

Aufgabe:

Die Bibu GmbH stellt Elektrobohrer her. Dabei fallen für einen Bohrer folgende Kosten an:

1. Materialkosten
 - Rohstoff A € 1.000,--
 - Rohstoff B € 600,--
 - Materialgemeinkosten € 160,--
(variabler Anteil € 60,--)
2. Fertigungskosten
 - Löhne (Einzelkosten) € 1.000,--
 - gesetzliche Lohnnebenkosten
(Hälfte davon Arbeitgeberanteil € 400,--
 - freiwillige Sozialleistungen € 200,--
 - innerbetriebliche Transportkosten € 200,--
(davon € 100,-- variabel)
 - leistungsabhängige planmäßige Abschreibung € 100,--
 - Sonderabschreibung € 200,--
 - Spezialwerkzeuge € 80,--
 - Fremdkapitalzinsen € 100,--
(50 % der Zinsen entfallen auf
Fremdkapital, das zur Finanzierung der
Herstellung des Bohrers verwendet wird.)
 - Umlagen (50 % variabel)
 - Meister € 150,--
 - Fertigungskontrolle € 80,--
 - Miete € 50,--
 - Lohnbüro € 100,--
 - Sachversicherungen € 30,--
3. Forschung und Entwicklung
 - Umlage der F&E – Abteilung € 300,--
4. Umlage Verwaltungskosten € 600,--
5. Umlage Vertriebskosten € 300,--

Aufgaben

- a) Ermitteln Sie die handelsrechtliche Wertuntergrenze des Elektrobohrers.
- b) Wie hoch ist die steuerliche Wertuntergrenze?
- c) Wie hoch sind handels- und steuerrechtliche Wertobergrenze?

Lösung:

Man berechnet die Herstellungskosten nach § 255 II HGB. Hierzu gehören Pflichtbestandteile, Wahlrechtsbestandteile und Verbote.

LAMBERT-REGEL:

Wir reden nicht über Ansatzverbote und Ansatzwahlrechte, sondern über **Bewertungswahlrechte** und **Bewertungsverbote**. Die ersten drehen sich um die Frage, *ob* ein Gegenstand überhaupt Eingang in die Bilanz findet (**Bilanzierung dem Grunde nach**), bei der zweiten Frage geht es darum, *in welcher Höhe* ein Vermögensgegenstand oder eine Schuld Eingang in die Bilanz findet (**Bilanzierung der Höhe nach**).

Die Bestandteile der Herstellungskosten nach Handels- und Steuerrecht listet die folgende Übersicht auf:

Handelsrecht	Schema Herstellungskosten, § 255 II HGB Positionen	Steuerrecht
	Materialeinzelkosten Fertigungseinzelkosten unechte Gemeinkosten Sondereinzelkosten der Fertigung	
handelsrechtliche Wertuntergrenze	Materialgemeinkosten Fertigungsgemeinkosten Werteverzehr des Anlagevermögens	steuerliche Wertuntergrenze
	Kosten der allgemeinen Verwaltung Aufwendungen für soziale Einrichtungen des Betriebs Aufwendungen für freiwillige soziale Leistungen Aufwendungen für betriebliche Altersversorgung Zinsen für Fremdkapital	
handelsrechtliche Wertobergrenze		steuerliche Wertobergrenze

LAMBERT-REGEL:

Verwechsle nicht den Begriff der **Herstellungskosten** (der dem externen Rechnungswesen = Jahresabschluss) entspringt mit jenem der **Herstellkosten** (der aus dem internen Rechnungswesen = Kosten- und Leistungsrechnung) kommt. Sie sagen längst nicht dasselbe aus.

Die Pflichtbestandteile der Herstellungskosten sind die sog. **Einzelkosten**. Hierbei handelt es sich um Kosten, die dem Zurechnungsobjekt einzeln zuordenbar sind. **Gemeinkosten** hingegen sind nicht einzeln dem Kalkulationsobjekt zurechenbar.

Die Einzelkosten sind in der vorliegenden Aufgabe die Materialeinzelkosten (Rohstoffe A und B in Höhe von 1.000 € und 600 €) sowie die Fertigungseinzelkosten. Zu diesen zählen die Löhne von 1.000 € (unterstellt wird hier ein Stückakkord, d.h. die einzelne Zurechenbarkeit des pro gefertigten Teils gezahlten Lohns) sowie der Arbeitgeberanteil der gesetzlichen Lohnnebenkosten., d.h. $400 / 2 = 200$ €. Unechte Gemeinkosten sind nicht gegeben.

LAMBERT-METHODE:

Unter **unechten Gemeinkosten** versteht man Kosten, die in Wahrheit Einzelkosten sind, aus **Wirtschaftlichkeitsgründen** aber wie Gemeinkosten behandelt werden. Hierzu zählen bspw. Lacke, Nägel, Leim bei der Produktion von Tischen und Stühlen. Man könnte jede einzelne Schraube erfassen, man könnte sehr wohl auch jedem gefertigten Tisch die exakten Kosten des verbrauchten Leims zuordnen. Dies wäre aber mit ungeheuren Kosten verbunden, weshalb man hierauf verzichtet und stattdessen lieber durch einen Zuschlag diese Kosten zuordnet – quasi als Gemeinkosten.

Die Sondereinzelkosten der Fertigung sind pro Auftrag zuordenbar, nicht aber pro Stück. Diese werden als Einzelkosten behandelt und zählen zu den Pflichtbestandteilen der Herstellungskosten.

MERKE:

Standardbeispiel für Sondereinzelkosten der Fertigung sind Spezialwerkzeuge.

Genau diese Spezialwerkzeuge sind hier erwähnt und gehen mit 80 € ein.

a) Die handelsrechtliche Wertuntergrenze lautet damit $1.000 + 600 + 1.000 + 200 + 80 = 2.880$ € (Übersicht s.u.)

b) Bei der steuerlichen Wertuntergrenze werden zu der handelsrechtlichen Wertuntergrenze noch die Materialgemeinkosten, die Fertigungsgemeinkosten sowie der Werteverzehr des Anlagevermögens gerechnet.

Die Materialgemeinkosten betragen 160 €, der variable Anteil hiervon ist vollkommen unerheblich.

LAMBERT-REGEL:

Variable Kosten steigen und fallen mit der produzierten Menge (= Beschäftigung). **Fixe Kosten** bleiben hingegen konstant, egal wie viele Mengeneinheiten produziert werden. Da Einzelkosten stets dem Kalkulationsobjekt zuordenbar sind, steigen diese mit der produzierten Menge. Daher sind Einzelkosten immer variable Kosten, jedoch nicht umgekehrt.

Es gilt folgender Zusammenhang zwischen variablen und fixen Kosten sowie Einzel- und Gemeinkosten:

Gemeinkosten	Einzelkosten
fixe Kosten	variable Kosten

Die Angabe des variablen Anteils der Gemeinkosten ist also vollkommen unerheblich.

Die Fertigungsgemeinkosten sind schwieriger zu sehen als die Materialgemeinkosten. Zu ihnen gehören zunächst die innerbetrieblichen Transportkosten von 200 €, denn sie sind zwar Teil der Fertigung, aber nicht einzel dem Bohrer zuordenbar. Weiterhin sind die Umlage in Höhe von $150 + 80 + 50 + 100 + 30 = 410$ € Teil der Fertigungsgemeinkosten. Das Wort **Umlagen** an sich sagt bereits, dass es sich um Gemeinkosten handelt, denn diese wurden offensichtlich umgelegt (also als Gemeinkosten den Einzelkosten **zugeschlagen**). Weiterhin sind die Forschungsaufwendungen von 300 € Fertigungsgemeinkosten. Schließlich fallen Aufwendungen für den Werteverzehr des Anlagevermögens an in Höhe von 100 €.

MERKE:

Lediglich Aufwendungen für angewandte Forschung ist hier reinzunehmen, nicht jedoch solche für Grundlagenforschung.

Die **Sonderabschreibung** von 200 € ist komplett irrelevant, sie dient lediglich der **Verringerung der steuerlichen Bemessungsbasis** und ist nicht Teil der Herstellungskosten. Man erhält daher insgesamt eine steuerrechtliche Wertuntergrenze in Höhe von $2.880 + 160 + 200 + 410 + 300 + 100 = 4.050$ €.

c) Die Verwaltungskosten dürfen zu den Herstellungskosten gezählt werden, es besteht also ein Bewertungswahlrecht der 600 €. Freiwillige soziale Leistungen des Betriebs in Höhe von 200 € dürfen ebenfalls den Herstellungskosten hinzugerechnet werden. Die Fremdkapitalzinsen dürfen nur insoweit dazugerechnet werden, wie sie auf den Zeitraum der Herstellung entfallen. Dies ist hier in Höhe von 50 € der Fall. Also erhöhen sich die beiden Wertobergrenzen nochmals um 50 €. Sie lauten daher insgesamt $3.950 + 600 + 200 + 50 = 4.800$ €.

Hier nochmals das Schema:

Handelsrecht	Schema Herstellungskosten, § 255 II HGB Positionen	Steuerrecht
1.600 €	Materialeinzelkosten	1.600 €
1.200 €	Fertigungseinzelkosten unechte Gemeinkosten	1.200 €
80 €	Sondereinzelkosten der Fertigung	80 €
hdlr. WUG 2.880 €		
160 €	Materialgemeinkosten	160 €
910 €	Fertigungsgemeinkosten	910 €
100 €	Werteverzehr des Anlagevermögens	100 €
		str. WUG 4.050 €
600 €	Kosten der allgemeinen Verwaltung Aufwendungen für soziale Einrichtungen des Betriebs	600 €
200 €	Aufwendungen für freiwillige soziale Leistungen	200 €
50 €	Aufwendungen für betriebliche Altersversorgung Zinsen für Fremdkapital	50 €
hdlr. WOG 4.900 €		str. WOG 4.900 €