StBdirekt-Nr. 012282

DStV

Deutscher Steuerberaterverband e. V.

ARBEITSHILFE

Ermittlung der Herstellungskosten mit Hilfe des Betriebsabrechnungsbogens (BAB)

Autor
StB/vBP Dipl.-Kfm. Frank Seiler, Velbert

Impressum

Verantwortlich für den Inhalt:
Deutscher Steuerberaterverband e. V.
Littenstraße 10
10179 Berlin

Telefon: (030) 27876-2
Telefax: (030) 27876-799
E-Mail: dstv.berlin@dstv.de
Internet: www.dstv.de

Vorwort

Sehr geehrte Kolleginnen und Kollegen,

der Steuerrechtsausschuss des Deutschen Steuerberaterverbandes e. V. hat, unter der Federführung von StB/vBP Dipl.-Kfm. Frank Seiler, zur Unterstützung der Berufsangehörigen eine Arbeitshilfe zur Ermittlung der Herstellungskosten entwickelt.

Durch die Einführung des BilMoG zählen nun auch handelsrechtlich angemessene Teile der Materialgemeinkosten, der Fertigungsgemeinkosten und des Werteverzehrs des Anlagevermögens, soweit dieser durch die Fertigung veranlasst ist, zu den Herstellungskosten. Ziel des BilMoG war hierbei ein Gleichlauf zwischen handelsrechtlicher und steuerrechtlicher Gewinnermittlung.

Diesen Gleichlauf verhindert das BMF in seinem Schreiben vom 12. März 2010, indem es für angemessene Teile der Kosten der allgemeinen Verwaltung sowie angemessene Aufwendungen für soziale Einrichtungen des Betriebs, für freiwillige soziale Leistungen und für die betriebliche Altersversorgung ebenfalls eine Aktivierungspflicht vorsieht. Handelsrechtlich besteht gemäß § 255 Abs. 2 Satz 3 HGB hier weiterhin ein Wahlrecht. Zwar ist diese Verpflichtung durch das BMF-Schreiben vom 22. Juni 2010 ausgesetzt, jedoch lediglich bis zur Neufassung der Einkommensteuerrichtlinien. Die in § 255 Abs. 2 Satz 3 HGB genannten Kosten können lediglich durch einen Verteilungsschlüssel den einzelnen Vermögensgegenständen/Wirtschaftsgütern zugeordnet werden. Hierzu ist grundsätzlich eine Kostenträgerrechnung notwendig, die aber regelmäßig im Mittelstand nicht oder nur in einfachster Form vorhanden ist. Deswegen wird sich der DStV auch weiterhin verstärkt dafür einsetzen, dass für diese Kosten steuerrechtlich keine Aktivierungspflicht bestehen darf.

Die nachfolgende Arbeitshilfe soll Anregungen für praxisorientierte Lösungen bei der Ermittlung von Herstellungskosten geben. Hierbei erfolgt die Zuordnung der allgemeinen Gemeinkosten mit Hilfe eines Betriebsabrechnungsbogens (BAB).

gez. StB/WP Dipl.-Kfm. Prof. Dr. Klaus-Jürgen Lehwald
(Ausschussvorsitzender)

gez. StB/RA Norman Peters
(Geschäftsführer)

Berlin im Juni 2011

Inhaltsverzeichnis

1. Einleitung **7**

2. Der handelsrechtliche Herstellungskostenbegriff **7**

3. Der steuerliche Herstellungskostenbegriff **9**

4. Zeitliche Anwendungsvorschriften **11**

5. Praktische Hilfe für die Ermittlung der Gemeinkostenzuschläge anhand des BAB **11**
5.1 Der BAB als Teil des Systems der Kostenrechnung 12
5.1.1 Aufgaben der Bewertung 12
5.1.2 Definition der verschiedenen Kostenarten 12
5.1.2.1 Einzelkosten 12
5.1.2.2 Gemeinkosten 12
5.1.2.3 Sondereinzelkosten 13
5.1.2.4 Kalkulatorische Kosten 13
5.1.2.5 Fixe Kosten 13
5.1.2.6 Variable Kosten 13
5.1.3 Der Betriebsabrechnungsbogen und dessen Aufbau 14
5.1.4 Anforderungen an die Finanzbuchführung 14
5.1.5 Analyse der Kosten 15
5.1.6 Aufwendungen der Finanzbuchführung / Jahresabschluss 15
5.1.7 Zeitliche Abgrenzung 15
5.1.8 Sachliche Abgrenzung 16

6. Anwendungsbeispiel **17**
6.1 Betriebsbezogener Aufbau des BAB 17
6.2 Verteilung der einzelnen Kostenarten 17
6.2.1 Direkte Kostenzurechnung 18
6.2.2 Verwendete Verteilungsschlüssel 19
6.3 Auswertung des BAB 19

7. Schlussbemerkung **21**

1. Einleitung

Die gesetzliche Normierung der Herstellungskosten befindet sich im HGB. Mit Inkrafttreten des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (BilMoG) wurde der Herstellungskostenbegriff gem. § 255 Abs. 2 HGB erweitert.

Die Steuergesetze enthalten keine Definition des Begriffs „Herstellungskosten", der in den §§ 6 und 7 EStG verwendet wird. Allerdings enthalten die Einkommensteuer-Richtlinien 2008 in R 6.3 eine Bestimmung des Begriffs.

Mit Einbeziehung der Gemeinkosten sowohl im handels- wie auch im steuerrechtlichen Herstellungskostenbegriff stellt sich für viele kleine und mittlere Unternehmen, die bis jetzt in ihrem betrieblichen Rechnungswesen ohne umfangreiche Kostenrechnung auskommen, die Frage der Ermittlung der Gemeinkosten. Vor diesem Hintergrund soll im zweiten Teil mit der Entwicklung eines vereinfachten Betriebsabrechnungsbogens (BAB) aus dem vorhandenen Rechnungswesen der Praxis eine Arbeitshilfe an die Hand gegeben werden.

2. Der handelsrechtliche Herstellungskostenbegriff

Die Wertuntergrenze umfasst für Geschäftsjahre, die bis zum 31. Dez. 2009 beginnen, die Materialeinzelkosten, die Fertigungseinzelkosten und die Sondereinzelkosten der Fertigung (§ 255 Abs. 2 HGB a. F.). Für Geschäftsjahre, die nach dem 31. Dez. 2009 beginnen, sind nach § 255 Abs. 2 HGB n. F., der durch das BilMoG geändert wurde, zusätzlich die angemessenen Teile der Materialgemeinkosten, der Fertigungsgemeinkosten und des Werteverzehrs des Anlagevermögens, soweit dieser durch die Fertigung veranlasst ist, einzubeziehen. Aus dem Einbeziehungswahlrecht für die herstellungsbezogenen, notwendigen Material- und Fertigungsgemeinkosten sowie des durch die Fertigung veranlassten Werteverzehrs des Anlagevermögens (Abschreibungen) für die Geschäftsjahre, die bis zum 31. Dez. 2009 beginnen, wird durch die Änderungen des § 255 Abs. 2 HGB für die Geschäftsjahre ab 31. Dez. 2009 eine Einbeziehungspflicht.

Allgemeine Verwaltungskosten, Kosten der betrieblichen Altersversorgung und der freiwilligen Sozialleistungen können gemäß § 255 Abs. 2 Satz 3 HGB ebenfalls wahlweise einbezogen werden. Fremdkapitalzinsen gehören grundsätzlich nicht zu den Herstellungskosten. Zinsen für Fremdkapital, das zur Finanzierung der Herstellung eines Vermögensgegenstands verwendet wird, dürfen angesetzt werden, soweit sie auf den Zeitraum der Herstellung entfallen; in diesem Fall gelten sie als Herstellungskosten des Vermögensgegenstands (§ 255 Abs. 3 HGB).

Forschungs- und Vertriebskosten dürfen in die Herstellungskostenberechnung nicht miteinbezogen werden.

Einen Überblick über die Bestandteile der Herstellungskosten nach § 255 HGB n. F. gibt die folgende Tabelle:

Herstellungskosten gem. § 255 Abs. 2 HGB n. F.	
Materialeinzelkosten Rohstoffe, im Betrieb selbst gefertigte Halb- und Teilfertig-Erzeugnisse, Handelswaren, wiederverwendete Abfälle der Produktion usw.	**Pflicht**
Fertigungseinzelkosten Den Erzeugnissen direkt zurechenbare Produktions- und Verarbeitungslöhne inkl. Sonderzulagen, Prämien und gesetzlicher Sozialabgaben	**Pflicht**
Sondereinzelkosten der Fertigung Aufwendungen für Modelle, Werkzeuge, Gebühren für Fertigungslizenzen usw.	**Pflicht**
= Wertuntergrenze nach § 255 HGB a. F.	
Materialgemeinkosten Kosten der Abteilungen Einkauf, Warenannahme, Lagerhaltung usw., innerbetriebliche Transportkosten, Versicherungskosten	**nach BilMoG** **Pflicht**
Fertigungsgemeinkosten Kosten für Energie, Hilfsstoffe, Betriebsstoffe, Instandhaltungskosten usw., durch die Fertigung veranlasster Werteverzehr des Anlagevermögens	**nach BilMoG** **Pflicht**
Herstellungsbezogene Verwaltungskosten Gehälter und Löhne für Verwaltungstätigkeiten im Produktionsbereich, Telefon- und Portokosten des Produktionsbereichs usw.	**nach BilMoG** **Pflicht**
= Wertuntergrenze nach § 255 HGB n. F.	
Allgemeine Verwaltungskosten Gehälter und Löhne des Verwaltungsbereichs, Telefon- und Portokosten, Kosten des Aufsichtsrats und der Jahresabschlussprüfung usw.	**Wahlrecht**
Aufw. für soziale Einrichtungen und freiw. soziale Leistungen Aufwendungen für Kantine, Einrichtungen der Freizeitgestaltung, Betriebsausflüge, Zuwendungen für Dienstjubiläen usw.	**Wahlrecht**
Aufwendungen für betriebliche Altersversorgung Zuführungen zu Pensionsrückstellungen, Aufwendungen für Pensions- und Unterstützungskassen, Direktversicherungen usw.	**Wahlrecht**
Zinsen für Fremdkapital, das zur Finanzierung der Herstellung verwendet wird, soweit sie auf den Zeitraum der Herstellung entfallen	**Wahlrecht**
= Wertobergrenze nach § 255 HGB n. F.	
Vertriebskosten Kosten für Marktforschung, Werbung, Gehälter Verkaufs- und Versandabteilung, Verkaufsprovisionen usw.	**Verbot**
Zinsen für Fremdkapital, das nicht speziell zur Finanzierung der Herstellung eines Vermögensgegenstands verwendet wird.	**Verbot**

3. Der steuerliche Herstellungskostenbegriff

Durch das Gesetz zur Modernisierung des Bilanzrechts (BilMoG) wurde § 5 Abs. 1 EStG geändert. Danach ist für den Schluss des Wirtschaftsjahres das Betriebsvermögen anzusetzen, das nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung auszuweisen ist, es sei denn, im Rahmen der Ausübung eines steuerlichen Wahlrechts wird oder wurde ein anderer Ansatz gewählt.

In Randnummer 8 des BMF-Schreibens vom 12. März 2010 wird ausgeführt, dass der Kaufmann nach § 255 Abs. 2 Satz 3 HGB nicht verpflichtet ist, sondern berechtigt, angemessene Teile der Kosten der allgemeinen Verwaltung sowie angemessene Aufwendungen für soziale Einrichtungen des Betriebes, für freiwillige soziale Leistungen und für die betriebliche Altersversorgung bei der Berechnung der Herstellungskosten einzubeziehen. Bei der steuerlichen Gewinnermittlung sind nach § 6 Abs. 1 Nummer 2 Satz 1 EStG die Herstellungskosten anzusetzen, also alle Aufwendungen, die ihrer Art nach Herstellungskosten sind (BFH vom 21. Okt. 1993, BStBl. 1994 II S. 176). Dazu gehören auch die in § 255 Abs. 2 Satz 3 HGB aufgeführten Kosten. Die steuerrechtliche Bewertungsvorschrift geht wegen des Bewertungsvorbehaltes in § 5 Abs. 6 EStG der handelsrechtlichen Regelung vor. Das gilt auch dann, wenn der Kaufmann gem. § 255 Abs. 2 Satz 3 HGB vom Ansatz dieser Kosten als Teil der Herstellungskosten in der Handelsbilanz absehen kann.

Der steuerliche Begriff der Herstellungskosten wird damit weiter als der handelsrechtliche definiert und macht eine von der Vergangenheit abweichende Vorgehensweise notwendig. Steuerliche Wahlrechtsbestandteile der Herstellungskosten gibt es danach nicht mehr. Dem Bewertungsvorbehalt nach § 5 Abs. 6 EStG, wonach die steuerlichen Vorschriften über die Bewertung den handelsrechtlichen Wertansätzen vorgehen, wird jetzt Vorrang eingeräumt. Mit Blick auf die Praxis der Vergangenheit kann dies nicht so gewollt sein. Mit der Randnummer 8 des genannten Schreibens steht das BMF im Konflikt mit R 6.3 Abs. 4 EStR 2008, wonach das handelsrechtliche Bewertungswahlrecht auch für die Steuerbilanz gilt.

Damit weicht die steuerrechtliche Untergrenze der Herstellungskosten künftig um die in § 255 Abs. 2 Satz 3 HGB genannten Kostenbestandteile von der handelsrechtlichen Untergrenze ab.

Einen Überblick über die Bestandteile der Herstellungskosten nach Randnummer 8 des BMF-Schreibens vom 12. März 2010 gibt die nachfolgende Tabelle:

Herstellungskosten gem. BMF-Schreiben vom 12. März 2010	
Materialeinzelkosten Rohstoffe, im Betrieb selbst gefertigte Halb- und Teilfertig-Erzeugnisse, Handelswaren, wiederverwendete Abfälle der Produktion usw.	**Pflicht**
Fertigungseinzelkosten Den Erzeugnissen direkt zurechenbare Produktions- und Verarbeitungslöhne inkl. Sonderzulagen, Prämien und gesetzlicher Sozialabgaben	**Pflicht**
Sondereinzelkosten der Fertigung Aufwendungen für Modelle, Werkzeuge, Gebühren für Fertigungslizenzen usw.	**Pflicht**
Materialgemeinkosten Kosten der Abteilungen Einkauf, Warenannahme, Lagerhaltung usw., innerbetriebliche Transportkosten, Versicherungskosten	**Pflicht**
Fertigungsgemeinkosten Kosten für Energie, Hilfsstoffe, Betriebsstoffe, Instandhaltungskosten usw., durch die Fertigung veranlasster Werteverzehr des Anlagevermögens	**Pflicht**
= Wertuntergrenze nach R 6.3 EStR 2008	
Allgemeine Verwaltungskosten Gehälter und Löhne des Verwaltungsbereichs, Telefon- und Portokosten, Kosten des Aufsichtsrats und der Jahresabschlussprüfung usw.	**Wahlrecht** nach BMF vom 12.03.2010 **Pflicht**
Aufw. für soziale Einrichtungen und freiw. soziale Leistungen Aufwendungen für Kantine, Einrichtungen der Freizeitgestaltung, Betriebsausflüge, Zuwendungen für Dienstjubiläen usw.	**Wahlrecht** nach BMF vom 12.03.2010 **Pflicht**
Aufwendungen für betriebliche Altersversorgung Zuführungen zu Pensionsrückstellungen, Aufwendungen für Pensions- und Unterstützungskassen, Direktversicherungen usw.	**Wahlrecht** nach BMF vom 12.03.2010 **Pflicht**
Zinsen für Fremdkapital, das zur Finanzierung der Herstellung verwendet wird, soweit sie auf den Zeitraum der Herstellung entfallen	**Wahlrecht**
= Wertobergrenze nach BMF-Schreiben vom 12. März 2010	
Vertriebskosten Kosten für Marktforschung, Werbung, Gehälter Verkaufs- und Versandabteilung, Verkaufsprovisionen usw.	**Verbot**
Zinsen für Fremdkapital, das nicht speziell zur Finanzierung der Herstellung eines Vermögensgegenstands verwendet wird.	**Verbot**

4. Zeitliche Anwendungsvorschriften

Handelsrechtlich ist für Geschäftsjahre, die nach dem 31. Dez. 2009 beginnen, der durch das BilMoG geänderte Herstellungskostenbegriff gem. § 255 Abs. 2 HGB zusätzlich um die angemessenen Teile der Materialgemeinkosten, der Fertigungsgemeinkosten und des Werteverzehrs des Anlagevermögens, soweit dieser durch die Fertigung veranlasst ist, zu erweitern.

Nach vielfältigen Einwendungen der Verbände (hier federführend die Eingabe S 4/2010 des DStV) und entsprechenden Beiträgen in der Literatur hat das BMF mit Schreiben vom 22. Juni 2010 das BMF-Schreiben vom 12. März 2010 um die Randnummer 25 mit folgendem Inhalt ergänzt:

„Soweit Randnummer 8 von R 6.3 Absatz 4 EStR 2008 abweicht, ist es nicht zu beanstanden, wenn für Wirtschaftsjahre, die vor der Veröffentlichung einer geänderten Richtlinienfassung enden, noch nach R 6.3 Absatz 4 EStR verfahren wird."

Der Widerspruch zwischen den geltenden Einkommensteuer-Richtlinien und dem BMF-Schreiben vom 12. März 2010 ist bis zur Veröffentlichung neuer Richtlinien durch diese Übergangsregelung beseitigt worden. Der Erlass neuer Einkommensteuer-Richtlinien ist dem Vernehmen nach erst für das Jahr 2012 zu erwarten.

5. Praktische Hilfe für die Ermittlung der Gemeinkostenzuschläge anhand des BAB

Die mit dem BilMoG eingeführten Änderungen des § 255 Abs. 2 Satz 3 HGB und dem geänderten steuerlichen Herstellungskostenbegriff nach dem BMF-Schreiben vom 12. März 2010 erfordern in der Praxis Vorkehrungen im betrieblichen Rechnungswesen, um die Herstellungskosten der Höhe nach richtig bewerten zu können.

Während die Einzelkosten der vorhandenen Finanzbuchhaltung noch relativ leicht entnommen werden können, stellt die Ermittlung der Gemeinkosten i.d.R. das Rechnungswesen vor eine unlösbare Aufgabe, sofern keine Kostenrechnung vorhanden ist. Oft fehlt in kleinen und mittleren Unternehmen aus Kostengründen eine Kostenrechnung. Vor diesem Hintergrund soll aus dem vorhandenen Rechnungswesen ein vereinfachter Betriebsabrechnungsbogen (BAB) entwickelt werden.

5.1 Der BAB als Teil des Systems der Kostenrechnung

Der Betriebsabrechnungsbogen ist eine Form der Kostenrechnung. Hier wird in statistisch tabellarischer Form außerhalb der Buchhaltung die Kostenstellenrechnung durchgeführt. Zum Aufbau des BAB bzw. zu den unterschiedlichen Arten des BAB wird später Stellung genommen.

5.1.1 Aufgaben der Bewertung

Die Anlässe der Bewertung sind generell sehr vielschichtig. Die handelsrechtlich und auch steuerrechtlich zulässigen Bewertungswahlrechte können nur ausgeübt werden, wenn Einzel-, Sondereinzel- und Gemeinkosten bekannt sind. Dabei führt die Bewertung, je nach Anlass und Ziel, zu den Wertunter- oder -obergrenzen in dem vom Handels- und Steuerrecht vorgegebenen Rahmen.

Der Unternehmer, der aus der vorhandenen Finanzbuchführung einen BAB entwickeln muss, um die Gemeinkostenzuschläge für die Bewertung der selbst erstellten Produkte, egal ob fertige oder unfertige Erzeugnisse, zu ermitteln, wird sich im Rahmen der Bilanzpolitik sein Ziel zwischen dem Mindest- und Höchstansatz abstecken. Als Beispiele für die unterschiedliche Interessenlage werden die Handelsbilanz und deren Adressaten sowie die Steuerbilanz und die daraus resultierende Ertragsteuerbelastung angeführt.

5.1.2 Definition der verschiedenen Kostenarten

Nachfolgend werden einige Definitionen aus der Kostenrechnung erläutert, die im weiteren Verlauf der Arbeitshilfe verwendet werden.

5.1.2.1 Einzelkosten

Die Einzelkosten, auch direkte Kosten genannt, werden dem Kostenträger direkt, also unmittelbar zugerechnet. Der Fertigungslohn z. B. ist dem Produkt unmittelbar zurechenbar, weil er nach Menge und Wert in ein direktes Verursachungsverhältnis zu eben diesem Produkt zu bringen ist. Neben dem Fertigungslohn gehört das Fertigungsmaterial zu den Einzelkosten.

5.1.2.2 Gemeinkosten

Bei den Gemeinkosten ist eine direkte Zurechenbarkeit nicht gegeben. Über den Umweg von Zuschlagssätzen (etwa aus dem BAB ermittelt) werden dem produzierten Stück die Gemeinkosten belastet. Zu diesen indirekt verrechenbaren Kosten gehören u. a. die Kosten für Heizung, Strom, Reinigung, Miete, Abschreibung u. a. Es ist nicht möglich, eine direkte Beziehung zwischen der verbrauchten kWh Strom und dem Produkt A1 aus der Produktgruppe A herzustellen. Fest steht nur, dass auch die Produktion von Produkt A1 Strom verbraucht hat – wie viel, lässt sich nicht ohne Weiteres bestimmen. Das ist eben das Typische an den Gemeinkosten.

5.1.2.3 Sondereinzelkosten

Bei den Sondereinzelkosten ist die direkte Zurechenbarkeit möglich. Das Beispiel der Werkzeugkosten verdeutlicht dies. Der Auftrag X, für den das Werkzeug notwendig war, kann und muss mit diesen Werkzeugkosten direkt belastet werden. Versuchskosten und Kosten für Lizenzen gehören in dieselbe Gruppe. Sondereinzelkosten des Vertriebs, z. B. die Kosten einer Spezialverpackung, können und müssen dem fraglichen Kostenträger direkt zugerechnet werden.

5.1.2.4 Kalkulatorische Kosten

Um die Genauigkeit der Kostenrechnung zu erhöhen, vor allem um Informationen über die langfristig unverzichtbare Vollkostendeckung zu erhalten, werden Kostenarten gebildet und verrechnet, die bei der Ermittlung von Daten für steuerliche oder handelsrechtliche Zwecke nicht oder nicht in der gleichen Höhe anzusetzen sind. Es handelt sich hierbei um sogenannte kalkulatorische Kosten (Zusatzkosten). Die wesentlichsten Zusatzkosten sind:

➔ Kalkulatorische Abschreibungen
➔ Kalkulatorische Zinsen
➔ Kalkulatorischer Unternehmerlohn
➔ Kalkulatorische Wagniszuschläge

Auf eine weitere Erläuterung wird verzichtet und auf die einschlägigen Veröffentlichungen zur Kostenrechnung verwiesen.

5.1.2.5 Fixe Kosten

Fixe Kosten sind Kosten der Betriebsbereitschaft. Sie fallen unabhängig von der Kapazitätsauslastung an. In der Regel sind sie Gemeinkosten. Als Beispiel sei hier die Miete für die Betriebsräume genannt. Auch bei 100 % Kurzarbeit des Betriebes fallen diese Kosten an.

5.1.2.6 Variable Kosten

Variable Kosten sind grundsätzlich Kosten, die sich bei steigendem oder sinkendem Auslastungsgrad verändern. Sie sind proportionale Kosten, wenn sie sich im gleichen Verhältnis wie die Beschäftigung ändern. Zum Beispiel sind Transportkosten für den Warenversand proportionale Kosten.

Steigen die Kosten im Verhältnis zur Beschäftigung progressiv, so spricht man von überproportionalen Kosten, steigen sie schwächer an als der Beschäftigungsgrad, so werden sie als degressive Kosten bezeichnet. Kann die Steigerung der Beschäftigung nur dadurch erreicht werden, dass Überstunden mit Überstundenzuschlägen geleistet werden müssen, steigen die Kosten stärker als die Beschäftigung und man spricht in diesem Fall von überproportionalen Kosten. Wenn ein vorhandener Maschineneinrichter in der Lage ist, eine zusätzliche Maschine mit einzurichten,

steigen die Kosten der Beschäftigung entweder nicht oder nur gering, weil der Einrichter wegen der erhöhten Verantwortung einen höheren Lohn erhält. In diesem Fall spricht man von degressiven Kosten.

5.1.3 Der Betriebsabrechnungsbogen und dessen Aufbau

Die tabellarische Durchführung der Kostenstellenrechnung erfolgt mit Hilfe des Betriebsabrechnungsbogens. Der BAB ist eine Tabelle, in der gewöhnlich die Kostenarten vertikal und die Kostenstellen horizontal aufgeführt werden. Er wird heute häufig mit Hilfe der EDV erstellt. Wenn auch die Ausgestaltung des BAB von den individuellen Gegebenheiten eines Betriebes abhängt, so hat doch die Praxis ein allgemeingültiges Schema entwickelt. Enthält der BAB nur die Hauptkostenstellen (Material-, Fertigungs-, Verwaltungs- und Vertriebsstelle), die nicht weiter unterteilt sind, spricht man vom einfachen einstufigen BAB. Beim mehrstufigen BAB sind neben den Hauptkostenstellen noch Hilfskostenstellen vorhanden.

Die Kosten der Hauptkostenstellen werden mit Hilfe von Kalkulationssätzen den Kostenträgern unmittelbar zugerechnet, die Kosten der Hilfskostenstellen dagegen werden mit Hilfe eines der Verfahren der innerbetrieblichen Leistungsverrechnung auf andere Kostenstellen umgelegt.

Allgemeine Kostenstellen sind solche Hilfskostenstellen, die dem Gesamtbetrieb dienen. Ihre Leistungen werden von allen oder fast allen Kostenstellen in Anspruch genommen; folglich sind ihre Kosten entsprechend der Inanspruchnahme auf die nachgelagerten Kostenstellen zu verteilen. Zu den allgemeinen Kostenstellen gehören z. B. Grundstücke und Gebäude, Wasserversorgung, Kesselhaus, Blockheizkraftwerk u. a.

In den Fertigungsstellen wird die Produktion der Kostenträger durchgeführt. Die Fertigungshilfsstellen sind indirekt für die Fertigung tätig und verrechnen ihre Kosten nur auf die Fertigungsstellen, z. B. technische Betriebsleitung, Arbeitsbüro, Lohnbüro u. a.

Die Materialstellen nehmen die Kosten des Einkaufs, der Lagerung, der Materialannahme und Materialprüfung auf.

Zu den Vertriebsstellen zählen: Verkauf, Vertreterdienst, Fertiglager, Werbung u. a.

5.1.4 Anforderungen an die Finanzbuchführung

In den tabellarisch aufgebauten BAB werden in seiner ersten linken Spalte die diversen Kostenarten aus der Finanzbuchführung übernommen und dann in die weiter rechts stehenden Spalten (Kostenstellen) verteilt. Wenn bei Erstellung der Finanzbuchhaltung bereits bekannt ist, dass auch ein BAB geführt werden soll, so kann die Finanzbuchhaltung an die Erfordernisse für die spätere Übernahme in den BAB bereits angepasst werden.

So kann z. B. bei der Verbuchung einzelner Kosten bereits eine Aufteilung im Sinne der Kostenrechnung und damit auch für den BAB vorgenommen werden. Als Aufteilungskriterium ist hierbei die Kostenverursachung anzusehen. Die Buchung in der Finanzbuchführung hat so zu erfolgen, dass die Kosten auf Konten gebucht werden, die schon Hinweise oder Rückschlüsse auf die Kostenstelle geben können. Als Beispiel für die zielgerichtete Verbuchung der Kosten werden die Kosten für den Fuhrpark betrachtet. Hierbei wäre es zweckmäßig, die Kosten der einzelnen Fahrzeuge auf gesonderten Aufwandskonten (Finanzbuchführung) getrennt zu verbuchen. Damit ist man in der Lage, die Kosten der einzelnen Fahrzeuge den einzelnen Hauptkostenstellen oder Hilfskostenstellen zuzuordnen. Im konkreten Fall würde man die Kosten für die Fahrzeuge der Außendienstmitarbeiter auf dem Konto „Kfz-Kosten MBO-DF 98 / Vertreter" getrennt verbuchen, damit die Kosten bei der Übernahme in den BAB leicht der „Vertriebsstelle" zugeordnet werden könnten.

Generell ist festzustellen, dass eine Finanzbuchführung, deren Kontenplan für den BAB zielgerichtet aufgebaut ist, gute Grundlagen für den BAB liefern kann.

5.1.5 Analyse der Kosten

Nachdem beim Aufbau der Finanzbuchführung beachtet wurde, dass sie auch für die Kostenrechnung verwendet werden soll, müssen jetzt die verbuchten Aufwendungen für die weitere Verwendung im Rahmen des BAB analysiert werden. Dazu ist in erster Linie die richtige Erfassung und Abgrenzung der Kosten zu prüfen.

5.1.6 Aufwendungen der Finanzbuchführung / Jahresabschluss

Im Rahmen der Finanzbuchführung und des Jahresabschlusses sind in jedem Fall die Vorschriften des Handels- und Steuerrechts zu beachten. Bei dem hier ausgewiesenen Aufwand handelt es sich um Ist-Kosten, d. h., die tatsächlich verbrauchte Menge an Kostengütern wurde mit den tatsächlichen, d. h. bezahlten Kostengüterpreisen multipliziert. Es ist nun zu prüfen, ob die ausgewiesenen Kosten, die periodisch nach handels- und steuerrechtlichen Gesichtspunkten abgegrenzt sind, sachlich und zeitlich voll in den BAB übernommen werden können.

5.1.7 Zeitliche Abgrenzung

Unterstellt man, dass der Jahresabschluss, wie nach Handels- und Steuerrecht gefordert, den Periodengewinn ausweist, muss geprüft werden, ob das Zahlenmaterial so in den BAB übernommen werden kann. Die Problematik soll am Beispiel der Abschreibungen dargestellt werden. Nach Handels- und Steuerrecht gehört der Wertverzehr des Anlagevermögens,

➔ soweit er durch die Fertigung veranlasst ist,
➔ soweit er angemessen ist,
➔ soweit er zum Zeitpunkt der Herstellung anfällt,

zu den Fertigungsgemeinkosten. Steuerrechtlich wird grundsätzlich bei der Ermittlung der Herstellungskosten der Ansatz der linearen oder degressiven AfA verlangt (bei Inanspruchnahme von Bewertungsfreiheiten, Sonderabschreibungen oder erhöhten Absetzungen, die nicht in die Herstellungskosten eingerechnet werden, ist die lineare AfA von den ursprünglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen. Vgl. im Einzelnen R 6.3 Abs. 3 EStR 2008).

Vor Einstellung der Abschreibungen in den BAB ist zu prüfen, mit welchem Ansatz die Abschreibung in der Gewinnermittlung enthalten ist. Sonderabschreibungen (z. B. AfA nach dem FördergebietsG) sind auf die lineare AfA zu reduzieren. Der Wertverzehr von Wirtschaftsgütern i. S. d. § 6 Abs. 2 oder 2a EStG darf nicht in die Berechnung der Herstellungskosten der Erzeugnisse einbezogen werden. Auch hier ist die sich nach den Anschaffungs- oder Herstellungskosten ergebende AfA in gleichen Jahresbeträgen zu berücksichtigen. Bei einem umfangreichen Anlagevermögen kann es u. U. erforderlich sein, die Anlagenbuchführung nach den Erfordernissen des BAB zu modifizieren.

5.1.8 Sachliche Abgrenzung

Die betriebliche Gewinnermittlung kann Aufwendungen enthalten, die mit dem eigentlichen Produktionsprozess nichts zu tun haben. Im Rahmen von kurzfristigen An- und Verkäufen von Wertpapieren können Verluste entstehen. Es handelt sich hierbei nicht um Aufwendungen, die durch die Herstellung von Produkten verursacht worden sind. Weiterhin ist die sachliche Abgrenzung im gesamten Bereich der neutralen Aufwendungen zu prüfen.

6. Anwendungsbeispiel

Im Anwendungsbeispiel wird auszugsweise das Zahlenmaterial der vorläufigen Gewinn- und Verlustrechnung zugrunde gelegt. Die Gesellschaft wird in der Rechtsform der GmbH geführt und arbeitet als Zulieferer für die Kfz-Industrie. In der Gesellschaft gibt es u. a. die Abteilung Werkzeugbau, die technische Anlagen und auch Werkzeuge für den eigenen Betrieb herstellt. Für die Aktivierung der selbst erstellten Anlagen müssen die Herstellungskosten ermittelt werden. Die für das jeweilige selbst erstellte Wirtschaftsgut verbrauchten Materialien und Lohnstunden wurden im Unternehmen gesondert aufgezeichnet. Damit sind die Material- und Fertigungseinzelkosten bereits ermittelt – die Gemeinkosten noch nicht.

6.1 Betriebsbezogener Aufbau des BAB

Der Aufbau des BAB weicht von den typischen theoretischen Lehrbuchbeispielen ab, in denen regelmäßig nur wenige ausgewählte Gemeinkosten verteilt werden. Der hier dargestellte BAB enthält sämtliche Aufwendungen der GuV, entweder als Einzelkosten oder als Gemeinkosten. Damit ist eine Kontrolle auf Vollständigkeit mit der GuV möglich. Außerdem ergeben sich die Basen, auf die die Gemeinkostenzuschläge zu ermitteln sind.

Die Einzelkosten der Fertigung werden in Kostenstellen „Produktion“ und „Werkzeugbau“ aufgeteilt. Entsprechend dazu sind diese Kostenstellen auch im Bereich der Gemeinkosten vorhanden. Die Kosten der Geschäftsleitung werden in der allgemeinen Kostenstelle „Geschäftsleitung“ erfasst, um sie mit Hilfe des Kostenstellenumlageverfahrens auf die nachfolgenden Kostenstellen zu verteilen.

6.2 Verteilung der einzelnen Kostenarten

Die Verteilung der Kosten erfolgt nach dem Prinzip der Kostenverursachung. Wenn möglich, sollte die Kostenverteilung durch die direkte Zurechnung zu den einzelnen Kostenstellen erfolgen. Damit wird das genaueste Ergebnis erzielt.

Wenn die direkte Zurechnung der Kosten auf die entsprechenden Kostenstellen nicht möglich ist, muss die Zurechnung mit Hilfe von Verteilungsschlüsseln erfolgen. Von der Wahl des zutreffenden Verteilungsschlüssels ist die sachgerechte Verteilung der Kosten abhängig. So ist z. B. als Verteilungsschlüssel für die Gebäudeabschreibung die Quadratmeter-Fläche zu verwenden, keinesfalls die jeweils tätigen Mitarbeiter in dem jeweiligen Gebäudeteil.

Lässt sich kein sachgerechter Verteilungsschlüssel finden, so ist die Kostenverteilung im Rahmen einer sachgerechten Schätzung auf die Kostenstellen vorzunehmen. Die Schätzung wird in der Praxis immer dann angewendet, wenn der Arbeitsaufwand der zuvor genannten Verteilungsmethoden unverhältnismäßig hoch ist. Im Fall der Aufwendungen für die Abfallbeseitigung wird im vorliegenden Beispiel so verfahren. Unabhängig von der tatsächlichen Abfallmenge, die ermittelt werden könnte, erfolgt die Verteilung der Kosten durch Schätzung mit 75 % zu 25 % auf Produktion und Werkzeugbau. Die Kosten für den Gabelstapler werden nicht anhand der tatsächlichen Betriebsstunden, sondern durch Schätzung mit 50 % zu 50 % auf Lagerverwaltung und Vertrieb verteilt.

6.2.1 Direkte Kostenzurechnung

Mit Hilfe der Lohnbuchhaltung ist im Bereich der Personalkosten die direkte Zurechnung der Kosten möglich. Soweit Mitarbeiter ausschließlich im Bereich einer Kostenstelle tätig sind, ist die Zuordnung eindeutig. Arbeiten Mitarbeiter für verschiedene Kostenstellen, so muss eine sachgerechte Verteilung (z. B. anhand von Zeitnachweisen) erfolgen. Die Beiträge zur Berufsgenossenschaft können nicht linear anhand der Mitarbeiterzahl oder der Bruttolöhne den Kostenstellen zugeordnet werden, da die einzelnen Kostenstellen unterschiedlichen Gefahrenklassen unterliegen. Die Beiträge zu den gesetzlich sozialen Aufwendungen können dagegen allen Kostenstellen mit einem einheitlichen Prozentaufschlag (zzt. ca. 20 %) zum Bruttolohn belastet werden.

In der Position Versicherungen sind nach Art und versichertem Risiko verschiedene Versicherungsbeiträge enthalten. Um die unterschiedlichen Versicherungen sachgerecht zuordnen zu können, muss die Kostenverursachung jeder Versicherung gesondert geprüft werden. Zum Beispiel belasten die Transportversicherung und die Warenkreditversicherung die Vertriebsstelle; die Produkthaftpflichtversicherung und die Betriebsunterbrechungsversicherung die Fertigungsstellen. Dagegen verursachen alle Kostenstellen den Beitrag der Gewässerschadenhaftpflichtversicherung für den Heizöltank.

Allein aufgrund der ISO-Normen und zur Qualitätssicherung erfolgen üblicherweise Fortbildungsmaßnahmen für alle Betriebsteile. Anhand der Fortbildungsnachweise muss festgestellt werden, welcher Kostenstelle die jeweilige Fortbildungsmaßnahme zuzurechnen ist.

Die Position AfA Sachanlagen ist mit Hilfe der Anlagenbuchhaltung für den BAB aufzubereiten. Zweckmäßigerweise sollten im Anlagenprogramm die Wirtschaftsgüter bereits den Kostenstellen zugerechnet werden. Zum Beispiel sollte der Bereich „Maschinen, maschinelle Anlagen“ weiter in die Teilbereiche = Kostenstellen Fertigung und Werkzeugbau untergliedert werden. Soweit eine Maschine ausschließlich für eine Kostenstelle eingesetzt wird, ist die Zuordnung eindeutig. Bei Nutzung durch unterschiedliche Kostenstellen könnte die korrekte Zurechnung mit Hilfe der Aufzeichnung der Maschinenlaufzeiten erfolgen.

Liegt bei den in der GuV ausgewiesenen Aufwendungen kein Wertverzehr von Sachgütern vor, handelt es sich nicht um Kosten. Diese Aufwendungen dürfen im BAB nicht verteilt werden. Als Verteilungsschlüssel wird dort „kein Ansatz“ ausgewiesen. Wird ein Wahlrecht nicht ausgeübt, erfolgt ebenfalls der Hinweis „kein Ansatz“.

6.2.2 Verwendete Verteilungsschlüssel

Die im Anwendungsbeispiel verwendeten Verteilungsschlüssel werden nachfolgend kurz erläutert:

Die durch die jeweilige Kostenstelle genutzte Gebäudefläche wurde ermittelt und ins Verhältnis zur Gesamtfläche gesetzt. Mit diesem Verteilungsschlüssel werden folgende Kosten verteilt: AfA Gebäude, Miete, Heizung, Gebäudeversicherung und Grundabgaben.

Für die Kraftfahrzeuge werden Fahrtenbücher geführt. Die Verteilung erfolgt anhand der gefahrenen Kilometer. Soweit Kraftfahrzeuge fast ausschließlich für eine Kostenstelle genutzt werden (z. B. Geschäftsführung), erfolgt die Zurechnung direkt.

Die Anzahl der Mitarbeiter wird bei der Zurechnung von folgenden Kosten herangezogen: Ausgleichsabgabe nach dem SchwerbG und Kosten für die Betriebsfeier.

6.3 Auswertung des BAB

Die Summe der Gesamtaufwendungen in Zeile 56 ist um 251.600 € höher als die Summe der Einzel- und Gemeinkosten in Zeile 57, weil die Aufwendungen der Zeilen 39 und 46 – 51 keinen Wertverzehr von Sachgütern darstellen. Es handelt sich somit nicht um Kosten. In Zeile 59 werden die Gemeinkosten der „Allgemeinen Kostenstelle Geschäftsführung“ auf die übrigen Gemeinkostenstellen im Kostenumlageverfahren verteilt. Grundlage ist hierbei die sachgerechte Schätzung – im Anwendungsbeispiel arbeitet die Geschäftsführung schwerpunktmäßig für die Produktion und den Werkzeugbau. Zeile 63 weist die Gemeinkosten der Hauptkostenstellen aus. In Zeile 65 werden die Einzelkosten aus den Zeilen 7 und 16 übernommen. Aus dem Verhältnis Einzelkosten (Zeile 65) und Summe der Gemeinkosten (Zeile 63) werden die Zuschlagssätze für die Material- und Fertigungsgemeinkosten ermittelt. In Zeile 69 wird die Summe der Einzel- und Gemeinkosten (Summe der Zeilen 63 u. 65) ermittelt – in Zeile 71 erfolgt der Ausweis der Verwaltungs- und Vertriebskostengemeinzuschläge.

Die mit Hilfe des BAB ermittelten Zuschlagssätze werden zur Wertermittlung einer selbst erstellten Anlage am Beispiel der „Druckeinrichtung ABS“ dargestellt. Es wird deutlich, welche Wertveränderungen sich durch die Verteilung der Gemeinkosten ergeben können.

7. Schlussbemerkung

Die Aussagekraft des vorliegenden BAB hängt entscheidend von der vorgenommenen Kostenverteilung ab. Gelingt es, die Kosten entsprechend der Kostenverursachung zu verteilen, erreicht der BAB ein Höchstmaß an Genauigkeit und damit an Aussagekraft. Die Analyse der betrieblichen Zusammenhänge ist die Voraussetzung für eine sachgerechte Kostenverteilung. Die Wahl der Kostenverteilungsschlüssel ist ebenfalls an den betrieblichen Zusammenhängen auszurichten.

Im Rahmen von steuerlichen Betriebsprüfungen, vor allem nach Auslauf der Übergangsregelung gem. Randnummer 25 des BMF-Schreibens vom 12. März 2010 mit Erlass der neuen Einkommensteuer-Richtlinien, ist die Ermittlung der Wertuntergrenzen für den Bilanzansatz, sofern selbst erstellte Anlagen oder fertige und unfertige Erzeugnisse bilanziert werden, ein Prüfungsschwerpunkt. Es ist ratsam, die Ermittlung der Gemeinkostenzuschläge nicht dem Betriebsprüfer zu überlassen – diesem fehlen oft die notwendigen Kenntnisse der Kostenrechnung und außerdem die genauen Kenntnisse über die innerbetrieblichen Zusammenhänge, um eine sachgerechte Verteilung der Gemeinkosten vornehmen zu können. Das vorliegende Berechnungsschema hat seine Bewährungsprobe im Rahmen von einigen Außenprüfungen der Großbetriebsprüfung bestanden.

Vereinfachter BAB für das Jahr 2010

Nr.	Betriebsausgaben	Zahlen der Fibu / Jahresabschluss	Verteilungsschlüssel	Einzelkosten Material	Einzelkosten Fertigung Produktion
1	EK Roh.-Hilfs- und Betriebsstoffe Leitg.	10.508.000	direkt	10.508.000	
2	EK RHB allgemein	38.700	direkt	38.700	
3	EK RHB f. Sondermaschinen	435.900	direkt	435.900	
4	EK RHB f. Werkzeugbau	28.700	direkt	28.700	
5	Erhaltene Boni 16 %	-189.800	direkt	-189.800	
6	Eingangsfrachten	286.400	direkt	286.400	
7	**Summe Materialeinzelkosten**	**11.107.900**		**11.107.900,00**	
8					
9	Fertigungslohn	4.615.200	lt. Lohnbuchhaltung		4.185.200,00
10	Gehälter (inkl. Geschäftsführung)	1.033.000	lt. Lohnbuchhaltung		259.000,00
11	Ges. soz. Aufwendungen Löhne u. Geh.	1.049.600	lt. Lohnbuchhaltung		888.800,00
12	Beiträge Berufsgenossenschaft	47.700	lt. Lohnbuchhaltung		39.400,00
13	Freiw. soz. Aufwendg. LSt.-frei	24.000	Anzahl Mitarbeiter		19.560,00
14	Aufwendungen für Altersversorgung	94.400	lt. Lohnbuchhaltung		
15	Aufwendungen für Unterstützung	8.800	lt. Lohnbuchhaltung		8.800,00
16	**Summe Einzel- u. Gemeinlohnkosten**	**6.872.700**			**5.400.760,00**
17					
18	AfA Gebäude	160.000	m²-Fläche		
19	Afa Sachanlagen	1.400.000	lt. Anlagenbuchhaltg.		
20	**Summe Afa**	**1.560.000**			
21					
22	Miete (für Außenlager)	5.000	direkt		
23	Heizung	51.200	m²-Fläche		
24	Versicherungen	65.000	direkt		
25	Beiträge	7.000	direkt		
26	Ausgleichsabgabe SchwerbG	24.200	Mitarbeiterzahl		
27	Mat. Instandhaltg. Maschinen	47.200	direkt		
28	Rep. / Instandh. Betriebs- u. Geschäftsausst.	10.800	direkt		
29	Kfz-Kosten MBO-RH 53 Golf	5.500	direkt		
30	Kfz-Kosten MBO-AH 197 LKW	16.000	Vertrieb		
31	Kfz-Kosten Dieselstapler	1.800	Lager 50 / Vertrieb 50		
32	Kfz-Kosten MBO-DF 98 Vertreter	8.400	direkt		
33	Kfz-Kosten MBO-RL 12 GF	6.000	direkt		
34	Werbekosten	22.000	direkt		
35	Fortbildung	18.000	direkt		
36	Bewirtung	2.800	direkt		
37	Reisekosten AN	6.000	direkt		
38	Ausgangsfrachten	26.000	direkt		
39	Aufwand f. Gewährleistungen	106.600	kein Ansatz		
40	Porto	12.000	direkt / Postausgangsbuch		
41	Telefon	24.000	direkt / Schätzung		
42	Büro- und Zeichenmaterial	15.300	direkt / Schätzung		
43	Rechts- und Beratungskosten	45.000	direkt		
44	Abschluss- und Prüfungskosten	42.000	direkt		
45	Abraum- und Abfallbeseitigung	16.800	Produk. 75 / Werkzeugb. 25		
46	Spenden	16.000	kein Ansatz		
47	Einstellg. PWB	12.000	kein Ansatz		
48	Forderungsverluste	35.000	kein Ansatz		
49	**Summe sonst. betriebl. Aufwendungen**	**647.600**			

	Gemeinkosten						
	Allgem. Kostenst.	Material-Hilfsstellen		Fertigungsstellen		Verwaltungs-stelle	Vertriebs-stelle
Werkzeugbau	Geschäftsleitg.	Materialeinkauf	Lagerverwaltg.	Produktion	Werkzeugbau		
430.000,00							
112.000,00	400.000	62.000	32.000			87.000	81.000
108.400,00		12.400	6.400			17.400	16.200
4.200,00	600	800	400			1.200	1.100
1.800,00	120	240	240			1.800	240
	94.400						
656.400,00	**495.120**	**75.440**	**39.040**			**107.400**	**98.540**
	1.600	28.800	1.600	94.400	24.000	8.000	1.600
	30.000	20.000	10.000	1.000.000	300.000	30.000	10.000
		5.000					
	512	9.216	512	30.208	7.680	2.560	512
	1.000	8.000	1.500	49.500	3.000	1.500	500
						7.000	
	121	242	242	19.723	1.815	1.815	242
				35.400	11.800		
	400	500	1.400	4.000	2.000	2.000	500
						5.500	
							16.000
			900				900
							8.400
	6.000						
							22.000
				16.000	1.000	1.000	
	800						2.000
	2.000						4.000
							26.000
	1.000	1.800	1.000	1.000	600	2.000	4.600
	3.600	4.800	1.000	2.000	1.600	4.000	7.000
	1.000	1.500	500	2.000	2.000	4.000	4.300
	32.000			5.000		6.000	2.000
						42.000	
				12.600	4.200		

Nr.	Betriebsausgaben	Zahlen der Fibu / Jahresabschluss	Verteilungsschlüssel	Einzelkosten Material	Einzelkosten Fertigung Produktion
50	Körperschaftsteuer	60.000	kein Ansatz		
51	Gewerbeertragsteuer	22.000	kein Ansatz		
52	Grundsteuer	1.600	m^2-Fläche		
53	Kfz-Steuer	4.150	direkt		
54	**Summe Steuern**	**87.750**			
55					
56	**Summe Gesamtaufwendungen**	**20.275.950**			
57	**Summe der Einzel- und Gemeinkosten**	**20.024.350**		**11.107.900**	**5.400.760**
58					
59	**Vert. Allgem. Kostenstelle Geschäftsleitung**	**575.169**	**Schätzung**		
60					
61					
62					
63	**Summe Gemeinkosten**				
64					
65	**Einzelkosten**				
66					
67	**Zuschlagssätze**				
68					
69	**Summe Einzel- und Gemeinkosten = Herstellungskosten**				
70					
71	**Verwaltungskostenzuschlag / Vertriebskostenzuschlag**				
72					
73					
74					
75					
76	**Ermittlungsschema selbst erstellte Anlagen**				
77					
78	**Druckeinrichtung ABS-Leitung**				
79					
80	Materialkosten				
81	Material lt. Einzelaufstellung			20.652,00	
82	Zuschlag Materialgemeinkosten in %	2,70		557,60	
83					
84	Fertigungskosten		Std.		
85	Lohnverrechnungssatz in €	18,50	253,00	4.680,50	
86	Zuschlag Fertigungsgemeink. Werkzeugbau in %	72,36		3.386,81	
87					
88	Herstellungskosten I			**29.276,91**	
89	**= Wertuntergrenze Steuerrecht**				
90					
91	Zuschlag Verwaltungskosten in %	1,30		380,60	
92					
93	Herstellungskosten II			29.657,51	
94					
95					

	Gemeinkosten						
	Allgem. Kostenst.	Material-Hilfsstellen		Fertigungsstellen		Verwaltungs-stelle	Vertriebs-stelle
Werkzeugbau	Geschäftsleitg.	Materialeinkauf	Lagerverwaltg.	Produktion	Werkzeugbau		
	16	16	288	944	240	80	16
		400				250	3.500
656.400	**575.169**	**155.714**	**57.982**	**1.272.775**	**359.935**	**225.105**	**212.610**
	575.169	**57.517**	**28.758**	**287.585**	**115.034**	**28.758**	**57.517**
		213.231	86.740			253.863	270.127
		299.971		***1.560.360***	***474.969***		
		11.107.900		***5.400.760***	***656.400***		
		2,70		**28,89**	**72,36**		
						19.500.360,00	***19.500.360,00***
						1,30	**1,39**

www.dstv.de

Deutscher Steuerberaterverband e. V.
Littenstraße 10, 10179 Berlin
Telefon: (030) 27876-2 Telefax: (030) 27876-799
E-Mail: dstv.berlin@dstv.de Internet: www.dstv.de