

Gutachterliche Stellungnahme

zu den Umsetzungsvorschlägen betreffend
die Berechnung des notwendigen Kostenanteils,
der ein industrielles Produkt zu
einem Schweizer Produkt macht

Autor: Thomas Rautenstrauch, Prof. Dr. rer. pol.

Leiter Center for Accounting & Controlling,
Fachreferent für Finanz- u. Rechnungswesen, Mitglied der
erweiterten Hochschulleitung bei der HWZ Hochschule für
Wirtschaft Zürich

Datum: 20.03.2014

Inhaltsverzeichnis

1	Ausgangslage	3
2	Darstellung und Abgrenzung der Herstellungskosten nach herrschender Lehre.....	4
3	Zur Behandlung von produktbezogenen Forschungs- und Entwicklungskosten	9
4	Ermittlung des schweizerischen Wertanteils eines industriellen Produktes.....	11
5	Fazit und Ausblick	14
6	Quellenverzeichnis.....	15

1 Ausgangslage

Diese gutachterliche Stellungnahme erfolgt im Auftrag der Stabstelle Ökonomie der Abteilung Recht und Internationales des Eidgenössischen Instituts für Geistiges Eigentum.

Den Ausgangspunkt hierfür bildet die am 21. Juni 2013 vom Schweizer Parlament verabschiedete „Swissness“-Vorlage. Diese betrifft vor allem die für diese Stellungnahme massgebliche Revision des Markenschutzgesetzes (MSchG), mit dem die Herkunftsangabe „Schweiz“ für verschiedene Arten von Gütern und Dienstleistungen künftig geschützt wird.

Das Ziel dieser gutachterlichen Stellungnahme ist es, Empfehlungen für die Umsetzung der gesetzlichen Neuerung zu geben, mit denen zugleich die Interessen der verschiedenen Anspruchsgruppen des Markenschutzgesetzes berücksichtigt werden.

Die folgenden Unterlagen wurden dem Gutachter vorgängig zur Verfügung gestellt:

- Kommentierter Verordnungsentwurf
- Fachartikel „Swissmade – oder doch nicht?“ von S. Day und K. Ludvigsen, erschienen in der Fachzeitschrift *sic!*, Ausgabe 6/2010
- Botschaft zur Revision des Markenschutzgesetzes
- Auszug aus dem neuen Markenschutzgesetzes (MSchG):

Art. 48c (neu) Andere Produkte, insbesondere industrielle Produkte

¹ Die Herkunft eines anderen Produkts, insbesondere eines industriellen Produkts, entspricht dem Ort, wo mindestens 60 Prozent der Herstellungskosten anfallen.

² Bei der Berechnung nach Absatz 1 werden berücksichtigt:

- a. die Kosten für Fabrikation und Zusammensetzung;
- b. die Kosten für Forschung und Entwicklung.

³ Von der Berechnung nach Absatz 1 sind ausgeschlossen:

- a. Kosten für Naturprodukte, die wegen natürlichen Gegebenheiten nicht am Herkunftsort produziert werden können;
- b. Kosten für Rohstoffe, die gemäss einer Verordnung nach Artikel 50 Absatz 2 aus objektiven Gründen am Herkunftsort nicht in genügender Menge verfügbar sind;
- c. Verpackungskosten;
- d. Transportkosten;
- e. die Kosten für den Vertrieb der Ware wie für Marketing und für Kundenservice.

⁴ Die Herkunftsangabe muss ausserdem dem Ort entsprechen, wo das Produkt mit der Verarbeitung seine wesentlichen Eigenschaften erhält. In jedem Fall muss ein wesentlicher Fabrikationsschritt an diesem Ort stattfinden.

Ergänzend dazu wurden mündliche Auskünfte und Hinweise von Herrn Dr. Hansueli Stamm, Stabstelle Ökonomie der Abteilung Recht und Internationales, sowie die weiteren, im Text aufgeführten Quellen im Rahmen der vorliegenden gutachterlichen Stellungnahme verarbeitet.

2 Darstellung und Abgrenzung der Herstellungskosten nach herrschender Lehre

Im Folgenden werden die Herstellungskosten, ihre Bestandteile und Berechnung erläutert sowie ihre praktische Anwendung im Zusammenhang mit der Swissness-Bestimmung reflektiert.

Gemäss Art. 48c des neuen Markenschutzgesetzes wird die Herkunft eines anderen Produktes, insb. eines industriellen Produktes, mit dem Begriff der Herstellungskosten verknüpft.

Der Begriff der Herstellungskosten ist nicht eindeutig. Er ist aber vor allem ein Begriff des finanziellen Rechnungswesens¹, das durch das Rechnungslegungsrecht als Teil des Schweizer Obligationenrechts reguliert wird. So bilden die Anschaffungs- und Herstellungskosten gemäss Art. 960a Abs. 1 OR stets die gesetzliche Wertobergrenze bei der Erst- und Folgebewertung aller Aktiven einer Unternehmung, wobei allerdings eine explizite Gesetzesdefinition der Herstellungskosten bis anhin fehlt.² Folglich gilt diese Wertobergrenze auch für die Vorräte einer Unternehmung, zu denen neben dem Rohmaterial, die Erzeugnisse in Arbeit, fertige Erzeugnisse und Handelswaren gezählt werden.³

Eine Konkretisierung erfahren die Herstellungskosten durch die Schweizer Rechnungslegung, wonach die Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Vorräte sämtliche – direkten und indirekten – Aufwendungen im Sinne eines Vollkostenansatzes umfassen, die erforderlich sind, um die Vorräte an ihren derzeitigen Standort bzw. in ihren derzeitigen Zustand zu bringen.⁴ Die mit dem Begriff der Anschaffungs- und Herstellungskosten verbundene handels- und steuerrechtliche Sicht folgt grundsätzlich dem Prinzip der Pagatorik (auf Zahlungen beruhend; lat. pagare - zahlen).⁵ Hiernach dürfen zur Ermittlung der Anschaffungs- und Herstellungskosten nur auszahlungswirksame, d.h. effektiv angefallene Kosten erfasst werden (z.B. bezogene Rohstoffe oder gezahlte Löhne). Nach der Schweizer Rechnungslegung (SWISS GAAP FER) kann im Bedarfsfall die Berechnung der Herstellungskosten auch mittels einer Annäherungsrechnung erfolgen.⁶

Aus Sicht des für unternehmensinterne Adressaten relevanten betrieblichen Rechnungswesens hat sich nach herrschender Lehre der Begriff der Herstellkosten

¹ Das finanzielle Rechnungswesen schliesst als Oberbegriff die Sicht der Finanzbuchhaltung und Rechnungslegung einer Unternehmung ein, welche primär den Informationsbedürfnissen externer Anspruchsgruppen (Anteilseigner, Gläubiger u.a.) einer Unternehmung dienen.

² Zum Vergleich sei hier erwähnt, dass bis zum Inkrafttreten des neuen Rechnungslegungsrechts am 01.01.2013 zuvor gemäss Art 666 aOR auch bereits Rohmaterialien, teilweise oder ganz fertig gestellte Erzeugnisse sowie Waren höchstens zu den Anschaffungs- oder den **Herstellungskosten** bewertet werden durften.

³ Art. 960c Abs. 2 OR

⁴ Vgl. SWISS GAAP FER 2; Erläuterungen zu Ziffer 9.

⁵ Gemäss den SWISS GAAP FER sind zur Ermittlung der Anschaffungs- und **Herstellungskosten** grundsätzlich die tatsächlich angefallenen Kosten massgebend. Vgl. SWISS GAAP FER 2; Erläuterungen zu Ziffer 9

⁶ Vgl. SWISS GAAP FER 2; Erläuterungen zu Ziffer 9.

durchgesetzt.⁷ Nach Rööslü liefern die Herstellkosten die Wertansätze für den Fertigungsprozess und ermöglichen so erst die Bewertung der Halbfabrikate (synonym: unfertige Fabrikate oder Fabrikate in Arbeit) sowie der erstellten aber noch nicht verkauften Fertigfabrikate in Höhe der Summe der zurechenbaren Material- und Fertigungskosten.

Die Ermittlung und Zusammensetzung der Herstellkosten wird durch die nachfolgende Aufstellung beschrieben, die einen Ausschnitt aus dem allgemein anerkannten Schema der Produktkalkulation eines Produktionsbetriebs darstellt.⁸

Herstellkosten der Produktion	Materialkosten	Materialeinzelkosten
		Materialgemeinkosten
	Fertigungskosten	Fertigungseinzelkosten
		Fertigungsgemeinkosten

Tabelle 1: Herstellkosten und ihre Zusammensetzung

Während Einzelkosten (z.B. Kosten für Rohmaterial) einem Produkt stets direkt zurechenbar sind, können Gemeinkosten (z.B. Fertigungsgemeinkosten in Form von verbrauchter Energie oder von Fertigungslöhnen) aufgrund fehlender direkter Zurechenbarkeit zu einem Produkt nur durch Schlüsselung der Kosten über Kostenstellen einem Produkt zugerechnet werden.⁹

Nicht zu den Herstellungskosten zählen Verwaltungs- und Vertriebskosten, die erst ursächlich nach dem Herstellungsprozess entstehen und in der Praxis vor allem als Vertriebseinzelkosten (z.B. Kosten für eine Spezialverpackung) und Vertriebsgemeinkosten (z.B. Lager-, Fracht- und Transportkosten) entstehen. Eine genaue Aufstellung zu den einzelnen Kostenarten(gruppen) der Herstellungskosten folgt in Abschnitt 4.

Grundsätzlich sind Materialarten regelmässig abhängig von der jeweiligen Branche. In der betriebswirtschaftlichen Praxis wird den folgenden allgemeinen Materialarten gefolgt, die hier insoweit beschrieben sind, wie sie für die Swissness-Klassifizierung von Bedeutung sein können:¹⁰

⁷ Beim betrieblichen Rechnungswesen – verbreitete synonyme Begriffe hierfür sind Kostenrechnung oder Betriebsbuchhaltung - handelt es sich um eine (unternehmens-)interne Rechnung, welche nicht dem Prinzip der Pagatorik zu folgen hat und deshalb auch zusätzliche kalkulatorische Kosten bzw. Opportunitätskosten bei der Ermittlung der Herstellkosten einbeziehen kann.

⁸ Vgl. stellvertretend für mehrere anerkannte Schweizer Lehrbücher hier Rööslü, B.: Das betriebliche Rechnungswesen: Kostenrechnungssysteme und Planungsrechnung, Bd. 2, 5. Aufl, Zürich (SKV-Verlag) 2008, S.336.

⁹ Schellenberg verwendet anstelle von Fertigungseinzelkosten den Begriff der Einzellöhne, jedoch ergänzen Winiger/Prochinig hierzu völlig richtig, dass die Fertigungslöhne in Produktionsbetrieben heutzutage regelmässig als Fertigungsgemeinkosten verrechnet werden, weshalb eine Erfassung von Fertigungseinzelkosten in Form von Einzellöhnen in der Praxis unbedeutend ist. Vgl. Winiger, A./Prochinig, U.: Kostenrechnung, 2. Aufl., Zürich (SKV-Verlag), 2012, S. 62.

¹⁰ Vgl. z.B. Thommen, J.P.: Managementorientierte Betriebswirtschaftslehre, 9. Aufl., Zürich (Versus) 2013, S.33-34.

Materialart	Erläuterung	Kostenmässige Sicht
Rohmaterial bzw. Rohstoff	Grundmaterial, das unmittelbar in ein Produkt eingeht (z.B. Gold bei Schmuck oder Holz bei der Möbelherstellung) und ausschliesslich fremdbeschafft sowie anschliessend im Unternehmen weiterverarbeitet werden	<ul style="list-style-type: none"> • stellen Materialeinzelkosten in der Produktkostensicht dar; • die Kostenermittlung erfolgt entweder durch direkte mengenmässige Erfassung und Bewertung zu den Einstandskosten oder durch mengenmässige Erfassung durch Rückrechnung auf Basis der Produktspezifikation (z.B. der Stückliste oder Rezeptur eines Produkts) und die anschliessende Bewertung zu Einstandskosten
Hilfsstoffe	Gehen ebenfalls ins Produkt ein, aber haben nur ergänzenden Charakter (Kleinteile wie Nägel und Schrauben oder Klebstoff, Lack bei der Möbelherstellung, Verpackungsmaterial, Reinigungsmittel) und sind im Verhältnis zu den Herstellkosten eines Produkts von untergeordneter Bedeutung; werden ausschliesslich fremdbeschafft	<ul style="list-style-type: none"> • Stellen in Abhängigkeit von der Zuordnungsmöglichkeit (direkt/indirekt) zum Produkt entweder Materialeinzelkosten oder Materialgemeinkosten dar; • die Kostenermittlung erfolgt in der Praxis i.d.R. nicht durch direkte mengenmässige Erfassung (da unwirtschaftlich) sondern die entsprechen als Materialgemeinkosten einer adäquaten Zuschlüsselung der Materialbeschaffungs- und –lagerkosten. • werden zumeist auch aus der Stückliste bzw. der Rezeptur für ein Produkt ersichtlich; • Bewertung der Verbrauchsmenge mittels Einstandskosten
Halbfabrikate	Können grundsätzlich fremdbeschafft werden (Kaufteile wie z.B. Bauteile, Komponenten oder Module eines Produkts) oder eigengefertigt werden (z.B. weiterverarbeitetes Einsatzmaterial, wofür Lohnkosten aus der Eigenfertigung ergänzend zu den Materialkosten angefallen sind); fremdbezogene oder eigengefertigte Halbfabrikate werden anschliessend im Unternehmen weiterverarbeitet bis der Reifegrad des Fertigfabrikats erreicht wird.	<ul style="list-style-type: none"> • Kostenmässige Bewertung fremdbeschaffter Halbfabrikate anhand der Einstandskosten für die gemäss Produktspezifikation oder Stückliste ausgewiesenen Halbfabrikate, die ins Produkt eingehen • Kostenmässige Bewertung eigengefertigter Halbfabrikate anhand der dem Produkt zurechenbaren Material- und Prozesskosten

Tabelle 2: Materialarten und ihre kostenmässige Bewertung (Quelle: eigene Darstellung)

Zu den Materialkosten eines Produktes werden in der Praxis der Beschaffungspreis der bezogenen Materialien (z.B. Rohstoffe, Hilfsstoffe, Kaufteile) sowie allfällige Beschaffungsnebenkosten (z.B. Kosten für die Verpackung und für den Transport bezogener Materialien), Kosten für die Lagerung der Materialien und für die Bereitstellung der in ein Produkt eingehenden Einsatzmaterialien gezählt.

Die in der Botschaft erwähnte weite Auslegung des Begriffs Rohstoffe erscheint daher zunächst praxisfern und eher verwirrend. Tatsächlich ist der Begriff des eingesetzten Materials in der Praxis in einem weiten Verständnis vorzufinden, weshalb folglich die Materialkosten nicht nur die Anschaffungskosten bezogener Rohstoffe sondern auch die Anschaffungskosten für Kaufteile (z.B. Bauteile und Komponenten, die innerhalb des Fertigungsprozesses in das spätere Endprodukt eingehen) umfassen.

Hiervon abzugrenzen sind die materialbezogenen Prozesskosten (Kosten für Transport, Verpackung, Qualitätsprüfung, Einlagerung u.a.), von denen zumindest die Kosten für Transport und Verpackung der bezogenen Materialien gemäss Art. 48c Abs. 3 lit. c und lit. d EMSchG für die Ermittlung der Swissness-Eigenschaft nicht in die Herstellungskosten eingerechnet werden dürfen. Das Verbot des Einbezugs von Verpackungs- und Transportkosten ist zwar einerseits nachvollziehbar, jedoch nur dann in der Praxis umsetzbar, wenn diese im Zusammenhang mit dem Materialbezug separat erfasst und ausgewiesen werden (z.B. durch die Rechnung des Transportdienstleisters bzw. auf der Rechnung des Lieferanten).

Die Verpackungs- und Transportkosten zählen aus Sicht des finanziellen Rechnungswesens zu den Anschaffungskosten der Einsatzmaterialien und gehen somit regelmässig in die Wertansätze der Materialeinzelkosten ein. Allerdings sind sie für die Ermittlung der Swissness-Eigenschaft gem. Art 48c Abs. 3 explizit auszuschliessen. Anders ist es bei den Kosten der Lagerung der Einsatzmaterialien, welche aus Sicht des betrieblichen Rechnungswesens bei der Herstellkostenermittlung den Materialgemeinkosten zugerechnet werden.¹¹

Die Abgrenzung von Rohstoffen und Halbfabrikaten ist dadurch möglich, dass bei den Halbfabrikaten zusätzlich zu den Materialkosten noch Prozesskosten/Arbeitskosten enthalten sind, welche vor allem für die bereits erfolgte, aber noch nicht abgeschlossene Verarbeitung des Materials entstanden sind. So können die Herstellkosten sonstige Kosten in Form von Dienstleistungskosten enthalten, die z.B. Kosten für extern bezogene Dienstleistungen im Zusammenhang mit der Qualitätsprüfung oder Zertifizierung von Produkten anfallen. Dagegen werden interne Kosten der Qualitätssicherung als Prozesskosten regelmässig auch Bestandteil der Fertigungskosten sein.

Für die „Swissness“-Beurteilung eines Produkts empfiehlt es sich insgesamt, die Materialkosten- und Prozesskostenanteile eines Halbfabrikats getrennt zu beurteilen, auch um die gesetzeskonforme Ermittlung der Herstellungskosten zu gewährleisten.¹² Ein mögliches Vorgehen hierzu wird später in Abschnitt 4 aufgezeigt.

¹¹ Winiger u. Prochinig weisen in diesem Zusammenhang darauf hin, dass die Material-Gemeinkosten meist mittels prozentualer Zuschlagssätze im Verhältnis zu den Materialeinzelkosten im Rahmen der Zuschlagskalkulation berechnet werden. Vgl. Winiger, A./Prochinig, U.: Kostenrechnung, 2. Aufl., Zürich (SKV-Verlag), 2012, S. 62.

¹² Gemeint ist hier der Ausschluss der in Art. 48c Abs. 3 MSchG genannten Kostenarten.

Die Bestandteile der Herstellungskosten sind in der Praxis ansonsten deckungsgleich mit den oben im Kalkulationsschema genannten Kostenarten und können nach dem Vollkostenverständnis sowohl variable (beschäftigungsabhängige) als auch fixe (beschäftigungsunabhängige) Kosten umfassen. Insgesamt bedingt der im neuen Markenschutzgesetz verwendete Begriff der Herstellungskosten durch seinen Bezug zum finanziellen Rechnungswesen (und damit zu pagatorischen Kosten), dass allfällige kalkulatorische Kosten im Rahmen der Ermittlung ausgeschlossen werden.¹³ Dies ist sinnvoll, zumal anderenfalls die Vergleichbarkeit der Herstellungskosten in der Praxis erschwert würde.

Als weitere Kostenelemente der Herstellungskosten sind neben Material- und Prozesskosten auch allfällige, in ein Produkt eingehende immaterielle Einsatzfaktoren zu berücksichtigen. Hierbei kann es sich um Kosten für bezogene Fremdleistungen (z.B. in Form von Lohnarbeit durch die Inanspruchnahme von Fertigungsleistungen eines externen Lohnherstellers) oder erworbene Rechte (z.B. Lizenzen) handeln. Die Bewertung dieser Kosten erfolgt gewöhnlich zu durch Kosten des Ankaufs solcher Leistungen bzw. Rechte vom Lieferanten bzw. Dienstleister.

¹³ Kalkulatorische Kosten haben ihren Ursprung nicht in der Finanzbuchhaltung, sondern in allfälligen Nebenrechnungen und können als Anderskosten (z.B. kalkulatorische Abschreibungen) oder Zusatzkosten (z.B. kalkulatorische Zinsen oder Wagniskosten) zu unterschiedlichen Wertansätzen für die Herstellungskosten (Basis Finanzbuchhaltung) und die Herstellkosten (Basis Betriebsbuchhaltung) für ein und dasselbe Gut führen. Vgl. Trepp, G./Hauri, M./Längin, T.: Betriebliches Rechnungswesen mit Controlling, 5. Aufl., Verlag Hirschi/ Trepp/ Zulliger, 2012, S.22. Allerdings ist in den letzten Jahren die Bedeutung dieses Unterschieds in der Praxis durch die Integrierte Sichtweise der anerkannten Standards zur Rechnungslegung sehr in den Hintergrund gerückt. Vgl. Art. 1 Abs. 1 Verordnung über die anerkannten Standards zur Rechnungslegung (VASR).

3 Zur Behandlung von produktbezogenen Forschungs- und Entwicklungskosten

Von den Herstellungskosten zu trennen sind in Praxis und Theorie jeweils die Kosten für die Forschung und Entwicklung, welche im Folgenden genauer beurteilt werden. Für beide gilt dabei die Gemeinsamkeit, dass sowohl die Herstellung als auch die Forschung und Entwicklung zu Vermögenswerten führen, mit dem Unterschied, dass die Herstellung stets materielle Vermögenswerte hervorbringt, während die Forschung und Entwicklung zu immateriellen Vermögenswerten führen kann. Darüber hinaus wird in der (internationalen) Rechnungslegung der Erstellungsprozess einer Innovation nach IAS 38.54 in eine Forschungs- und eine Entwicklungsphase getrennt: Während die Entwicklung die konkrete Anwendung von Forschungswissen im Hinblick auf einen Plan oder einen Entwurf zum Gegenstand hat und somit stets vor der kommerziellen Herstellung stattfindet, wird als Forschung die abstrakte Suche nach neuen wissenschaftlichen und/oder technischen Erkenntnissen ohne erkennbaren Produkt- oder Verfahrensbezug verstanden. Die Entwicklung wird somit als Nutzung der Erkenntnisse aus der Forschung mit dem Ziel der Hervorbringung neuer Produkte und/oder Verfahren verstanden.

Wenngleich diese Abgrenzung und auch der Übergang von der Forschung zur Entwicklung in der Praxis durchaus schwierig sein kann, so wichtig ist sie doch für die internationale Rechnungslegung der Unternehmen, da für die selbst erstellten immateriellen Vermögenswerte die Aktivierungspflicht bei Vorliegen der Voraussetzungen des IAS 38.57 gilt.¹⁴ Auch gemäss dem nationalen Schweizer Rechnungslegungsstandard (Swiss GAAP FER) ist die Aktivierung von Aufwendungen für allgemeine Forschungstätigkeiten nicht zulässig, wohl aber die Aktivierung von Entwicklungskosten bzw. produktbezogene Forschungskosten.¹⁵

Für die Berechnung des schweizerischen Wertanteils eines industriellen Produktes ist die Unterscheidung von Forschungs- und Entwicklungskosten in der Botschaft zur Revision des Markenschutzgesetzes nicht erfolgt, sondern beide werden kumulativ dem Wertanteil eines Produktes zugerechnet ohne klare Aufteilung zwischen produktbezogenem und abstraktem Forschungsanteil (siehe Abb. 2).

¹⁴ Zu den speziellen Voraussetzungen des IAS 38.57, die kumulativ erfüllt sein müssen, gehören: technische Realisierbarkeit; Absicht zur Fertigstellung und zum Verkauf oder zur Nutzung; Fähigkeit zum Verkauf oder zur Nutzung; Nachweis der Art des Nutzenzuflusses; Verfügbarkeit technischer und finanzieller Ressourcen, um die Entwicklung fertig zu stellen; Fähigkeit der verlässlichen Messung der zuzuordnenden Kosten.

¹⁵ Vgl. SWISS GAAP FER 2. Die Voraussetzungen zur Aktivierung von Entwicklungskosten bedingen auch hier die kumulative Erfüllung der folgenden Punkte: Identifizierbarkeit des immateriellen Vermögenswerts sowie Verfügungsmacht der Organisation über diesen; für die Organisation messbarer mehrjähriger Nutzen; separate Erfassbarkeit und Messbarkeit der angefallenen Entwicklungsaufwendungen sowie Wahrscheinlichkeit des Vorliegens ausreichender Ressourcen für die Fertigstellung und Vermarktung bzw. die Eigennutzung.

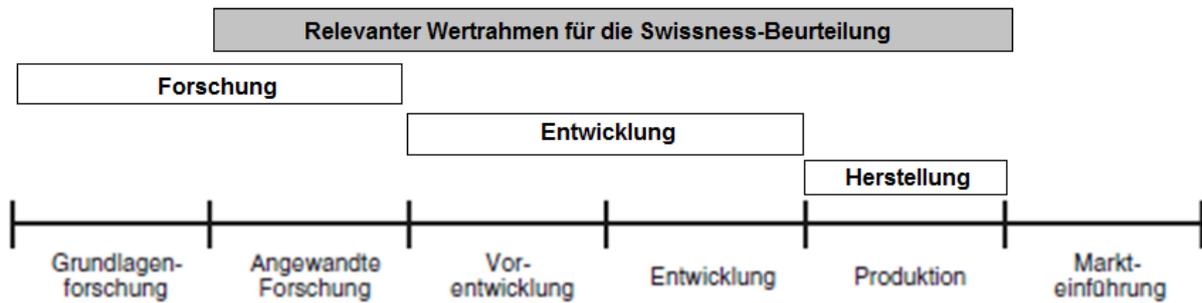


Abb. 2: Swissness-relevanter Wertrahmen eines industriellen Produktes (Quelle: eigene Darstellung)

Als Mindestanforderung ergibt sich daher, die nicht produkt- bzw. anwendungsbezogene Forschung von der produktbezogenen Forschung zu trennen. Dies erscheint notwendig, wenn einem konkreten Produkt Forschungskosten verursachungsgerecht zugerechnet werden sollen. Dagegen sind die Entwicklungskosten aus Produktsicht objektivierbar und decken regelmässig die Kosten von der Produktidee bis zur Marktreife des Produktes ab. Im folgenden Abschnitt 4 wird ein Vorschlag zur Berücksichtigung der produktbezogenen Forschungs- und Entwicklungskosten angegeben.

4 Ermittlung des schweizerischen Wertanteils eines industriellen Produktes

Im Hinblick auf die Feststellung des schweizerischen Wertanteils von industriellen Produkten erfolgt die Bezugnahme auf die Herstellungskosten (betreffen hier Wertaktivitäten in Fertigung und Montage sowie Eingangslogistik) und ihre Erweiterung um produktbezogene Forschungs- und Entwicklungskosten. Letztere werden nur in der Entstehungsphase des Produktes anfallen, sind aber über den gesamten Lebenszyklus des Produktes zu verteilen.

Die Ermittlung der Herstellungskosten einschliesslich produktbezogener Forschungs- und Entwicklungskosten wird in der Praxis durch eine vorgängige produktbezogene Planungsrechnung als Teil eines Business Case dokumentiert. Der Aufbau einer solchen Produktkostenrechnung reicht über den gesamten geplanten Produktlebenszyklus sowie sämtliche Kostenarten betreffend die Produktentstehung und Produktnutzung (siehe hierzu Abb. 3).

Die geschätzte Dauer der Produktentstehungs- und Produktnutzungsphase sollte auf Basis vergleichbarer Produkte oder Erfahrungen aus vorherigen Produktinnovationen geschätzt werden. Sofern die Dauer der beiden Phasen nicht verlässlich geschätzt werden kann, sollte ein Zeitraum von 5 Jahren, in begründeten Ausnahmefällen höchstens von 10 Jahren zur Anwendung gelangen, wobei auf branchentypische Merkmale eines typischen Produktlebenszyklus Bezug genommen werden sollte.

Die vorgeschlagene Unterscheidung eines Materialkostenanteils und eines Prozesskostenanteils bei Kaufteilen bzw. Halbfabrikaten soll dem Umstand Rechnung tragen, dass bei allen Halbfabrikaten/ Kaufteilen zusätzlich zu den Materialkosten auch prozessbedingte Arbeitskosten entstanden sind. Durch den separaten Ausweis von Material- und Prozesskosten bei den Halbfabrikaten kann mittels des oben genannten Berechnungsschemas eine genaue Zuordnung abgebildet werden, umso einem Missbrauchspotenzial bei Halbfabrikaten zu begegnen.

In der beschriebenen Produktkostenrechnung wären die gesamthaften F&E-Kosten (①) zunächst zum Ende des Entwicklungszeitraums zu aktivieren und anschliessend über den Produktnutzungszeitraum zu amortisieren.

Für den Fall, dass der Produktnutzungszyklus länger reicht als zunächst geplant, wären die F&E-Kosten bereits amortisiert und folglich nicht mehr zu berücksichtigen. Für den Fall, dass durch die amortisierten F&E-Kosten die Swissness – Eigenschaft verloren ginge, müsste eine Ersatzlösung gefunden werden. Diese könnte darin bestehen, nach abgeschlossenem Planungszyklus

1. die durchschnittlichen jährlichen F&E-Kosten (=jährlicher Amortisationsbetrag = ① geteilt durch Anzahl Jahre des Produktnutzungszyklus) der Vergangenheit weiterhin in Ansatz zu bringen oder
2. die durchschnittlichen jährlichen F&E-Kosten neu zu berechnen, in dem der Betrag ① durch die neu geschätzte Anzahl Jahre des Produktnutzungszeitraum geteilt wird.

	Kostenart	Produktentstehungszyklus		Produktnutzungszyklus			Total	Davon Swiss-Anteil	
		Jahr 1....	Jahr n	Jahr 1	Jahr m		absolut	in %
①	Forschungskosten Entwicklungskosten								
	Total F&E-Kosten								
	Rohstoffkosten Hilfsstoffkosten Halbfabrikatekosten - Materialkostenanteil Halbfabrikatekosten - Prozesskostenanteil								
②	Total Materialeinzelkosten								
	Verpackungskosten Transportkosten Lagerkosten Sonstige Prozesskosten								
	Total Materialgemeinkosten								
	TOTAL MATERIALKOSTEN								
②+③	Lohn und lohnabhängige Fertigungskosten Maschinenabhängige Fertigungskosten Sonstige Fertigungskosten Kosten für Qualitätssicherung und Zertifizierung Kosten für produktbezogene Fremdleistungen und Lizenzen								
	TOTAL Fertigungskosten								
	TOTAL Herstellungskosten								
	TOTAL F&E- und Herstellungskosten								
④									
②+③+④									
①+②+③+④									

Abb. 3 (Quelle: eigene Darstellung)

Die Swissness-Eigenschaft eines Produktes kann unter Einsatz des vorangestellten Berechnungsschemas (siehe Abb. 3) ermittelt werden. Hierzu müssen die Swissness-bezogenen Herstellungskosten den Grenzwert von 60% erreichen oder überschreiten, was sich mit Hilfe des Berechnungsschemas zeigen lässt. Allfällige Nachweise für die Herkunft von Einsatzmaterialien bzw. den Ort der Kostenverursachung bei den Fertigungskosten sind dem Berechnungsschema beizufügen.

Die Messung bzw. Beurteilung der Verfügbarkeit von Materialien und Halbfabrikaten in der Schweiz ist unter Einbindung der Branchenverbände lösbar, zumal auch diese ein Interesse an der Vermeidung von ungerechtfertigter Swissness-Nutzung durch einzelne Unternehmen haben dürften. Indikatoren, die eine ungenügende Verfügbarkeit angeben können, sind z.B. die Anzahl Schweizer Lieferanten für ein Material bzw. Halbfabrikat. Gibt es für ein Material keinen oder nur einen Schweizer Lieferanten ist die Vermutung angebracht, dass die Verfügbarkeit als in höchstem Masse eingeschränkt zu beurteilt ist.

5 Fazit und Ausblick

Zur Ermittlung der Swissness-Eigenschaft eines Produktes ist gemäss Art. 48c Abs. 1 MSchG auf den Entstehungsort der Herstellungskosten abzustellen. Der Begriff der Herstellungskosten bietet dabei den Vorteil, dass er als Begriff des finanziellen Rechnungswesens nur zahlungswirksame und damit effektive Kostenbestandteile der Herstellung zulässt und somit eine bessere Vergleichbarkeit erlaubt. Das weite Begriffsverständnis von Rohstoffen kann in Einzelfällen zu Abgrenzungsproblemen in der Praxis betreffend Kaufteile bzw. Halbfabrikate.

Der Ausschluss der von Verpackungs- und Transportkosten für bezogene Materialien bei der Herstellung ist nachvollziehbar und grundsätzlich möglich, kann jedoch im Einzelfall für die Unternehmen schwierig zu ermitteln sein, sofern kein separater Ausweis bzw. keine separate Erfassung erfolgt. Allerdings könnte dies allenfalls zur Auflage gemacht werden, von Lieferanten entsprechende Bestätigungen einzuholen.

Die direkt zurechenbaren Materialkosten und Fertigungskosten der Herstellung lassen sich als Einzelkosten regelmässig direkt einem Produkt zuordnen und sind hinsichtlich ihrer Ermittlung und Bewertung vergleichsweise einfach. Anders verhält es sich mit den nur durch eine Schlüsselung zurechenbaren produktbezogenen Gemeinkosten (Materialgemeinkosten und Fertigungsgemeinkosten). Hier besteht für die Herstellungskostenermittlung in der Praxis ein erheblicher Spielraum, der eben durch die Kostenschlüsselung bedingt ist.

Die produktbezogenen Forschungs- und Entwicklungskosten sind für die Swissness-Beurteilung ein wichtiger Faktor und sind daher als relevante Kostenbestandteile aufzuführen. Die Verteilung der produktbezogenen Forschungs- und Entwicklungskosten über den Produktentstehungs- und Produktnutzungszeitraum bedingt zunächst deren Aktivierung und anschliessende lineare Verteilung über den Produktlebenszyklus.

Die Ermittlung der Verfügbarkeit von Materialien, die in das betreffende Produkt eingehen kann nur näherungsweise durch Indikatoren beurteilt werden. Die Einbindung der verschiedenen Branchenverbände der Schweizer Wirtschaft hierbei kann allerdings zu einer praxisnahen Lösung führen.

Zürich, den 20. März 2014

gez. Prof. Dr. Thomas Rautenstrauch

6 Quellenverzeichnis

International Financial Reporting Standards (IFRS) 2013, Weinheim (Wiley-Verlag), 2013.

SWISS GAAP FER, Stiftung für Fachempfehlungen zur Rechnungslegung: Fachempfehlungen zur Rechnungslegung (FER) 2012/13, Zürich, 2012.

Röösli, B.: Das betriebliche Rechnungswesen: Kostenrechnungssysteme und Planungsrechnung, Bd. 2, 5. Aufl, Zürich (SKV-Verlag) 2008

Thommen, Managementorientierte Betriebswirtschaftslehre, 9. Aufl., Zürich (Verlag Versus), 2013.

Trepp, G./Hauri, M./Längin, T.: Betriebliches Rechnungswesen mit Controlling, 5. Aufl., Verlag Hirschi/ Trepp/ Zulliger, Bern 2012.

Verordnung über die anerkannten Standards zur Rechnungslegung (VASR)

Winiger, A./Prochinig, U.: Kostenrechnung, 2. Aufl., Zürich (SKV-Verlag), 2014