

Ing. Mag. Peter Hager: Anschaffungs- und Herstellungskosten¹

Vorwort	2
1. Anschaffungskosten	2
1.1. Begriff und Bedeutung	2
1.2. Anschaffungszeitraum - -zeitpunkt.....	3
1.3. Abgrenzung Anschaffung / Herstellung.....	3
1.4. Bestandteile der Anschaffungskosten	4
1.4.1. Kaufpreis	5
1.4.2. Anschaffungsnebenkosten	5
1.4.3. Vorweggenommene Anschaffungskosten.....	5
1.4.4. Nachträgliche Anschaffungskosten	5
1.4.5. Anschaffungskostenminderungen	5
1.4.6. Subventionen und Zuschüsse.....	6
1.4.7. Übertragene stille Reserven	6
1.4.8. USt.....	6
1.4.9. Beispiele Anschaffungskosten	6
1.5. Begrenzung der Anschaffungskosten.....	6
1.6. Unbestimmte bzw. unbekannte Anschaffungskosten	6
1.7. Anschaffungskosten bei Tausch	7
1.7.1. Begriff und Anwendung	7
1.7.2. Bewertung	7
1.8. Besonderheiten UGB	8
1.9. Besonderheiten IFRS	8
2. Herstellungskosten	8
2.1. Begriff und Bedeutung	8
2.2. Bestandteile der Herstellungskosten	9
2.3. Beispiele Herstellungskosten.....	10
2.4. Besonderheiten UGB	11
2.5. Besonderheiten IFRS.....	11
Literatur	11
Gesetze / Verordnungen	11
Erlässe / Richtlinien.....	11
Bücher	11
Artikel.....	12
Stichwortverzeichnis	12

Beispiel

Beispiel 1: Abgrenzung Anschaffung von Herstellung	4
Beispiel 2: Luxustangente	6

Formel

Formel 1: Herstellungskosten im UGB	10
Formel 2: Herstellungskosten im EStG 1988	10

¹ Das Dokument ist zur Verwendung als PDF gedacht. Nicht alle hinterlegten Internetlinks sind vollständig im Text abgedruckt.

Vorwort

Das Anlagevermögen und das Umlaufvermögen sind mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten (abzüglich einer allfälligen AfA) zu bewerten. Sie stellen einen zentralen Bewertungsmaßstab des Ertragssteuerrechts, aber auch des UGB und des Bilanzierung nach IFRS dar.

1. Anschaffungskosten

Vertiefung

Gesetz:

§ 6 Z 1 u 2a EStG 1988, § 202 Abs. 2 UGB; § 255 Abs. 1 (d)HGB;

Richtlinie:

EStR 2000 Rz. 2164 ff; IFRS 16;

Bücher:

Beckscher Bilanzkommentar (2012) § 255 Rz. 1 ff; DKMZ (2020) § 6 Rz. 64 ff; Herrmann / Heuer / Raupach (2004), § 6 Rz. 31, 180 ff.; Hirschler (2019) § 203 Rz. 6 ff, 14 ff, 186 ff; Hofstätter / Reichl (2018) § 6 Rz. 8 ff; Jakom (2020) § 6 Rz. 25 ff; Quantschnigg / Schuch (1993), § 6 Rz.50 ff; Schürer-Waldheim (1978), S. 75 ff; Straube u.a. (2020), § 203 Rz. 7 ff;

1.1. Begriff und Bedeutung

Anschaffungskosten:

sind jene Aufwendungen, die geleistet werden, um ein Wirtschaftsgut zu erwerben und in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, soweit sie dem Wirtschaftsgut einzeln zugeordnet werden können.² Sie umfassen auch die Nebenkosten und nachträglich Anschaffungskosten. Preisminderungen sind abzuziehen.

Das EStG 1988 enthält keine gesetzliche Umschreibung des Begriffes, es wird daher auf den Anschaffungskostenbegriff des UGB für sämtliche Gewinnermittlungsarten und auch für die außerbetrieblichen Einkunftsarten zurückgegriffen.³ Das Unternehmensrecht enthielt bis zum RLG 1990 keine Definition der Anschaffungskosten.⁴

Die Aktivierung von Anschaffungs- oder Herstellungskosten ergibt sich aus dem Realisationsprinzip und wird Anschaffungskostenprinzip⁵ genannt.

Die Anschaffungskosten kommen bei der Anschaffung von Wirtschaftsgütern zur Anwendung, nicht jedoch bei der Einlage oder dem unentgeltlichen Erwerb. Beim Tausch werden die Anschaffungskosten gesetzlich normiert.⁶

Anschaffung:⁷

ist der entgeltliche Erwerb eines bereits existenten Wirtschaftsgutes.⁸

Bei der Anschaffung⁹ wird das Wirtschaftsgut entgeltlich von einer fremden in die eigene Verfügungsmacht gebracht.⁹ Auch der Tausch stellt eine Anschaffung dar.¹⁰ Zur Abgrenzung von der Herstellung vgl. Kap. 1.3.

² § 203 Abs. 2 UGB.

³ Vgl. EStR 2000 Rz.2164.

⁴ Vgl. Heinhold (1987), S. 79.

⁵ Vgl. Marschner in Jakom (2020), § 4 Rz. 184 und die dort angeführte Lit.

⁶ Vgl. Kap. 1.7.

⁷ Zur Abgrenzung Anschaffung – Herstellung vgl. Kap. 1.3.

⁸ Vgl. Quantschnigg / Schuch (1993), § 6 Rz. 50.

⁹ Vgl. Mayr in DKMZ (2020), § 6 Rz. 67.

Bedeutung im betrieblichen Bereich:

- Bewertungsobergrenze (keine Zuschreibung über die Anschaffungs- oder Herstellungskosten)
- Bewertungsgrundlage des angeschafften Umlaufvermögens sowie des nicht abnutzbaren Anlagevermögens;
- nach Abzug der Absetzung für Abnutzung Bewertungsgrundlage des angeschafften abnutzbaren Anlagevermögens
- die fortgeschriebenen Anschaffungs- oder Herstellungskosten sind Vergleichsmaßstab für die Teilwertabschreibung.
- Bemessungsgrundlage der Absetzung für Abnutzung.

Bedeutung im außerbetrieblichen Bereich:

- Bemessungsgrundlage der Absetzung für Abnutzung (§ 16 Abs. 1 Z 8 EStG 1988)
- Abzugspost für die Bemessungsgrundlage ImmoESt (§ 30 Abs. 3 EStG 1988)
- Abzugspost für die Bemessungsgrundlage der Einkünfte aus Spekulation (§ 31 EStG 1988)

1.2. Anschaffungszeitraum - -zeitpunkt

Anschaffungszeitpunkt:

entspricht dem Zeitpunkt der Erlangung des wirtschaftlichen Eigentums.¹¹

Die Anschaffung kann in Teilen erfolgen, oder über einen längeren Zeitraum erstrecken. Der Anschaffungszeitraum endet nicht unbedingt im Anschaffungszeitpunkt. Die Anschaffungskostenermittlung ist zeitraumbezogen.

Der Anschaffungszeitpunkt ist von Bedeutung für:¹²

- die Bilanzierung dem Grunde nach und
- den Diskontierungszeitpunkt des Barwertes einer Renten- oder Ratenverpflichtung.

Anschaffungszeitraum:

ist jener Zeitraum, innerhalb dessen das Wirtschaftsgut angeschafft wurde.

Der Anschaffungszeitraum endet nicht bei Erlangen der wirtschaftlichen Verfügungsmacht, sondern mit der objektiven Betriebsbereitschaft.¹³ **Betriebsbereit** ist ein Wirtschaftsgut, wenn es entsprechend der Zweckbestimmung nutzbar und einsatzfähig ist.¹⁴

1.3. Abgrenzung Anschaffung / Herstellung

Die Anschaffung¹⁵ zielt auf den Erwerb eines bestehenden Wirtschaftsgutes, während die Herstellung¹⁶ auf die Schaffung bisher nicht in dieser Form vorhandenen Wirtschaftsgüter gerichtet ist.¹⁷

Ein Indiz, ob ein Wirtschaftsgut hergestellt oder angeschafft wurde, ergibt sich aus der Herstellerinitiative und dem Herstellerrisiko.¹⁸ Für die Finanzverwaltung entscheidend ist das Herstellerrisiko.¹⁹

¹⁰ Vgl. Quantschnigg / Schuch (1993), § 6 Rz. 50.

¹¹ *ESr* 2000 Rz.2166.

¹² Vgl. *ESr* 2000 Rz. 2167.

¹³ Vgl. *ESr* 2000 Rz.2169.

¹⁴ Vgl. *Laudacher in Jakom* (2020), § 6 Rz. 25 und die dort angeführte Lit.

¹⁵ Zum Begriff vgl. Kap. 1.1.

¹⁶ Zum Begriff vgl. Kap. 2.1.

¹⁷ *Mayr in DKMZ* (2020), § 6 Rz. 67 unter Verweis auf Straube UGB, § 203 Rz. 8.

¹⁸ *ESr* 2000 Rz.630; *Marschner in Jakom* (2020), § 4 Rz. 102.

¹⁹ *ESr* 2000 Rz.630.

Beispiel 1: Abgrenzung Anschaffung von Herstellung

Eine Software wird von einem Softwarehaus für den Anwender auf dessen Vorgaben programmiert.

- a) Der Anwender muss nur bezahlen wenn die Software installiert wurde und funktioniert.
- b) Die Bezahlung ist unabhängig vom gewünschten Erfolg der Software.

Lösung:

- a) Anschaffung
- b) Herstellung.

Wird ein halbfertiges Produkt erworben und sind die Kosten der Fertigstellung höher als die Anschaffungskosten, liegt eine Herstellung vor.²⁰

Vgl. auch EStR 2000 Rz 2202

1.4. Bestandteile der Anschaffungskosten

Die Bestandteile der Anschaffungskosten müssen in einem kausalen und zeitlichen Zusammenhang mit dem Erwerbsvorgang oder der Herstellung der Betriebsbereitschaft stehen.²¹

Bestandteile:

- a) Kaufpreis,
- b) Anschaffungsnebenkosten,
- c) vorweggenommene Anschaffungskosten,
- d) nachträgliche Anschaffungskosten,
- e) (ev) USt.

Nicht zu den Anschaffungskosten zählen:²²

- a) Finanzierungs- und Devisenbeschaffungskosten,
- b) Gemeinkosten,
- c) Lagerkosten, allgemeine Planungskosten ,
- d) Kosten aufgrund von Rechtsstreitigkeiten,
- e) Wertsicherungsbeträge für gestundete Kaufpreisschulden,
- f) anschaffungsnahe Erhaltungsaufwendungen²³ .

Anschaffungsnahe (nachgeholte) Erhaltungsaufwendungen sind auch auf Grund des bloßen zeitlichen Zusammenhanges mit dem Kauf und dem Verhältnis der Höhe der Aufwendungen nicht zum Kaufpreis zu aktivieren (VwGH 30.06.2010, 2005/13/0076).²⁴

Die Anschaffungskosten werden gemindert:

- Rabatte,²⁵
- Skonti,
- Subventionen und Zuschüsse.²⁶

Die Anschaffung kann auch in Teilen erfolgen (Teilanschaffungskosten), diese sind im Zeitpunkt des Übertrages der Verfügungsmacht zu berücksichtigen.²⁷

²⁰ Vgl. EStR 2000 Rz.631.

²¹ Zorn in Hofstätter / Reichl (2018), § 6 Rz. 8.

²² Vgl. Laudacher in Jakom (2020), § 6 Rz. 27.

²³ Zum Begriff vgl. EStR 2000 Rz. 2620.

²⁴ Für Anschaffungen ab 1.1.2011.

²⁵ Vgl. Kap. 1.4.5.

²⁶ Vgl. Kap. 1.4.6..

²⁷ Vgl. Laudacher in Jakom (2020), § 6 Rz. 26.

1.4.1. Kaufpreis

Der **Kaufpreis** gilt als Anschaffungskosten im engeren Sinn und entspricht jenen Aufwendungen, die gegenüber dem Veräußerer oder einem Dritten getätigt werden, um das wirtschaftliche Eigentum an einem Wirtschaftsgut zu erwerben.²⁸ Ebenso zählen die **übernommenen Schulden** dazu.²⁹

Negative Anschaffungskosten bei Erwerb einer Beteiligung sind durch einen passiven Ausgleichsposten (z.B. RAP)³⁰ erfolgsneutral zu stellen.

1.4.2. Anschaffungsnebenkosten

Anschaffungsnebenkosten stehen mit der Anschaffung in einem untrennbaren Zusammenhang, zB Vertragserrichtungskosten.³¹ Dazu gehören auch die Kosten die der Betriebsbereitschaft dienen.

ESr 2000 Rz 2186 f enthält eine Liste der aktivierungspflichtigen Nebenkosten bzw. jener die nicht aktiviert werden dürfen.

Bei Kapitalanlagen im Privatvermögen die dem besonderen Steuersatz nach § 27a EStG 1988 unterliegen, sind die Anschaffungsnebenkosten nicht zu berücksichtigen. Dies gilt nicht für das Betriebsvermögen.³²

1.4.3. Vorweggenommene Anschaffungskosten

Auch Kosten, die vor der Anschaffung anfallen zählen zu den Anschaffungskosten, wenn sie mit der Anschaffung in sachlichem Zusammenhang stehen. z.B. Besichtigung, Planung.³³

1.4.4. Nachträgliche Anschaffungskosten

Nachträgliche Anschaffungskosten sind Kosten, die kausal mit dem Erwerb zusammenhängen oder mit dazu beitragen, das Wirtschaftsgut in betriebsbereiten Zustand zu setzen.³⁴

Zu den nachträglichen Anschaffungskosten zählen bei Beteiligungen insbesondere:³⁵

- Auffüllungsverpflichtungen,
- Gesellschafterzuschüsse (zB Sanierungszuschüsse),
- Ordentliche Kapitalerhöhungen,
- Verdeckte Einlagen (VwGH 24.1.1990, 86/13/0162),
- Verlustabdeckungen (VwGH 29.4.1992, 90/13/0228).

1.4.5. Anschaffungskostenminderungen

Anschaffungspreisminderungen kürzen die Anschaffungskosten (§ 203 Abs. 2 UGB).

Dies könne sein:

- Rabatte (sofern sich diese auf das Wirtschaftsgut und nicht den Jahresumsatz beim Lieferanten beziehen)³⁶
- Skonti³⁷

²⁸ ESr 2000 Rz.2174; Einzelfälle siehe Rz. 2175 ff.

²⁹ Vgl. *Laudacher in Jakom (2020)*, § 6 Rz. 26.

³⁰ Vgl. *Laudacher in Jakom (2020)*, § 6 Rz. 29 „Negative Anschaffungskosten bei Erwerb einer Beteiligung“ und die dort angeführte Literatur.

³¹ Vgl. *Laudacher in Jakom (2020)*, § 6 Rz. 26.

³² Vgl. *Laudacher in Jakom (2020)*, § 6 Rz. 28.

³³ Vgl. *Laudacher in Jakom (2020)*, § 6 Rz. 26.

³⁴ Vgl. *Laudacher in Jakom (2020)*, § 6 Rz. 26.

³⁵ ESr 2000 Rz.2240.

³⁶ Vgl. *Laudacher in Jakom (2020)*, § 6 Rz. 27.

³⁷ Vgl. *Laudacher in Jakom (2020)*, § 6 Rz. 27.

1.4.6. Subventionen und Zuschüsse

Subventionen aus öffentlichen Mitteln kürzen gem. § 6 Z 10 EStG 1988 die Anschaffungs- oder Herstellungskosten, Zuschüsse aus privaten Mitteln sind Betriebseinnahmen.³⁸

Details siehe EStR 2000 Rz. 2539 ff.

1.4.7. Übertragene stille Reserven

Eine Übertragung stiller Reserven nach § 12 EStG 1988 kürzt die Anschaffungskosten.

1.4.8. USt

Soweit die Vorsteuer abgezogen werden kann, gehört sie nicht zu den Anschaffungskosten des Wirtschaftsgutes. Soweit die Vorsteuer nicht abgezogen werden kann, gehört sie zu den Anschaffungskosten.³⁹

1.4.9. Beispiele Anschaffungskosten

Beispiele zur Anschaffungskosten finden sich in *EStR 2000* Rz. 2175 ff; *Laudacher in Jakom (2020)*, § 6 Rz. 29; *Quantschnigg / Schuch (1993)*, § 6 Rz. 59; *Stobbe in Herrmann / Heuer / Raupach (2004)*, § 6 Rz. 193.

1.5. Begrenzung der Anschaffungskosten

Steuerlich dürfen Wirtschaftsgüter mit Luxustangente (§ 20 Abs. 1 Z 2 lit b EStG 1988) nur mit dem angemessenen Teil der Anschaffungskosten aktiviert werden.

Beispiel 2: Luxustangente

Ein PKW hat einen Kaufpreis von 200.000.

Die Anschaffungskosten betragen unternehmensrechtlich 200.000 steuerrechtlich 40.000.

Unterbleibt eine **Empfängerbenennung** nach § 162 BAO, dürfen diese Kosten nicht aktiviert werden.

Diese beiden Punkte sind im UGB und im IFRS unbeachtlich.

1.6. Unbestimmte bzw. unbekannte Anschaffungskosten

Nicht immer stehen die Anschaffungskosten fest. Kaufpreis und Nebenkosten können unbestimmt oder unbekannt sein.

Dabei kann

- die Höhe (z.B. variabler Kaufpreis) oder Dauer einer Zahlung (Leibrente) unbestimmt sein,⁴⁰
- die Höhe der Zahlung strittig sein oder
- die Höhe von einer aufschiebenden bedingten Verbindlichkeit abhängen.

Variabler Kaufpreis: Teile des Kaufpreises des erworbenen Gutes können betragsmäßig im Erwerbszeitpunkt noch nicht genau bestimmt werden (z.B. Earn-Out). Sie können einerseits bei Vertragsabschluss aufgrund von Erfahrungswerten aktiviert und die noch offenen Zahlungen werden durch eine RSt ausneutralisiert werden. Die zweite Möglichkeit ist es sie als nachträgliche Anschaffungskosten im Zeitpunkt der Vorschreibung zu aktivieren, dabei braucht keine RSt passiviert werden.⁴¹

Leibrenten, Zeitrenten: Nach EStR 2000 Rz. 2454 sind Rentenverpflichtungen ab dem 1.1.200 nach der Sterbetafel (Anhang III der EStR) und einem Diskontierungszinssatz von 5,5% zu ermitteln.⁴²

³⁸ *Laudacher in Jakom (2020)*, § 6 Rz. 29 „Subventionen“.

³⁹ Vgl. *EStR 2000* Rz.2194.

⁴⁰ *Stobbe in Herrmann / Heuer / Raupach (2004)*, § 6 Rz. 210.

⁴¹ Vgl. *Fritz-Schmidt (2011)*.

⁴² Ein praktisches Hilfsmittel sind die [Berechnungstabellen](#) auf der Homepage des BMF.

ME richtig ist der Ansatz des versicherungsmathematischen Barwertes.⁴³ In gleicher Höhe ist eine Rückstellung zu passivieren.

Aufschiebend bedingte Verbindlichkeiten dürfen nicht passiviert werden und führen erst im Zeitpunkt ihres Feststehens zu nachträglichen Anschaffungskosten.⁴⁴

Unbekannte Anschaffungskosten sind zu schätzen, die Verpflichtung ist zu passivieren. Nachträgliche Änderungen sind zu berücksichtigen.⁴⁵

1.7. Anschaffungskosten bei Tausch

Vertiefung

Gesetz:

§ 6 Z 14 EStG 1988

Richtlinie:

EStR 2000 Rz. 2588 ff;

Bücher:

Beckscher Bilanzkommentar (2012) § 255 Rz. 40 f; DKMZ (2020) § 6 Rz. 52 ff; Hirschler (2019) § 203 Rz. 47; Hofstätter / Reichl (2018) § 6 Z 14 Rz. 1 ff; Jakom (2020) § 6 Rz. 207 ff; Quantschnigg / Schuch (1993), § 6 Rz. 60 ff; Straube u.a. (2020), § 203 Rz. 34;

1.7.1. Begriff und Anwendung

Tausch von Wirtschaftsgütern:

stellt ein entgeltliches Rechtsgeschäft dar, da beim Tausch eines Wirtschaftsgutes gegen ein anderes Wirtschaftsgut eine Anschaffung des erworbenen Wirtschaftsgutes und eine Veräußerung des abgegebenen Wirtschaftsgutes vorliegt.⁴⁶

Strittig ist die Anwendbarkeit des Tauschgrundsatzes auf tauschähnliche Umsätze (Güter gegen Dienstleistungen oder umgekehrt).⁴⁷ Der Tauschgrundsatz gilt nicht für die Erbringung von Dienstleistungen gegen Sachleistungen.⁴⁸

Die Prinzipien des Tausches gelten auch, wenn Dienstleistungen gegen Sachleistungen oder umgekehrt getauscht werden. Werden Sachleistungen gegen Dienstleistungen getauscht, dann steht der Betriebseinnahme eine sofort abzugsfähige Ausgabe gegenüber.⁴⁹

1.7.2. Bewertung

Als Veräußerungspreis des abgegebenen Wirtschaftsgutes und als Anschaffungskosten des erworbenen Wirtschaftsgutes ist jeweils der gemeine Wert des abgegebenen Wirtschaftsgutes anzusetzen.⁵⁰

Beim Tausch mit Zuzahlung erhöhen die geleisteten Anzahlungen die Anschaffungskosten, erhaltene Anzahlungen verringern diese.⁵¹ Der Verkaufserlös wird dadurch nicht berührt.

⁴³ *Stobbe in Herrmann / Heuer / Raupach (2004)*, § 6 Rz. 210.

⁴⁴ Vgl. *EStR 2000 Rz. 2189* und *Stobbe in Herrmann / Heuer / Raupach (2004)*, § 6 Rz. 210.

⁴⁵ *Stobbe in Herrmann / Heuer / Raupach (2004)*, § 6 Rz. 211

⁴⁶ *EStR 2000 Rz 2588* unter Verweis auf VwGH 22.6.1976, 0529/74.

⁴⁷ Die *EStR 2000 Rz. 1066* schießen dies aus. AA *Mayr in DKMZ (2020)*, § 6, Rz. 53 f.

⁴⁸ Vgl. *EStR 2000 Rz 1066*.

⁴⁹ Vgl. *Mayr in DKMZ (2020)*, § 6, Rz. 53 f. Die *EStR 2000 Rz. 1066* schließen zwar die Anwendung des Tauschgrundsatzes auf tauschähnliche Umsätze aus, der Ansatz des gemeinen Wert auf Grundlage der allgemeinen steuerlichen Grundsätze sei nach Ansicht der Finanzverwaltung jedoch vorzunehmen.

⁵⁰ § 6 Z 14 lit. a *EStG 1988*. Dazu kritisch *Mayr (2001)*, S. 117.

⁵¹ Vgl. *EStR 2000 Rz 2592*.

Manchmal werden Güter oder Dienstleistungen getauscht, deren Marktwert nur schwer feststellbar ist. Dies ist insbesondere der Fall, wenn es für sie keinen Markt gibt. In diesem Fall ist eine mittelbare Wertermittlung zulässig. Es ist dann eine mittelbare Wertermittlung vorzunehmen.

Mittelbare Wertermittlung:

der Wert des erworbenen Wirtschaftsgutes und der Verkaufspreis des abgegebenen Wirtschaftsgutes ergeben sich aus dem gemeinen Wert des erworbenen Wirtschaftsgutes.⁵²

Unternehmensrechtlich ist beim Tausch eine Gewinnrealisierung vorzunehmen. Der Erlös und die Anschaffungskosten des erworbenen Wirtschaftsgutes⁵³ sind mit dem Zeitwert des abgegebenen Wirtschaftsgutes (Vermögensgegenstand) zu bewerten.

1.8. Besonderheiten UGB

Das Steuerrecht greift auf den unternehmensrechtlichen **Anschaffungskostenbegriff** zurück. Die Besonderheiten des UGB sind bei den einzelnen Kapiteln eingearbeitet.

1.9. Besonderheiten IFRS

Anschaffungs- und Herstellungskosten:

sind der zum Erwerb oder zur Herstellung eines Vermögenswerts entrichtete Betrag an Zahlungsmitteln oder Zahlungsmitteläquivalenten oder der beizulegende Zeitwert einer anderen Entgeltform zum Zeitpunkt des Erwerbs oder der Herstellung oder, falls zutreffend, der Betrag, der diesem Vermögensgegenstand beim erstmaligen Ansatz gemäß den besonderen Bestimmungen anderer IFRS, wie z.B. IFRS 2, beigelegt wird.⁵⁴

Der Zugang ist mit den historischen Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu aktivieren.⁵⁵ Die historischen Anschaffungs- oder Herstellungskosten der IFRS unterscheiden sich konzeptionell nicht von denen des UGB.⁵⁶

2. Herstellungskosten

Vertiefung

Gesetz:

§ 6 Z 1 u 2a EStG 1988, § 202 Abs. 2 UGB; § 255 Abs. 2 f (d) HGB;

Richtlinie:

EStR 2000 Rz. 2195 ff; IFRS 16;

Bücher:

Beckscher Bilanzkommentar (2012) § 255 Rz. 330 ff; DKMZ (2020) § 6 Rz. 110 ff; Dokalik / Hirschler (2015), S. 37 f; Herrmann / Heuer / Raupach (2004), § 6 Rz. 32, 220 ff.; Hirschler (2019) § 203 Rz. 9 ff, 65 ff, 186 f, 188 ff; Hofstätter / Reichl (2018) § 6 Rz. 18 ff; Jakom (2020) § 6 Rz. 30 ff; Quantschnigg / Schuch (1993), § 6 Rz. 68 ff; Schürer-Waldheim (1978), S. 81 ff; Straube u.a. (2020), § 203 Rz. 67 ff;

2.1. Begriff und Bedeutung

Herstellungskosten:

Sind Aufwendungen, die für die Herstellung, Erweiterung oder wesentliche Verbesserung eines Vermögensgegenstandes entstehen.⁵⁷

⁵² Vgl. EStR 2000 Rz 2593.

⁵³ Vgl. Janschek / Jung in Hirschler (2019), § 203 Rz. 47, a.A. Grottel / Dadek in Beckscher Bilanzkommentar (2012), § 255 Rz. 40.

⁵⁴ IFRS 16.6.

⁵⁵ Janschek / Jung in Hirschler (2019), § 203 Rz. 186.

⁵⁶ Janschek / Jung in Hirschler (2019), § Rz. 187.

Der Begriff der Herstellungskosten wird erstmalig in der Aktienrechtsnovelle von 1931 in § 261 HGB erwähnt.⁵⁸ Die Herstellungskosten werden im EStG nicht definiert, es kommt der unternehmensrechtliche Begriff des § 203 Abs. 3 UGB zur Anwendung.⁵⁹

Aus dem Begriff lassen sich folgende Merkmale ableiten:⁶⁰

- Aufwand
- Veranlassung durch
 - Herstellung,
 - Erweiterung
 - wesentliche Verbesserung.

Hergestellte Wirtschaftsgüter des Anlage- oder Umlaufvermögens sind mit den Herstellungskosten zu bewerten.

Herstellung:

Von Herstellung wird gesprochen, wenn im Unternehmen aus vorhandenen Gegenständen ein Wirtschaftsgut mit geänderter Verkehrsgängigkeit entsteht.⁶¹

Zur Abgrenzung Anschaffung – Herstellung vgl. Kap. 1.3..

Arten:⁶²

- Herstellung eines (neuen) selbstständig bewertbaren Wirtschaftsguts,
- Änderung der Wesensart eines bestehenden Wirtschaftsguts (Erweiterung, Verbesserung).

Herstellungszeitraum: Der Herstellungsvorgang beginnt mit der Planung und endet, wenn das Wirtschaftsgut zur Verwendung bereit ist oder die Erzeugnisse absatzreif sind.⁶³

2.2. Bestandteile der Herstellungskosten

Trotz der Bezeichnung wird Aufwand aktiviert und nicht die kalkulatorische Kosten der Kostenrechnung.⁶⁴ Nur was der Herstellung eines Wirtschaftsgutes dient, kommen zur Aktivierung im Rahmen der Herstellungskosten in Frage (funktionale Beziehung).⁶⁵

Bezüglich des Umfanges der Herstellungskosten bestanden zwischen Steuer- und Unternehmensrecht lange Zeit große Unterschiede. Diese wurden durch das RÄG 2014 beseitigt.

⁵⁷ *Laudacher in Jakom (2020)*, § 6 Rz. 30.

⁵⁸ *Stobbe/Rade in Herrmann / Heuer / Raupach (2004)*, § 6 Rz. 226.

⁵⁹ Vgl. *Zorn in Hofstätter / Reichl (2018)*, § 6 Rz. 18.

⁶⁰ *Stobbe/Rade in Herrmann / Heuer / Raupach (2004)*, § 6 Rz.225.

⁶¹ Vgl. *Laudacher in Jakom (2020)*, § 6 Rz. 30.

⁶² Vgl. *Laudacher in Jakom (2020)*, § 6 Rz. 30.

⁶³ Vgl. EStR 2000 Rz.2206.

⁶⁴ *Laudacher in Jakom (2020)*, § 6 Rz. 31 unter Verweis auf Straube HGB § 203 Rz.22.

⁶⁵ *EStR 2000 Rz.2207*,

Formel 1: Herstellungskosten im UGB

- + Fertigungsmaterial
- + Fertigungslöhne
- + Sonderkosten der Fertigung
- = Einzelkosten
- + variable Materialgemeinkosten
- + variable Fertigungsgemeinkosten
- = Mindestansatz im Unternehmensrecht (bis 2014)
- + angemessene Teile der fixen Materialgemeinkosten
- + angemessene Teile der fixen Fertigungsgemeinkosten
- + Zinsen für Fremdkapital, das für die Herstellung eines Vermögensgegenstandes verwendet wird
- + freiwillige Sozialeinrichtungen etc.
- = Herstellungskosten (unternehmensrechtlich bis 2014 Höchstansatz)

Formel 2: Herstellungskosten im EStG 1988⁶⁶

- + Fertigungsmaterial
- + Materialgemeinkosten
- + Fertigungslöhne
- + Fertigungsgemeinkosten
- + Sondereinzelkosten der Fertigung⁶⁷
- = Steuerrechtlicher Mindestansatz
- + ev. Fremdkapitalzinsen
- + ev Sozialaufwendungen
- = Steuerrechtlicher Höchstansatz

Einzelkosten sind jene Kosten, die direkt der Leistungserstellung dienen und der Leistung unmittelbar zugerechnet werden können. Sie umfassen das Fertigungsmaterial und die -löhne.⁶⁸

Sonderkosten der Fertigung sind jene Kosten, die dem Kostenträger direkt zuzurechnen sind, aber nicht bei allen Erzeugnissen auftreten (z.B. Patentkosten).⁶⁹

Gemeinkosten sind jene Kosten, die dem Kostenträger nicht direkt zugeordnet werden können.⁷⁰ Sind die Gemeinkosten durch offenbare Unterbeschäftigung überhöht, so dürfen nur die einer durchschnittlichen Beschäftigung entsprechenden Teile dieser Kosten eingerechnet werden.⁷¹

Verwaltungs- und Vertriebskosten dürfen nicht aktiviert werden.⁷²

Wahlrechte bestehen:⁷³

- Finanzierungsaufwand (Bauzeitzinsen),
- Sozialeinrichtungen,
- freiwillige Sozialleistungen,
- betriebliche Altersvorsorge und Abfertigung.

2.3. Beispiele Herstellungskosten

Beispiele zur den Herstellungskosten und seiner Bestandteile finden sich in *EStR 2000* Rz. 2208 ff; *Laudacher in Jakom (2020)*, § 6 Rz. 32; *Quantschnigg / Schuch (1993)*, § 6 Rz.80;

⁶⁶ Vgl. *Zorn in Hofstätter / Reichl (2018)*, § 6 Rz. 18.

⁶⁷ Die Begriffe Mindest- und Höchstansatz wurden zur Verdeutlichung selbst gewählt.

⁶⁸ Vgl. *Laudacher in Jakom (2020)*, § 6 Rz. 31.

⁶⁹ Vgl. *Laudacher in Jakom (2020)*, § 6 Rz. 31.

⁷⁰ Vgl. *Laudacher in Jakom (2020)*, § 6 Rz. 31.

⁷¹ *Zorn in Hofstätter / Reichl (2018)*, § 6 Rz. 18.

⁷² Vgl. *Laudacher in Jakom (2020)*, § 6 Rz. 31.

⁷³ Vgl. *Laudacher in Jakom (2020)*, § 6 Rz. 31.

2.4. Besonderheiten UGB

Das Steuerrecht greift auf den unternehmensrechtlichen Begriff der Herstellungskosten zurück.

2.5. Besonderheiten IFRS

Diese sind bei den Anschaffungskosten IFRS (Kap. 1.9.) dargestellt.

Literatur

Gesetze / Verordnungen

- [Bundesgesetz](#) über allgemeine Bestimmungen und das Verfahren für die von den Abgabenbehörden des Bundes, der Länder und Gemeinden verwalteten Abgaben (Bundesabgabenordnung – BAO) StF: BGBl. Nr. 194/1961 i.d.F. BGBl. I Nr. 29/2021, zitiert: *BAO*;
- [Bundesgesetz](#) vom 13.7.1955 über die Bewertung von Vermögenschaften (Bewertungsgesetz 1955 – BewG 1955), BGBl. Nr. 148/1955 i.d.F. BGBl. I Nr. 104/2019, zitiert: *BewG*;
- [Bundesgesetz](#) vom 7.7.1988 über die Besteuerung des Einkommens natürlicher Personen (Einkommensteuergesetz 1988 – EStG 1988), BGBl. Nr. 400/1988 idF BGBl. I Nr. 32/2021, zitiert: *EStG 1988*;
- [Bundesgesetz](#) über besondere zivilrechtliche Vorschriften für Unternehmen (Unternehmensgesetzbuch – UGB), dRGBL. S 219/1897 idF BGBl. I Nr. 63/2019, zitiert: *UGB*;
- [Handelsgesetzbuch](#) in der im Bundesgesetzblatt Teil III, Gliederungsnummer 4100-1, veröffentlichten bereinigten Fassung, das zuletzt durch Artikel 1 14 des Gesetzes vom 22. Dezember 2020 (BGBl. I S. 3256) geändert worden ist, zitiert: *(d)HGB*;

Erlässe / Richtlinien

- Richtlinie des BMF v. 8.11.2000: „[EStR 2000](#), Einkommensteuerrichtlinie 2000“, zuletzt aktualisiert am 6.5.2021, zitiert: *EStR 2000*;
- International Accounting Standards Board (IASB): International Accounting Standards (IAS), Stand Juni 2020⁷⁴, zitiert: *IAS*;
- International Accounting Standards Board (IASB): International Financial Reporting Standards (IFRS), Stand Juni 2020⁷⁵, zitiert: *IFRS*;

Bücher

- Ellrott u.a.: „Beck'scher Bilanzkommentar“, Beck 2012, zitiert: *Autor in Beckscher Bilanzkommentar (2012)*;
- Doralt / Kirchmayr / Mayr / Zorn: „Kommentar zum EStG“, Online-Ressource Stand 21. Lieferung, LexisNexis 2020, zitiert: *Autor in DKMZ (2020)*;
- Dokalik / Hirschler: „RÄG 2014 - Reform des Bilanzrechts“, Linde 2015, zitiert: *Dokalik / Hirschler (2015)*;
- Grünberger: „IFRS 2014“, LexisNexis 2014;
- Heinhold: „Grundfragen der Bilanzierung“, Oldenbourg 1987, zitiert: *Heinhold (1987)*;
- Herrmann / Heuer / Raupach: „Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz“, Verlag Schmidt 2004 (bis Ergänzungslieferung 213), zitiert: *Autor in Herrmann / Heuer / Raupach (2004)*;
- Hirschler (Hrsg.): „Bilanzrecht - Kommentar ; Einzelabschluss“, Linde, 2019 zitiert: *Autor in Hirschler (2019)*;

⁷⁴ Download bei [Mazars-IFRS-Portal](https://www.mazars.de/content/download/998041/52129632/version//file/IFRS-Texte%208.0_2020_06.pdf), 8. Auflage (https://www.mazars.de/content/download/998041/52129632/version//file/IFRS-Texte%208.0_2020_06.pdf), abgefragt 20.12.2020.

⁷⁵ Download bei [Mazars-IFRS-Portal](https://www.mazars.de/content/download/998041/52129632/version//file/IFRS-Texte%208.0_2020_06.pdf), 8. Auflage (https://www.mazars.de/content/download/998041/52129632/version//file/IFRS-Texte%208.0_2020_06.pdf), abgefragt 20.12.2020.

- Hofstätter / Reichl: „Die Einkommensteuer (EStG 1988)“, Stand 66. Lieferung, LexisNexis 2018, zitiert: *Autor in Hofstätter / Reichl (2018)*;
- Jabornegg / Artmann: „Kommentar zum UGB“, Verlag Österreich 2010;
- Kanduth-Kristen u.a.: „Jakom Einkommensteuergesetz 2020“, Linde 2020, zitiert: *Autor in Jakom (2020)*;
- Mayr: „Gewinnrealisierung im Handels- und Steuerrecht“, Manz 2001, zitiert: *Mayr (2001)*;
- Quantschnigg / Schuch: „Einkommensteuer-Handbuch“, Orac 1993, zitiert: *Quantschnigg / Schuch (1993)*;
- Schürer-Waldheim: „Wertbegriffe im österreichischen Abgabenrecht“, Manz 1978, zitiert: *Schürer-Waldheim (1978)*;
- Straube / Ratka / Rauter: „Wiener Kommentar zum Unternehmensgesetzbuch – UGB“, elektronische Ausgabe Manz 2020, zitiert: *Autor in Straube u.a. (2020)*;

Artikel

- Fritz-Schmied: „Variable Kaufpreisvereinbarungen“, SWK 2011, W 15, zitiert: *Fritz-Schmied (2011)*;
- Pröll: „Fiktive Anschaffungsnebenkosten als Teilwertbestandteil“, ÖStZ 2016, 521;

Stichwortverzeichnis

Abfertigung	10	Sozialleistungen	
Aktivierungswahlrecht	10	freiwillige	10
Anschaffung	2	stille Reserven	6
Teil-	4	Subvention	6
-zeitpunkt	3	Tausch	7
-zeitraum	3	Umsatzsteuer	6
Anschaffungskosten	2	Unterbeschäftigung	10
Begrenzung	6	Verbindlichkeit	
-minderungen	5	aufschiebend bedingte	7
nachträgliche	5	Vertriebskosten	10
negative	5	Verwaltungskosten	10
Teil-	4	Zeitrente	6
unbekannte	7	Zuschuss	6
vorweggenommene	5		
Anschaffungskostenprinzip	2		
Anschaffungsnebenkosten	5		
Kapitalanlagen	5		
Beteiligung	5		
Betriebsbereitschaft	3		
Earn-Out	6		
Einzelkosten	10		
Empfängerbenennung	6		
Erhaltungsaufwand			
anschaffungsnaher	4		
Finanzierungsaufwand	10		
Gemeinkosten	10		
Herstellung	9		
-zeitraum	9		
Herstellungskosten	8		
Kaufpreis	5		
variabler	6		
Leibrente	6		
Luxustangente	6		
Rabatt	5		
Schulden			
übernommene	5		
Skonto	5		
Sonderkosten der Fertigung	10		
Sozialeinrichtungen	10		

