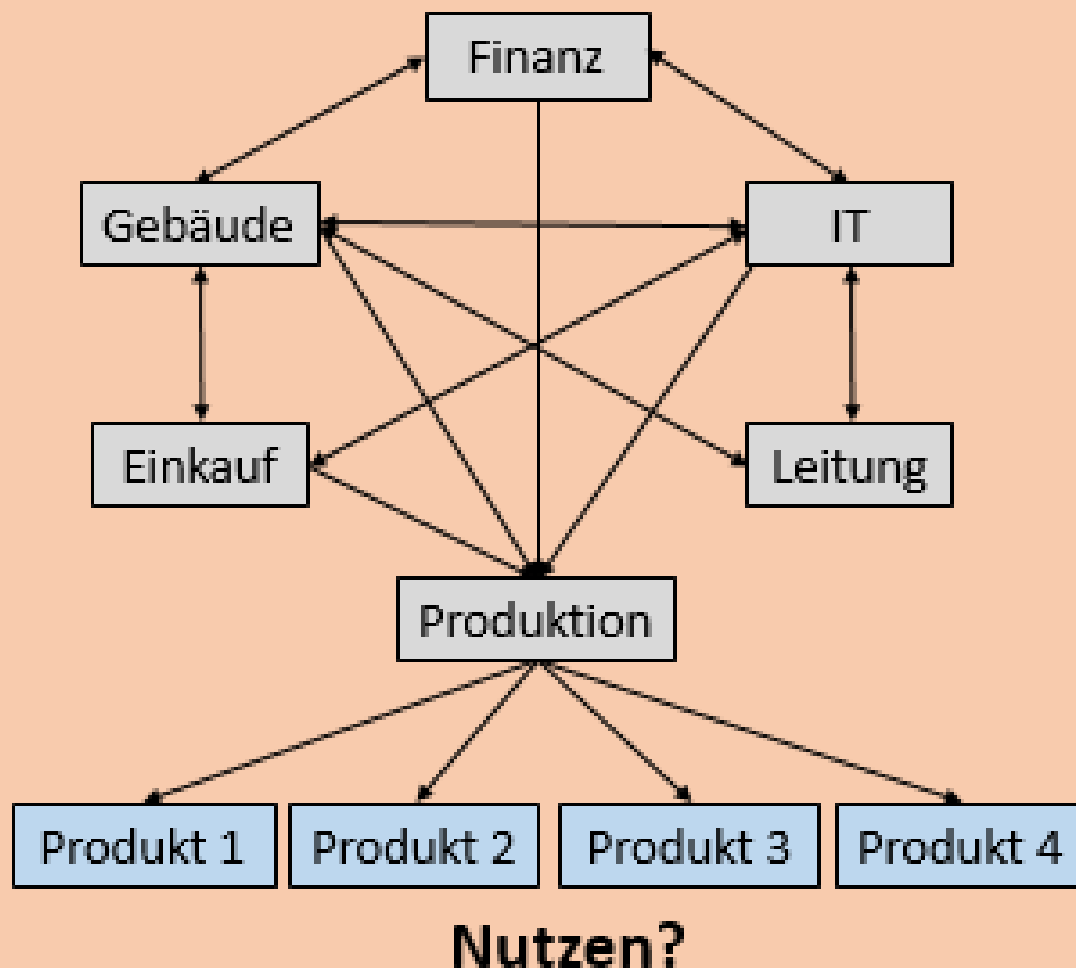


Lukas Rieder, Markus Berger-Vogel

Umlagen: Eine oder keine?



Umlagen: Eine oder keine?

Von Dr. Lukas Rieder und Dkfm. Markus Berger-Vogel, CZSG Controller Zentrum St. Gallen, Engelastrasse 25, CH 9010 St. Gallen, www.management-control.eu

In vielen Unternehmen wird erheblicher Aufwand betrieben, um fixe Kosten von einer Kostenstelle an eine andere und von dort auf die Endprodukte zu verrechnen.

In diesem Beitrag wird

- gezeigt, welche Umlagen aus Sicht der Unternehmenssteuerung notwendig sind,
- beleuchtet, mit welchen Argumenten Umlagen gerechtfertigt werden,
- eine kostengünstige Methode der Kostenumlage vorgeschlagen, welche den steuerrechtlichen und den Rechnungslegungsvorschriften genügt,

- belegt, welche gesetzlichen Grundlagen dazu zu beachten und wie diese zu interpretieren sind.

Teil 1 gibt Antworten auf die ersten zwei Fragen,

Teil 2 beschreibt die Konsequenzen aus der Analyse und zeigt den Weg zur Verbindung der managementrelevanten Betrachtung mit der externen Berichterstattung,

Teil 3 beweist mittels Analyse der bestehenden gesetzlichen Vorschriften, wie diese mit minimalem Aufwand erfüllbar sind.

Inhalt

[1 Je höher in der Hierarchie Kosten anfallen, desto gemeiner sind sie.](#)

[1.1 Heisse Diskussion in der Geschäftsleitung](#)

[1.2 Umlage oder echte interne Leistungsverrechnung?](#)

[1.3 Umlagen führen auf Irrwege](#)

[1.4 Weshalb trotzdem volle Herstellungs- oder Selbstkosten berechnen?](#)

[2 Einfachstes Umlageverfahren für externe Berichte](#)

[2.1 Wenn Umlagen Pflicht sind](#)

[2.2 Die versteckten Kosten des Umlegens](#)

[2.3 Konzernbetrachtung](#)

[2.4 Fazit](#)

[3 Kalkulation der Herstellungskosten](#)

[3.1 Vorschriften zur Kalkulation der Herstellungskosten nach HGB und EStR](#)

[3.2 Vorschriften zur Kalkulation der Herstellungskosten nach IFRS](#)

[3.3 Kalkulation der Herstellungskosten für die Verrechnungspreisbildung](#)

[3.4 Fazit zur Verrechnungspreiskalkulation](#)

1 Je höher in der Hierarchie Kosten anfallen, desto gemeiner sind sie.

Deshalb meinen Viele, sie umlegen zu müssen (die Kosten)!

In vielen Unternehmen zeichnen sich die Auswertungen der Kosten-/Leistungsrechnung durch eine hohe Komplexität aus, welche von den Adressaten aller Führungsebenen oft nicht verstanden und deshalb in Zweifel gezogen wird. Diese Komplexität ist in vielen Fällen eine Folge der Verrechnung fixer Kosten auf die hergestellten und verkauften Produkte oder Dienstleistungen. Kontroverse und nicht zielführende Diskussionen werden als Folge in der Unternehmensleitung aber auch bei der Frage, ob bestimmte Aufträge angenommen werden sollen oder nicht, geführt. So ist es auch im nachstehenden Beispiel geschehen.

1.1 Heisse Diskussion in der Geschäftsleitung

In der Geschäftsleitung der Ringbuch AG (Beispielunternehmen) brandet eine heisse Diskussion auf, weil laut Artikelergbnisrechnung (Abb. 1) die Hälfte der verkauften Artikel negative Produktergebnisse zeigt (letzte Spalte). Der Geschäftsführer und insbesondere der Verkaufsdirektor ziehen die Art und Weise, wie das neue ERP die Ergebnisrechnung rechnet und präsentiert, schwer in Zweifel. Der Finanzchef fühlt sich angegriffen und betont, dass

das eingesetzte Softwaresystem alle bekannten Methoden der Ergebnisrechnung abbilden könne. Die Kalkulationslogik basiere auf den geltenden Regeln, wie sie an Universitäten und Fachhochschulen unterrichtet würden und in der Fachliteratur zu finden seien. Man hätte sich dafür entschieden, die Ergebnisrechnung so aufzubauen, dass für jeden Artikel die vollen Herstell- und die Selbstkosten sowie das Produktergebnis abgebildet werden können. Die Herstellkosten benötige man für die Erstellung des steuerlichen Abschlusses und die Selbstkosten seien wichtig als Preisuntergrenze für die Verkaufsorganisation. Weiter müsse diese sogenannte Vollkostenkalkulation auch deshalb gemacht werden, weil damit die Transferpreise für die Verkäufe an die eigenen Tochtergesellschaften belegt werden müssten.

Ringbuch AG: Ergebnisrechnung der Periode 1

Artnr	Bezeichnung1	Bezeichnung2	Nettoerlös nach Pro- visionen	Cost of Goods sold	Gross Profit / Bruttogewinn	anteilige Verwaltungs- & Vertriebs-GK	EBIT nach vollen HK
101010	4-Ringordner	7.5 Rücken geklebt	114'546	95'694	18'852	43'885	-25'033
101020	4-Ringordner	4 cm Rücken geklebt	276'971	206'536	70'435	94'716	-24'282
101030	4-Ringordner	7.5 Rücken geschweisst	232'613	169'633	62'980	77'793	-14'812
101040	4-Ringordner	4 cm Rücken geschweisst	161'472	107'183	54'289	49'154	5'135
101050	4-Ringordner	7.5 plastifiziert	162'652	144'217	18'435	66'137	-47'703
101060	4-Ringordner	4 plastifiziert	174'630	148'297	26'333	68'008	-41'675
101070	4-Ringordner	7.5 plastifiziert	467'580	408'491	59'088	187'332	-128'244
101080	4-Ringordner	4 plastifiziert	155'229	132'156	23'072	60'606	-37'534
101090	4-Ringordner	7.5 Sonderausführung	308'655	229'133	79'523	105'079	-25'556
101100	4-Ringordner	4 Sonderausführung	205'591	127'063	78'528	58'271	20'257
101110	4-Ringordner	7.5 Sonderausführung	257'085	173'877	83'208	79'739	3'469
101120	4-Ringordner	4 Sonderausführung	256'983	158'114	98'869	72'510	26'358
103000	2-Ringordner	Spezialformat A5 2R 7.5	391'942	143'859	248'083	65'973	182'110
104000	4-Ringordner	Spezialformat A3 4R 7.5	517'284	397'076	120'208	182'097	-61'890
105010	2-Ringordner	7.5 Rücken geklebt	390'803	187'973	202'830	86'203	116'627
105020	2-Ringordner	4 cm Rücken geklebt	307'011	138'556	168'456	63'541	104'915
105030	2-Ringordner	7.5 Rücken geschweisst	240'991	114'359	126'632	52'444	74'187
105040	2-Ringordner	4 cm Rücken geschweisst	33'500	16'058	17'442	7'364	10'078
105050	2-Ringordner	7.5 plastifiziert	379'623	178'331	201'293	81'782	119'511
105060	2-Ringordner	4 plastifiziert	188'412	86'912	101'501	39'857	61'643
105070	2-Ringordner	7.5 plastifiziert	178'655	85'178	93'477	39'062	54'415
105080	2-Ringordner	4 plastifiziert	128'396	58'758	69'638	26'946	42'692
105090	2-Ringordner	7.5 Sonderausführung	470'947	248'710	222'237	114'057	108'179
105100	2-Ringordner	4 Sonderausführung	152'341	76'272	76'069	34'978	41'091
105110	2-Ringordner	7.5 Sonderausführung	554'052	292'125	261'927	133'967	127'960
105120	2-Ringordner	4 Sonderausführung	207'731	103'094	104'637	47'278	57'359
120010	Handelsware	Register A-Z	86'402	64'459	21'943	29'560	-7'617
120020	Handelsware	Register A-Z	86'410	65'414	20'997	29'998	-9'002
120030	Handelsware	Register 1-31	86'355	59'060	27'295	27'085	210
120040	Handelsware	Register 1-31	86'353	58'866	27'487	26'996	491
120050	Handelsware	Sichthüllen	86'389	63'000	23'389	28'891	-5'502
120060	Handelsware	Sichthüllen	86'389	63'000	23'389	28'891	-5'502
120070	Handelsware	Sichthüllen	86'389	63'000	23'389	28'891	-5'502
120080	Handelsware	Pultmappen 1-31	86'486	74'153	12'334	34'006	-21'673
120090	Handelsware	Pultmappen A-Z	97'297	83'422	13'875	38'257	-24'382
120100	Handelsware	Pultmappen 1-31	97'297	83'422	13'875	38'257	-24'382
120110	Handelsware	Pultmappen A-Z	97'297	83'422	13'875	38'257	-24'382
120200	Handelsware	Archivboxen	97'253	78'335	18'918	35'924	-17'006
Totale			7'996'015	5'067'208	2'928'808	2'323'796	605'012

Abb. 1: Artikelergebnisrechnung der Ringbuch AG

Der Verkaufsdirektor wirft ein, diese Rechnung nütze ihm und seinen Leuten überhaupt nichts. Denn sie könnten belegen, dass die erzielten Nettoerlöse auf mit der Konkurrenz vergleichbaren Verkaufspreisen beruhten. Es sei für ihn sowieso nicht nachvollziehbar, wie die Ringbuch AG eine Umsatzrentabilität von 7.6% erzielen könne, wenn die Hälfte der Artikel defizitär sei. Zudem mache es ihn stutzig, dass die Handelswarenartikel, die man zur Sortimentsergänzung ins Angebotsportfolio aufgenommen habe, mehrheitlich Verlustbringer seien. Er benötige ein System, das ihm zeige, welche Produkte seine Aussendienstmitarbeiter im Verkaufsgespräch besonders anpreisen sollten, welche Kunden für die Ringbuch AG die besonders rentablen seien und für welche Artikel die budgetierten Verkaufsförderungsgelder in Zukunft prioritär eingesetzt werden sollten.

Der Finanzchef entgegnet, die Produkte mit den negativen Ergebnissen würden halt ihre Selbstkosten nicht decken und seien aus rechnerischer Sicht entweder teurer zu verkaufen oder aus dem Sortiment zu entfernen. Anders sei kein besseres Gesamtergebnis zu erwarten.

Solche Diskussionen erleben wir oft. Ein Lebensmittelhändler kennt den Einstandspreis seiner Produkte und achtet darauf, sie mit einer genügenden Marge zu verkaufen, so dass er die Kosten seiner Strukturen bezahlen und einen marktgerechten Gewinn erzielen kann. Er käme nie auf die Idee, seine Logistikkosten oder gar den Lohn einer Kassiererin anteilig einer einzelnen Flasche Wein oder einem Brot zuzurechnen.

In Produktions- und Dienstleistungsunternehmen hingegen ist es üblich, fixe Kosten umzulegen, obwohl kein direkter Verursachungszusammenhang besteht. Dieses Hin- und Herverrechnen stösst dann den Kostenstellen- und Produktverantwortlichen regelmässig sauer auf, weil sie gar keine direkte Möglichkeit haben, diese Kosten selbst zu beeinflussen. Aus diesem Grund werden umgelegte Kosten auch oft - definitorisch nicht ganz richtig - als **gemeine Kosten** bezeichnet.

Mit diesem Beitrag möchten wir

- darauf hinwirken, dass in den Produktions- und Dienstleistungsunternehmen das Management Accounting mit erster Priorität darauf ausgerichtet wird, den Führungskräften beim Vorbereiten und Treffen von Entscheidungen zu helfen und finanzielle Verantwortlichkeiten beeinflussungsgerecht darzustellen,
- zeigen, dass die Fixkostenumlage erheblichen Aufwand hervorruft, der von den Unternehmen bezahlt werden muss, ohne dass sie dafür einen Gegenwert erhalten,
- Argumente für die Umlage fixer Kosten widerlegen und dort, wo sie durch Standards vorgegeben sind, einen Weg zeigen, wie der Aufwand zu ihrer Berechnung minimiert werden kann,
- begründen, warum umgelegte fixe Kosten nicht entscheidungsrelevant sein können.

1.2 Umlage oder echte interne Leistungsverrechnung?

Eine **Umlage** ist der Versuch, mit Hilfe einer Schlüsselgrösse rechnerisch einen Verursachungszusammenhang herzustellen, der in der Realität gar nicht existiert.

Zweck des Schlüsselns ist es, die vollen Herstellkosten und die Selbstkosten einer Einheit berechnen zu können. Mangels direktem Verursachungszusammenhang zwischen Dienstleistungserbringung und den fixen Kosten der (internen) Leistungserbringer wird nach Schlüsselgrössen (z.B. belegte Quadratmeter Gebäudefläche oder Anzahl installierte IT-Arbeitsplätze) gesucht, welche annäherungsweise den Wert der für andere Kostenstellen geleisteten Dienste abbilden. Mit solchen Schlüsselns erfolgt dann zuerst die Verrechnung zwischen den abgebenden und den empfangenden Kostenstellen. Dadurch gelangen die Umlagekosten in den Vollkostensatz der direkt am Produkt arbeitenden Kostenstellen und von dort auf die Produkte (auch in Abb. 1 wurde so vorgegangen).

Dabei wird die für die Unternehmenssteuerung zentrale Unterscheidung zwischen proportionalen und fixen Kosten ausser Acht gelassen:

Fixe Kosten entstehen für Strukturen und Kapazitäten. Sie sind die Folge von Management-Entscheiden.

Proportionale Kosten werden von der Struktur (Stückliste und Arbeitsplan) **und der Menge der hergestellten Produkte getrieben.**^[1]

Ein direkter Verursachungszusammenhang zwischen der Höhe der fixen Kosten und der Anzahl hergestellter Einheiten ist folglich inexistent. Deshalb muss auch jeder angewendete Schlüssel per Definition falsch sein. **Umlagekosten sind immer falsch; niemand kann beweisen wie falsch.**

Gebäudekosten, IT-Kosten, das Betriebsleitergehalt, die Infrastruktur für die interne Energieversorgung, die Kosten für Einkauf und Lagerung oder die Grösse der Personalabteilung sind nur indirekt von der Produktionsmenge abhängig. Es besteht **kein direkter Verursachungszusammenhang**. Die Kapazitäts- und Strukturkosten der direkt am Produkt arbeitenden Kostenstellen, vor allem die Personalkosten für nicht direkt am Produkt oder an der Dienstleistung eingesetzte Stunden und die leistungsunabhängigen Abschreibungen (vorgehaltene, nicht genutzte Kapazität) werden ebenfalls nicht durch die hergestellten Produkteinheiten verursacht.

Echte innerbetriebliche Leistungsverrechnung sowie die Verrechnung unechter Gemeinkosten, welche in Kostenstellen entstehen, sind keine Umlagen.

Echte innerbetriebliche Leistungsverrechnung ILV ist dann angebracht, wenn ein Kostenstellenleiter selbst bestimmen kann, ob und wie viel Leistung er von einer anderen Kostenstelle beziehen will oder wenn der Leistungsbezug von anderen Kostenstellen direkt vom Output der eigenen Kostenstelle abhängig ist, also eine direkte Ursache-/ Wirkungsbeziehung besteht. Läuft eine Produktionsanlage länger oder intensiver, verbraucht sie mehr

Energie und sie muss wegen der höheren Anzahl Betriebsstunden auch öfter gewartet werden.

Unechte Gemeinkosten sind leistungsproportionale Kosten, für deren Zurechnung auf die Produkte der Arbeitsaufwand für die Verbrauchsmessung im Vergleich zu den anfallenden Kosten zu hoch ist. Beispiele sind Schmier- und Lösungsmittel sowie kostengünstige Verbrauchsmaterialien (z.B. Schrauben, Drähte, Verpackungsmaterial oder die Schrumpferpackung am Ende einer Fertigungsstrasse). Ihre Verrechnung entspricht nicht einer Umlage.^[2]

1.3 Umlagen führen auf Irrwege

Die Artikelergebnisrechnung in Abb. 1 wurde als Vollkostenrechnung erstellt. Um wirklich alle Kosten auf die Endprodukte verrechnen zu können, also für jeden Artikel ein Produktergebnis zeigen zu können, wurden

- die Fixkosten der vorleistenden Stellen auf die empfangenden Kostenstellen weiterverrechnet (entlastet) und von dort nach Bezugsgrösseneinheiten (Mitarbeiter- und Maschinenzeiten) auf die Endprodukte umgelegt (vgl. auch Abb. 3),
- die Materialgemeinkosten als Prozentsatz der Einzelmaterialkosten und
- die Verwaltungs- und Vertriebsgemeinkosten VVGK prozentual zum Herstellkostenvolumen umgelegt.

Die ersten zwei Positionen ergaben die „cost of goods sold“, die Herstellkosten der verkauften Einheiten, die dritte Position führte zu den Selbstkosten pro Einheit. Durch die Anwendung verschiedener Schlüsselgrößen wurde somit mindestens dreimal gegen das Verursachungsprinzip verstossen.

Die schlechten Produktergebnisse (Abb. 1) sind die Folge der für die Umlage (willkürlich) ausgewählten und angewendeten Schlüsselgrößen. Hohe Einzelmaterialkosten (Handelsware) führen zu hohen Materialgemeinkosten, fertigungsintensive Eigenprodukte müssen hohe Fixkostenanteile und Umlagen tragen. Beides kann, muss aber nicht mit den realen Begebenheiten im Unternehmen zusammenhängen. Der Zusammenhang ist nicht beweisbar, sowieso nicht mit Umlagen. Denn, wenn ein Produkt viel Bearbeitungszeit in der Fertigung erfordert, bedeutet das noch nicht, dass sich die Produktionsleitung mehr mit diesem Artikel beschäftigen muss als mit einfacheren.

Durch Umlagen werden neue Produkte systematisch „tot gerechnet“. Denn deren Stückliste ist noch nicht optimiert, die Losgrößen sind wegen noch geringer Absatzmengen zu klein und die Prozesse sind auch noch nicht perfekt. All das führt zu höheren Material- und Fertigungskosten und damit automatisch zu höheren Umlagebeträgen. Die Fixkosten werden dadurch in der Selbstkostenberechnung (rein rechnerisch) von den alten zu den neuen Produkten verschoben.

Wegen des fehlenden Verursachungszusammenhangs wird es nie gelingen, die echten vollen Herstellkosten oder die echten Selbstkosten eines Produkts zu berechnen.

Baut man die Artikelergbnisrechnung hingegen als **Deckungsbeitragsrechnung** auf, zieht also nur die direkt durch die Produkte verursachten Kosten (proportionale Herstellungskosten) vom Nettoerlös ab, wird offensichtlich, dass auch die „roten“ Artikel einen wesentlichen Beitrag zur Deckung der fixen Kosten und des Gewinns leisten. Würden die Artikel, die in Abb. 1 ein negatives Produktergebnis zeigen, aus dem Sortiment gestrichen, würden dem Unternehmen rund 1.26 Mio. € Deckungsbeitrag fehlen. Es wäre dadurch nicht nur der gesamte Betriebsgewinn verloren, sondern auch die Abschreibungen und ein Teil der Fixkosten wären nicht mehr gedeckt. Auch die Handelsware trägt noch mindestens 25 Cents pro Euro Umsatz zur Deckung der Fixkosten bei.

Ringbuch AG: Deckungsbeitragsrechnung der Periode 1

Artnr	Bezeichnung1	Bezeichnung2	Nettoerlös nach Pro- visionen	EBIT nach vollen HK	prop. Herstel- lungskosten	DB I	DBU-%
101010	4-Ringordner	7.5 Rücken geklebt	114'546	-25'033	69'384	45'162	39.4%
101020	4-Ringordner	4 cm Rücken geklebt	276'971	-24'282	152'113	124'857	45.1%
101030	4-Ringordner	7.5 Rücken geschweisst	232'613	-14'812	123'552	109'061	46.9%
101040	4-Ringordner	4 cm Rücken geschweisst	161'472	5'135	79'327	82'145	50.9%
101050	4-Ringordner	7.5 plastifiziert	162'652	-47'703	105'519	57'133	35.1%
101060	4-Ringordner	4 plastifiziert	174'630	-41'675	109'639	64'991	37.2%
101070	4-Ringordner	7.5 plastifiziert	467'580	-128'244	298'853	168'727	36.1%
101080	4-Ringordner	4 plastifiziert	155'229	-37'534	97'706	57'522	37.1%
101090	4-Ringordner	7.5 Sonderausführung	308'655	-25'556	168'139	140'516	45.5%
101100	4-Ringordner	4 Sonderausführung	205'591	20'257	94'169	111'421	54.2%
101110	4-Ringordner	7.5 Sonderausführung	257'085	3'469	127'389	129'696	50.4%
101120	4-Ringordner	4 Sonderausführung	256'983	26'358	117'181	139'802	54.4%
103000	2-Ringordner	Spezialformat A5 2R 7.5	391'942	182'110	109'601	282'341	72.0%
104000	4-Ringordner	Spezialformat A3 4R 7.5	517'284	-61'890	302'167	215'117	41.6%
105010	2-Ringordner	7.5 Rücken geklebt	390'803	116'627	133'102	257'701	65.9%
105020	2-Ringordner	4 cm Rücken geklebt	307'011	104'915	99'732	207'280	67.5%
105030	2-Ringordner	7.5 Rücken geschweisst	240'991	74'187	81'631	159'360	66.1%
105040	2-Ringordner	4 cm Rücken geschweisst	33'500	10'078	11'673	21'827	65.2%
105050	2-Ringordner	7.5 plastifiziert	379'623	119'511	127'886	251'737	66.3%
105060	2-Ringordner	4 plastifiziert	188'412	61'643	63'107	125'306	66.5%
105070	2-Ringordner	7.5 plastifiziert	178'655	54'415	61'101	117'555	65.8%
105080	2-Ringordner	4 plastifiziert	128'396	42'692	42'672	85'724	66.8%
105090	2-Ringordner	7.5 Sonderausführung	470'947	108'179	180'368	290'579	61.7%
105100	2-Ringordner	4 Sonderausführung	152'341	41'091	55'908	96'433	63.3%
105110	2-Ringordner	7.5 Sonderausführung	554'052	127'960	211'849	342'203	61.8%
105120	2-Ringordner	4 Sonderausführung	207'731	57'359	75'564	132'166	63.6%
120010	Handelsware	Register A-Z	86'402	-7'617	56'160	30'242	35.0%
120020	Handelsware	Register A-Z	86'410	-9'002	56'992	29'418	34.0%
120030	Handelsware	Register 1-31	86'355	210	51'456	34'899	40.4%
120040	Handelsware	Register 1-31	86'353	491	51'288	35'066	40.6%
120050	Handelsware	Sichthüllen	86'389	-5'502	54'889	31'500	36.5%
120060	Handelsware	Sichthüllen	86'389	-5'502	54'889	31'500	36.5%
120070	Handelsware	Sichthüllen	86'389	-5'502	54'889	31'500	36.5%
120080	Handelsware	Pultmappen 1-31	86'486	-21'673	64'606	21'880	25.3%
120090	Handelsware	Pultmappen A-Z	97'297	-24'382	72'682	24'615	25.3%
120100	Handelsware	Pultmappen 1-31	97'297	-24'382	72'682	24'615	25.3%
120110	Handelsware	Pultmappen A-Z	97'297	-24'382	72'682	24'615	25.3%
120200	Handelsware	Archivboxen	97'253	-17'006	68'250	29'003	29.8%
Totale			7'996'015	605'012	3'830'797	4'165'218	52.1%

Abb. 2: Artikelergbnisrechnung als Deckungsbeitragsrechnung

Will der Verkaufschef seine Aussendienstmitarbeiter richtig steuern, muss er wissen, welcher Deckungsbeitrag (absolut und in %) mit jedem verkauften Stück dazukommt, also hilft, einen Gewinn zu erzielen. Soll er Verkaufsförderung betreiben, will er abschätzen können, wie viele Euro Zusatz-Deckungsbeitrag in einer bestimmten Produktgruppe mit 1

Euro Werbeeinsatz erzielt werden könnte.^[3] Relevant ist schliesslich, welches Entscheidungspaket das höhere Delta Deckungsbeitrag erzielt. Diese Information kann nur eine echte Deckungsbeitragsrechnung liefern, die dem einzelnen Artikel keinerlei fixe Kosten zuschlüsselt.

Auch die beste Umlagerechnung kann die Tatsache nicht beseitigen, dass **der Markt und die Verhandlungskunst der Verkäufer den Preis bestimmen, nicht die einem Artikel zugerechneten Kosten**. Der Beweis dafür wird täglich neu erbracht, wenn eine Produktion in low cost-Länder verlegt wird.

Eine Vollkostenrechnung mit ihren Umlagen kann folglich kein taugliches Instrument für die Entscheidungsfindung sein. Ihre Anwendung verleitet Führungskräfte bewiesenermassen^[4] dazu, betriebswirtschaftlich falsche Entscheide zu treffen.

Bezüglich Umlagen muss die Aussage noch schärfer formuliert werden:

Umgelegte Fixkosten sind nie entscheidungsrelevant.

Denn die Fixkosten sind **Periodenkosten**, fallen also ohne direkte Beziehung zu den hergestellten und verkauften Einheiten an. Durch ihre Verrechnung auf die Produkteinheiten werden sie nicht weniger. Fixkostenreduktion gelingt nur dann, wenn in den Kostenstellen, in welchen sie entstehen, gehandelt wird. Dazu braucht es Management-Entscheide und ihre Durchsetzung.

Werden interne Services (z.B. Werkstätten, Energieversorgung, interne Transporte) zum Vollkostensatz inklusive aller Umlagen verrechnet, führt dies oft dazu, dass die Kostenstellenleiter beginnen, diese Services extern zu einem günstigeren Satz zu beziehen. Die fixen Kosten der internen Services bleiben jedoch bestehen. Ist der externe Satz höher als der proportionale der eigenen Kostenstelle, hat das Unternehmen in der Folge insgesamt höhere Gesamtkosten. Wird hingegen in der internen Leistungsverrechnung nur der proportionale Plankostensatz verrechnet, wird dieses Fehlverhalten vermieden.

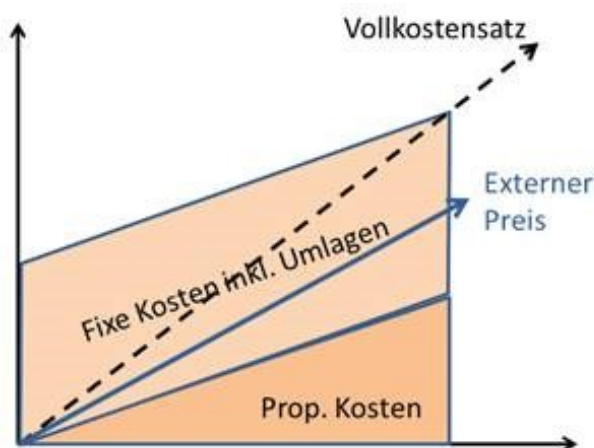


Abb. 3: Intern oder extern beziehen?

Daraus folgt:

In einem Accounting for Management, also einem betrieblichen Rechnungswesen, das der Entscheidungsfindung und der Verantwortungsnahe dienen soll, **haben Umlagen nichts zu suchen**, da sie zur Falschinformation der Adressaten führen.

Die **Kosten müssen immer am Entstehungsort gesteuert werden**. Dort wo sie hingerechnet werden, kann man direkt nichts ändern.

Die Umlagerechnung ist für die Führungsrechnung sinnlos. Sie kostet viel, bringt aber keinen Nutzen und verleitet dazu, Fehlentscheidungen zu treffen.

1.4 Weshalb trotzdem volle Herstellungs- oder Selbstkosten berechnen?

Diese Frage stellen wir in fast allen unseren Beratungs- und Schulungsprojekten.

Zusammengefasst werden meistens folgende **Begründungen** genannt:

1. Kostenbewusstsein generieren:

Die Kostenstellenleiter aller Ebenen sollen spüren, dass andere Bereiche Leistungen für sie erbringen müssen, welche ebenfalls viel Geld kosten, z.B. Gebäude- oder IT-Kosten, Finanz- und Personalbereich.

2. Minimale Verkaufspreise vorgeben:

Die Verkäufer sollen wissen, dass sie genügend hohe Preise lösen müssen, um alle Kosten sowie den Zielgewinn damit decken zu können. Wird ihnen diese Messlatte nicht gezeigt, werden sie die Produkte zu billig verkaufen. Die Kunden sollen zudem angemessen für unsere hohe Qualität bezahlen. Deshalb muss jedes unserer Produkte gleichmässig zur Gewinnerzielung beitragen.

3. Steuerrechtliche Vorschriften verlangen die Präsentation der vollen Herstellungskosten:

Für die Bestandsbewertung und die Gewinnermittlung verlangen die Steuerrechte verschiedener Länder sowie die internationalen Rechnungslegungsstandards die Darstellung der vollen Herstellungskosten. Für den Finanzchef hat in diesen Fällen der Nachweis der vollen Herstellungskosten pro Produkteinheit die höchste Priorität.

4. Zur Bestimmung von Transferpreisen sind Vollkosten relevant:

Werden Leistungen von einer Konzerngesellschaft an eine andere weiter verrechnet, soll im abgebenden Land ein angemessener Gewinn entstehen und dort auch versteuert werden. Alle Länder haben ein Interesse, dass vom erarbeiteten Ergebnis eines Konzerns ein möglichst grosser Anteil bei ihnen versteuert wird. Deshalb müssen volle Herstellungs- und Selbstkosten pro Produkteinheit in Konzernen bekannt sein.

Diese 4 Argumente haben jedoch aus der Sicht ganzheitlicher und betriebswirtschaftlich orientierter Unternehmensführung keinen Bestand.

Denn

1. Oft hoffen Manager, mittels Umlagen ein höheres **Kostenbewusstsein** bei den Kostenstellenleitern zu erzielen. Weder das Gebäude noch die IT seien gratis und müssten von den Benutzern bezahlt werden. Legt man diese und die anderen fixen Kosten auf die Kostenstellen um, werden sie jedoch nicht weniger. Die Gebäudekosten sinken erst dann, wenn eine Miete nicht mehr bezahlt werden muss oder wenn eigene Gebäudeteile an Externe vermietet werden. Die Kosten der IT-Abteilung sinken ebenfalls nur dann, wenn dort Personal abgebaut wird oder externe Kosten reduziert werden. Auf die dazu notwendigen Entscheidungen haben aber die Umlageempfänger keinen direkten Einfluss. Die Umlagen empfangenden Kostenstellenleiter wissen, dass sie diese Kosten nicht direkt beeinflussen können. Sie ärgern sich über die „Unrichtigkeit“ angewendeter Kostenschlüssel und stellen fest, dass sie vor allem bei Zwangskonsum (z.B. Umlage allgemeiner IT-Betriebskosten) überhaupt keinen Einfluss haben. Da die Umlagen und ihre Schlüssel meistens von zentralen Stellen (Finanzen, Controller) berechnet und den Kostenstellen belastet werden, werden sie von den Empfängern als „unausweichliches Schicksal“ zur Kenntnis genommen und die Empfänger wehren sich mangels direkter Einflussmöglichkeit auch dann nicht mehr, wenn die Umlagebeträge Jahr für Jahr höher werden. Kostenbewusstsein muss folglich in den ursprünglichen Entstehungskostenstellen greifen, dort wo die Kosten budgetiert, verantwortet und direkt beeinflusst werden.
2. Ein **Verkaufspreis** lässt sich nicht rechnen, der Markt macht ihn mittels Abgleich von Angebot und Nachfrage. Ihre Kostenkalkulationen und Umlagen sind Ihren Kunden egal. Sie kaufen dort ein, wo sie das Gefühl haben, das beste Preis- / Leistungsverhältnis zu erhalten. Auch die Qualität ist Bestandteil des Preis- / Leistungsverhältnisses, da sie durch den Kunden unter Berücksichtigung von Vertrauen in die Marke, Design, Produktpreisung und vielen anderen Faktoren bestimmt wird. Für den (potentiellen) Kunden ist Qualität relativ und nur teilweise von der Fertigungsqualität des Produzenten abhängig. Ihr Verkäufer soll Preiskompetenz beweisen, indem er in jeder Situation den höchstmöglichen Preis realisiert und genügend (Deckungs-)Beiträge zur Deckung der gesamten Fixkosten und des Zielgewinns hereinholt. Ob zu schlechten Preisen / hohen Rabatten geliefert wird, hängt einerseits von der im Markt verfolgten Preispolitik ab (Strategie) und andererseits von der Frage, ob die verfügbaren Kapazitäten für Verkäufe von Produkten mit höheren Deckungsbeiträgen eingesetzt werden könnten.
3. **Hauptzweck** des Management Accountings ist die Unterstützung der Unternehmenssteuerung, nicht die Präsentation regelkonformer Abschlüsse. Also sollte die Gestaltung des Systems auch zuerst entsprechend den Bedürfnissen des Managements gestaltet werden. Wie oben dargelegt wurde, können die vollen Herstellungskosten einer Produkteinheit nie genau richtig bestimmt werden, da auf verzerrende Umlageschlüssel zurückgegriffen werden muss. Auch das Argument, die fixen Kosten seien „so verursachungsgerecht wie möglich“ zuzurechnen, verfängt nicht, da die Schlüsselanwendung an sich schon verursachungswidrig ist.
4. In der ganzheitlichen Führung eines Konzerns ist es wiederum die primäre Aufgabe des Management Accountings, die entscheidungsrelevanten Informationen zu liefern. Ziel ist die Verbesserung des Konzernergebnisses. Dazu ist zu fragen, welche Erlöse und Kosten durch welche Entscheidungen im Gesamtkonzern dazu kommen oder wegfallen. Weder

umlagenbelastete volle Herstellungskosten noch Selbstkosteninformationen sind dabei entscheidungsrelevant. Hingegen werden Transferpreise durch internationales Recht (vgl. Teil 3) geregelt. Dieses lässt verschiedene Spielarten und Ermessensentscheide zu. Die Umlageschlüssel sind für das Transfer-Pricing deshalb so zu wählen, dass für den Konzern eine insgesamt minimale Steuerbelastung resultiert (Steuroptimierung). Das ist ein Thema für Spezialisten und sollte aus der Unternehmenssteuerung herausgehalten werden.

Zwischenresultat:

Zur Ermöglichung ganzheitlicher Unternehmenssteuerung sollte komplett auf die Verrechnung fixer Kosten auf Produkteinheiten verzichtet werden. Denn Umlagen proportionalisieren fixe Periodenkosten und geben dadurch falsche Signale an die Entscheider.

Auf die die im Titel gestellte Frage **Umlagen: Eine oder keine?** kann für die Gestaltung des Management Accounting-Systems deutlich gesagt werden: **Keine!**

Umlagen sind nur für die externe Berichterstattung und für das Transfer-Pricing erforderlich und sollten deshalb einer Führungskraft gar nicht gezeigt werden.

2 Einfachstes Umlageverfahren für externe Berichte

2.1 Wenn Umlagen Pflicht sind

Wie erwähnt erfordern es Berichterstattungsvorschriften, fixe Kosten auf die Produkte umzulegen:

- Rechnungslegungsstandards: Nationale und internationale Rechnungslegungsstandards verlangen von den Unternehmen, ihre Bestände von Halb- und Fertigfabrikaten zu vollen Herstellungskosten zu bewerten und entsprechend in ihren Gewinn- und Verlustrechnungen die Ergebnisse nach Abzug der vollen Herstellungskosten darzustellen. Diese Anforderung findet sich in den IFRS International Financial Reporting Standards, in den US GAAP United States Generally Accepted Accounting Standards, aber auch in den Schweizerischen Fachempfehlungen für die Rechnungslegung (Swiss GAAP FER). Der Grund für diese Vorgabe liegt darin, dass in vielen Ländern die Flexible Plankostenrechnung nicht bekannt ist oder nur beschränkt angewendet wird. Rechnungslegungsstandards haben zwar keine direkte gesetzliche Wirkung, doch basieren viele Banken ihr Rating massgeblich darauf, ob die Wirtschaftsprüfer die standard-konformen Bewertungen eines Unternehmens zertifiziert haben. Diese Rating-Relevanz hat dann wieder Auswirkungen auf die Kreditfähigkeit eines Unternehmens und seine Zinskosten.
- Gesetzliche Vorschriften: Im Deutschen Steuerrecht^[5] und im HGB^[6] (seit dem BILMOG Bilanzmodernisierungsgesetz) wird ebenfalls die Bewertung der Bestände zu vollen Herstellungskosten verlangt, was in Perioden, in welchen mehr produziert als verkauft

- wird, zu höheren Gewinnen und damit auch zu höheren Gewinnsteuern führt und umgekehrt zu weniger, wenn in einer Periode mehr verkauft wurde als produziert.
- Zunehmend findet sich auch in den Vorschriften zur Preiskalkulation von öffentlich zugänglichen Leistungen, z.B. Energie oder Müllentsorgung, die Vorschrift, die Gebühren seien „verursachungsgerecht“ und unter Berücksichtigung sämtlicher Kosten anzusetzen. Letzteres entspricht einer Preisgestaltung auf Basis der vollen Selbstkosten plus Gewinnzuschlag.
- Internationaler Kampf um Gewinnsteuern: Aus dem Selbsterhaltungstrieb versuchen international agierende Unternehmen, ihre Gewinne dort entstehen zu lassen, wo sie diese für die Unternehmensentwicklung am dringendsten brauchen oder dort, wo die Steuerlast am geringsten ausfällt. Die politischen Einheiten (Staaten) möchten im Gegenzug, dass bei ihnen möglichst hohe Steuern bezahlt werden. Obwohl der daraus entstehende Hickhack durch OECD-Richtlinien^[7] reguliert wird, versuchen die Unternehmen, soweit möglich, legale Steueroptimierung zu betreiben. Mittels Umlagen kann man versuchen, zu „beweisen“, dass bestimmte Kosten vor allem in Ländern mit hoher Gewinnsteuerbelastung anfallen und dort den lokalen Gewinn mindern. Die daraus entstehende Problematik des Transfer-Pricing beschäftigt Heerscharen von Beratern und Mitarbeitern der Corporate Finance-Abteilungen.

Aus diesen Vorgaben ist zu schliessen, dass man die fixen Kosten **nur für die externe Berichterstattung umlegen muss** (Rechnungslegung und Steuern).

Für die eigentliche Unternehmenssteuerung und die damit verbundene Entscheidungsfindung sind alle Umlagen irrelevant, ja verleiten die Manager sogar dazu, volle Herstellungs- oder Selbstkosten als Entscheidungsgrundlage zu verwenden. Ein Unternehmen mit einer führungsorientierten Kosten- / Leistungsrechnung ist somit gezwungen, nur für die externe Berichterstattung eine zusätzliche Rechnung aufzubauen, die ihm keinerlei internen Nutzen bringt.

Weder Standardsetzer noch gesetzgebende Instanzen sollten eine Bewertung der Bestände zu vollen Herstellungskosten verlangen. Denn die Bewertung der Bestände zu proportionalen Herstellungskosten ist ehrlicher, da sie keine fixen Periodenkosten via Lagerbestandsbewertung zu vollen Herstellungskosten von einer Periode in eine andere verschiebt. Die Abschaffung der vollen Herstellungskosten in der Steuerbilanz hätte nur die Auswirkung, dass das Steueraufkommen von einer in eine andere Periode verschoben wird, würde aber den Unternehmen viel wertlose Arbeit ersparen. Die Transferpreis-Regeln können ebenfalls so gestaltet werden, dass bei der Gewinnermittlung von den proportionalen Herstellungskosten ausgegangen wird und die gesamten fixen Periodenkosten berücksichtigt werden.

Mit den Regeln von IFRS 8 ist zwar insofern eine Besserung eingetreten, als Gesellschaften, die intern mit einer Deckungsbeitragsrechnung führen, diese auch für die Segmentberichterstattung einsetzen müssen (through the managements' eyes). Leider müssen aber in der Konzernkonsolidierung immer noch volle Herstellungskosten berichtet werden (IAS 2.12).

Im nächsten Abschnitt wird gezeigt, wie die Umlagepflicht für die externe Berichterstattung mit minimalem Aufwand erfüllt werden kann.

2.2 Die versteckten Kosten des Umlegens

Die Literatur empfiehlt zur Vorbereitung der Umlagen – so wird es auch in vielen Unternehmen gehandhabt – zuerst den Leistungsaustausch zwischen den verschiedenen Kostenstellen schematisch darzustellen (vgl. Abb. 4) und die **Leistungsbeziehungen** (die Pfeile) **zu quantifizieren**. Üblicherweise wird die Zurverfügungstellung von Raum mit Quadratmetern gemessen, diejenige von IT-Kapazitäten nach installierten IT-Arbeitsplätzen, Leistungen vieler anderer Kostenstellen nach Zeitaufwandsschätzungen.

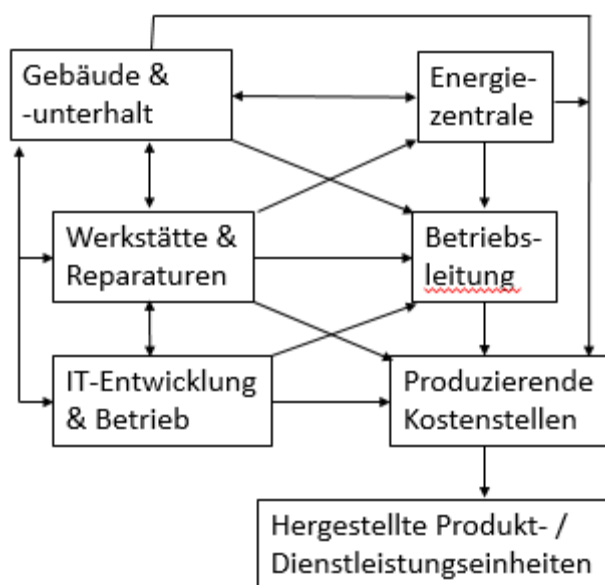


Abb. 4: Umlagen von Kostenstelle an Kostenstelle und auf die hergestellten Einheiten

Die Ermittlung der Vollkostensätze der Kostenstellen erfordert ziemlich komplizierte mathematische Verfahren, da die gegenseitigen Leistungsbeziehungen in der Kostensatzkalkulation mittels Iteration oder Simplexrechnung bewertet werden müssen.

Damit Vollkostensätze berechnet werden können,

- muss die Kostenrechnung verschiedene Umlageverfahren abbilden können. Das verteuert die Initialinvestition in die Software und verursacht am Monatsende hohe Rechenlaufzeiten der Computer,
- müssen die fixen Leistungsbeziehungen zwischen den Kostenstellen definiert und regelmässig gepflegt werden, da sich die Prozesse sowie die Kostenstellenstrukturen meistens von Jahr zu Jahr ein wenig ändern,
- müssen die umzulegenden Leistungen gemessen oder mindestens geschätzt werden (m², kWh, Personaladministrationsstunden, installierte IT-Arbeitsplätze, belegte Gigabytes Speicher, CPU-Nutzungszeiten, weitere Arbeitszeiten für interne, nicht direkt

- produktbezogene Aufgaben und, wenn alles nicht hilft, willkürliche prozentuale Verteilungen),
- ist für jede Periode die Abstimmung mit den (primären) Aufwandarten der Gewinn- und Verlustrechnung zu finden, was oft gar nicht so trivial ist,
 - müssen die Umlagen den Kostenstellen- und Produktverantwortlichen wiederholt erklärt werden, weil diese allein nicht in der Lage sind, die Folgen der angewendeten Schlüsselgrößen nachvollziehen zu können.

Oft wird uns als Argument entgegengehalten, diese Aufwände seien nicht relevant, da der Computer automatisch rechne, wenn die Umlagen mal eingerichtet seien. Fragt man in Kostenrechnungsabteilungen nach, wie viel Zeit für die Pflege, Messung und Abstimmung der Umlagegrundlagen (von höher qualifizierten Mitarbeitenden) aufgewendet wird, wird die Höhe dieses versteckten Kostenblocks erkennbar. Zudem wird ein zeitnahes Berichtswesen verhindert, da die vollen Herstellungskosten erst nach den Umlageläufen bekannt werden.

Weiter generiert jede Kostenstelle, die eine umzulegende Leistung abgibt, in den empfangenden Kostenstellen eine Umlagekostenart. Wir haben viele Plan-Ist-Vergleiche gesehen, die 5 – 10 direkt in der Kostenstelle beeinflussbare Kostenarten ausweisen und anschließend 20 und mehr hingerechnete Umlagekostenarten. Ein derart malträtiertes Kostenstellenleiter konzentriert sich darauf, die Höhe der Umlagen und die dabei zum Einsatz kommenden Schlüsselgrößen zu bemängeln. So kann er mit wenig Aufwand von seiner eigentlichen Kostenverantwortung ablenken und den Schwarzen Peter anderen zuschieben. Deshalb sollten in den Kostenstellenberichten gar keine Umlagen gezeigt werden. Weniger Daten bedeuten mehr Information. Die Aufmerksamkeit wird dann auf diejenigen Leistungen und Werte fokussiert, die direkt vor Ort steuerbar sind.

Die externe Berichterstattung vereinfachen!

Die in Abb.4 gezeigten gegenseitigen Leistungsbeziehungen müssen gar nicht quantifiziert werden. Denn sowohl die Rechnungslegungsstandards als auch die gesetzlichen Vorgaben definieren zwar, welche Kostenpositionen in die vollen Herstellungskosten einzurechnen sind, keiner aber legt fest, wie die fixen Kosten auf die einzelnen Produkte zu verrechnen sind. Daraus folgt:

Ein einziger Fixkostenzuschlagssatz ist ausreichend und regelkonform.^[8]

Das zeigt die Ergebnisrechnung des Beispielunternehmens Ringbuch AG (Abb. 5):

In Spalte 6 werden die in die einzelnen Artikel hineingerechneten fixen Fertigungskosten sowie die Materialgemeinkostenzuschläge für die Fertigfabrikate gezeigt. Die Kosten der Funktionen Einkauf und Lagerung wurden prozentual auf die Einzelmaterialeinkosten der Artikel verteilt (in Spalte 7 enthalten). Spalte 8 zeigt, welcher Anteil auf die Fertigungsfixkosten entfällt. Dabei wurden sämtliche gegenseitigen Leistungsbeziehungen

der verschiedenen Kostenstellen gemäss der Darstellung in Abb. 4 mit Iteration berechnet und in die Vollkostensätze einbezogen.

Kostenstellenspezifische Einzelumlage versus summarischen Umlagesatz

Spalte	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Artnr	Bezeichnung 1	Bezeichnung 2	proportionale Standard-HK	volle Standard-HK	Saldo eingerechnete Fixkosten	Fixkosten in % der prop. HK inkl. MGK	A Fertigungsfixkosten iterativ umgelegt	B Fertigungsfixkosten mit einem Satz umgelegt	Differenz
101010	4-Ringordner	7.5 Rücken geklebt	68'691	94'739	26'048	37.9%	34.6%	36.40%	-1.8%
101020	4-Ringordner	4 cm Rücken geklebt	158'809	215'627	56'818	35.8%	32.4%	36.40%	-4.0%
101030	4-Ringordner	7.5 Rücken geschweisst	127'084	174'482	47'398	37.3%	33.6%	36.40%	-2.8%
101040	4-Ringordner	4 cm Rücken geschweisst	79'963	108'043	28'079	35.1%	31.4%	36.40%	-5.0%
101050	4-Ringordner	7.5 plastifiziert	104'466	142'778	38'312	36.7%	33.8%	36.40%	-2.6%
101060	4-Ringordner	4 plastifiziert	109'641	148'299	38'659	35.3%	32.5%	36.40%	-3.9%
101070	4-Ringordner	7.5 plastifiziert	308'734	421'997	113'263	36.7%	33.8%	36.40%	-2.6%
101080	4-Ringordner	4 plastifiziert	97'610	132'027	34'416	35.3%	32.5%	36.40%	-3.9%
101090	4-Ringordner	7.5 Sonderausführung	168'161	229'162	61'001	36.3%	33.2%	36.40%	-3.2%
101100	4-Ringordner	4 Sonderausführung	94'175	127'071	32'896	34.9%	31.6%	36.40%	-4.8%
101110	4-Ringordner	7.5 Sonderausführung	127'391	173'880	46'489	36.5%	33.1%	36.40%	-3.3%
101120	4-Ringordner	4 Sonderausführung	117'183	158'117	40'934	34.9%	31.6%	36.40%	-4.8%
103000	2-Ringordner	Spezialformat A5 2R 7.5	108'725	142'709	33'984	31.3%	28.6%	36.40%	-7.8%
104000	4-Ringordner	Spezialformat A3 4R 7.5	306'959	403'373	96'415	31.4%	28.8%	36.40%	-7.6%
105010	2-Ringordner	7.5 Rücken geklebt	133'765	188'910	55'145	41.2%	38.0%	36.40%	1.6%
105020	2-Ringordner	4 cm Rücken geklebt	98'406	136'714	38'308	38.9%	35.7%	36.40%	-0.7%
105030	2-Ringordner	7.5 Rücken geschweisst	80'972	113'436	32'464	40.1%	36.4%	36.40%	0.0%
105040	2-Ringordner	4 cm Rücken geschweisst	11'731	16'138	4'407	37.6%	34.0%	36.40%	-2.4%
105050	2-Ringordner	7.5 plastifiziert	127'836	178'261	50'425	39.4%	36.0%	36.40%	-0.4%
105060	2-Ringordner	4 plastifiziert	62'781	86'463	23'682	37.7%	34.2%	36.40%	-2.1%
105070	2-Ringordner	7.5 plastifiziert	61'405	85'603	24'197	39.4%	35.9%	36.40%	-0.5%
105080	2-Ringordner	4 plastifiziert	41'585	57'262	15'677	37.7%	34.3%	36.40%	-2.1%
105090	2-Ringordner	7.5 Sonderausführung	180'396	248'749	68'353	37.9%	34.7%	36.40%	-1.7%
105100	2-Ringordner	4 Sonderausführung	55'858	76'204	20'346	36.4%	33.3%	36.40%	-3.1%
105110	2-Ringordner	7.5 Sonderausführung	212'285	292'726	80'441	37.9%	34.7%	36.40%	-1.7%
105120	2-Ringordner	4 Sonderausführung	74'905	102'195	27'290	36.4%	33.3%	36.40%	-3.1%
Totale			3'119'520	4'254'965	1'135'444	36.4%		36.40%	
					Summe Fertigungsfixkosten			1'135'444	

- A Die Vollkostensätze wurden unter Berücksichtigung der gegenseitigen Leistungsbeziehungen berechnet (iteratives Verfahren)
 B Die gesamten Fertigungsfixkosten (ohne Materialgemeinkosten) wurden durch die prop. Herstellkosten dividiert (nur 1 Zuschlagssatz).

Abb. 5: Übliche und vereinfachte Umlagemethode gegenübergestellt

In Spalte 9 werden die Fertigungsfixkosten mit einem einzigen Zuschlagssatz (36.40%) auf die proportionalen Herstellungskosten der selbst hergestellten Produkte aufgeschlagen. Spalte 10 zeigt schliesslich, dass **die Differenzen zwischen der Berechnung nach den lehrbuchgemässen Umlagemethoden und dem einfachen prozentualen Zuschlagssatz minimal sind**. Der Fehler ist nicht beweisbar, da sowohl die Wahl der Umlageschlüssel nach der detaillierten Umlagemethode als auch die Anwendung eines einzigen Zuschlagssatzes auf einer willkürlichen Entscheidung bezüglich der anzuwendenden Schlüsselgrössen beruhen.

Folgerung: Legt ein Unternehmen für die externe Berichterstattung die fixen Herstellungskosten mit einem einzigen Prozentsatz auf die hergestellten Einheiten um, spart es sich viel Arbeit.

Mit Bezug auf den Titel **Umlagen: Eine oder keine?** lautet die Antwort somit: **Eine genügt**.

Ein Unternehmen, das für Führungszwecke eine Flexible Plankostenrechnung kombiniert mit einer Deckungsbeitragsrechnung einsetzt, kann also am Jahresende seine internen proportionalen Herstellungskosten verwenden und die Fixkosten mit einem einzigen Prozentsatz anteilig auf die Bestandsänderung von Halb- und Fertigfabrikaten aufrechnen. So entstehen der in der externen Berichterstattung zu zeigende Bestandswert und der entsprechend angepasste Periodengewinn. Die komplizierte Umlagerechnung kann weggelassen werden. Es ist auch nicht notwendig, unterjährig den Bestand an Halb- und Fertigfabrikaten zu vollen Herstellungskosten auszuweisen, was wiederum Arbeit erspart.

2.3 Konzernbetrachtung

Konzerninterne Lieferungen müssen zu Transferpreisen fakturiert werden, welche es der abgebenden Einheit ermöglichen, lokal einen Gewinn (nach Selbstkosten) zu versteuern. In der empfangenden Gesellschaft sind im Wareneinsatz damit schon alle Umlagen und Gewinnzuschläge der vorgelagerten Stufen enthalten. Ist der lokal realisierbare Netto-Verkaufspreis eines Artikels zu nahe oder gar unter seinem Transferpreis, haben die lokalen Manager kein Interesse, diesen Artikel zu verkaufen, entstünde doch sonst lokal ein Verlust. Durch den Nichtverkauf würden dann auch die Deckungsbeiträge der liefernden Einheiten, resp. des Gesamtkonzerns sinken.

Um in solchen Situationen die Entscheide aus der Gesamtsicht treffen zu können, bedarf es einer **Konzern-Deckungsbeitragsrechnung**. Diese muss die gesamte Wertkette vom Rohstoff bis zur Lieferung an den Endkunden „**umlagenfrei**“ abbilden können. Mindestens die Zentrale muss von allen Artikeln oder Aufträgen den Konzern-DB kennen, um im Sinne des Konzerns entscheiden zu können.

Lieferungen zwischen den Konzerngesellschaften sind in den lokalen Abschlüssen zu Transferpreisen zu verbuchen. Meistens gehen dabei die Originalinformationen aus den liefernden Einheiten verloren. Nach unserer Erfahrung sind die dazu notwendigen Auswertungen individuell aufzubauen. Dies ist dann ebenfalls einfacher, wenn alle Konzerngesellschaften jeweils nur einen Zuschlagssatz für fixe Herstellungskosten verwenden und die proportionalen Herstellungskosten immer im System mitführen.

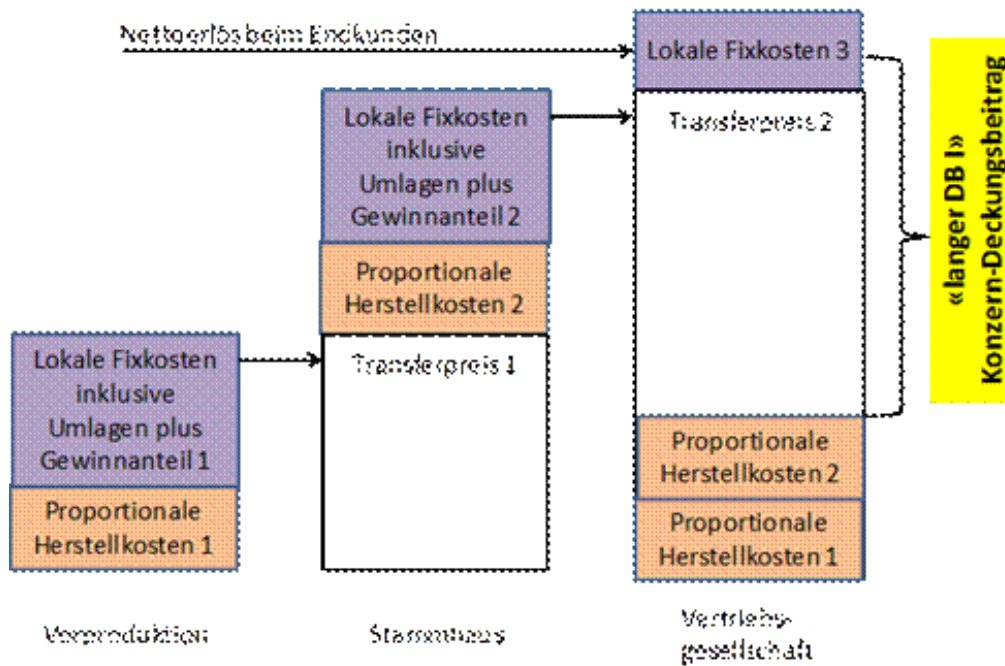


Abb. 6: Entstehung des Konzern-Deckungsbeitrags

2.4 Fazit

Führungskräfte benötigen das Management Accounting als Führungsunterstützung. Manager erwarten für die Planung und Steuerung zu Recht transparente und entscheidungsrelevante Daten.

- Da Umlagen Transparenz vernichten, sollen sie in der internen Führungsrechnung (von der einzelnen Kostenstelle oder Produktkalkulation bis zur Ergebnisrechnung) nicht gezeigt werden, auch wenn sie für externe Berichte vorzunehmen sind.
- Kosten kann man nur am Entstehungsort direkt beeinflussen, nicht dort wo sie hingerechnet werden.
- Die Verwendung von Vollkosteninformationen führt zu falschen Entscheidungen.
- Die stufenweise Deckungsbeitragsrechnung bietet nach heutigem Erkenntnisstand bessere Entscheidungsgrundlagen.
- Erfolgt die Marktbearbeitung in mehreren Dimensionen, z.B. Verkaufsförderung wird nach Produktgruppen geplant und gesteuert, der Verkauf erfolgt mit unterschiedlichen Preisschienen pro Absatzkanal und die Verkäufer betreuen einzelne Verkaufsregionen, erfordert dies auch mehrdimensionale Ergebnisrechnungen. Diese sollten ebenfalls als DB-Rechnungen aufgebaut sein, da andernfalls die Umlagen der einen Dimension rückgängig gemacht werden müssten, bevor mit neuen Umlageschlüsseln in die andere Dimension gewechselt werden kann.
- Auch ein einziger Fixkostenzuschlag erfüllt die Rechnungslegungsstandards und die steuerlichen Vorgaben. Der Aufwand für detaillierte Umlagerechnungen erübrigt sich.

Entschlacken Sie Ihre Kostenrechnung. Sie gewinnen mehr Transparenz und sparen Kosten.

3 Kalkulation der Herstellungskosten

Nach: HGB, EStR 6.3, IFRS, OECD und deutsche Verwaltungsgrundsätze

Vorne wurde propagiert, die fixen Herstellungskosten mit einem einzigen Zuschlagssatz auf die proportionalen Herstellungskosten aufzuschlagen und mit diesem Bewertungsansatz sowohl den gesetzlichen Vorschriften als auch den internationalen Rechnungslegungsstandards zu genügen.

Die Idee dahinter ist die, für die Unternehmen darzustellen, wie sie ihre Kostenrechnung entschlacken können und dadurch

- sowohl Arbeit und Kosten bei der Erstellung der Monats- und Jahresabschlüsse sparen,
- als auch gleichzeitig entscheidungsrelevantere Informationen aus dem betrieblichen Rechnungswesen gewinnen.

Mit umfangreichen Recherchen haben wir geprüft, ob die Anwendung eines einzigen Fixkostenzuschlagssatzes nach HGB, EStR 6.3 und IFRS, OECD und deutsche Verwaltungsgrundsätze überhaupt zulässig ist. Nachstehend finden Sie die die Resultate unserer Nachforschungen mit den zu beachtenden Gesetzestexten und Vorgaben in den Rechnungslegungsstandards sowie die verfügbaren Interpretationskommentare. Wörtliche Zitate werden *kursiv* dargestellt.

3.1 Vorschriften zur Kalkulation der Herstellungskosten nach HGB und EStR

Die handels- und steuerrechtlichen Vorschriften zur Kalkulation der Herstellungskosten finden sich in § 255 Abs. 2 HGB und in R 6.3 Abs. 1 EStR (Einkommenssteuer-Richtlinien).

§ 255 Abs. 2 HGB: Herstellungskosten sind die Aufwendungen, die durch den Verbrauch von Gütern und die Inanspruchnahme von Diensten für die Herstellung eines Vermögensgegenstands, seine Erweiterung oder für eine über seinen ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung 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. Bei der Berechnung der Herstellungskosten dürfen angemessene Teile der Kosten der allgemeinen Verwaltung sowie angemessene Aufwendungen für soziale Einrichtungen des Betriebs, für freiwillige soziale Leistungen und für die betriebliche Altersversorgung einbezogen werden, soweit diese auf den Zeitraum der Herstellung entfallen. Forschungs- und Vertriebskosten dürfen nicht einbezogen werden.

R 6.3 Abs. 1 EStR: *In die Herstellungskosten eines Wirtschaftsgutes sind auch angemessene Teile der notwendigen Materialgemeinkosten und Fertigungsgemeinkosten (→Absatz 2) sowie der Wertverzehr von Anlagevermögen, soweit er durch die Herstellung des Wirtschaftsgutes veranlasst ist (→Absatz 3), einzubeziehen.*

Bei der Ermittlung der Herstellungskosten unterstellen sowohl § 255 Abs. 2 HGB als auch R 6.3 Abs. 1 EStR die Zuschlagskalkulation.^[9]

In der Zuschlagskalkulation wird zwischen Einzel- und Gemeinkosten unterschieden, wobei die Gemeinkosten mit Hilfe von Zuschlagssätzen, in einer oder mehreren Stufen, auf die Einzelkosten aufgeschlagen werden.^[10] Einzelkosten im Sinne des Gesetzes sind „*nur solche Kosten, deren Masseinheiten nach Menge und Zeit (Material oder Lohn) dem einzelnen Vermögensgegenstand zugeordnet werden können.*“^[11] Diese Einzelkostendefinition unterscheidet sich von der Definition der Einzelkosten in einem führungsorientierten betrieblichen Rechnungswesen, wo man nur von Einzelkosten spricht, wenn diese direkt per Beleg einem Bezugsobjekt (Kostenträger oder Kostenstelle) zuordenbar sind.^[12] Eine Sonderform der Zuschlagskalkulation ist die Bezugsgrößenkalkulation, bei der die Zuschlagssätze auf Basis von Arbeitsplänen ermittelt werden.^[13]

Ein weiteres zulässiges Verfahren ist auch die Divisionskalkulation.^[14] In ihrer einfachen Form werden die gesamten aktivierungsfähigen Kosten (ohne Unterscheidung zwischen Einzel- und Gemeinkosten) ein- oder mehrstufig durch die Anzahl erzeugte Produkte dividiert. Dieses Verfahren kommt bei sogenannten Einheitserzeugnissen zum Einsatz. Handelt es sich nicht um Einheitserzeugnisse, kommt die Äquivalenzziffernkalkulation zum Einsatz, bei welcher die Kosten mit Hilfe von ein- oder mehrstufigen Gewichtungsfaktoren auf die Produkte verteilt werden.^[15]

Für alle erwähnten Methoden ist festzuhalten: „*Die Herstellungskosten werden auf der Grundlage der unternehmensindividuellen Kostenrechnung und der Betriebsabrechnung ermittelt.*“^[16]

Divisions-, Äquivalenzziffern- und Zuschlagskalkulation werden dank ihrer Einfachheit in der Praxis am meisten angewendet.^[17] Für sie alle gilt: „*Letztlich richtige Gemeinkostenzuordnungen gibt es nicht. Immer wird es aber darauf ankommen, dass objektive, in den tatsächlichen Verhältnissen begründete Zurechnungsmaßstäbe verwendet werden, so dass auch eine Zurechnung der nicht aktivierungspflichtigen Gemeinkosten nach anderen in der Betriebswirtschaftslehre entwickelten Methoden, wie Deckungsbeitragsrechnung, leistungsadäquate Kostenanteilsrechnung als zulässig erscheint.*“^[18] Man spricht in diesem Zusammenhang auch von der Freiheit der Methodenwahl.

Trotz intensivster Recherchen konnten wir keine weiteren Vorschriften zur Kalkulation der Herstellungskosten in den Gesetzestexten, Kommentaren oder sonstiger handels- und steuerrechtlicher Literatur finden.

Interessant ist weiter die Frage, wie die Herstellungskosten zu ermitteln sind, wenn ein Unternehmen nicht über eine Kostenrechnung verfügt. In diesem Fall sind die Herstellungskosten nach dem Verkaufswertverfahren (retrograde Wertermittlung) zu ermitteln.^[19]

Zur retrograden Wertermittlung sind von den Selbstkosten des gesamten Unternehmens mindestens die Vertriebskosten abzuziehen.^[20] Das bedeutet, dass man von den Selbstkosten rückwärts zu den Herstellungskosten rechnet. Zieht man die so ermittelten Herstellungskosten vom gesamten Umsatz des Unternehmens ab, erhält man den sogenannten Bruttogewinn. Teilt man den Bruttogewinn durch den gesamten Umsatz des Unternehmens, erhält man die Bruttospanne.^[21] Vermindert man die Verkaufspreise um die Bruttospanne, gelangt man zu den vollen Herstellungskosten der einzelnen Artikel.^[22] „Das Verfahren ist für die Handels- und Steuerbilanz zulässig.“^[23]

Wir empfehlen im Umkehrschluss die fixen Herstellungskosten mit einem einzigen Prozentsatz auf die proportionalen Herstellungskosten der selbst hergestellten Produkte aufzuschlagen und so auf die hergestellten Einheiten umzulegen.

Ist dies nach HGB und EStR zulässig?

Wendet ein Unternehmen das Verkaufswertverfahren an, weil es keine eigene Kostenrechnung führt, weisen alle Artikel die gleiche Gewinnspanne aus. Unsere Methode ist dieser Vorgehensweise überlegen, weil sie vom Produkt und von seiner Stückliste sowie seinem Arbeitsplan ausgeht und darauf basierend die direkt durch das Produkt verursachten Kosten, eben die proportionalen Herstellungskosten, berechnet. Für Dienstleistungsunternehmen gilt die gleiche Ausgangslage, auch wenn dort nur selten von Stücklisten die Rede ist.

Werden die fixen Kosten der Herstellung mit einem einzigen Zuschlagssatz auf die proportionalen Herstellungskosten aufgeschlagen, wird der in § 255 Abs. 2 und in EStR 6.3 unterstellten Zuschlagskalkulation entsprochen, welche ihrerseits von der Rechenmethodik her der Divisionskalkulation vorzuziehen ist. Unser Vorschlag, mit einem einzigen Fixkostenzuschlagssatz zu operieren, erfüllt auch die Anforderung der Objektivität, da jedermann ohne weitere Information die Kalkulationen nachvollziehen kann.

FAZIT: Nach Handels- und Steuerrecht ist ein einziger prozentualer Zuschlagssatz zulässig!

3.2 Vorschriften zur Kalkulation der Herstellungskosten nach IFRS

Da laufend mehr Unternehmen sowohl einen Abschluss nach nationalen Gesetzgebungen als auch nach den Regeln der internationalen Rechnungslegungsstandards erstellen müssen, ist in der Folge zu prüfen, ob die Anwendung eines einzigen Fixkostenzuschlagssatzes auf die proportionalen Herstellungskosten auch nach IFRS zulässig ist. Kann dies mit „ja“ beantwortet werden, können sich die Buchhaltungs- und Kostenrechnungsabteilungen der Unternehmen viel Arbeit sparen und die Abschlüsse erst noch schneller erstellen.

Die zentralen Vorschriften zur Kalkulation der Herstellungskosten sind in IAS 2.10 und IAS 2.12 geregelt:

IAS 2.10: In die Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Vorräten sind alle Kosten des Erwerbs und der Herstellung sowie sonstige Kosten einzubeziehen, die angefallen sind, um die Vorräte an ihren derzeitigen Ort und in ihren derzeitigen Zustand zu versetzen.

IAS 2.12: Die Herstellungskosten von Vorräten umfassen die Kosten, die den Produktionseinheiten direkt zuzurechnen sind, wie beispielsweise Fertigungslöhne. Weiterhin umfassen sie systematisch zugerechnete fixe und variable Produktionsgemeinkosten, die bei der Verarbeitung der Ausgangsstoffe zu Fertigerzeugnissen anfallen. Fixe Produktionsgemeinkosten sind solche nicht direkt der Produktion zurechenbaren Kosten, die unabhängig vom Produktionsvolumen relativ konstant anfallen, wie beispielsweise Abschreibungen und Instandhaltungskosten von Betriebsgebäuden und -einrichtungen sowie die Kosten des Managements und der Verwaltung. Variable Produktionsgemeinkosten sind solche nicht direkt der Produktion zurechenbare Kosten, die unmittelbar oder nahezu unmittelbar mit dem Produktionsvolumen variieren, wie beispielsweise Materialgemeinkosten und Fertigungsgemeinkosten.

IAS 2.12 unterscheidet somit wie § 255 Abs. 2 HGB und EStR 6.3 zwischen Einzelkosten und Gemeinkosten. Folglich unterstellt auch IFRS die Zuschlagskalkulation.

Sucht man in IFRS nach weiteren Vorschriften zur Kalkulation der Herstellungskosten, findet man die sogenannte retrograde Methode (Verkaufswertverfahren). Diese Methode wird im Unterschied zum HGB in IAS 2.21 und IAS 2.22 explizit erwähnt.

IAS 2.21: Zur Bewertung der Anschaffungs- und Herstellungskosten von Vorräten können vereinfachend Verfahren, wie die Standardkostenmethode oder die retrograde Methode angewandt werden, wenn die Ergebnisse den tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten nahe kommen. Standardkosten berücksichtigen die normale Höhe des Materialeinsatzes und der Löhne sowie die normale Leistungsfähigkeit und Kapazitätsauslastung. Sie werden regelmässig überprüft und, falls notwendig, an die aktuellen Gegebenheiten angepasst.

IAS 2.22: Die retrograde Methode wird häufig im Einzelhandel angewandt, um eine grosse Anzahl wechselnder Vorratsposten mit ähnlichen Bruttogewinnspannen zu bewerten, für die ein anderes Verfahren zur Bemessung der Anschaffungskosten nicht durchführbar oder wirtschaftlich nicht vertretbar ist. Die Anschaffungskosten der Vorräte werden durch Abzug einer angemessenen prozentualen Bruttogewinnspanne vom Verkaufspreis der Vorräte ermittelt. Der angewandte Prozentsatz berücksichtigt dabei auch solche Vorräte, deren ursprünglicher Verkaufspreis herabgesetzt worden ist. Häufig wird ein Durchschnittsprozentsatz für jede Einzelhandelsabteilung verwendet.

Weitere Vorschriften zu den Kalkulationsverfahren lassen sich in IFRS nicht finden. Auch die Kommentare enthalten keine näheren Hinweise zu den Kalkulationsverfahren. Von da her

muss man sich an den Kommentaren nach dem Handelsrecht orientieren und ebenso die Freiheit der Methodenwahl unterstellen. Weiter stellt sich die Frage, ob die retrograde Methode, die laut IFRS „häufig im Einzelhandel“ angewandt wird, auch für Industrieunternehmen zulässig ist. Dem Haufe IFRS-Kommentar ist zu entnehmen, dass „die Ermittlung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten auf Basis der Verkaufspreise unter Abzug der Brutto-Handelsmarge – sog. Retrograde Methode – erlaubt ist (IAS 2.22),^[24]“ und, dass „der Inhalt der schlagwortartig häufig so bezeichneten „verlustfreien Bewertung“ sich jedenfalls weitgehend mit den Anweisungen der IFRS in Einklang bringen lässt.^[25]“ Ebenso ist laut Beck'sches IFRS-Handbuch die Berechnung der Herstellungskosten nach der retrograden Methode nach IFRS zulässig, wenn sich die Kosten an die „tatsächlichen Herstellungskosten annähern^[26]“.^[27]

Ob diese Methode den tatsächlichen Herstellungskosten nahekommt, kann nicht überprüft werden. In der Vollkostenrechnung versucht man, mit Hilfe von Umlageschlüsseln eine vermeintlich realitätsnähere Belastung der Produkteinheiten mit Fixkosten zu erzielen. Dieser Ansatz muss jedoch immer misslingen, da ein fehlender Verursachungszusammenhang auch mit der ausgeklügeltsten Umlagetechnik nicht per Umlageschlüssel hergestellt werden kann. Man muss sich deshalb eingestehen, dass man die echten vollen Kosten einer Produkteinheit oder eines Auftrags nie wird berechnen können und dass alle Versuche, dies mittels irgendwelcher Schlüsselgrößen trotzdem zu tun, zwangsweise falsche, nicht beweisbare Resultate bringen müssen. Man kann nicht einmal sagen, wie falsch die Zurechnungen sind, da ja der Verursachungszusammenhang fehlt.

Die retrograde Methode ist somit prinzipiell zulässig, insbesondere dann, wenn das Unternehmen nicht über eine Kostenträgerstückrechnung verfügt, welche auch nach IFRS nicht verpflichtend ist. Dies belegt auch die folgende Aussage: „Neben dem Grundsatz der Einzelbewertung können wie im HGB auch vereinfachende Verfahren zur Bemessung der AK angewendet werden, wie die pauschale Ermittlung von Anschaffungsnebenkosten; ebenso die vor allem bei Einzelhandelsunternehmen zur Anwendung kommende retrograde Methode (IAS 2.21).“^[28]

Die retrograde Methode arbeitet mit einem einzigen prozentualen Schlüssel, der zum Ziel hat, die vollen Herstellungskosten der Produkteinheiten zur Bestandsbewertung zu ermitteln. Also ist auch der umgekehrte Weg, von den Kosten her zu kommen und die Fixkosten anteilig mit einem einzigen prozentualen Zuschlag auf der Basis proportionalen Herstellungskosten aufzurechnen, zulässig. Es sei denn, in den IFRS fänden sich Hinweise zur Wahl von bestimmten Schlüsselgrößen. Diesbezüglich haben wir jedoch keine Aussagen gefunden. Lediglich in den Kommentaren fanden sich dazu zwei Hinweise, aus denen hervorgeht, dass mit der Wahl der Schlüsselgrößen grosszügig umgegangen wird.

Hinweis 1: „Mit der nach IAS 2.16(c) sowie IAS 2.19 erforderlichen Unterscheidung zwischen produktionsbezogenen und übrigen Verwaltungskosten wird in der Praxis grosszügig umgegangen, wenn die entsprechenden Kostenrechnungssysteme nicht auf diese Aufteilung ausgerichtet sind. Nach dem materiality- Gedanken (→ § 1 Rz. 66ff.) können relativ pauschale Zuschläge (Schlüsselung der Verwaltungskosten nach dem Verhältnis von

Produktivkräften zur Zahl sonstiger Arbeitnehmer) eine sinnvolle (einfache) Lösung ergeben.“^[29]

Hinweis 2: „Unklar ist die Regelung für Kosten des sozialen Bereichs. Auch hier bietet eine pauschale Aufteilung nach dem Anteil der Produktivkräfte eine gangbare Lösung.“^[30]

Mehr als diese beiden pauschalen, nicht verbindlichen Aussagen zur Wahl der Schlüssel, ist den Kommentaren nicht zu entnehmen.

Zusammenfassend ist festzuhalten: Weder in IFRS noch in den einschlägigen Kommentaren finden sich nähere Hinweise zur Kalkulation der Herstellungskosten. Von daher muss man ebenso wie nach dem Handels- und Steuerrecht die Freiheit der Methodenwahl unterstellen. Hinsichtlich der Kalkulation ergeben sich somit keine Unterschiede zum HGB.

FAZIT: Auch nach IFRS ist ein einziger prozentualer Zuschlagssatz zulässig!

Bedeutung dieser Erkenntnisse für die Gestaltung des Management Accountings:

Management Accounting wurde dazu entwickelt, Führungskräfte bei der Entscheidungsvorbereitung und bei der Beurteilung des finanziellen Erfolgs von Unternehmensteilen und ihren Leitungspersonen zu unterstützen. Dies ist nach wie vor die erste Priorität! Es gilt, **Accounting for the Management** zu betreiben und seine Systeme auch diesen Bedürfnissen entsprechend aufzubauen.

Kostenrechnungs- und Buchhaltungsspezialisten empfehlen wir deshalb, sich bei der Gestaltung der Planungs- und Steuerungssysteme auf die Erfüllung der Bedürfnisse des Managements zu konzentrieren. Die Berichterstattungsanforderungen können mit weniger Aufwand erfüllt werden.

Den Führungskräften empfehlen wir, die Entscheidungs- und Verantwortungsorientierung der Management-Accounting-Systeme von den Systembetreibern (Kostenrechner, Controller, Finanzchefs) auch ernsthaft einzufordern.

Zuerst muss das Geld am Markt verdient sein, bevor es sich lohnt, auf Hochglanzpapier über die Geschehnisse zu informieren.

3.3 Kalkulation der Herstellungskosten für die Verrechnungspreisbildung

Nach: OECD und deutsche Verwaltungsgrundsätze

Oben wurde bewiesen, dass die Berechnung der vollen Herstellungskosten durch Beaufschlagung der proportionalen Herstellungskosten mit einem einzigen Zuschlagssatz nach HGB, EStR 6.3 und IFRS zulässig ist. Es handelt sich um eine anerkannte Kostenrechnungsmethode.

Hier geht es nun darum, zu belegen, dass diese Methode auch die Anforderungen der OECD und der deutschen Verwaltungsgrundsätze zur Berechnung und Dokumentation von Konzern-Herstellungskosten und Verrechnungspreisen zwischen verbundenen Unternehmen erfüllt. Unser Vorschlag zur Kalkulation des Verrechnungspreises nach der Kostenaufschlagsmethode lautet wie folgt:

Herstellungskosten auf Basis eines einzigen Fixkostenzuschlagssatzes
+ Gewinnaufschlag
= Verrechnungspreis

Nachstehend finden sich die Resultate unserer Nachforschungen in der zu beachtenden OECD-Richtlinie, in den Vorgaben der Finanzverwaltung und Kommentaren in der Fachliteratur. Wörtliche Zitate werden wiederum *kursiv* dargestellt.

Laut OECD ist die Kostenaufschlagsmethode dann am besten geeignet, „*wenn zwischen verbundenen Unternehmen Halbfabrikate verkauft werden, wenn verbundene Unternehmen Verträge über die Nutzung gemeinsamer Einrichtungen bzw. langfristige Abnahme- und Liefervereinbarungen abschließen oder wenn es beim konzerninternen Geschäftsvorfall um die Erbringung von Dienstleistungen geht.*“^[31] Wir empfehlen die Kostenaufschlagsmethode nur dann einzusetzen, wenn die Preisvergleichsmethode^[32] bzw. die Wiederverkaufspreismethode^[33] aufgrund fehlender Vergleichsdaten nicht anwendbar sind. „*Die OECD betrachtet die Preisvergleichsmethode als die „direkteste und verlässlichste Methode“ für die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes.*“^[34] An zweiter Stelle folgt dann die Wiederverkaufspreismethode, bevor an dritter Stelle die Kostenaufschlagsmethode [folgt].“^[35]

Die Kostenaufschlagsmethode ist in den deutschen Verwaltungsgrundsätzen (VG)^[36] Tz. 2.2.4. und in OECD Tz. 2.39 geregelt. Weitere wichtige Hinweise zur Anwendung der Kostenaufschlagsmethode finden sich in VG Tz. 2.1.6.c) und in VG Tz. 7.1.2. sowie in OECD Tz. 2.47.

*VG Tz 2.2.4. Kostenaufschlagsmethode (sogenannte "Cost plus method")
Diese Methode geht bei Lieferungen oder Leistungen zwischen Nahestehenden von den Kosten des Herstellers oder Leistenden aus. Diese Kosten werden nach den Kalkulationsmethoden ermittelt, die der Liefernde oder Leistende auch bei seiner Preispolitik gegenüber Fremden zugrunde legt oder - wenn keine Lieferungen oder Leistungen gegenüber Fremden erbracht werden - den betriebswirtschaftlichen Grundsätzen entsprechen. Es werden dann betriebs- oder branchenübliche Gewinnzuschläge gemacht. Bei Lieferungen oder Leistungen über eine Kette Nahestehender ist diese Methode auf die einzelnen Stufen nacheinander anzuwenden, wobei die tatsächlichen Funktionen (Tz. 2.1.3.) der einzelnen nahestehenden Unternehmen zu beachten sind.*^[37]

VG Tz. 2.1.6. Als Anhaltspunkte für die Bemessung von Fremdpreisen kommen danach vor allem in Betracht

- a) Börsenpreise, branchenübliche Preise, die auf dem maßgeblichen Markt ermittelt sind (Marktpreise), sowie sonstige Informationen über den Markt;*
- b) Preise, die der Steuerpflichtige, der ihm Nahestehende oder Dritte tatsächlich für entsprechende Lieferungen oder Leistungen auf dem maßgeblichen Markt vereinbart haben;*

c) *Gewinnaufschläge, Kalkulationsverfahren oder sonstige betriebswirtschaftliche Grundlagen, die im freien Markt die Preisbildung beeinflussen (betriebswirtschaftliche Daten).*^[38]

OECD Tz. 2.39: Die Kostenaufschlagsmethode geht von den Kosten aus, die dem Lieferanten (oder dem Erbringer der Dienstleistung) bei einem konzerninternen Geschäftsvorfall für Lieferungen oder Dienstleistungen (an einen verbundenen Erwerber) entstehen. Es erfolgt sodann ein angemessener Kostenaufschlag (cost plus mark up), um einen angemessenen, den wahrgenommenen Funktionen und den Marktbedingungen entsprechenden Gewinn zu erzielen. Durch Hinzurechnung des Kostenaufschlags zu den genannten Kosten gelangt man zum Fremdvergleichspreis für den konzerninternen Geschäftsvorfall. Diese Methode dürfte sich dann als am zweckmäßigsten erweisen, wenn zwischen verbundenen Unternehmen Halbfabrikate verkauft werden, wenn verbundene Unternehmen Verträge über die Nutzung gemeinsamer Einrichtungen bzw. langfristige Abnahme- und Liefervereinbarungen abschließen oder wenn es beim konzerninternen Geschäftsvorfall um die Erbringung von Dienstleistungen geht.^[39]

VG Tz. 7.1.2. Die tatsächlich entstandenen Kosten solcher Leistungen im Konzern sind (wie bei einem Pool) nach einer anerkannten Kostenrechnungsmethode auf Vollkostenbasis (direkte und indirekte Kosten) zu erfassen und nach einer anerkannten Rechnungslegungsmethode zu verteilen. Voraussetzung ist, dass der Umlagevertrag (Tz. 7.2.) zuvor klar und eindeutig vereinbart und tatsächlich durchgeführt worden ist. Eine Umlage durch einen von den Kosten unabhängigen Vomhundertsatz des Umsatzes des steuerpflichtigen Unternehmens oder einer ähnlichen Bezugsgröße ist steuerlich nicht anzuerkennen.^[40]

OECD Tz. 2.47: Trotz etwaiger Unterschiede in den Rechnungslegungsgrundsätzen und -bedingungen lassen sich die Kosten und Aufwendungen eines Unternehmens generell in drei große Kategorien einteilen. Da sind zunächst die direkten Kosten für die Herstellung eines Produkts oder die Erbringung einer Dienstleistung, wie etwa Rohmaterialkosten. Als nächstes sind die indirekten Herstellungskosten anzuführen, die zwar mit dem Fertigungsprozess in einem engen Zusammenhang stehen, aber mehrere Produkte oder Dienstleistungen betreffen (z.B. die Kosten einer Reparaturabteilung mit Serviceleistungen für Ausrüstungen, die der Herstellung verschiedener Produkte dienen). Schließlich sind die betrieblichen Aufwendungen des Gesamtunternehmens zu erwähnen, wie etwa die Kosten für eine Aufsichtstätigkeit, die allgemeinen Kosten und die Verwaltungskosten.^[41]

Die deutschen Verwaltungsgrundsätze fordern in Tz. 2.2.4., dass die „Kosten nach den Kalkulationsmethoden ermittelt [werden], die der Liefernde oder Leistende auch bei seiner Preispolitik gegenüber Fremden zugrunde legt oder – wenn keine Lieferungen oder Leistungen gegenüber Fremden erbracht werden – die betriebswirtschaftlichen Grundsätzen entsprechen^[42].“

Existieren keine Lieferungen oder Leistungen gegenüber Fremden sind somit alle Verfahren, die betriebswirtschaftlichen Grundsätzen entsprechen, zulässig.^[43] „Auch Teilkostenpreise bzw. Deckungsbeitragspreise sind grundsätzlich zugelassen.“^[44] Es gilt die Wahlfreiheit zwischen [den] Kostenbegriffen^[45]. Nach Tz. 7.1.2. „sind sämtliche betriebswirtschaftlich anerkannten Kostenerfassungs- und -verteilungsmethoden zugelassen. Auch die Deckungsbeitragsrechnung.“^[46] Somit steht unserem Vorschlag, die steuerlich

anerkannten Herstellungskosten als Basis für die Kostenaufschlagsmethode zu verwenden, seitens der Verwaltungsgrundsätze nichts im Wege. Auch in der OECD-Richtlinie lassen sich keinerlei Einschränkungen finden. Ganz im Gegenteil, denn die OECD-Richtlinie zeichnet sich *durch eine flexible Betrachtung der Kostenbasis*^[47] aus. Die OECD-Richtlinie *„enthält keine Beschränkungen hinsichtlich der Anwendung einer Teilkostenrechnung.“*^[48] In Tz. 2.51 wird diese sogar explizit erwähnt.^[49]

OECD Tz. 2.51 In einigen Fällen kann es eine Grundlage dafür geben, nur die variablen Kosten oder die Grenzkosten heranzuziehen, weil es sich bei den Geschäftsvorfällen um Verkäufe handelt, die aus einer Grenzproduktion stammen. Ein derartiges Vorgehen könnte dann gerechtfertigt sein, wenn die Waren auf dem jeweiligen Auslandsmarkt nicht zu einem höheren Preis verkauft werden konnten (siehe auch die Erörterung der Markterschließung in Kapitel I). Zu den Faktoren, die bei der Prüfung eines derartigen Vorgehens maßgebend sein können, gehören: Informationen, ob der Steuerpflichtige noch weitere Verkäufe derselben oder gleichartiger Produkte auf dem besagten ausländischen Markt tätigt; der prozentuale Anteil der behaupteten „Grenzproduktion“ des Steuerpflichtigen (sowohl mengen- als auch wertmäßig); die Vertragsbedingungen sowie Einzelheiten über die vom Steuerpflichtigen oder vom multinationalen Konzern durchgeführte Marketinganalyse, die zum Schluss geführt hat, dass die Waren auf diesem ausländischen Markt nicht zu einem höheren Preis verkauft werden konnten.

Als Zwischenfazit ist somit festzuhalten:

Existieren keine Lieferungen oder Leistungen gegenüber Fremden, ist das von uns propagierte Verfahren nicht nur zulässig, sondern empfohlen. Als weitere Beweise zwei Zitate: *„Den Ausgangspunkt für die Ermittlung der Kostenkomponente bildet das jeweilige unternehmensinterne Kostenrechnungssystem“*^[50] und *„ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter wird die Kostenermittlung nach der im jeweiligen Land anerkannten Rechnungslegung vornehmen“*^[51].

Komplizierter wird der Fall, wenn Lieferungen oder Leistungen gegenüber Dritten erbracht werden. In diesem Fall werden die *„Kosten [...] nach den Kalkulationsmethoden ermittelt, die der Liefernde oder Leistende auch bei seiner Preispolitik gegenüber Fremden zugrunde legt“*^[52]. Dazu ist festzuhalten: *„Der Markt macht den Preis, nicht [die] Kosten.“*^[53] *„Im Normalfall bestimmt nicht die Kalkulation, sondern der Markt den Preis“*^[54]. Wichtig ist in diesem Zusammenhang, dass zwischen Costing und Pricing unterschieden wird. Nur weil ein Unternehmen eine Vor- bzw. eine Nachkalkulation durchführt, kann nicht daraus geschlossen werden, dass dadurch der Verkaufspreis festgelegt wird.^[55] *„Das Unternehmen darf daher nicht an die einer anderen Zielrichtung dienende Kalkulationsmethode gebunden werden.“*^[56] *„Aber selbst wenn die Kalkulationsmethode der Preisbestimmung dient, ist eine solche Bindung nicht in jedem Fall zulässig, weil dabei die Verhältnisse vergleichbar sein müssen.“*^[57] Sind jedoch die Verhältnisse tatsächlich einigermaßen vergleichbar, liegen Fremdvergleichspreise vor. Dann empfehlen wir, zur Verrechnungspreiskalkulation die Preisvergleichsmethode bzw. die Wiederverkaufspreismethode anzuwenden. Ist dies nicht der Fall, steht unserem Vorschlag zur vereinfachten Herstellungskosten- und damit Verrechnungspreisbestimmung nichts im Wege.

3.4 Fazit zur Verrechnungspreiskalkulation

Wir empfehlen, die Kostenaufschlagsmethode nur dann anzuwenden, wenn die Verrechnungspreise wegen fehlender Vergleichsdaten weder auf Basis der Preisvergleichsmethode noch der Wiederverkaufspreismethode ermittelbar sind. Hält man sich an diese Empfehlung, ist ein einziger Fixkostenzuschlagssatz auf die proportionalen Herstellungskosten auch nach der OECD-Richtlinie und nach den deutschen Verwaltungsgrundsätzen zulässig. Da der Preis durch Angebot und Nachfrage bestimmt wird, gibt es keinen einzigen Grund für ein Unternehmen, mit aufwändigen Umlageverfahren die Herstellungskosten zu berechnen. Nicht einmal bei öffentlichen Aufträgen, bei denen man die Selbstkosten nach den „Leitsätzen für die Preisermittlung von Selbstkosten (LSP)“^[58] ermitteln muss, ist eine feinere Vorgehensweise erforderlich.

**Gestalten Sie Ihre Kostenrechnung führungsgerecht,
d.h. entscheidungsrelevant und verantwortungsbezogen.**

Abkürzungsverzeichnis:

Abs.	Absatz
AK	Anschaffungskosten
Anm.	Anmerkung
DB	Deckungsbeitrag
EStR	Einkommensteuer-Richtlinien
HGB	Handelsgesetzbuch
IAS	International Accounting Standards
IFRS	International Financial Reporting Standards
IGC	International Group of Controlling
LSP	Leitsätze für die Preisermittlung auf Grund von Selbstkosten
R	Richtlinie
Tz.	Textziffer
VG	Verwaltungsgrundsätze
VVGK	Verwaltungs- und Vertriebsgemeinkosten

Zitatverzeichnis:

- [1] Vgl. International Group of Controlling IGC: Controller-Wörterbuch, 4. Auflage, Stuttgart 2010, Stichwort: Proportionale Kosten (S. 200) und Stichwort: Fixkosten (S. 108)
- [2] Vgl. Kilger, W.: Flexible Plankostenrechnung und Deckungsbeitragsrechnung, 9. Auflage, Wiesbaden 1988, S. 91 bzw. in abgekürzter Form Kilger, W., Pampel, J., Vikas, K.: Flexible Plankostenrechnung und Deckungsbeitragsrechnung, 11. Auflage, Wiesbaden 2002, S. 75
- [3] Siehe: Rieder, L., Berger-Vogel, M.: Die Auslastung ist ein trügerischer Ratgeber, www.deckungsbeitragsrechnung.ch
- [4] Vgl. dazu: Franzen, W.: Entscheidungswirkungen von Kosteninformationen, 2. unveränderte Auflage, Frankfurt 1987, S. 105 ff., sowie Rieder, L. und Berger-Vogel, M.: Echte Deckungsbeitragsrechnung contra Ergebnisrechnung nach IFRS, und Rieder, L.: Deckungsbeitragsrechnung- lange bekannt, meistens verkannt. Beide in www.deckungsbeitragsrechnung.ch
- [5] Vgl. EStR 6.3
- [6] Vgl. HGB § 255 Abs. 2
- [7] Vgl. OECD: Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2010
- [8] Zu den detaillierten gesetzlichen Regelungen und deren Kommentierungen siehe <http://www.controlling-controller.com/controlling-downloads/download-fachartikel.asp>
- [9] Vgl. Beck'scher Bilanz-Kommentar Handelsbilanz Steuerbilanz, 7. Auflage, München 2010, § 255 Anm. 410, S. 654
- [10] Vgl. Beck'scher Bilanz-Kommentar Handelsbilanz Steuerbilanz, 7. Auflage, München 2010, § 255 Anm. 470, S. 670-671
- [11] Beck'scher Bilanz-Kommentar Handelsbilanz Steuerbilanz, 7. Auflage, München 2010, § 255 Anm. 347, S. 636-637
- [12] Vgl. International Group of Controlling IGC: Controller-Wörterbuch, 4. Auflage, Stuttgart 2010, Stichwort: Einzelkosten (S. 90) und Stichwort: Kostenwürfel (S. 144-148)
- [13] Vgl. L. Rieder, H. Siegwart, Neues Brevier des Rechnungswesens, 5. Überarbeitete Auflage, Bern 2005, S. 144
- [14] Vgl. Beck'scher Bilanz-Kommentar Handelsbilanz Steuerbilanz, 7. Auflage, München 2010, § 255 Anm. 413, S. 655
- [15] Vgl. Beck'scher Bilanz-Kommentar Handelsbilanz Steuerbilanz, 7. Auflage, München 2010, § 255 Anm. 470, S. 666
- [16] Beck'scher Bilanz-Kommentar Handelsbilanz Steuerbilanz, 7. Auflage, München 2010, § 255 Anm. 414, S. 655
- [17] Vgl. Adler, Düring, Schmalz, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, 5. Auflage, Stuttgart 1987, § HGB 255 Tz. 272
- [18] Adler, Düring, Schmalz, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, 5. Auflage, Stuttgart 1987, § HGB 255 Tz. 281
- [19] Vgl. C.-Chr. Freidank, Ermittlung und Überprüfung von Herstellungskosten, 2009, <http://www.uni-hamburg.de/fachbereiche-einrichtungen/fb03/iwp/rut/Thema29.pdf> (abgerufen am 17.10.2012), S. 34

- [20] Vgl. C.-Chr. Freidank, Ermittlung und Überprüfung von Herstellungskosten, 2009, <http://www.uni-hamburg.de/fachbereiche-einrichtungen/fb03/iwp/rut/Thema29.pdf> (abgerufen am 17.10.2012), S. 34
- [21] Vgl. C.-Chr. Freidank, Ermittlung und Überprüfung von Herstellungskosten, 2009, <http://www.uni-hamburg.de/fachbereiche-einrichtungen/fb03/iwp/rut/Thema29.pdf> (abgerufen am 17.10.2012), S. 34
- [22] Vgl. C.-Chr. Freidank, Ermittlung und Überprüfung von Herstellungskosten, 2009, <http://www.uni-hamburg.de/fachbereiche-einrichtungen/fb03/iwp/rut/Thema29.pdf> (abgerufen am 17.10.2012), S. 34
- [23] Beck'scher Bilanz-Kommentar Handelsbilanz Steuerbilanz, 7. Auflage, München 2010, § 255 Anm. 212, S. 620
- [24] Haufe IFRS-Kommentar, 6. Auflage, Freiburg 2008, § 17 Rz. 16, S. 811
- [25] Haufe IFRS-Kommentar, 6. Auflage, Freiburg 2008, § 17 Rz. 20, S. 813
- [26] Beck'sches IFRS-Handbuch, 2. Auflage, München 2006, Anm. 71, S. 254-255
- [27] Vgl. Beck'sches IFRS-Handbuch, 2. Auflage, München 2006, Anm. 71, S. 254-255
- [28] Beck'scher Bilanz-Kommentar Handelsbilanz Steuerbilanz, 7. Auflage, München 2010, § 255 Anm. 573, S. 681
- [29] Haufe IFRS-Kommentar, 6. Auflage, Freiburg 2008, § 8 Rz. 21, S. 365
- [30] Haufe IFRS-Kommentar, 6. Auflage, Freiburg 2008, § 8 Rz. 22, S. 365
- [31] OECD, OECD-Verrechnungspreisleitlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen, 2010, Tz. 2.39
- [32] Die Preisvergleichsmethode ist in OECD, OECD-Verrechnungspreisleitlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen, 2010, Tz. 2.13 und im BMF-Schreiben v. 23.2.1983 (Verwaltungsgrundsätze), BStBl 1983 I, Tz 2.2.2. geregelt.
- [33] Die Wiederverkaufspreismethode ist in OECD, OECD-Verrechnungspreisleitlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen, 2010, Tz. 2.21 und im BMF-Schreiben v. 23.2.1983 (Verwaltungsgrundsätze), BStBl 1983 I, Tz 2.2.3. geregelt.
- [34] Keerl, M.: Internationale Verrechnungspreise in der globalisierten Wirtschaft - Die Bestimmung von Transferpreisen und das Verständigungsverfahren, Göttingen 2008, S. 94
- [35] Vögele A., Borstell T., Engler G.: Verrechnungspreise, 3. Auflage, München 2011, D Rn. 389, S. 351
- [36] Grundsätze für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung bei international verbundenen Unternehmen
- [37] BMF-Schreiben v. 23.2.1983 (Verwaltungsgrundsätze), BStBl 1983 I, Tz 2.2.4.
- [38] BMF-Schreiben v. 23.2.1983 (Verwaltungsgrundsätze), BStBl 1983 I, Tz 2.1.6
- [39] OECD, OECD-Verrechnungspreisleitlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen, 2010, Tz. 2.39
- [40] BMF-Schreiben v. 23.2.1983 (Verwaltungsgrundsätze), BStBl 1983 I, Tz 7.1.2.
- [41] OECD, OECD-Verrechnungspreisleitlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen, 2010, Tz. 2.47

- [42] BMF-Schreiben v. 23.2.1983 (Verwaltungsgrundsätze), BStBl 1983 I, Tz 2.2.4.
- [43] Vgl. Vögele A., Borstell T., Engler G.: Verrechnungspreise, 3. Auflage, München 2011, D Rn.164, S. 288
- [44] Vögele A., Borstell T., Engler G.: Verrechnungspreise, 3. Auflage, München 2011, D Rn. 205, S. 299
- [45] Vögele A., Borstell T., Engler G.: Verrechnungspreise, 3. Auflage, München 2011, D Rn. 179, S. 292
- [46] H. Becker, Kroppen H.-K., Handbuch internationale Verrechnungspreise, Köln 1999, Erläuternde Stellungnahme zu den Verwaltungsgrundsätzen zur Einkunftsabgrenzung bei international verbundenen Unternehmen, Tz. 2.2.4, S. 12/52
- [47] Vögele A., Borstell T., Engler G.: Verrechnungspreise, 3. Auflage, München 2011, D Rn. 206, S. 299
- [48] Vögele A., Borstell T., Engler G.: Verrechnungspreise, 3. Auflage, München 2011, D Rn. 206, S. 299
- [49] Vgl. Vögele A., Borstell T., Engler G.: Verrechnungspreise, 3. Auflage, München 2011, D Rn. 206, S. 299
- [50] O. H. Jacobs, Internationale Unternehmensbesteuerung, München 1999, S. 877
- [51] Vgl. Vögele A., Borstell T., Engler G.: Verrechnungspreise, 3. Auflage, München 2011, B Rn. 89, S. 162
- [52] BMF-Schreiben v. 23.2.1983 (Verwaltungsgrundsätze), BStBl 1983 I, Tz 2.2.4.
- [53] L. Rieder (Hrsg.): Controller-Leitfaden- Das Standardwerk für wirksames Controlling und eine effektive Controller-Tätigkeit, St. Gallen 2010, S. 653
- [54] H. Becker, Kroppen H.-K., Handbuch internationale Verrechnungspreise, Köln 1999, Erläuternde Stellungnahme zu den Verwaltungsgrundsätzen zur Einkunftsabgrenzung bei international verbundenen Unternehmen, Tz. 2.2.4, S. 12/53
- [55] Vgl. H. Becker, Kroppen H.-K., Handbuch internationale Verrechnungspreise, Köln 1999, Erläuternde Stellungnahme zu den Verwaltungsgrundsätzen zur Einkunftsabgrenzung bei international verbundenen Unternehmen, Tz. 2.2.4, S. 12/53
- [56] H. Becker, Kroppen H.-K., Handbuch internationale Verrechnungspreise, Köln 1999, Erläuternde Stellungnahme zu den Verwaltungsgrundsätzen zur Einkunftsabgrenzung bei international verbundenen Unternehmen, Tz. 2.2.4, S. 12/53
- [57] H. Becker, Kroppen H.-K., Handbuch internationale Verrechnungspreise, Köln 1999, Erläuternde Stellungnahme zu den Verwaltungsgrundsätzen zur Einkunftsabgrenzung bei international verbundenen Unternehmen, Tz. 2.2.4, S. 12/53
- [58] Vgl. Leitsätze für die Preisermittlung auf Grund von Selbstkosten (LSP), Anlage zur Verordnung PR Nr. 30/53 vom 21. November 1953