

Der Controlling-Berater

Herausgeber: Gleich/Klein



Band-Herausgeber:
Andreas Klein

Controlling-Instrumente für die Konzernsteuerung

- > Gestaltung von Aufbau- und Ablauforganisation
- > Betriebswirtschaftliche und rechtliche Aspekte
- > Kennzahlen für die Konzernsteuerung
- > Prozessoptimierung und IT-Unterstützung

HAUFE.

Verrechnungspreise im Konzern: Steuerrechtliche Gewinnverteilung und interne Steuerungsfunktion

- Verrechnungspreise sind ein zentraler Aspekt im Rahmen der Konzernbesteuerung. Sie haben aber auch große Bedeutung für die interne Steuerung und die Effizienz des Gesamtunternehmens.
- Vor dem Hintergrund der steuerlichen Dominanz ist es für Controller wichtig, die Grundprinzipien der Bestimmung steuerlich akzeptierter Verrechnungspreise zu kennen.
- Daneben haben Verrechnungspreise auch eine interne Steuerungsfunktion. Dabei geht es um die Gestaltung von internen Lieferbeziehungen an sich sowie um die Beeinflussung der Liefermengen.
- Der Beitrag zeigt, welche Aspekte Manager und Controller bei der Gestaltung von Verrechnungspreisen berücksichtigen müssen. Den Schwerpunkt bilden dabei die Anforderungen an die interne Steuerungsfunktion und deren Erfüllung in der Unternehmenspraxis.

Inhalt	Seite
1	Verrechnungspreise – nicht nur ein Steuerproblem 109
1.1	Ziele der steuerlichen Vorschriften 109
1.2	Arm's length principle als steuerlicher Maßstab 110
2	Steuerliche Verrechnungspreise 111
3	Höhere Effizienz als Ziel der innerbetrieblichen Leistungsverrechnung 114
3.1	Grundproblem: Information und Steuerung zwischen Betriebsteilen 114
3.2	Verrechnungspreise steuern Entscheidungen 116
4	Grenzen der Internen Leistungsverrechnung (ILV) 116
5	Aspekte der Leistungsverrechnung 118
5.1	Bezugsgrößen und Preise festlegen 118
5.2	Umgang mit Über- oder Unterdeckungen 119
5.3	Festlegung der Verrechnungspreismethode 121
6	Service Level Agreements 121
6.1	Gestaltungsregeln 122
6.2	Strukturverbesserungen 123

7	Marktpreise	124
7.1	Bedingungen für den Einsatz von Marktpreisen	124
7.2	Vorteile des internen Bezugs- und Lieferzwangs	124
7.3	Ziel: Effizienzvorteile gegenüber dem Markt realisieren ...	125
7.4	Was lässt sich pragmatisch umsetzen?	126
8	Zusammenfassung	127

■ **Der Autor**

Guido Kleinhietpaß ist Partner und Trainer der Controller Akademie AG, Gauting.

1 Verrechnungspreise – nicht nur ein Steuerproblem

1.1 Ziele der steuerlichen Vorschriften

Zurzeit scheint das Thema der Verrechnungspreise von Steuerabteilungen und Wirtschaftsprüfern dominiert zu sein. Grund dafür sind die fiskalischen Sanktionen bei Verstößen gegen gesetzliche Normen und Vorgaben. Angesichts der zu beobachtenden engeren Zusammenarbeit mit anderen Bereichen des Rechnungswesens kümmern sich Sparten- und Beteiligungs-, Werks- und Vertriebs-Controller zunehmend um eine ganzheitliche Beurteilung auch bei Verrechnungspreisen. Abbildung 1 zeigt wichtige Aspekte.

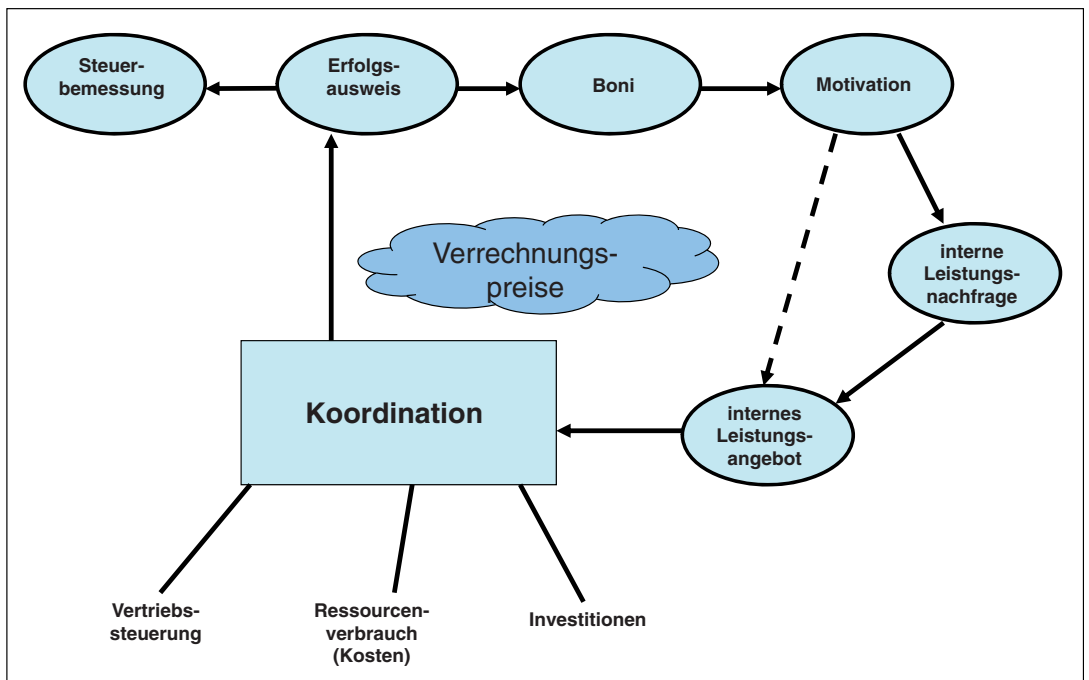


Abb. 1: Verrechnungspreisproblematik in der Übersicht

Bei der Wahl interner Verrechnungspreise besteht erheblicher Spielraum. Sowohl die Art als auch die Höhe des Verrechnungspreises können frei gewählt werden. Der Controller ist lediglich seinem „betriebswirtschaftlichen Gewissen“ unterworfen. Im Bereich der steuerlichen Verrechnungspreise sind unzählige Gesetze, Richtlinien, Erlasse, Verordnungen etc. zu berücksichtigen. Viele Länder orientieren sich weitgehend an den Empfehlungen der OECD, aber verbindlich sind allein die nationalen Vorgaben bzw. die zwischen den Ländern vereinbarten Doppelbesteuerungsabkom-

Steuerliche Sicht

men (DBA). Die jeweiligen Gesetzgeber möchten auf diese Weise verhindern, dass Steuereinnahmen im Inland durch geschickte Wahl der Verrechnungspreise gemindert werden. Alle Regeln dienen dazu, das sog. „Steuersubstrat“ zwischen den Ländern aufzuteilen bzw. für sich zu sichern. Für Controller, die aus einer internen Geschäftssteuerungslogik kommen, ist dieses enge gesetzliche Korsett oft ungewohnt und fremd. Grund genug, sich auch mit den Grundzügen aus steuerlicher Sicht zu beschäftigen.

1.2 Arm's length principle als steuerlicher Maßstab

Behandeln wie
einen „fremden
Dritten“

Die steuerliche Sicht basiert auf einer Vorgehensweise, die der innerbetrieblichen Logik zuwider läuft. Das steuerliche Grundprinzip für verbundene Unternehmen lautet „dealing at arm's length“. Das bedeutet, dass ein anderes Konzernunternehmen wie ein „fremder Dritter“ zu behandeln ist. Die Überlegung des Steuergesetzgebers beinhaltet, dass ein sog. „ordentlicher Kaufmann“ bei einem fremden Unternehmen nur Geschäfte durchführt, die ihm einen angemessenen Gewinn bringen. Ergibt sich bei einem konzerninternen Geschäft ein unangemessener Gewinn, dann vermutet der Fiskus, dass dies zur Ausnutzung des Steuergefälles zwischen verschiedenen Ländern geschieht. Ein Teil des Konzerns erleidet einen Nachteil. Der Konzern insgesamt erzielt jedoch einen Steuervorteil. Das ist sicher ein bedeutendes Motiv. Der Gedanke ignoriert aber, dass Konzerne nur aus dem Grund existieren, damit sie im Verbund anders agieren können (müssen?), als wären sie eigenständige Unternehmen. Wo wäre sonst der Vorteil für den Konzern und wo seine Existenzberechtigung? Das Gesamtgebilde funktioniert in sich anders als die Summe seiner Teile und erwirtschaftet dadurch, d.h. kausal, mehr als die Gesamtheit der Einzelunternehmen. Beschaffung, Logistik, Produktion, Absatz und der Bereich der Shared Service Center sind die wichtigsten Stichworte dazu. Konzerne müssen auch Entscheidungen treffen, die für das einzelne Unternehmen nachteilig sind. Genau das wird steuerlich nicht akzeptiert. Anders gesagt: Was dem Fiskus gefällt, muss für den Konzern nicht sinnvoll sein.

Parallelbetrieb

Einige Unternehmen führen darum parallel zwei Verrechnungspreissysteme.

- Einen steuerlich zulässigen Verrechnungspreis im Rahmen des Konzernabschlusses. Er dient dazu, fiskalische Sanktionen zu vermeiden bzw. im Rahmen der (oft geringen) gesetzlichen Spielräume die Steuerlast zu senken.
- Einen Verrechnungspreis zur Geschäftssteuerung und Bonifizierung der Manager über das interne Rechnungswesen, welcher nicht nach außen kommuniziert wird.

Ob sich parallele Systeme lohnen, ist situationsabhängig. Pauschal lässt es sich leider nicht bestimmen. Beginnen wir daher mit dem, was jede Firma haben sollte, sobald sie über Landesgrenzen hinweg tätig wird. Dann lässt sich eher einschätzen, ob die steuerliche Sicht für die interne Leistungsverrechnung (ILV) übernommen werden kann. Controllern, die sich erstmals mit der Materie befassen, finden in Kapitel 2 erste Hinweise. Die Darstellung der komplexen Sachverhalte ist daher bewusst vereinfachend gewählt.

2 Steuerliche Verrechnungspreise

Sofern sog. „verbundene Unternehmen“ über nationale Grenzen hinweg miteinander wirtschaftlich tätig werden, sind fiskalische Regeln zu beachten. Anders, als der Titel Verrechnungspreise vermuten lässt, sind nicht nur die Preise, sondern alle mit einer Transaktion verbundenen Konditionen, wie z.B. das Zahlungsziel, relevant. Auch der Begriff der Transaktion ist weit gefasst: Neben Gütern, Waren und Dienstleistungen gehören z.B. auch Adressüberlassung, IT-Unterstützung, Marketinghilfen, Markennutzung, Lizenzen oder Know-how-Transfer dazu.

Was fällt darunter?

Die steuerlichen Methoden der meisten Länder orientieren sich an den Empfehlungen der OECD. Um zu beurteilen, ob eine Methode zulässig für die vorliegende Transaktion ist, werden

Gesellschaftstypen

- die ausgeübten Funktionen,
- die übernommenen Risiken und
- die eingesetzten materiellen und immateriellen Wirtschaftsgüter

der beiden Konzernunternehmen verglichen. Als Ergebnis dieser Funktions- und Risiko-Analyse ergibt sich international üblich die Einteilung in **Routineunternehmen** und **Strategieträger**. Der deutsche Fiskus kennt zusätzlich noch den Gesellschaftstyp des **Mittelunternehmens**.

Aus dem Gesellschaftstyp wird ein Rückschluss auf die wirtschaftliche Lage, wie sie vermutlich bei Geschäften mit „fremden Dritten“ auftreten würde, gezogen.

- **Routineunternehmen** wird ein geringer, aber relativ stabiler Gewinn zugesprochen.
- **Mittelunternehmen** haben höhere Risiken und dem sollen auch höhere Chancen gegenüberstehen.
- Der **Strategieträger** erhält den verbleibenden Konzerngewinn, d.h. abzüglich der Anteile für Routine- und Mittelunternehmen. Bei ihm sind Risiken und Chancen am stärksten ausgeprägt und sein Gewinn weist damit potenziell die größten Schwankungen auf. Es ist im wahrsten Sinne des Wortes ein „Residualgewinn“.

Die OECD kennt nun „**transaktionsbezogene Methoden**“ und ...

- a) Preisvergleichsmethode: Comparable Uncontrolled Price Method (CUP)
Die Preisvergleichsmethode stellt auf den Preis ab, den zwei fremde Dritte untereinander vereinbart hätten. Allerdings wird diese Information in der Praxis nur in sehr seltenen Fällen zu ermitteln sein. Börsengeschäfte wären ein Beispiel.
- b) Wiederverkaufspreismethode: Resale Price Method (R- / RPM)
Die Wiederverkaufspreismethode soll dem konzerninternen Abnehmer der Leistung eine Marge ermöglichen, die ein fremder Dritter ebenfalls erzielen würde. Der Marktpreis abzüglich der Marge ergibt den Verrechnungspreis. Die Methode richtet sich damit an Vertriebsaktivitäten.
- c) Kostenaufschlagsmethode: Cost plus Method (C+)
Die Kostenaufschlagsmethode soll sicherstellen, dass die Produktion eine angemessene Marge erhält. Sie errechnet sich als „mark-up“ auf die Kosten. Auch hier richtet sich die Angemessenheit danach, was fremde Dritte untereinander vereinbart hätten.

... „**gewinnorientierte Methoden**“

- d) Geschäftsvorfallbezogene Nettomargenmethode: Transactional Net Margin Method (TNMM)
Die geschäftsvorfallbezogene Nettomargenmethode untersucht anhand von (passend zu definierenden) Kenngrößen, ob beide beteiligten Konzernteile eine angemessene Nettomarge aus einer Transaktion erzielen. Auch hier dient die Marge jeweils vergleichbarer unabhängiger Dritter als Referenz.
- e) Geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilungsmethode: Profit Split Method (PSM)
Die geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilungsmethode ermittelt zunächst den Gewinn aus den (relevanten) konzerninternen Geschäften, um diesen dann gemäß den geleisteten Beiträgen aufzuteilen. Dabei ist eine teilweise Vorabverteilung, z.B. für spezielle Funktionen, möglich.
- f) Gewinnvergleichsmethode: Comparable Profit Method (CPM)
Die Gewinnvergleichsmethode orientiert sich am Gesamtgewinn der jeweiligen Unternehmung. Dieser wird wiederum nach Renditekennziffern beurteilt, um die Vergleichbarkeit mit unabhängigen Dritten sicherzustellen. In den meisten Firmen wird es bei jeder Methode erforderlich sein, eine Datenbankanalyse durchzuführen.

Bezogen auf jede interne Transaktion ist die Angemessenheit der Verrechnungspreismethode zu begründen. Dabei sollte darauf geachtet

werden, dass sie aus Sicht aller beteiligten Länder zulässig sind. Sonst kann es passieren, dass für denselben Sachverhalt in zwei Ländern Steuern gezahlt werden müssen (Doppelbesteuerung). Beispielsweise ist die Gewinnvergleichsmethode in den USA, aber nicht in Deutschland zulässig. Genauso ist darauf zu achten, ob und in welcher Form Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) vorliegen. Neben den DBA und dem jeweiligen lokalen Steuerrecht empfiehlt es sich, die OECD-Richtlinie „Verrechnungspreise“ von 1995/99 und das OECD-Musterabkommen (seit 1963) zu beachten.

Aufgrund vorangegangener Urteile des Bundesfinanzhofs hat der deutsche Gesetzgeber 2003 eine grundlegende Reform im Bereich der Verrechnungspreise vorgenommen. Mit dem Steuervergünstigungsabbaugesetz (StVergAbG) wurden die Mitwirkungspflichten der Firmen (§ 90 AO) und die Schätzungsbefugnisse der Finanzverwaltung (§ 162 AO) erweitert. In der ebenfalls 2003 verabschiedeten **Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung** (GAufzV) werden die Aufzeichnungspflichten, d.h. die Dokumentation der tatsächlich realisierten Situation, des Steuerpflichtigen explizit herausgearbeitet. Danach müssen

1. die Art des Zustandekommens (Sachverhaltsdokumentation) und
2. die Fremdüblichkeit der angesetzten Verrechnungspreise (Angemessenheitsdokumentation)

dokumentiert werden. Die Dokumentation muss dabei erkennbar das ernsthafte Bemühen der Firma widerspiegeln, einem sachkundigen Dritten in angemessener Zeit einen Einblick zu verschaffen. Andernfalls können die resultierenden finanziellen Konsequenzen gravierend ausfallen.

Achtung: Controller sollte Dokumentation begleiten

Das Fehlen bzw. die Unverwertbarkeit einer Dokumentation können genauso bestraft werden, wie die verspätete Vorlage (in Ausnahmefällen sogar die verspätete Erstellung). Daraus folgt, dass insbesondere der Beteiligungs-Controller auf eine vollständige und aktuelle Dokumentation für alle internen Transaktionen drängen sollte. Das sollte stets im engen Kontakt zur Steuerabteilung geschehen!

Angesichts dieser Strafen verwundert es nicht, dass gegenwärtig der Fokus vieler Unternehmen auf dem steuerlichen Aspekt der Verrechnungspreise liegt. Das sollte aber nicht darüber hinwegtäuschen, dass Strafen zwar das Ergebnis schmälern, aber die Vermeidung von Strafen noch keines schafft. Anders ausgedrückt: Die Vermeidung von Strafen, d.h. die Einhaltung steuerlicher Verrechnungspreisvorschriften, ist nur eine Teilaufgabe, um gute Renditen zu erzielen.

Aufzeichnungspflichten

Koordinationsfunktion Die Koordinationsfunktion von Verrechnungspreisen verlangt, dass diese der Zielerreichung dienen und den Ressourceneinsatz auf das nötige Maß begrenzen. Da sich der Fiskus nur dafür interessiert, wie sich das Steuersubstrat auf die beteiligten Länder aufteilt, könnte man die Situation mit „Kuchen backen“ vergleichen.

Beispiel: „Kuchen backen“ mit Verrechnungspreisen

- **Steuerliche Verrechnungspreise** teilen einen gebackenen Kuchen auf die verschiedenen Länder auf.
- **Interne Verrechnungspreise** haben dagegen das Ziel, mit den vorhandenen Ressourcen beim nächsten Mal einen größeren Kuchen zu backen.

Die Unternehmen, die neben den steuerlichen Verrechnungspreisen parallel noch interne Verrechnungspreise zur Bonifizierung der Manager verwenden, machen einen zweiten schwierigen, aber oftmals notwendigen Schritt. Firmen, deren Geschäft innerhalb nationaler Grenzen bleibt, können sich folglich ganz auf die Frage der Effizienz durch interne Leistungsverrechnung konzentrieren.

3 Höhere Effizienz als Ziel der innerbetrieblichen Leistungsverrechnung

Wenn wir Controller uns bemühen, die Effizienz zu verbessern, dann besteht eine grundlegende Möglichkeit darin, Prozesse effizienter zu gestalten. Automatisierung, Kompetenzbündelung an ausgesuchten Standorten, Shared-Service-Center-Gründungen bis hin zur Standortverlagerung waren große Themen der vergangenen Jahre. Weitere Effizienzgewinne werden immer schwieriger. Als konsequente Weiterentwicklung des Themas fragen Unternehmen zunehmend, wie häufig und in welcher Qualität die verschiedenen internen Leistungen benötigt werden. Die Intention ist klar: Wenn weniger (aufwendige) interne Leistungen benötigt und damit erstellt werden, dann sinken die Kosten.

3.1 Grundproblem: Information und Steuerung zwischen Betriebsteilen

Auswirkungen sichtbar machen Zentral lässt sich schlecht beurteilen, wie die konkreten Bedürfnisse einzelner dezentraler Abteilungen beschaffen sind. Weder die benötigte Menge einer Leistung noch deren Ausgestaltung lässt sich exakt ermitteln. Der Informationsbedarf wäre extrem. Vielfach würden dezentrale Abteilungen ihren Informationsvorsprung nutzen, sodass die

Zentrale auf Basis von unzureichenden und falschen Informationen entscheiden müsste. Allenfalls könnte zentral festgelegt werden, dass bestimmte Leistungen nicht mehr (oder nur reduziert) nachgefragt werden dürfen. Ohne die Kenntnis über die verbundenen Auswirkungen, ist die Entscheidung aber sehr schwierig. Das hat schon *Schmalenbach* erkannt, als er im Jahr 1903 den Begriff „Verrechnungspreis“ prägte:

„Selbst wenn es möglich wäre, jedem Unterbetrieb, jeder Werkstätte nur ganz zuverlässige Betriebsführer zuzuteilen, so würde doch das Zusammenarbeiten an dem Mangel leiden, dass dem Leiter des Unterbetriebes die Übersicht über das Ganze, dem Leiter des Gesamten dagegen die Einsicht in das Einzelne fehlt. Und hier gibt es nur einen Ausweg: die einzelnen Teile des Betriebes müssen in einen rechnerischen Verkehr treten. Und diese Rechnung muss sich der Bewertung der gegenseitigen Leistungen bedienen. Und so entsteht hier ein eigenartiger Preis: Der Verrechnungspreis.“¹

Damit kann zugleich ein häufiges Missverständnis über den Begriff „Verrechnungspreis“ ausgeräumt werden. Der Begriff wurde nicht von der OECD geprägt, sondern einige Jahrzehnte früher von *Schmalenbach*. Darum ist der Begriff Verrechnungspreis auch nicht auf „grenzüberschreitende Lieferungen und Leistungen innerhalb verbundener Unternehmen“ begrenzt, wie mancherorts zu lesen ist. Mit mindestens dem gleichen Recht dürfen wir Controller den Begriff ebenfalls für uns in Anspruch nehmen. Angesichts der Begriffsvielfalt in Unternehmen und in der Fachliteratur (Transferpreise, Knappheitspreise usw.) kann von „richtig oder falsch“ vermutlich nicht mehr geredet werden. Wichtiger ist, den Begriff innerhalb der Firma einheitlich zu verwenden.

Die Aussage, dass Verrechnungspreise die Steuerlast beeinflussen, ist immer noch richtig, wenn auch in der Bedeutung stark abnehmend. Die weitere Aussage, dass Verrechnungspreise die Gewinnhöhe nicht beeinflussen, ist schlicht falsch. Es geht nicht nur darum, an welcher Stelle Gewinne ausgewiesen werden, es ist eben keine Verteilung eines gegebenen Gewinns:

- Verrechnungspreise beeinflussen die Nachfrage nach internen Leistungen, das verändert die Kosten.
- Verrechnungspreise können Vertriebsverhalten beeinflussen, das verändert den Ertrag.

Umso bedauerlicher ist es, wenn Controller Verrechnungspreise allein der Finanz- und Steuerabteilung überlassen.

Verrechnungspreise beeinflussen den Gewinn

¹ Zitiert nach Pfaff, Dieter; Pfeiffer, Thomas, „Verrechnungspreise und ihre formaltheoretische Analyse: Zum State of the Art – Ist das Dilemma der pretialen Lenkung wirklich ein Dilemma?“ in DBW 64 (2004), S. 296-319.

3.2 Verrechnungspreise steuern Entscheidungen

Es geht also um die Frage, wie selbstständige Einheiten innerhalb eines größeren Ganzen gesteuert werden können. Das Ziel ist seit *Schmalenbach* gleich geblieben: knappe Ressourcen effizient einzusetzen. Darum lautet die Hauptaufgabe, Leistungen im Konzern durch die Nachfrage zu steuern („controllen“), d.h. anzubieten oder zu begrenzen. Indem dies über einen Preis geschieht, werden hierarchische Entscheidungen reduziert und der Markt als Koordinationsinstrument in die Firma eingeführt. Nur wenn der Nutzen größer ist als die Kosten in Form des Verrechnungspreises, wird die Leistung nachgefragt. Mit steigendem Preis sinkt die Nachfrage, weil bei immer weniger Abteilungen der Nutzen überwiegt. Der Verrechnungspreis steuert damit wirksam die Nachfrage der Leistungsnehmer.

Schmalenbachs Idee scheint damit bestechend einfach: Mangels „Allwissenheit“ der Zentrale soll die Koordination einzelner Bereiche dezentral und damit eigenverantwortlich durchgeführt werden. Die Weiterführung dieses Gedankens wird heute mit Center Organisation bezeichnet. Jeder Manager maximiert seinen Nutzen/Bonus und handelt dazu gemäß den Erfordernissen vor Ort. Damit de facto vorhandene Spielräume nicht zur Durchsetzung eigener Abteilungsinteressen genutzt werden, braucht es flankierend passende Zielmaßstäbe und Verrechnungspreise.

Tipp: Umlagen sind kein Ersatz

Es soll nur der Vollständigkeit halber erwähnt werden, dass es einer der weit verbreiteten Irrtümer ist, dass Umlagen den gleichen Effekt erzeugen wie Verrechnungspreise. Das exakte Gegenteil ist der Fall. Aber das führt zu einem anderen Thema.

4 Grenzen der Internen Leistungsverrechnung (ILV)

Verrechnungspreise simulieren einen „Markt in der Firma“, weil höhere Preise die Nachfrage nach internen Leistungen begrenzen sollen. Es muss vorab klar sein, dass dies nur einer von mehreren Wegen ist, um eine effiziente Steuerung der Organisation zu erreichen.

Alles über die Nachfrage steuern?

Viele Probleme können nicht über einen Marktmechanismus gelöst werden. So sollen manche Leistungen gar nicht über Nachfrage gesteuert werden. Dazu zählen beispielsweise die Innenrevision oder der Werkchutz. Weiter wäre zu prüfen, ob ein höherer Preis wirklich zu weniger Nachfrage führt. Das Sekretariat benötigt einen PC-Arbeitsplatz. Daran würde auch eine Preiserhöhung durch die EDV nichts ändern. Mit diesen beiden Überlegungen scheiden eine ganze Reihe interner Leis-

tungen bereits als Anwendungsfall für Verrechnungspreise aus. Letztlich stellen Verrechnungspreise ein System dar, in dem der Nutzer nach dem Prinzip der Inanspruchnahme bezahlen muss. Es will also überlegt sein, welche Abteilungen „der Art nach“ geeignet sind, ihre Leistungen über Verrechnungspreise den internen Kunden in Rechnung zu stellen, und wo zugleich die Höhe des Verrechnungspreises wirksam ist.

Tipp: Interne Kosten trotzdem verrechnen

Es ist trotzdem sinnvoll, die anfallenden PC-Kosten zu verrechnen. Die Kostenzuordnung wird genauer und damit die Basis der Kalkulation. Es geht nicht immer nur um Effizienz.

Darüber hinaus sollte eine Leistung „der Höhe nach“ zur Verrechnung geeignet sein. Die Kostenpositionen müssen bedeutsam genug sein, dass eine angemessene Kosteneinsparung erwartet werden kann; schließlich verursacht die Einführung eines Verrechnungspreis-Systems Mühe. Gewichtigkeit

Beispiel: Verrechnungspreis für einen Locher?

So wurde in einem Unternehmen darüber diskutiert, „warum der Preis für den Locher bei der Büromaterial-Ausgabe so hoch sei?“ Zwei Vertreter der Sparte als Kunden und zwei Mitarbeiter des Service Centers konnten darüber fast eine halbe Stunde diskutieren. Das ist ein typisches Erlebnis bei der erstmaligen Einführung von Verrechnungspreisen. Weil das große Ganze so schwer überschaubar und damit schwer nachprüfbar ist, klammert man sich schnell an Details. Dort fühlt man sich kundig. Hätte man sich streng an die beiden Kriterien „der Art und der Höhe nach“ gehalten, dann wäre die Diskussion wohl unterblieben.

1. Die Nachfrage nach Lochern soll nicht eingeschränkt werden, denn sonst müsste man wohl „Abteilungs-Locher“ einführen. Schon hier merkt man, dass die Diskussion widersinnig ist.
2. Ein Locher wird immer dann nachgeordert, wenn ein neuer Mitarbeiter kommt. Darauf hat die Höhe des Verrechnungspreises keinen Einfluss.
3. Man hätte sich fragen können, wie viele Locher in der Sparte in einem Jahr neu von der Materialausgabe bezogen werden? Selbst wenn man als Kunde einen besseren Preis bei der Materialausgabe verhandelt hätte, wären die Kosten für die Verhandlung vermutlich höher ausgefallen als die Ersparnis. Ganz abgesehen davon, dass diese Ersparnis nur aus Abteilungssicht existiert. Für das Gesamtunternehmen ist es ein Nullsummen-Spiel.
4. Auch der Verweis auf externe Marktpreise wie z. B. einen Bürofachmarkt ist letztlich ein gedanklicher Irrweg. Bereits die Vorstellung, jeder Mitarbeiter würde sich seine Locher, Bleistifte, Radiergummis usw. selber während der Arbeitszeit beschaffen, die Rechnung einreichen und auf seine Kostenstelle kontieren lassen, ist so abwegig, dass man es kaum aufschreiben mag.

Trotzdem findet man in vielen Unternehmen nicht nur solche Diskussionen, sondern auch die Verbuchung einer einzelnen Packung Stifte.

Als Beobachter fragt man sich unwillkürlich, ob die Firma bereits in allen anderen Fragen derart effizient geworden ist, dass sie sich nun solchen Kleinigkeiten zuwendet oder ob es ihr immer noch so gut geht, dass der enorme Aufwand nicht hinterfragt wird. Das hat mit sinnvoller Verrechnung nichts zu tun.

Auch die Firmengröße ist zu betrachten. In ganz kleinen, oft noch vom Eigentümer geführten Unternehmen hat der Chef die nötige Übersicht. Er kann anordnen, welche internen Leistungen in welchem Umfang erbracht werden müssen. Eine interne Leistungsverrechnung bringt dort keinen Nutzen, verursacht aber erheblichen Aufwand. Unter dem Aspekt „Effizienz in eigener Sache“ sollte die ILV dort unterbleiben. Mit steigender Größe und Komplexität der Organisation, insbesondere bei einer Matrix-Organisation mit mehreren Sparten, überwiegt der *Schmalenbach'sche* Gedanke, dass die „Bewertung der gegenseitigen Leistungen“ zur Koordination erforderlich wird.

5 Aspekte der Leistungsverrechnung

5.1 Bezugsgrößen und Preise festlegen

Wenn entschieden wurde, dass die Verrechnung grundsätzlich sinnvoll ist, dann muss festgelegt werden, wovon die Höhe der verrechneten Kosten abhängt. Die Motivationsfunktion der Kostenverrechnung resultiert aus der Anbindung an den Zielmaßstab. Im Sinne des Management by Objectives sollte der Zielmaßstab (allein) durch die Handlungen des Managers beeinflussbar sein. Während eines Budgetjahres gilt deshalb:

Verrechnete Kosten = Ist-Leistungsmenge x Standard-Verrechnungspreis

Tabelle 1 gibt einige Beispiele, wie Firmen dieses Prinzip umgesetzt haben.

Leistung	Bezugsgröße (im Ist gemessen)
Projektarbeit	Geleistete Stunden
PC-Arbeitsplätze	Eingerichtete Plätze
Datensicherung	In Anspruch genommene Megabyte
Raumkosten	Genutzte Quadratmeter
Lagerlogistik	Lager-Picks, Palettenbewegungen
Transportlogistik	Gefahrene (Tonnen-)km
Personalabteilung	Lohn-/Gehaltsabrechnungen

Leistung	Bezugsgröße (im Ist gemessen)
Inhouse-Consulting	(halbe) Beratungstage
Buchhaltung	Durchgeführte Buchungen
Instandhaltung	Geleistete Reparaturstunden
Kantinenzuschuss	Ausgegebene Essen
usw.	

Tab. 1: Beispiele für Leistungsmengen in der Verrechnung

Es fällt auf, dass sich gerade im Bereich der Service Center die durchgeführte Aktivität geradezu als Leistungseinheit anbietet. Die Nähe zur Prozesssicht drängt sich auf. Das ist nicht mit der Prozesskostenrechnung gleichzusetzen. Für viele Services ist sie jedoch nützlich, wenn sie für andere Zwecke bereits vorhanden ist. Falls nicht, sollten möglichst solche Größen verwendet werden, die wenig Erhebungsaufwand bedeuten. Am besten verwendet man Größen, die für andere Zwecke bereits im EDV-System verfügbar sind. Es wäre doch Ironie, ein System zur Effizienzsteigerung aufzubauen, das extreme Ressourcen zur Selbststeuerung verschlingt.

Aktivität als
Leistungseinheit

Die Preisliste des Service Centers wird analog der Speisekarte im Restaurant gehandhabt: Der ausgewiesene Preis gilt und kann nachträglich nicht geändert werden.

Preise bleiben
konstant

5.2 Umgang mit Über- oder Unterdeckungen

Die Neuverhandlung von Preisen findet im Regelfall erst mit dem nächsten Budget statt. Der Nachfrager steuert seine Kosten dann ausschließlich über die nachgefragte Menge. Aber was wäre, wenn die nachgefragte Leistungsmenge geringer ausfällt als erwartet und nicht alle Kosten weiterbelastet werden? Die Differenz hat beim Service Center zu verbleiben. Das Service-Center wird dagegen verlangen, dass es sich im Rahmen der Verrechnung „auf null entlasten“ darf. Als erste Begründung hört man manchmal, dass alle Kosten wieder hereinverdient werden müssen. Das stimmt, ist aber Aufgabe der Kalkulation und also ein komplettes Missverständnis in der Argumentation. Als zweite Begründung wird oft angeführt, die Kosten könnten ja nicht auf der Kostenstelle verbleiben. Das ist nur scheinbar richtig. Selbstverständlich müssen alle Kosten in der Ergebnisrechnung auftauchen. Das ist aber keine Begründung dafür, dass die Kosten den Umweg über eine andere Kostenstelle nehmen müssen. Es macht weniger Arbeit, verbleibende Kosten des Service Centers direkt in der Ergebnisrechnung abzubilden.

Unterdeckungen
werden direkt in
die Ergebnis-
rechnung
übernommen

Die Ergebnisrechnung beinhaltet damit Posten, die direkt von einer Kostenstelle in die Ergebnisrechnung gebracht werden: das sind alle Kosten von Cost Centern. Außerdem zeigt sie Posten, die mittels einer internen Leistungsverrechnung als sekundäre Kosten von einer Kostenstelle zu einer anderen weiter belastet wurden und darum nicht beim Leistungsersteller, sondern beim Leistungsnehmer ausgewiesen werden. Das umfasst einerseits die Fertigung und andererseits alle Service Center. Die bisherigen Überlegungen sind in Abb. 2 zusammengefasst.

	SGE 1	SGE 2	SGE 3	Summe
Netto-Erlöse	x	x	x	x
- Standard -Produktkosten d. Absatz	x	x	x	x
= Deckungsbeitrag I	x	x	x	x
- direkte Strukturkosten der SGE und ILV (= sekundäre Kosten)	x	x	x	x
= Deckungsbeitrag II	x	x	x	x
Produktion { Produktkosten Strukturkosten				X + X
Service Center (Strukturkosten)				x
Cost Center und GF (Strukturkosten)				x
Ergebnis (z. B. als „ROCE-Ziels“ etc.)				x

	♦ Abw. zu Stand-Proko → nicht SGE-dir. Strukturkosten	→ X + X
■ nicht SGE-direkte Strukturkosten & Abw. zum Standard	→	→ x
■ nicht verrechnet; nicht umgelegt	→	→ x

Abb. 2: Spartenergebnisrechnung mit Verrechnung – State of the Art

Abbildung 2 verdeutlicht nicht nur die bisherige Diskussion, sondern beantwortet zugleich die noch offene Frage, wie in der klassischen Sicht der „interne Preis“ für die am Markt zu verkaufenden Produkte und Dienstleistungen festgelegt wird: nämlich mit Standard-Produktkosten. Der Zusatz „Standard“ gehört zu fairen Zielmaßstäben. So bleiben die verschiedenen Rechnungswesen-Elemente zueinander konsistent! Deshalb sollte die ILV hiervon möglichst nicht abweichen. Das bedeutet zugleich einen Bruch mit dem Steuerrecht. Konsistenz ist wichtiger als Harmonisierung des Rechnungswesens.

5.3 Festlegung der Verrechnungspreismethode

Es gibt so viele verschiedene Methoden zur Bestimmung interner Verrechnungspreise, wie es Zwecke oder Abteilungen gibt. Tab. 2 enthält eine weitere Übersicht über die wichtigsten internen Varianten:

Kostenorientiert	Marktpreisorientiert	Sonstige
Produktkosten	Unkorrigierte Marktpreise	Service Level Agreements (SLA)
Produktkosten plus getrennte anteilige Strukturkosten je Monat	Marktpreise korrigiert bzgl. Beschaffungsnebenkosten, Vertriebs- und Marketingkosten, Sonderkonditionen	Knappheitspreise (inkl. Opportunitätskosten)
Voll- bzw. Selbstkosten	Unkorrigierte Listenpreise	Duale (doppelte) Verrechnungspreise
Selbstkosten plus Gewinnanteil	Listenpreise korrigiert bzgl. Beschaffungsnebenkosten, Vertriebs- und Marketingkosten, Sonderkonditionen	Gewinnpooling

Tab. 2: Wichtige Varianten der internen Leistungsverrechnung²

Zwei in der Praxis häufig zu findende Varianten sind die Orientierung an Marktpreisen („korrigierte Marktpreise“) und sog. Service Level Agreements (SLAs) – eine Verhandlungslösung. Letztere sollen im Folgenden etwas näher betrachtet werden.

6 Service Level Agreements

Wenn der Markt vom Prinzip her geeignet ist, wirtschaftliche Vorgänge effizient zu koordinieren, dann ist die Übertragung von Marktmechanismen in die Firma einer Prüfung wert. Wie am externen Markt auch, gibt es auch in der Firma unterschiedliche Anforderungen an die Qualität interner Services. Interne Leistungsvereinbarungen erlauben den dezentralen Bereichen, die von ihnen benötigten Eigenschaften der internen Leistung bzw. des internen Produkts mit dem Service Center auszuhandeln. Manche Unternehmen haben Sorge vor langen Verhand-

Auch Qualität und Mengen vereinbaren

² In Anlehnung an Coenenberg, A. G. (2003).

lungen und erheblichem Streitpotenzial. Das muss aber nicht sein. Aus der praktischen Übung heraus gibt es eine ganze Reihe Empfehlungen, um Service Level Agreements (SLAs) zielgerichtet und effizient einzusetzen. Der Verband der Chemischen Industrie hat bereits Ende der 90er Jahre Empfehlungen zu Leistungsvereinbarungen veröffentlicht. Ungezügelter interne Märkte sind genauso wenig wünschenswert, wie das bei externen Märkten gilt.

6.1 Gestaltungsregeln

Die wichtigsten Regeln lauten in Kurzform:

- **Verhandlungshäufigkeit:** Regelmäßig wiederkehrende Leistungen werden im Rahmen der Planung (Budgetjahr) vom Abnehmer angefragt. Projekte und einmalig benötigte Leistungen werden bei Bedarf angefragt. Innerhalb des Budgetjahres findet keine Nachverhandlung über den Leistungskatalog statt.
- **„Last Call“-Regel:** Es dürfen externe Angebote vom Markt eingeholt werden (nicht bei Unterauslastung!). Diese sind dem internen Anbieter vorzulegen, damit er ein Angebot abgeben kann. Bietet er den gleichen Preis, dann muss der Leistungsabnehmer intern beziehen (Abnahmezwang).
- **Unterauslastungs-Regel:** Im Falle freier interner Kapazitäten ist die abnehmende Einheit verpflichtet, die Leistung intern zu beziehen (Abnahmezwang). Der Bezugspreis ist dann maximal der Marktpreis. Sofern kein Marktpreis existiert, sind es (mindestens) die Produktkosten.
- **Einheitspreis-Regel:** Der Anbieter darf preislich nicht zwischen verschiedenen internen Abnehmern unterscheiden. Eine Leistungsart kostet für alle internen Abnehmer gleich viel („Meistbegünstigung“). Eine Preissenkung wird automatisch auf alle Abnehmer übertragen. Lediglich Preise, die aus Take-or-pay-Verträgen stammen, werden nicht übertragen.
- **Schlichtungs-Regel (Eskalations-Regel):** Kommt es zwischen Leistungserbringer und -abnehmer zu Streitpunkten, muss die nächsthöhere Hierarchieebene das Problem lösen. Alternativ kann eine neutrale Instanz, z. B. die Controlling-Abteilung, als Schlichter eingesetzt werden.
- **Interne Priorität:** Bietet der Leistungserbringer auch am externen Markt an, so ist er verpflichtet, interne Leistungsabnehmer in den Dimensionen Preis, Qualität und Zeit mindestens so gut wie externe Nachfrager zu behandeln.

- **Leistungskatalog (Verhandlungsgegenstand):** Der Katalog enthält verschiedene Leistungsarten, deren Qualitäten (wie z.B. zeitliche und inhaltliche Toleranzen), die Preise je Leistungsart und eine Orientierung zur geplanten Menge.

Sofern der Abnehmer eine feste Mengenzusage macht, ist er auch daran gebunden. Er zahlt in diesem spezifischen Fall auch bei Nicht-Abnahme („take or pay“). Im Gegenzug kann er Sonderkonditionen aushandeln.

Bereits mit diesen wenigen Regeln lässt sich der Vereinbarungsprozess sehr effizient gestalten. Da außerdem beide Seiten nur Sachverhalte vereinbaren, mit denen sie „leben können“, d.h. ggf. den eigenen internen und externen Kunden vertreten können, werden auch die Leistungsqualität und die Leistungsmenge beeinflusst. Die Veränderung der Leistungsqualität ist sogar ein Schritt über die reine Effizienz hinaus. Es geht nicht mehr nur um den minimalen Ressourceneinsatz zur Erbringung einer definierten Leistung, vielmehr wird damit deren Effektivität berührt, d.h., die Ausprägung der Leistung wird verändert. Darum wundert es nicht, dass es eine Reihe ergänzender Empfehlungen, z.B. zur Strategiekonformität, gibt, die den Vereinbarungsprozess der SLAs sinnvoll abrunden.

Effektivität der Leistung beeinflussen

6.2 Strukturverbesserungen

Meist werden sich in diesem Prozess auch Strukturen verändern, was nicht als Nachteil aufgefasst werden darf. Ein prominentes Beispiel ist die bei vielen Konzernen eingeführte Variante, die IT-Leistungen mittels sog. „Tickets“ zu erfassen, zu bearbeiten und auch in Rechnung zu stellen. Die organisatorische Änderung schafft zunächst einmal Mehraufwand, insbesondere verlangt sie nach geeigneter Software-Unterstützung. Sie basiert auf einem vordefinierten Leistungskatalog, der die absolut überwiegende Anzahl der internen IT-Services abdeckt. Aus diesem können die Abteilungen wählen. Nur besondere Wünsche müssen noch angefragt und aufwendig verhandelt werden. Das hält den Prozess einfach und hilft ihn zu automatisieren. Erst durch die Verwendung von Leistungskatalogen lässt sich die Verrechnung jeder einzelnen Leistung mit der Ist-Menge rechtfertigen und durchführen. Im Verlauf mehrerer Jahre bleiben die allermeisten Leistungen konstant. Nur der Preis muss bzw. kann einmal jährlich im Rahmen der Budgetplanung neu angepasst werden.

Einsatz eines Ticket-Systems

Das Beispiel der IT-Tickets zeigt zugleich ein wichtiges Grundprinzip aller Verrechnung: Es sollte sich um regelmäßig wiederkehrende Leistungen/Prozesse/Produkte handeln. Der Verhandlungsaufwand hält sich darum nach der Einführungsphase in sehr engen Grenzen.

7 Marktpreise

7.1 Bedingungen für den Einsatz von Marktpreisen

Schwieriger, als zu vermuten wäre

Wegen der Nähe zur steuerlichen „Resale minus“-Methode („Marktpreis minus“) erfreut sich das Marktpreis-Verfahren in der Praxis ebenfalls größerer Beliebtheit. Die betriebswirtschaftliche Logik, die den „korrigierten Marktpreisen“ zugrunde liegt, ist mit der steuerlichen Logik eng verwandt. Warum ist es aber problematisch, wenn ein Marktpreis unkorrigiert auf die Firma übertragen wird? Auf den ersten Blick scheint es natürlich, den/einen Marktpreis als Verrechnungspreis zu verwenden, weil doch ein „interner Markt“ angestrebt wird. Oft wird behauptet, dass Marktpreise zum optimalen Ergebnis führen. Das stimmt grundsätzlich, aber genauso wichtig ist es dabei, auf die dazu erforderlichen fünf Bedingungen hinzuweisen:³

1. Interner Kunde und interner Lieferant haben (unbeschränkten) Zugang zum Markt.
2. Externe und interne Leistung sind äquivalent und es existiert ein einheitlicher Marktpreis.
3. Die interne Leistung kann auf dem externen Markt unbeschränkt abgesetzt oder zugekauft werden.
4. Der Verrechnungspreis bildet alle internen Verbundvorteile (-nachteile) als Korrektur zum Marktpreis rechnerisch ab. Nicht rechnerisch abbildbare Verbundeffekte gibt es nicht.
5. Der Verrechnungspreis wird schwankenden Marktpreisen auf dem externen Markt angepasst. Ausnahme sind kurzfristige Kampfpreise auf dem externen Markt.

Wenn diese fünf Voraussetzungen erfüllt sind, führt der Marktpreis (als Verrechnungspreisvariante) zum optimalen Konzernergebnis. Der interessierte Leser findet das vielfach in der Literatur erläutert. Darum soll auf ein Beispiel verzichtet werden. Ohnehin wäre das nach Ansicht des Autors eine akademische Übung und ginge am Problem vorbei: Wann sind diese fünf Voraussetzungen erfüllt? Fast nie! Daher besteht zu Recht die Befürchtung, dass auch der Marktpreis das optimale Konzernergebnis nicht sicherstellen kann. Zumindest nicht in der obigen Form.

7.2 Vorteile des internen Bezugs- und Lieferzwangs

Diese Erkenntnis ist der Grund dafür, dass in manchen Konzernen der Zwang zur internen Lieferung oder zum internen Bezug gilt. Bei

³ Vgl. ausführlich Coenberg (2003), S. 527.

optimalen Voraussetzungen wäre das nicht nötig. Der Zwang zum internen Bezug bzw. der internen Lieferung der Leistung wäre bei Gültigkeit der fünf Voraussetzungen sinnlos. Aber weil die Voraussetzungen in der Praxis nicht optimal sind, ist ein interner Liefer- oder Bezugszwang kurzfristig meist sinnvoll. Die Beschneidung dezentraler Kompetenzen kommt jedoch zugleich dem Vorurteil durch die Zentrale entgegen, dass der interne Bezug grundsätzlich, d.h. immer, vorteilhaft sei. Der Gedanke mag zutreffend sein (z.B. bei Unterauslastung). Mittelfristig werden damit Kapazitätsanpassung und Vermarktung außerhalb des Konzerns ignoriert.

Besonders interessant wird die Problematik dadurch, dass ein Unternehmen eine effizientere Lösung als der Markt erzeugen muss. Das ist die Existenzbegründung eines Konzerns. Wo Zwang ausgeübt werden muss, da scheint es um den Vorteil schlecht bestellt zu sein! Die Vorteile müssten sich doch in einer Korrekturrechnung zum Marktpreis darstellen lassen. Andernfalls wäre es mittelfristig vielleicht doch besser, die Leistung extern zu beziehen, weil die Tätigkeit weder Kernaufgabe noch Kernkompetenz des Konzerns ist. Das spräche für Outsourcing. Leider sind Verrechnungspreise dafür nur ein Indikator. Einiges bliebe zu prüfen, um es in eine Investitionsrechnung einfließen zu lassen. Das ist nicht frei von Tücken.

Ist das Service Center dagegen wettbewerbsfähig, lautet die Aufgabe, den Vorteil aufzuzeigen, den die interne Kunden-Lieferanten-Beziehung bietet (Transparenz) und dann einen Anreiz zu setzen, diesen Vorteil zu nutzen (Motivation). Dann wäre kein Abnahmezwang mehr nötig, weil jeder Manager so handelt, wie es seinen Bonus erhöht. Aber jetzt ergibt sich bei unkorrigierten Marktpreisen ein Dilemma: Gerade weil der Marktpreis gleich dem internen Verrechnungspreis ist, setzt der Marktpreis keinen Anreiz, die Leistung intern zu beziehen.

7.3 Ziel: Effizienzvorteile gegenüber dem Markt realisieren

Es zeigt sich nun, warum *Schmalenbach* im eingangs zitierten Text (siehe oben) den Verrechnungspreis als einen „eigenartigen Preis“ bezeichnete. Das gilt auch, wenn man das Zustandekommen des Marktpreises näher betrachtet: Verhandlungszeitpunkt, Marktmacht, Qualitätsniveau der Leistung usw. ließen sich diskutieren. Insbesondere der letztgenannte Punkt spiegelt das genaue Gegenteil der vorher vorgestellten SLAs. Durch die Einschränkung des Verhandlungsspielraums auf null wird der Prozess der Internen Leistungsverrechnung auf die Rechnung reduziert. Die zentrale Vorgabe des Marktleistungsniveaus ist immer dann gerechtfertigt, wenn die Effizienz des internen Prozesses stärkere Bedeutung hat

als die individuelle Entscheidung der Abteilung über die Ausprägung des Produkts oder der Dienstleistung.

Aus dem Gesagten (und dem nur Angedeuteten) folgt, dass unveränderte Marktpreise keine gute Lösung darstellen. Zudem wäre es ein Zeichen von Ineffizienz, wenn die Leistung intern so teuer erstellt würde, wie sie extern zu bezahlen wäre. Im Rahmen dieses Aufsatzes soll die Diskussion über Marktpreise und Effizienz aber abgekürzt werden. Als gute Näherung hat sich in der Praxis bewährt, den Kostenvorteil des internen Leistungsbezugs (sofern vorhanden) rechnerisch abzubilden.

7.4 Was lässt sich pragmatisch umsetzen?

Wenn dieser Kostenvorteil in einen korrigierten Marktpreis übersetzt wird, dann besteht für die Nachfrager ein Anreiz, die Leistungen intern zu beziehen. Das wäre dann beim Service Center oder, im Fall von Zwischenprodukten, bei der Produktion einer anderen Sparte. Alle Kosten, die intern nicht anfallen, sind dann vom Marktpreis abzuziehen, Mehrkosten wären hinzuzurechnen. Das fängt mit anteiligen Promotions- und Vertriebskosten an. Sie treten beim externen Anbieter auf, vermutlich aber nicht bei unserem Service Center, zumindest aber in geringerer Höhe. Auch die Deckung anteiliger Strukturkosten für zentrale Cost Center (z.B. Revision, GF) kann herausgerechnet werden. Außerdem wird meist der anteilige Gewinn, der im Preis externer Service-Anbieter enthalten ist, herausgerechnet. Schließlich erzeugt Intercompany-Aktivität kein Ergebnis und soll daher auch keines künstlich ausweisen. Vereinfachend kann man sich an der Umsatzrendite orientieren. Die Positionen der Rechnung zeigt Abb. 3.

	Marktpreis
-	entfallende Vertriebskosten der Vorstufe
-	entfallende Marketingaufwendungen der Vorstufe
-	entfallende Beschaffungskosten (inkl. Nebenkosten)
+	hinzukommende Beschaffungskosten (dto.)
(-)	anteiliges Gewinnziel)
=	„korrigierter Marktpreis“

Abb. 3: Marktpreiskorrektur der ILV

Die Produktion ist für den Ansatz korrigierter Marktpreise sogar besser geeignet als im Service-Center, weil der Vorteil des internen Leistungsbezugs stärker ist. Meist wird ein intern verwendetes Produkt geringeren Aufwand verursachen als die Verkaufsprodukte. Es durchläuft aufgrund

seiner Natur, Vorprodukt zu sein, oft weniger Arbeitsschritte. Auf Transportverpackung und Umverpackung kann meist ebenso verzichtet werden wie auf Begleitdokumentation oder Chargenrückverfolgung. Der geringere Aufwand wirkt sich direkt, z.B. in der Maschinenbelegung und im Material, aber auch indirekt, z.B. in der Arbeitsvorbereitung, aus. Weitere Beispiele lassen sich in den Bereichen Lager, Logistik, Rechnungsstellung, Auftragsbearbeitung usw. finden, wo ebenfalls Aufgaben entfallen. Das ist nicht identisch zur Funktionsanalyse der steuerlichen Sicht, aber eine gewisse gedankliche Nähe lässt sich nicht leugnen.

Sind die relevanten, d.h. kostenträchtigen, Unterschiede identifiziert, startet die Rechnung beim Marktpreis. Die eigene Kostensituation wird ignoriert. Die Kalkulation und damit die Kostensituation des externen Anbieters werden pauschal übernommen. Zum Vergleich kann die Rechnung auch auf Basis der intern anfallenden Kosten (inkl. anteiliger Strukturkosten) aufgebaut werden, also über eine Kalkulation der internen Dienstleistung oder des internen Zwischenprodukts. Im Idealfall sollte eine solche „interne Verkaufspreisfindung“ zur gleichen Größenordnung führen wie die Korrekturrechnung des Marktpreises. Die exakt gleiche Höhe wird man selbstverständlich nicht treffen. Der korrigierte Marktpreis entspricht also dem internen Verkaufspreis. Man könnte auch von modifizierten Selbstkosten (mit/ohne Marge) sprechen.

Vergleichsrechnung

Unabhängig von der Kostensituation: Für die beziehende Einheit folgt – selbst aus nicht korrigierten Marktpreisen – nie ein Nachteil, denn sie zahlt intern genauso viel wie sie außerhalb des Konzerns auch zahlen müsste. Der Konzern jedoch erzielt auf der Vorstufe einen Quasi-Deckungsbeitrag.

Bei mehrstufiger Leistungserstellung (Arbeitsteilung) folgt insbesondere in der Produktion ein neues Problem, wenn jede Stufe einen eigenen Quasi-Gewinn ausweist. Das eigentliche Marktprodukt kann auf diese Weise schnell zu teuer werden. Gerade bei der Betrachtung von „Zusatzaufträgen“ muss man als Controller sehr aufpassen, nicht methodisch falsch zu rechnen. Hier hilft ein konsolidierter Konzern-DB I auf Basis von sog. „Gruppengrenzkosten“ weiter. Anfallende Steuern und Zölle sollten wegen der Liquiditätswirkung nicht vergessen werden.

Gefahren bei mehrstufiger Leistungserstellung

8 Zusammenfassung

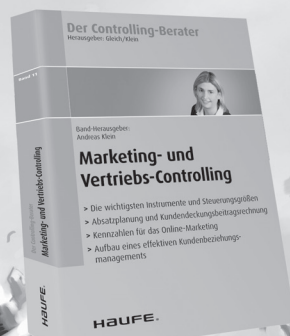
Verrechnungspreise gehen weit über die bloße Zuordnung von Kosten hinaus. Sie koordinieren und steuern die Zusammenarbeit zwischen Abteilungen. Es wird nicht eine konkrete Maßnahme, sondern der Weg der Entscheidungsfindung festgelegt. Mit anderen Worten: Teilweise sollten Art und Umfang der von den Service Centern erbrachten

Leistungen nicht zentral, sondern dezentral bestimmt werden. Der Bonus dient als Anreiz, die Entscheidung der Manager zu beeinflussen. Bezüglich interner Serviceleistungen ist damit i. d. R. eine Begrenzung der Nachfrage über den Preis gemeint.

Fälschlich werden Marktpreise automatisch mit optimalem Ressourceneinsatz gleichgesetzt. Begründet wird das mit der „Effizienz von Märkten“. Das ist kritisch, denn es vernachlässigt die Frage, ob das Produkt für den Zweck des Abnehmers (bestmöglich) geeignet ist. Damit wird die Beziehung aus Kosten und Nutzen ignoriert und durch die alleinige Betrachtung der Kosten ersetzt. Vor der Frage, ob die Höhe der eingesetzten Ressourcen angemessen ist, muss aber gefragt werden, ob der Ressourceneinsatz den beabsichtigten Zweck erfüllt. Das ist die Stärke der SLAs. Wenn die Effektivität sichergestellt ist, darf auf die Effizienz geschaut werden. Die dazu nötige Rechnung ist dann vergleichsweise simpel aufgebaut.

Innerhalb nationaler Grenzen ist Effizienz die Hauptaufgabe der Verrechnung. Bei international tätigen Unternehmen ist in den letzten Jahren die Steuerproblematik in den Vordergrund der Diskussion getreten. Aber dass eine Zahl beiden Anforderungen gerecht wird, ist der Ausnahmefall. So zeigt sich in der Praxis die Aufgabe, das Bemühen, steuerliche Sanktionen zu vermeiden, ohne das oft bereits vorhandene System der Internen Leistungsverrechnung zu beschädigen. Das lässt sich teilweise leider nur um den Preis parallel geführter Systeme erreichen.

CONTROLLER AN DIE MACHT!



Mit Haufe rücken Sie Ihr Controlling stärker
in den Blickpunkt. Versprochen.

Der „Controlling-Berater“ informiert Sie in jedem Band ausführlich über ein aktuelles Controlling-Schwerpunktthema. Die Inhalte kombinieren Fachwissen, empirische Erkenntnisse und Fallbeispiele aus der Praxis – für mehr Ansehen und Einfluss Ihres Controllings.

- > Trends und aktuelle Entwicklungen im Controlling
- > Praxisberichte aus Unternehmen als Möglichkeit zum Benchmarking
- > Inkl. Zugang zur Online-Version Haufe Controlling Office
- > Online-Seminare zu aktuellen Brennpunkten

www.haufe.de/controlling-berater

HAUFE.