

Dr. Werner Pieper

Steuerliche Herstellungskosten

Erzeugnisbewertung in der Ertragsteuerbilanz
aus der Sicht der Betriebswirtschaftslehre

TECHNISCHE HOCHSCHULE DARMSTADT	
Fachbereich 1	
<u>Gesamtbibliothek</u>	
<u>Betriebswirtschaftslehre</u>	
Inventar-Nr. :	25.374
Abteil-Nr. :	A 34 / 419
Sachgebiete:	2.3.1.2
	6.5.4

00288262



Betriebswirtschaftlicher Verlag Dr. Th. Gabler · Wiesbaden

Inhaltsverzeichnis

Seite

Erstes Kapitel

Theoretische Voraussetzungen der Erzeugnisbewertung in der Steuerbilanz

Erster Teil:

Problemstellung

- A. Differente Zielsetzungen als Ursache des ständigen Disputs zwischen Steuerpraxis und Betriebswirtschaftslehre über den Wert der Erzeugnisse 17
- B. Der wissenschaftstheoretische Standort der Betriebswirtschaftslehre 19

Zweiter Teil:

Bewertung im Rahmen steuerlicher Gewinnermittlung durch Ableitung von Wertkonventionen aus der Zielsetzung der Einkommensbesteuerung

- A. Wertkonventionen als Nicht-Entscheidungswerte der gerundiven Werttheorie 22
 - I. Wert und Bewertung nach der gerundiven Werttheorie 22
 - II. Entscheidungswert oder Nicht-Entscheidungswert für Kommunikationszwecke in der Einkommensbesteuerung 24
- B. Die der Einkommensbesteuerung zugrunde liegende Zielsetzung und ihre Konventionalisierung zur Wertermittlung im Rahmen steuerlicher Gewinnermittlung 27
 - I. Anforderungen an eine Zielsetzung 27
 - II. Einnahmenerzielung als Funktion der Steuerpolitik und die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit als Fundamentalprinzip der Einkommensbesteuerung 28
 - III. Das „Einkommen“ als Maß der Leistungsfähigkeit 29
 - IV. Das System der Einkommensermittlung als Voraussetzung eines gleiche Leistungsfähigkeit repräsentierenden Einkommens von Gewinn- und Überschußinkunftsarten 32

	Seite
1. Die zielbezogene Interdependenz von Einkommen und Einkommensermittlung	32
2. Das Konzept einer vergleichbaren Einkommensermittlung zwischen den Gewinn- und Überschußeinkunftsarten	34
3. Die Wertermittlung im Rahmen steuerlicher Gewinnermittlung auf der Grundlage der theoretischen Basis der Steuerbilanz	41
a) Die Feststellung des entziehbaren Gewinns als Zweck der Gewinnermittlung in der Steuerbilanz	41
b) Der entziehbare Gewinn der betriebswirtschaftlichen Theorie — seine Brauchbarkeit für die steuerliche Gewinnermittlung und die Ableitung von Wertkonventionen	44
ba) Gewinndefinitionen der betriebswirtschaftlichen Theorie — ihre Ablehnung wegen der Subjektivität der Komponenten	44
bb) Die Funktion hypothetischer Grundannahmen über die Bewertung	51
c) Grundannahmen über die Bewertung im Rahmen steuerlicher Gewinnermittlung	52
ca) Der Kreis der Grundannahmen	52
cb) Die Bewertungsgrundsätze im einzelnen und die Frage ihrer Eignung im Rahmen der Untersuchung	53
cba) Das Anschaffungswertprinzip und der Grundsatz nominaler Kapitalerhaltung	53
cbb) Das Realisationsprinzip	55
cbc) Das Imparitätsprinzip	58
cbd) Das Prinzip der Vorsicht	62
cc) Die Auswahl der Grundannahmen über die Bewertung	63

Zweites Kapitel

Die zweckabhängige Ermittlung der steuerrechtlichen Wertkategorie „Herstellungskosten“ als betriebswirtschaftlicher Nicht-Entscheidungswert

Erster Teil:

Deskriptive Aussagen zur Kostenrechnung und ihre Auswahl zum Zwecke der Ermittlung steuerlicher Herstellungskosten

A. Interdependenz und Diskrepanz von Kostentheorie und Kostenrechnung	71
---	----

	Seite
B. Die pragmatische Dimension der Kostenrechnung	74
I. Die deskriptive Pragmatik	77
II. Die präskriptive Pragmatik	80
C. Die semantische Dimension der Kostenrechnung	83
I. Die Extension des allgemeinen Kostenbegriffs	85
1. Der wertmäßige Kostenbegriff	85
a) Die Mengenextension	86
aa) Der Güterverbrauch	86
ab) Die Leistungsverbundenheit	88
b) Die Wertextension	97
2. Der pagatorische Kostenbegriff	98
a) Die Mengenextension	100
b) Die „Wert“extension	100
c) Die Modifikation durch sog. Hypothesen	101
3. Die Entscheidung für den wertmäßigen Kostenbegriff als allgemeinen Kostenbegriff	102
II. Die Intension des allgemeinen Kostenbegriffs für den Zweck der Ermittlung steuerlicher Herstellungskosten	104
1. Der intensionale Variationsraum des allgemeinen Kosten- begriffs	104
2. Die Unterbegriffsart „variable und fixe Kosten“	107
a) Produktions- und kostentheoretische Grundlagen	107
b) Die Ablehnung des durch die Unterbegriffsart variable und fixe Kosten eingeschränkten Intensionsraumes	114
3. Die Unterbegriffsart „Einzelkosten und Gemeinkosten“ nach den Kriterien der Zurechenbarkeit und der rechnungsorga- nimatorischen Erfäßbarkeit	121
III. Die Ableitung des Begriffs steuerlicher Herstellungskosten durch Determinierung der Extensionskomponenten des steuerlichen Kostenbegriffs	125
1. Die Wertextension	125
2. Die Mengenextension	126

	Seite
a) Der Güterverbrauch	126
b) Die Leistungsverbundenheit bzw. die Güterverbrauch- Leistungsentstehung-Beziehung	128
ba) Die Leistungskategorie „Herstellungsleistung“	128
bb) Die Abgrenzung der Leistungskategorie „Herstel- lungsleistung“ gegenüber den Leistungsarten der Funktionsbereiche Beschaffung, Absatz, Verwaltung, Forschung und Entwicklung	132
bc) Die Entscheidung über das Kostenzurechnungsprinzip als Entscheidung über die Alternative „Teilkosten- kalkulation“ oder „Vollkostenkalkulation“	147

Zweiter Teil:

Der gerundete Wert alternativer Herstellungskosten — abhängig von dem unterstellten Kostenzurechnungsprinzip, gemessen an den Grundannahmen und den Anforderungen der theoretischen Basis

A. Vorbemerkungen und Annahmen	150
I. Die Untersuchung bei Annahme der Kapazitätsausnutzung als dominanter Kosteneinflußgröße	151
II. Das Identitätsprinzip und das Leistungsentsprechungsprinzip als Kostenzurechnungsprinzipien	154
III. Die Kostenstruktur industrieller Fertigungsbetriebe als typologisches Strukturmerkmal	156
1. Die Bedeutung typologischer Strukturmerkmale für die Ausgestaltung betriebsbezogener Kostenrechnungskalküle . .	156
2. Empirische Untersuchungen des Statistischen Bundesamtes zur Kostenstruktur industrieller Fertigungsbetriebe 1966 als Ausgangspunkt für ein Zahlenbeispiel	159
3. Die Leistungsarten- und Kostenartenstruktur zweier Beispielsunternehmungen unterschiedlicher Industriezweige	164
B. Herstellungskosten bei Übereinstimmung von Kapazitätsnorm und Kapazitätsausnutzungsgrad	171
I. Herstellungskosten nach dem Identitätsprinzip im engen und weiten Sinne	171

	Seite
1. Beispiele für die Erzeugniskalkulation nach dem Identitätsprinzip	171
2. Wertung der Erzeugniskalkulation nach dem Identitätsprinzip	175
a) Wertung und Grundannahmen	175
aa) Die Grundannahme „Realisationsprinzip“	175
ab) Die Grundannahme „Imparitätsprinzip“	181
b) Wertung und Anforderungen	183
ba) Die Anforderung „Nachprüfbarkeit“	183
bb) Die Anforderung „Einfachheit“	184
bc) Die Anforderung „Vergleichbarkeit“	186
bca) Der Vergleich zwischen zwei Beziehern von Gewinneinkünften	186
bcaa) Der Vergleich unter Zugrundelegung des Identitätsprinzips bei faktisch unterschiedlichen Kostenstrukturen	186
bcab) Der Versuch, die Ungleichheiten durch die Zurechnung echter Gemeinkosten auf bestimmte Erzeugnisarten oder Erzeugnisgruppen zu reduzieren	190
bc) Der Vergleich der Bezieher von Gewinneinkünften und der Bezieher von Überschufeinkünften	193
II. Herstellungskosten nach dem Leistungsentsprechungsprinzip	199
1. Ein Beispiel für die Erzeugniskalkulation nach dem Leistungsentsprechungsprinzip	199
2. Wertung der Erzeugniskalkulation nach dem Leistungsentsprechungsprinzip	202
a) Wertung und Grundannahmen	202
b) Wertung und Anforderungen	204
ba) Die Anforderung „Nachprüfbarkeit“	204
bb) Die Anforderung „Einfachheit“	214
bc) Die Anforderung „Vergleichbarkeit“	214
3. Herstellungskosten nach dem Leistungsentsprechungsprinzip auf der Grundlage des Abschnitts 33 EStR	219
a) Skizzierung des Kostenarten-/Kostenstellenkatalogs des Abschnitts 33 EStR	219
b) Die Wertung des Abschnitts 33 EStR	222

ba)	Die Zurechnung der Einzelkosten auf die Herstellungsleistung	222
bb)	Die Zurechnung der Gemeinkosten auf die Herstellungsleistung	225
bba)	Die Ermittlung anteiliger Perioden-Gemeinkosten	225
bbaa)	Forschungs- und Entwicklungskosten	225
bbab)	Abschreibungen	228
bbac)	Rückstellungen	231
bbb)	Die Abgrenzung der anteiligen Perioden- Gemeinkosten und der Perioden-Einzelkosten gegenüber den Kostenanteilen der übrigen Funktions- oder Abrechnungsbereiche	235
bbba)	Geldbeschaffungs-(Finanzierungs-)Kosten und Fremdkapitalkosten	236
bbbbb)	Die Gewerbesteuer	240
bbbc)	Die Ergebnisbeteiligung von Arbeit- nehmern des Herstellungsbereiches	244
bbc)	Die Zurechnung der anteiligen Perioden- Gemeinkosten und der Perioden-Einzelkosten auf die Herstellungsleistung	246
C.	Herstellungskosten unter der Bedingung unterhalb und oberhalb der Kapazitätsnorm realisierter Kapazitätsausnutzungsgrade	247
I.	Die Auswirkung von Variationen der Kapazitätsausnutzung auf die Kosten der Herstellungsleistung unter Zugrundelegung der betrieblichen Anpassungsformen Gutenbergs	247
1.	Die intensitätsmäßige Anpassungsform	249
2.	Die zeitliche Anpassungsform	250
3.	Die quantitative Anpassungsform	250
II.	Gegensätzliche Auffassungen in der Literatur, Rechtsprechung und Finanzverwaltung zum Begriff der steuerlichen Herstel- lungskosten bei unterhalb und oberhalb der Kapazitätsnorm realisierten Kapazitätsausnutzungsgraden	252
1.	Die Kosten der Herstellungsleistung bei einer Kapazitäts- ausnutzung unterhalb der Kapazitätsnorm	252
a)	Auffassung I: Herstellungskosten auf der Basis der Ist-Kapazitätsausnutzung	252

	Seite
b) Auffassung II: Herstellungskosten auf der Basis der Norm-Kapazitätsausnutzung	255
ba) Die Behandlung der Leerkosten als Aufwand der Herstellungsperiode	257
bb) Die Behandlung der Nutzkosten als Aufwand der Verkaufsperiode	262
2. Die Kosten der Herstellungsleistung bei einer Kapazitätsausnutzung oberhalb der Kapazitätsnorm	263
III. Die Wertung der Erzeugniskalkulation bei unterhalb und oberhalb der Kapazitätsnorm realisierter Kapazitätsausnutzung .	265
1. Wertung und Grundannahmen bei einer Kapazitätsausnutzung unterhalb der Kapazitätsnorm	265
a) Die Grundannahme „Realisationsprinzip“	265
b) Die Grundannahme „Imparitätsprinzip“	266
ba) Die Behandlung der Leerkosten unter der Bedingung, daß ein vom Markt abgeleiteter Alternativwert oder die Wiederherstellungskosten die Herstellungskosten unter Einschluß der Leerkosten übersteigen	266
bb) Das Imparitätsprinzip unter der Bedingung, daß ein vom Markt abgeleiteter Alternativwert oder die Wiederherstellungskosten unterhalb der Herstellungskosten liegen	273
2. Wertung und Anforderungen bei einer Kapazitätsausnutzung unterhalb der Kapazitätsnorm	276
a) Die Anforderung „Nachprüfbarkeit“	276
aa) Die Messung der Kapazität, der Kapazitätsnorm und des Kapazitätsausnutzungsgrades als Voraussetzung für die Nichteinbeziehung von Leerkosten in die Herstellungskosten	276
aaa) Die Messung der Kapazität	276
aaaa) Meßprobleme im Zusammenhang mit dem allgemeinen Kapazitätsbegriff	277
aaab) Meßprobleme im Zusammenhang mit der Optimalkapazität, der Normalkapazität und der Maximalkapazität	280
aab) Die Messung der Kapazitätsnorm	284
aac) Die Messung des Kapazitätsausnutzungsgrades .	289

	Seite
ab) Das Kriterium kalkulierter bzw. nicht-kalkulierter Minderausnutzung der Kapazität als Basis für die Entscheidung über die Leistungsverbundenheit bzw. Nicht-Leistungsverbundenheit der Leerkosten	292
b) Die Anforderung „Einfachheit“	298
c) Die Anforderung „Vergleichbarkeit“	300
3. Wertung im Hinblick auf Grundannahmen und Anforderungen bei einer Ist-Kapazitätsausnutzung oberhalb der Kapazitätsnorm	303
D. Der steuerliche Nicht-Entscheidungswert „Herstellungskosten“ als fiktiver Vollkostenwert: eine pragmatische Kostenstellen- und Kostenarten-Konvention	310
I. Die bisherigen Untersuchungsergebnisse	310
II. Der steuerliche Nicht-Entscheidungswert „Herstellungskosten“ — Vorschlag für eine Abgrenzung de lege ferenda	317
<i>Literaturverzeichnis</i>	325
<i>Urteilsregister</i>	427
<i>Anlage 1</i>	433
<i>Anlage 2</i>	437
<i>Anlage 3</i>	438
<i>Anlage 4</i>	439
<i>Anlage 5</i>	440
<i>Anlage 6</i>	442
<i>Anlage 7</i>	443
<i>Anlage 8</i>	444
<i>Abkürzungsverzeichnis</i>	447
<i>Stichwortverzeichnis</i>	451