den einzelnen Bestandteilen der Herstellungskosten verweise ich zudem auf Anlage 2.

3.2 Niedrigerer Wertansatz und Wertaufholung

Gemäß § 253 Abs. 4 HGB sind bei Vermögensgegenständen des Umlaufvermögens Abschreibungen vorzunehmen, um diese mit einem niedrigeren Wert anzusetzen, der sich aus dem Börsen- oder Marktpreis am Abschlussstichtag ergibt. Bei dem Börsenpreis handelt es sich um den „an einer Börse amtlich oder im Freiverkehr bei tatsächlichen Umsätzen ermittelten Wert.“⁵² Mit Börse sind hauptsächlich Wertpapierbörsen und in Einzelfällen auch Produktbörsen (z. B. für Edelmetalle oder Rohstoffe) gemeint, deren gemeinsames Merkmal der organisierte Handel ist. Für die Bewertung selbsthergestellter Erzeugnisse ist der Börsenpreis deswegen in der Regel irrelevant. „Marktpreis ist der Durchschnittspreis, der für Waren einer bestimmten Gattung von durchschnittlicher Art und Güte zu einem bestimmten Zeitpunkt, regelmäßig dem Bilanzstichtag, an einem Handelsplatz gezahlt wird.“⁵³

Ist auch ein Marktpreis nicht festzustellen und übersteigen die Anschaffungs- oder Herstellungskosten den Wert, der den Vermögensgegenständen am Abschlussstichtag beizulegen ist, so ist auf den beizulegenden Wert abzuschreiben.⁵⁴ Der beizulegende Wert ist der Durchschnittspreis, zu dem das Unternehmen das Vorratsvermögen bei einer Mehrheit von Lieferanten beziehen oder an eine Mehrheit von Kunden absetzen kann.⁵⁵ Er orientiert sich bei Umlaufvermögen am Beschaffungs- und/oder Absatzmarkt. Der Beschaffungsmarkt ist insbesondere bei der Bewertung von Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen maßgebend, d. h. bei den Wirtschaftsgütern, die üblicherweise von Dritten erworben werden können. Für diese Vorräte ist der beizulegende Wert anhand der Wiederbeschaffungskosten einschließlich zurechenbarer Nebenkosten zu ermitteln. Bei fertigen und unfertigen Erzeugnissen ist jedoch regelmäßig der Absatzmarkt maßgebend, da sich ein zu erwartender Verlust vor allem aus der Veräußerung der Erzeugnisse ergibt. Bei der Orientierung am Absatzmarkt ist eine retrograde Wertermittlung vorzunehmen. Ausgangspunkt ist dabei der voraussichtliche, vorsichtig ge-

⁵² Knobbe-Keuk, Brigitte: Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht. 9. Auflage. Köln: Schmidt, 1993, S. 197.

⁵³ Bilke; Heining; Mann, ebenda, S. 296, 6.5.5.2.

⁵⁴ Vgl. Handelsgesetzbuch, § 253 Abs. 4 Satz 2.

⁵⁵ Vgl. Knobbe-Keuk, ebenda, S. 197.

geschätzte Veräußerungserlös.⁵⁶ Von diesem sind die noch anfallenden Aufwendungen abzuziehen. Dabei wird in der Regel die Vollkostenmethode angewandt, d. h. es werden nicht lediglich die Herstellungskosten, sondern alle nach dem Bilanzstichtag noch entstehenden Aufwendungen abgezogen.⁵⁷ Es sind deswegen insbesondere noch anfallende Herstellungskosten sowie noch anfallende Verwaltungs- und Vertriebskosten, z. B. Kosten für Verpackung oder Ausgangsfrachten, noch anfallende Kapitaldienstkosten und voraussichtliche Erlösschmälerungen, soweit diese den Veräußerungspreis noch nicht gemindert haben, abzuziehen.⁵⁸ Die retrograde Wertermittlung bei absatzmarktorientierten Erzeugnissen wird oft als „verlustfreie Bewertung“ bezeichnet, da durch den niedrigeren Ansatz zum Bilanzstichtag die drohenden Verluste aus dem Verkauf bereits vorweggenommen werden.⁵⁹ Für eine schematische Darstellung der retrograden Wertermittlung verweise ich auf die Anlage 3.

Bei der Bewertung der unfertigen und fertigen Erzeugnisse ist stets ein Vergleich der Herstellungskosten mit dem Börsen- oder Marktpreis bzw. beizulegendem Wert durchzuführen. Sind die Herstellungskosten höher, ist zwingend eine Abschreibung bis auf den Vergleichswert durchzuführen, und die fertigen und unfertigen Erzeugnisse sind zum Bilanzstichtag mit diesem Wert in der Bilanz auszuweisen. Die zwingende Abschreibung auf den niedrigeren Wert leitet sich aus dem Niederstwertprinzip ab. Dieses besagt, dass „bei zwei für die Bewertung von Aktiva in Betracht kommenden Werten der Niedrigere zu wählen ist“.⁶⁰ Bei Umlaufvermögen gilt dabei das strenge Niederstwertprinzip, wonach zwingend, auch bei nur vorübergehender Wertminderung, auf den niedrigeren Wert abzuschreiben ist. Das Niederstwertprinzip wiederum ist eine Ausprägung des Imparitätsprinzips nach § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB, wonach alle vorhersehbaren Risiken und Verluste, die bis zum Abschlussstichtag entstanden sind, zu berücksichtigen sind. Verluste sind also bereits im Zeitpunkt ihrer Entstehung zu beachten. Die Vorwegberücksichtigung vorhersehbarer Risiken und Verluste dient vor allem der Kapitalerhaltung des Unternehmens und dem Gläubigerschutz, da hierdurch bereits frühzeitig der Gesamtgewinn und das auszuweisende Kapital gemindert und mögliche zu hohe Ausschüttungen verhindert werden.

Gemäß § 253 Abs. 4 Satz 1 HGB darf ein niedrigerer Wertansatz nach Absatz 4 nicht beibehalten werden, wenn die Gründe dafür nicht mehr bestehen. Es be-

⁵⁶ Vgl. ebenda, S. 198.

⁵⁷ Vgl. Adrian; Deubert, ebenda, § 253, RZ 522.

⁵⁸ Vgl. Federmann, ebenda, S. 445.

⁵⁹ Vgl. Adrian; Deubert, ebenda, § 253, RZ 521.

⁶⁰ Federmann, ebenda, S. 227.

steht folglich für jeden weiteren Bilanzstichtag, an dem das Erzeugnis noch vorhanden ist, die Notwendigkeit, den ggf. geänderten Börsen- oder Marktpreis bzw. beizulegenden Wert mit den Herstellungskosten erneut zu vergleichen. Ist der Börsen- oder Marktpreis bzw. beizulegende Wert an einem der folgenden Bilanzstichtage wieder gestiegen, und ist das Erzeugnis noch im Unternehmen vorhanden, hat der Unternehmer den Betrag der Abschreibung im Umfang der Werterhöhung zuzuschreiben. § 253 Abs. 4 Satz 1 HGB sieht dabei kein Wahlrecht für den Unternehmer vor. Die Zuschreibung ist zwingend vorzunehmen und als Erlös zu erfassen.

Ein über die Herstellungskosten hinausgehender Wert darf nicht angesetzt werden. Die Herstellungskosten stellen grundsätzlich die Obergrenze für die Bewertung der unfertigen und fertigen Erzeugnisse dar.

3.3 Besonderheiten bei langfristigen Fertigungsaufträgen

Mangels besonderer Regelung gelten auch für die Erzeugnisse aus langfristigen Fertigungsaufträgen die aufgeführten Grundsätze. Das heißt, dass auch das unfertige Erzeugnis aus einem langfristigen Fertigungsauftrag zu jedem Bilanzstichtag mit den bisher angefallenen Herstellungskosten bzw. einem niedrigeren Börsen- oder Marktpreis bzw. beizulegenden Wert anzusetzen ist. Die Herstellungskosten stellen auch bei langfristigen Fertigungsaufträgen grundsätzlich die Bewertungsobergrenze dar. Dies ist insbesondere im Hinblick auf die Gewinnrealisation problematisch. Durch die Aktivierung der unfertigen Erzeugnisse zu Herstellungskosten wird erreicht, dass der Herstellungsprozess in der Bilanz erfolgsneutral behandelt wird. Die erfolgsneutrale Behandlung hat aber auch zur Folge, dass bei langfristigen Fertigungsaufträgen in den Perioden der Leistungserstellung keinerlei positive Teilerlöse erfasst werden. Gleichzeitig wird im Jahr der Fertigstellung bzw. Abnahme des Werkes der gesamte in der mehrjährigen Fertigungszeit erzielte Gewinn auf einmal erfasst.⁶¹ Dies führt zu einer un stetigen und sprunghaften Darstellung der Gewinnentwicklung in der Bilanz,⁶² die die tatsächlichen aktuellen Verhältnisse im Unternehmen nicht mehr vermitteln kann. Dieser Effekt wird noch verstärkt, indem nicht alle Aufwendungen, die im Zusammenhang mit dem Erzeugnis stehen, tatsächlich auch als Herstellungskosten aktiviert werden können. Genauer betrachtet wird dadurch in den Jahren der Herstellung sogar ein Verlust berücksichtigt, anstatt dass bereits anteilige Gewinne erfasst werden.

⁶¹ Vgl. Brönner; Bareis; Hahn (Hrsg.), ebenda, RZ 2175.

⁶² Vgl. ebenda, RZ 2175.

3.3.1 Das Realisationsprinzip

Die Nichtberücksichtigung von Teilgewinnen hat ihren Ursprung im Realisationsprinzip gemäß § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB, wonach Gewinne nur zu berücksichtigen sind, wenn sie am Abschlussstichtag realisiert worden sind. Der Ausweis von Erträgen wird von einem Realisationsvorgang abhängig gemacht, d. h. „von einem in der Wirklichkeit liegenden, tatsächlich bereits abgelaufenen Sachverhalt, der die Ertragserzielung sicher macht“.⁶³ Damit soll verhindert werden, dass der Gewinn lediglich eine Schätzgröße darstellt, die in späteren Geschäftsjahren durch unvorhersehbare Aufwendungen wiederum aufgezehrt wird. Vage Gewinnchancen sollen noch nicht ausgewiesen werden, um insbesondere zu vermeiden, dass ein Gewinn ausgeschüttet wird, von dem sich später herausstellt, dass er in dieser Höhe gar nicht vorliegt. Dies dient erneut vor allem der Kapitalerhaltung und dem Gläubigerschutz.

Fraglich ist diesbezüglich insbesondere, ab wann ein Umsatz nach dem Realisationsprinzip als realisiert gilt und demnach in der Bilanz als Erlös zu erfassen ist. Aus den obigen Erläuterungen geht hervor, dass der Vertragsabschluss als Realisationszeitpunkt nicht genügt, da zu diesem Zeitpunkt noch nicht ausreichend sicher ist, ob die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit tatsächlich erfolgt bzw. inwieweit ein etwaiger Gewinn entstehen wird.⁶⁴ Im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses handelt es sich um ein schwebendes Geschäft, bei dem sich Leistung und Gegenleistung als ausgeglichen gegenüberstehen. Ansprüche und Verpflichtungen aus schwebenden Geschäften werden nicht bilanziert.

Auch erhaltene Anzahlungen auf die Lieferung führen nicht zu einer Ertragsrealisation sondern sind erfolgsneutral als Verbindlichkeiten in der Bilanz zu berücksichtigen. Die Anzahlung allein führt nicht zu einer Sicherstellung des Ertrages, da sie bei ungenügender Leistungserfüllung jederzeit zurückverlangt werden kann.

Vielmehr gilt die faktische Erfüllung der gesamten, vertraglich übernommenen Leistung als maßgeblicher Realisationszeitpunkt.⁶⁵ Das Realisationsprinzip erfordert einen Umsatzvorgang bzw. einen abgeschlossenen Übergang der Lieferung oder Leistung an den Abnehmer. Der leistende Unternehmer muss alles zur Vertragserfüllung Notwendige getan haben, sodass sich daraus für ihn ein nahezu ungefährdeter Anspruch auf die vertraglich vereinbarte Gegenleistung ergibt. Dies ist regelmäßig bei Übergabe oder Versendung des vereinbarten Werkes

⁶³ Federmann, ebenda, S. 224.

⁶⁴ Vgl. ebenda, S. 224.

⁶⁵ Vgl. ebenda, S. 225.

bzw. bei tatsächlichem Übergang von Nutzen und Lasten der Fall. Zu diesem Zeitpunkt erfolgt nach dem Realisationsprinzip die komplette Ertragsrealisation. Bis zu diesem Zeitpunkt gelten die Herstellungskosten bei Fertigungsaufträgen für die unfertigen Lieferungen und Erzeugnisse als Bewertungsobergrenze. International wird diese Art der Bilanzierung von mehrjährigen Fertigungsaufträgen „complete-contract-method“ genannt.⁶⁶

3.3.2 Teilgewinnrealisation durch Teilabnahmen

Eine Teilgewinnrealisation ist nur unter sehr eingeschränkten Voraussetzungen möglich, da das Realisationsprinzip eines der wichtigsten Bilanzierungsprinzipien im HGB darstellt.⁶⁷ Sie kommt insbesondere bei Teilabnahmen zur Anwendung. Durch mehrere Teilabnahmen wird ein einheitlicher Realisationszeitpunkt in mehrere zeitlich gestaffelte Realisationszeitpunkte unterteilt.⁶⁸ Voraussetzung dafür ist natürlich, dass der Gesamtauftrag wirtschaftlich oder technisch überhaupt sinnvoll aufzuteilen ist.⁶⁹ Dies kann sich bei einem Anlagenbau schon als sehr schwierig gestalten. Außerdem müssen der Auftraggeber und der Auftragnehmer die Aufteilung des Gesamtauftrages in selbstständig abgrenzbare Teilabschnitte vertraglich festgelegt haben. Ohne vertragliche Regelung ist der Kunde ansonsten nicht zur Abnahme der Teilleistung verpflichtet.⁷⁰ Weiterhin müssen die Teilleistungen auch objektiv abrechnungsfähig sein, d. h. Aufwendungen und Erlöse dürfen nicht willkürlich den einzelnen Teilleistungen zugeordnet werden. Schließlich muss die vertraglich vereinbarte Teilleistung vom Kunden auch wirklich abgenommen werden. Sie muss wirtschaftlich und rechtlich auf den Besteller übergehen. Fortan trägt der Besteller die Preisgefahr für die Teilleistung und der liefernde Unternehmer hat insoweit einen einklagbaren Anspruch auf die entsprechende Vergütung. Eine Teilgewinnrealisation kommt aber auch nur dann in Betracht, wenn für die Folgezeit keine Verluste drohen. Sind alle genannten Voraussetzungen erfüllt, ist der auf die Teilleistung entfallende Erlös bei Abnahme der Teilleistung erfolgswirksam zu erfassen. Diese Ertragsrealisation steht dabei nicht im Gegensatz zum Realisationsprinzip, da durch die verbindliche Abnahme der Teilleistung die Gefahr auf den Besteller übergeht und der Umsatz insoweit tatsächlich realisiert ist.⁷¹ Dadurch wird eine Zusammenballung des Ge-

⁶⁶ Vgl. Adrian; Deubert, ebenda, § 252, RZ 44.

⁶⁷ Vgl. Brönner; Bareis; Hahn (Hrsg.), ebenda, RZ 2178.

⁶⁸ Vgl. ebenda, RZ 2182.

⁶⁹ Vgl. ebenda, RZ 2183.

⁷⁰ Vgl. Bürgerliches Gesetzbuch, § 266.

⁷¹ Vgl. BFH, Urt. v. 05.05.1976, I R 11/74, BStBl. 1976 II, S. 541.

winns im Jahr der Fertigstellung verhindert und eine dem Auftragstand gerechtere Darstellung der Ertragslage erreicht.⁷²

Eine darüber hinausgehende Teilgewinnrealisation ist sehr strittig. Gemäß § 252 Abs. 2 HGB darf in begründeten Ausnahmefällen von den Grundsätzen nach § 252 Abs. 1 HGB, also auch vom Realisationsprinzip, abgewichen werden. Die mehrjährigen Fertigungsaufträge als generelle Ausnahme zum Realisationsprinzip zu behandeln, ist jedoch nicht denkbar. Gleichzeitig wird aber auch weder im Schrifttum noch in der Rechtsprechung übereinstimmend festgelegt, unter welchen Voraussetzungen eine „fertigungsbegleitende Ertragserfassung“ möglich ist.⁷³ Im überwiegenden Teil der handelsrechtlichen Fachliteratur wird eine Ertragserfassung schon während des Herstellungsprozesses für vertretbar gehalten, wenn der Herstellungsprozess sich über die Dauer eines Geschäftsjahres erstreckt, die langfristige Fertigung einen wesentlichen Teil der Unternehmertätigkeit ausmacht und eine Abrechnung nach Abschluss der Fertigung die Ertragslage wesentlich beeinflusst.⁷⁴ Außerdem muss das Auftragsergebnis sicher zu ermitteln sein und es dürfen keine Anzeichen für Einwände seitens des Abnehmers oder andere Risiken bestehen, die das Gesamtergebnis wesentlich beeinträchtigen können.⁷⁵ Gerade die letzten beiden genannten Voraussetzungen sind wohl, vor allem zu Beginn des Herstellungsprozess sehr schwierig zu erfüllen, da gewisse Risiken regelmäßig bestehen. Dies macht auch die zuverlässige Schätzung des Auftragserlöses nahezu unmöglich. Außerdem würde eine vorzeitige Ertragsrealisation ohne tatsächliche Teilleistungen eine echte Durchbrechung des Realisationsprinzips darstellen, die zwingend im Anhang zu erläutern und begründen ist.⁷⁶

Aufgrund der strengen Voraussetzungen, die an die Durchbrechung des Realisationsprinzips geknüpft ist, werden in der Praxis oft Teilabnahmen vereinbart. Alle darüber hinausgehenden Ansätze sind weiterhin strittig und/oder sehr schwierig zu erfüllen.

3.3.3 Drohverlustrückstellung

Im Gegensatz zu den Erlösen sind vorhersehbare Risiken und Verluste aufgrund des bereits genannten Imparitätsgrundsatzes bereits mit ihrer Entstehung zu berücksichtigen.⁷⁷ Deswegen gilt auch für die Bewertung der unfertigen Erzeugnis-

⁷² Vgl. Federmann, ebenda, S. 225.

⁷³ Brönner; Bareis; Hahn (Hrsg.), ebenda, RZ 2179.

⁷⁴ Vgl. ebenda, RZ 2179.

⁷⁵ Vgl. ebenda, RZ 2179.

⁷⁶ Vgl. Handelsgesetzbuch, § 284 Abs. 2 Nr. 3

⁷⁷ Vgl. Handelsgesetzbuch, § 252 Abs. 1 Nr. 4.

se im Rahmen der langfristigen Fertigung das strenge Niederstwertprinzip. Der beizulegende Wert ist bei Erzeugnissen im Rahmen langfristiger Fertigungsaufträge stets absatzmarktorientiert zu bestimmen. Ist der danach ermittelte Wert niedriger, ist zwingend eine Abschreibung auf den niedrigeren beizulegenden Wert vorzunehmen.

Gleichzeitig wäre nach § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB aber auch eine Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften zu bilden. Bei den langfristigen Fertigungsaufträgen handelt es sich um schwebende Geschäfte im Sinne des HGBs. Sobald der Gesamterlös die geplanten Gesamtkosten unterschreitet, liegt ein drohender Verlust vor, für den eine Rückstellung zu bilden ist. Diese Rückstellung ist auch bereits bei noch nicht begonnenen Aufträgen zu bilanzieren.

Bei Konkurrenz zwischen dem Niederstwertansatz der unfertigen Erzeugnisse und der Bildung einer Drohverlustrückstellung ist zuerst der Aktivposten der unfertigen Erzeugnisse zu mindern.⁷⁸ Die Abschreibung ist hinsichtlich des gesamten Verlustes und höchstes bis auf die zum Abschlussstichtag angefallenen und bereits aktivierten Herstellungskosten vorzunehmen. Bei der Maximalabschreibung ist das unfertige Erzeugnis in der Schlussbilanz mit dem Wert 0 auszuweisen. Eine Drohverlustrückstellung ist bei bereits begonnenen Aufträgen nur für einen über die Maximalabschreibung hinausgehenden Verlust zu bilden,⁷⁹ d. h. wenn der voraussichtliche Verlust aus dem schwebenden Geschäft höher ist als die bisher aktivierten Herstellungskosten. Die Drohverlustrückstellung ist in den Folgejahren aufzulösen, soweit bei den unfertigen Erzeugnissen weitere Abschreibungen aufwandswirksam vorgenommen werden.⁸⁰

Zusammenfassend lässt sich sagen, dass die Bilanzierung von unfertigen und fertigen Erzeugnissen nach HGB besonders durch das Vorsichtsprinzip nach § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB geprägt ist. Während Erlöse regelmäßig nur im Realisationszeitpunkt erfasst werden können, sind Verluste bereits bei der Entstehung in voller Höhe zu berücksichtigen. Dies wird besonders bei den unfertigen Erzeugnissen im Rahmen langfristiger Fertigungsaufträge deutlich, gilt aber auch für alle anderen unfertigen und fertigen Erzeugnisse und hat zur Folge, dass die tatsächlichen Verhältnisse in der Bilanz teilweise nicht mehr richtig dargestellt werden.

⁷⁸ Vgl. Adrian; Deubert, ebenda, § 253, RZ 524.

⁷⁹ Vgl. ebenda, § 253, RZ 524.

⁸⁰ Vgl. ebenda, § 253, RZ 524.

4 Die Bewertung nach Steuerrecht

4.1 Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz

Gemäß § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG ist bei Gewerbetreibenden, die aufgrund gesetzlicher Vorschriften verpflichtet sind, Bücher zu führen, für den Schluss des Wirtschaftsjahres das Betriebsvermögen anzusetzen, das nach handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung anzuweisen ist, es sei denn, im Rahmen der Ausübung eines steuerrechtlichen Wahlrechts wird oder wurde ein anderer Ansatz gewählt. Dieser Grundsatz besagt, dass soweit es für den Ansatz eines Bilanzpostens und seine Bewertung keine eigenen steuerrechtlichen Regelungen gibt, die handelsrechtlichen Ansätze maßgebend für die Steuerbilanz sind.⁸¹ Das BMF hat den Maßgeblichkeitsgrundsatz in seinen Schreiben vom 12.03.2010 und 22.06.2010 konkretisiert. Demnach führen handelsrechtliche Aktivierungsgebote und -wahlrechte zu Aktivierungsgeboten in der Steuerbilanz.⁸² Der Grundsatz der Maßgeblichkeit wird lediglich durch steuerliche Ansatz- und Bewertungsvorbehalte durchbrochen.⁸³ Steuerliche Wahlrechte können sich dabei aus dem Gesetz oder aus den Verwaltungsvorschriften ergeben.⁸⁴ Dabei können Wahlrechte, die nur steuerrechtlich bestehen, unabhängig vom handelsrechtlichen Wertansatz ausgeübt werden.⁸⁵ Wahlrechte, die sowohl handelsrechtlich als auch steuerrechtlich bestehen, können in den zwei Bilanzen auch unterschiedlich ausgeübt werden.⁸⁶

Als Grundlage für die Ermittlung des steuerlichen Gewinns dient entweder eine gesonderte Steuerbilanz oder die Handelsbilanz mit Überleitungsrechnung zur Anpassung an die steuerlichen Vorschriften.⁸⁷ Die Wirtschaftsgüter, die nach dem Steuerrecht anders zu bewerten sind bzw. für die steuerliche Wahlrechte ausgeübt wurden, sind dabei zwingend in ein gesondertes, laufend zu führendes Verzeichnis aufzunehmen.⁸⁸

4.2 Herstellungskosten

Gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 EStG sind Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder dem an deren Stelle

⁸¹ Vgl. Horschitz; Groß; Fanck; et. Al., ebenda, S. 157.

⁸² Vgl. BMF-Schreiben vom 12.03.2010, BStBl. 2010 I, S. 239 unter Berücksichtigung der Aktualisierungen durch BMF-Schreiben vom 22.06.2010, BStBl. 2010 I, S. 597, RZ 3.

⁸³ Vgl. ebenda, RZ 2.

⁸⁴ Vgl. ebenda, RZ 12.

⁸⁵ Vgl. ebenda, RZ 13.

⁸⁶ Vgl. ebenda, RZ 16.

⁸⁷ Vgl. Einkommensteuer-Durchführungsverordnung, § 60 Abs. 2.

⁸⁸ Vgl. Einkommensteuergesetz, § 5 Abs. 1 Satz 2.

tretenden Wert, vermindert um Abzüge nach § 6b EStG und ähnliche Abzüge, anzusetzen. Abzüge nach § 6b EStG sind beim Umlaufvermögen nicht möglich, da § 6b EStG nur für Anlagevermögen gilt. Ähnliche Abzüge könnten aufgrund gebildeter Rücklagen für Ersatzbeschaffung nach Richtlinie R 6.6 EStR 2012 grundsätzlich möglich sein, sind aber bei Vorratsvermögen nicht typisch. Bewertungsmaßstab für unfertige und fertige Lieferungen und Erzeugnisse sind deswegen regelmäßig die Herstellungskosten. Für den Begriff und den Umfang der Herstellungskosten hält sich das Steuerrecht an das Handelsrecht.⁸⁹ Deswegen sind auch nach Steuerrecht in die Herstellungskosten der unfertigen und fertigen Erzeugnisse die Material- und Fertigungseinzelkosten, die Sonderkosten der Fertigung sowie angemessene Teile der Material- und Fertigungsgemeinkosten und des Werteverzehrs des Anlagevermögens einzubeziehen. Für die allgemeinen Verwaltungskosten sowie die Kosten für soziale Einrichtungen des Betriebs, für freiwillige soziale Leistungen und für die betriebliche Altersvorsorge besteht laut Handelsrecht ein Wahlrecht bei der Berücksichtigung als Herstellungskosten. Da es sich bei den fertigen und unfertigen Erzeugnissen um einen Posten auf der Aktivseite handelt, würde dieses handelsrechtliche Aktivierungswahlrecht nach dem allgemeinen Maßgeblichkeitsgrundsatz zu einer Aktivierungspflicht in der Steuerbilanz führen. Dies bestätigte auch die Richtlinie R 6.3 Abs. 1 EStR 2012, wonach Kosten der allgemeinen Verwaltung und die genannten sozialen Kosten zwingend in die Herstellungskosten eines Wirtschaftsgut mit einzubeziehen waren. Gleichzeitig wurde jedoch im BMF-Schreiben vom 25.03.2013 geregelt, dass es bis auf Weiteres nicht beanstandet wird, wenn das Wahlrecht für die Verwaltungs- und sozialen Kosten im Einklang mit der Handelsbilanz auch in der Steuerbilanz ausgeübt wird. Die Kosten mussten also nicht aktiviert werden, wenn sie bei den Herstellungskosten lt. HGB nicht berücksichtigt wurden. Es wurde sich dabei auf die vorherige Richtlinie R 6.3 Abs. 4 EStR 2008 berufen.

Mit dem Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens vom 17.06.2016 wurde der § 6 Abs. 1b EStG eingeführt.⁹⁰ Danach brauchen bei der Berechnung der Herstellungskosten angemessene Teile der Kosten der allgemeinen Verwaltung sowie angemessene Aufwendungen für soziale Einrichtungen des Betriebs, für freiwillige soziale Leistungen und für die betriebliche Altersvorsorge nicht einbezogen werden.⁹¹ Diese neu eingeführte gesetzliche Regelung im Steuerrecht stellt jedoch kein eigenständiges, steuerliches Wahlrecht dar,

⁸⁹ Vgl. H 6.3 „Herstellungskosten“ EStH 2017.

⁹⁰ Vgl. Bilke; Heining; Mann, ebenda, S. 279, 6.4.2.5.

⁹¹ Vgl. Einkommensteuergesetz, § 6 Abs. 1 Nr. 1b Satz 1.

sondern ist im Einklang mit der Handelsbilanz auszuüben.⁹² Das bedeutet, dass Aufwendungen, die nach Handelsrecht in die Herstellungskosten einbezogen werden auch den Wert des Erzeugnisses in der Steuerbilanz erhöhen. Im Gegenzug dürfen Aufwendungen die bei den Herstellungskosten lt. Handelsbilanz außen vor gelassen werden auch den Wert des Wirtschaftsgutes in der Steuerbilanz nicht erhöhen.

Für den Wertverzehr des Anlagevermögens trifft Richtlinie R 6.3 Abs. 4 EStR 2012 auch keine Abweichungen von den Grundsätzen nach Handelsrecht. Als Wertverzehr des Anlagevermögens ist der Betrag anzusetzen, der in der Steuerbilanz beim Anlagevermögen als AfA berücksichtigt wurde.⁹³ Sonderabschreibungen, erhöhte Abschreibungen, Teilwertabschreibungen auf Anlagevermögen sowie der Werteverzehr von geringwertigen Wirtschaftsgütern dürfen dabei auch in der Steuerbilanz nicht in die Herstellungskosten einbezogen werden.

Weiterhin sind Fremdkapitalzinsen in die steuerliche Gewinnermittlung einzubeziehen, wenn sie handelsrechtlich bei den Herstellungskosten berücksichtigt wurden.⁹⁴ Auch insoweit stimmt also der Ansatz in der Steuerbilanz mit dem Ansatz nach HGB überein. Die Gewerbesteuer darf aufgrund des Abzugsverbotes nach § 4 Abs. 5b EStG nicht bei den Herstellungskosten berücksichtigt werden. Kalkulatorische Kosten zählen, wie im Handelsrecht, nicht zu den Herstellungskosten, weil sie nicht tatsächlich entstanden sind.⁹⁵ Auch bezüglich der Forschungs- und Vertriebskosten gibt es keine abweichenden Regelungen im Steuerrecht.

Die steuerlich anzusetzenden Herstellungskosten entsprechen damit regelmäßig den Herstellungskosten nach HGB. Sofern die fertigen und unfertigen Erzeugnisse in der Bilanz mit den Herstellungskosten anzusetzen sind, stimmt deswegen der Ansatz in der Steuerbilanz mit dem Ansatz in der Handelsbilanz überein.

⁹² Vgl. Einkommensteuergesetz, § 6 Abs. 1 Nr. 1b Satz 2.

⁹³ Vgl. R 6.3 Abs. 4 Satz 1 EStR 2012.

⁹⁴ Vgl. R 6.3 Abs. 5 Satz 2 EStR 2012.

⁹⁵ Vgl. H 6.3 „Kalkulatorische Kosten“ EStH 2017.

4.3 Dauerhaft niedrigerer Teilwert

4.3.1 Teilwertbegriff

Gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG kann der Teilwert bei der Bewertung des Umlaufvermögens angesetzt werden, wenn dieser aufgrund einer voraussichtlich dauernden Wertminderung niedriger ist. „Teilwert ist der Betrag, den ein Erwerber des ganzen Betriebs im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde.“⁹⁶ Bei Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens entspricht der Teilwert grundsätzlich den Wiederbeschaffungskosten bzw. bei selbsthergestellten fertigen und unfertigen Erzeugnissen den Wiederherstellungskosten.⁹⁷ Die Wiederherstellungskosten umfassen dabei alle Kosten, die für das Unternehmen notwendig waren, um das Erzeugnis in den zum Bewertungsstichtag befindlichen Zustand zu versetzen.⁹⁸ Wiederherstellungskosten sind deswegen die bis zum Bilanzstichtag angefallenen Selbstkosten und nicht lediglich die aktivierungspflichtigen Herstellungskosten. Selbstkosten sind die Herstellungskosten zzgl. der nicht in den Herstellungskosten berücksichtigten Verwaltungs- und Vertriebskosten.

Der Teilwert von zum Absatz bestimmten Waren, worunter die unfertigen und fertigen Erzeugnisse fallen, hängt jedoch auch von deren voraussichtlichem Veräußerungserlös ab.⁹⁹ Übersteigen die Selbstkosten zuzüglich des durchschnittlichen Unternehmensgewinns den voraussichtlichen Veräußerungspreis, ist eine Teilwertabschreibung ebenfalls zulässig.¹⁰⁰ Im Vergleich zum Handelsrecht ist also bei der Ermittlung des Teilwertes im Steuerrecht zusätzlich noch ein Gewinnabschlag vorzunehmen. Dies folgt dem Grundgedanken der Teilwertbestimmung, dass der fiktive Erwerber des ganzen Unternehmens bei einer Weiterveräußerung der Erzeugnisse auch noch den durchschnittlichen Unternehmergewinn erzielen will.¹⁰¹

Auch im Steuerrecht erfolgt die Ermittlung des Teilwertes aufgrund eines voraussichtlich geminderten Veräußerungserlöses anhand der retrograden Wertermittlung. Für die retrograde Wertermittlung sieht das EStG jedoch zwei unterschiedliche Möglichkeiten vor. Die Subtraktionsmethode ähnelt der Ermittlung des beizulegenden Wertes nach Handelsrecht. Bei ihr ermittelt sich der Teilwert nach dem voraussichtlich erzielbaren Veräußerungserlös abzüglich des durchschnittlichen

⁹⁶ Einkommensteuergesetz, § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3.

⁹⁷ Vgl. H 6.7 „Teilwertvermutungen“ 4. Tiert EStH 2017.

⁹⁸ Vgl. BFH, Urt. v. 19.05.1972, III R 21/71, BStBl. 1972 II, S. 748.

⁹⁹ Vgl. BFH, Urt. v. 27.10.1983, IV R 143/80, BStBl. 1984 II, S. 35.

¹⁰⁰ Vgl. BFH, Urt. v. 24.02.1994, IV R 18/92, BStBl. 1994 II, S. 514/515.

¹⁰¹ Vgl. Adrian; Deubert, ebenda, § 253, RZ 524.

Unternehmensgewinns und der nach dem Bilanzstichtag noch anfallenden Aufwendungen. Die Anwendung der Subtraktionsmethode setzt jedoch voraus, dass aus der Betriebsabrechnung die nach dem Bilanzstichtag noch anfallenden Kosten ermittelt werden können. Ist dies aufgrund der Gegebenheiten im Unternehmen nicht möglich, kann der Teilwert auch nach folgender Formel ermittelt werden:

$$\text{Teilwert} = \frac{\text{erzielbarer Verkaufspreis}}{1+Y1 + Y2 \times W}$$

Dabei ist Y1 der durchschnittliche Unternehmergewinnprozentsatz, Y2 der Rohgewinnaufschlagrest und W der Prozentsatz an Kosten, der noch nach Abzug des durchschnittlichen Unternehmergewinnprozentsatzes vom Rohgewinnaufschlagssatz nach Bilanzstichtag anfällt.¹⁰² Um den Hintergrund der Formel genauer verstehen zu können, verweise ich auf die Herleitung in Anlage 4.

Steht bei halbfertigen Erzeugnissen im Rahmen eines Fertigungsauftrages am Bilanzstichtag bereits fest, dass aufgrund des Auftrages ein Verlust entstehen wird, ist dieser in voller Höhe bei der Ermittlung des Teilwertes der Erzeugnisse zu berücksichtigen und nicht auf den dem Fertigungsstand entsprechenden Anteil zu begrenzen.¹⁰³ Das Verbot der Bildung einer Rückstellung für drohende Verluste steht dem nicht entgegen, da die Bewertung von Vorräten nichts mit der Bewertung und Bilanzierung schwebender Geschäfte zu tun hat.¹⁰⁴ Außerdem geht die Teilwertabschreibung der Bildung einer Rückstellung vor; das Verbot der Verlustrückstellung erfasst nur denjenigen Teil des Verlustes, der durch die Teilwertabschreibung noch nicht verbraucht ist.¹⁰⁵ Eine Teilwertabschreibung ist deswegen bis zur Höhe der aktivierten Herstellungskosten möglich. Ein darüber hinausgehender Verlust kann jedoch, im Gegensatz zum Handelsrecht, aufgrund des Verbots der Bildung einer Rückstellung für drohende Verluste nach § 5 Abs. 4a Satz 1 EStG nicht aufwandswirksam berücksichtigt werden.

Eine Teilwertabschreibung ist jedoch nur zulässig, wenn sie auf einer voraussichtlich dauernden Wertminderung beruht.¹⁰⁶ Da fertige und unfertige Erzeugnisse nicht dazu bestimmt sind, dem Betrieb auf Dauer zu dienen, ist es für die Annahme einer dauerhaften Wertminderung ausreichend, wenn die Minderung bis zum Zeitpunkt der Bilanzaufstellung bzw. bei vorangegangener Veräußerung bis zu diesem Zeitpunkt anhält.¹⁰⁷

¹⁰² Vgl. R 6.8 Abs. 2 Satz 5 und 6 EStR 2012.

¹⁰³ Vgl. BFH, Urt. v. 07.09.2005, VIII R 1/05, BStBl. 2006 II, S. 298.

¹⁰⁴ Vgl. ebenda, S. 298.

¹⁰⁵ Vgl. ebenda, S. 298.

¹⁰⁶ Vgl. Einkommensteuergesetz, § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2.

¹⁰⁷ Vgl. BMF-Schreiben vom 02.09.2016, BStBl. 2016 I, S. 995.

4.3.2 Vergleich mit beizulegendem Wert nach HGB

Bei der Teilwertabschreibung handelt es sich um ein steuerrechtliches Wahlrecht. Im Gegensatz dazu sind nach dem HGB Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens zwingend auf den niedrigeren Wert abzuschreiben. Die Abschreibung in der Handelsbilanz ist jedoch nicht zwingend in der Steuerbilanz durch die Teilwertabschreibung nachzuvollziehen; der Steuerpflichtige kann auch darauf verzichten.¹⁰⁸ In diesem Fall weichen die Ansätze nach Handels- und Steuerbilanz voneinander ab.

Sofern der Steuerpflichtige das Wahlrecht ausübt, muss er die Wertminderung und die Dauerhaftigkeit anhand geeigneter Unterlagen nachweisen.¹⁰⁹ Wird der Teilwert nach der Subtraktionsmethode bestimmt, liegt er aufgrund der Berücksichtigung des durchschnittlichen Unternehmergewinns unter dem beizulegenden Wert nach HGB. Das steuerliche Abschreibungswahlrecht geht in diesem Fall über das handelsrechtliche Aktivierungsgebot hinaus.¹¹⁰

Ist dagegen nur eine vorübergehend Wertminderung, z. B. aufgrund von Schwankungen des Verkaufspreises gegeben, darf im Steuerrecht keine Wertminderung vorgenommen werden. Es verbleibt bei der Bewertung zu Herstellungskosten. Dem strengen Niederstwertprinzip nach Handelsrecht kann nicht gefolgt werden. In diesem Fall weichen Handels- und Steuerbilanz beim Wertansatz der fertigen und unfertigen Erzeugnisse zwingend voneinander ab.

Gemäß § 6 Abs. 2 Nr. 2 Satz 3 EStG in Verbindung mit Nr. 1 Satz 4 EStG sind bei einer Teilwertabschreibung in den folgenden Jahren die Herstellungskosten anzusetzen, außer der Steuerpflichtige weist nach, dass ein niedriger Teilwert angesetzt werden kann. Wie in der Handelsbilanz ist also auch in der Steuerbilanz, sofern das Erzeugnis noch vorhanden ist, an den folgenden Bilanzstichtagen der Teilwertansatz zu überprüfen. Ist der niedrigere Teilwert nicht mehr gegeben, ist eine Wertaufholung bis maximal auf die Herstellungskosten durchzuführen.

4.4 Teilgewinnrealisation

Soweit keine abweichenden Regelungen bestehen, ist für die Ermittlung des steuerlichen Gewinns das Betriebsvermögen anzusetzen, das sich nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung ergibt. Zu die-

¹⁰⁸ Vgl. BMF-Schreiben vom 12.03.2010, BStBl. 2010 I, S. 239 unter Berücksichtigung der Aktualisierungen durch BMF-Schreiben vom 22.06.2010, BStBl. 2010 I, S. 597, RZ 15.

¹⁰⁹ Vgl. Bilke; Heining; Mann, ebenda, S. 274, 4.3.3.4.3.

¹¹⁰ Vgl. Falterbaum; Bolk; Kirchner, ebenda, S. 751.

sen Grundsätzen gehört auch das Realisationsprinzip. Mangels abweichender Regelung bedeutet dies, dass auch die Erträge in der Steuerbilanz erst ausgewiesen werden dürfen, wenn sie realisiert sind.¹¹¹ Deswegen sind auch in der Steuerbilanz unfertige Erzeugnisse langfristiger Fertigungsaufträge mit den Herstellungskosten der halbfertigen Arbeiten ohne die in den Arbeiten ruhenden Gewinnanteile anzusetzen.¹¹² Wie im Handelsrecht erfolgt die Ertrags- und Gewinnrealisation erst mit Abnahme des Werkes bzw. mit Übergang von Nutzen und Lasten.

Fraglich ist, inwieweit es im Steuerrecht möglich ist, die Erträge aus Fertigungsaufträgen laufend zu realisieren. Die im Handelsrecht geltende Teilgewinnrealisation bei echten Teilleistungen ist im Steuerrecht aufgrund des Realisationsvorgangs ebenfalls anzuwenden.

Außerdem hat der BFH mit Urteil vom 14.05.2014 entschieden, dass eine Gewinnrealisierung bei Planungsleistungen eines Ingenieurs nicht erst mit Abnahme oder Stellung der Honorarschlussrechnung eintritt, sondern bereits zu dem Zeitpunkt, wo ein Anspruch auf Abschlagszahlung nach § 8 Abs. 2 HOAI in der Fassung vom 04. März 1991 (a. F.) entstanden ist. Nach § 8 Abs. 2 HOIA a. F. hat der Werkunternehmer in angemessenen zeitlichen Abständen für bereits nachgewiesene Leistungen einen Anspruch auf Abschlagszahlungen. Dieser Anspruch setzt nicht voraus, dass eine Teilabnahme vereinbart worden oder diese tatsächlich erfolgt ist, sondern lediglich, dass die Teilleistung abnahmefähig erbracht wurde und eine prüfbare Rechnung vorliegt.¹¹³ Mit auftragsgemäßer Erbringung der Planungsleistung ist die Abschlagszahlung folglich verdient und auch „so gut wie sicher“.¹¹⁴ Abschlagszahlungen sind deswegen nicht wie Anzahlungen aus schwebenden Geschäften zu behandeln, sondern die vereinnahmten Abschlagszahlungen sind gewinnerhöhend zu erfassen.¹¹⁵

Mit BMF-Schreiben vom 29. Juni 2015 wurde dieses Urteil auch auf die Abschlagszahlungen nach § 15 Abs. 2 HOIA in der Fassung vom 10. Juli 2013 (n. F.) sowie auf Abschlagszahlungen nach § 632a BGB erweitert. In § 15 Abs. 2 HOIA n. F. wurde § 8 Abs. 2 HOIA a. F. dadurch ergänzt, dass Abschlagszahlungen auch zu schriftlich vereinbarten Zeitpunkten gefordert werden können. Begründet wird diese Gesetzesanpassung damit, dass zwischenzeitliche Honorarvereinnahmungen eben gerade nicht der Abnahme ihrer Leistung gleichste-

¹¹¹ Vgl. BFH, Urt. v. 02.03.1990, III R 70/87, BStBl. 1990 II, S. 735.

¹¹² Vgl. H 6.7 „Halbfertige Bauten auf fremden Grund und Boden“ 1. Tiert EStH 2017.

¹¹³ Vgl. BFH, Urt. v. 14.05.2014, VIII R 25/11, BStBl. 2014 II, S. 968.

¹¹⁴ Vgl. ebenda, S. 968.

¹¹⁵ Vgl. ebenda, S. 968.

hen.¹¹⁶ In § 632 a BGB ist zudem noch explizit geregelt, dass Abschlagszahlungen vertraglich vereinbart sein müssen und eine Abnahme des Werkes voraussetzen. Deswegen wandte sich der Hauptfachausschuss des Institutes der Wirtschaftsprüfer in seinem Schreiben vom 8. April 2015 und in seiner 241. Sitzung gegen die Übertragung des o. g. Urteils auf Leistungen nach § 15 Abs. 2 HOIA n. F. und § 632a BGB. Sofern Abschlagszahlungen an den Auftragnehmer geleistet werden, handele es sich hierbei regelmäßig um vorläufige Zahlungen, die ganz oder teilweise rückgefordert werden könnten.¹¹⁷ Die Abschlagszahlung hätte insoweit nur vorläufigen Charakter, denn der Auftragnehmer könne sie erst endgültig behalten, wenn er das Werk ohne Mangel erbracht habe.¹¹⁸ Eine Übertragung des BFH-Urteils vom 14.05.2014 auf Abschlagszahlungen nach § 632a BGB bzw. nach § 15 Abs. 2 HOIA n. F. sei deswegen nicht zulässig.¹¹⁹ Die Anwendungen der Rechtsprechung des BFH und der Regelungen des BMF-Schreibens vom 29. Juni 2015 würden zu einer echten Durchbrechung der Maßgeblichkeit führen.¹²⁰

Mit BMF-Schreiben vom 15. März 2016 wurde das BMF-Schreiben vom 29. Juni 2015 aufgehoben. Die Anwendung der Grundsätze des BFH-Urteils sind auf Abschlagszahlungen nach § 8 Abs. 2 HOAI a. F. zu beschränken, d. h. sie gelten für alle Leistungen, die bis zum 17. August 2009 vertraglich vereinbart wurden.¹²¹ Die Teilgewinnrealisation ist nicht auf Abschlagszahlungen nach § 632a BGB und § 15 Abs. 2 HOIA n. F. anzuwenden. Solche Abschlagszahlungen sind aufgrund des Realisationsprinzips weiterhin erfolgsneutral als Verbindlichkeiten aus erhaltenen Anzahlungen in der Bilanz zu berücksichtigen.

Gerade dieser Werdegang verdeutlicht die Brisanz des Konflikts zwischen einer vorzeitigen Ertragsrealisation bei langfristigen Aufträgen und dem Realisationsprinzip. Er zeigt vor allem, dass ohne eine Lockerung des Realisationsprinzips auch im Steuerrecht eine Teilgewinnrealisation ohne einen echten Realisationsakt kaum möglich ist. Es verbleibt deswegen auch im Steuerrecht regelmäßig beim Ansatz der unfertigen und fertigen Erzeugnisse und Leistungen zu Herstellungskosten, bzw. bei Wahlrechtsausübung, zu einem dauerhaft niedrigeren Teilwert.

¹¹⁶ Vgl. Institut der Wirtschaftsprüfer: Berichterstattung zur 241. Sitzung des HFA - Gewinnrealisierung bei Abschlagszahlungen nach HOAI a. F. und HOAI n. F. bzw. Abschlagszahlungen nach § 632a BGB, 24.09.2015, URL: <https://www.idw.de/blob/84058/97dc5d841e170c0634337add584625a2/down-hfa-241-berichterstattung-hoai-data.pdf>, Stand vom 15.02.2019, 20.24 Uhr, S. 5.

¹¹⁷ Vgl. ebenda, S. 2.

¹¹⁸ Vgl. ebenda, S. 2.

¹¹⁹ Vgl. ebenda, S. 6.

¹²⁰ Vgl. ebenda, S. 6.

¹²¹ Vgl. BMF-Schreiben vom 15.03.2016, BStBl. 2016 I, S. 279.

5 Die Bewertung nach IAS/IFRS

5.1 Vorräte nach IAS 2

„Zielsetzung dieses Standards ist die Regelung der Bilanzierung von Vorräten.“¹²² Vorräte im Sinne des IAS/IFRS sind Vermögenswerte, die zum Verkauf im normalen Geschäftsgang gehalten werden, die sich in der Herstellung für einen solchen Verkauf befinden oder die als Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe dazu bestimmt sind, bei der Herstellung oder der Erbringung von Dienstleistungen verbraucht zu werden.¹²³ Die fertigen Erzeugnisse eines Unternehmens sind regelmäßig zum Verkauf im normalen Geschäftsgang gedacht, die unfertigen Erzeugnisse befinden sich in der Herstellung für einen solchen Verkauf. Bei unfertigen und fertigen Leistungen und Erzeugnissen handelt es sich deswegen um Vorräte im Sinne des IAS/IFRS, die grundsätzlich nach IAS 2 zu bilanzieren sind. Vorräte sind danach mit dem niedrigeren Wert aus Anschaffungs- oder Herstellungskosten und Nettoveräußerungswert zu bewerten.¹²⁴ Für selbstgeschaffene Vorräte, wie die unfertigen und fertigen Erzeugnisse, sind die Herstellungskosten maßgebend.

5.1.1 Herstellungskosten

Nach IAS 2.10 gehören zu den Herstellungskosten alle Kosten, die angefallen sind, um die Vorräte an ihren derzeitigen Ort und in ihren derzeitigen Zustand zu versetzen. Es sind dabei alle „produktionsgebundenen Vollkosten“ zu berücksichtigen.¹²⁵ Im Gegensatz zum Handels- und Steuerrecht wird dem Bilanzierenden bei der Bestimmung der Höhe der Herstellungskosten kein Wahlrecht bzw. Spielraum gewährt.

Nach IAS 2.12 und 2.15 gehören zu den Herstellungskosten für Vorräte neben den direkt zurechenbaren Kosten (= Einzelkosten), auch die systematisch zuzurechnenden fixen und variablen Produktionsgemeinkosten sowie sonstige Kosten, wenn sie angefallen sind, um die Vorräte an ihren derzeitigen Ort und ihren derzeitigen Zustand zu versetzen. IAS 2 enthält jedoch kein detailliertes Berechnungsschema zur Ermittlung der Herstellungskosten. Ausschlaggebend für die

¹²² International Accounting Standard 2.1.

¹²³ Vgl. International Accounting Standard 2.6.

¹²⁴ Vgl. International Accounting Standard 2.9.

¹²⁵ Kirsch: Einführung in die internationale Rechnungslegung nach IFRS, 10. Auflage, Herne: NWB-Verlag, 2016, S. 104.

Aktivierung als Herstellungskosten ist der direkte Zusammenhang der entstandenen Aufwendungen mit dem hergestellten Produkt.¹²⁶

Aus IAS 2.12 geht hervor, dass Einzelkosten zwingend in die Herstellungskosten einzubeziehen sind. Als Beispiel für die Einzelkosten werden dabei die Fertigungskosten genannt. Aber auch die Materialeinzelkosten und die Sonderkosten der Fertigung sind zwingend zu aktivieren. Bezüglich der Einzelkosten gibt es deswegen keine Abweichungen zum Handels- und Steuerrecht.

Auch die Produktionsgemeinkosten sind bei der Ermittlung der Herstellungskosten zwingend zu berücksichtigen. Diese sind zu unterteilen in fixe und variable Gemeinkosten. Fixe Produktionsgemeinkosten können keinem Erzeugnis direkt zugeordnet werden und fallen unabhängig vom Produktionsvolumen relativ konstant an.¹²⁷ Dazu gehören zum Beispiel Abschreibungen und Instandhaltungskosten von Betriebsgebäuden und –einrichtungen und Aufwendungen für das Management und die Verwaltung.¹²⁸ Die fixen Produktionsgemeinkosten werden auf Grundlage der normalen Kapazität zu den Herstellungskosten hinzugerechnet.¹²⁹ Nach IAS 2.13 ist die normale Kapazität das Produktionsvolumen, das im Durchschnitt unter normalen Umständen und unter Berücksichtigung von Ausfällen aufgrund planmäßiger Instandhaltung erwartet werden kann. Konkret bedeutet das, dass zunächst alle angefallenen fixen Produktionsgemeinkosten auf die bei normaler Kapazität hergestellte Anzahl der Stücke verteilt werden. So werden die Gemeinkosten je Stück bei normaler Kapazitätsauslastung ermittelt. Nur dieser Betrag darf die Herstellungskosten des einzelnen Erzeugnisses erhöhen. Dadurch soll erreicht werden, dass bei geringer Auslastung auch wirklich nur die Kosten aktiviert werden, die im direkten Zusammenhang mit der Produktion des einzelnen Erzeugnisses stehen. Die sog. Leerkosten, die auf die unzureichende Kapazitätsauslastung entfallen, werden eliminiert und sind in der Periode ihres Anfalls als Aufwand zu erfassen.¹³⁰ Gleichzeitig findet jedoch in Perioden mit ungewöhnlich hoher Kapazitätsauslastung keine Anpassung an die Normalbeschäftigung statt.¹³¹ Hier sinken die fixen Gemeinkosten je Stück. Bei Anpassung an die Normalkapazität würde sonst eine Bewertung über den Gesamtherstellungskosten stattfinden.

¹²⁶ Vgl. Pellens; Fülbier; Gassen; et. Al.: Internationale Rechnungslegung, 10. Auflage, Stuttgart: Schäffer-Poeschel Verlag, 2017, S. 485.

¹²⁷ Vgl. International Accounting Standard 2.12.

¹²⁸ Vgl. International Accounting Standard 2.12.

¹²⁹ Vgl. International Accounting Standard 2.13.

¹³⁰ Vgl. International Accounting Standard 2.13.

¹³¹ Vgl. Lüdenbach; Hoffmann; Freiberg: Haufe IFRS-Kommentar, 15. Auflage, Freiburg, München, Stuttgart: Haufe Gruppe, 2017, § 17, RZ 43.

Variable Produktionsgemeinkosten sind nicht direkt der Produktion zurechenbare Kosten, die (nahezu) unmittelbar mit dem Produktionsvolumen variieren.¹³² Aufgrund ihrer Abhängigkeit von der Kapazität sind diese stets in voller Höhe auf die einzelnen Produktionseinheiten zu verteilen. Zu den variablen Gemeinkosten gehören zum Beispiel Aufwendungen für Hilfs- und Betriebsstoffe. Dem Grunde nach stimmen also auch die Material- und Fertigungsgemeinkosten nach IAS/IFRS mit denen aus Handels- und Steuerrecht überein. Aufgrund der strengen Eliminierung der Leerkosten kann es jedoch der Höhe nach zu Unterschieden kommen, da diesbezüglich der Spielraum im Steuer- und Handelsrecht deutlich höher ist.

Verwaltungskosten und soziale Kosten sind nur insoweit bei den Herstellungskosten zu berücksichtigen, als sie auch im Zusammenhang mit der Produktion stehen.¹³³ So sind zum Beispiel Kosten, die auf die Buchung der Löhne für Fertigungskräfte entfallen, aktivierungspflichtig. Soweit sie auf die Buchung der Löhne von Vertriebspersonal entfallen, besteht ein Aktivierungsverbot. Bei der Berücksichtigung aufgrund des Produktionsbezuges und deren Abgrenzung wird in der Praxis großzügig umgegangen.¹³⁴ So sind auch pauschale Zuschläge, zum Beispiel aufgrund der Anzahl der Arbeitnehmer in der Fertigung zur Anzahl der sonstigen Arbeitnehmer zulässig, wenn dies eine sinnvolle Lösung ergibt.¹³⁵ Die Zuschlagssätze sind wiederum vergleichbar mit denen im HGB.

Bezüglich der Berücksichtigung von Steuern trifft IAS 2 keine explizite Aussage. Aufgrund der Berücksichtigung aller produktionsbezogenen Kosten sind jedoch auch Steuern insoweit aktivierungspflichtig, als sie auf den Zeitraum der Herstellung entfallen und für die Produktion notwendig sind. Dies betrifft insbesondere die Grundsteuer, soweit sie auf das/die Produktionsgebäude entfällt. Für Ertragssteuer besteht ein generelles Aktivierungsverbot, da diese erst im Anschluss an die Herstellung anfallen.¹³⁶

Fremdkapitalkosten sind bei den Herstellungskosten zu berücksichtigen, wenn ein qualifizierter Vermögensgegenstand hergestellt wird und die Fremdkapitalkosten dem Herstellungsvorgang direkt zugeordnet werden können.¹³⁷ Ein qualifizierter Vermögensgegenstand liegt nach IAS 23.5 dann vor, wenn ein beträchtlicher Zeitraum erforderlich ist, um die Vorräte verkaufsfähig zu machen. Ein be-

¹³² Vgl. International Accounting Standard 2.12.

¹³³ Vgl. Lüdenbach; Hoffmann; Freiberg, ebenda, § 17, RZ 41.

¹³⁴ Vgl. ebenda, § 17, RZ 42.

¹³⁵ Vgl. ebenda, § 17, RZ 42.

¹³⁶ Vgl. Bohl; Beiersdorf (Hrsg.): Beck'sches IFRS-Handbuch, 4. Auflage, München, Bern:

C.H.Beck, Stämpfli, 2013, § 8, RZ 47.

¹³⁷ Vgl. International Accounting Standard 23.8.

trächtlicher Zeitraum meint dabei im Allgemeinen einen Zeitraum ab 12 Monaten.¹³⁸ Eine Aktivierung der Fremdfinanzierungskosten kommt deswegen regelmäßig nur bei langfristiger Fertigung in Frage. Fremdkapitalkosten können direkt der Herstellung eines qualifizierten Vermögensgegenstandes zugeordnet werden, wenn die Kosten vermieden worden wären, wenn die Ausgaben für die Herstellung der Vermögensgegenstandes nicht angefallen wären.¹³⁹ Das heißt, dass Fremdfinanzierungskosten in dem Umfang aktivierbar sind, indem sie für Fremdmittel anfallen, die speziell für die Herstellung des qualifizierten Vermögensgegenstandes aufgenommen wurden.

Forschungskosten dürfen im Rahmen der Herstellungskosten für Vorräte nach IAS 38.54 nicht aktiviert werden. Im Gegensatz dazu sind Entwicklungskosten, die einem Produktionsvorgang zugeordnet werden können, als Herstellungskosten der betreffenden Produkte zu aktivieren.¹⁴⁰ Insoweit gibt es keine Abweichungen zum Handels- und Steuerrecht.

Für die Ermittlung der Herstellungskosten enthält IAS 2.16 abschließend eine beispielhafte Aufzählung von Aktivierungsverboten. Nicht aktiviert dürfen demnach anormale Beträge für Materialabfälle, Fertigungslöhne oder andere Produktionskosten, Lagerkosten, die nicht vor und während des Herstellungsvorganges angefallen sind, Verwaltungsgemeinkosten, die nicht dazu beitragen, die Vorräte in ihren derzeitigen Zustand zu versetzen und Vertriebskosten.¹⁴¹

Bei der Vorratsbewertung zu Herstellungskosten bestehen zwischen IAS/IFRS, HGB und Steuerrecht große Ähnlichkeiten. Der größte Unterschied ist jedoch, dass im HGB für bestimmte Kostenbestandteile, z. B. für Kosten der allgemeinen Verwaltung und Kosten für soziale Einrichtungen, ein Aktivierungswahlrecht besteht. Aktivierungswahlrechte sind in IAS/IFRS nicht zu finden. Außerdem beinhalten die Gemeinkosten, die nach HGB und Steuerrecht aktiviert werden dürfen auch Aufwendungen, die nicht unmittelbar herstellungsbezogen anfallen.¹⁴² Nach IAS/IFRS dürfen diese Bestandteile nicht in die Herstellungskosten einbezogen werden. Für einen tabellarischen Vergleich der Herstellungskosten nach HGB/Steuerrecht und IAS/IFRS verweise ich auf die Anlage 5.

¹³⁸ Vgl. Bohl; Beiersdorf (Hrsg.), ebenda, § 8, RZ 24.

¹³⁹ Vgl. International Accounting Standard 23.10.

¹⁴⁰ Vgl. Bohl; Beiersdorf (Hrsg.), ebenda, § 8, RZ 48.

¹⁴¹ Vgl. International Accounting Standard 2.16.

¹⁴² Vgl. Pellens; Fülbier; Gassen; et. Al., ebenda, S. 502.

5.1.2 Nettoveräußerungswert

Vorräte sind auf den niedrigeren Nettoveräußerungswert abzuschreiben, wenn sie zum Beispiel beschädigt, ganz oder teilweise veraltet, der Verkaufspreis zurückgegangen ist, oder die geschätzten Kosten der Fertigstellung gestiegen sind.¹⁴³

Nettoveräußerungswert ist gemäß IAS 2.6 der geschätzte, im normalen Geschäftsgang erzielbare Verkaufserlös abzüglich der geschätzten Kosten bis zur Fertigstellung und der geschätzten Vertriebskosten. Der Nettoveräußerungswert ermittelt sich bei Vorräten folglich stets anhand des Absatzmarktes über eine retrograde Wertermittlung. Die Ermittlung des Nettoveräußerungswertes bei unfertigen und fertigen Erzeugnissen nach IAS/IFRS unterscheidet sich deswegen nicht von der absatzmarktorientierten Ermittlung des beizulegenden Wertes nach dem HGB.

Der im normalen Geschäftsgang erzielbare Verkaufserlös ist aufgrund von verlässlichen substanziellen Hinweisen zu schätzen.¹⁴⁴ Liegt ein Börsen- oder Marktpreis vor, ist dieser bei der Schätzung zu berücksichtigen.¹⁴⁵ Bei der Schätzung des Verkaufserlöses sind auch Preis- und Kostenänderungen bis zum Bilanzstichtag zu berücksichtigen, selbst wenn diese erst nach dem Bilanzstichtag bekannt werden.¹⁴⁶ Vom geschätzten Verkaufserlös sind alle noch anfallenden Kosten abzuziehen.

Eine Abschreibung auf den Nettoveräußerungswert ist zwingend durchzuführen, wenn dieser unterhalb der Herstellungskosten liegt. Bezüglich der Vorräte gilt auch lt. IAS/IFRS das strenge Niederstwertprinzip. Der Nettoveräußerungswert ist dabei jedoch der einzige Abschreibungsmaßstab. Eine Abschreibung auf die Wiederherstellungskosten oder auf andere Vergleichswerte ist nach IAS/IFRS bei Vorräten unzulässig. Außerdem sind bei schwebenden Geschäften über den Verkauf von Vorratsvermögen Rückstellungen für drohende Verluste insoweit zu bilden, wie der Verlust über die Herstellungskosten der vorhandenen Bestände hinausgeht.¹⁴⁷ Auch insoweit gibt es folglich keine Unterschiede zur Handelsbilanz. Für die Behandlung der Rückstellung gilt IAS 37.

Nach IAS 2.33 ist der Nettoveräußerungswert in jeder Folgeperiode, in der die Erzeugnisse noch im Unternehmen sind, neu zu ermitteln. Sofern die Umstände

¹⁴³ Vgl. International Accounting Standard 2.28.

¹⁴⁴ Vgl. International Accounting Standard 2.30.

¹⁴⁵ Vgl. Pellens; Fülber; Gassen; et. Al., ebenda, S. 493.

¹⁴⁶ Vgl. International Accounting Standard 2.30.

¹⁴⁷ Vgl. International Accounting Standard 2.31.

für die frühere Wertminderung nicht mehr länger vorliegen, ist eine Wertaufholung auf die Herstellungskosten bzw., sofern der Nettoveräußerungswert trotzdem noch niedriger ist, auf diesen Wert durchzuführen. Die Wertaufholung ist als Minderung des Materialaufwandes im entsprechenden Jahr zu berücksichtigen.¹⁴⁸

Ist der Nettoveräußerungswert größer als die Herstellungskosten, sind die Vorräte mit den Herstellungskosten zu bewerten. Zwischen Nettoveräußerungswert lt. IAS/IFRS und beizulegender Wert lt. HGB gibt es deswegen sowohl im Ansatz, als auch in der Ermittlung und der Höhe bei den fertigen und unfertigen Erzeugnissen keine Unterschiede.

5.2 Erfassung von Erlösen aus langfristigen Fertigungsaufträgen

Eine Bewertung von unfertigen Erzeugnissen aufgrund langfristiger Fertigungsaufträge nach IAS 2 ist jedoch ausgeschlossen. Für die Berücksichtigung von Erlösen und Aufwendungen im Rahmen von langfristigen Fertigungsaufträgen gibt es einen gesonderten Standard. Bis zum 31.12.2017 war der IAS 11 für die Fertigungsaufträge maßgebend. Mit Wirkung zum 01.01.2018 wurde der IAS 11 durch den IFRS 15 ersetzt. Ich werde deswegen im Folgenden kurz auf die Rechtslage bis zum 31.12.2017 nach IAS 11 und ausführlicher auf die aktuelle Rechtslage nach IFRS 15 eingehen.

5.2.1 Rechtslage bis zum 31.12.2017 – IAS 11

Im IAS 11 bestand der primäre Fokus auf der Verteilung der Auftrags Erlöse und Auftragskosten langfristiger Fertigungsaufträge auf alle Bilanzperioden, in denen die Fertigungsleistung erbracht wurde.¹⁴⁹ Nach IAS 11.22 waren Umsätze und Gewinne bei langfristiger Fertigung in der Regel kontinuierlich nach dem Leistungsfortschritt (percentage-of-completion(POC)-Methode) und nicht erst bei Auftragsbefreiung zu erfassen. Vom Anwendungsbereich des IAS 11 umfasst waren dabei periodenübergreifende Fertigungsaufträge des Auftragnehmers, die eine kundenspezifische Einzelfertigung regelten.¹⁵⁰ Ich verweise diesbezüglich auf die Definition unter 2. Unfertige und fertige Erzeugnisse und Leistungen.

Voraussetzung für die kontinuierliche Verteilung des Gewinns aus dem Fertigungsauftrag war, dass sich das Ergebnis verlässlich schätzen ließ. Für die Anforderungen diesbezüglich verweise ich auf IAS 11.22 und 11.23. War das Er-

¹⁴⁸ Vgl. International Accounting Standard 2.34.

¹⁴⁹ Vgl. International Accounting Standard 11 – Zielsetzung.

¹⁵⁰ Vgl. Bohl; Beiersdorf (Hrsg.), ebenda, § 9, RZ 6.

gebnis eines Fertigungsauftrages verlässlich schätzbar und ergab sich aufgrund dieser Schätzung ein Gewinn, waren Auftragserlöse entsprechend des jeweiligen Fertigstellungsgrades in den einzelnen Bilanzierungsperioden zu erfassen.¹⁵¹ Zu den Auftragserlösen gehörten die ursprünglich vereinbarten Erlöse sowie Zahlungen aufgrund von Änderungen zum ursprünglichen Vertrag, von Nachforderungen oder Prämien, wenn es wahrscheinlich war, dass sie zu Erlösen führten, und soweit diese verlässlich ermittelt werden konnten.¹⁵²

Die dazugehörigen Auftragskosten waren in der Periode als Aufwand zu erfassen, in der die Leistung erbracht worden ist.¹⁵³ Auftragskosten waren alle dem Vertrag zugehörigen Kosten ab dem Zeitpunkt der Ertragserlangung bis zur Erfüllung, einschließlich konkreter Kosten zur Erlangung des Auftrages.¹⁵⁴ Nach IAS 11.16 gehörten dazu die direkt mit dem Vertrag verbundenen Kosten, die allgemein dem Vertrag zurechenbaren Kosten und sonstige Kosten, die dem Kunden vertragsmäßig gesondert in Rechnung gestellt werden können.¹⁵⁵ Dies waren zum Beispiel die Fertigungslöhne, die Aufwendungen für das Fertigungsmaterial, die planmäßige Abschreibung der eingesetzten Maschinen und Anlagen, Kosten für den Transport, für Anmietung von Maschinen und Anlagen, Aufwendungen für Versicherungen, die Fertigungsgemeinkosten und regelmäßig auch Fremdkapitalkosten.¹⁵⁶ Kosten der allgemeinen Verwaltung und Vertriebskosten konnten nicht im Rahmen des IAS 11 berücksichtigt werden, außer sie wurden lt. Vertrag erstattet.¹⁵⁷

Die Verteilung der Erträge erfolgte anhand des Fertigstellungsgrades. Zur Ermittlung des Fertigstellungsgrades sah IAS 11 unterschiedliche Möglichkeiten vor. Diese waren zu unterteilen in inputorientierte und outputorientierte Verfahren.¹⁵⁸ Das inputorientierte Verfahren oder auch Einsatzverfahren setzte die bis zum Stichtag angefallenen Kosten, Arbeits- oder Maschinenstunden in Relation zu den zu erwartenden Gesamtkosten oder –stunden.¹⁵⁹ Beim outputorientierten Verfahren oder auch Leistungsverfahren wiederum wurde das Verhältnis der bisher erbrachten Leistung zur Gesamtleistung aufgestellt. Als Aufteilungsmaßstab dafür galten Teilleistungen, produzierte Einheiten bei mehreren Teilen oder Zwi-

¹⁵¹ Vgl. International Accounting Standard 11.22.

¹⁵² Vgl. International Accounting Standard 11.11.

¹⁵³ Vgl. International Accounting Standard 11.25.

¹⁵⁴ Vgl. International Accounting Standard 11.21.

¹⁵⁵ Vgl. International Accounting Standard 11.16.

¹⁵⁶ Vgl. International Accounting Standard 11.17 und 11.18.

¹⁵⁷ Vgl. International Accounting Standard 11.20.

¹⁵⁸ Vgl. Wagenhofer: Internationale Rechnungslegungsstandards IAS/IFRS, 6. Auflage, München: mi-Wirtschaftsbuch FinanzBuch-Verlag, 2010, S. 289.

¹⁵⁹ Vgl. Lüdenbach; Hoffmann; Freiberg, ebenda, S. 87 und 88.

schenergebnisse, die zuvor vereinbart wurden.¹⁶⁰ Anzuwenden war die Methode, mit der die erbrachte Leistung am verlässlichsten bewertet werden konnte.¹⁶¹ Die aktivierbaren Kosten zuzüglich des anteilig ermittelten Gewinns und abzüglich eventuell erhaltener Teilabrechnungen waren als Forderung auf der Aktivseite auszuweisen.¹⁶²

Konnte das Ergebnis des Fertigungsauftrages nicht verlässlich geschätzt werden, wurden die in der Periode angefallenen Auftragskosten als Aufwand erfasst. Ein Ertrag konnte nur in Höhe der bereits angefallenen, wahrscheinlich einbringlichen Auftragskosten erfasst werden.¹⁶³ In diesem Fall kam es regelmäßig zur Realisation eines Ertrages in Höhe der erfassten Auftragskosten, d. h. ein Gewinn wurde effektiv nicht erfasst. Bei nicht verlässlicher Schätzung des Ergebnisses entsprach der Wertansatz nach IAS/IFRS deswegen regelmäßig dem Ansatz nach Handels- und Steuerrecht.

Wenn absehbar war, dass die gesamten Auftragskosten die Erlöse überstiegen, war der zu erwartende Verlust sofort als Aufwand zu erfassen.¹⁶⁴ Die Verluste waren nicht nach dem Fertigungsgrad, sondern in voller Höhe zu berücksichtigen. Ggf. in vorherigen Perioden berücksichtigte Gewinne erhöhten den zu berücksichtigenden Verlust noch. Entstand aufgrund der vollständigen Verlustberücksichtigung ein passiver Bilanzposten, war dieser als Rückstellung auszuweisen.¹⁶⁵

5.2.2 Rechtslage ab 01.01.2018 – IFRS 15

Die IAS 11 und 18 stellten kein allgemeines Regelwerk zur Umsatzrealisierung dar, sondern regelten nur sehr lückenhaft wenige Einzelfälle. Aus dem Ziel heraus, ein einheitliches Modell zur Ertragsrealisation zu entwickeln, was auch die bestehenden Regelungslücken schließt, wurde im Mai 2014 schließlich der IFRS 15 „Erlöse aus Verträgen mit Kunden“ veröffentlicht.¹⁶⁶ Dieser ersetzt die bisherigen IAS 11, IAS 18 und IFRIC 15 und stellt nunmehr eine einheitliche Regelung zur Erlösrealisation aus Kundenverträgen dar, die auch für die langfristigen Fertigungsaufträge gilt. Dabei ergeben sich durch IFRS 15 im Vergleich zu IAS 11 nicht zwangsläufig wesentliche Unterschiede. Größere Abweichungen sind eher bei komplexen Geschäften zu erwarten, die Auswirkungen für die gewöhnlichen

¹⁶⁰ Vgl. Bohl; Beiersdorf (Hrsg.), ebenda, § 9, RZ 62.

¹⁶¹ Vgl. International Accounting Standard 11.30.

¹⁶² Vgl. Bohl; Beiersdorf (Hrsg.), ebenda, § 9, RZ 89.

¹⁶³ Vgl. International Accounting Standard 11.32.

¹⁶⁴ Vgl. International Accounting Standard 11.36.

¹⁶⁵ Vgl. Driesch; Riese; Schlüter (Hrsg.): Beck'sches IFRS-Handbuch, 5. Auflage, München:

C.H.Beck, 2016, § 9, RZ 130.

¹⁶⁶ Vgl. ebenda, § 9, RZ 132.

Fertigungsaufträge halten sich in Grenzen.¹⁶⁷ Da IFRS 15 insbesondere den Spielraum bei komplexeren Verträgen begrenzen soll, ist er zum Teil sehr ausführlich gestaltet. Ich werde jedoch nicht auf alle Regelungen des IFRS 15 im Detail eingehen, sondern beschränke mich auf die Vorgaben, die für die Realisation von Erträgen aus standardmäßigen Fertigungsaufträgen notwendig sind.

Die Behandlung von Erträgen aus Kundenverträgen nach IFRS 15 orientiert sich am „control-Prinzip“.¹⁶⁸ Das „control-Prinzip“ macht die Realisation von Erträgen vom Übergang der Beherrschungsmacht abhängig. Dabei wird der Umsatzrealisierungsprozess in 5 Schritte gegliedert:

5.2.2.1 Identifizierung des Vertrages

Grundlage für die Berücksichtigung nach IFRS 15 ist ein Vertrag. Nach IFRS 15.10 ist ein Vertrag eine Vereinbarung zwischen zwei oder mehr Parteien, die durchsetzbare Rechte und Pflichten begründet. Bei langfristigen Fertigungsaufträgen handelt es sich um Werklieferungsverträge gemäß § 650 BGB oder Werkverträge gemäß § 631 BGB, bei denen sich der Unternehmer zur Herstellung des Werkes und der Besteller zur Entrichtung der Vergütung verpflichtet.¹⁶⁹ Es handelt sich somit um einen Vertrag im Sinne des IFRS 15.

Ein Vertrag fällt aber auch nur dann in den Anwendungsbereich des IFRS 15, wenn er die in IFRS 15.9 weiter genannten Voraussetzungen erfüllt. Insbesondere muss der Vertrag wirtschaftliche Substanz für das Unternehmen haben, d. h. er muss sich erwartungsgemäß auf die künftigen Geldflüsse des Unternehmens auswirken.¹⁷⁰ Es ist deswegen nicht ausreichend, gleichartige Vermögensgegenstände untereinander zu tauschen oder einen Vermögensgegenstand zu verkaufen und gleichzeitig, ggf. auch von einem Dritten, wieder zurück zu erwerben.¹⁷¹ Bei den Fertigungsaufträgen besteht die Gegenleistung regelmäßig in Geld bzw. zumindest nicht in einem gleichartigen Gegenstand. Ein Vertrag mit wirtschaftlicher Substanz ist deswegen gegeben. Außerdem müssen die Vertragsparteien dem Vertrag zugestimmt und sich zur Erfüllung der Leistungen verpflichtet haben, und die Rechte einer jeden Partei sowie die Zahlungsbedingungen hinsichtlich der zu liefernden Güter müssen festgestellt werden können.¹⁷² Das heißt, es muss ein wirksamer und bindender Vertrag vorliegen. Kein Vertrag im Sinne des IFRS 15.12 liegt vor, wenn und solange beide Vertragsparteien das Recht haben,

¹⁶⁷ Vgl. Pellens; Fülbier; Gassen; et. Al., ebenda, S. 317 und 318.

¹⁶⁸ Vgl. Driesch; Riese; Schlüter (Hrsg.), ebenda, § 9, RZ 145.

¹⁶⁹ Vgl. 2. Fertige und unfertige Leistungen und Erzeugnisse, S. 4.

¹⁷⁰ Vgl. Lüdenbach; Hoffmann; Freiberg, ebenda, § 25, RZ. 38.

¹⁷¹ Vgl. Pellens; Fülbier; Gassen; et. Al., ebenda, S. 319.

¹⁷² Vgl. International Financial Reporting Standard 15.9.

den bisher komplett unerfüllten Vertrag ohne Entschädigung einseitig zu kündigen. Sobald jedoch mit der Leistungserfüllung begonnen wurde, handelt es sich bei Fertigungsverträgen regelmäßig um bindende Verträge, die die o. g. Voraussetzungen erfüllen. Schließlich gilt IFRS 15 nur dann, wenn der Unternehmer die vereinbarte Vergütung wahrscheinlich erhalten wird. Eine Umsatzrealisierung nach IFRS 15 ist demnach auch dann unzulässig, wenn bereits bei Beginn der Leistungserfüllung von dem Erhalt der Vergütung nicht mehr ausgegangen werden kann.¹⁷³

IFRS 15 ist weiterhin nur anzuwenden, wenn es sich bei der gegenüberliegenden Vertragspartei um einen Kunden handelt. Nach IFRS 15.6 ist ein Kunde eine Partei, die mit einem Unternehmen vertraglich vereinbart hat, im Austausch für eine Gegenleistung Güter oder Dienstleistungen aus der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit zu erhalten. Die Fertigung eines Erzeugnisses aufgrund eines Fertigungsauftrages erfolgt im Rahmen der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit. Dafür erhält der Unternehmer eine vertraglich vereinbarte Gegenleistung. Bei Fertigungsaufträgen handelt es sich deswegen zweifelsfrei um Verträge mit Kunden.

So werden langfristige Fertigungsverträge regelmäßig als Verträge mit Kunden eingeordnet, für die der IFRS 15 Anwendung findet.

5.2.2.2 Identifikation separater Leistungsverpflichtungen

Jeder Vertrag ist im Hinblick auf seine Leistungsverpflichtungen zu identifizieren. Leistungsverpflichtung ist jede vertragliche Zusage eines eigenständigen Guts, einer eigenständigen Serviceleistung oder eines eigenständigen Bündels aus Gütern und Serviceleistungen.¹⁷⁴ Sind in einem Vertrag mehrere Leistungsverpflichtungen enthalten, sind diese insbesondere für die Ertragsrealisation separat zu behandeln, wenn die einzelnen Leistungen eigenständig abgrenzbar sind. Dies ist nach IFRS 15.27 dann der Fall, wenn der Kunde aus den einzelnen Gütern oder Leistungen einen Nutzen ziehen kann, und die Zusage zur Übertragung des Guts oder der Dienstleistung anhand des Vertrages gesondert abgrenzbar ist. Ob die Leistung anhand des Vertrages gesondert abgrenzbar ist, ist nach IFRS 15.29 danach zu beurteilen, ob der Kunde aufgrund der vertraglichen Regelung Anspruch auf einzeln zugesagte Leistungen hat oder auf ein kombiniertes Gut bzw. eine kombinierte Leistung. Leistungsversprechen sind demnach nicht separat zu behandeln, wenn mehrere Leistungen schließlich zu einem vom Kun-

¹⁷³ Vgl. Lüdenbach; Hoffmann; Freiberg, ebenda, § 25, RZ. 35.

¹⁷⁴ Vgl. ebenda, § 25, RZ. 50.

den in Auftrag gegebenen, kombinierten Endprodukt verbunden werden.¹⁷⁵ Dies ist regelmäßig bei den Fertigungsaufträgen der Fall. Ein Fertigungsvertrag sieht zum Beispiel den Bau eines Gebäudes vor, das nach Übergabe sofort vom Kunden nutzungsfähig ist. Der Bau beinhaltet Leistungen wie die Bauplanung, die Erdarbeiten, den Rohausbau und den Innenausbau. Alle genannten Leistungen könnten grundsätzlich einzeln voneinander abgrenzbare Leistungen darstellen. Das vom Kunden in Auftrag gegebene Werk ist jedoch das fertige Haus und nicht die einzelnen Leistungen. Anhand des Vertrages sind die Leistungen deswegen regelmäßig nicht voneinander trennbar. Eine Aufgliederung in verschiedene Leistungen unterbleibt. Regelmäßig wird bei Werkverträgen bzw. Werklieferungsverträgen ein bestimmtes Werk in Auftrag gegeben, für welches die Gesamtleistung geschuldet wird. Eine Aufgliederung in verschiedene Leistungen kann deswegen bei Fertigungsaufträgen in den meisten Fällen unterbleiben.

5.2.2.3 Bestimmung des Transaktionspreises

Die Erlöse aus den Verträgen mit Kunden sind in Höhe des Transaktionspreises zu erfassen.¹⁷⁶ Nach IFRS 15.47 ist der Transaktionspreis die Gegenleistung, die ein Unternehmen im Austausch für die Übertragung der zugesagten Güter oder Dienstleistungen auf einen Kunden voraussichtlich erhalten wird. Bei der Bestimmung des Transaktionspreises sind verschiedene Faktoren zu berücksichtigen. Weichen Zeitpunkt der Leistungserbringung und der vereinbarte Zahlungszeitpunkt erheblich voneinander ab, ist der Vertragspreis um die im Vertrag enthaltenen Entgelte für die Finanzierung zu kürzen. Dies ist auch unabhängig davon, ob die Finanzierung explizit im Vertrag geregelt ist oder sich aus der Praxis ergibt. Für die Errechnung des Zinsanteils hat das Unternehmen den Zinssatz zu verwenden, den es auch bei einem gesonderten Finanzierungsgeschäft mit dem Kunden bei Vertragsbeginn festlegen würde.¹⁷⁷ Dabei sind auch alle im Vertrag geregelten Sicherheiten und zusätzlichen Vereinbarungen zu berücksichtigen. Die Auswirkungen einer Finanzierung (Zinsaufwendungen oder Erträge) hat der Unternehmer gemäß IFRS 15.65 getrennt von den Erlösen aus Verträgen mit Kunden zu erfassen. Sie müssen jedoch aus Vereinfachungsgründen nicht herausgerechnet werden, wenn die erwartete Zeitspanne zwischen Übertragung von Leistung und Gegenleistung nicht mehr als ein Jahr beträgt.¹⁷⁸

¹⁷⁵ Vgl. International Financial Reporting Standard 15.29 a).

¹⁷⁶ Vgl. International Financial Reporting Standard 15.46.

¹⁷⁷ Vgl. International Financial Reporting Standard 15.64.

¹⁷⁸ Vgl. International Financial Reporting Standard 15.63.

Ist das vertragliche Entgelt außerdem (teilweise) variabel, ist der daraus voraussichtlich resultierende Betrag zu schätzen.¹⁷⁹ Nach IAS 15.51 ist die Höhe des Entgelts zum Beispiel aufgrund von Skonti, Rabatten, Rückerstattungen, Preisnachlässen, Anreizen, Leistungsprämien oder Vertragsstrafen variabel. Hängt die Gegenleistung vom Eintreten oder Nichteintreten eines künftigen Ereignisses ab, ist das Entgelt insoweit auch variabel. Aufgrund der Unsicherheit hat das Unternehmen unter Einbeziehung aller verfügbaren Informationen das variable Entgelt zu schätzen. Die variablen Gegenleistungen sind dabei auf den Betrag zu begrenzen, der selbst bei Abweichung von der Schätzung höchstwahrscheinlich keine Rücknahme bereits erfasster Umsatzerlöse zur Folge hat.¹⁸⁰ Anhaltspunkte für eine erhöhte Wahrscheinlichkeit zur Umsatzkorrektur liegen nach IFRS 15.57 zum Beispiel vor, wenn die variable Gegenleistung in hohem Maße von Faktoren abhängt, die der Unternehmer selbst nicht beeinflussen kann oder wenn die Erfahrungen des Unternehmers mit ähnlichen Verträgen begrenzt sind. Gewährt der Unternehmer häufig Preisnachlässe, oder ist die Vergütungshöhe über einen längeren Zeitraum unsicher, indiziert dies ebenfalls eine erhöhte Wahrscheinlichkeit. Kommt der Unternehmer aufgrund der genannten Indikatoren zu dem Entschluss, dass durch die Berücksichtigung der variablen Entgelte eine spätere Umsatzkorrektur durchaus wahrscheinlich ist, dürfen diese nicht in den Transaktionspreis einbezogen werden, d. h. der Transaktionspreis ist um Rabatte zu mindern; Anreize und Leistungsprämien dürfen ihn nicht erhöhen.¹⁸¹ Bezüglich variabler Entgelte wird stets lieber ein niedrigerer Transaktionspreis angesetzt, als dass die bereits erfassten Erlöse später korrigiert werden müssen. Die Schätzung der variablen Entgelte im Rahmen des Transaktionspreises ist jährlich auf Basis der neuesten Informationen anzupassen.¹⁸²

Die Gegenleistung muss nicht immer in Geldeswert bestehen, sondern kann auch in Form einer Sachleistung erfolgen. Liegt ein Tausch mit einer unähnlichen Sachgegenleistung vor, bestimmt sich der Transaktionspreis nach dem beizulegenden Zeitwert der erhaltenen Gegenleistung.¹⁸³ Kann der beizulegende Zeitwert nicht hinreichend geschätzt werden, so ist die Gegenleistung mit dem Einzelveräußerungspreis der auf den Kunden übergehenden Leistung zu bestimmen.¹⁸⁴

¹⁷⁹ Vgl. International Financial Reporting Standard 15.50.

¹⁸⁰ Vgl. Pellens; Fülbier; Gassen; et. Al., ebenda, S. 327.

¹⁸¹ Vgl. International Financial Reporting Standard 15.56.

¹⁸² Vgl. Pellens; Fülbier; Gassen; et. Al., ebenda, S. 327.

¹⁸³ Vgl. International Financial Reporting Standard 15.66.

¹⁸⁴ Vgl. International Financial Reporting Standard 15.67.

Bei der Bestimmung des Transaktionspreises für langfristige Fertigungsaufträge ist insbesondere die Abgrenzung zu Entgelten für die Finanzierung und die Schätzung der variablen Entgelte zu beachten.

5.2.2.4 Verteilung des Transaktionspreises

Im nächsten Schritt ist der eben bestimmte Transaktionspreis auf die unterschiedlichen Leistungsverpflichtungen aufzuteilen. Dies erfolgt regelmäßig auf Grund des Verhältnisses der relativen Einzelveräußerungspreise der einzelnen Leistungen. Können die Einzelveräußerungspreise nicht ermittelt werden, sind sie aufgrund aller verfügbaren Informationen zu schätzen.¹⁸⁵

Da bei den Fertigungsaufträgen jedoch regelmäßig nur eine einzige Leistungsverpflichtung vorliegt, bezieht sich der Transaktionspreis auch nur auf diese eine Leistung. Eine Verteilung des Transaktionspreises ist deswegen meist nicht notwendig.

5.2.2.5 Ertragsrealisation

Im fünften Schritt wird schließlich die eigentliche Ertragsrealisation konkretisiert. Wie bereits erwähnt, erfolgt die Erlöserfassung mit Erfüllung der Leistungsverpflichtung, d. h. mit Erlangung der Beherrschung über den Vermögensgegenstand und deren Nutzen durch den Kunden.¹⁸⁶ Es ist deswegen zu klären, wann die Verfügungsmacht auf den Kunden übergeht. Im Gegensatz zum HGB, wo regelmäßig von einem Zeitpunkt ausgegangen wird, unterscheidet IFRS 15 zwischen zeitraumbezogenen und zeitpunktbezogenen Leistungsverpflichtungen. Dies ist gleichzeitig auch der größte Unterschied zum HGB, denn zeitraumbezogene Leistungsverpflichtungen gibt es dort nicht. In IAS/IFRS ist der Begriff der zeitraumbezogenen Leistungen dafür umso weiter gefasst. Leistungsverpflichtungen, die über einen bestimmten Zeitraum erfüllt werden, liegen vor, wenn der Kunde einen kontinuierlichen Nutzen bereits während der Erbringung der Leistung hat, oder durch die Leistung des Unternehmers ein vom Kunden beherrschter Gegenstand erstellt oder verbessert wird.¹⁸⁷ Letzteres liegt insbesondere beim Bau eines Hauses auf dem Kundengrundstück vor. Eine Leistungsverpflichtung, die über einen bestimmten Zeitraum erfüllt wird, liegt aber auch dann vor, wenn der herzustellende Vermögenswert keine alternativen Nutzungsmöglichkeiten für das anfertigende Unternehmen aufweist, und es einen Rechtsanspruch auf Be-

¹⁸⁵ Vgl. International Financial Reporting Standard 15.78.

¹⁸⁶ Vgl. International Financial Reporting Standard 15.31.

¹⁸⁷ Vgl. Lüdenbach; Hoffmann; Freiberg, ebenda, § 25, RZ 140.

zahlung der bereits erbrachten Leistung hat.¹⁸⁸ Eine alternative Nutzungsmöglichkeit scheidet zum Beispiel dann aus, wenn der Vermögensgegenstand nach spezifischen Vorgaben des Kunden gefertigt wird, sodass der Gegenstand an einen anderen Kunden nur mit erheblichen weiteren Kosten bzw. zu einem deutlich niedrigeren Veräußerungspreis weiterveräußert werden könnte.¹⁸⁹ Dies ist regelmäßig bei den langfristigen Fertigungsaufträgen im Maschinen- und Anlagenbau der Fall, da der Kunde ein seinen Wünschen und Zwecken entsprechendes Werk in Auftrag gibt.

Zusätzlich dazu muss im Vertrag geregelt sein, dass der Unternehmer einen durchsetzbaren Zahlungsanspruch hinsichtlich der bisher erbrachten Leistung hat. Um das Risiko des Unternehmers abzusichern, werden auch diesbezüglich regelmäßig Regelungen im Vertrag festgelegt, sodass bei Fertigungsaufträgen in der Regel die Voraussetzungen für die zeitraumbezogene Leistungsverpflichtung gegeben sind. Deswegen erfolgt auch die Umsatzrealisation bei Fertigungsaufträgen als zeitraumbezogener Prozess, wobei die Höhe des jeweils zu realisierenden Umsatzes nach dem Fertigstellungsgrad zu erfolgen hat.¹⁹⁰ Zur Ermittlung des Fertigstellungsgrades werden in IFRS 15.41 wiederum die output- und inputbasierten Methoden genannt, die in den Paragraphen B14 – B19 zu IFRS 15 nochmal genauer erläutert werden. Es ergeben sich dabei aber keine Unterschiede zu den bereits bei IAS 11 genannten Methoden. Ich verweise deswegen auf Punkt 5.2.1. Der anhand des Fertigstellungsgrades anteilig ermittelte Transaktionspreis ist als Erlös zu erfassen. In den Folgejahren ist die Differenz des neu ermittelten Transaktionspreises zum Transaktionspreis des letzten Bilanzstichtages als Erlös zu erfassen.

Bei der Erlöserfassung ergeben sich deswegen zum bisherigen IAS 11 keine Unterschiede, da auch weiterhin die Erlöse aus langfristigen Fertigungsaufträgen regelmäßig nach dem Fertigstellungsgrad zu erfassen sind. Unterschiede ergeben sich hauptsächlich in der Höhe der zu erfassenden Erlöse aufgrund der Bestimmung des Transaktionspreises. Sollte im Einzelfall die zeitraumbezogene Leistungserfüllung nicht gegeben sein, liegt zwingend eine zeitpunktbezogene Leistungsverpflichtung vor, bei der der Erlös zum Zeitpunkt der Verschaffung der Verfügungsmacht zu erfassen ist. Dies entspricht der Erlösrealisation nach HGB.

¹⁸⁸ Vgl. International Financial Reporting Standard 15.35 a).

¹⁸⁹ Vgl. Pellens; Fülber; Gassen; et. Al., ebenda, S. 340.

¹⁹⁰ Vgl. Driesch; Riese; Schlüter (Hrsg.), ebenda, § 9, RZ 141.

5.2.2.6 Ansatz in der Bilanz und Anhang

Im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses handelt es sich um ein schwebendes Geschäft, bei dem sich Leistung und Gegenleistung saldieren, da keine der beiden Parteien schon eine Leistung erbracht hat. Sobald eine der beiden Parteien eine vertragliche Leistung bzw. einen Teil davon erbracht hat, hat das Unternehmen den Vertrag als Vertragsvermögenswert oder Vertragsverbindlichkeit auszuweisen.¹⁹¹ Der Unternehmer hat eine vertragliche Schuld auszuweisen, wenn der Kunde eine Gegenleistung entrichtet hat, bevor bereits eine Leistung an den Kunden übergegangen ist.¹⁹² Im Gegensatz dazu hat der Unternehmer einen vertraglichen Vermögenswert auszuweisen, wenn er das Recht auf eine Gegenleistung hat. Dies ist der Fall, wenn er bereits eine Leistung an den Kunden übertragen und dafür noch keine Zahlung bzw. nur eine wertmäßig geringere Zahlung erhalten hat.¹⁹³ Eine Minderung des Wertansatzes ist gemäß IFRS 9 zu prüfen, da der vertragliche Vermögensgegenstand mit einer Forderung vergleichbar ist.¹⁹⁴ Es handelt sich jedoch nicht um eine Forderung, da der Unternehmer noch kein unbedingtes Recht auf die Gegenleistung hat.

Aufgrund des IFRS 15.110 ff. hat der Unternehmer umfangreiche Angaben bezüglich der Verträge mit Kunden zu machen. Dazu gehören Angaben zum Realisationszeitpunkt, d. h. Angaben, wann die Leistung erfüllt ist, und im Zusammenhang damit auch Angaben zur Beurteilung des Fertigungsfortschrittes bei zeitraumbezogenen Leistungen.¹⁹⁵ Außerdem sind die Erlöse mit Kunden von anderen Erträgen zu unterscheiden und die kundenbezogenen Bilanzposten gesondert aufzuschlüsseln.¹⁹⁶

Die umfangreichen Angabepflichten sollen dazu dienen, alle nützlichen Informationen zu übermitteln, um die wirtschaftliche Situation des Unternehmens auch diesbezüglich möglichst realistisch beurteilen zu können.

Wie bereits erwähnt, ändert IFRS 15 die Realisierung von Erträgen langfristiger Fertigungsaufträge nicht grundsätzlich. Zwar sind die Voraussetzungen für eine zeitraumbezogene Ertragsrealisation enger gefasst als noch in IAS 11, werden aber trotzdem regelmäßig bei langfristigen Fertigungsaufträgen erfüllt. Deswegen kommt es auch nach IFRS 15 bei langfristiger Fertigung regelmäßig zu einer Erlösrealisation nach dem Fertigstellungsgrad. Dies stellt auch den wesentlichsten

¹⁹¹ Vgl. International Financial Reporting Standard 15.105.

¹⁹² Vgl. International Financial Reporting Standard 15.106.

¹⁹³ Vgl. International Financial Reporting Standard 15.107.

¹⁹⁴ Vgl. International Financial Reporting Standard 15.107.

¹⁹⁵ Vgl. Lüdenbach; Hoffmann; Freiberg, ebenda, § 25, RZ 243.

¹⁹⁶ Vgl. ebenda, § 25, RZ 243.

Unterschied in der Bilanzierung von fertigen und unfertigen Erzeugnissen nach IAS/IFRS im Vergleich zum HGB und Steuerrecht dar. Dort ist eine generelle Ertragsrealisation nach dem Fertigstellungsgrad aufgrund des Realisationsprinzips ausgeschlossen. Zwingende Voraussetzung für die Verteilung der Erlöse ist regelmäßig die Vereinbarung und Abnahme von echten Teilleistungen. Im Gegensatz dazu ist es nach IAS/IFRS für eine fertigungsbegleitende Erlöserfassung nicht notwendig, echte Teilleistungen zu vereinbaren. Diese wirken sich hier maximal auf den Fertigstellungsgrad aus. Die Unterscheidung zwischen zeitraumbezogener und zeitpunktbezogener Leistungsverpflichtung ist davon nicht abhängig, weswegen es auch ohne echte Teilleistungen nach IAS/IFRS zu einer Verteilung der Erlöse auf den Herstellungszeitraum kommt. Für einen konkreteren Vergleich diesbezüglich verweise ich auf das Beispiel in Anlage 6.

6 Fazit

„Wann sind Umsatzerlöse als realisiert anzusehen und vor allem wann noch nicht?“, stellt eine Kernfrage der nationalen und internationalen Rechnungslegung dar, die angesichts von sich dynamisch entwickelnden Geschäftsmodellen und dem immer kreativer werdenden Angebot an Gütern und Dienstleistungen nichts von ihrer Aktualität und Brisanz eingebüßt hat.“¹⁹⁷ Insbesondere beim Großanlagenbau, beim Schiffsbau, beim Hoch- und Tiefbau und bei anderen Aufträgen, die sich über einen oder mehrere Bilanzstichtage hinwegziehen, besteht deswegen stets die Fragestellung, ob Gewinne kontinuierlich oder erst mit Fertigstellung und Abnahme als realisiert gelten sollen und dürfen. Im Handels- und Steuerrecht werden dabei immer wieder neue Ansätze diskutiert, die die fortlaufende Ertragsrealisation möglich machen könnten. Über allem steht jedoch das Realisationsprinzip, was die Erfassung der Erlöse von der Realisation des Umsatzes abhängig macht. Dabei sind an die Realisation enge Voraussetzungen geknüpft, der Erfolg muss nahezu sicher sein. Eine zeitraumbezogene Verschaffung der Verfügungsmacht wie in den IAS/IFRS, kennt das HGB nicht. So verbleibt es beim Steuer- und Handelsrecht regelmäßig bei der Erlöserfassung zum Zeitpunkt der tatsächlichen Übergabe des Werkes oder Teilwerkes. Eine Erfassung der Erträge anhand des Fertigungsgrades ist nach herrschender Meinung nicht möglich. Dies beruht vor allem auf der Bedeutung, die die Handelsbilanz hat. Sie dient in erster Linie zur Bemessung des ausschüttbaren Gewinns und als Informationsquelle, insbesondere für Gläubiger. Dabei muss sehr konsequent darauf geachtet werden, dass keine Gewinne ausgeschüttet werden, die eigentlich nicht existieren bzw. eventuell tatsächlich nie realisiert werden. Gerade im Hinblick auf den Gläubigerschutz sind die engen Grenzen des Realisationsprinzips in der Handelsbilanz von solch einer enormen Bedeutung. Mangels abweichender gesetzlicher Regelung hält sich das Steuerrecht bei der Ertragserfassung auch insoweit an das Handelsrecht, obwohl hier grundsätzlich eine kontinuierliche Erlöserfassung denkbar wäre.

Bei den IAS/IFRS steht der Gläubigerschutz im Gegensatz dazu nicht im Vordergrund. Deswegen ist es insbesondere bei den Erlösen aus langfristigen Fertigungsaufträgen geboten, diese nach dem Fertigstellungsgrad zu erfassen, wenn das Ergebnis verlässlich geschätzt werden kann. Die Erlöse werden hier also kontinuierlich erfasst. Diesbezüglich sind sehr detaillierte Angaben im Anhang zu machen. Insgesamt wird dadurch in der Bilanz nach IAS/IFRS ein deutlich realis-

¹⁹⁷ Küting; Lam: Umsatzrealisierung dem Grunde nach, In DStR, Nr. 46/2012, München: C.H.Beck, S. 2348/2348.

tischeres Bild von der aktuellen Situation des Unternehmens in den Jahren der Fertigung und im Jahr der Fertigstellung dargestellt.

Im Gegensatz dazu sind Verluste grundsätzlich sowohl im Handels- und Steuerrecht als auch nach IAS/IFRS stets mit ihrer Entstehung in voller Höhe zu berücksichtigen. Dabei ergibt sich jedoch bei der Steuerbilanz eine Abweichung. Hier dürfen die Verluste nur bis zur Höhe der aktivierten Herstellungskosten im Rahmen der Teilwertabschreibung berücksichtigt werden. Im Handelsrecht und nach IAS/IFRS ist ein darüberhinausgehender Verlust im Rahmen einer Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften zu erfassen. Dies ist im Steuerrecht gemäß § 5 Abs. 4a EStG unzulässig.

Auch bei der Abschreibung auf den niedrigeren Wert gibt es Unterschiede. Während nach HGB und IAS/IFRS stets bei einem niedrigen Wert auf diesen abzuschreiben ist, darf im Steuerrecht eine Teilwertabschreibung nur in Anspruch genommen werden, wenn es sich um eine dauerhafte Wertminderung handelt. Außerdem hat der Bilanzierende im Steuerrecht ein Wahlrecht zum Ansatz des niedrigeren Wertes, nach HGB und IAS/IFRS ist zwingend abzuschreiben. Gerade diese Punkte untermalen die These in der Einleitung, dass durch steuerrechtliche Sonderregelungen auch verhindert werden soll, dass der Steuerpflichtige seinen Gewinn in der Steuerbilanz zu günstig, d. h. zu gering ausweist. So sollen noch nicht realisierte Verluste den Gewinn nicht mindern, sondern maximal neutralisieren und auch das nur, wenn diese von Dauer sind. Für ein Beispiel zu einem verlustbringenden Fertigungsauftrag verweise ich auf die Anlage 7.

Bei der Ermittlung der Herstellungskosten gibt es nur geringe Abweichungen. Der größte Unterschied ist, dass es nach HGB und Steuerrecht Aktivierungswahlrechte für bestimmte Gemeinkosten gibt, während nach IAS/IFRS alle im Zusammenhang mit der Herstellung stehenden Kosten zwingend zu aktivieren sind. Darüber hinaus besteht ein Aktivierungsverbot, Spielraum wird dem Unternehmen bei der Höhe der Herstellungskosten nicht gelassen. Auch sind „fixe Leerkosten“ bei ungenügender Kapazitätsauslastung nach IAS/IFRS zwingend zu eliminieren. Eine solche Regelung gibt es zwar grundsätzlich auch im Handels- und Steuerrecht, jedoch ist diese deutlich unkonkreter und lässt dem Unternehmen auch hier wieder mehr Spielraum. Die zwingende Eliminierung nach IAS/IFRS beruht auch wieder auf dem Ziel, die wirtschaftliche Lage möglichst konkret darzustellen. Würden die fixen Gemeinkosten in voller Höhe aktiviert werden, würden Bilanzsumme und Gewinn des Unternehmens automatisch steigen. Einem möglichen Investor oder Lieferanten würde es so wahrscheinlich gar

nicht auffallen, dass das Unternehmen nur ungenügend ausgelastet ist. Dadurch könnte das Unternehmen versuchen, seine „Krise“ zu vertuschen.

Zusammenfassend kann man sagen, dass die drei Bilanzen bereits bei dem einen Bilanzposten der fertigen und unfertigen Erzeugnisse einige Unterschiede aufweisen. Diese sind vor allem den unterschiedlichen Zwecken der Bilanzen geschuldet. Schließlich werden Bilanzen nicht um ihrer selbst willen gefordert und erstellt, sondern sind immer Mittel zur Erfüllung bestimmter Zwecke.¹⁹⁸ Es wäre deswegen falsch zu schlussfolgern, dass eine Bilanz schlechter und eine andere besser ist. Vielmehr sind die Bilanzen immer im Hinblick auf ihren Zweck und Adressatenkreis zu betrachten und vor allem anzuwenden.

¹⁹⁸ Vgl. Federmann, ebenda, S. 59.

Anlagenverzeichnis

Anlage 1 – Betriebsabrechnungsbogen.....	VII
Anlage 2 – Übersicht zur Ermittlung der Herstellungskosten	VIII
Anlage 3 – Retrograde Wertermittlung des beizulegenden Wertes.....	IX
Anlage 4 – Herleitung der Formel zur Ermittlung des Teilwertes	X
Anlage 5 – Umfang der Herstellungskosten nach Handelsrecht/Steuerrecht und IAS/IFRS .	XI
Anlage 6 – Beispiel langfristige Fertigung mit Gewinn	XII
Anlage 7 – Beispiel langfristige Fertigung mit Verlust	XVI

Anlage 1 – Betriebsabrechnungsbogen

Kostenarten (Beispiele)	lt. Buchführung €	Verteilungsschlüssel	Kostenstellen			
			Material	Fertigung	Verwaltung	Vertrieb
Betriebsstoffe	80.000	2:11:1:2	10.000	55.000	5.000	10.000
Strom, Gas, Wasser	55.000	1:8:1:1	5.000	40.000	5.000	5.000
Hilfslöhne, Gehälter	250.000	3:11:7:4	30.000	110.000	70.000	40.000
Abschreibung	110.000	2:6:2:1	20.000	60.000	20.000	10.000
	495.000		65.000	265.000	100.000	65.000
Materialeinzelkosten			1.000.000			
MGK-Zuschlagssatz			6,5 %			
Fertigungseinzelkosten				300.000		
FGK-Zuschlagssatz				88,33 %		
Herstellungskosten gesamt	= 495.000 + 1.000.000 + 300.000				1.795.000	1.795.000
Zuschlagssatz					5,57 %	3,62 %

Anlage 2 – Übersicht zur Ermittlung der Herstellungskosten

<p>Materialeinzelkosten = direkt zuordenbare Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, Halb- und Fertigteilerzeugnisse, wiederverwendbare Abfälle</p>
<p>+ Materialgemeinkosten (anhand des Materialgemeinkostenzuschlagsatzes) = Kosten der Lagerung, Wartung, Verwaltung, Versicherung und Bewachung der unfertigen Erzeugnisse und Leistungen</p>
<p>+ Fertigungseinzelkosten = Fertigungslöhne einschließlich Aufwendungen für Überstunden, Feiertags- und Sonderzuschläge, Leistungsprämien, bezahlte Ausfallzeiten sowie gesetzliche und tarifliche Sozialleistungen und Arbeitgeberanteile zur Sozialversicherung</p>
<p>+ Fertigungsgemeinkosten (anhand des Fertigungsgemeinkostenzuschlagsatzes) = Gehälter und Löhne für Werkstattangehörige, Techniker, Zeichner, Betriebsingenieure, Konstrukteure, Materialprüfer und technische Leiter = Hilfslöhne für Transport, Kraftanlagen, Reinigung, Arbeitsvorbereitung, Abfallbeseitigung = Kosten für Hilfs- und Betriebsstoffe, Brennstoff- und Energiekosten = Pflege und Instandhaltungskosten für Betriebsgebäude, Betriebseinrichtungen, Maschinen und Werkzeuge sowie Aufwendungen für Modelle, Schablonen und Formen</p>
<p>+ Sonderkosten der Fertigung = direkt dem Produkt zuordenbare Entwicklungs-, Versuchs- und Konstruktionskosten, z. B. Kosten der Fertigung von Modellen und Spezialwerkzeugen, Entwurfskosten oder Patent- und Lizenzgebühren</p>
<p>+ Werteverzehr des Anlagevermögens = planmäßige Abschreibung = nicht Teilwertabschreibung oder andere außerordentliche Abschreibungen</p>
<p>= handelsrechtliche Mindestherstellungskosten</p>
<p>+ allgemeine Verwaltungskosten = Aufwendungen für die Geschäftsleitung und kaufmännische Leitung, Betriebsrat und Personalbüro, Ausbildung = Aufwendungen für Einkauf und Wareneingang, Nachrichtenwesen, Rechnungswesen (einschließlich Buchführung, Kalkulation, Statistik und Planung) = Aufwendungen für Versicherungen, Gebühren und Beiträge</p>
<p>+ soziale Kosten = Aufwendungen für betriebliche Einrichtungen (z. B. Kantine) = freiwillige soziale Leistungen (nicht arbeitsvertraglich oder tarifvertraglich geregelte Aufwendungen) = Aufwendungen für die betriebliche Altersvorsorge</p>
<p>+ Zinsen für Fremdkapital, soweit sie auf den Zeitraum der Herstellung entfallen</p>
<p>= handelsrechtliche Maximalherstellungskosten</p>
<p>Verbot für: - Vertriebskosten - Forschungskosten - Kalkulatorische Kosten</p>

Anlage 3 – Retrograde Wertermittlung des beizulegenden Wertes

Voraussichtlicher, vorsichtig zu schätzender Verkaufserlös

- noch anfallende Herstellungskosten
- voraussichtliche Erlösschmälerungen
- noch anfallende Verwaltungskosten
- noch anfallende Vertriebskosten
- noch anfallende Kapitaldienstkosten

= am Bilanzstichtag beizulegender Wert bei absatzmarktorientierten fertigen und unfertigen Erzeugnissen

Anlage 4 – Herleitung der Formel zur Ermittlung des Teilwertes

$$\text{Formel: } X (\text{Teilwert}) = \frac{\text{erzielbarer Verkaufspreis}}{1+Y_1 + Y_2 \times W}$$

Y1 = der Durchschnittsunternehmergewinnprozentsatz, d. h. der durchschnittliche Reingewinn im Verhältnis zu den Anschaffungskosten

Y2 = der Rohgewinnaufschlagsrest, d. h. der prozentuale Anteil der im Rohgewinn enthaltenen Aufwendungen bezogen auf die Anschaffungskosten

W = Prozentsatz an Kosten, der nach Abzug von Y1 vom Rohgewinnaufschlagsatz nach Bilanzstichtag noch anfällt

Der Formelmethode liegt die Tatsache zugrunde, dass sich der Veräußerungspreis aus den Anschaffungskosten zzgl. Rohgewinn ergibt:¹⁹⁹

$$\begin{aligned} \text{VP} &= \text{AK} + \text{AK} \times Y \text{ (Rohgewinnaufschlagsatz)} \\ &\text{bzw. anders ausgedrückt: } \text{VP} = \text{AK} \times (1+Y) \\ \text{Bezogen auf die Anschaffungskosten heißt dies: } \text{AK} &= \frac{\text{VP}}{1+Y} \end{aligned}$$

Der Rohgewinn setzt sich zusammen aus dem Reingewinn und den übrigen, über die Anschaffungskosten hinausgehenden Aufwendungen. Der Rohgewinnaufschlagsatz kann folglich aufgeteilt werden in einen Gewinnaufschlaganteil (=Y1) und in den prozentualen Anteil der übrigen, über die Anschaffungskosten hinausgehenden Aufwendungen (= Y2), d. h. $Y = Y_1 + Y_2$.²⁰⁰

Bei der Formelmethode wird weiterhin davon ausgegangen, dass der zu ermittelnde Teilwert im selben Verhältnis zu dem gesunkenen, noch erzielbaren Veräußerungspreis steht, wie die Anschaffungskosten zum ursprünglichen Verkaufspreis.²⁰¹ Deswegen werden in der Formel nun die Anschaffungskosten durch den Teilwert und der VP durch den noch zu erzielenden Veräußerungspreis ersetzt. Es würde gelten:

$$X = \frac{\text{erzielbarer Verkaufspreis}}{1+Y_1 + Y_2}$$

Durch Multiplikation aller Aufwendungen, die im Rohgewinnaufschlagsatz enthalten sind (=Y2) mit dem Prozentsatz der Kosten, die tatsächlich nur noch nach dem Bilanzstichtag anfallen, wird schließlich erreicht, dass die übrigen Aufwendungen auch nur in diesem Umfang abgezogen werden.²⁰² Daraus folgt die endgültige Formel:

$$X = \frac{\text{erzielbarer Verkaufspreis}}{1+Y_1 + Y_2 \times W}$$

¹⁹⁹ Vgl. Falterbaum; Bolk; Kirchner, ebenda, S. 759.

²⁰⁰ Vgl. ebenda, S. 759.

²⁰¹ Vgl. ebenda, S. 759.

²⁰² Vgl. ebenda, S. 760.

Anlage 5 – Umfang der Herstellungskosten nach Handelsrecht/Steuerrecht und IAS/IFRS

	Handelsrecht/Steuerrecht	IAS/IFRS
Einzelkosten:		
Materialeinzelkosten	Pflicht	Pflicht
Fertigungseinzelkosten	Pflicht	Pflicht
Sonderkosten der Fertigung	Pflicht	Pflicht
Gemeinkosten:		
Materialgemeinkosten	Pflicht	Pflicht
Fertigungsgemeinkosten	Pflicht	Pflicht
Werteverzehr des Anlagevermögens	Pflicht	Pflicht
Allgemeine Verwaltungskosten	Wahlrecht	anteilige Pflicht
Kosten für freiwillige soziale Leistungen, Kosten für soziale Einrichtungen, Kosten für betriebliche Altersvorsorge	Wahlrecht	anteilige Pflicht
Ertragssteuern	Verbot	Verbot
Vertriebskosten	Verbot	Verbot
Fremdkapitalkosten	anteiliges Wahlrecht	anteilige Pflicht
Forschungskosten	Verbot	Verbot

Anlage 6 – Beispiel langfristige Fertigung mit Gewinn

Sachverhalt

Die Künstlerin Kathleen Krauß (K) beauftragt die Altbau AG Schwarzenberg (AG) im September 2017 mit dem Bau einer großen Villa im Altbaustil. Da sie selbst oft unterwegs ist und keine Zeit dafür investieren will, soll die AG von der kompletten Planung über den Rohbau, der Verlegung von Rohleitungen, Verkabelung und Installationsleistungen bis zur Bezugsfertigkeit der Villa Alles übernehmen. Die Villa soll auf dem Grundstück von K errichtet werden. Die Abnahme der Villa ist für den 30. September 2019 geplant. Es wird ein Grundvertragspreis in Höhe von 800 T€ vereinbart, der nach Abnahme des Werkes zu entrichten ist. Dieser erhöht/vermindert sich für jeden vollen Monat, den die Villa frühzeitiger/verspäteter fertiggestellt und abgenommen wird um je 10 T€. Die AG plant mit Herstellungskosten in Höhe von 700 T€ und mit Selbstkosten in Höhe von 760 T€. Der durchschnittliche Unternehmergewinn beträgt 5 % der Umsatzerlöse. Auf Grundlage der langjährigen Erfahrungen der AG im Baugeschäft geht sie von maximalen Abweichungen vom vereinbarten Termin von – 90 Tagen und + 30 Tagen aus. In diesem Zeitraum verteilen sich die Fertigstellungstermine statistisch gleich.

In 2017 sind der AG bereits Herstellungskosten für die konkrete Planung der Villa in Höhe von 50 T€ und Selbstkosten in Höhe von 54 T€ entstanden. Preisveränderungen sind nicht absehbar.

Ansatz zum 31.12.2017

Handelsrecht

Die angefallenen Selbstkosten wurden laufend als Aufwand gebucht.

Die Villa ist in der Handelsbilanz als unfertiges Erzeugnis zu bilanzieren, und mit den Herstellungskosten zu bewerten. Zu den Herstellungskosten gehören auch die Kosten für die Planung, da diese im konkreten Zusammenhang mit der Villa stehen (= Sonderkosten der Fertigung). Der Ansatz der Villa zum 31.12.2017 erfolgt in Höhe von 50 T€. Der beizulegende Wert beträgt:

810.000 €	voraussichtlicher Verkaufspreis
- 706.000 €	noch anfallende Selbstkosten
= 104.000 €	beizulegender Wert

Der voraussichtlich erzielbare Veräußerungspreis ist zu schätzen. Bildet man den Durchschnitt aus den möglichen Fertigstellungsterminen erhält man einen Erwartungswert von - 30 Tagen, d. h. die Fertigstellung erfolgt nach den Erfahrungen der letzten Jahre 30 Tage zu früh. Der Vertragspreis erhöht sich um 10 T€. Der geschätzte, voraussichtlich erzielbare Verkaufspreis beträgt 810 T€.

Der beizulegende Wert ist höher als die Herstellungskosten. Es verbleibt beim Ansatz zu Herstellungskosten. In 2017 entstehen deswegen Erlöse aus Aktivierung in Höhe von 50 T€.

Steuerrecht

Die angefallenen Selbstkosten wurden auch hier laufend als Aufwand gebucht.

Die Bilanzierung der Villa in der Steuerbilanz erfolgt als „Halbfertige Bauten auf fremden Grund und Boden“, was eine Sonderform der unfertigen Erzeugnisse darstellt. Auch hier erfolgt der Ansatz zu den Herstellungskosten in Höhe von 50 T€.

Der Teilwert beträgt:	810.000 €	voraussichtlicher Verkaufspreis
	- 706.000 €	noch anfallende Selbstkosten
	- 40.000 €	durchschnittlicher Unternehmergewinn
	= 63.000 €	Teilwert

Dieser ist höher als die Herstellungskosten; es verbleibt beim Ansatz zu Herstellungskosten in Höhe von 50 T€. Es entstehen auch hier Erlöse aus Aktivierung in Höhe von 50 T€.

IAS/IFRS

1. Identifizierung des Vertrages:

Bei dem genannten Auftragsverhältnis mit K handelt es sich um einen Werkvertrag im Sinne des § 631 BGB, der zweifelsfrei einen Vertrag mit einem Kunden/einer Kundin im Sinne des IFRS 15 darstellt.

2. Identifikation separater Leistungsverpflichtungen:

Der Vertrag enthält unterschiedliche Leistungsverpflichtungen (z. B. Planung, Rohbau, Heizungsinstallation, etc.), welche grundsätzlich alle voneinander abgrenzbar sein könnten. Bei der fertigen Villa handelt es sich jedoch um ein von K in Auftrag gegebenes Enderzeugnis. Die AG verbindet alle Dienstleistungen für ein einheitliches Werk. Die Leistungen sind nicht voneinander trennbar und deswegen nicht einzeln aufzugliedern. Es handelt sich insgesamt nur um eine Leistungsverpflichtung.

3. Bestimmung des Transaktionspreises:

Die vereinbarte Grundgegenleistung der K beträgt 800 T€. Im Vertrag sind jedoch variable Entgelte enthalten: Leistungsprämien in Höhe von 10 T€ für jeden Monat, den die Villa eher abgenommen werden kann und Leistungsstrafen in Höhe von 10 T€ für jeden Monat, den die Villa später abgenommen werden muss. Wie im HGB, ergibt sich auch hier aufgrund des Erwartungswertes eine Abweichung von – 30 Tagen, d. h. ein variabler Transaktionspreisbestandteil in Höhe von 10 T€. Der Transaktionspreis beträgt 810 T€.

4. Verteilung des Transaktionspreises:

Die Verteilung des Transaktionspreises unterbleibt, da lediglich eine Leistungsverpflichtung vorliegt.

5. Ertragsrealisation:

Bei dem Bau der Villa handelt es sich um eine zeitraumbezogene Leistungsverpflichtung, da die Villa auf dem Grundstück der K gebaut wird. Die Verfügungsmacht über die Villa geht deswegen nicht in einem bestimmten Zeitpunkt, sondern über den gesamten Herstellungszeitraum auf K über. Deswegen sind auch die Erlöse zeitraumbezogen nach dem Fertigstellungsgrad zu erfassen. Die Ermittlung des Fertigstellungsgrades erfolgt anhand der angefallenen Herstellungskosten (=inputorientiertes Verfahren). Es sind bisher Herstellungskosten in Höhe von 50 T€ angefallen. Dies entspricht 7,14 % der gesamten, geschätzten Herstellungskosten. Die Erlöse sind in Höhe von 7,14 % des Transaktionspreises, d. h. in Höhe von 57.834 € zu erfassen. Dieser Wert wird als Forderung aus Fertigungsaufträgen auf der Aktivseite der Bilanz ausgewiesen.

	Handelsrecht	Steuerrecht	IAS/IFRS
Selbstkosten 2017	54.000 €	54.000 €	54.000 €
Bilanzansatz 2017	50.000 €	50.000 €	57.834 €
Gewinnauswirkung	- 54.000 €	- 54.000 €	- 54.000 €
	+ 50.000 €	+ 50.000 €	+ 57.000 €
	= - 4.000 €	= - 4.000 €	= + 3.834 €

Ansatz zum 31.12.2018

In 2018 wurde der Rohbau errichtet und mit dem Innenausbau konnte bereits begonnen werden. Aufgrund des langen Sommers konnte die AG schneller als geplant fortschreiten und rechnete zum Bilanzstichtag mit einer Übergabe der Villa zum 31. Juli 2019. Gleichzeitig sind aber auch die Rohstoff- und Energiepreise in 2018 gestiegen. Insgesamt sind der AG in 2018 Herstellungskosten in Höhe von 400 T€ und Selbstkosten in Höhe von 430 T€. Sie rechnet mit weiteren bis zur Fertigstellung anfallenden Herstellungskosten in Höhe von 300 T€ und Selbstkosten in Höhe von 325 T€.

Handelsrecht

Die bis zum 31.12.2018 angefallenen Herstellungskosten betragen kumuliert 450 T€.

Die AG rechnet mit einer Übergabe zum 31. Juli 2019, d. h. 2 Monate früher als ursprünglich vereinbart. Der voraussichtlich erzielbare Verkaufspreis beträgt 820 T€.

Der beizulegende Wert beträgt:

820.000 €	voraussichtlicher Verkaufspreis
- 325.000 €	noch anfallende Selbstkosten
= 495.000 €	beizulegender Wert

Das unfertige Erzeugnis ist mit den Herstellungskosten in Höhe von 450 T€ in der Bilanz auszuweisen, da der beizulegende Wert höher ist. In 2015 sind deswegen Erlöse aus Aktivierung in Höhe von 400 T€ zu erfassen. Als Aufwand wurden die Selbstkosten in Höhe von 430 T€ erfasst.

Steuerrecht

Die Herstellungskosten betragen auch hier kumuliert 450 T€.

Der Teilwert beträgt:

820.000 €	voraussichtlicher Verkaufspreis
- 325.000 €	noch anfallende Selbstkosten
- 41.000 €	durchschnittlicher Unternehmergewinn
= 454.000 €	Teilwert

Die Wert der Villa bei den Halbfertigen Bauten auf fremden Grund und Boden beträgt zum 31.12.2018 450 T€. Aufwand und Erlöse sind wie in der Handelsbilanz zu erfassen.

IAS/IFRS

Die Punkte 1., 2. und 4. haben sich in 2018 nicht geändert. Aufgrund neuer Informationen bzgl. der Fertigstellung ist jedoch das variable Entgelt zu überprüfen. Auch nach IAS/IFRS beträgt das variable Entgelt aufgrund der neuen Schätzung nunmehr 20 T€. Der Transaktionspreis beträgt deswegen 820 T€.

Die Bedingungen für eine zeitraumbezogene Erlöserfassung sind auch weiterhin erfüllt.

Die bisher angefallenen Herstellungskosten betragen 450 T€. Dies entspricht 60 % der gesamten, neu geschätzten Herstellungskosten in Höhe von 750 T€. Die auf den Zeitraum bis zum 31.12.2018 entfallenden Erlöse betragen 492 T€. In 2019 werden deswegen Erlöse in Höhe von 434.166 € (= 492 T€ - 57.834 €) erfasst. Der Bilanzausweis erfolgt in Höhe von 492 T€ als Forderung aus Fertigungsverträgen.

	Handelsrecht	Steuerrecht	IAS/IFRS
Selbstkosten 2018	430.000 €	430.000 €	430.000 €
Selbstkosten kumuliert	484.000 €	484.000 €	484.000 €
Bilanzansatz 2017	50.000 €	50.000 €	57.834 €
Bilanzansatz 2018	450.000 €	450.000 €	492.000 €
Gewinnauswirkung 2018	- 430.000 € + 400.000 € = - 30.000 €	- 430.000 € + 400.000 € = - 30.000 €	- 430.000 € + 434.166 € = + 4.166 €
Gesamtgewinnauswirkung	- 34.000 €	- 34.000 €	+ 8.000 €

Fertigstellung 2019

Die Villa konnte, wie in 2018 prognostiziert, am 31. Juli 2019 an K übergeben werden und der Kaufpreis in Höhe von 820 T€ wurde gezahlt. In 2019 sind noch die in 2018 geschätzten Kosten angefallen.

Handelsrecht

Die Selbstkosten wurden wieder laufend als Aufwand gebucht. Außerdem ist bei Übergabe in 2019 der Differenzbetrag aus dem aktivierten Aktivposten in Höhe von 450 T€ und dem Kaufpreis in Höhe von 820 T€ als Erlös zu erfassen, d. h. es werden Erlöse in Höhe von 370 T€ erfasst. Dem stehen die in 2019 angefallenen Selbstkosten in Höhe von 325 T€ gegenüber. Für die Handelsbilanz ergibt sich deswegen in 2019 saldiert eine Gewinnauswirkung von + 45 T€.

Steuerrecht

In der Steuerbilanz gibt es keine Abweichungen zur Handelsbilanz.

IAS/IFRS

Auch hier wurden die Selbstkosten laufend als Aufwand erfasst. Die Forderung aus Fertigungsaufträgen ist bei Übergabe des Hauses aufwandswirksam auszubuchen. Dafür ist der gesamte Transaktionspreis als Erlös zu erfassen. Es ergeben sich daraus in 2019 saldierte Erlöse in Höhe von 328 T€.

	Handelsrecht	Steuerrecht	IAS/IFRS
Bilanzansatz 2018	450.000 €	450.000 €	492.000 €
Selbstkosten 2019	325.000 €	325.000 €	325.000 €
Selbstkosten kumuliert	809.000 €	809.000 €	809.000 €
Gewinnauswirkung 2019	- 325.000 € + 370.000 € = + 45.000 €	- 325.000 € + 370.000 € = + 45.000 €	- 325.000 € + 328.000 € = + 3.000 €
Gesamtgewinnauswirkung	+ 11.000 €	+ 11.000 €	+ 11.000 €

Anlage 7 – Beispiel langfristige Fertigung mit Verlust

Dieses Beispiel baut auf den Sachverhalt in Anlage 6 auf.²⁰³ Für 2017 und 2018 ergeben sich keine Änderungen.

Ansatz zum 31.12.2019

In 2019 konnte der Innenausbau weiter vorangetrieben werden. Dabei kam es aufgrund von Lieferengpässen jedoch zu Verzögerungen. Die geplante Fertigstellung verschob sich deswegen auf den 31. März 2020. Außerdem sind auch die Preise weiter gestiegen. In 2019 sind der AG deswegen weitere Herstellungskosten in Höhe von 310 T€ und Selbstkosten in Höhe von 365 T€. Die AG rechnet mit weiteren Herstellungskosten in Höhe von 155 T€ und Selbstkosten in Höhe von 165 T€ bis zur Fertigstellung.

Durch die voraussichtlichen Strafen wegen verspäteter Fertigstellung in Höhe von 60 T€ ergibt sich ein voraussichtlich erzielbarer Verkaufspreis in Höhe von 740 T€.

Aufgrund der erhöhten Kosten in 2019 und der neu geschätzten Kosten für 2020 ergibt sich für das Projekt ein Verlust in Höhe von

740.000 €	voraussichtlicher Verkaufspreis
- 54.000 €	Selbstkosten 2017
- 430.000 €	Selbstkosten 2018
- 365.000 €	Selbstkosten 2019
- 165.000 €	voraussichtlich noch anfallende Selbstkosten
= - 274.000 €	voraussichtlicher Verlust

Handelsrecht

Die Herstellungskosten betragen kumuliert bis 2019 760 T€. Der beizulegende Wert beträgt:

740.000 €	voraussichtlicher Verkaufspreis
- 165.000 €	noch anfallende Selbstkosten
= 575.000 €	beizulegender Wert

Der beizulegende Wert ist niedriger als die Herstellungskosten. Der Bilanzansatz erfolgt zwingend zum beizulegenden Wert in Höhe von 575 T€. Daraus ergibt sich eine Abschreibung in Höhe von 185 T€. Der komplette Verlust ist in 2019 zu berücksichtigen.

Steuerrecht

Die kumulierten Herstellungskosten betragen auch hier 760.000 €. Der Teilwert beträgt:

740.000 €	voraussichtlicher Verkaufspreis
- 165.000 €	noch anfallende Selbstkosten
- 37.000 €	durchschnittlicher Unternehmergewinn
= 538.000 €	Teilwert

Der Teilwert ist auch dauerhaft niedriger, da er bis zur Bilanzerstellung anhält. Die AG hat ein Wahlrecht, ob sie den niedrigeren Teilwert ansetzt oder nicht. Sie übt das Wahlrecht aus. Die Villa ist zum 31.12.2019 mit 538 T€ zu bilanzieren. Es ist eine Teilwertabschreibung in Höhe von 222 T€ aufwandswirksam vorzunehmen.

IAS/IFRS

Auch hier sind zunächst wieder die zu erfassenden Erlöse zu bestimmen. Die kumulierten Herstellungskosten betragen 760 T€. Dies entspricht 83,06 % der gesamten, neu geschätzten Herstellungskosten in Höhe von 915 T€. Die auf den Zeitraum bis zum 31.12.2019 angefallenen Erlöse betragen 614.644 €. Der Bilanzausweis erfolgt in Höhe von 614.644 € als Forderung aus Fertigungsverträgen.

²⁰³ Vgl. Anlage 6 – Beispiel langfristige Fertigung mit Gewinn, S. XIIIff.

Gleichzeitig ist der sich ergebende Gesamtverlust in Höhe von 274 T€ komplett in 2019 zu realisieren. In 2019 werden Erlöse in Höhe von 122.644 € (= 614.644 € - 492 T€) erfasst. Dem gegenüber stehen Selbstkosten in Höhe von 365 T€. Im Saldo wird deswegen in 2019 bereits ein Verlust in Höhe von 242.356 € berücksichtigt. Dieser Betrag korrigiert in erster Linie die bisher erfassten Gewinne in Höhe von 8.000 €. Der darüberhinausgehende Verlust in Höhe von 234.356 € erfasst bereits einen Teil des drohenden Verlustes. Der restliche Gesamtverlust in Höhe von 39.644 € ist als Schuld aus Fertigungsverträgen bzw. Drohverlustrückstellung auf der Passivseite auszuweisen.

	Handelsrecht	Steuerrecht	IAS/IFRS
Bilanzansatz 2018	450.000 €	450.000 €	475.200 €
Selbstkosten 2019	365.000 €	365.000 €	365.000 €
Selbstkosten kumuliert	849.000 €	849.000 €	849.000 €
Bilanzansatz 2019	575.000 €	538.000 €	614.644 €
Drohverlustrückstellung			39.644 €
Gewinnauswirkung 2019	- 365.000 €	- 365.000 €	- 365.000 €
	+ 310.000 €	+ 310.000 €	+ 122.644 €
	- 185.000 €	- 222.000 €	- 39.644 €
	= - 240.000 €	= - 277.000 €	= - 282.000 €
Gesamtgewinnauswirkung	- 274.000 €	- 311.000 €	- 274.000 €

Fertigstellung in 2020

Die Übergabe des Hauses erfolgt schließlich zum 30.09.2020. Bis zur Übergabe fielen noch die in 2019 kalkulierten Herstellungskosten und Selbstkosten an.

Nach Handelsrecht und IAS/IFRS wurde bereits der komplette Verlust in 2019 berücksichtigt. Es ergibt sich keine Gewinnauswirkung aus der Übergabe in 2020.

Im Steuerrecht ergibt sich in 2020 aufgrund der Berücksichtigung des niedrigeren Teilwertansatzes in 2019 eine Gewinnauswirkung in Höhe von + 37.000 € bei Übergabe des Hauses.

	Handelsrecht	Steuerrecht	IAS/IFRS
Gewinnauswirkung 2019	0 €	+ 37.000 €	0 €
Gesamtgewinnauswirkung	- 274.000 €	- 274.000 €	- 274.000 €

Rechtsquellenverzeichnis

Gesetze

Bürgerliches Gesetzbuch in der Fassung der Bekanntmachung vom 2. Januar 2002 (BGBl. I S. 42, 2909; 2003 I S. 738), das zuletzt durch Artikel 4d des Gesetzes zur Stärkung der Chancen für Qualifizierung und für mehr Schutz in der Arbeitslosenversicherung (Qualifizierungschancengesetz) vom 18. Dezember 2018 (BGBl. I S. 2651) geändert worden ist

Einkommensteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 8. Oktober 2009 (BGBl. I S. 3366, 3862), das zuletzt durch Artikel 6 Absatz 2 des Gesetzes zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2016/2341 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 14. Dezember 2016 über die Tätigkeiten und die Beaufsichtigung von Einrichtungen der betrieblichen Altersvorsorge (EbAV) (Neufassung) vom 19. Dezember 2018 (BGBl. I S. 2672) geändert worden ist

Handelsgesetzbuch vom 10. Mai 1897 (RGBl. I S. 219), das zuletzt durch Artikel 3 des Gesetzes zur Ausübung von Optionen der EU-Prospektverordnung und zur Anpassung weiterer Finanzmarktesetze vom 10. Juli 2018 (BGBl. I S. 1102) geändert worden ist

International Accounting Standard 2 Vorräte (IAS 2) in der Fassung der Bekanntmachung vom 03. November 2008 (ABl. EU Nr. L 320 S. 1), der zuletzt durch die Verordnung (EU) 2017/1986 vom 31. Oktober 2017 (ABl. EU Nr. L 291 S. 1) geändert worden ist

International Accounting Standard 11 Fertigungsaufträge (IAS 11) in der Fassung der Bekanntmachung vom 03. November 2008 (ABl. EU Nr. L 320 S. 1)

International Accounting Standard 23 Fremdkapitalkosten (IAS 23) in der Fassung der Bekanntmachung vom 03. November 2008 (ABl. EU Nr. L 320 S. 1), der zuletzt durch die Verordnung (EU) 2017/1986 vom 31. Oktober 2017 (ABl. EU Nr. L 291 S. 1) geändert worden ist

International Financial Reporting Standard 15 Erlöse aus Verträgen mit Kunden (IFRS 15) in der Fassung der Bekanntmachung vom 22. September 2016 (ABl. EU Nr. L 295 S. 19), der zuletzt durch die Verordnung (EU) 2017/1987 vom 31. Oktober 2017 (ABl. EU Nr. L 291 S. 63) geändert worden ist

Verordnungen

Einkommensteuer-Durchführungsverordnung in der Fassung der Bekanntmachung vom 10. Mai 2000 (BGBl. I S.717), die zuletzt durch Artikel 4 des Gesetzes zum Ausschluss verfassungsfeindlicher Parteien von der Parteienfinanzierung vom 18. Juli 2017 (BGBl. I S. 2730) geändert worden ist

Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 19. Juli 2002 betreffend die Anwendung internationaler Rechnungslegungsstandards (ABl. EU Nr. L 243 S. 1)

Verordnung über die Honorare für Architekten- und Ingenieurleistungen in der Fassung der Bekanntmachung vom 04. März 1991 (BGBl. I S. 533), die zuletzt durch Artikel 5 des Gesetzes zur Umstellung von Gesetzen und Verordnungen im Zuständigkeitsbereich des Bundesministeriums für Wirtschaft und Technologie sowie des Bundesministeriums für Bildung und Forschung auf Euro (Neuntes Euro-Einführungsgesetz) vom 10. November 2001 (BGBl. I S. 2992) geändert worden ist

Verordnung über die Honorare für Architekten- und Ingenieurleistungen in der Fassung der Bekanntmachung vom 10. Juli 2013 (BGBl. I S. 2276)

Urteile

BFH, Urteil vom 19.05.1972, III R 21/71, BStBl. 1972 II, S. 748

BFH, Urteil vom 20.02.1975, IV R 241/69, BStBl. 1975 II, S. 412

BFH, Urteil vom 05.05.1976, I R 11/74, BStBl. 1976 II, S. 541

BFH, Urteil vom 27.10.1983, IV R 143/80, BStBl. 1984 II, S. 35

BFH, Urteil vom 02.03.1990, III R 70/87, BStBl. 1990 II, S. 735

BFH, Urteil vom 05.03.1992, IV B 178/90, BStBl. 1992 II, S. 725-727

BFH, Urteil vom 24.02.1994, IV R 18/92, BStBl. 1994 II, S. 514-516

BFH, Urteil vom 07.09.2005, VIII R 1/05, BStBl. 2006 II, S. 298

BFH, Urteil vom 25.08.2010, I R 103/09, BStBl. 2011 II, S. 215-218

BFH, Urteil vom 14.05.2014, VIII R 25/11, BStBl. 2014 II, S. 968

Verwaltungsanweisungen

BMF-Schreiben vom 12.03.2010, BStBl. 2010 I, S. 239 unter Berücksichtigung der Aktualisierungen durch BMF-Schreiben vom 22.06.2010, BStBl. 2010 I, S. 597

BMF-Schreiben vom 25.03.2013, BStBl. 2013 I, S. 296

BMF-Schreiben vom 29.06.2015, BStBl. 2015 I, S. 542

BMF-Schreiben vom 15.03.2016, BStBl. 2016 I, S. 279

BMF-Schreiben vom 02.09.2016, BStBl. 2016 I, S. 995

Einkommensteuer-Richtlinien 2005 vom 16.12.2005 (BStBl. I Sondernummer 1/2005), geändert durch die EStÄR 2008 vom 18.12.2008 (BStBl. I S. 1017) und durch die EStÄR 2012 vom 25.03.2013 (BStBl. I S. 276) und die Einkommensteuer-Hinweise 2017

Literaturverzeichnis

Kommentare

Adrian, Gerrit; Deubert, Michael: Beck'scher Bilanz-Kommentar - Handels- und Steuerbilanz: §§ 238 bis 339, 342 bis 342e HGB. 11. Auflage. München: C.H. Beck, 2018

Bohl, Werner; Beiersdorf, Kati (Hrsg.): Beck'sches IFRS-Handbuch - Kommentierung der IFRS/IAS. 4. Auflage. München, Bern: C.H.Beck, Stämpfli, 2013

Driesch, Dirk; Riese, Joachim; Schlüter, Jörg (Hrsg.): Beck'sches IFRS-Handbuch - Kommentierung der IFRS/IAS. 5. Auflage. München: C.H.Beck, 2016

Epstein, Barry Jay; Jermakowicz, Eva K.; Ballwieser, Wolfgang: Wiley - Kommentar zur internationalen Rechnungslegung nach IFRS 2009. 5. Auflage. Weinheim: Wiley-VCH, 2009

Knobbe-Keuk, Brigitte: Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht. 9. Auflage. Köln: Schmidt, 1993

Lüdenbach, Norbert; Hoffmann, Wolf-Dieter; Freiberg, Jens: Haufe IFRS-Kommentar. 15. Auflage. Freiburg, München, Stuttgart: Haufe Gruppe, 2017

Rahmenkonzept für die Aufstellung und Darstellung von Abschlüssen in der von der Kommission der Europäischen Gemeinschaften im November 2003 veröffentlichten Fassung

Fachbücher

Bilke, Kurt; Heining, Rudolf; Mann, Peter: Lehrbuch Buchführung und Bilanzsteuerrecht. 12. Auflage. Herne: NWB Verlag GmbH & Co. KG, 2017

Brönnner, Herbert; Bareis, Peter; Hahn, Klaus (Hrsg.): Die Bilanz nach Handels- und Steuerrecht - Einzel- und Konzernabschluss nach HGB und IFRS. 11. Auflage. Stuttgart: Schäffer-Poeschel Verlag, 2016

Falterbaum, Hermann; Bolk, Wolfgang; Kirchner, Thomas: Buchführung und Bilanz. 22. Auflage. Achim: Erich Fleischer Verlag, 2015

Federmann, Rudolf: Bilanzierung nach Handelsrecht, Steuerrecht und IAS/IFRS - Gemeinsamkeiten, Unterschiede und Abhängigkeiten. 12. Auflage. Berlin: Erich Schmidt Verlag, 2010

Federmann, Rudolf; Müller, Stefan (Hrsg.): IAS/IFRS-stud. - International Accounting Standards/International Financial Reporting Standards mit SIC/IFRIC-Interpretationen. 4. Auflage. Berlin: Erich Schmid Verlag, 2011

Horschitz, Harald; Groß, Walter; Fanck, Bernfried; et. Al.: Bilanzsteuerrecht und Buchführung. 14. Auflage. Stuttgart: Schäffer-Poeschel Verlag, 2016

Kirsch, Hanno: Einführung in die internationale Rechnungslegung nach IFRS. 10. Auflage. Herne: NWB-Verlag, 2016

Pellens, Bernhard; Fülbier, Rolf Uwe; Gassen, Joachim; et. Al.: Internationale Rechnungslegung - IFRS 1 bis 16, IAS 1 bis 41, IFRIC-Interpretationen, Standardentwürfe. 10. Auflage. Stuttgart: Schäffer-Poeschel Verlag, 2017

Schulze-Osterloh, Joachim; Hennrichs, Joachim; Wüstemann, Jens (Hrsg.): Handbuch des Jahresabschlusses (HdJ) – Bilanzrecht nach HGB, EStG und IFRS. 70. Aktualisierung. Köln: Otto Schmidt, 2018

Wagenhofer, Alfred: Internationale Rechnungslegungsstandards IAS/IFRS. 6. Auflage. München: mi-Wirtschaftsbuch FinanzBuch-Verlag, 2010

Zeitschriften

Küting, Karlheinz: Die Ermittlung der Herstellungskosten nach den Änderungen durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz - BilMoG führt zu grundlegenden Neuerungen. In: *StuB*. Nr. 11/16.06.2008. Herne: NWB Verlag. S. 419-427

Küting, Karlheinz; Lam, Siu: Umsatzrealisierung dem Grunde nach – Ein Vergleich zwischen HGB, IFRS und dem Standardentwurf ED/2011/6. In *DStR*. Nr. 46/2012. München: C.H.Beck. S. 2348-2353

Internetquellen

Bauer AG: Geschäftsbericht 2017, URL:

https://www.bauer.de/export/shared/documents/pdf/investor_relations/annual_report/annual_report_2017_de_i.pdf, Stand vom 15.02.2019, 20.26 Uhr

Der Bauprofessor: Bewertung der unfertigen Bauleistungen, URL:

<https://www.bauprofessor.de/Bewertung%20der%20unfertigen%20Bauleistungen/6d06ac7d-c6ed-4f50-b82a-d5489a48a0b6>, Stand vom 15.02.2019, 20.21 Uhr

Goldbeck GmbH: Geschäftsbericht 2017/18, URL:

https://www.goldbeck.de/fileadmin/Redaktion/Downloads/Unternehmen/Dokumente/Geschaeftsbericht_2018.pdf, Stand vom 15.02.2019, 20.27 Uhr

Institut der Wirtschaftsprüfer: Berichterstattung zur 241. Sitzung des HFA - Gewinnrealisierung bei Abschlagszahlungen nach HOAI a. F. und HOAI n. F. bzw. Abschlagszahlungen nach § 632a BGB, 24.09.2015, URL:

<https://www.idw.de/blob/84058/97dc5d841e170c0634337add584625a2/download-hfa-241-berichterstattung-hoai-data.pdf>, Stand vom 15.02.2019, 20.24 Uhr

Eidesstaatliche Versicherung

Ich versichere hiermit an Eides Statt, dass ich die vorliegende Arbeit selbständig und ohne Benutzung anderer als der angegebenen Hilfsmittel angefertigt habe. Die aus fremden Quellen direkt oder indirekt übernommenen Gedanken sind als solche kenntlich gemacht. Die gedruckte und digitalisierte Version der Diplomarbeit sind identisch.

Die Arbeit wurde bisher in gleicher oder ähnlicher Form keiner anderen Prüfungsbehörde vorgelegt und auch noch nicht veröffentlicht.

Meißen, den 22.02.2019