

# Von Kosten und Zinsen

## Das Werkstattergebnis und seine Besonderheiten

Seit fast 15 Jahren wurden in die Werkstättenverordnung (WVO) explizite Regelungen zur Buchführungs- und Jahresabschlusspflicht von Werkstätten für behinderte Menschen und – was noch deutlich größere Bedeutung hat – zum Arbeitsergebnis, seiner Ermittlung und Verwendung aufgenommen. Trotz dieser langen Zeit, in der die gesetzlichen Neuregelungen im Kern unverändert bestehen blieben, gibt es aber immer noch (oder immer wieder) Zweifelsfragen. Der Landschaftsverband Rheinland (LVR) hat in Zusammenarbeit mit mehreren Werkstätten über die gesetzlichen Regelungen der WVO sowie über die ergänzenden Ausführungen des IDW KHFA 2 hinaus weitere „Empfehlungen“ für die Ermittlung des Arbeitsergebnisses erarbeitet. Im Folgenden sollen zwei Fragen der Ermittlung des Arbeitsergebnisses betrachtet werden, die sich durch diese „Empfehlungen“ ergeben: die Berücksichtigung kalkulatorischer Kosten und die Verzinsung von Rücklagen.

### Kalkulatorische Kosten

Das Arbeitsergebnis ist die Differenz aus den Erträgen und den notwendigen Kosten des laufenden Betriebs im Arbeitsbereich der Werkstatt (§ 12 Abs. 4 S. 1 der Werkstättenverordnung WVO). Ansatz und Höhe der Kosten wirken sich direkt auf das Arbeitsergebnis aus. Eine weite Kostendefinition vermindert das Arbeitsergebnis gegenüber einer engen Definition. Die Betriebswirtschaftslehre spricht von drei unterschiedlichen Arten von Kosten:

- **Aufwandsgleiche Kosten:** Es werden Kosten verrechnet, die sich auch als Aufwendungen in der Gewinn- und Verlust-Rechnung (GuV) niederschlagen.
- **Anderskosten:** Kosten, die zwar als Kostenart an sich, aber in anderer Höhe als in der GuV verrechnet werden.
- **Zusatzkosten:** Hier werden Kosten verrechnet, die es schon vom Ansatz her nicht in der externen Rechnungslegung gibt.

Inwiefern Anders- und Zusatzkosten im Arbeitsergebnis Berücksichtigung finden, war bisher strittig. Ein Problem dabei ist die Willkürfreiheit. Aufwandsgleiche Kosten unterliegen durch die Gebundenheit an die GuV den gesetzlichen Regelungen des Handelsgesetzbuches. Des Weiteren sind sie im Regelfall durch Rechnungen und Belege von Zulieferern, Dienstleistern, Banken etc. nachweisbar. Die Kostenrechnung als interne Rechnungslegung hat außerhalb des Spezialfalls Arbeitsergebnis nur in wenigen Fällen direkte Aus-

wirkungen über die Unternehmenssteuerung und -führung hinaus. Dies ist zum Beispiel bei der Bemessung der Herstellkosten von Vorräten oder selbsterstellten Vermögensgegenständen des Anlagevermögens der Fall. Entsprechend gibt es auch deutlich weniger Regelungsbedarf als bei den Aufwendungen.

Nach neuen Erkenntnissen des LVR wird zwar der – eigentlich üblicherweise nicht mit Erträgen, sondern mit Leistungen verknüpfte – Begriff der Aufwendungen aus der WVO zur Vereinfachung und Verdeutlichung in der Bilanz mit Aufwendungen gleichgesetzt. Dies führt aber gerade nicht zu einer Verengung des Kostenbegriffs auf die aufwandsgleichen Kosten. Vielmehr wird quasi als Ersatz für die im Zuge des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes weggefallenen Möglichkeiten der über die Aufwendungen in der handelsrechtlichen GuV bildbaren Aufwands- und Instandhaltungsrückstellungen der Ansatz von kalkulatorischen Kosten in der Arbeitsergebnisrechnung zugelassen. Kalkulatorische Kosten sind aber gerade die betriebswirtschaftlichen Anders- oder Zusatzkosten. Häufige kalkulatorische Kosten in Literatur und Praxis betreffen etwa kalkulatorische Zinsen auf das eingesetzte (Eigen- und Fremd-)Kapital, kalkulatorische Wagnisse für nicht versicherbare oder nicht versicherte Risiken, kalkulatorische Abschreibungen ausgehend von Wiederbeschaffungs- statt Anschaffungskosten, etc.

Bei einer Einperiodenbetrachtung über ein Wirtschafts-/Geschäftsjahr haben Anderskosten schon per Definition eine andere Höhe als in der GuV. Sie können höher oder niedriger als in der GuV sein. Zusatzkosten sind dagegen immer höher als in der GuV. Interessant wird es bei einer Mehrperiodenbetrachtung, z. B. über zehn Geschäftsjahre. Jetzt kann der Fall eintreten, dass die kalkulatorischen Kosten in etwa den tatsächlich angefallenen Kosten (d. h. eigentlich der Summe der Aufwendungen) entsprechen, weil die jährlich kalkulatorisch verrechneten Instandhaltungen soviel kosteten wie die Sanierungsmaßnahmen.

Dies kann aber nur unter drei Voraussetzungen auch tatsächlich eintreten: Erstens betrifft es vorrangig Kostenarten, die gut prognostizierbar sind, wie gerade die Instandhaltungen. Zweitens muss der Ermittler des Arbeitsergebnisses eine nicht zu pessimistische oder optimistische Annahme über die Höhe der Kosten treffen. Und drittens sprechen wir hier von den Anderskosten; Zusatzkosten werden nur in ganz seltenen Fällen (z. B. im Wagnisbereich) eine mittelfristige Entsprechung in der GuV finden.

Das Agieren mit kalkulatorischen Kosten im Arbeitsergebnis sollte also mit großer Vorsicht geschehen. Es kann zwar sinnvoll sein, z. B. unregelmäßig anfallende Vorgänge wie Großinstandhaltungen durch die jährliche Kostenverrechnung zu antizipieren und dadurch ein glattes, stetiges Arbeitsergebnis zu zeigen. Auch andere, ähnlich gelagerte Aufwendungen können gegebenenfalls jährlich im Rahmen von Anderskosten berücksichtigt werden, wenn sich dies in einer Mehrperiodenbetrachtung wieder ausgleicht. Der Ansatz kalkulatorischer Kosten allgemein ohne weitere Restriktionen geht aber weit hierüber hinaus und führt auch zur Erweiterung der ohnehin schon vorhandenen Spielräume.

## Verzinsung von Rücklagen

Zinserträge „aus der wirtschaftlichen Tätigkeit“ der Werkstätten sind in § 12 Abs. 4 Satz 2 der WVO explizit als ein Bestandteil der im Arbeitsergebnis zu berücksichtigenden Erträge genannt. Es gibt also nach dem Verordnungswortlaut wirtschaftliche und nichtwirtschaftliche Zinsen. Viele Werkstätten haben zur Abgrenzung bisher auf die abgabenrechtlichen Kriterien zurückgegriffen, nämlich dass Vermögensverwaltungserträge von den Erträgen aus laufender Geschäftstätigkeit getrennt wurden. Vereinfachend wurden Erträge aus Finanzanlagen aufgrund ihrer Langfristigkeit als nichtwirtschaftlich, sonstige Zinserträge (vor allem Girozinsen und Festgeldzinsen aus Kurzfristanlagen) in der Regel als wirtschaftliche Erträge angesehen. Mit der Folge, dass nur Letztere das Arbeitsergebnis erhöhten.

Trotz einer gewissen Praktikabilität der Regelung ist fraglich, ob der Anlagehorizont des Bilanzierers tatsächlich ausschlaggebend ist. In Niedrigzinsphasen besteht z. B. gerade ein Anreiz zur kurzfristigen Geldanlage in Erwartung späterer höherer Zinsen bei Neuanlage.

Der Bezirk Schwaben hat schon länger die Auffassung vertreten, Rücklagen der Werkstätten seien zu verzinsen. Der Landschaftsverband Rheinland verlangt ebenfalls eine Verzinsung, allerdings hier nur der Ertragschwankungsrücklage. Außen vor bleiben die Abschreibungsrücklage und die Rücklage für Ersatz- und Modernisierungsinvestitionen. Gleichwohl überwiegen diese beiden betragsmäßig in der Regel deutlich.

Die Frage der Höhe der Verzinsung ist offen. Sie ist wahrscheinlich, wie so oft beim Arbeitsergebnis, eine Frage des Einzelfalles.

Unabhängig von der Zinshöhe werden aber im Ergebnis kalkulatorische Erträge (beziehungsweise Leistungen) eingeführt. Behaftet von dem auch der steuerlichen Mittelverwendungsrechnung innewohnenden Denken, dass die Mittel wie Sparbücher sind, wird unterstellt, dass den Rücklagen (verzinsliche) Geldmittel gegenüberstehen. Dies kann, muss aber nicht der Fall sein. Genauso gut können den Rücklagen auch Sachanlagen oder Forderungen entsprechen. Gerade bei einer Werkstatt sind Teile der Aktiva auch im Produktionsprozess gebunden, etwa in Vorräten oder eben Forderungen. Handelsrechtlich ist eine exakte Zuordnung zwischen den einzelnen Kapitalbestandteilen der Passiva der Bilanz und den Vermögensgegenständen der Bilanz ohnehin weder möglich noch vom Gesetzgeber vorgesehen. Eine pragmatische und praxisnahe Lösung kann es dagegen sein, die (ertragsgleichen) Ist-Zinserträge und zinsbringende Mittel auf der einen Seite und die Rücklagen nach der WVO auf der anderen Seite im Rahmen einer Gesamtschau zu betrachten. Auch wenn der wirtschaftliche Zusammenhang zwischen Zins- und WVO-Rücklagenhöhe nur schwach ist, kann so ein angemessenes Verhältnis zwischen wirtschaftlichen und nichtwirtschaftlichen Zinsen ermittelt werden. Beim Abstellen auf die Ertragsschwankungsrücklage ist aber des Weiteren deren Kurzfristcharakter zu berücksichtigen. Das spricht eher für (niedrig-/unverzinsliche) Kontokorrentmittel oder Forderungen.

## Fazit und Ausblick

Es geht bei der Ermittlung und Verwendung des Arbeitsergebnisses um erhebliche Beträge. Auch die Kostenträger nehmen verstärkt ihr Prüfungsrecht nach § 12 Abs. 6 WVO wahr. Insoweit ist sowohl bei der Berücksichtigung von nicht aufwandsgleichen Kosten, als auch bei der Frage der Verzinsung von Rücklagen Einvernehmen mit dem Kostenträger herzustellen. ■

FRIEDRICH LUTZ  
Wirtschaftsprüfer/Steuerberater,  
Ressortleiter Behindertenhilfe,  
CURACON GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft



Foto: Curacon GmbH