

DIPLOMARBEIT

Titel der Diplomarbeit

„Verrechnungspreise und ihre Verwendung in der Praxis
am Beispiel ausgewählter Unternehmen“

Verfasserin

Evelyn Schwarz

Angestrebter akademischer Grad

Magistra der Sozial- und Wirtschaftswissenschaften
(Mag. rer. soc. oec.)

Wien, im April 2010

Studienkennzahl lt. Studienblatt:
Studienrichtung lt. Studienblatt:
Betreuer:

157
Internationale Betriebswirtschaft
Univ.-Prof. Dr. Thomas Pfeiffer

Danksagung

An dieser Stelle möchte ich mich bei allen Personen bedanken, die mich bei der Erstellung dieser Arbeit unterstützt haben.

Diese Diplomarbeit entstand am Institut für Controlling am Betriebswirtschaftlichen Zentrum der Universität Wien unter der Vergabe von Univ.-Prof. Dr. Thomas Pfeiffer. Ich möchte mich daher besonders bei Herrn Univ.-Prof. Dr. Thomas Pfeiffer für die Möglichkeit diese Arbeit zu verfassen und die Betreuung bedanken.

Des Weiteren gilt mein Dank Frau Mag. Jakubek von Philips Speech Recognition – Dictation Systems, einer Mitarbeiterin der Abteilung Group Controlling Engineering bei Magna Steyr Fahrzeugtechnik AG & Co KG, Herrn Mag. Pruckner von Robert Bosch AG und einem Abteilungsleiter eines Pharmakonzerns, welche sich Zeit für Gespräche genommen haben, da ohne ihre Bereitschaft, diese Arbeit nicht zustande gekommen wäre.

Bedanken möchte ich mich auch bei meinen Freunden, welche immer ein offenes Ohr für mich hatten und mir hilfreiche Anregungen zum Verfassen dieser Arbeit gegeben haben.

Der größte Dank gebührt allerdings meinen Eltern, welche mich nicht nur finanziell, sondern auch durch ihren Rückhalt und ihr Verständnis stets unterstützt haben. Ihnen ist diese Arbeit gewidmet.

Inhaltsverzeichnis

Danksagung	II
Abbildungsverzeichnis	V
Tabellenverzeichnis	VI
1 Einleitung	1
2 Begriff „Verrechnungspreis“	2
3 Verrechnungspreise und ihr Zusammenhang mit der Organisationsstruktur ..	4
4 Funktionen von Verrechnungspreisen	8
4.1 Koordination dezentraler Bereiche	8
4.2 Erfolgsermittlung.....	9
4.3 Steuerliche Effekte, Vereinfachung und Kalkulation für Entscheidungsgrundlagen	10
5 Arten von Verrechnungspreisen.....	12
5.1 Marktpreisorientierte Verrechnungspreise.....	12
5.2 Kostenorientierte Verrechnungspreise	20
5.2.1 Varianten zur Bildung kostenorientierter Verrechnungspreise	21
5.2.2 Grenzkostenorientierte Verrechnungspreise.....	22
5.2.3 Vollkostenorientierte Verrechnungspreise	26
5.2.4 Zweistufige Verrechnungspreise.....	29
5.2.5 Verrechnungspreise zu Vollkosten plus Zuschlag (Cost-Plus Methode)	30
5.3 Verhandlungsbasierte Verrechnungspreise.....	31
5.4 Duale Verrechnungspreise	36
5.5 Exkurs: Konzernverrechnungspreise.....	37
6 Spezifische Investitionen und Verrechnungspreise.....	39
7 Methode der empirischen Vorgehensweise	42
7.1 Definition des Forschungsziels	43
7.2 Festlegung der Forschungsmethodik	43
7.3 Festlegung des Forschungsdesigns	44
7.4 Auswahl der Unternehmen und Datenerhebung	46
7.5 Aufbereitungsverfahren und Darstellung der Ergebnisse	48
8 Ergebnisse der empirischen Untersuchung	50

8.1	Philips Speech Processing - Dictation Systems	50
8.2	Befragungsergebnisse zur Verrechnungspreisthematik bei Philips Speech Processing – Dictation Systems	51
8.3	Magna Steyr Fahrzeugtechnik AG & Co KG in Graz - Engineering.....	56
8.4	Befragungsergebnisse zur Verrechnungspreisthematik bei Magna Steyr Fahrzeugtechnik Graz – Profit Center Engineering	57
8.5	Robert Bosch AG.....	64
8.6	Befragungsergebnisse zur Verrechnungspreisthematik bei der Robert Bosch AG.....	65
8.7	Ein Pharmaunternehmen.....	72
8.8	Befragungsergebnisse zur Verrechnungspreisthematik bei einem Pharmaunternehmen.....	73
8.9	Zusammenfassung der Forschungsergebnisse.....	79
9	Schlussbetrachtung	82
	Literaturverzeichnis	84
	Anhang	89
	Abstract	90
	Interviewleitfaden	92
	Lebenslauf.....	99

Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1: Interdependenzen zwischen den Bereichen	7
Abbildung 2: Phasen des Forschungsprozesses	42

Tabellenverzeichnis

Tabelle 1: Vergleich der Deckungsbeiträge der Bereiche bei Vorliegen eines vollkommenen Markts	15
Tabelle 2: Vergleich der Deckungsbeiträge der Gesamtunternehmung bei Vorliegen eines vollkommenen Markts	16
Tabelle 3: Vergleich der Deckungsbeiträge der Bereiche bei Vorliegen eines unvollkommenen Markts	17
Tabelle 4: Vergleich der Deckungsbeiträge der Gesamtunternehmung bei Vorliegen eines unvollkommenen Markts	18
Tabelle 5: Vorschläge zur Bildung dualer Verrechnungspreise	36

1 Einleitung

Verrechnungspreise sind ein viel diskutiertes Forschungsfeld oder wie Neus (1997) es ausdrückt, „ein uraltes Thema“. Nicht nur für das Controlling sind Verrechnungspreise von Bedeutung, sondern auch für das Steuerrecht und ebenso in der Organisationstheorie spielt das Thema Verrechnungspreise eine zentrale Rolle. Dabei können Verrechnungspreisen verschiedene Funktionen zukommen. Innerhalb des Controllings liegt das Hauptaugenmerk auf der Erfolgsermittlungs- und Koordinationsfunktion. Die Anwendung von Verrechnungspreisen soll dazu dienen, den Erfolgsbeitrag von verbundenen Unternehmensbereichen einzeln zu ermitteln und somit eine Beurteilungsgrundlage schaffen. Des Weiteren können Verrechnungspreise als Koordinationsinstrument eingesetzt werden, welches sicherstellen soll, dass dezentrale Entscheidungen und Handlungen im Sinne des Gesamtunternehmens getroffen werden. Dabei gibt es in der Literatur verschiedene Ansätze zur Bildung von Verrechnungspreisen, welche unterschiedlich gut oder schlecht die gewünschten Verrechnungspreisfunktionen erfüllen.

Ausgehend vom Titel dieser Arbeit „Verrechnungspreise und ihre Verwendung in der Praxis am Beispiel ausgewählter Unternehmen“ lässt sich folgende Forschungsfrage ableiten: Welche Bedeutung haben Verrechnungspreise und inwieweit finden diese Anwendung bei den Unternehmen Philips Speech Recognition – Dictation Systems, dem Profit Center Engineering der Magna Steyr Fahrzeugtechnik, der Robert Bosch AG und einem Pharmaunternehmen, welches aus datenschutzrechtlichen Gründen nicht genannt werden darf. Primäres Erkenntnisinteresse bezieht sich auf die Art des Leistungsaustauschs, welche Art von Verrechnungspreis dabei zur Anwendung kommt und welche Funktionen der angewandte Verrechnungspreis erfüllen soll.

Da eines der Unternehmen nicht namentlich genannt werden darf und die Interviews zum Teil Informationen enthalten, welche so in dieser Form nicht weitergegeben werden dürfen, wurden die wörtlichen Transkriptionen nicht in den Anhang gestellt. Um dennoch interessierten Lesern einen Zugang zu diesen gewährleisten zu können, besteht die Option die Autorin per E-Mail zu kontaktieren und eine Kopie der Transkriptionen anzufordern. Die E-Mail Adresse ist am Ende des Literaturverzeichnisses angegeben.

Die Arbeit gliedert sich in einen theoretischen und einen praktischen Teil und ist folgendermaßen aufgebaut: Im ersten Abschnitt wird der Begriff „Verrechnungspreis“ erläutert. Danach wird der Zusammenhang zwischen Verrechnungspreisen und Organisationsstruktur dargestellt. Im dritten Abschnitt werden die Funktionen von Verrechnungspreisen diskutiert. Des Weiteren werden im vierten Abschnitt verschiedene Möglichkeiten der Bildung von Verrechnungspreisen beschrieben. Im fünften Abschnitt wird ein neueres Forschungsthema betrachtet, nämlich Verrechnungspreise und ihre Wirkung auf spezifische Investitionen. Der praktische Teil beginnt im sechsten Abschnitt mit der Vorstellung des Forschungsprozesses. Im Anschluss werden im sechsten Abschnitt die ausgesuchten Unternehmen vorgestellt und die erzielten Befragungsergebnisse präsentiert. Abschließend werden die Befragungsergebnisse zusammengefasst und mit den theoretischen Überlegungen verglichen. Die Arbeit endet mit einer Schlussbetrachtung.

Ziel dieser Arbeit ist es, einen zusätzlichen Beitrag hinsichtlich der praktischen Anwendung und Relevanz von Verrechnungspreisen zu leisten.

2 Begriff „Verrechnungspreis“

„Verrechnungspreise sind Wertansätze für innerbetrieblich erstellte Leistungen (Produkte, Zwischenprodukte, Dienstleistungen), die von anderen, rechnerisch abgegrenzten Unternehmensbereichen bezogen werden“¹. Coenenberg (2003) definiert einen Verrechnungspreis als einen „Wert, der bei der internen Erfassung für den Transfer von Gütern oder Dienstleistungen bzw. die Nutzung gemeinsamer Ressourcen und Märkte zwischen wirtschaftlich selbstständigen Bereichen innerhalb eines Unternehmens angesetzt wird“. Eine weitere, ähnliche Bezeichnung findet sich in Horngren et al. (1994): „A transfer price is the price one subunit [...] charges for a product or service supplied to another subunit of the same organization.“

Des Weiteren finden auch die Bezeichnungen „Transfer- und Lenkpreise“ Anwendung. „In diesem Fall beziehen sich Transferpreise auf die internen Preise für Gütertransfers innerhalb der Wertschöpfungskette eines Unternehmens und

¹ Ewert und Wagenhofer (2008), S. 573

Verrechnungspreise auf die Preise interner Dienstleistungen. Die Bezeichnung Lenkpreis enthält schon begrifflich eine Hauptfunktion von Verrechnungspreisen, nämlich die Koordination bzw. Lenkung des Managements der Bereiche, welche Leistungen erstellen bzw. beziehen.“² In dieser Arbeit werden diese drei verschiedenen Begriffe als synonym betrachtet.

Die Überlegung der innerbetrieblichen Lenkung mittels Preise wird auf Schmalenbach zurückgeführt. Seine Habilitationsschrift aus dem Jahr 1903 liefert dafür die Grundlage. Da diese aber unveröffentlicht ist, wird stattdessen sein Beitrag „Über Verrechnungspreise“ (1908/1909), welcher Teile seiner Habilitationsschrift wiedergibt, herangezogen.³ Darin lässt sich erstmalig eine Definition für Verrechnungspreise finden:

„Die einzelnen Teile des Betriebs müssen in einen rechnerischen Verkehr treten und diese Rechnung muss sich in der Bewertung der gegenseitigen Leistung bedienen. Und so entsteht ein eigenartiger Preis: der Verrechnungspreis.“⁴

Aus den angeführten Definitionen geht hervor, dass Verrechnungspreise dann von Unternehmen verwendet werden sollen, wenn die internen Lieferungen und Leistungen monetär bewertet werden sollen.⁵ Dabei können drei Möglichkeiten unterschieden werden:⁶

- Lieferung und Leistung zwischen einzelnen Kostenstellen,
- Lieferung und Leistung zwischen wirtschaftlich getrennten Bereichen und
- Lieferung und Leistung zwischen rechtlich selbständigen Unternehmen innerhalb eines Konzerns.

Zusätzlich kann ein Leistungsaustausch auch zwischen Zentrale und Unternehmensbereich bestehen. Erbringt die Zentrale Dienstleistungen für dezentrale Bereiche, können dafür Verrechnungspreise angesetzt werden.⁷

² Ewert und Wagenhofer (2008), S. 573

³ Vgl. Pfaff/Pfeiffer (2004), S. 298

⁴ Schmalenbach (1908/1909), S. 167

⁵ Vgl. Weber/Stoffels/Kleindienst (2004), S. 9

⁶ Vgl. Coenenberg (2003), S. 515

⁷ Vgl. Schulze/Weiler (2007), S. 102

Als Urform von Verrechnungspreisen wird die Kostenallokation im Rahmen einer sekundären Gemeinkostenverrechnung angesehen.⁸ Die einzelnen Kostenstellen innerhalb eines Unternehmens bilden rechnerisch abgegrenzte Bereiche, auf welche die entstandenen Kosten der Ursache nach verrechnet werden.⁹ Hierbei wird zwischen Hauptkostenstellen und Hilfskostenstellen unterschieden. Die Hauptkostenstellen verursachen Kosten, welche in einem direkten Zusammenhang mit der Leistungserstellung stehen. Hingegen enthalten die Kosten der Hilfskostenstellen Gemeinkosten, welche der internen Leistung nicht direkt zugerechnet werden können und daher entsprechend auf die Hauptkostenstellen umgelegt werden sollen.¹⁰ Dabei sollen genau die entstandenen Kosten des leistenden Bereiches an den beziehenden Bereich weitergegeben werden.¹¹ „Diese Kostenüberwälzung [...] kann auch als Entgelt für die Erbringung von Gütern- und Dienstleistungen der Hilfskostenstellen für die Hauptkostenstellen gesehen werden. Durch Mengengrößen auf einzelne Leistungseinheit herunter gebrochen, ist dieses kostenbasierte Entgelt nichts anderes als ein Verrechnungspreis für die erbrachten Leistungen.“¹²

3 Verrechnungspreise und ihr Zusammenhang mit der Organisationsstruktur

Prämisse für die Verwendung von Verrechnungspreisen ist eine dezentrale Organisationsstruktur. Die Bereiche innerhalb eines Unternehmens besitzen ein gewisses Maß an Verantwortung hinsichtlich ihrer erwirtschafteten Gewinne, ihrer verursachten Kosten und verfügen über Entscheidungskompetenz.¹³ Konträr dazu besitzt die Zentrale bei einer zentralen Organisationsstruktur die komplette Entscheidungskompetenz und macht somit eine Koordination von Entscheidungen auf Bereichsebene unnötig. Dieser Extremfall scheint unter den Annahmen einer zunehmenden Aufgabenbewältigung und von Informationsasymmetrien innerhalb eines Unternehmens nicht relevant. Jedoch „in jeder Unternehmung gibt es ein

⁸ Vgl. Weber/Stoffels/Kleindienst (2004), S. 9

⁹ Vgl. Eichinger (2008), S. 51

¹⁰ Vgl. Coenenberg (2003), S. 170-171

¹¹ Vgl. Ewert/Wagenhofer (2008), S. 573

¹² Weber/Stoffels/Kleindienst (2004), S. 9

¹³ Vgl. Ewert/Wagenhofer (2008), S. 573

Mindestmaß an bereichsübergreifender Planung (Unternehmensplanung).¹⁴ Je weniger detailliert diese Planung ausfällt, desto mehr wird ein Instrument zur Abstimmung dezentraler Bereiche benötigt.¹⁵ Verrechnungspreise werden daher als Mechanismus genutzt, um die Handlungen von dezentralen Bereichen in Einklang mit dem übergeordneten Unternehmensziel zu bringen.

Abhängig vom Maß der Verantwortung eines Bereiches ergibt sich die Einteilung in folgende Responsibility-Center:¹⁶

- Cost Center: Der Bereichsmanager ist für die verursachten Kosten verantwortlich. Diese Bereiche haben keinen direkten Zugang zum Absatzmarkt. Die Aufgabe des Bereichsmanagers eines Cost Centers bezieht sich auf die Effizienz der Leistungserstellung im Sinne einer Verbesserung der Kosteneffizienz. Mit Hilfe einer Plankostenrechnung und Abweichungsanalyse erfolgt die Beurteilung des Bereichs.
- Expense Center: Der Bereichsmanager ist für die angefallenen Ausgaben verantwortlich. Die Leistungsbeurteilung erfolgt durch eine Budgetkontrolle.
- Revenue Center: Der Bereichsmanager ist für die Erlöse verantwortlich. Die Kosten bleiben hier unberücksichtigt, da der Bereich diese nicht verursacht hat. Hier liegt das Augenmerk auf Umsatzsteigerung und Verbesserung der Verkaufsleistung. Ein Revenue Center wird anhand des erzielten Umsatzes beurteilt.
- Profit Center: Der Bereichsmanager ist für Kosten und Erlöse verantwortlich. Hier besteht die Vorgabe in der Gewinnmaximierung. Daher wird zur Beurteilung des Bereichs der Gewinn herangezogen.
- Investment Center: Der Bereichsmanager ist neben den Kosten und der Erlöse auch für das eingesetzte Kapital verantwortlich. Dabei besitzen die Bereichsmanager auch Entscheidungskompetenz über Investitionen oder Desinvestitionen. Die erzielte Rendite bildet die Basis für die Beurteilung der Bereichsmanager.¹⁷

Zusätzlich zu den angeführten Responsibility-Centern gibt es noch die Gruppe der Service Center. Diese Bereiche erbringen Leistungen, welche nicht für den

¹⁴ Frese (1995), S. 944

¹⁵ Vgl. Frese (1995), S. 944

¹⁶ Vgl. Coenenberg (2003), S. 523-524; Horngren et al. (1994), S. 863; Kreuter (1997), S. 10-11

¹⁷ Vgl. Kah (1994), S. 72

außerbetrieblichen Absatz bestimmt sind. Diese Bereiche erstellen innerbetriebliche Leistungen bzw. Dienstleistungen für Profit Centers oder Investment Centers.¹⁸ Beispiele dafür sind die Bereiche Controlling, Finanzen und Personal. Um eine Beurteilung dieser Bereiche möglich zu machen, können diese auch als Cost Center geführt werden.¹⁹

Innerhalb eines Unternehmens existieren diese Bereiche nicht unabhängig voneinander, sondern es bestehen Interdependenzen.²⁰ Dabei wird zwischen folgenden Verflechtungen unterschieden:²¹

- Marktverbund: Marktpotentiale werden von mehreren Bereichen gemeinsam genutzt. Die Bereiche werden am gleichen Absatz- oder Beschaffungsmarkt aktiv.
- Prozessverbund: Hier besteht eine interne Leistungsverflechtung. Die Bereiche sind dadurch verbunden, dass ein Bereich für den anderen Bereich eine Lieferung oder Leistung erstellt.
- Ressourcenverbund: Zwei oder mehrere Bereiche konkurrieren innerhalb des Unternehmens um knappe Ressourcen, welche von den Bereichen gemeinsam genutzt werden.

¹⁸ Vgl. Coenenberg (1973), S. 374

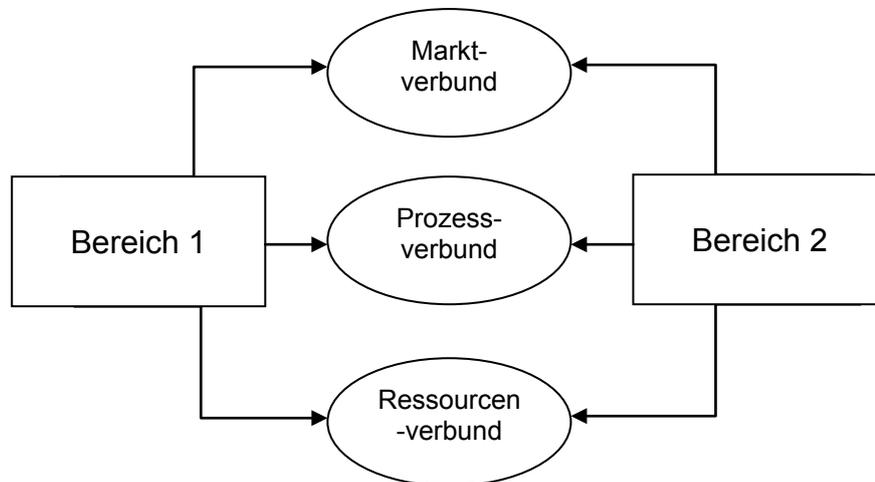
¹⁹ Vgl. Coenenberg (2003), S. 525

²⁰ Vgl. Coenenberg (1973), S. 374

²¹ Vgl. Frese (2000), S. 220-221; Frese (1995), S. 945

Die folgende Darstellung soll die drei Interdependenzen zwischen den Bereichen nochmals grafisch darstellen:

Abbildung 1: Interdependenzen zwischen den Bereichen



Quelle: eigene Darstellung, in Anlehnung an Brühl (2004), S. 334

Bestehen zwischen den Unternehmenseinheiten keine Markt- und Prozessinterdependenzen, sind sie dennoch soweit verbunden, als sie um das gemeinsame Kapital des Unternehmens konkurrieren.²² Die Notwendigkeit zur Abstimmung von Entscheidungen innerhalb eines Unternehmens ergibt sich also auch durch das Vorhandensein von Verbundeffekten.²³ Durch Verwendung von Verrechnungspreisen sollen diese Verbunde zwischen den Bereichen entkoppelt werden, und es wird ein fiktiver Markt innerhalb des Unternehmens geschaffen.²⁴

Für die praktische Anwendung von Verrechnungspreisen im Unternehmen oder Konzern, müssen neben den Funktionen, welche sie erfüllen sollen und der Art des Verrechnungspreises, zusätzlich noch die organisatorischen Rahmenbedingungen festgelegt werden. Dabei müssen beispielsweise Fragen wie - wer legt den Verrechnungspreis fest, wie lang hat dieser Gültigkeit, inwieweit müssen zentrale Dienstleistungen bezogen werden, können die Bereiche externe Beschaffungsmärkte

²² Vgl. Brühl (2004), S. 335

²³ Vgl. Coenenberg (1973), S. 374

²⁴ Vgl. Frese (1995), S. 946

nutzen oder sind internen Leistungen Vorrang zu geben, geklärt werden, welche Entscheidungskompetenz die Unternehmenseinheiten haben etc.²⁵

4 Funktionen von Verrechnungspreisen

Werden innerbetriebliche Leistungen mit Verrechnungspreisen bewertet, so können diese unterschiedliche Funktionen und Zielsetzungen erfüllen.

Die zwei Hauptfunktionen sind

- Koordination dezentraler Bereiche und
- deren Erfolgsermittlung.²⁶

Weitere Funktionen von Verrechnungspreisen sind

- steuerliche Effekte,
- Verrechnung der innerbetrieblichen Leistung von Kostenstellen und
- Kalkulation zur Ermittlung von Entscheidungsgrundlagen und der Preisrechtfertigung.²⁷

Die genannten Funktionen werden im Nachfolgenden detaillierter ausgeführt.

4.1 Koordination dezentraler Bereiche

Im vorhergehenden Abschnitt wurde bereits auf eine der Hauptfunktionen von Verrechnungspreisen, nämlich die Koordinationsfunktion, hingewiesen. Wie schon erwähnt, ist es der Zentrale eines Unternehmens aufgrund von einer Vielzahl an Aufgaben nicht möglich, jede Entscheidung selbst zu treffen. Diese begrenzte Entscheidungskapazität führt zu einer dezentralen Organisationsstruktur, in welcher die Zentrale Verantwortlichkeiten an ihre Bereichsmanager überträgt. Durch die interne Verwendung von Preisen soll ein fiktiver Markt im Unternehmen erzeugt werden. Dabei werden die Bereichsmanager zu Unternehmern im Unternehmen.²⁸ Die Bereichsmanager sollen eigenständig Entscheidungen für ihren Bereich treffen und somit den Bereichsgewinn maximieren. Jedoch muss die Zentrale sicherstellen,

²⁵ Vgl. Ewert/Wagenhofer (2008), S. 582-583

²⁶ Vgl. Brühl (2004), S. 335; Ewert/Wagenhofer (2008), S. 575

²⁷ Vgl. Ewert/Wagenhofer (2008), S. 575; Küpper (2005), S.428; Weber/Stoffels/Kleindienst (2004), S. 13

²⁸ Vgl. Weber/Stoffels/Kleindienst (2004), S. 14

dass die von den Bereichsmanagern getroffenen Entscheidungen aus Sicht des Gesamtunternehmens optimal sind. Der Einsatz von Verrechnungspreisen soll daher gewährleisten, dass die dezentral vorgenommenen Entscheidungen gleichzeitig zu einer Maximierung des Gesamterfolges des Unternehmens führen. Hier erklärt sich auch der Begriff „Lenkpreis“. Mittels der Verwendung von Verrechnungspreisen sollen Entscheidungen und Handlungen der verbundenen Bereiche aufeinander abgestimmt werden, um ein optimales Gesamtergebnis zu erreichen. Durch die Koordination mit Hilfe von Verrechnungspreisen werden auch für den Bereichsmanager indirekt Anreize gesetzt, im Sinne des Unternehmens zu entscheiden, da sich seine Beurteilung an seinem Bereichserfolg orientiert. Die Koordinationsfunktion beinhaltet somit auch eine Motivations- und Anreizfunktion.²⁹

4.2 Erfolgsermittlung

Bildet das Bereichsergebnis die Grundlage für die Beurteilung des Erfolgsbeitrags der Bereichsmanager, so übernehmen Verrechnungspreise die Funktion der Erfolgsermittlung, da diese Einfluss auf das Ergebnis ausüben.³⁰ Mit Hilfe von Verrechnungspreisen sollen Einzelbeurteilungen von verbundenen Bereichen ermöglicht werden.³¹ Dabei soll der Erfolg einer Unternehmenseinheit verursachungsgerecht ermittelt werden. So soll bei internem Leistungsaustausch der liefernde Bereich seinen Ertrag und der beziehende Bereich seine Kosten ausweisen.³² Der Verrechnungspreis stellt folglich einerseits die Kosten des beziehenden Bereiches und andererseits den Ertrag des liefernden Bereiches dar³³. Die konkrete Ermittlung des Bereichserfolgs ist sowohl für den Bereichsmanager als auch für die Unternehmenszentrale wichtig. Auf der einen Seite wird der Bereichsmanager auf Basis seines Bereichsergebnisses Entscheidungen treffen, auf der anderen Seite stellt der Bereichserfolg eine Entscheidungsgrundlage für die Zentrale dar hinsichtlich strategischer Maßnahmen oder der Verteilung knapper Ressourcen. Eine verursachungsgerechte Beurteilung und Abgrenzung des Erfolges

²⁹ Vgl. Küpper (2005), S. 427

³⁰ Vgl. Küpper (2005), S. 427

³¹ Vgl. Weber/Stoffels/Kleindienst (2004), S. 14

³² Vgl. Scholz (1999), S. 31

³³ Vgl. Ewert/Wagenhofer (2008), S. 575

einer Unternehmenseinheit bringt positive Effekte wie klare Verantwortlichkeiten, Transparenz und Kostenbewusstsein mit sich.³⁴

Zwar wird mit dem Einsatz von Verrechnungspreisen versucht bestehende Interdependenzen zu entkoppeln, „streng genommen lässt sich der Erfolgsbeitrag eines Bereiches nicht isolieren.“³⁵ Daher ist eine exakte Aufteilung der Erfolgselemente nicht möglich. Des Weiteren werden in einem Unternehmen Synergien gebildet, welche zu einem Erfolg des internen Leistungsaustausches führen. Jedoch lassen sich auch diese Synergien nicht eins zu eins zwischen den verbundenen Bereichen aufteilen. Eine Aufteilung von Synergien zwischen den Bereichen hätte bloß willkürlichen Charakter.³⁶

4.3 Steuerliche Effekte, Vereinfachung und Kalkulation für Entscheidungsgrundlagen

Bei einem grenzüberschreitenden Leistungsaustausch innerhalb eines Konzernverbundes, zwischen rechtlich selbständigen Unternehmen kommt der steuerliche Aspekt von Verrechnungspreisen zu tragen.³⁷ So hängt die Höhe der Steuerbelastung mitunter davon ab, in welchem Land der Gewinn anfällt. Mit Hilfe von Verrechnungspreisen ist es dem Konzern möglich, Gewinne zwischen verbundenen Unternehmen zu verlagern. Ziel ist es hier, den Verrechnungspreis so zu wählen, dass der größte Gewinn bei jenem verbundenen Unternehmen mit der geringsten Steuerbelastung entsteht.³⁸ Allerdings ist die willkürliche Gewinnverlagerung durch nationale und internationale Steuergesetze eingeschränkt.³⁹

Verrechnungspreise können außerdem dazu beitragen, die Kostenrechnung und das Rechnungswesen zu vereinfachen. Dabei sollen durch die Verwendung von festen

³⁴ Vgl. Ewert/Wagenhofer (2008), S. 575

³⁵ Frese (1995), S. 945

³⁶ Vgl. Ewert/Wagenhofer (2008), S. 576

³⁷ Vgl. Weber/Stoffels/Kleindienst (2004), S. 15

³⁸ Vgl. Grüneis (2009), S. 12

³⁹ Vgl. Grüneis (2009), S. 13

Verrechnungspreisen Schwankungen von Marktpreisen und Herstellungskosten ausgeschaltet werden.⁴⁰

Des Weiteren werden Verrechnungspreise auch für verschiedenste Kalkulationszwecke verwendet. In diesem Zusammenhang sollen Verrechnungspreise als Informationsquelle für Entscheidungen dienen. Beispiele dafür sind die Ermittlung von Preisuntergrenzen für Absatzprodukte, die Ermittlung von Preisobergrenzen für Beschaffungsprodukte und Überlegungen hinsichtlich interner Fertigung oder externem Bezug. Zusätzlich sollen mit Hilfe von Verrechnungspreisen Einschätzungen über den Verlauf zukünftiger Kosten und Erlöse getroffen werden.⁴¹ Außerdem werden Verrechnungspreise auch zur Preisrechtfertigung und Preisfestlegung eingesetzt.⁴²

Allerdings ist zu beachten, dass ein Verrechnungspreis nicht zwingend alle Funktionen erfüllen kann. So kann es zu Konflikten zwischen den einzelnen Funktionen kommen. Beispielsweise stehen die Koordinations- und Erfolgsermittlungsfunktion in Konkurrenz. Ein Verrechnungspreis, welcher auf die gesamtzielerreichende Koordination ausgerichtet ist, führt nicht zwangsläufig zu aussagekräftigen Bereichsergebnissen.⁴³ Ein ähnlicher Zielkonflikt ergibt sich bei der Gegenüberstellung von einem steuerlich optimalen Verrechnungspreis und einem betriebswirtschaftlich optimalen Verrechnungspreis.⁴⁴

Abschließend ist zu sagen, dass bei der Suche nach einem geeigneten Verrechnungspreis mitunter erst darüber entschieden werden muss, welche Funktionen dieser erfüllen soll. Ist anschließend ein Verrechnungspreis festgelegt worden, ist zu überprüfen, ob dieser tatsächlich die gewünschten Funktionen erfüllt. In den nachfolgenden theoretischen Ausführungen wird ausschließlich Bezug auf die Koordinations- und Erfolgsermittlungsfunktion genommen.

⁴⁰ Vgl. Grüneis (2009), S. 14; Trost (1998), S. 50

⁴¹ Vgl. Trost (1998), S. 50

⁴² Vgl. Küpper (2005), S. 428

⁴³ Vgl. Küpper (2005), S. 427

⁴⁴ Vgl. Weber/Stoffels/Kleindienst (2004), S. 17-19

5 Arten von Verrechnungspreisen

Grundsätzlich werden aus betriebswirtschaftlicher Sicht drei Arten von Verrechnungspreisen unterschieden - marktpreisorientierte, kostenorientierte und verhandlungsbasierende.⁴⁵ Daneben existiert auch noch der Typus des dualen Verrechnungspreises. In diesem Abschnitt werden diese Varianten näher dargestellt. Zur Ergänzung werden auch Konzernverrechnungspreise behandelt.

5.1 Marktpreisorientierte Verrechnungspreise

Für die Bestimmung von Verrechnungspreisen wird der Marktpreis, welcher für eine Leistung existiert, zur Bewertung der innerbetrieblichen Leistung herangezogen.⁴⁶ Dabei wird die Idee, den Marktmechanismus in das Unternehmen zu übertragen, gänzlich realisiert. Die einzelnen Bereiche sollen sich wie selbstständige Unternehmen verhalten und ihr Angebot und ihre Nachfrage an den gegebenen Preis anpassen.⁴⁷ Damit wird dem Konzept der Dezentralisierung am ehesten entsprochen.⁴⁸ Allerdings muss für die Funktionalität des Marktmechanismus innerhalb eines Unternehmens ein vollkommener Markt existieren und zusätzliche Bedingungen müssen beachtet werden.⁴⁹ Die wichtigste Voraussetzung für die Verwendung marktpreisorientierter Verrechnungspreise ist das Vorhandensein eines Marktes für die innerbetriebliche Leistung oder zumindest ein vergleichbares Substitut⁵⁰. Sind nur Substitute verfügbar, müssen etwaige Unterschiede zwischen Substitut und innerbetrieblicher Leistung beachtet werden.⁵¹ Die Bereiche, welche als Marktteilnehmer agieren, müssen unbeschränkten Zugang zum Markt haben und haben keine Präferenzen hinsichtlich interner oder externer Leistungserstellung.⁵² Außerdem ist die Ausgestaltung des Marktes zu beachten. Ein Grundprinzip der Betriebswirtschaftslehre und Volkswirtschaftslehre besagt, dass sich der Marktpreis aus Angebot und Nachfrage ergibt. Hier stellt sich also die Frage, ob es einem Unternehmensbereich möglich ist, den Marktpreis zu beeinflussen. Befindet sich das

⁴⁵ Vgl. Ewert/Wagenhofer (2008), S. 581; Weber/Stoffels/Kleindienst (2004), S. 20

⁴⁶ Vgl. Ewert/Wagenhofer (2008), S. 584

⁴⁷ Vgl. Coenenberg (2003), S. 527

⁴⁸ Vgl. Kreuter (1997), S. 33

⁴⁹ Vgl. Brühl (2004), S. 348; Coenenberg (2003), S. 527

⁵⁰ Vgl. Eichinger (2008), S. 56; Ewert/Wagenhofer (2008), S. 584; Küpper (2005), S. 432

⁵¹ Vgl. Eichinger (2008), S. 56

⁵² Vgl. Brühl (2004), S. 348-349

Unternehmen in einem polypolistischen Markt, wird es dem einzelnen Unternehmensbereich kaum möglich sein den Marktpreis zu beeinflussen, da vollkommene Konkurrenz herrscht.⁵³ Daher kann für den Verrechnungspreis ein eindeutiger Marktpreis herangezogen werden. In einem Monopol hingegen legt das Unternehmen den Marktpreis fest, der (lieferende oder abnehmende) Unternehmensbereich hat die Möglichkeit zur Einflussnahme auf eben diesen Preis.⁵⁴ Für die Verwendung von marktpreisorientierten Verrechnungspreisen dürfen jedoch die Unternehmensbereiche und ihre Transaktionen keinen Einfluss auf den Marktpreis haben.⁵⁵

In diesem Zusammenhang sollte für den marktpreisorientierten Verrechnungspreis von einem einheitlichen Marktpreis ausgegangen werden, welcher für die interne Planungsfrist gültig ist.⁵⁶ Außerdem sollte der herangezogene externe Preis mit der internen Entscheidung kompatibel sein. Da der Verrechnungspreis in der Regel für einen längeren Planungshorizont verwendet werden soll, darf er nicht durch kurzfristige Preisgestaltung beeinflusst werden. So kann beispielsweise der Fall eintreten, dass ein externer Anbieter einen niedrigeren Preis anbietet, um den Auftrag zu erhalten, welchen er aber langfristig gesehen wieder erhöhen wird. Von diesem Szenario ausgehend, kann sich die Preisfindung für den Verrechnungspreis als schwierig gestalten.⁵⁷ Allerdings ist anzunehmen, dass ein einmal festgestellter Marktpreis keine ewige Gültigkeit für die Verrechnungspreisfindung besitzt. Daher bedarf es Anpassungen, wobei jedoch das Wirtschaftlichkeitsprinzip beachtet werden muss.⁵⁸

Sind diese Bedingungen erfüllt oder zumindest weitgehendst erfüllt, dann eignet sich der Marktpreis zur Herleitung des Verrechnungspreises.⁵⁹ Anthony, Dearden und Govindarajan (1992) geben sogar eine konkrete Handlungsempfehlung:

„If the market price exists [...] use it.”

⁵³ Vgl. Ewert/Wagenhofer (2008), S. 584; Eichinger (2008), S. 57

⁵⁴ Vgl. Eichinger (2008), S. 57-58

⁵⁵ Vgl. Ewert/Wagenhofer (2008), S. 584; Küpper (2005), S. 432

⁵⁶ Vgl. Ewert/Wagenhofer (2008), S. 584; Küpper (2005), S. 432

⁵⁷ Vgl. Ewert/Wagenhofer (2008), S. 584

⁵⁸ Vgl. Coenenberg (2003), S. 539-540

⁵⁹ Vgl. Ewert/Wagenhofer (2008), S. 584

Ein Grund für diese positive Bewertung ist, dass der Marktpreis einen „objektiven“ Preis darstellt, welcher nachvollziehbar und somit geringer manipulierbar ist.⁶⁰ Haben die Bereiche Zugang zum externen Markt, ergibt sich der Vorteil, dass der marktpreisorientierte Verrechnungspreis nicht bestimmt oder vorgeschrieben werden muss, sondern sich von selbst ergibt.⁶¹ Sind die angeführten Bedingungen gegeben, hat der marktpreisorientierte Verrechnungspreis die Fähigkeit wichtige Verrechnungspreisfunktionen zu erfüllen.

Die Erfolgsermittlung ist dadurch verwirklicht, dass die betroffenen Unternehmensbereiche bei Verwendung eines marktorientierten Verrechnungspreises für interne Leistungen den gleichen Gewinn erwirtschaften wie selbständige Unternehmen. Des Weiteren werden Anreize zur besseren Performance, wie etwa Kosteneinsparungen, gegeben, da ein gewisser Konkurrenzdruck auf dem Unternehmensbereich lastet.⁶² In diesem Zusammenhang können Marktpreise auch Aufschluss über Wirtschaftlichkeit einzelner Unternehmensbereiche geben. Hier folgt die Überlegung, ob ein Bereich, langfristig betrachtet, einen Gewinn zu Marktpreisen realisieren kann. Trifft dies nicht zu, stellt sich die Frage, ob dieser Bereich überhaupt noch einen wirtschaftlichen Mehrwert für das Unternehmen einbringt.⁶³

Auch die Koordinationsfunktion scheint der marktpreisorientierte Verrechnungspreis zu erfüllen. Allerdings trifft das nur bei vollkommenen Märkten zu. In diesem Fall bestehen zwischen den Unternehmensbereichen keine beziehungsweise kaum Synergieeffekte. In der Realität sind Märkte jedoch nicht vollkommen und es ist anzunehmen, dass zwischen den Unternehmensbereichen sehr wohl Synergien bestehen, da die Existenz des Unternehmens als solches dadurch begründet ist.⁶⁴ Geht man nun von der realistischen Annahme aus, dass unvollkommene Märkte und bestehende Synergien zwischen den Unternehmensbereichen existieren, wird das Koordinationsproblem mittels marktorientierter Verrechnungspreise nicht optimal gelöst⁶⁵. Zur Verdeutlichung der obigen Ausführungen soll das Beispiel von Ewert

⁶⁰ Vgl. Ewert/Wagenhofer (2008), S. 584

⁶¹ Vgl. Trost (1998), S. 58

⁶² Vgl. Trost (1998), S. 57

⁶³ Vgl. Ewert/Wagenhofer (2008), S. 585

⁶⁴ Vgl. Ewert/Wagenhofer (2008), S.584-585; Vgl. Küpper (2005), S. 432

⁶⁵ Vgl. Küpper (2005), S. 432

und Wagenhofer (2008) erläutert werden, in welchem zunächst ein vollkommener Markt und im zweiten Schritt ein unvollkommener Markt unterstellt wird:

Vollkommener Markt für das Zwischenprodukt:

Bereich 1 stellt ein Zwischenprodukt her, welches von Bereich 2 weiterverarbeitet und am externen Markt verkauft wird. Die Preise am externen Markt betragen für das Zwischenprodukt $p_1 = 120$ GE und für das Endprodukt $p_2 = 200$ GE. Dabei entspricht p_1 dem internen Verrechnungspreis. Für die Herstellung des Zwischenproduktes fallen in dem Bereich 1 variable Kosten von $k_1 = 90$ GE pro Stück an. Die variablen Kosten von Bereich 2 betragen im Fall 1 $k_2 = 20$ GE pro Stück und im Fall 2 $k_2 = 40$ GE. Nun sei gegeben, dass Bereich 2 die Möglichkeit für einen Einmalauftrag zu einem Preis von $p = 150$ GE pro Stück hat. Zur Vereinfachung wird angenommen, dass der Verbrauchskoeffizient eins entspricht und genügend Kapazitäten vorhanden sind. Nun stellt sich die Frage, ob Bereich 2 den Auftrag annehmen und Bereich 1 das Zwischenprodukt liefern soll. In Folge ist zu klären, ob die Entscheidungen im Sinne des Gesamtunternehmens getroffen werden. Die Beantwortung der ersten Frage erweist sich nicht als schwierig, da hierfür der jeweilige Deckungsbeitrag (DB) der Bereiche betrachtet wird.

Tabelle 1: Vergleich der Deckungsbeiträge der Bereiche unter Annahme eines vollkommenen Marktes

Bereich 1		Bereich 2		
	<i>Fall 1 und 2</i>		<i>Fall 1</i>	<i>Fall 2</i>
Verrechnungspreis	120	Verkaufspreis	150	150
K_1	-90	K_2	-20	-40
		Verrechnungspreis	-120	-120
DB Zusatzauftrag	+30	DB Zusatzauftrag	+10	-10

Quelle: Eigene Darstellung in Anlehnung an Ewert/Wagenhofer (2008), S. 587

Aus der Tabelle 1 ergibt sich, dass Bereich 1 in beiden Fällen für die Auftragsannahme wäre, da der Bereich sowohl bei Fall 1 als auch bei Fall 2 einen positiven Deckungsbeitrag erzielen würde. Anders ist es bei Bereich 2. Dieser würde zwar in Fall 1 den Zusatzauftrag annehmen, jedoch nicht in Fall 2, da der

Deckungsbetrag negativ wäre. Ermittelt man nun den Deckungsbeitrag des Gesamtunternehmens, ergibt sich Folgendes:

Tabelle 2: Vergleich des Deckungsbeitrags des Gesamtunternehmens unter Annahme eines vollkommenen Marktes

Gesamtunternehmen		
	<i>Fall 1</i>	<i>Fall 2</i>
Verkaufspreis	150	150
k_1	-90	-90
k_2	-20	-40
DB Zusatzauftrag	+40	+20

Quelle: Eigene Darstellung in Anlehnung an Ewert/Wagenhofer (2008), S. 587

In beiden Fällen wäre das Unternehmen für die Lieferung des Zusatzauftrages aufgrund der positiven Deckungsbeiträge. Wie jedoch vorher schon erläutert, wird Bereich 2 im Fall 2 den Zusatzauftrag nicht annehmen. Was bedeutet das für das Gesamtunternehmen? Geht man davon aus, dass Bereich 1 das Zwischenprodukt, welches nun nicht intern benötigt wird, selbst am Markt veräußert, würde das für den Bereich 1 einen Deckungsbeitrag in Höhe von 30 GE ($120 - 90$) ergeben. Dieser Deckungsbeitrag entspricht somit auch dem des Gesamtunternehmens. Da dieser Deckungsbeitrag in Höhe von 30 GE höher ist als jener bei Fall 2, ist die Entscheidung des Bereiches 2 den Zusatzauftrag nicht anzunehmen aus Sicht des Gesamtunternehmens optimal. Somit erfüllt der marktorientierte Verrechnungspreis die Koordinationsfunktion.

Unvollkommener Markt für das Zwischenprodukt

Bei diesem Sachverhalt wird untersucht, ob es für die Bereiche und aus Sicht des Gesamtunternehmens vorteilhafter ist unter Berücksichtigung von Synergien, intern oder extern zu liefern oder zu beziehen. Das bedeutet für Bereich 1 Folgendes: Wird der Zusatzauftrag mit $p_1 = 120$ GE pro Stück angenommen, wird Bereich 1 das Zwischenprodukt intern liefern. Wird der Zusatzauftrag nicht angenommen, wird das Zwischenprodukt extern am Markt verkauft. Bereich 2 muss hingegen entscheiden, falls er den Zusatzauftrag annimmt, ob er das Zwischenprodukt intern oder extern bezieht. Bei externer Lieferung/externen Bezug erhöhen sich für die Bereiche die

variablen Kosten. Für Bereich 1 gilt $k_1 = 106$ GE bei externer Lieferung und für Bereich 2 $k_2 = 50$ GE bei externem Bezug. Weiters wird die Situation für das Gesamtunternehmen dargestellt. Die restlichen Angaben entsprechen dem obigen Sachverhalt.

Um die Entscheidung der Bereiche zu ermitteln, werden in Tabelle 3 wieder die jeweiligen Deckungsbeiträge abgebildet. Zusätzlich wird einerseits zwischen interner Lieferung und Bezug und andererseits zwischen externer Lieferung und externem Bezug differenziert.

Tabelle 3: Vergleich der Deckungsbeiträge der Bereiche unter Annahme eines unvollkommenen Marktes

Bereich 1			Bereich 2		
	<i>intern</i>	<i>extern</i>		<i>intern</i>	<i>extern</i>
Verrechnungspreis	120	120	Verkaufspreis	150	150
K_1	-90	-106	K_2	-40	-50
			Verrechnungspreis (= Marktpreis)	-120	-120
DB Zusatzauftrag	+30	+14	DB Zusatzauftrag	-10	-20

Quelle: Eigene Darstellung in Anlehnung an Ewert/Wagenhofer (2008), S. 589

Bereich 1 erzielt nicht nur bei interner Lieferung einen positiven Deckungsbeitrag, sondern auch bei externer Lieferung. Bereich 2 hingegen kann weder bei internem noch bei externem Bezug einen positiven Deckungsbeitrag realisieren. Bereich 2 wird somit in keinem Fall den Zusatzauftrag annehmen.

Nun wird die Situation für das Gesamtunternehmen in Tabelle 4 dargestellt:

Tabelle 4: Vergleich des Deckungsbeitrags des Gesamtunternehmens unter Annahme eines unvollkommenen Marktes

Gesamtunternehmen		
	<i>intern</i>	<i>extern</i>
Verkaufspreis	150	120
k ₁	-90	-106
k ₂	-40	
DB Zusatzauftrag	+20	+14

Quelle: Eigene Darstellung in Anlehnung an Ewert/Wagenhofer (2008), S. 589

Auch hier ergibt sich für das Gesamtunternehmen bei beiden Varianten ein positiver Deckungsbeitrag. Da Bereich 2 keinen Anreiz hat den Zusatzauftrag anzunehmen, ergibt sich für das Gesamtunternehmen ein Deckungsbeitrag in der Höhe von 14 GE, da nur die variablen Kosten von Bereich 1 berücksichtigt werden müssen. Wie die Tabelle allerdings zeigt, würde die Auftragsannahme zu einem höheren Deckungsbeitrag für das Gesamtunternehmen führen. Bezogen auf das Gesamtunternehmen trifft Bereich 2 nicht die optimale Entscheidung. Somit erfüllt der marktpreisorientierte Verrechnungspreis in diesem Fall nicht die Koordinationsfunktion. Ein Grund ist das Vorhandensein von Synergien im Unternehmen. Diese schlagen sich in den geringeren variablen Kosten der Bereiche bei interner Lieferung/internem Bezug nieder. So fallen beispielsweise keine oder niedrigere Transportkosten oder Qualitätskontrollkosten an.

Das vereinfachte Beispiel von Ewert und Wagenhofer (2008) zeigt somit, dass nur unter bestimmten (und in der Realität oft nicht vorhandenen) Bedingungen der Marktpreis als Verrechnungspreis zu optimalen Entscheidungen innerhalb des Unternehmens führt.

Dem folgt, dass bei Vorhandensein eines unvollkommenen Marktes der Marktpreis lediglich Opportunitätskosten für die Bereiche darstellt. Opportunitätskosten zeigen demnach an, welche Kosten sich bei externem Bezug ergeben würden

beziehungsweise welcher Ertrag beim externen Verkauf generiert werden könnte.⁶⁶ Um eine optimale Entscheidung herbeizuführen, muss der Verrechnungspreis so gewählt werden, dass die Bereiche einen positiven Deckungsbeitrag im Vergleich zu der besten Alternative erzielen. Der liefernde Bereich wird intern leisten, wenn der Verrechnungspreis höher ist als seine variablen Kosten plus seiner Opportunitätskosten. Der empfangende Bereich wird dann einen Zusatzauftrag annehmen, wenn der Verrechnungspreis nicht höher ist als der Verkaufspreis abzüglich der variablen Kosten⁶⁷.

Eine weitere Möglichkeit ist, nicht den tatsächlichen Marktpreis heranzuziehen, sondern diesen zu modifizieren. Dabei sollen bestehende rechnerisch erfassbare Synergien bei der Verrechnungspreisbildung berücksichtigt werden.⁶⁸ Beispielsweise sind Beschaffungs- und Absatznebenkosten bei externem Transfer höher als bei internem. Der Marktpreis wird daher um die entfallenen Absatznebenkosten und Beschaffungsnebenkosten bereinigt.⁶⁹ Nun geht es darum, die Bereiche so zu stellen, dass sie indifferent zwischen der internen und der externen Leistung sind.⁷⁰ Prinzipiell kann man entweder den leistenden oder den empfangenden Bereich indifferent stellen. Geschieht Ersteres, werden um den Verrechnungspreis zu ermitteln, vom Marktpreis spezifische Nebenkosten des externen Absatzes abgezogen. Der sich ergebende Verrechnungspreis gleicht dem Grenzpreis des liefernden Bereiches, welcher somit indifferent zwischen externer und interner Leistung ist. Dem beziehenden Bereich wird somit ein Anreiz gegeben, intern zu beziehen. Soll der beziehende Bereich indifferent zwischen externem und internem Bezug sein, wird der Marktpreis um spezifische Nebenkosten der Beschaffung erhöht. Hier ergibt sich der Vorteil einer internen Leistung beim liefernden Bereich.⁷¹ Allerdings besteht auch die Möglichkeit, den Verrechnungspreis innerhalb des Intervalls von Grenzpreis und Grenzkosten anzusetzen. Dabei werden die Synergien und somit sich ergebende Vorteile aus dem internen Transfer zwischen den Bereichen aufgeteilt. Wichtig bei der Modifikation ist nur, dass ein Anreiz zum

⁶⁶ Vgl. Küpper (2005), S. 432

⁶⁷ Vgl. Ewert/Wagenhofer, S. 590

⁶⁸ Vgl. Coenenberg (2003), S. 537

⁶⁹ Vgl. Coenenberg (2003), S. 537

⁷⁰ Vgl. Trost (1998), S. 60

⁷¹ Vgl. Ewert/Wagenhofer (2008), S. 590-591

internen Austausch gegeben wird.⁷² Jedoch ist anzumerken, dass je mehr der Marktpreis, welcher für den Verrechnungspreis herangezogen wird, modifiziert wird, dieser desto mehr an seiner „Objektivität“ verliert.⁷³

Zusammenfassend ist zu sagen, dass der „reine“ Marktpreis als Verrechnungspreis die Koordinationsfunktion nur dann erfüllt, wenn die Güterströme und Synergien innerhalb des Unternehmens gering sind, der Markt vollkommen ist und die oben angeführten Bedingungen erfüllt sind.⁷⁴ Diese Voraussetzungen sind in der Praxis allerdings kaum vorzufinden. Unternehmensinterne Bedingungen wie Kapazitätsrestriktionen, beschränkter Marktzugang, interne Liefer- und Abnahmezwänge stehen im Kontrast zu einem vollkommenen Markt. Daher wird der Verrechnungspreis wohl nicht mit dem Marktpreis übereinstimmen, wenn die Bereiche dezentral, optimale Entscheidungen treffen und diese zu einer Gewinnmaximierung des Unternehmens führen sollen. Jedoch kann der Marktpreis insofern relevant sein, als er zur Bestimmung der Verrechnungspreisuntergrenze herangezogen wird.⁷⁵

5.2 Kostenorientierte Verrechnungspreise

Kann kein externer Marktpreis herangezogen werden oder ist die Suche nach einem passenden Marktpreis mit einem erheblichen Aufwand verbunden, kann der Verrechnungspreis auf Basis von Kosten festgesetzt werden. Selbst wenn ein Marktpreis für die interne Leistung existiert, kann seine Verwendung mit Nachteilen verbunden sein, und somit kostenorientierte Verrechnungspreise zweckmäßiger erscheinen lassen.⁷⁶ Die Vorteile bei diesem Verrechnungspreistyps sind, dass die notwendige Information vom Rechnungswesen und Controlling bezogen werden kann, ohne dass dabei ein außerordentlicher Verwaltungsaufwand entsteht.⁷⁷ Dies scheint zu erklären, dass kostenbasierte Verrechnungspreise die häufigste Anwendung in der Praxis finden.⁷⁸

⁷² Vgl. Ewert/Wagenhofer (2008), S. 591

⁷³ Vgl. Trost (1998), S. 65

⁷⁴ Vgl. Küpper (2005), S. 433

⁷⁵ Vgl. Ewert/Wagenhofer (2008), S. 590

⁷⁶ Vgl. Coenenberg (2003), S. 543

⁷⁷ Vgl. Coenenberg (2003), S. 543

⁷⁸ Vgl. Trost (1998), S. 66

5.2.1 Varianten zur Bildung kostenorientierter Verrechnungspreise

Werden Verrechnungspreise auf Basis von internen Kosten der Leistungserstellung gebildet, muss die Unternehmenszentrale entscheiden, welcher Zeitbezug und welche Art von Kosten für die Berechnung herangezogen werden.

Bezüglich des Zeitbezugs kann zwischen Ist-, Standard- und Plankosten unterschieden werden.⁷⁹ Werden **Istkosten** für den Verrechnungspreis herangezogen, decken sie die tatsächlich entstandenen Kosten des leistenden Bereiches ab.⁸⁰ Dem empfangenden Bereich werden somit die tatsächlich angefallenen Kosten weiterverrechnet.⁸¹ Allerdings hat der empfangende Bereich erst nach dem Leistungstransfer Kenntnis über die tatsächliche Höhe des Verrechnungspreises und unterliegt somit dem gesamten Risiko von Kostenschwankungen. Da Istkosten erst im Nachhinein bekannt sind, kann der empfangende Bereich in seiner Planungsphase nur die erwarteten Istkosten in seine Entscheidungen miteinbeziehen.⁸² Obwohl Istkosten einfach und eindeutig verifizierbar sind, verleiten sie den leistenden Bereich aber zur Unwirtschaftlichkeit, da seine Kosten komplett abgedeckt sind.⁸³

Verrechnungspreise zu **Plankosten** beziehen sich auf geplante Kosten, welche sich aus dem geplanten Leistungsbezug und den dazugehörigen geplanten Preisen ergibt. Die verbundenen Bereiche besitzen schon vor dem Leistungstransfer Kenntnis über die Höhe des Verrechnungspreises. In diesem Fall trägt der leistende Bereich das Risiko von Kostenabweichungen, falls die Istkosten mit den Plankosten nicht übereinstimmen.⁸⁴ Durch die Belastung der Kostenabweichungen erhält der leistende Bereich einen Anreiz wirtschaftlich zu handeln. Nachteilig ist jedoch, dass Planwerte verzerrt werden können, da der leistende Bereich einen Informationsvorsprung hinsichtlich seiner Kostenstruktur besitzt. Daher muss die

⁷⁹ Vgl. Friedl (2003), S. 480

⁸⁰ Vgl. Ewert/Wagenhofer (2008), S. 592

⁸¹ Vgl. Eichinger (2008), S. 58

⁸² Vgl. Ewert/Wagenhofer (2008), S. 592

⁸³ Vgl. Bruckschen (1981), S. 238

⁸⁴ Vgl. Eichinger (2008), S. 59

Unternehmenszentrale viel stärker in den Prozess der Verrechnungspreisfindung eingreifen, obwohl dies dem Prinzip der Dezentralisierung widerspricht.⁸⁵

Zu den Plankosten gehören **Standardkosten**, welche direkt auf den Kostenträger bezogen werden und die geplanten Herstellungskosten der Leistung darstellen sollen.⁸⁶ Standardkosten stellen die optimale Kostenhöhe dar und decken somit Abweichungen von diesen auf.⁸⁷

Zur Wahl des Zeitbezugs der Kosten ist anzumerken, dass nur Plankosten, also zukünftige Kosten, eine geeignete Ausgangslage für zukunftsgerichtete Entscheidungen darstellen, welche in Folge die Koordinationsfunktion erfüllen sollen.⁸⁸ Daher sollte laut Trost (1998) lediglich darüber entschieden werden, ob Standardkosten oder Prognosekosten, i.S. v. erwarteten Istkosten, als Basis für die Bildung von Verrechnungspreisen herangezogen werden, um in Folge zukunftsorientierte Entscheidungen treffen zu können.

Hinsichtlich der Kostenbestandteile gibt es folgende Möglichkeiten zum Ansatz der Verrechnungspreise:

- grenzkostenorientierte Verrechnungspreise,
- Verrechnungspreise zu Vollkosten,
- zweistufige Verrechnungspreise und
- Verrechnungspreise zu Vollkosten plus Zuschlag (Cost-Plus Methode),

welche nachfolgend dargestellt werden.

5.2.2 Grenzkostenorientierte Verrechnungspreise

Eine Möglichkeit zur Bildung von Verrechnungspreisen erfolgt auf Basis von Grenzkosten. Grenzkosten zeigen die Kostenänderung bei einer Änderung des Kostenbestimmungsfaktors um eine Einheit. Bei linearen Kostenverläufen verhalten sich die Grenzkosten konstant und entsprechen den variablen Kosten.⁸⁹ Bei nichtlinearen Kostenverläufen entsprechen die variablen Kosten allerdings nicht den

⁸⁵ Vgl. Ewert/Wagenhofer (2008), S. 593; Trost (1998), S. 67

⁸⁶ Vgl. Steger (2006), S. 95

⁸⁷ Vgl. Trost (1998), S. 67

⁸⁸ Vgl. Küpper (2005), S. 431

⁸⁹ Vgl. Steger (2006), S. 102

Grenzkosten. Werden Verrechnungspreise auf Basis von Grenzkosten gebildet, wird die interne Leistung mit jenen Kosten verrechnet, die eine Erhöhung der Leistungsmenge zur Ursache hätten.⁹⁰ Die Fixkosten bleiben bei dieser Vorgehensweise unberücksichtigt.

Will man die optimale Transfermenge, welche aus Sicht des Gesamtunternehmens zur Gewinnmaximierung führt, ermitteln und so das Koordinationsproblem lösen, geschieht dies formal nur über Grenzkosten.⁹¹ Der Ansatz von Verrechnungspreisen in Höhe der Grenzkosten geht auf die Überlegungen von Schmalenbach (1908/1909) zurück. Solange eine zusätzliche Leistungseinheit dem beziehenden Bereich mehr nutzt als kostet, wird dieser die für das Gesamtunternehmen optimale Menge nachfragen. Ist der Verrechnungspreis höher als die Grenzkosten, wird von dem beziehenden Bereich nicht mehr die optimale Menge nachgefragt, da seine Grenzkosten die gesamten Grenzkosten des Unternehmens übersteigen.⁹² Auch Hirshleifer (1956) kommt zur Erkenntnis, den Verrechnungspreis in Höhe der Grenzkosten anzusetzen, unter der Annahme, dass kein externer Markt für das Zwischenprodukt besteht und keine Liefer- und Bezugsbeschränkungen vorliegen. Dabei wird zuerst die gewinnmaximale Leistungsmenge für das Gesamtunternehmen ermittelt, indem man die gesamten Grenzkosten mit den gesamten Grenzerlösen gleichsetzt. Anschließend wird der Verrechnungspreis, unter Berücksichtigung der optimalen Transfermenge, von der Zentrale festgesetzt und die Bedingung gestellt, dass die Bereiche ihren Gewinn maximieren sollen. In Folge entscheiden die Bereiche in Abhängigkeit des Verrechnungspreises über ihre Ausbringungsmenge. Hirshleifer (1956) kommt zu dem Schluss, dass, wenn der Verrechnungspreis in Höhe der Grenzkosten des leistenden Bereiches gesetzt wird, die Bereiche die optimale Leistungsmenge erstellen bzw. nachfragen.

Die Koordinationswirkung von grenzkostenorientierten Verrechnungspreisen soll im Folgenden anhand des Beispiels von Eichinger (2008) dargestellt werden:

Bereich 1 produziert ein Zwischenprodukt, welches von Bereich 2 weiterverarbeitet und am externen Markt verkauft wird. Der Marktpreis für das Endprodukt beträgt 50 GE.

⁹⁰ Vgl. Eichinger (2008), S. 59-60

⁹¹ Vgl. Ewert/Wagenhofer (2008), S. 594

⁹² Vgl. Eichinger (2008), S. 83

Die Kostenfunktionen der Bereiche haben folgendes Aussehen:

$$\text{Bereich 1: } K_1 = 2x^2 + 10$$

$$\text{Bereich 2: } K_2 = 3x^2$$

Die Gewinnfunktion des Unternehmens ergibt sich aus dem Produkt von Marktpreis und produzierten Einheiten abzüglich der Kostenfunktionen der Bereiche:

$$G = 50x - 2x^2 - 10 - 3x^2$$

Durch die Maximierung der Gewinnfunktion ermittelt die Zentrale die optimale Leistungsmenge. Dabei wird die erste Ableitung nach x gleich null gesetzt:

$$\max G = p(x)x - K_1(x) - K_2(x) \text{ und } p'(x) - K_1'(x) - K_2'(x) = 0$$

$$G' = 50 - 4x - 6x$$

$$x^* = 5$$

Die Leistungsmenge von 5 Stück ist aus Sicht der Zentrale optimal, da hierbei der optimale Gesamtgewinn erreicht wird.

Da die Bereiche eigenständig über ihre Leistungsmenge entscheiden, muss sichergestellt werden, dass auch sie zu der gleichen Entscheidung bezüglich der Leistungsmenge wie die Zentrale kommen. Dies geschieht dadurch, dass der Verrechnungspreis den Grenzkosten des lieferenden Bereiches entspricht. Diese Grenzkosten werden wieder durch die erste Ableitung der Kostenfunktion ermittelt:

$$K'_1 = 4x$$

Setzt man die optimale Transferrmenge ein, ergibt sich ein Verrechnungspreis von 20 GE.

Die Bereiche entscheiden nun dezentral über die Leistungsmenge; indem sie ihre Gewinnfunktion unter Berücksichtigung des Verrechnungspreises maximieren. Daraus folgen die für die beiden Bereiche jeweiligen optimalen Leistungsmengen:

$$G_1 = 20x - 2x^2 - 10$$

$$G_2 = 50x - 3x^2 - 20x$$

$$G'_1 = 20 - 4x$$

$$G'_2 = 50 - 6x - 20$$

$$x^*_1 = 5$$

$$x^*_2 = 5$$

Beide Bereiche wählen somit die aus Unternehmenssicht optimale Leistungsmenge, wenn der Verrechnungspreis den Grenzkosten des leistenden Bereiches entspricht.

Auf den ersten Blick scheint dieser Verrechnungspreis die Koordinationsaufgabe zu erfüllen. Allerdings handelt es sich hier um kein echtes Koordinationsproblem, da die Zentrale schon im Vorfeld die optimale Leistungsmenge ermittelt. Daher würden sich weitere dezentrale Entscheidungen erübrigen, da die Zentrale den Bereichen die Leistungsmenge vorschreiben kann.⁹³ Diese Problematik wird als „Dilemma der pretialen Lenkung“ bezeichnet.⁹⁴ Bei Vorliegen einer nicht-linearen Kostenfunktion muss die Zentrale zuerst die optimale Transfermenge bestimmen, um den geeigneten Verrechnungspreis ermitteln zu können. Nur bei dem Ausnahmefall von linearen Kostenfunktionen kann der Verrechnungspreis auf Basis von Grenzkosten unabhängig von der Transfermenge bestimmt werden. Allerdings benötigt die Zentrale die Mengenvorgabe für den leistenden Bereich und das Dilemma bleibt bestehen.⁹⁵ Die zentrale Planung von Seiten der Unternehmenszentrale widerspricht somit dem Konzept der Dezentralisierung, bei dem die Bereiche selbständig Entscheidungen treffen und anhand dieser beurteilt werden sollen.⁹⁶

Außerdem benötigt die Zentrale vollständige Informationen über die Kostenfunktionen der Bereiche um die optimale Transfermenge zu ermitteln. Besitzt die Zentrale diese Informationen allerdings nicht, kann sie daher nur die Bedingung stellen, interne Leistungen mit Grenzkosten zu bewerten.⁹⁷ Das führt zu weiteren Problemstellungen, da für die Bereiche ein Anreiz besteht, sich nicht im Sinne der Zentrale zu verhalten. Der leistende Bereich kann aufgrund seines Informationsvorsprungs seine Grenzkosten verzerren.⁹⁸ Durch die Angabe von höheren Grenzkosten wird der leistende Bereich versuchen seinen Erfolg zu verbessern: Der beziehende Bereich wird erkennen, dass sich der Verrechnungspreis abhängig zur nachgefragten Menge verhält. Um sein Ergebnis zu verbessern, wird er von der optimalen Transfermenge abweichen und geringe Mengen nachfragen. Dieses Verhalten führt in Summe nicht zur Gewinnmaximierung

⁹³ Vgl. Ewert/Wagenhofer (2008), S. 596

⁹⁴ Vgl. Pfaff/Pfeiffer (2004), S. 300

⁹⁵ Vgl. Pfaff/Pfeiffer (2004), S. 300-301

⁹⁶ Vgl. Brühl (2004), S. 339

⁹⁷ Vgl. Eichinger (2008), S. 86

⁹⁸ Vgl. Ewert/Wagenhofer (2008), S. 596-597

aus Sicht des Gesamtunternehmens.⁹⁹ Des Weiteren erfüllen Grenzkosten dann nicht die Koordinationsfunktion, wenn Kapazitätsbeschränkungen bestehen. In diesem Fall enthält der Verrechnungspreis nicht nur die Grenzkosten, sondern auch die Opportunitätskosten.¹⁰⁰ Eine Ausrichtung an grenzkostenorientierten Verrechnungspreisen bewirkt daher nur unter sehr bestimmten, in der Praxis kaum vorhandenen Bedingungen eine gesamtszieloptimale Koordination.¹⁰¹

Bezogen auf die Erfüllung der Erfolgsermittlungsfunktion, scheinen Verrechnungspreise in Höhe von Grenzkosten nur begrenzt geeignet zu sein, da die Gewinnaufteilung willkürlich erscheint. Dem liefernden Bereich entsteht immer ein Verlust in Höhe seiner Fixkosten.¹⁰² Für den Bereichsmanager ist die Erfolgszurechnung demotivierend, da er nur die Grenzkosten weiterverrechnen kann und nie einen Gewinn erwirtschaftet. Um den leistenden Bereich zum internen Transfer zu bewegen, muss er gegebenenfalls Lieferzwängen unterworfen werden. Dem beziehenden Bereich hingegen wird der gesamte Erfolg der Leistung zugerechnet.¹⁰³ Dieser erwirtschaftet somit einen Gewinn, für den er nur zum Teil verantwortlich ist.¹⁰⁴

5.2.3 Vollkostenorientierte Verrechnungspreise

Im Gegensatz zu grenzkostenorientierten Verrechnungspreisen werden bei vollkostenorientierten Verrechnungspreisen die Fixkosten des leistenden Bereiches sehr wohl berücksichtigt. Hier wird der Gedanke verfolgt, dass langfristig betrachtet alle Kosten gedeckt sein sollen. Der beziehende Bereich wird dabei so gestellt, als ob er die interne Leistung selber erstellt hätte.¹⁰⁵ Vollkostenorientierte Verrechnungspreise haben den Vorteil, dass sie der Vorgehensweise bei der sekundären Gemeinkostenrechnung im Rahmen der Kostenstellenrechnung entsprechen.¹⁰⁶ Dadurch sind Vollkosten aus der Kostenrechnung meist einfach abzuleiten. Ein weiteres Argument für ihre Verwendung ist, dass sich die

⁹⁹ Vgl. Eichinger (2008), S. 86; Ewert/Wagenhofer (2008), S. 596-597

¹⁰⁰ Vgl. Ewert/Wagenhofer (2008), S. 599

¹⁰¹ Vgl. Küpper (2005), S. 435

¹⁰² Vgl. Ewert/Wagenhofer (2008), S. 596

¹⁰³ Vgl. Brühl (2004), S. 339-340

¹⁰⁴ Vgl. Coenenberg (2003), S. 546

¹⁰⁵ Vgl. Coenenberg (2003), S. 543

¹⁰⁶ Vgl. Ewert/Wagenhofer (2008), S. 600

Bereichsmanager über die tatsächlichen entstandenen Kosten bewusst werden sollen. Somit soll ein Anreiz geschaffen werden, sich in Hinblick auf die Kosten wirtschaftlich zu verhalten. Außerdem soll für langfristige Entscheidungen eine geeignete Entscheidungsgrundlage bereitgestellt werden, da interne Leistungsverflechtungen grundsätzlich nicht als kurzfristig angesehen werden. Grenzkosten lösen hingegen nur ein kurzfristiges Koordinationsproblem.¹⁰⁷

Allerdings enthalten Fixkosten auch nicht direkt zurechenbare Gemeinkosten. Dies erschwert eine verursachungsgerechte Zuordnung von Fixkosten. Das kann dazu führen, dass dem beziehenden Bereiche Fixkosten verrechnet werden, für die er nicht verantwortlich ist, wenn eine leistungsproportionale Fixkostenverrechnung nicht möglich ist.¹⁰⁸ Dies widerspricht dem Argument einer geeigneten Entscheidungsgrundlage. Vollkosten beinhalten nämlich alle Kosten, wobei nicht sämtliche Kosten für ein Entscheidungsproblem wesentlich sind.¹⁰⁹ Das kann bei dem beziehenden Bereich zu Fehlentscheidungen führen, falls dieser Allokationsentscheidungen treffen muss.¹¹⁰

Anhand eines Beispiels von Brühl (2004) soll nun dargestellt werden, ob Verrechnungspreise zu Vollkosten die Koordinationsfunktion erfüllen:

Bereich 1 erstellt ein Zwischenprodukt, welches von Bereich 2 weiterverarbeitet wird und am externen Markt verkauft wird. Bereich 1 plant seine Vollkosten auf Basis einer Kapazität von 5.000 Stück und hat folgende Kostenfunktion:

$$K_1 = 5000 + 5x_1$$

Der Verrechnungspreis zu Vollkosten ergibt sich aus den variablen Kosten zu 5 GE und aus fixen Kosten in Höhe von 1 GE (5.000:5.000). Anhand dieser Entscheidungsgrundlage trifft Bereich 2 seine Mengenentscheidung, indem er seine Gewinnfunktion maximiert:

$$G_2 = (40 - 0,004x_2)x_2 - (10000 + 6x_2) - 6x_1$$

$$\text{Wobei } x_1 = x_2$$

$$G'_2 = 40 - 0,008x_2 - 6 - 6 = 0$$

¹⁰⁷ Vgl. Ewert/Wagenhofer (2008), S. 600

¹⁰⁸ Vgl. Coenenberg (2003), S. 543

¹⁰⁹ Vgl. Ewert/Wagenhofer (2003), S. 600

¹¹⁰ Vgl. Kreuter (1997), S. 32

$$x_2 = 3500$$

Wird diese Menge in die Gewinnfunktion des Gesamtunternehmens eingesetzt, ergibt sich folgender Gewinn:

$$G = (40 - 0,004 \cdot 3500) \cdot 3500 - (10000 + 6 \cdot 3500) - (5000 + 5 \cdot 3500)$$
$$G = 37500$$

Nun bietet sich ein Vergleich zwischen dem Ergebnis, welches auf Basis von vollkostenorientierten Verrechnungspreisen erzielt wurde und dem Ergebnis, welches das Unternehmen ermitteln würde, falls es einen grenzkostenorientierten Verrechnungspreis einsetzt. Das Ergebnis zu Vollkosten wurde bereits ermittelt. Hätte das Unternehmen den Verrechnungspreis in Höhe der Grenzkosten angesetzt, würde die optimale Menge von 3.625 Stück nachgefragt werden und ein Gesamtgewinn in Höhe von 3.7562,50 GE erzielt werden. Dieses Beispiel zeigt, dass mit Verrechnungspreisen zu Vollkosten nicht das optimale Ergebnis erreicht wird, da es zu Fehlentscheidungen kommen kann. Dahinter steckt die Problematik, dass die weiterverrechneten Fixkosten für den beziehenden Bereich zu variablen Kosten werden. Wird um eine Einheit der Leistung weniger nachgefragt, verringern sich die Einstandskosten genau um den Verrechnungspreis.¹¹¹ Das kann dazu führen, dass der beziehende Bereich eine geringere Menge nachfragt und somit die Kapazitäten innerhalb des Unternehmens nicht optimal ausgeschöpft werden. Die Koordinationsfunktion ist somit nicht erfüllt, da es zu keinen optimalen Entscheidungen aus Sicht des Gesamtunternehmens kommt.¹¹²

Bezogen auf die Erfolgsermittlungsfunktion zeigt sich, dass die Aufteilung des Gesamtgewinnes auf die verbundenen Bereiche wieder willkürlich erfolgt.¹¹³ Der liefernde Bereich kann zwar einen Teil seiner Fixkosten weiterverrechnen, allerdings wird er keinen positiven Erfolg ausweisen können. Selbst bei voller Kapazitätsauslastung, werden dem Bereich nur die Kosten vergütet.¹¹⁴ Der beziehende Bereich erwirtschaftet wieder den gesamten Gewinn aus der internen

¹¹¹ Vgl. Ewert/Wagenhofer (2008), S. 603

¹¹² Vgl. Brühl (2004), S. 343

¹¹³ Vgl. Ewert/Wagenhofer (2008), S. 599

¹¹⁴ Vgl. Brühl (2004), S. 344

Leistung.¹¹⁵ Allerdings wird er mit Fixkosten belastet, welche er nicht eindeutig verursacht hat, und somit wird die Erfolgsermittlung erschwert.¹¹⁶ Trotz der angeführten Nachteile finden Verrechnungspreise zu Vollkosten in der Praxis die häufigste Verwendung.¹¹⁷

5.2.4 Zweistufige Verrechnungspreise

Bei dieser Methode wird der Verrechnungspreis in zwei Komponenten aufgespalten. Die internen Leistungen werden mit Grenzkosten bewertet, und zusätzlich wird dem beziehenden Bereich in jeder Periode ein einmaliger Betrag (Globalbetrag) verrechnet.¹¹⁸ Die Überlegung dahinter ist einerseits, dass die Koordinationswirkung von Grenzkosten erhalten bleibt und andererseits durch die Verrechnung eines Globalbeitrags der Verlust, welcher dem leistenden Bereich bei einem grenzkostenorientierten Verrechnungspreis entsteht, gemindert werden soll. Mit Hilfe des Globalbeitrags wird versucht Verzerrungen bei der Erfolgsermittlung abzuschwächen und eine angemessene Aufteilung der Kosten zwischen den verbundenen Bereichen zu erzielen.¹¹⁹

Bei der Festsetzung des Globalbetrags müssen allerdings folgende Bedingungen beachtet werden¹²⁰: Damit der leistende Bereich nicht gänzlich dem Risiko der Absatzentscheidung des beziehenden Bereichs unterliegt, darf der Globalbetrag nicht von der tatsächlichen Transferrmenge abhängen. Des Weiteren soll der Globalbetrag so gewählt werden, dass er mit der verfügbaren, geplanten Kapazität des leistenden Bereichs vereinbar ist. Außerdem sollte sich der Globalbetrag wertmäßig an den geplanten Fixkosten orientieren und eine Mindestrendite des benötigten Kapitals enthalten. Dieser Globalbetrag kann auch dazu verwendet werden, Kapazitäten beim leistenden Bereich zu reservieren.¹²¹

Da der Globalbetrag mengenunabhängige Anteile der Fixkosten enthält, werden die verrechneten Kosten des leistenden Bereiches auch zu Fixkosten für den beziehenden Bereich. Der beziehende Bereich berücksichtigt bei seiner

¹¹⁵ Vgl. Ewert/Wagenhofer (2008), S. 599

¹¹⁶ Vgl. Ossadnik (2009), S. 253

¹¹⁷ Vgl. Coenenberg (2003), S. 564

¹¹⁸ Vgl. Ewert/Wagenhofer (2008), S. 604

¹¹⁹ Vgl. Brühl (2004), S. 341

¹²⁰ Vgl. Brühl (2004), S. 341

¹²¹ Vgl. Kaplan/Atkinson (1989), S. 607

Mengenentscheidung daher nur die variablen Kosten.¹²² Die Bevorzugung von zweistufigen Verrechnungspreisen gegenüber Verrechnungspreisen zu Voll- oder Grenzkosten, wird jedoch von situativen Faktoren abhängen.¹²³ Friedl (2003) weist in ihren Ausführungen darauf hin, dass die Koordinations- und Erfolgsermittlungsfunktion durch zweistufige Verrechnungspreise nicht erfüllt werden.

5.2.5 Verrechnungspreise zu Vollkosten plus Zuschlag (Cost-Plus Methode)

Bei Verrechnungspreisen zu Vollkosten plus Zuschlag (Cost-plus) werden nicht nur die gesamten Kosten des leistenden Bereichs weiterverrechnet, sondern diese Verrechnungspreisart beinhaltet zusätzlich noch einen Gewinnaufschlag. Die Überlegung dabei ist für den leistenden Bereich einen externen Markt zu fingieren. Der Verrechnungspreis sollte mit jenem Preis vergleichbar sein, welchen der leistende Bereich einem externen Kunden verrechnen würde.¹²⁴ Der beziehende Bereich wird in dieser Situation also wie ein externer Kunde betrachtet.¹²⁵ Der leistende Bereich erwirtschaftet nun auch einen Gewinn, wodurch seine Motivation für interne Leistungstransfers erhöht werden soll.¹²⁶ Durch die Zuteilung eines Gewinnes soll der Erfolgsermittlungsfunktion Rechnung getragen werden, da dem leistenden Bereich ein Gewinn zugestanden wird.¹²⁷ Für die wertmäßige Höhe des Zuschlags gibt es verschiedenen Varianten. Der Zuschlag kann einen prozentualen Teil der Vollkosten oder die Kapitalrendite des eingesetzten Kapitals darstellen. Die dritte Möglichkeit besteht darin, die Bereiche über die Höhe des Zuschlages verhandeln zu lassen.¹²⁸ Allerdings stellt sich die Frage nach der Höhe eines angemessenen Gewinnaufschlags. Dieser wird meist niedriger angesetzt als gegenüber einem externe Kunden. In diesem Fall ist der Gewinnaufschlag willkürlich und die Erfolgsermittlung wird verzerrt. Des Weiteren bleiben bei Cost-Plus Verrechnungspreisen die Nachteile von Verrechnungspreisen zu Vollkosten bestehen. Das Risiko von Fehlentscheidungen und fehlender Informationen über die tatsächliche Kostenstruktur, werden durch diesen Verrechnungspreistyp nicht

¹²² Vgl. Friedl (2003), S. 486

¹²³ Vgl. Ewert/Wagenhofer (2008), S. 605

¹²⁴ Vgl. Trost (1998), S. 72

¹²⁵ Vgl. Ewert/Wagenhofer (2008), S. 605

¹²⁶ Vgl. Bruckschen (1981), S. 241

¹²⁷ Vgl. Ewert/Wagenhofer (2008), S. 605

¹²⁸ Vgl. Ewert/Wagenhofer (2008), S. 605

vermieden.¹²⁹ Entspricht der Zuschlag einem Prozentsatz der Kosten, kann der leistende Bereich einen Anreiz haben, seine Kosten höher anzusetzen, um den Gewinnaufschlag zu erhöhen.¹³⁰ Cost-Plus Preise sind folglich nicht unbedingt zur Erfüllung der Koordinationsfunktion geeignet.¹³¹ Im Rahmen einer Principal-Agent Betrachtungsweise, zeigen Ewert und Wagenhofer (2008), dass Cost-Plus Verrechnungspreise das Koordinationsproblem lösen. Jedoch weisen Pfaff und Pfeiffer (2004) darauf hin, dass das Dilemma der pretialen Lenkung auch durch diesen Ansatz nicht überwunden werden kann und die dezentrale Lösung lediglich eine Reproduktion der zentralen Lösung ist.

5.3 Verhandlungsbasierte Verrechnungspreise

Im Gegensatz zu markt- und kostenorientierten Verrechnungspreisen, gibt die Unternehmenszentrale bei verhandlungsbasierten Verrechnungspreisen keine Richtlinien hinsichtlich Preisfestlegungsart vor.¹³² Die Zentrale überlässt es somit den Bereichen, wie diese den Verrechnungspreis festlegen. Das Zustandekommen von diesem Typ Verrechnungspreis geschieht durch Verhandlungen zwischen dem lieferenden und beziehenden Bereich.¹³³ Dabei kann das Verhandlungsergebnis auch zu einem marktorientierten- oder kostenorientierten Verrechnungspreis führen.

Die wichtige Voraussetzung für die Anwendung dieses Typus ist die Freiheit der Entscheidungsfindung und ob sie die internen Transaktionen durchführen. Sind diese von der Zentrale vorgeschrieben, sind die folgenden Verhandlungen nicht zielführend.¹³⁴ Somit sichert diese Art der Verrechnungspreisfestlegung die Unabhängigkeit der verbundenen Bereiche und stellt dadurch deren Ergebnisverantwortlichkeit sicher.¹³⁵ Kaplan und Atkinson (1989) verweisen auf weitere Bedingungen, die für die Anwendbarkeit von verhandlungsbasierten Verrechnungspreisen beachtet werden müssen: Es existiert ein Markt für das Zwischenprodukt oder die Dienstleistung mit Preisen, welche als Bezugsgröße

¹²⁹ Vgl. Ewert/Wagenhofer (2008), S. 605-606

¹³⁰ Vgl. Kreuter (1997), S. 33

¹³¹ Vgl. Ewert/Wagenhofer (2008), S. 606

¹³² Vgl. Baldenius/Reichelstein (1998), S. 236

¹³³ Vgl. Ewert/Wagenhofer (2008), S. 615; Weber/Stoffels/Kleindienst (2004), S. 21

¹³⁴ Vgl. Ewert/Wagenhofer (2008), S. 615

¹³⁵ Vgl. Coenenberg (2003), S. 559

verwendet werden könne. Die verhandelnden Bereiche verfügen über die relevanten Marktinformationen. Im Falle von Konfliktsituationen soll eine Schlichtungsstelle zwischengeschaltet werden.

Werden Verhandlungen über Verrechnungspreise geführt, muss festgelegt werden, wie oft diese stattfinden. Es ist zu unterscheiden, ob ein „allgemein gültiger“ Verrechnungspreis für eine bestimmte Zeitdauer festgelegt wird oder ob jede einzelne Transaktion zu neuerlichen Verhandlungen führt. Sind die internen Leistungsbeziehungen zwischen den Bereichen intensiv, so scheint eine generelle Festlegung zweckmäßig. Der Verrechnungspreis wird auf Basis allgemeiner Begebenheiten fixiert. Ist der interne Leistungsaustausch hingegen gering, wird jeder eintretende Geschäftsfall neu verhandelt. Dabei finden spezifische Kontextfaktoren stärker Berücksichtigung in den Verhandlungen.¹³⁶

Ein Vorteil von verhandlungsbasierten Verrechnungspreisen ist die erhöhte Motivation der Bereichsmanager, da sie eigenverantwortlich handeln können. Des Weiteren kann der Informationsvorsprung der Bereichsmanager besser genutzt werden, da diese oft über detaillierteres Wissen über die Kosten- und Erlössituation verfügen und somit eine vermeintlich bessere Entscheidung treffen können.¹³⁷

Nachteilig ist allerdings, dass diese Art der Verrechnungspreisfestlegung mit einem hohen Zeitaufwand verbunden ist. Des Weiteren können die Verhandlungen durch Zielkonflikte der Bereichsmanager beeinträchtigt werden.¹³⁸ Hat ein Bereich eine monopolartige Stellung im Unternehmen, wird eine faire Verhandlung über Verrechnungspreise nicht sehr wahrscheinlich sein.¹³⁹

Werden nun Verhandlungen zur Verrechnungspreisfindung geführt, kann eine Einigung der Bereiche über einen Verrechnungspreis nur dann erzielt werden, wenn der interne Leistungsaustausch für beide Bereiche vorteilhafter ist als die bestmögliche Alternative.¹⁴⁰ Folgendes Beispiel von Ewert und Wagenhofer (2008) soll dies veranschaulichen:

¹³⁶ Vgl. Ewert/Wagenhofer (2008), S. 615

¹³⁷ Vgl. Ewert/Wagenhofer (2008), S. 615

¹³⁸ Vgl. Ewert/Wagenhofer (2008), S. 617

¹³⁹ Vgl. Kreuter (1997), S. 35

¹⁴⁰ Vgl. Ewert/Wagenhofer (2008), S. 616

Bereich 1 produziert ein Zwischenprodukt, welches Bereich 2 beziehen möchte. Die Bereiche treten in Verhandlungen, um einen Verrechnungspreis für den internen Transfer zu ermitteln. Die Grenzkosten von Bereich 1 belaufen sich auf 120 GE. Bei Bereich 2 fallen Grenzkosten in Höhe von 30 GE an. Der Verkaufspreis des Endproduktes beträgt 200 GE. Ausgehend von diesen Zahlen, beträgt der Deckungsbeitrag 170 GE. Haben die Bereiche keine Möglichkeiten das Zwischenprodukt extern zu verkaufen beziehungsweise zu beziehen, liegt der Verrechnungspreis in einem Intervall von [120, 170].

Hat nun Bereich 1 die Möglichkeit das Zwischenprodukt extern um 145 GE zu verkaufen, würden seine Opportunitätskosten bei einer Lieferung an Bereich 2 25 GE betragen. Daher verringert sich das Intervall auf [145, 170].

Des Weiteren hat nun auch Bereich 2 die Option, das Zwischenprodukt extern um 160 GE zu beziehen und daher schrumpft das Intervall auf [145, 160].

Würde der externe Preis für das Zwischenprodukt sogar nur noch 140 GE betragen, wäre das Intervall, in welchem sich die Bereiche auf einen Verrechnungspreis einigen würden, gar nicht mehr vorhanden. Bereich 1 würde nicht unter 145 GE liefern und Bereich 2 würde nicht über 140 GE bezahlen. Tatsächlich wäre dieses Szenario auch aus Sicht der Unternehmenszentrale optimal, da die Summe der Bereichsgewinne höher wäre als bei internem Leistungsaustausch.

Wie sich die Bereichsmanager über den tatsächlichen Verrechnungspreis innerhalb eines Intervalls einig werden, hängt von verschiedenen situativen und persönlichen Faktoren ab. Beispielsweise gewährt eine bessere Alternative dem Bereichsmanager Verhandlungsmacht. Auch mit Verhandlungsgeschick kann der Bereichsmanager ein für sich gutes Ergebnis erzielen.¹⁴¹

Wie eben erwähnt, ist das Verhalten von Personen ausschlaggebend in Verhandlungen. Dazu wurden einige experimentelle Studien durchgeführt, welche das Verhalten von Personen in Verrechnungspreisverhandlungen beleuchten. Dabei gibt es Ansätze die besagen, dass die verhandelnden Bereichsleiter sich eher an Faktoren wie Fairness oder gleichmäßige Gewinnaufteilung halten und die rein wirtschaftlichen Überlegungen in den Hintergrund treten.¹⁴²

¹⁴¹ Vgl. Ewert/Wagenhofer (2008), S. 617

¹⁴² Vgl. Trost (1998), S. 107

So untersuchen Luft und Libby (1997) in welchem Ausmaß ein existierender Marktpreis von Bereichsmanagern in den Verrechnungspreisverhandlungen berücksichtigt wird und mit welchen Annahmen Bereichsmanager in die Verhandlungen treten. Führt eine Ausrichtung am Marktpreis zu ungleichen Bereichsgewinnen, wird dies nicht als „fair“ empfunden und der Verrechnungspreis wird vom Marktpreis abweichen. Demnach wird gezeigt, dass der Vergleich der Bereichsgewinne eine zentrale Rolle für die Verrechnungspreisfindung spielt. So begeben sich Bereichsmanager nicht notwendigerweise mit der Annahme, dass der Marktpreis die Ausgangsbasis für den Verhandlungspartner darstellt, in Verhandlungen. Die Erwartungen, mit denen Bereichsmanager in Verhandlungen treten, können sich aufgrund von buchhalterischen Daten ändern. Verhandlungen können folglich dadurch beeinträchtigt werden, dass sich aus buchhalterischen Zahlen ein anderer Richtwert als Ausgangsbasis für den Verrechnungspreis ergibt. Demnach können die Bereichsmanager die Erwartungen des jeweils anderen nicht immer antizipieren, da diese erst in den folgenden Verhandlungen sichtbar werden. Daher können die Verhandlungen verkompliziert werden, wenn der Marktpreis nicht als Ausgangsbasis gesehen wird, und dies führt zu einer, für das Unternehmen, kostspieligen Verrechnungspreisfindung.¹⁴³

Wie stark das Kriterium „Fairness“ in die tatsächliche Verhandlung mit einfließt, ist mitunter abhängig von der Art und Weise der Kommunikation. Kachelmeier und Towry (2002) untersuchen das Wirksamwerden von Fairness bei anfänglichen Erwartungen über die Verhandlungen und tatsächlichen Verhandlungen in einer experimentellen Studie. Einerseits beleuchten sie den Fall, wenn nur über elektronische Mittel kommuniziert und verhandelt wird, andererseits betrachten sie den Fall, wenn die Verhandlungspartner persönlich miteinander verhandeln.¹⁴⁴

Grundsätzlich folgen sie der Annahme von Luft und Libby (1997), dass die Verhandlungspartner einen „fairen“ Preis erwarten und somit von einem „ungerechten“ Marktpreis abweichen würden. Nun stellt sich aber die Frage, ob die Bereichsmanager tatsächlich gemäß ihrer anfänglichen Erwartungen handeln. Wird nicht persönlich verhandelt und werden die Kauf- und Preisangebote nur elektronisch übermittelt, spielt das Thema „Fairness“ bei der Verrechnungspreisfindung kaum

¹⁴³ Vgl. Luft/Libby (1997), S. 217-218, 227

¹⁴⁴ Vgl. Kachelmeier/Towry (2002), S. 588

noch eine Rolle. Werden persönliche Verhandlungen geführt und ist die Kommunikation nicht eingeschränkt, sind Zugeständnisse um einen für beide Bereiche „faireren“ Preis beobachtbar.¹⁴⁵

Unternehmen können zumindest so weit in die Verhandlungen eingreifen, als sie die Art und Weise der Kommunikation vorgeben. Verfolgt ein Unternehmen eine Ausrichtung am Marktpreis, wird es darauf achten, dass über elektronische Kommunikationsmittel verhandelt wird.¹⁴⁶

Beide Studien gehen jedoch davon aus, dass ein externer Preis existiert und dieser als Verrechnungspreis herangezogen werden kann. Ob das Thema „Fairness“ auch eine Bedeutung hat und mit welchen Erwartungen man in die Verhandlungen tritt, wenn man nur die Kosten als Ausgangsbasis verwenden kann, ist unklar. Wie im obigen Beispiel gezeigt wurde, bewegt man sich auch hier in einem Intervall, welches verschiedene Verrechnungspreise zulässt. Des Weiteren wird nicht berücksichtigt, welche Folgen das Abweichen vom Marktpreis unter Fairness-Zugeständnissen im Hinblick auf das Gesamtergebnis des Unternehmens hat. Außerdem ist fraglich, ob Bereichsmanager tatsächlich gewillt sind, ihre Informationen preiszugeben und somit einen Gewinnvergleich zu ermöglichen.

Abschließend ist zu verhandlungsbasierten Verrechnungspreisen zu sagen, dass die bisherig durchgeführten experimentellen Studien noch keine konkreten Aussagen über die Effizienz der verhandlungsbasierten Verrechnungspreise zulassen.¹⁴⁷ Da der Ausgang von Verhandlungen im Vorhinein nicht bestimmt werden kann, kann nicht eindeutig festgestellt werden, ob die Koordinations- und Erfolgsermittlungsfunktion erfüllt werden.¹⁴⁸ Allerdings zeigen Baldenius und Reichelstein (1998) in ihrer Modellanalyse, dass sich verhandlungsbasierte Verrechnungspreise gegenüber einteiligen kostenorientierten Verrechnungspreisen hinsichtlich der zu treffenden Mengenentscheidung als vorteilhaft erweisen und der Erfolg gemäß der Verhandlungsmacht aufgeteilt wird.

¹⁴⁵ Vgl. Kachelmeier/Towry (2002), S. 588

¹⁴⁶ Vgl. Kachelmeier/Towry (2002), S. 588

¹⁴⁷ Vgl. Trost (1998), S. 109

¹⁴⁸ Vgl. Coenenberg (2003), S. 559

5.4 Duale Verrechnungspreise

Bei den bisherigen Möglichkeiten zum Ansatz von Verrechnungspreisen wurde für beide Bereiche jeweils der gleiche Verrechnungspreis festgesetzt. Allerdings erfüllt ein einziger Verrechnungspreis oft nicht alle gewünschten Funktionen.¹⁴⁹ Daher ist die Überlegung aufgekommen, dass für interne Leistungen verschiedene Verrechnungspreise gleichzeitig zur Anwendung kommen. Der Verrechnungspreis, den der leistende Bereich erhält, ist somit nicht ident mit jenem Verrechnungspreis, den der beziehende Bereich verrechnet bekommt.¹⁵⁰ Folgende Tabelle zeigt verschiedene Möglichkeiten für den Ansatz von dualen Preisen:

Tabelle 5: Vorschläge zur Bildung dualer Verrechnungspreise

Autoren	Vergütung leistender Bereich	Belastung leistender Bereich
Coenenberg (2005), S. 560	Cost-Plus Methode	Zweistufiger Verrechnungspreis (Grenzkosten und Globalbetrag)
Drury (2008), S. 513	Grenzkosten plus Aufschlag	Grenzkosten
Ewert/Wagenhofer (2008), S. 612	Kalkulierte Deckungsbeiträge	Vollkosten
Kreuter (1997), S. 35-36	Marktpreis	Grenzkosten
Frese (1995), S. 950	Marktpreis	Grenzkosten
Kaplan/Atkinson (1989), S. 610	Kalkulierte Deckungsbeiträge	Opportunitätskosten

Quelle: eigene Darstellung, in Anlehnung an Friedl (2003), S.492-493

Durch die jeweilige Methodik soll sichergestellt werden, dass sich die Unternehmensbereiche im Sinne der Unternehmenszentrale verhalten und die

¹⁴⁹ Vgl. Horngren et al. (1994), S. 874

¹⁵⁰ Vgl. Kreuter (1997), S. 35

Koordinationsfunktion erfüllt ist. Auf die Vorteilhaftigkeit einzelner Möglichkeiten wird nicht näher eingegangen.

Allerdings ist anzuführen, dass sich durch die Anwendung dualer Verrechnungspreise, Abweichungen zwischen dem Bereichsgewinn und dem Gesamtgewinn ergeben, die von der Zentrale ausgeglichen werden müssen, was zu einem erhöhten Rechenaufwand führt.¹⁵¹ Die Zentrale erleidet durch das Anwenden dualer Verrechnungspreise einen Ausgleichsverlust, da sie für die Differenz der Verrechnungspreise aufkommen muss. Dadurch wird auch die Erfüllung der Erfolgsermittlungsfunktion beeinträchtigt, da die Bereiche grundsätzlich ein gutes Ergebnis erreichen, unabhängig davon wie wirtschaftlich diese agiert haben.¹⁵² Des Weiteren können duale Verrechnungspreise die Bereiche dazu verleiten, Absprachen hinsichtlich der Leistungsmenge zu treffen und falsche Informationen bezüglich ihrer Kostenstruktur an die Zentrale weiterzugeben. Außerdem induziert dieser Verrechnungspreis für die Bereiche kaum Anreize nach besseren Alternativen zu suchen.¹⁵³ Aufgrund dieser Nachteile finden duale Verrechnungspreise in der Praxis selten Verwendung.¹⁵⁴

5.5 Exkurs: Konzernverrechnungspreise

Um die ganze Thematik der Verrechnungspreise zu erfassen, soll in diesem Kapitel ein kurzer Überblick über Konzernverrechnungspreise gegeben werden.

Diese Verrechnungspreise unterscheiden sich von den bisher diskutierten Verrechnungspreisen insofern, als Konzernverrechnungspreise effektiv fakturiert, geschuldet und gezahlt werden müssen. Der Leistungsaustausch findet nicht innerhalb eines Unternehmens statt, sondern zwischen rechtlich, selbständigen Konzernunternehmen, welche meist in verschiedenen Ländern angesiedelt sind.¹⁵⁵ Wie schon in Abschnitt 4.3 erwähnt, steht neben anderen betriebswirtschaftlichen Funktionen vor allem die Zielsetzung der Gewinnverlagerung in Niedrigsteuerrländer im Vordergrund.

¹⁵¹ Vgl. Kreuter (1997), S. 36

¹⁵² Vgl. Ewert/Wagenhofer (2008), S.613

¹⁵³ Vgl. Ewert/Wagenhofer (2008), S. 614

¹⁵⁴ Vgl. Horngren et al. (1994), S. 874

¹⁵⁵ Vgl. Mandler (2002), S. 929

In Konzernen bzw. international organisierten Unternehmen findet sich meist eine eigene Transfer- bzw. Verrechnungspreisrichtlinie, welche die konzerninternen Geschäfte regelt. Bei Erstellung dieser Richtlinien ist besonders Bedacht auf die OECD-Richtlinien und das Steuerrecht zu nehmen.¹⁵⁶ Diese beruhen auf dem Prinzip des „dealing at arm’s length“. Die im Konzern angesetzten Preise müssen einem Drittvergleich (Fremdvergleich) standhalten bzw. die Preisgestaltung muss marktüblich erfolgen.¹⁵⁷ Somit ist die Gestaltung der Konzernverrechnungspreise durch Regelungen des internationalen Steuerrechts insoweit eingeschränkt, als dass keine ungerechtfertigte Gewinnverschiebung erfolgen darf. Innerhalb dieser Grenzen muss auch auf die konzerninterne Akzeptanz geachtet werden. Diese ist nur gegeben, wenn durch die Anwendung von Konzernverrechnungspreisen keine Erfolgsverzerrung erfolgt, sondern der Austausch leistungsgerecht bewertet wird.¹⁵⁸

Hinsichtlich der Ermittlung von Konzernverrechnungspreisen, welche dem Fremdvergleich standhalten, sind international drei Methoden anerkannt:

- Preisvergleichsmethode: Gibt es am Markt einen externen Preis für das im Konzern gehandelte Gut, so soll dieser auch bei einem konzerninternen Austausch angesetzt werden. Dabei wird zwischen einem äußeren (Preise zwischen konzernexternen Marktpartnern) und inneren (Preise zwischen Konzerngesellschaft und externen Marktpartnern) Preisvergleich unterschieden.¹⁵⁹
- Wiederverkaufsmethode: Diese Methode bietet sich vor allem für einen Leistungsaustausch zwischen einer Produktionsgesellschaft und einer Vertriebsgesellschaft an. Der Verrechnungspreis ergibt sich aus dem konzernexternen Absatzpreis.¹⁶⁰ Ausgehend vom Absatzpreis, werden die Kosten des Vertriebs abgezogen und die übliche Gewinnspanne festgelegt.¹⁶¹
- Kostenaufschlagsmethode (Cost-Plus Methode): In diesem Fall setzen sich die Verrechnungspreise aus den Kosten der Leistungserstellung und einem Mark-up, i.e. Gewinnaufschlag zusammen. Anwendung findet diese Methode

¹⁵⁶ Vgl. Peters/Pfaff (2008), S. 130

¹⁵⁷ Vgl. Peters/Pfaff (2008), S. 132

¹⁵⁸ Vgl. Mandler (2002), S. 931

¹⁵⁹ Vgl. Mandler (2002), S. 933

¹⁶⁰ Vgl. Peters/Pfaff (2008), S. 134

¹⁶¹ Vgl. Mandler (2002), S. 938

bei Halbfertigerzeugnissen, bei Erstellung eines Produkts auf Wunsch für eine andere Gruppengesellschaft und bei Erbringung von Dienstleistungen.¹⁶²

Hinsichtlich der Verwendung der genannten Standardmethoden ist zu sagen, dass diese „einzeln oder gemeinsam eingesetzt werden sollen, es soll die Methode bzw. Methodenkombination gewählt werden, die den tatsächlichen Verhältnissen im Unternehmen am nächsten kommt.“¹⁶³

6 Spezifische Investitionen und Verrechnungspreise

Ein neuer Forschungsansatz innerhalb der Verrechnungspreisproblematik beschäftigt sich mit Investitionsentscheidungen von verbundenen Bereichen, welche modelmäßig, unter Berücksichtigung verschiedener Prämissen untersucht wurden.¹⁶⁴

Parallel zur vorhergegangenen Problematik eines Leistungsaustausches stellt sich nun zusätzlich die Frage, ob transaktionsspezifische Investitionsentscheidungen zu Gunsten des Gesamtunternehmens getroffen werden. Transaktionsspezifische Investitionen kennzeichnen sich nach Williamson (1975, 1979) dadurch aus, dass sie innerhalb einer konkreten Transaktion mehr wert sind als außerhalb derselben. Das bedeutet, dass spezifische Investitionen den Wert der internen Leistung erhöhen, allerdings keinen Nutzen für externe Transaktionen entfalten.¹⁶⁵

Investitionsentscheidungen können bei beiden in einem Leistungsaustausch verbundenen Bereichen anfallen. Der leistende Bereich hat exemplarisch einen Investitionsbedarf bezüglich neuer Maschinen, Techniken, Verfahren etc. oder kann Rationalisierungsmaßnahmen setzen, um in Folge seine Kostenstruktur zu verbessern. Auf den abnehmenden Bereich entfallen Investitionen um den Absatz zu steigern. Wesentlich bei transaktionsspezifischen Investitionen ist, dass diese nur für die innerbetriebliche Leistung verwendbar sind.¹⁶⁶ Die sich ergebende Problematik ist, dass weder die Investitionskosten noch der sich ergebende Erfolg verursachungsgerecht zwischen den verbundenen Bereichen aufgeteilt werden kann. Daraus resultiert für die Bereiche die Situation, die gesamten Kosten der Investition

¹⁶² Vgl. Peters/Pfaff (2008), S. 135

¹⁶³ Brühl (2004), S. 359

¹⁶⁴ Vgl. exemplarisch Baldenius/Reichelstein (1998) S.236 ff.; Baldenius/Reichelstein/Sahay (1999) S.67 ff.; Göx/Schiller (2006) S.23 ff.; Pfaff /Pfeiffer(2004) S.316 ff.; Pfeiffer (2002) S. 1269 ff.

¹⁶⁵ Vgl. Göx/Schiller (2006), S. 23

¹⁶⁶ Vgl. Küpper (2005), S. 445

selbst tragen zu müssen, ohne dabei ausreichend am Erfolg beteiligt zu sein.¹⁶⁷ Wenn ex ante dieses Szenario von den Bereichen angenommen wird, kommt es aus Sicht der Zentrale zur Hold-up Problematik bzw. Unterinvestition.¹⁶⁸ Um dieser Problematik zu entgehen, muss der Verrechnungspreis so gewählt werden, dass zusätzlich ein Anreiz für die positive Investitionsentscheidung gegeben ist.¹⁶⁹

Ausgehend von diesen Überlegungen vergleichen Baldenius und Reichelstein (1998) und Pfeiffer (2002) verschiedene Ansätze zur Verrechnungspreisbildung hinsichtlich ihrer Leistungsfähigkeit im Rahmen einer Modellanalyse. Dabei dominiert ein Verfahren ein anderes, wenn sich mit ersterem ein besserer Gesamterfolg erzielen lässt. In dem Modell von Baldenius und Reichelstein (1998) werden verhandlungsbasierte, einteilige kostenbasierte und zweiteilige kostenbasierte Verrechnungspreise behandelt. Bei den kostenbasierten Verrechnungspreisen räumen sie dem leistenden Bereich die Macht ein einerseits seine variablen Plankosten als einteilige und andererseits seine variablen Plankosten und einen periodischen Pauschalbetrag als zweiteilige Verrechnungspreise festzulegen. Abhängig von diesen Verrechnungspreisen legt der abnehmende Bereich die Transfermenge fest.

Des Weiteren wird unterschieden, bei welchem Bereich die Investitionsentscheidung zu treffen ist. Baldenius und Reichelstein (1998) kommen dabei zu folgenden Ergebnissen: Verhandlungsorientierte Verrechnungspreise führen bei Vorliegen von symmetrischer Information zur effizienten Mengenbestimmung. Allerdings werden die Erlöse, welche sich durch die Investition ergeben, entsprechend der Verhandlungsmacht der Bereiche verteilt. Investiert nur der leistende Bereich und muss er somit die vollen Kosten tragen, kommt es zur Unterinvestitionsproblematik. In diesem Fall erweisen sich zweiteilige Verrechnungspreise als vorteilhaft, da ein Anreiz zur Investition gegeben wird.

Der umgekehrte Fall tritt ein, falls nur der abnehmende Bereich Investitionen tätigen kann. Haben beide Bereich die Möglichkeit zu investieren, hängt die Vorteilhaftigkeit des einen oder anderen Ansatzes davon ab, welche Investition für das Unternehmen wichtiger ist. Grundsätzlich ergeben beide Methoden eine effiziente Mengenentscheidung, Anreize zur Investitionstätigkeit des leistenden Bereiches

¹⁶⁷ Vgl. Pfeiffer (2002), S. 1270

¹⁶⁸ Vgl. Schulze/Weiler (2007), S. 106

¹⁶⁹ Vgl. Baldenius/Reichelstein (1998), S. 236

werden allerdings nur durch zweiteilige kostenbasierte Verrechnungspreise induziert. Einteilige kostenbasierte Verrechnungspreise hingegen werden in den meisten Fällen von verhandlungsbasierten Verrechnungspreisen dominiert, unabhängig bei welchen Bereichen die Investitionsentscheidung anfällt.¹⁷⁰

Pfeiffer (2002) erweitert diesen Ansatz um die Cost-Plus Methode (Istkosten und Aufschlag): Investiert nur der abnehmende Bereich, sollte auf den Zuschlag verzichtet werden, da die effiziente Menge produziert und ein Anreiz zur Investition induziert wird und der Überschuss beim investierenden Bereich verbleibt. Ein gleiches Ergebnis liefern verhandlungsorientierte Verrechnungspreise, wenn die gesamte Verhandlungsmacht beim abnehmenden Bereich liegt. Ist die Verteilung der Verhandlungsmacht eine andere, werden verhandlungsorientierte Verrechnungspreise von der Cost-Plus Methode dominiert. Kann hingegen nur der leistende Bereich eine spezifische Investition tätigen, ergibt sich durch den Einsatz der Cost-Plus Methode folgender Trade-Off: Verzichtet man auf das Plus, wird zwar die effiziente Menge produziert, allerdings wird kein Anreiz zum Tätigen der Investition induziert. Ein positiver Zuschlagsatz setzt einen Investitionsanreiz, jedoch führt dies zu einer Verringerung der Transfermenge. Aufgrund dieses Trade-Offs und unter der Annahme, dass der leistende Bereich über die gesamte Verhandlungsmacht verfügt, dominiert das verhandlungsbasierte Verfahren die Cost-Plus Methode. Investieren beide Bereiche, hängt die Vorteilhaftigkeit der unterschiedlichen Verrechnungspreise mitunter von der Verteilung der Verhandlungsmacht ab.¹⁷¹

Küpper (2005) weist darauf hin, dass die Vorteilhaftigkeit der verschiedenen Verfahren von den situativen Faktoren der Investitionen und der tatsächlichen Verteilung der Verhandlungsmacht abhängig ist. Des Weiteren ist anzumerken, dass Investitionsentscheidungen in der Praxis unter Umständen nicht nur von monetären Faktoren abhängen werden.

¹⁷⁰ Vgl. Baldenius/Reichelstein (1998), S. 236 ff.

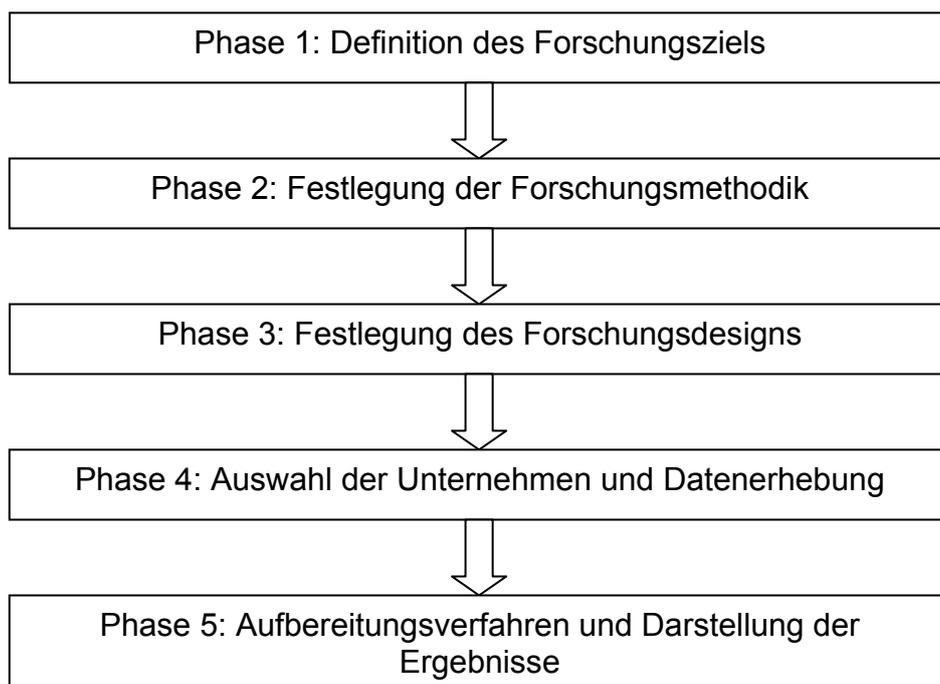
¹⁷¹ Vgl. Pfeiffer (2002), S. 1269 ff.

7 Methode der empirischen Vorgehensweise

In diesem Kapitel wird, ausgehend von der in der Einleitung formulierten Forschungsfrage, die Methode des eigenen empirischen Vorgehens dargestellt. Allgemein kann festgehalten werden, dass es sich hierbei um eine Primärforschung handelt. Im Gegensatz zu einer Sekundärforschung, bei welcher auf bereits existierende Daten zurückgegriffen werden kann, müssen für diese Arbeit erst Daten erhoben werden um die Forschungsfrage beantworten zu können.

Der gesamte Forschungsprozess besteht aus mehreren Phasen, welche von der nachfolgenden Abbildung dargestellt werden:

Abbildung 2: Phasen des Forschungsprozesses



Quelle: eigene Darstellung

In den folgenden Abschnitten werden die einzelnen Phasen erläutert.

7.1 Definition des Forschungsziels

Diese Arbeit hat zum Ziel, die formulierte Forschungsfrage „Welche Bedeutung haben Verrechnungspreise und inwieweit finden diese Anwendung bei den Unternehmen Philips Speech Recognition – Dictation Systems, dem Profit Center Engineering der Magna Steyr Fahrzeugtechnik, der Robert Bosch AG und einem Pharmaunternehmen?“ zu beantworten.

Zunächst muss festgestellt werden, ob ein interner Leistungsaustausch mit Verrechnungspreisen oder Allokationen bzw. Verrechnungssätzen bewertet wird. Im Zuge dessen soll geklärt werden, welcher Leistungsaustausch vorgenommen wird. Kommen Verrechnungspreise zum Einsatz, soll ihr Modus geklärt werden. Ein weiterer Punkt ist das Zustandekommen bzw. die Festlegung von Verrechnungspreisen oder Allokationen. Hier ist auch die Frage zu klären, ob die Unternehmenseinheiten Entscheidungsautonomie bezüglich des Leistungsaustausches besitzen. Des Weiteren soll auf die Problematik der Verrechnung spezifischer Investitionen eingegangen werden. Hier wird versucht spezifische Investitionen zu identifizieren und herauszufinden, inwieweit Verrechnungspreise Einfluss auf die Investitionsentscheidungen haben. Außerdem soll geklärt werden, welche Funktionen die gewählte Art der Verrechnung erfüllen soll. Falls Verrechnungspreise nicht als Koordinationsinstrument wahrgenommen werden, sollen gegebenenfalls andere Steuerungsmechanismen identifiziert werden. Diese Fragen sollen im Rahmen dieses Forschungsprozesses, am Beispiel von vier in der Praxis tätigen Unternehmen Beantwortung finden.

7.2 Festlegung der Forschungsmethodik

Prinzipiell wird innerhalb der Primärforschung zwischen der quantitativen und der qualitativen Forschungsmethodik differenziert.¹⁷² Wesensart eines quantitativen Verfahrens ist das Erfassen einer großen, standardisierten Datenmenge und deren Auswertung mit Hilfe von statistischen Methoden. Dabei wird das Datenmaterial einer

¹⁷² Vgl. Malhotra/Birks (2007), S. 152

repräsentativen Stichprobe in Kategorien eingeteilt, mit dem Ziel eine übersichtliche und verständliche Darstellung zu erhalten.¹⁷³

Im Unterschied dazu steht bei der qualitativen Sozialforschung das Erforschen von Gründen und Motiven im Vordergrund. Dabei sollen tiefere Einblicke zum besseren Verständnis gewonnen werden. Zu einer Forschungsthematik befragte Personen sollen ihre Erfahrungen und Motive innerhalb ihres gelebten Kontextes wiedergeben.¹⁷⁴ Die Verfahren der qualitativen Forschung behandeln nur eine begrenzte Anzahl von Untersuchungsgegenständen, welche aber explizierter erfasst und erklärt werden. Des Weiteren wird die Auswertung der Daten in verbaler Form durchgeführt.¹⁷⁵

Zur Beantwortung der Frage, wann eine qualitative Forschungsmethodik zum Einsatz kommen sollte, zeigt Heinze (2001) folgende Leitplanken auf:

- Die erfahrbare Wirklichkeit begründet das Fundament, um beschrieben und analysiert zu werden.
- Der untersuchte Gegenstand ist komplex, nicht übersichtlich, zum Teil oder gänzlich unbekannt.

Ausgehend von den theoretischen Ausführungen und der Forschungsfrage kann festgehalten werden, dass nur die qualitative Methodik für diese Arbeit zweckmäßig ist. Die Anzahl der befragten Unternehmen ist begrenzt und die Ergebnisse werden auch nicht auf eine Grundgesamtheit umgelegt. Des Weiteren erfolgt die Auswertung der Ergebnisse, welche im Folgenden noch erläutert wird, nicht mit Hilfe statistischer Verfahren.

7.3 Festlegung des Forschungsdesigns

Nun soll die Ausgestaltung der qualitativen Methodik erläutert werden, bevor auf die konkrete Untersuchungsmethode eingegangen wird. Das Forschungsdesign stellt die

¹⁷³ Vgl. Ebster/Stalzer (2003), S. 158-159

¹⁷⁴ Vgl. Malhotra/Birks (2007), S. 152-153

¹⁷⁵ Vgl. Ebster/Stalzer (2003), S. 159

Untersuchungsanalyse dar und wird auch als Forschungstypus bzw. Forschungskonzeption bezeichnet.¹⁷⁶

Mayring (2002) nennt verschiedene Forschungsdesigns, welche besonders zielführend für die qualitative Forschung sind:

- Einzelfallanalyse

Die Einzelfallanalyse beschäftigt sich mit der Komplexität eines gesamten Falles. Zusammenhänge von Funktions- und Lebensbereiche in der Gesamtheit des Untersuchungsgegenstandes sollen betont werden. Dabei kann genauer auf die Merkmale eines Falles eingegangen werden. Diese Methode eignet sich für die Gewinnung tiefer gehender Erkenntnisse in nicht leicht zugänglichen Bereichen.

- Dokumentenanalyse

Bei der Dokumentenanalyse liegt der Fokus auf der qualitativen Interpretation von bereits vorhandenem Material. Besonders bei Bereichen, welche durch direktes Messen, Beobachten oder Befragen nicht zugänglich sind, hat die Dokumentenanalyse einen hohen Stellenwert. Soweit Quellen vorhanden sind, kann die Dokumentenanalyse in jedem Forschungsprozess herangezogen werden.

- Handlungsforschung

Die Handlungsforschung zeichnet sich durch drei Merkmale aus. Der Fokus liegt auf einem konkreten Praxisproblem, Ergebnisse des Forschungsprozesses sollen umgesetzt werden und es besteht ein gleichberechtigter Austausch von Forscher und Betroffenen. Dieses Design eignet sich für die Erarbeitung von Veränderungsmöglichkeiten eines bestimmten Problems in der Praxis.

- Feldforschung

Ziel der Feldforschung ist, den Untersuchungsgegenstand in einer möglichst natürlichen Umgebung zu analysieren. Hierbei sollen Verzerrungen durch den Einsatz anderer Untersuchungsmethoden vermieden werden. Die Feldforschung ist dann einsetzbar, wenn das Feld für den Forscher zugänglich ist, er auf das Auftreten von Problemen vorbereitet ist und die Beteiligten ein Engagement erkennen.

¹⁷⁶ Vgl. Mayring (2002), S. 40

- Qualitatives Experiment

Der Fokus des qualitativen Experiments liegt in der Erfassung von Schlussfolgerungen hinsichtlich der Struktur eines Untersuchungsgegenstandes. Zur Gewinnung solcher Erkenntnisse wird mittels eines kontrollierten Eingriffs versucht, Veränderungen unter möglichst realen Bedingungen zu erzeugen. Anwendung findet dieses Experiment dann, wenn sich Strukturen mittels einfacher Deskription nicht analysieren lassen.

- Qualitative Evaluationsforschung

Im Rahmen einer qualitativen Evaluationsforschung sollen Veränderungen in der Praxis wissenschaftlich begleitet und ihre Auswirkungen betrachtet werden. Dabei sollen offen alle wesentlichen Gesichtspunkte des Praxisprozesses betrachtet werden. Die Anwendungsbereiche dieses Designs sind weitläufig. Große Bedeutung kommt ihm, bei Veränderungen in einem komplexen Praxisbereich zu.

In dieser Arbeit wurden die Daten im Rahmen einer Einzelfallanalyse gewonnen, da jedes Unternehmen für sich behandelt und dabei genauer auf die Thematik eingegangen wurde. Hier ist der Begriff „Fallstudie“ passend. Jedoch wurde teilweise die Dokumentenanalyse im Forschungsprozess herangezogen. Um einen allgemeinen Überblick über die Unternehmen zu erhalten, wurden Geschäftsberichte, Publikationen und Informationen auf der Unternehmenshomepage herangezogen.

7.4 Auswahl der Unternehmen und Datenerhebung

Um die Forschungsfrage beantworten zu können, war es von großer Bedeutung Unternehmen zu finden, welche bereit waren als „Untersuchungsgegenstand“ zu fungieren. Dabei lag der Fokus auf Unternehmen, die eine bestimmte Größe aufweisen und eventuell in einen Konzern eingebettet sind. Aufgrund dieser Überlegungen konnte die Wahrscheinlichkeit, dass Verrechnungspreise Anwendung finden, erhöht werden.

In allen angefragten Unternehmen bestanden in irgendeiner Form persönliche Kontakte zu Mitarbeiter oder Mitarbeiterinnen. Diese Personen waren der Autorin behilflich, weitere Kontakte zu Mitarbeitern und Mitarbeiterinnen, welche mit der

Forschungsthematik vertraut sind, herzustellen. Dabei erfolgte die Kontaktaufnahme telefonisch und/oder per E-mail. Im Zuge dessen wurde der Untersuchungsgegenstand besprochen und gegebenenfalls weitere Informationen bereitgestellt. Alle kontaktierten Personen erklärten sich bereit mit der Autorin ein Interview zu führen und schließlich wurden Termine vereinbart.

Zu Beginn aller Interviews wurde zunächst abgeklärt, ob die Daten zu anonymisieren sind oder die namentliche Anführung der Unternehmen und Gesprächspartner genehmigt ist. Bis auf ein Unternehmen dürfen die anderen drei Unternehmen und Gesprächspartner namentlich genannt werden. Das Sample umfasst somit die folgenden Unternehmen: Robert Bosch AG, Philips Speech Recognition – Dictation System, Magna Steyr Fahrzeugtechnik Graz und ein Pharmaunternehmen.

Hinsichtlich der Methoden der Datenerhebung gibt es drei Möglichkeiten – Befragung, Beobachtung und Inhaltsanalyse.¹⁷⁷ Da schon vorweggenommen wurde, dass die Datenerhebung mit Hilfe von Interviews erfolgte, soll im Folgenden nur auf den angewendeten Modus der mündlichen Befragung eingegangen werden. Grundsätzlich wird differenziert zwischen quantitativen und qualitativen Befragungen. Die Unterscheidung ist abhängig vom Grad der Standardisierung.¹⁷⁸ Da schon geklärt wurde, dass es sich bei dieser Arbeit um qualitative Forschung handelt, sollen drei Merkmale zur Unterscheidung qualitativer Interviewformen angeführt werden – offene Fragestellung, geringere Standardisierung und Strukturierung des Interviews und Auswertung der Interviews anhand qualitativ-interpretativer Methoden.¹⁷⁹

Die gewählte Form der Durchführung der Interviews im Rahmen dieser Arbeit wird als halbstrukturiertes Experteninterview bezeichnet. Ziel hierbei ist die Gewinnung von Betriebswissen.¹⁸⁰ Alle befragten Personen sind im Finanz- und Controllingbereich tätig. Für eine gewisse Strukturierung des Gesprächs sorgte der Interviewleitfaden. Der Interviewleitfaden, welcher im Anhang ersichtlich ist, wurde während der Theorieaufarbeitung erstellt. Des Weiteren wurden die Fragen so formuliert, dass diese offen beantwortet werden konnten.

¹⁷⁷ Vgl. Ebster/Stalzer (2003), S. 211

¹⁷⁸ Vgl. Ebster/Stalzer (2003), S. 233

¹⁷⁹ Vgl. Mayring (2002), S. 66

¹⁸⁰ Vgl. Przyborski, Wohlrab-Sahr (2008), S. 138

Grundsätzlich wurde versucht, die Reihenfolge des Interviewleitfadens einzuhalten. Aufgrund der offenen Fragetechnik ließ es sich jedoch nicht vermeiden, dass später anvisierte Themen schon früher zur Sprache kamen. Zur Bildung eines Verständnisses, wurde bei gewissen Themengebieten nochmals nachgefragt. Die Interviews selber verliefen daher nicht immer gemäß des Interviewleitfadens, sodass zum Teil auch neue Aspekte in die Interviews einfließen. Dadurch entstand ein umfangreiches Datenmaterial, welches das Fundament für die Darstellung der Ergebnisse bildet.

7.5 Aufbereitungsverfahren und Darstellung der Ergebnisse

Als Zwischenschritt zwischen der Datenerhebung und dem Auswertungsverfahren der gewonnenen Daten steht das Aufbereitungsverfahren. Einen Zugang zur Datenaufbereitung stellt die wörtliche Transkription dar.¹⁸¹ „Durch die wörtliche Transkription wird eine vollständige Textfassung verbal erhobenen Materials hergestellt, was die Basis für eine ausführliche interpretative Auswertung bietet.“¹⁸²

Alle Interviews wurden, mit Einverständnis der befragten Personen, auf Tonband aufgenommen und das erhobene Material unter Anwendung der wörtlichen Transkription aufbereitet. Durch dieses Aufbereitungsverfahren ist es möglich, einzelne Aussagen in einem Kontext zu betrachten und dies ist Ausgangspunkt der nachfolgenden Auswertung.¹⁸³ Zusätzlich wurde zum Teil eine Übertragung in normales Schriftdeutsch, wie zum Beispiel die Bereinigung des Dialektes und die Behebung von Satzbaufehlern vorgenommen.¹⁸⁴

Ausgehend von dem im Abschnitt „Definition des Forschungsziels“ formulierten Fragenkonstrukt, werden die Ergebnisse im nachfolgenden Kapitel präsentiert. Dabei wird jedes Unternehmen, ausgehend von der Fallstudienmethode, einzeln behandelt. Dabei hat nicht jede Frage des Interviewleitfadens bei den jeweiligen Unternehmen Beantwortung in der gleichen Art und Weise bzw. Intensität gefunden. Jedoch, und

¹⁸¹ Vgl. Mayring (2002), S. 89

¹⁸² Mayring (2002), S. 89

¹⁸³ Vgl. Mayring (2002), S. 89

¹⁸⁴ Vgl. Mayring (2002), S. 91

wie schon angeführt, haben sich im Laufe der Interviews auch zusätzliche Aspekte ergeben, welche somit Erwähnung finden.

8 Ergebnisse der empirischen Untersuchung

In diesem Kapitel werden nun die Befragungsergebnisse präsentiert. Zunächst wird ein kurzer Überblick über das jeweilige Unternehmen hinsichtlich des Unternehmensgegenstands, der Größe und der Struktur gegeben. Danach werden die wesentlichen Aussagen zur Verrechnungspreisthematik bezogen auf das jeweilige Unternehmen dargestellt. Abschließend werden die Ergebnisse zusammengefasst und mit den Ausführungen im Theorieteil verglichen.

8.1 Philips Speech Processing - Dictation Systems

Philips Speech Processing – Dictation Systems ist als Strategic Business Unit (SBU) Teil von Philips Österreich.¹⁸⁵ Des Weiteren gehört Philips Österreich zu dem Konzern Royal Philips Electronics mit Hauptsitz in Eindhoven, Niederland. Global betrachtet ist Philips mit ungefähr 121.000 Mitarbeitern in über 60 Ländern vertreten. Im Jahr 2008 wurde ein Konzernumsatz von 26 Milliarden Euro erzielt. Die Sparten der Philips Gruppe umfassen Healthcare, Lighting, Consumer Lifestyle, Innovation und Sustainability.¹⁸⁶

In Österreich wurde im Jahr 2008 ein konsolidierter Umsatz von 522 Millionen Euro erwirtschaftet und Philips Österreich beschäftigt 706 Mitarbeiter und Mitarbeiterinnen.¹⁸⁷ Des Weiteren deckt Philips Österreich die oben genannten Geschäftsbereiche des Konzerns durch ihre Vertriebs-, Entwicklungs- und Produktionsbereiche ab.¹⁸⁸

Wie schon erwähnt, ist Philips Speech Processing – Dictation Systems ein eigener strategischer Geschäftsbereich von Philips Österreich. Bei der Konsolidierung nach dem österreichischen Handelsrecht stellt Philips Speech Processing – Dictation Systems ein Profit Center von Philips Österreich dar.¹⁸⁹ Dieser Geschäftsbereich ist ausschließlich zuständig für die Entwicklung, Fertigung und den Vertrieb von Diktiergeräten und Diktierlösungen. Dabei reicht die Produktpalette von tragbaren

¹⁸⁵ Vgl. Mag. Jakubek, S. 1

¹⁸⁶ Vgl. <http://www.philips.at/about/company/global/companyprofile.page> [5.1.2010, 19:23]

¹⁸⁷ Vgl. <http://www.philips.at/about/company/local/factsnumbers/index.page> [5.1.2010, 19:50]

¹⁸⁸ Vgl. <http://www.philips.at/about/company/local/article-14181.page> [5.1.2010, 19:53]

¹⁸⁹ Vgl. Mag. Jakubek, S. 3

Diktiergeräten, Systemen für Aufnahme und Wiedergabe am Arbeitsplatz, Geräten für analoges oder digitales Diktieren, Konferenzaufzeichnungssystemen bis hin zu Software-Lösungen.¹⁹⁰ Die Besonderheit bei diesem Geschäftsbereich ist, dass er neben der Produktionsstätte für Haushaltsgeräte in Klagenfurt die einzige Produktionsstätte von Phillips in Österreich ist.¹⁹¹

8.2 Befragungsergebnisse zur Verrechnungspreisthematik bei Philips Speech Processing – Dictation Systems

Das Interview fand am 23. November 2009 mit Mag. Ursula Jakubek, Leiterin der Abteilung Finanzen und Controlling von Philips Speech Processing – Dictation Systems, statt. Die wesentlichen Aussagen zum Thema Verrechnungspreis sind:

„Was haben wir für eine interne Leistungsverrechnung – haben wir in unserer strategischen Business Unit eigentlich überhaupt nicht. Bei uns gibt's praktisch keinen Transferpreis. Wenn wir Anlagen, also Geräte erstellen, dann machen wir das mit sogenannten Zuschlagsätzen. Das heißt, wir haben für jede Abschreibung, je nach Werkzeug einen Zuschlagsatz, für Lohnkosten einen Zuschlagsatz, auch für Risiko, für Material nicht, weil das ist direkt zurechenbar.“¹⁹² Es handelt sich hier also um eine ganz klassische Kostenumlage, wobei die Kosten verursachungsgerecht zugerechnet werden. Daneben gibt es auch pauschale Umschlagsätze wie zum Beispiel Risiko und Wertveränderungen. Das alles erfolgt innerhalb der SBU selbst.¹⁹³ Die Kostenumlage wird innerhalb der SBU als Ausfassung bezeichnet. Bezieht beispielsweise die Produktionsabteilung Material, werden ihr diese Kosten zugerechnet. In Folge wird die Kostenstelle durch die sogenannte Ablieferung wieder entlastet.¹⁹⁴

Die interne Leistungsverrechnung und somit ein Leistungsbezug bezieht sich nur auf Dienstleistungen bzw. Kosten der Organisation. In diesem Fall bezieht die SBU Leistungen von anderen Philips Organisationen. Hauptbezugspartner ist dabei die Zentrale von Philips Österreich, welche Aufgaben für die SBU übernimmt. Dazu

¹⁹⁰ Vgl. <http://dictation.philips.com/index.php?id=33&CC=AT> [5.1.2010, 20:00]

¹⁹¹ Vgl. Mag. Jakubek, S. 1

¹⁹² Mag. Jakubek, S. 1

¹⁹³ Vgl. Mag. Jakubek, S. 2

¹⁹⁴ Vgl. Mag. Jakubek, S. 1

zählen beispielsweise die Personalverrechnung und alle anderen Aufgaben, die mit Personal und Training zusammenhängen, Büromiete, Betriebsarzt, Finanzdienstleistungen etc. Der Wertansatz für diese Dienstleistungen entspricht den Kosten, welche anfallen um die Leistung zu erbringen.¹⁹⁵ Im Rahmen einer Allokation werden somit die vollen Kosten verrechnet und gemäß der Mitarbeiteranzahl der SBUs verteilt. Zusätzlich muss die SBU aber auch einen bestimmten Overhead für Konzern-Dienstleistungen zahlen.¹⁹⁶ Dies gilt auch speziell für Corporate-Dienstleistungen wie Philips Marketing weltweit oder interne Kommunikation.¹⁹⁷ Hier wird zusätzlich noch ein Mark-up on total Cost verrechnet.¹⁹⁸

Die Planung des Leistungsbezugs und der Kosten erfolgt im ersten Schritt durch die Erstellung eines Annual Operating Plans, welchem im zweiten Schritt Verhandlungen mit dem Bezugspartner folgen. *„Es wird über jede Leistung verhandelt, jedes Jahr. Und unterjährig falls es irgendwelche Änderungen gibt.“*¹⁹⁹ Dabei wird zum einen innerhalb der SBU und zum anderen zwischen der SBU und der Zentrale verhandelt. *„Also die rechnen uns das vor, wir rechnen uns das alles mal durch. Dann reden wir wieder und schauen, dass wir uns möglichst gütlich auf einen Preis einigen. Ja, das ist genauso, als ob es ein anderer Lieferant wäre, und nicht anders.“*²⁰⁰

Der Zeitpunkt der Festlegung der Allokationen entfällt auf den Zeitraum August – Oktober im Vorjahr.²⁰¹ *„Es würde schneller gehen, wenn man sich schneller einigt. Aber der eine schreibt's halt und gibt's vor, der andere überlegt einmal, dann schickt er es wieder zurück, dann [folgen die] 1. Verhandlung, [die] 2. Verhandlung... dann passt das irgendwann, bis man jede Transparenz gesehen hat.“*²⁰² Wobei anzumerken ist, dass Fairness durchaus ein Kriterium in den Verhandlungen ist. *„Ja sonst funktioniert das nicht in einem Konzern. Wenn man Kosten transparent macht, ist auch die Fairness viel leichter. Wenn ich weiß, wofür ich bezahle, und wenn ich*

¹⁹⁵ Vgl. Mag. Jakubek, S. 2

¹⁹⁶ Vgl. Mag. Jakubek, S. 2

¹⁹⁷ Vgl. Mag. Jakubek, S. 4-5

¹⁹⁸ Telefonisch nachgefragt bei Mag. Jakubek

¹⁹⁹ Mag. Jakubek, S. 9

²⁰⁰ Mag. Jakubek, S. 12

²⁰¹ Vgl. Mag. Jakubek, S. 12

²⁰² Mag. Jakubek, S. 9

*weiß, was es am Markt kostet und ich einen Vergleich habe [...] – ok, ich krieg eine adäquate Leistung dafür“.*²⁰³

Prinzipiell gelten diese Werte der internen Leistungsverrechnung für ein Jahr.²⁰⁴ Allerdings können sich unterjährig Veränderungen, iSv Kostenschwankungen, ergeben. Als Beispiel kann hierfür die verrechnete Miete genannt werden. Ändert sich die Größe der Produktionsfläche, wird die Miete angepasst. Besonders in der Produktion besteht die Notwendigkeit diese situationsabhängig verändern zu können. Veränderungen ergeben sich nicht nur über die Größe der Produktionsfläche, sondern auch durch Leiharbeiter, eigenes Personal oder Restrukturierungsmaßnahmen. In diesen Fällen gehen die Kosten relativ mit und die SBU ist nicht strikt an die ausgehandelten Fixkosten gebunden.²⁰⁵

Hinsichtlich dieser Kostenveränderungen ist außerdem anzumerken, dass diese entweder in Form von Gutschriften weitergeben werden oder die leistende Einheit einen Überschuss hat.²⁰⁶ *„Nur Philips untereinander gibt's ja keinen Gewinn. Weil entweder, der verrechnet mir zu viel, dann bleibt's bei ihm oder er verrechnet mir zu wenig, dann bleibt's bei mir und am Schluss wird es zusammen konsolidiert.“*²⁰⁷

Allerdings entspricht dieser Modus nicht exakt einer verursachungsgerechten Verrechnung der Philips-Bereiche untereinander. *„Das weicht total ab von verursachungsgerecht, weil man ja Dienstleistungen bezahlt. Da ist die Verursachung schwierig. Wenn Sie für Human Ressource Tätigkeiten zahlen, wenn der mehr arbeitet oder weniger, das kann ich nicht bestimmen.“*²⁰⁸ Wie schon erwähnt, werden der SBU auch noch Dienstleistungen, welche sich auf Konzernebene beziehen, verrechnet.²⁰⁹ *„Gemeinsames Marketing wird uns auch errechnet. Interne Kommunikation – ist immer so ein Ding. Wie will ich das bewerten? Wie teile ich das auf? Weil interne Kommunikation spricht für Philips allgemein. [...] Und Philips Marketing weltweit hilft mir auch nicht wirklich, weil ich so spezielle Dinge brauche für Großhändler.“*²¹⁰ Eine verursachungsgerechte

²⁰³ Mag. Jakubek, S. 9

²⁰⁴ Vgl. Mag. Jakubek, S. 4

²⁰⁵ Vgl. Mag. Jakubek, S. 8

²⁰⁶ Vgl. Mag. Jakubek, S. 4

²⁰⁷ Mag. Jakubek, S. 4

²⁰⁸ Mag. Jakubek, S. 4

²⁰⁹ Vgl. Mag. Jakubek, S. 5

²¹⁰ Mag. Jakubek, S. 4 - 5

Kostenaufteilung ist daher schwierig, da man Synergien innerhalb eines Unternehmens bzw. Konzerns nie ganz genau aufteilen kann.

Jedoch stecken bei dem Bezug von direkt zurechenbaren Dienstleistungen sehr wohl Überlegungen hinsichtlich Kostenoptimierung und optimaler Auslastung dahinter.²¹¹
*[...] ich kann sehr wohl sagen, ich brauch nicht mehr an Rechtsbeistand direkt oder ich brauch nicht eine Person, die mir Treasury macht, sondern die kann ich zukaufen, weil wir nur noch zu zweit oder zu dritt sind. Da kommt der Druck sehr wohl von den Units, also von uns, die sagen, das zahlen wir nicht, dass ist uns zu viel, schaut's dass ihr das billiger bekommt. Philips Zentrale ist eine eigene Organisation, die steuert das alles. [...]*²¹²

Zusätzlich ist anzuführen, dass die SBU nicht die Möglichkeit hat, Dienstleistungen von außen zu beziehen. Auch wenn die Leistung außen billiger wäre, kann die SBU diese nicht von externen Anbietern kaufen.²¹³ Allerdings wird in den zuvor erwähnten Verhandlungen der Marktpreis für Dienstleistungen als Verhandlungsbasis herangezogen. *„Ich kann schon sagen, wenn ich weiß was am Markt eine gewisse Leistung kostet, [...] das kostet mir draußen so viel – ihr verrechnet mir das – wie kann das sein – da stimmt was nicht!“*²¹⁴ *„Aber ich kann nicht gehen und mir die Dienstleistung kaufen, sondern ich ziehe den Marktpreis als Verhandlungsbasis her.“*²¹⁵

Da Verrechnungspreise innerhalb der SBU nicht eingesetzt werden, kann zur Thematik der spezifischen Investitionen und Verrechnungspreise am Beispiel dieser SBU keine Aussage getroffen werden.

Abschließend ist zu sagen, dass Verrechnungspreise bei Philips Speech Recognition – Dictation System keine Anwendung finden, sondern es wird innerhalb der SBU mit Kostenumlage gearbeitet. Der Grund hierfür ist jener, dass ein aufwändigeres Verrechnungspreissystem keinen zusätzlichen Nutzen bringen würde.²¹⁶ Allerdings

²¹¹ Vgl. Mag. Jakubek, S. 5

²¹² Mag. Jakubek, S. 5 - 6

²¹³ Vgl. Mag. Jakubek, S. 5

²¹⁴ Mag. Jakubek, S. 13

²¹⁵ Mag. Jakubek, S. 13

²¹⁶ Vgl. Mag. Jakubek, S. 4

werden für den internen Leistungsaustausch zwischen Philips Einheiten Kostensätze zur Verrechnung verwendet, wobei hier wieder zwischen direkt zurechenbarer Dienstleistung und einem Overhead für nicht direkt zurechenbare Leistungen zu unterscheiden ist. Jedoch ist zu hinterfragen, ob diese Allokationen einer Sonderform von Verrechnungspreisen entsprechen. Die Verrechnung nach Mitarbeiterzahlen entspricht eher einer Pauschale und hat somit nicht den Charakter eines Verrechnungspreises.

Gemäß der Aussage von Frau Mag. Jakubek dient das angewandte System der Strategie, Koordination, Kostenwahrheit und hat vollen Einfluss auf die Preisgestaltung der Endprodukte. Abschließend ist festzuhalten, dass laut Frau Mag. Jakubek Philips gut strukturiert ist (Berichterstattung, Reporting, Kostenumlage, Markt-Reporting etc.). Diese Informationen, auch über bezogene Leistungen, sind sehr gut nachvollziehbar und intern sehr transparent im Konzern. Daher ist anzunehmen, dass die Steuerung innerhalb der SBU aber auch bezogen auf das Unternehmen Philips Österreich im Allgemeinen auf diesem Berichtssystem basiert. Ob Konzernverrechnungspreise für diese SBU eine Rolle spielen, konnte nicht festgestellt werden, da die Frage, ob es einen Leistungsaustausch mit anderen SBUs, welche ebenfalls für Diktiergeräte und Diktierlösungen zuständig sind, besteht, verneint wurde.

8.3 Magna Steyr Fahrzeugtechnik AG & Co KG in Graz - Engineering

Das Unternehmen Magna Steyr ist Teil der weltweit aufgestellten Magna Gruppe.²¹⁷ Magna gehört zur Branche der Autozulieferer. Zu den Kompetenzen von Magna zählen Konstruktion, Entwicklung, Testen und Fertigen von Fahrzeugkomponenten, beispielsweise Innenausstattung, Elektronik und Fahrgestelle, als auch Engineering und Montage von Gesamtfahrzeugen.²¹⁸ Dabei sind die verschiedenen Kompetenzen von Magna auf Tochterunternehmen verteilt.²¹⁹ Weltweit betrachtet verfügt die Magna Gruppe über 240 Produktionsstandorte sowie 86 Engineering-, Verkaufs- und F&E - Zentren in 25 Ländern. Im Geschäftsjahr 2008 hat Magna rund 74.350 Mitarbeiter beschäftigt und einen Umsatz von rund 24 Milliarden Dollar erzielt.²²⁰

Bezogen auf Magna Steyr, ist dieses Unternehmen in der Entwicklung und Fertigung für Automobilhersteller tätig²²¹. Die Kompetenzen von Magna Steyr umfassen Entwicklungsdienstleistungen (Gesamtfahrzeug und Komponenten), Systeme & Module, Gesamtfahrzeugproduktion und Dachsysteme.²²² Die Zentrale von Magna Steyr befindet sich in Oberwaltersdorf, die weiteren Standorte in Österreich umfassen Graz, Weiz, Sinabelkirchen und Albersdorf.²²³ Global betrachtet ist Magna Steyr des Weiteren noch in Teilen Europas, Asiens, Südamerikas und Nordamerikas mit Standorten vertreten.²²⁴

Der Schwerpunkt des Standorts Graz liegt neben Innovation auf der Fahrzeugtechnik, welche die Sparten Produktion und Engineering (Entwicklung) von

²¹⁷ Vgl. Mitarbeiterin der Controlling Abteilung, S. 1

²¹⁸ Vgl. <http://www.magna.com/magna/de/about/default.aspx?PF=1> [5.1.2010, 20:30]

²¹⁹ Vgl. http://www.magna.com/xchg/group_sub-sites/XSL/standard.xsl/-/content/224.html?rdeLocaleAttr=de [5.1.2010, 20:34]

²²⁰ Vgl. Magna Annual Report 2008, S. 2

²²¹ Vgl. http://www.magna.com/xchg/complete_vehicle/XSL/standard.xsl/-/content/148_906.htm [5.1.2010, 20:50]

²²² Vgl. http://www.magna.com/xchg/complete_vehicle/XSL/standard.xsl/-/content/148_1431.htm?rdeLocaleAttr=de [5.1.2010, 20:54]

²²³ Vgl. http://www.magna.com/xchg/complete_vehicle/XSL/standard.xsl/-/content/148_3168.htm?rdeLocaleAttr=de [5.1.2010, 20:56]

²²⁴ Vgl. http://www.magna.com/xchg/complete_vehicle/XSL/standard.xsl/-/content/148_1562.htm [5.1.2010, 21:01]

Gesamtfahrzeugen, Komponenten und Systeme einschließt.²²⁵ Innerhalb des Engineerings gibt es eine weitere Untergliederung in Engineering für Gesamtfahrzeuge, welche in weiterer Folge am Standort Graz in die Produktion gehen, Teillösungen, welche nicht in Graz produziert werden und innovative Module (z. B. Batterien für Elektroautos).²²⁶ Das Engineering stellt innerhalb der Magna Steyr in Graz ein Profit Center dar und befasst sich prinzipiell mit dem Entwickeln, Konstruieren und Erstellen eines Konzepts, welches dann in der Produktion, entweder in Graz oder direkt beim Kunden, umgesetzt wird.²²⁷ Hier ist allerdings hinzuzufügen, dass Graz nicht der einzige Standort mit der Kompetenz Engineering ist, sondern es gibt weitere Engineering – Center, welche zur Magna Steyr-Gruppe gehören und global verteilt sind (u. a. Indien, China, Italien, etc.).²²⁸

8.4 Befragungsergebnisse zur Verrechnungspreisthematik bei Magna Steyr Fahrzeugtechnik Graz – Profit Center Engineering

Das Interview fand am 3. Dezember 2009 mit einer Mitarbeiterin der Abteilung Group Controlling Engineering in Graz statt, welche aufgrund von Richtlinien des Unternehmens nicht namentlich genannt werden darf. Des Weiteren beziehen sich die nachfolgenden Ausführungen prinzipiell auf die Sparte Engineering. Die wesentlichen Aussagen zum Thema Verrechnungspreis sind:

Beginnend mit dem Werk in Graz kommen im Profit Center Engineering Verrechnungspreise für die innerbetriebliche Leistungsverrechnung zum Einsatz. Die Verrechnungspreise basieren auf Planleistungen.²²⁹ Konkret ergeben sich die Verrechnungspreise aus den Plankosten dividiert durch die Planleistung. Die Kosten beziehen sich hierbei auf die gesamten Kosten der Leistungserstellung.²³⁰ Die Verteilung der Kosten wird nicht prozentuell durchgeführt, sondern die Kosten werden mit tatsächlich angefallenen Stundensätzen, Quadratmetern, Tarifen etc. verrechnet. Das bedeutet, dass innerhalb des Unternehmens Magna Steyr

²²⁵ Vgl. Mitarbeiterin der Controlling-Abteilung, S. 1

²²⁶ Vgl. Mitarbeiterin der Controlling-Abteilung, S. 1-2

²²⁷ Vgl. Mitarbeiterin der Controlling-Abteilung, S. 2

²²⁸ Vgl. Mitarbeiterin der Controlling-Abteilung, S. 3

²²⁹ Vgl. Mitarbeiterin der Controlling-Abteilung, S. 3-4

²³⁰ Vgl. Mitarbeiterin der Controlling-Abteilung, S. 16

Fahrzeugtechnik Graz bzw. innerhalb der Sparte Engineering kostenbasierende Verrechnungspreise angewendet werden.²³¹

Um ein Beispiel für einen Leistungsaustausch innerhalb des Engineerings in Graz zu nennen ist hinzuzufügen, dass die oben genannten Teilbereiche in weitere Bereiche, wie zum Beispiel Elektro/Elektronik, unterteilt sind.²³² Außerdem besteht ein Engineering Projekt aus mehreren Arbeitspaketen. Bearbeitet die Abteilung Elektro/Elektronik ein Arbeitspaket, verrechnet der Bereich Elektro/Elektronik seine Leistung an das Projekt.²³³ Abnehmer dieses Projektes ist entweder ein Original Equipment Manufacturer oder die Produktion von Magna Steyr. Somit findet der Leistungsaustausch bei der Magna Steyr Graz auch spartenübergreifend statt. Entwickelt das Engineering innerhalb des Bereiches Gesamtfahrzeug ein Konzept wird diese Vorleistung zu Planverrechnungssätzen an die Sparte Produktion in Graz verrechnet.²³⁴

Allerdings erfolgt der Leistungsaustausch nicht nur innerhalb des Werkes in Graz, sondern es passiert auch ein weltweiter Leistungsaustausch zwischen dem Engineering in Graz und den global vertretenen Engineering Centern von Magna Steyr.²³⁵ *„Ja, es sollen auch oder es werden auch globale Projekte abgewickelt. Von Graz aus erfolgt dann die Projektleitung und am Standort Indien werden dann die Basics gezeichnet und das Styling macht dann Italien, so werden Projekte dann auch abgewickelt.“*²³⁶ Ein weiteres Beispiel für ein global erstelltes Projekt ist das Design eines bestimmten Fahrzeugs. Ein Fahrzeug wird in Graz engineert, das Paket Elektro/Elektronik wird nach Deutschland ausgelagert, dort sind die Spezialisten und Graz arbeitet die restlichen Komponenten ab. In diesem Fall verrechnet die Magna Steyr Division in Deutschland dem Engineering Graz einen festgelegten Verrechnungspreis.²³⁷ Der Leistungsaustausch kann aber auch in die entgegengesetzte Richtung ablaufen und die Projektleitung erfolgt von einem anderen Standort aus und Graz arbeitet nur zu.²³⁸

²³¹ Vgl. Mitarbeiterin der Controlling-Abteilung, 4

²³² Vgl. Mitarbeiterin der Controlling-Abteilung, S. 4-5

²³³ Vgl. Mitarbeiterin der Controlling-Abteilung, S. 4-5

²³⁴ Vgl. Mitarbeiterin der Controlling-Abteilung, S. 17

²³⁵ Vgl. Mitarbeiterin der Controlling-Abteilung, S. 3

²³⁶ Mitarbeiterin der Controlling-Abteilung, S. 3

²³⁷ Vgl. Mitarbeiterin der Controlling-Abteilung, S. 12 - 13

²³⁸ Vgl. Mitarbeiterin der Controlling-Abteilung, S. 6

Die Verrechnung von Leistungen zwischen den globalen Divisions von Magna Steyr, also Magna Steyr Unternehmen außerhalb von Österreich, und Magna Steyr Fahrzeugtechnik Graz erfolgt durch die Verwendung von marktpreisorientierten Verrechnungspreisen.²³⁹ „[...]steuerlich ist man auch daran gebunden, dass man marktübliche Preise verrechnet. Das heißt, da kommen wir gar nicht drum rum, weil es sonst auch zu Gewinnverschiebungen und solchen Dingen führen würde.“²⁴⁰ Jedoch wird dabei nicht der tatsächliche Marktpreis oder ein modifizierter Marktpreis verrechnet, sondern es wird die Cost-Plus Methode angewendet. „[...]wir haben zwar hier im Unternehmen auf Kostenbasis die Verrechnung aber mit den anderen Divisions ist natürlich eine Marge drauf. Weil man das auch braucht, steuerlich ist das so fixiert. Das ist das *Dealing on arm's length principle*. Das heißt, man muss auch mit Marge fakturieren.“²⁴¹ Die Kosten beziehen sich wieder auf die Planleistung bzw. die gesamten Kosten der Leistungserstellung.²⁴² Das Plus entspricht einem marktüblichen Prozentsatz, welcher in Abstimmung mit der Steuerabteilung ermittelt wird.²⁴³

Neben der Verrechnung von konkreten Arbeitspaketen des Engineerings, wird innerhalb des Unternehmens jeglicher Leistungsbezug verrechnet. Dazu zählen Inanspruchnahme von Blackberrys, IT-Dienstleistungen, Fuhrparks, Büroflächen etc. „Es gibt bei uns Unsummen von Verrechnungspreisen, also nicht nur Stunden, sondern auch Nebenleistungen, die man innerhalb des Unternehmens bezieht.“²⁴⁴ Somit kann festgehalten werden, dass einerseits innerhalb des Unternehmens in Graz, Verrechnungspreise zu Vollkosten und andererseits zwischen den weltweiten Magna Steyr Divisions Cost-Plus Verrechnungspreise eingesetzt werden.

Die Festlegung der Verrechnungspreise innerhalb von Graz erfolgt durch die Kostenplanung und Budgetierung.²⁴⁵ „Einmal im Jahr, im Zuge der Kostenplanung, wird bei uns eine Verrechnungspreisermittlung gemacht, diese ist dann im SAP-

²³⁹ Vgl. Mitarbeiterin der Controlling-Abteilung, S. 4

²⁴⁰ Mitarbeiterin der Controlling-Abteilung, S. 4

²⁴¹ Mitarbeiterin der Controlling-Abteilung, S. 16

²⁴² Vgl. Mitarbeiterin der Controlling-Abteilung, S. 16

²⁴³ Vgl. Mitarbeiterin der Controlling-Abteilung, S. 17

²⁴⁴ Mitarbeiterin der Controlling-Abteilung, S. 11-12

²⁴⁵ Vgl. Mitarbeiterin der Controlling-Abteilung, S. 5

System abgebildet und werden für die monatliche Leistungsverrechnung verwendet.²⁴⁶ Dabei werden die Informationen zu den Kosten von den Bereichen im Zuge der Budgetierung übermittelt. Daraus ergibt sich die Frage, ob die Zentrale des Unternehmens in die Verrechnungspreisfestlegung eingreift. *„Die Zentrale in Oberwaltersdorf greift da nicht ein, weil das betrifft rein die Magna Steyr Fahrzeugtechnik in Graz und der Zentrale ist es egal, wie man innerhalb des Unternehmens verrechnet, weil es ja keine Auswirkungen hat; ist ja nur Kosten gliedern oder strukturieren. Die Zentrale greift aber sehr wohl ein, wenn es um die Verrechnung außerhalb der Magna Steyr Fahrzeugtechnik geht, also bei Verrechnung an andere oder zwischen den Divisions.“*²⁴⁷ Der Zentrale in Oberwaltersdorf obliegt nämlich die Steuerung der global verteilten Divisions.

*„Die Zentrale in Graz greift schon ein. Hier gibt es auch eine Controllingabteilung, die verantwortlich für das ist und die aber schon eingreift, wenn sich Verrechnungspreise [...] sehr verändern werden oder würden – dann wird da eingegriffen. Dann schaut man sich das an, warum sich das verändern wird.“*²⁴⁸

Das Eingreifen der Zentrale bzw. der zuständigen Controllingabteilung bezieht sich auf den Zeitpunkt der Kostenplanung aufgrund von jährlichen Änderungen. Würden sich signifikante Änderungen zum Vorjahr ergeben, würde steuernd eingegriffen.²⁴⁹

Die Verrechnungspreise, welche die global verteilten Divisions bei einem Leistungsaustausch verrechnen, werden von den Divisions selbst festgelegt. Allerdings wird in Graz versucht, diese Preise zu verifizieren. *„[...] Also ich beobachte das dann immer ein bisschen über den Zeitablauf. Das heißt, die schicken mir dann jährlich diese Kalkulation wie sich diese Verrechnungspreise zusammensetzen und dann schau ich mir natürlich an, wie es im letzten Jahr ausgeschaut hat, [...] und dann wird das schon ein bisschen auf Plausibilität geprüft. Was ich natürlich jetzt nicht tun kann, sagen dass es komplett falsch ist, weil, ich über seine Kosten nicht urteilen kann. Wenn er sagt, dass das seine Kosten sind und er diesen Verrechnungspreis verrechnen will, dann kann man ihn zwar anhalten, dass er sich nochmal bisschen Gedanken macht, weil wenn das weit weg ist vom Marktpreis, dann wird er das nicht bekommen – das Geschäft von Graz, von Indien oder von wo*

²⁴⁶ Mitarbeiterin der Controlling-Abteilung, S. 5

²⁴⁷ Mitarbeiterin der Controlling-Abteilung, S. 5

²⁴⁸ Mitarbeiterin der Controlling-Abteilung, S. 6

²⁴⁹ Vgl. Mitarbeiterin der Controlling-Abteilung, S. 6

*auch immer. Und wie gesagt, da wird dann sicher auch eine höhere Ebene eingreifen, wenn da weiterhin ein Beharren wäre. Aber dieses Problem hatten wir nie. Es werden immer recht plausible Preise abgegeben.*²⁵⁰

Außerdem ist es möglich, dass sich die festgelegten Verrechnungspreise unterjährig ändern. Es kann durchaus sein, dass in Außendivisionen Zusatzkosten anfallen. Diese Zusatzkosten werden dann von der Controlling-Abteilung in Graz an die Divisions verteilt.²⁵¹

Wie schon erwähnt haben die Verrechnungspreise und die Verrechnungspreisrichtlinie ein Jahr Gültigkeit. Allerdings besteht für die Engineering - Center die Möglichkeit über diese Preise zu verhandeln.²⁵² Praktisch bedeutet das, dass die Kostenkomponenten der Verrechnungspreise verhandelbar sind und zwar zwischen den Divisions selbst. Das Controlling in Graz gibt Werte vor, aber die Divisions haben Einfluss auf den Verrechnungspreis, weil sie ergebnisverantwortlich sind.²⁵³ Man orientiert sich in den Verhandlungen einerseits an Marktpreisen von externen Angeboten, wenn vorhanden, und andererseits an den internen Kosten.²⁵⁴ In den Verhandlungen, welche über E-mail oder Telefonkonferenzen abgehalten werden, wird natürlich versucht eine Einigung zu erzielen. *„[...] mit viel Bauchweh ja. Es ist schon sehr mühsam. Und wir sind da auch immer dazwischen oder mit eingeschaltet, um das Ganze zu koordinieren. [...] Aber im Grunde obliegt es dem Projektverantwortlichen und wenn dann gar keine Entscheidung zu bekommen ist, entscheiden wir, wenn unsere Entscheidung nicht akzeptiert wird, dann geht man zum Vorstand“.*²⁵⁵

Zu den externen Angeboten ist allerdings zu sagen, dass Arbeitspakete grundsätzlich nicht außerhalb des Konzerns zugekauft werden können. Der Entscheidungsspielraum bezieht sich auf Überlegungen hinsichtlich der Verteilung von Arbeitspaketen zwischen den Magna Steyr Divisions.²⁵⁶ *„[...] vor allem in*

²⁵⁰ Mitarbeiterin der Controlling-Abteilung, S. 16

²⁵¹ Vgl. Mitarbeiterin der Controlling-Abteilung, S. 9

²⁵² Vgl. Mitarbeiterin der Controlling-Abteilung, S. 9

²⁵³ Vgl. Mitarbeiterin der Controlling-Abteilung, S. 10

²⁵⁴ Vgl. Mitarbeiterin der Controlling-Abteilung, S. 10

²⁵⁵ Mitarbeiterin der Controlling-Abteilung, S. 10

²⁵⁶ Vgl. Mitarbeiterin der Controlling-Abteilung, S. 7

*globalen Projekten soll der Projektleiter schon schauen dass er vielleicht die Leistungen nicht nur aus Graz bezieht, weil sie eben teurer sind, sondern auch aus Indien. Also er hat die Möglichkeit auch nach außen zu gehen. [...] wir haben so eine Verrechnungspreis-Richtlinie, die besagt, dass wir trotzdem immer ein Letztangebot innerhalb des Unternehmens einholen sollen; also innerhalb Magna Steyr, aber bevor wir jetzt wirklich nach außen, außerhalb von Magna Steyr gehen.*²⁵⁷

Dabei spielt die Auslastung in den Ländern eine entscheidende Rolle. *„Wenn die Auslastung dort schlecht ist, dann werden wir nicht einen Externen beauftragen, sondern man wird eher schauen, dass intern beauftragt wird und wird dann halt sagen – man muss trotzdem intern beauftragen.*²⁵⁸ Jedoch ist die Zuteilung von Arbeitspaketen nicht nur abhängig vom Verrechnungspreis und der Auslastung, sondern auch von den jeweiligen Kompetenzen. Gemäß der Aussage der Mitarbeiterin der Controlling-Abteilung weist Graz momentan noch die besten Kompetenzen auf und deshalb wird auch ein höherer Verrechnungspreis akzeptiert.

Im Hinblick auf die Verrechnungspreise und ihren Zusammenhang mit spezifischen Investitionen, ist zu sagen dass dies kein Thema bei den Engineering-Centern ist. Natürlich tätigen die Magna Steyr Divisions Investitionen; *„die haben ja auch Umsätze und Erlöse drinnen [...] nicht nur die internen Verrechnungspreise, sondern auch Erlöse von den Kunden und die schauen schon, dass sie Investitionen tätigen einfach um up to date zu bleiben mit den Programmen oder mit den Maschinen.*²⁵⁹ Aus dieser Aussage kann geschlossen werden, dass es sich nicht um spezifische Investitionen handelt, da Investitionen nicht nur für eine bestimmte Leistungsbeziehung getätigt werden.

Welche Funktionen sollen Verrechnungspreise bei Magna Steyr erfüllen? *„Sie sollen fair sein, das EBIT von einem Projekt sollte fair verteilt werden, sie sollen zeigen, wie viele Kosten bezogen werden – das einfach eine Transparenz geschaffen wird.*²⁶⁰ Da das Engineering als Profit Center ergebnisverantwortlich ist, kann gefolgert werden, dass Verrechnungspreise auch einen Einfluss auf ihre Erfolgsermittlung haben. Wobei ein vernünftiger Leistungsbezug überlegt werden soll in Bezug auf

²⁵⁷ Mitarbeiterin der Controlling-Abteilung, S. 7

²⁵⁸ Mitarbeiterin der Controlling-Abteilung, S. 7-8

²⁵⁹ Mitarbeiterin der Controlling-Abteilung, S. 13

²⁶⁰ Mitarbeiterin der Controlling-Abteilung, S. 14

Kostenverursachung bei den Nebenleistungen.²⁶¹ Des Weiteren haben Verrechnungspreise auch Einfluss auf die Preisgestaltung und Preisrechtfertigung.²⁶²

„Ja, wenn Graz mitarbeitet kostet das schon bisschen was, weil die Verrechnungspreise höher sind [...]. Bei uns haben die Preise dann auch die entsprechende Qualität hinterlegt.“²⁶³

Hinsichtlich der Koordinationsfunktion von Verrechnungspreisen ist es aufgrund der Komplexität der weltweiten Struktur von Magna Steyr und dem reziproken Leistungsaustausch schwer, eine konkrete Aussage zu treffen. Im Zuge der Budgetierung wird der Leistungsumfang geplant. Dies beruht einerseits auf Schätzungen und andererseits auf Aufträgen, welche sich über einen längeren Zeitraum ziehen. Unterjährig ergeben sich die tatsächlichen Aufträge und Bestellungen von und für das Engineering, wobei aufgrund von Verrechnungspreisen Entscheidungen getroffen werden. Dabei hat das Engineering Graz auch die Entscheidungsautonomie Projekte abzulehnen.²⁶⁴ Wie in den obigen Ausführungen erwähnt, schaltet sich allerdings in einigen Fällen auch eine höhere Ebene ein und es obliegt der Controlling-Abteilung des Engineerings Entscheidungen und Handlungen zu koordinieren. *„Für das sind wir da, für das gesamte Unternehmen, dass es gut läuft und wir nicht outsourcen und etwas an Externe abgeben, was wir auch intern anbieten können, um Synergien zu bewahren.“²⁶⁵*

Zusammenfassend kann festgestellt werden, dass Verrechnungspreise bei Magna Steyr durchaus eine Bedeutung haben. Die Thematik ist grundsätzlich durch eine Verrechnungspreisrichtlinie geregelt. Die Verrechnungspreise basieren dabei auf Kosten, wobei bei einem internationalen Leistungsaustausch noch eine Marge hinzukommt. Somit finden Verrechnungspreise sowohl für den Leistungsaustausch innerhalb von Graz als auch für den Leistungsaustausch zwischen den global verteilten Magna Steyr Divisions Anwendung.

²⁶¹ Vgl. Mitarbeiterin der Controlling-Abteilung, S. 14

²⁶² Vgl. Mitarbeiterin der Controlling-Abteilung, S. 14-15

²⁶³ Mitarbeiterin der Controlling-Abteilung, S. 14-15

²⁶⁴ Telefonisch nachgefragt bei der Mitarbeiterin der Controlling-Abteilung

²⁶⁵ Mitarbeiterin der Controlling-Abteilung, S. 14

8.5 Robert Bosch AG

Die in Österreich ansässige Robert Bosch AG gehört zum global aufgestellten Bosch-Konzern.²⁶⁶ Der Konzern beinhaltet die Robert Bosch GmbH als Zentrale und mehr als 300 Tochter- und Regionalgesellschaften in über 60 Ländern.²⁶⁷ Die Konzernleitung befindet sich bei Stuttgart, Deutschland.²⁶⁸

Die Sparten des Konzerns gliedern sich in die drei Unternehmensbereiche Kraftfahrzeugtechnik, Industrietechnik sowie Gebrauchsgüter und Gebäudetechnik. Von den Konzernzahlen ausgehend, waren im Geschäftsjahr 2008 rund 28.300 Mitarbeiter beschäftigt und der erzielte Umsatz betrug 45,1 Milliarden Euro.²⁶⁹ Innerhalb dieser Sparten gibt es weitere Unterteilungen in Geschäftsbereiche und Produktbereiche. Die Kraftfahrzeugtechnik stellt mit rund 26,5 Milliarden Euro die größte Sparte dar und umfasst im Wesentlichen die Geschäftsbereiche Einspritzsysteme für Verbrennungsmotoren, elektrische Maschinen, Fahrsicherheitssysteme und Erzeugnisse der mobilen Kommunikation.²⁷⁰ Die Industrietechnik stellt mit einem Umsatz von 6,7 Milliarden Euro den kleinsten Unternehmensbereich dar und betätigt sich auf den Gebieten der Automatisierungs- und Verpackungstechnik und Solarenergie.²⁷¹ Der dritte Geschäftsbereich, Gebrauchsgüter und Gebäudetechnik, ist auf den Gebieten Thermotechnik, Elektrowerkzeuge und Sicherheitssysteme tätig. Haushaltsgeräte fallen unter den Zuständigkeitsbereich des paritätisch-besetzten Gemeinschaftsunternehmens mit Siemens.²⁷²

Die Organisationsstruktur des Bosch Unternehmens entspricht einer Matrixstruktur. Auf einer Achse gibt es die Vertriebslinien der Länder bzw. Regionen und auf der anderen die Produkt- und Geschäftsbereiche.²⁷³

Innerhalb von Österreich hat die Robert Bosch AG im Geschäftsjahr 2008 einen konsolidierten Umsatz von 502 Millionen Euro erwirtschaftet und 1.917 Mitarbeiter

²⁶⁶ Vgl. <http://bosch.at/content/language1/html/867.htm> [5.1.2010, 20:30]

²⁶⁷ Vgl. Bosch heute, S. 4

²⁶⁸ Vgl. Bosch heute, S. 47

²⁶⁹ Vgl. Bosch heute, S. 4

²⁷⁰ Vgl. Bosch heute, S. 15

²⁷¹ Vgl. Bosch heute, S. 21

²⁷² Vgl. Bosch heute, S. 25

²⁷³ Vgl. Mag. Pruckner, S. 9

beschäftigt.²⁷⁴ In Österreich ist die Robert Bosch AG mit Standorten in Wien, Hallein und Linz vertreten. Wien ist zuständig für Handelsaktivitäten wie etwa den Vertrieb von Produkten der Marke Junkers, Elektrowerkzeuge und Produkte des Geschäftsbereichs Automotive After Market. Bei Automotive After Market handelt es sich um den Kraftfahrzeug-Handel und schließt beispielsweise Produkte wie Wischerblätter und Ersatzteile ein.²⁷⁵ Zusätzlich befindet sich in Wien ein Entwicklungsstandort, in welchem Entwicklungsdienstleistungen für den Geschäftsbereich Diesel Systeme erbracht werden.²⁷⁶ Hallein ist ein Werksstandort mit ungefähr 1.200 Mitarbeitern, der sich in den Unternehmensbereich Kraftfahrzeugtechnik eingliedert und drei Produktbereiche umfasst. So werden in Hallein Einspritzsysteme für große Dieselmotoren (Schiffsmotoren, Lokomotiven etc.) entwickelt, gefertigt und an Dritte verkauft. Daneben gibt es noch den Produktbereich Fertigungsteile wie zum Beispiel DENOX (ein Abgasnachbehandlungssystem für Nutzkraftwagen). Der dritte Produktbereich beinhaltet die Fertigung der Zahnkranzpumpe.²⁷⁷

8.6 Befragungsergebnisse zur Verrechnungspreisthematik bei der Robert Bosch AG

Das Interview fand am 17. Dezember 2009 mit Mag. Wilhelm Pruckner, Prokurist der Abteilung Finanzen und Controlling der Robert Bosch AG Wien, statt. Die wesentlichen Aussagen zum Thema Verrechnungspreis sind:

Der Leistungsaustausch innerhalb der Bosch-Gruppe, bei welchem Verrechnungspreise angesetzt werden und klar als solche definiert sind, erfolgt prinzipiell nur zwischen rechtlich, selbständigen Unternehmen. *„Das ganze Thema ist im Konzern sehr stark geregelt. Es gibt eine Transferpreisrichtlinie im Konzern.“*²⁷⁸ Diese regelt einerseits die anzuwendende Verrechnungspreismethode und andererseits enthält sie die Höhe des Mark-up und der Ertragsspannen.

²⁷⁴ Vgl. <http://bosch.at/content/language1/html/867.htm> [5.1.2010, 20:50]

²⁷⁵ Vgl. Mag. Pruckner, S. 3

²⁷⁶ Vgl. Mag. Pruckner, S. 2

²⁷⁷ Vgl. Mag. Pruckner, S. 1-2

²⁷⁸ Mag. Pruckner, S. 4

Beginnend mit dem Standort Hallein ist zu sagen, dass bei dem Produktbereich Großdiesel (Einspritzsysteme für Dieselmotoren) keine Transferpreisregelung angewendet wird, da Hallein selbst für den Verkauf an Drittkunden verantwortlich ist. Hingegen ist die Robert Bosch AG bei der zweiten Produktgruppe, Fertigungsteile, Auftragsfertiger für den Geschäftsbereich Diesel in Deutschland.²⁷⁹ *„Es besteht eine Transferpreisvereinbarung zwischen Österreich (Robert Bosch AG) und Deutschland (Robert Bosch GmbH); und das funktioniert so, dass wir für die Dienstleistungen, die wir für dieses Produkt erbringen, das sind im Wesentlichen die Entwicklungsleistungen und die Vorbereitungen zum Serienanlauf, die vollen Kosten ersetzt bekommen - die vollen Kosten mit einem Mark-up on Total Cost. Und die Produkte liefern wir auch in ähnlicher Weise, also mit Cost-Plus Methode.“*²⁸⁰ Das bedeutet, dass der Geschäftsbereich Diesel in Deutschland, sowohl für den Bezug des fertigen Produkts, als auch für die damit verbundenen Dienstleistungen, Transferpreiszahlungen an die Robert Bosch AG leistet. Des Weiteren verrechnet die Robert Bosch AG dem Geschäftsbereich Diesel in Deutschland nicht nur die vollen Kosten, sondern zusätzlich noch einen Aufschlag. Dieser Mark-up wird im Zuge der Transferpreisrichtlinie mit 5 % festgelegt. Diese 5 % entsprechen dem Gewinn, dem Ergebnis vor Steuern.²⁸¹ Bei dem dritten Produktbereich in Hallein, der Zahnkranzpumpe, besteht die Besonderheit darin, dass die Lieferbeziehung nicht nur mit dem Geschäftsbereich in Deutschland besteht, sondern auch auf andere Bosch Gesellschaften wie in Tschechien oder Italien, ausgeweitet sind. Auch hier entspricht die Art der Verrechnung der Cost-Plus Methode.²⁸²

Wichtig ist hier anzuführen, dass Hallein als Auftragslieferant nur für den jeweiligen Geschäftsbereich produziert und seine Produkte nicht extern absetzen kann. Der Leistungsumfang (Planmengen) ergibt sich, abhängig von den Kundenaufträgen, aus dem Bedarf der Geschäftsbereiche. Von den Geschäftsbereichen abgeleitet ergeben sich die Planmengen und Plankosten für Hallein. Etwaige Mengenabweichungen unter dem Jahr werden von Hallein getragen. Am Ende des Jahres wird festgestellt, ob Ausgleichszahlungen vom Geschäftsbereich stattzufinden haben.²⁸³

²⁷⁹ Vgl. Mag. Pruckner, S. 1-2

²⁸⁰ Mag. Pruckner, S. 2

²⁸¹ Vgl. Mag. Pruckner, S. 1-2

²⁸² Vgl. Mag. Pruckner, S. 2

²⁸³ Telefonisch nachgefragt bei Mag. Pruckner

Bezogen auf den Standort Wien gibt es, wie schon erwähnt, auch einen Entwicklungsstandort. Die erbrachten Dienstleistungen für den Geschäftsbereich Diesel werden nach demselben Prinzip, der Cost-Plus Methode, verrechnet, wo der Mark-up bei Dienstleistungen wieder 5 % entspricht.²⁸⁴ Ähnlich wie bei Hallein, kommt dem Standort Wien die Rolle als Auftragsentwickler zu. Der Geschäftsbereich definiert durchzuführende Projekte und auf Basis dieser Vorgaben erfolgt in Wien ein sogenanntes Mengenschätzen hinsichtlich der benötigten Kapazität (Stundenaufwand, Mitarbeiteranzahl, Equipment etc.). Die sich ergebenden Kosten bilden die Grundlage der zu verrechnenden Kosten.²⁸⁵

Wie schon erwähnt, ist Wien auch für Vertrieb von Bosch-Produkten zuständig. In diesem Fall bezieht Wien die Produkte von anderen Bosch-Unternehmen innerhalb des Konzerns und verkauft an den Handel in Österreich. Dabei gilt eine Market-Price-Methode.²⁸⁶ *„Im Vertrieb kommen wir vom Marktpreis. Also wir sagen dieses Produkt kann ich um 170,90 Euro am Markt platzieren, dann wird runter gerechnet und am Schluss steht der Einkaufspreis.“*²⁸⁷ Diese Art der Festlegung entspricht der sogenannten Wiederverkaufsmethode von Konzernverrechnungspreisen. *„Wir definieren gemeinsam mit unserem Lieferanten den österreichischen Marktpreis und die Konditionen, die hier üblich sind, also auch die Spanne des Handels. Dann werden unsere Kosten abgezogen. Und dann kommt eben noch ein Gewinnaufschlag drauf. Und aus diesem Prozentsatz ergibt sich dann unser Bezugspreis.“*²⁸⁸ Dieser Prozentsatz bzw. der Gewinnaufschlag ist abhängig von der Produktparte, im Kfz-Bereich beträgt er etwa 3,5 %, im Heizgüterbereich 2,5 % und im Bereich Elektrowerkzeuge zwischen 2 – 4 %.²⁸⁹ Die Bezeichnung Lieferant bezieht sich hierbei auf den liefernden Geschäftsbereich innerhalb der Bosch Gruppe. Des Weiteren ist hinzuzufügen, dass für die Festlegung des Marktpreises Vergleiche von anderen Anbietern, Feedback vom Handel und Erfahrungswerte herangezogen werden.²⁹⁰ Eine Besonderheit beim Vertrieb ist jene, dass er ein vordefiniertes Ergebnis hat. Werden unterjährig Planabweichungen festgestellt,

²⁸⁴ Vgl. Mag. Pruckner, S. 2

²⁸⁵ Telefonisch nachgefragt bei Mag. Pruckner

²⁸⁶ Vgl. Mag. Pruckner, S. 3

²⁸⁷ Mag. Pruckner, S. 10

²⁸⁸ Mag. Pruckner, S. 3

²⁸⁹ Vgl. Mag. Pruckner, S. 4

²⁹⁰ Vgl. Mag. Pruckner, S. 10

kommt es zu Anpassungen. Werden die geplanten Umsätze nicht erreicht und deckt die Vertriebsspanne nicht die Kosten, leistet der Geschäftsbereich Ausgleichszahlungen, da er das Marktrisiko trägt.²⁹¹

Als weitere Besonderheit besteht für den Vertrieb die Möglichkeit, Ware von Dritten zu beziehen. Zum einen besteht die Option Drittware über eine zentrale Einheit zu beziehen. In diesem Fall gibt es für den Vertrieb kaum Unterschiede zum konzerninternen Einkauf. Daher wird diese Möglichkeit selten in Anspruch genommen. Und zum anderen kann die Ware von einem im Inland ansässigen Hersteller eingekauft werden. Hierbei trägt die lokale Einheit das gesamte Markt- und Ergebnisrisiko. Diese Variante wird von der Robert Bosch AG im Heizungsbereich sehr wohl genutzt, da am Markt viele lokale Spezifika von österreichischen, konzernfremden Herstellern angeboten werden.²⁹²

Grundsätzlich ergeben sich die Mengenbestimmungen für den Vertrieb aus den festgelegten Ertragsspannen und somit aus den Umsatz- und Absatzplänen. Im Zuge dessen werden die Kosten geplant, welche anfallen um die Produkte abzusetzen.²⁹³

Folgendes Beispiel soll einen typischen Leistungsaustausch innerhalb der Bosch Gruppe abbilden und einen kleinen Einblick in die Struktur von Bosch geben: *„Der jeweilige Geschäftsbereich unterhält Werke. Also das Werk für Wischerblätter ist zB in Belgien. Das Werk liefert zu Planherstellkosten (mit Mark-up) an den Geschäftsbereich. Der Geschäftsbereich liefert zu einem vereinbarten Preis an das Land. Das Vertriebsland hat einen garantierten Gewinn.“*²⁹⁴

Hinsichtlich der Festlegung der Verrechnungspreise ist außerdem anzumerken, dass es von der Zentrale eine Vorgabe hinsichtlich der Transferpreispolitik gibt. *„Es gibt eine große Steuerabteilung in Stuttgart, die erstellt gemeinsam mit unseren Konzernwirtschaftsprüfern und externen Beratern eine Transferpreisrichtlinie, wo eben die Ertragsspannen für die verschiedenen Branchen festgelegt werden. Auf Basis dieser Ertragsspannen setzen wir dann mit unserer Wirtschaftsplanung an.“*²⁹⁵ Dies gilt für den Vertrieb. Bezogen auf die zuvor erwähnte Cost-Plus Methode,

²⁹¹ Vgl. Mag. Pruckner, S. 3-4

²⁹² Vgl. Mag. Pruckner, S. 5-6

²⁹³ Telefonisch nachgefragt bei Mag. Pruckner

²⁹⁴ Mag. Pruckner, S. 5

²⁹⁵ Mag. Pruckner, S. 7

obliegt die Festsetzung des Mark-ups auch der Steuerabteilung in Stuttgart.²⁹⁶ Des Weiteren werden Verrechnungspreise mit Kalenderjahrwechsel festgelegt. Gibt es unterjährig keine Veränderungen, hat die Transferpreisrichtlinie für ein Jahr Gültigkeit.²⁹⁷ Wie schon erwähnt, werden die zusätzlichen Komponenten der Verrechnungspreise (Kosten) aus den Budgets konsolidiert.²⁹⁸ Ein Verhandlungsspielraum ergibt sich somit nur in Höhe der Kosten, welche anfallen um eine gewisse Leistung zu erbringen.²⁹⁹

Bezogen auf die Thematik spezifischer Investitionen hat Herr Mag. Pruckner folgende Aussage getätigt: *„Vom Konzern her haben wir ein Konzept der funktionalen Verantwortung, [...]. Also das Werk hat die Verantwortung, das Produkt möglichst kostengünstig in entsprechender Qualität zu produzieren. Der Vertrieb hat die Aufgabe das Produkt möglichst also mit einem hohen Marktanteil im Markt zu verkaufen und natürlich gute Erträge zu erwirtschaften. Der Produktbereich ist verantwortlich für die ganze Leistungsbeziehung. Wenn das Werk zu der Ansicht kommt, dass es eine Investition tätigen muss um das Produkt billiger herstellen zu können, dann stimmt es sich mit dem Produktbereich ab, bekommt eine Freigabe für die zukünftigen Produktionsherstellkosten. Die werden aber immer zu Vollkosten gerechnet. Also wenn der [das Werk] investiert und es ist abgestimmt [mit dem Produktbereich], werden diese Kosten auch vom Produktbereich abgenommen. Problematisch ist das Ganze immer nur dann, wenn es zu Mengenunterschreitungen kommt. Also wenn der Vertrieb weniger verkauft als ursprünglich geplant. Dann habe ich eine Mengenabweichung und erziele zu wenig Erlöse um meine Abschreibungen usw. zu finanzieren. Und das ist eben auch über diesen Vertrag geregelt, dass der Produktbereich in dem Fall dem Werk diesen Ausfall ausgleicht.“*³⁰⁰

Da zum einen der Produktbereich zwischengeschaltet ist und zum anderen beim Vertrieb keine Investitionstätigkeiten genannt wurden, kann zu dieser Thematik keine konkrete Aussage getroffen werden.

Prinzipiell ist anzumerken, dass Verrechnungspreise bei der Robert Bosch AG nur zwischen rechtlichen Einheiten innerhalb des Konzerns Anwendung finden und

²⁹⁶ Vgl. Mag. Pruckner, S. 10

²⁹⁷ Vgl. Mag. Pruckner S. 9

²⁹⁸ Vgl. Mag. Pruckner S. 8-9

²⁹⁹ Vgl. Mag. Pruckner, S. 11

³⁰⁰ Mag. Pruckner, S. 13

deshalb nur die steuerliche Funktion, i.S.v. Einhaltung der steuerlichen Richtlinien, wahrgenommen wird³⁰¹. „Nur das steuerliche. Wir versuchen eben entsprechend den Transfers innerhalb der EU einen fairen Ausgleich zwischen den Ländern darzustellen.“³⁰² Da der Mark-up und die Ertragsspannen eindeutig vorgeschrieben sind, ergibt sich ein gewisser Verhandlungsspielraum nur bei der Höhe der Kosten, welche anfallen um die Leistung zu erbringen.³⁰³ Am Standort in Hallein beispielsweise erfolgt die Verrechnung zwischen zwei Abteilungen auf Basis von Plankosten, wobei ein Plankostenschlüssel herangezogen wird. Erbringt die Entwicklungsabteilung für die Fertigungsabteilung eine Vorleistung, dann verrechnet die Entwicklungsabteilung zu einem Entwicklungsstundensatz, wobei sich der Stundensatz aus den vollen Kosten durch die Leistungsstunden ergibt.³⁰⁴ Diese Methode könnte als Verrechnungspreis-Art angesehen werden, wird aber innerhalb der Robert Bosch AG nicht als Verrechnungspreis bezeichnet. Am Standort Wien wird unterschieden zwischen produktiven Einheiten, z.B. der Entwicklung, und unproduktiven Einheiten, z.B. der Administration. Die Entwicklung verrechnet nach außen zu Stundensätzen und die Administration wird mittels Gemeinkostenumlage auf Basis verschiedener Umlageschlüsseln auf die produktiven Einheiten umgelegt.³⁰⁵

Hinsichtlich der Erfolgsermittlungsfunktion von Verrechnungspreisen am Beispiel der Robert Bosch AG gibt es zwei Sondersituationen. Wie schon erwähnt, hat der Vertrieb ein garantiertes Ergebnis, daher erfolgt die Beurteilung des Vertriebes durch andere Zielgrößen, wie Marktanteil und Budgeteinhaltung.³⁰⁶ In Hallein erfolgt die Ergebnisbeurteilung zwar anhand der Produktionskosten, welche den Verrechnungspreis bestimmen, allerdings trägt der Werksstandort Verantwortung für eine effiziente Produktion. Im Zuge dessen hat Hallein sogenannte Ratiovorgaben für eine jährliche Kostensenkung, welche zu seiner Beurteilung führen.³⁰⁷

³⁰¹ Vgl. Mag. Pruckner, S. 7

³⁰² Mag. Pruckner, S. 7

³⁰³ Vgl. Mag. Pruckner, S. 11

³⁰⁴ Vgl. Mag. Pruckner, S. 11

³⁰⁵ Vgl. Mag. Pruckner S. 12

³⁰⁶ Vgl. Mag. Pruckner, S. 12

³⁰⁷ Telefonisch nachgefragt bei Mag. Pruckner

Zusammenfassend ist zu sagen, dass für die Handelsaktivitäten die Wiederverkaufsmethode und für die restlichen Tätigkeiten Cost-Plus Verrechnungspreise verwendet werden. Wobei die Festlegung des Kostenaufschlags der steuerlichen Abteilung obliegt und über diesen Aufschlag auch innerhalb des Konzerns nicht verhandelt werden kann. Das Steuerungselement für das Zusammenspiel im Konzern in Hinblick auf die Koordination sind daher Wirtschaftspläne und Budgets und nicht Verrechnungspreise.³⁰⁸ Zur Steuerung innerhalb des Konzerns ist außerdem hinzuzufügen, dass die Konzernzentrale grundsätzlich Richtlinien-Kompetenz besitzt und für das Konzernergebnis zuständig ist. Darunter gibt es noch Zentralen für Geschäftsbereiche. So ist die Zentrale Dieselsysteme zuständig für das operative Geschäft und stimmt Mengen- und Kostenentscheidungen der darunter liegenden Bereiche im Zuge einer revolvierenden Planung, welche sich über einen längeren Zeitraum bezieht, ab.³⁰⁹

³⁰⁸ Vgl. Mag. Pruckner, S. 8

³⁰⁹ Telefonisch nachgefragt bei Mag. Pruckner

8.7 Ein Pharmaunternehmen

Das Unternehmen, welches im Folgenden als „Pharmaunternehmen“ bezeichnet wird, ist Teil eines global aufgestellten Pharmakonzerns. Der Sitz der Konzernzentrale befindet sich in Europa, außerhalb Österreichs.³¹⁰ Der Konzern gliedert sich in vier Unternehmenssparten. Der erzielte Nettoumsatz der Geschäftsbereiche bezogen auf die Konzernzahlen belief sich im Jahr 2008 zwischen 35 und 45 Milliarden US-Dollar. Insgesamt beschäftigen die zum Konzern gehörigen Gesellschaften 96.700 Mitarbeiter und Mitarbeiterinnen in über 140 Ländern.³¹¹ Da der Pharmakonzern strikt nach den erwähnten Divisionen trennt, ergibt sich eine divisionale Organisationsstruktur.³¹²

In Österreich ist der Konzern mit allen Geschäftsbereichen des Konzerns vertreten, wobei sich diese in weitere rechtlich selbständige Gesellschaften, GmbHs, untergliedern. Dabei gibt es neben den Vertriebsgesellschaften noch eine Produktionsstätte und einen Entwicklungsstandort. Die Mitarbeiterzahlen im Jahr 2008 beliefen sich auf etwas mehr als 3.000.³¹³ Das befragte Pharmaunternehmen ist eine Vertriebsorganisation und vertritt eine der Konzerndivisionen. Der Umsatz bewegt sich in einer Größenordnung zwischen 100 und 200 Millionen Euro und das Pharmaunternehmen beschäftigt zwischen 250 und 300 Mitarbeitern. Innerhalb dieses Unternehmens gibt es vier Profit Center, welche für verschiedene Bereiche bezogen auf konzerninterne pharmazeutische Terminologien, zuständig sind. Deren Aufgabe umfasst hauptsächlich das Marketing und den Außendienst.³¹⁴ Neben diesen Profit Centers gibt es noch den Bereich Shared Services, welcher als Service Unit gesehen werden kann. Dieser Bereich lässt sich keinem Profit Center zuordnen, sondern er erbringt Dienstleistungen für diese. Dabei ist der Bereich selbst kein Profit Center sondern enthält pure Kostenstellen.³¹⁵

³¹⁰ Vgl. Abteilungsleiter, S. 1

³¹¹ Vgl. Österreich Broschüre 2009 (2009), S. 2

³¹² Vgl. Abteilungsleiter, S. 3

³¹³ Vgl. Österreich Broschüre 2009 (2009), S. 3

³¹⁴ Vgl. Abteilungsleiter, S. 3

³¹⁵ Vgl. Abteilungsleiter, S. 4

8.8 Befragungsergebnisse zur Verrechnungspreisthematik bei einem Pharmaunternehmen

Das Interview fand am 13. Jänner 2010 mit einem leitenden Angestellten des Bereichs Shared Services des Pharmaunternehmens statt. Die wesentlichen Aussagen zum Thema Verrechnungspreis sind:

Ein Leistungsaustausch innerhalb des Pharmaunternehmens findet nur zwischen den oben erwähnten Profit Centern und dem Bereich Shared Services statt; unter Shared Services wird der gesamte Bereich IT, Personal, Recht, Finanzen, sonstige Administration und bestimmte Vertriebsaktivitäten, wie Marktforschung und Market Access verstanden. Dieser Bereich erbringt Dienstleistungen für das gesamte Pharmaunternehmen. In Folge werden gewisse Leistungen den jeweiligen Profit Centers verrechnet.³¹⁶ *„[...] beispielsweise sagen wir die Marktforschung – es würde keinen Sinn machen, wenn jetzt jedes Profit Center anfinge sich da den eigenen Marktforscher hinzusetzen. Stattdessen haben wir jetzt ein kleines Team von Marktforschern und dann stellt sich die Frage – ja wer zahlt denn dafür? Denn das muss ja irgendwo zugewiesen werden. Die Kosten müssen ja transparent sein.“*

Allerdings wird keine konkrete Verrechnung zu Stunden durchgeführt, sondern es erfolgt eine Aufteilung der Personalkosten.³¹⁷ Daher ist anzuführen, dass diese Art der Verrechnung als Allokation von Kosten angesehen wird und somit der Begriff Verrechnungspreis innerhalb des Unternehmens keine Verwendung findet.³¹⁸ Bei der Zuweisung der Allokationen orientiert man sich meist am Umsatz der jeweiligen Profit Center. Gibt es allerdings bessere, verursachungsgerechtere Kriterien, werden diese herangezogen. So kann es sein, dass ein Profit Center 1 viele neue Produkte hat, welche auf den Markt gebracht werden müssen. In diesem Fall hat die Marktforschung oder der Bereich Market Access einen erhöhten Arbeitsaufwand für dieses Profit Center und dies wird bei der Zuweisung der Kostenallokation entsprechend berücksichtigt.³¹⁹

³¹⁶ Vgl. Abteilungsleiter, S. 4

³¹⁷ Vgl. Abteilungsleiter, S. 5,

³¹⁸ Vgl. Abteilungsleiter, S. 11

³¹⁹ Vgl. Abteilungsleiter, S. 4-5

Grundsätzlich muss bei den Allokationen geklärt werden, ob eine Kostenstelle oder Abteilung des Bereiches Shared Services überhaupt verrechnet werden darf. Wenn die Leistungen verrechnet werden dürfen, gibt es zwei Möglichkeiten. Entweder wird eine Pauschale für den gesamten Leistungsbezug festgelegt oder die Kostenstellen werden prozentuell auf die Profit Center umgelegt.³²⁰ Die Kosten basieren auf Vollkosten bezogen auf die geplanten Budgetkosten. Diese Verrechnung wird als verursachungsgerecht angesehen.³²¹ Werden die Kosten auf Basis des Umsatzes verrechnet, im Sinne des Leistungsfähigkeitsprinzips, sind diese Allokationen allerdings nicht als Sonderform von Verrechnungspreisen anzuerkennen. Es ist zu hinterfragen, inwieweit die Bezugsgröße Umsatz als verursachungsgerecht angesehen werden kann. Auch entspricht eine Pauschale nicht den Attitüden eines Verrechnungspreises.

Des Weiteren erbringt der Bereich Shared Services nicht nur für die unternehmensinternen Profit Centers Dienstleistungen, sondern auch für andere Konzerngesellschaften. In diesem Fall kommt die Cost-Plus Methode zur Anwendung. Der Mark-up, i.e. Plus, beträgt 5 %. Dies wird als fremdüblich gesehen und gilt für Verrechnungen an rechtlich selbständige Unternehmen im In- und Ausland. Die Anwendung der Cost-Plus Methode beruht auf steuerlichen Überlegungen bei einem Leistungsaustausch mit einem rechtlich selbständigen Unternehmen.³²²

Hinsichtlich der tatsächlichen Aufteilung der Kosten und somit des Leistungsumfangs wird in Verhandlungen während der Budgetierungsphase entschieden. „[...] es *nicht so, dass nur der Bereich Shared Services sagen kann wir verrechnen so und so viel, da muss auch jeweils der Empfänger einverstanden sein. Und eben weil im Konzern so viel Wert gelegt wird auf das Income Statement und jeder seinen Bereich möglichst kostenschlank halten möchte, kommt es da natürlich schon einmal zu Diskussionen.*“³²³ Dabei orientiert man sich nicht nur an den internen Kosten,

³²⁰ Vgl. Abteilungsleiter, S. 7

³²¹ Vgl. Abteilungsleiter, S. 5

³²² Vgl. Abteilungsleiter, S. 7-8

³²³ Abteilungsleiter, S. 9

sondern es ist durchaus möglich, den externen Marktpreis als Verhandlungsgrundlage heranzuziehen.³²⁴

Allerdings kann es in seltenen Fällen dazu kommen, dass ein Profit Center eine Leistung beispielsweise die Marktforschung, nicht mehr vom Bereich Shared Services beziehen möchte. Ist das Profit Center mit der Leistung unzufrieden, verfügt es noch über Kapazitäten im Budget und ist die Konzernzentrale damit einverstanden, kann es sich eigene Ressourcen auch selbst zukaufen.³²⁵ Jedoch wird prinzipiell so lange verhandelt bis eine Einigung erzielt wird. *„Man möchte sich einigen. Davon kann man ausgehen und ultima ratio ist dann, dass das Profit Center sagen würde, wir besorgen uns das anders wo. Es ist etwas, was man vermeiden möchte, aber es kommt vor. Aber ja, [...] es muss eine Einigung erzielt werden und im schlimmsten Fall muss die Geschäftsleitung ein Machtwort sprechen.“*³²⁶

Die ausländische Konzernzentrale greift bei der Verrechnung dieses Dienstleistungsbereiches, bezogen auf die Höhe der Kosten, grundsätzlich nicht ein. Ein Eingreifen erfolgt nur bei der Festlegung des Mark-ups und bei steuerlichen Fragen.³²⁷ Allerdings gibt es Richtlinien, die festlegen, welche Dienstleistungen an Profit Centers verrechnet werden dürfen und somit bestimmen, welche Aufwände und Erträge wo im Income Statement anzuführen sind. Beispielsweise werden Dienstleistungen der Rechtsabteilung eigen im Income Statement geführt und diese Kosten werden auch nicht an Profit Centers verrechnet. Hingegen werden Rechnungen von beratenden Kanzleien, welche sich auf einen konkreten Legal Case beziehen und somit einem Profit Center direkt zugerechnet werden können, sehr wohl an die Profit Center weitergegeben.³²⁸

Die Budgetplanung und damit die Festlegung der Allokationen erfolgt im Herbst des Vorjahres, welche dann ein Jahr Gültigkeit haben.³²⁹ Grundsätzlich sind unter dem Jahr kaum Kostenänderungen zu erwarten. Sollten sich doch Veränderungen ergeben und die Kostenstelle wird, wie in den meisten Fällen, geschlüsselt, werden

³²⁴ Vgl. Abteilungsleiter, S. 9

³²⁵ Vgl. Abteilungsleiter, S. 10

³²⁶ Abteilungsleiter, S. 11

³²⁷ Vgl. Abteilungsleiter, S. 12

³²⁸ Vgl. Abteilungsleiter, S. 11-12

³²⁹ Vgl. Abteilungsleiter, S. 13

die Änderungen unterjährig weitergegeben. Hauptursache für Abweichungen sind Veränderungen im Personalstand und den damit verbundenen Kosten. Generell ist die Personalpolitik zentral gesteuert und eine Erhöhung der Planstellen ist ohne Zustimmung der Konzernzentrale nicht möglich. Daher ergeben sich Änderungen eher durch Kündigungen von Mitarbeitern.³³⁰

Ein völlig eigenes Kapitel und ein zentraler Punkt der Verrechnungen innerhalb des Konzerns ergibt sich aus der Transferpreisrichtlinie. Diese besagt, dass die Cost-Plus Methode bei einem Leistungsaustausch zwischen rechtlich selbständigen Unternehmen angewandt werden muss.³³¹ Das Pharmaunternehmen ist auch zuständig für Entwicklungsaktivitäten. Kosten der Entwicklung, wie zum Beispiel das Durchführen einer klinischen Studie, werden dabei direkt von der Konzernzentrale vergütet.³³²

Wie schon erwähnt, ist das Pharmaunternehmen eine Vertriebsorganisation und es erfolgt ein konzerninterner Bezug der Pharma-Produkte. Dabei gibt es für jeden Artikel einen vereinbarten Transferpreis. *„Das ist dann Sache von unserem Finanzchef, das mit der Konzernzentrale auszuhandeln oder mit seinen Counterparts in Deutschland, Italien, wo auch immer.“*³³³ *„Üblicherweise macht die Konzernzentrale den Vorschlag, die sagt - bei uns entstehen Kosten und wir wollen es um so und so viel verkaufen. Bekommen wir ein Angebot, dann prüfen wird das und fragen uns – können wir uns das leisten, macht das Sinn? Oder käme es zu dem absurden Fall, dass wir jetzt ein Produkt zu einem Transferpreis beziehen, der höher ist als der Marktpreis.“*³³⁴ Dabei ist anzumerken, dass natürlich eine Vertriebsspanne auf den Vertrieb entfällt. Diese Spanne wird im Zuge der Transferpreisfestlegung definiert und ist somit auch Teil dieser globalen Richtlinie.³³⁵ Zwar zahlt das Pharmaunternehmen für den konzerninternen Bezug von Produkten, jedoch haben diese Transferpreise wenig Bedeutung für den Vertrieb.³³⁶ *„Der Vertrieb hat mit Transferpreisen überhaupt nichts zu tun, das ist ein rein finanzielles Thema.“*³³⁷ Der Grund hierfür ist, dass der konzerninterne Bezug aus den Income Statements der

³³⁰ Vgl. Abteilungsleiter, S. 14-15

³³¹ Vgl. Abteilungsleiter, S. 16

³³² Vgl. Abteilungsleiter, S. 17

³³³ Abteilungsleiter, S. 17

³³⁴ Abteilungsleiter, S. 18

³³⁵ Vgl. Abteilungsleiter, S. 18

³³⁶ Vgl. Abteilungsleiter S. 18-19

³³⁷ Abteilungsleiter, S. 18

Profit Center herausgerechnet wird, da der Leiter eines Profit Centers nur für die Umsätze und die Kosten, welche sein Personal verursachen, verantwortlich ist, nicht aber für Costs of Goods Sold.³³⁸

Hinsichtlich der Mengenfestlegung für den Vertrieb gilt *„Eine Registrierung ist immer vorausgesetzt und die Mengenbestimmung ergibt sich dann aus den individuellen Brand-Plans. Also wir haben eine Planung, die geht in der Regel über die nächsten zwei Jahre was ein einzelnes Produkt betrifft. Und dann kann die Konzernzentrale sofort, das sind alles zentrale Systeme, wir eingeben das hier ein, dann sieht die Konzernzentrale, ok Österreich plant auf dem und dem Produkt [...], in den nächsten zwei Jahren einen Umsatz von [...] 10.000 Einheiten. Das können die also erkennen.“*³³⁹ Allerdings kann nicht festgestellt werden, dass die Konzernzentrale bei der Festlegung der Transferpreise, die Mengenbestimmung des Pharmakonzerns berücksichtigt.

Hinsichtlich spezifischer Investitionen ist zu sagen, dass dies für das befragte Pharmaunternehmen kein Thema ist, da in ihrer Vertriebsorganisation keine Investitionen als solche definiert werden können. Bezogen auf den Konzern werden natürlich Investitionen getätigt und die Produktionsstätten tragen die Verantwortung kostengünstig zu produzieren. Wird die Produktion kostengünstiger, werden die Vorteile weitergegeben und die Transferpreise würden sinken.³⁴⁰ Welcher Effekt beim abnehmenden Konzernunternehmen unter Anwendung der Cost-Plus Methode, hinsichtlich der Mengenbestimmung und der Investitionsanreizes erzielt wird, kann dadurch nicht bestimmt werden.

Bezogen auf die Funktionen der angewandten Allokationen kann die Erfolgsermittlung genannt werden. Das erklärt sich auch dadurch, dass innerhalb des Konzerns die Ergebnisverantwortlichkeit des jeweiligen Profit Centers sehr stark ausgeprägt ist. In diesem Zusammenhang steht auch die Kostentransparenz bei dem Pharmaunternehmen im Vordergrund.³⁴¹ Hinsichtlich der konkreten Anwendung der Leistungsverrechnung ist außerdem anzumerken, [...] *es soll schnell verfügbar sein, es sollen alle einverstanden sein und es soll etwas sein, was für einen Dritten*

³³⁸ Vgl. Abteilungsleiter S. 19

³³⁹ Abteilungsleiter, S. 19

³⁴⁰ Vgl. Abteilungsleiter S. 21-22

³⁴¹ Vgl. Abteilungsleiter, S. 16

nachvollziehbar ist, [...].³⁴² Grundsätzlich wird das Ziel verfolgt, im Zuge dieser Verrechnungen möglichst viel Transparenz und Kostenwahrheit ins Income Statement hereinzubringen. Das erklärt sich dadurch, dass innerhalb des Konzerns die Ergebnisverantwortlichkeit hoch geschrieben ist und an die Income Statements auch Entlohnungen gebunden sind.³⁴³ Bei Verrechnungen von Dienstleistungen an rechtlich selbstständige Unternehmen und beim Konzernbezug steht die Erfüllung der steuerlichen Richtlinien im Vordergrund.³⁴⁴

Zusammenfassend kann gesagt werden, dass innerhalb des Pharmaunternehmens Dienstleistungen entweder durch Kostenstellenschlüsselung oder mittels einer Pauschale verrechnet werden. Die konkrete Allokation ergibt sich meist durch den Umsatz. Gibt es andere, bessere und leicht verfügbare Kriterien, werden diese herangezogen. Die tatsächliche Festlegung ergibt sich in Verhandlungen zwischen dem Bereich Shared Services und dem empfangenden Profit Center. Außerdem ist zu erwähnen, dass ein konkreter Leistungsaustausch und somit Verrechnungen innerhalb oder zwischen den erwähnten Profit Centers nicht stattfindet.³⁴⁵ Transferpreise im eigentlichen Sinne werden nur bei einem Leistungsaustausch zwischen rechtlich selbstständigen Unternehmen angesetzt, wobei die Cost-Plus Methode angewendet wird. Die Steuerung für das Zusammenspiel im Konzern funktioniert dabei hauptsächlich über diverse Wirtschaftspläne, wobei viel von der Konzernzentrale abgesegnet werden muss.³⁴⁶

³⁴² Abteilungsleiter, S. 12-13

³⁴³ Vgl. Abteilungsleiter, S. 6

³⁴⁴ Vgl. Abteilungsleiter, S. 20

³⁴⁵ Vgl. Abteilungsleiter, S. 22

³⁴⁶ Vgl. Abteilungsleiter, S. 16

8.9 Zusammenfassung der Forschungsergebnisse

Die Ergebnisse der Befragung zeigen ein sehr differenziertes Bild zur Verrechnungspreisthematik. Das liegt einerseits an der Verschiedenartigkeit der Unternehmen und andererseits an der jeweilig, angewandten Methode der internen Leistungsverrechnung. Dabei ist grundsätzlich zu unterscheiden, auf welcher Ebene der Leistungsaustausch stattfindet. Da alle befragten Unternehmen in einen Konzern eingebunden sind, wird der internationale Leistungsaustausch mit Konzernverrechnungspreise bewertet. Diese sind formal durch eine Transferpreisrichtlinie geregelt. Innerhalb der Unternehmen, mit Ausnahme von Magna Steyr Fahrzeugtechnik Graz, erfolgt die interne Leistungsverrechnung durch die Anwendung von Allokationen und Zuschlagssätzen. Wie im zweiten Abschnitt erwähnt, können Kostenallokationen als Verrechnungspreise gelten. Die in der Praxis beschriebenen Allokationen lassen sich allerdings nicht als Verrechnungspreise klassifizieren, da keine Verrechnung zu konkreten Mengengrößen, wie etwa zu Stundensätzen, erfolgt.

Somit wurde der idealtypische Fall hinsichtlich der Anwendung von Verrechnungspreisen nur bei Magna Steyr Fahrzeugtechnik Graz, am Beispiel der Sparte Engineering gefunden. Sowohl innerhalb des Profit Centers Engineering und innerhalb des Standort Graz, als auch zwischen den weltweit vertretenen Magna Steyr Divisions wird ein Leistungsaustausch mit kostenbasierten Verrechnungspreisen bewertet, wobei länderübergreifend ein Mark-up verrechnet wird. Dabei werden jeweils konkrete Bezugsgrößen, abhängig von der Leistung, zur Verrechnung herangezogen. Hingegen bei der Robert Bosch AG und dem Pharmaunternehmen spielen Verrechnungspreise nur in Form von Konzernverrechnungspreisen eine Rolle.

Die Verrechnungspreise basieren in den befragten Unternehmen auf den geplanten Vollkosten. Dies gilt auch im Falle der Verrechnung mittels Allokationen. Zwar ist die konkrete Verrechnungsmethode vorgegeben, jedoch besteht grundsätzlich immer die Möglichkeit, über die Kosten zu verhandeln. Allerdings muss eine Einigung, notfalls auch durch Einschaltung einer höheren Ebene, erzielt werden. Die am meist

verwendete Standardmethode für Konzernverrechnungspreise, am Beispiel der vier Unternehmen, ist die Cost-Plus Methode.

Der Marktpreis wird nie verrechnet, er wird allerdings als Vergleich bzw. Verhandlungsgrundlage herangezogen. Des Weiteren wurde festgestellt, dass grenzkostenbasierte, zweistufige, und duale Verrechnungspreise am Beispiel der befragten Unternehmen keine praktische Bedeutung haben aufgrund der impraktikablen Handhabung. Da eine kostenbasierte Verrechnung vorgegeben ist, kann auch nicht von verhandlungsorientierten Verrechnungspreisen die Rede sein.

Obwohl die Unternehmen und Bereiche in eine dezentrale Organisationsstruktur eingebettet sind, ist der Entscheidungsspielraum hinsichtlich des externen Bezug oder der externen Absatzmöglichkeit der Leistung eingeschränkt. Die Möglichkeit nach außen zu gehen ist daher kaum gegeben, denn dadurch sollen Synergien im Unternehmen bewahrt werden. Auch werden Entscheidungen der Leistungsmenge meistens nicht komplett isoliert von einzelnen Unternehmenseinheiten getroffen. So ist beispielsweise der Werkstandort Hallein der Robert Bosch AG für zwei Produktbereiche Auftragsfertiger und leistet somit nur an seinen Geschäftsbereich, wobei die Mengenbestimmung von externen Aufträgen abhängt.

Da die Verrechnungspreise, Allokationen und Zuschlagssätze aus den Budgets bzw. Wirtschaftsplänen abgeleitet werden, ist davon auszugehen, dass sich die Ressourcenverteilung innerhalb des Unternehmens oder Konzerns durch Pläne oder Budgets ergibt und nicht durch die Anwendung von Verrechnungspreisen. Des Weiteren wird der Leistungsumfang bereits in den Budgets und Wirtschaftsplänen geplant. Somit kommt Verrechnungspreisen nicht die Bedeutung eines Koordinationsmechanismus zu. Aufgrund dieser Erkenntnis bleibt die Frage, welches Verrechnungspreissystem sich in Hinblick auf die Koordination besser eignet als ein anderes, weiterhin offen.

Probleme hinsichtlich der Verrechnung der vollen Kosten konnten nicht verifiziert werden. So war die meistgenannte Funktion von Verrechnungspreisen und Allokationen die Transparenz. Offensichtlich wird dies durch die Verrechnung der Vollkosten nicht beeinträchtigt. Im Gegenteil die Unternehmenseinheiten wollen wissen, wie viel eine Leistung insgesamt kostet und somit wäre eine andere Methode

nicht praktikabel. Abgesehen davon, sind die Unternehmen steuerlich, als eine der Standardmethoden, daran gebunden. Auch steht im Regelfall eine höhere Ebene über den Unternehmenseinheiten um die Kostenentwicklung und die Leistungsmenge zu steuern. Zur Einhaltung der steuerlichen Bestimmungen, ist des Weiteren auch die Steuerabteilung bei der Festlegung von Konzernverrechnungspreisen beteiligt.

Hinsichtlich der Erfolgsermittlungsfunktion gibt es wieder zwei Unterscheidungsmöglichkeiten. Die Allokationen (SBU Philips Speech Recognition – Dictation System und Pharmaunternehmen) und die Verrechnungspreise bei dem Profit Center Engineering haben wohl einen Einfluss auf die Erfolgsermittlung. Hingegen die Konzernverrechnungspreise bei der Robert Bosch AG und dem Pharmaunternehmen erfüllen diesen Zweck nicht. Der Grund hierfür ist, dass andere Erfolgskriterien zur Beurteilung herangezogen werden und Verrechnungspreise darauf keinen Einfluss haben.

Zielkonflikte zwischen Funktionen von Verrechnungspreisen konnten somit nicht aufgedeckt werden.

Wie sich die angewandten Verrechnungspreise auf den Leistungsumfang in Kombination mit einer zu tätigen spezifischen Investition auswirken, konnte nicht geklärt werden, da einerseits keine Investition als spezifisch klassifiziert werden konnte und andererseits nicht nur monetäre Überlegungen für Investitionen zu beachten sind.

9 Schlussbetrachtung

Ziel dieser Arbeit war es, Bedeutung und Anwendung von Verrechnungspreise am Beispiel ausgewählter Unternehmen, ausgehend von der Theorie, zu untersuchen. Im Rahmen der theoretischen Ausführungen wurde auf die verschiedenen Methoden zur Verrechnungspreisbildung, hinsichtlich ihrer Ausgestaltung und Funktionserfüllung (Erfolgsermittlung- und Koordinationsfunktion) eingegangen. Wie im fünften Abschnitt erläutert, erfüllen formal nur grenzkostenbasierte Verrechnungspreise die Koordinationsfunktion. Allerdings verlangt dies ein Eingreifen der Unternehmenszentrale, welches die dezentrale Entscheidungsfindung überflüssig machen würde. Die Erfolgsermittlung wird streng genommen von keiner der Verrechnungspreismethoden zur Gänze erfüllt.

Zur Vollständigkeit wurden folglich auch noch Konzernverrechnungspreise behandelt. Um den theoretischen Teil abzuschließen, wurde im sechsten Abschnitt noch ein neuer Forschungsansatz behandelt: Dabei steht bei der Wahl der Verrechnungspreismethode nicht nur die Mengenentscheidung im Vordergrund, sondern der Verrechnungspreis soll zusätzlich Anreize zum Tätigen spezifischer Investitionen geben. Investiert nur der leistende Bereich erweisen sich Cost-Plus Verrechnungspreise als vorteilhaft. In allen anderen Fällen erweisen sich verhandlungsorientierte Verrechnungspreise als zielführend, abhängig von der Verhandlungsmacht der Unternehmensbereiche.

Zu Beginn des praktischen Teils wurde zunächst der Forschungsprozess, welcher sich in mehrere Schritte gliederte, vorgestellt. Um die in der Einleitung formulierten Forschungsfrage zu beantworten, wurden im Rahmen einer qualitativen Forschung halbstrukturierte Experteninterviews mit Mitarbeitern und Mitarbeiterinnen aus dem Controlling- und Finanzbereich, geführt. Die befragten Unternehmen sind Philips Speech Recognition – Dictation Systems, Magna Steyr Fahrzeugtechnik Graz, Robert Bosch AG, und ein Pharmaunternehmen, welches aus datenschutzrechtlichen Gründen nicht namentlich benannt werden darf. Wie vorhergehend schon erwähnt, werden Verrechnungspreise bei der Magna Steyr Fahrzeugtechnik Graz am intensivsten eingesetzt. Jeglicher Leistungsaustausch, innerhalb des Engineerings, innerhalb des Standortes Graz und länderübergreifend, wird mit einem Verrechnungspreis bewertet.

Ein wichtiger Ansatz ist, dass sich die Verwendung von Verrechnungspreisen für die interne Leistungsverrechnung lohnen muss. Welchen Zweck hat ein aufwändiges Verrechnungspreissystem, wenn es keinen Mehrwert bringt? Dies ist der Fall bei Philips Speech Recognition – Dictation System und dem Pharmaunternehmen. Hier wird die interne Leistungsverrechnung mittels Allokationen durchgeführt. Diese Allokationen lassen sich jedoch aufgrund der angewandten Bezugsgrößen und der durchgeführten Verrechnung nicht als Verrechnungspreise klassifizieren. Bei der Robert Bosch AG und dem Pharmaunternehmen spielen Verrechnungspreise nur in Form von Konzernverrechnungspreisen eine Rolle. Die am häufigsten eingesetzte Standardmethode ist der Cost-Plus Verrechnungspreis.

Eine Gemeinsamkeit der befragten Unternehmen lässt sich somit finden. So basieren die Verrechnungspreise und Allokationen auf geplanten Vollkosten. Ob nun Verrechnungspreise oder Allokationen für den internen Leistungsaustausch herangezogen werden, die konkrete Verrechnung soll die Transparenz der Kosten gewährleisten. Dies ist auch Grund für die Verrechnung der vollen Kosten. International soll zusätzlich ein fairer Austausch zwischen den Ländern stattfinden und der Verrechnungspreis soll den steuerlichen Richtlinien entsprechen. Nun ist schließlich anzumerken, dass die Koordinationsfunktion von Verrechnungspreisen, besonders bei Konzernverrechnungspreisen, so gut wie gar nicht wahrgenommen wird. Die Funktion der Erfolgsermittlung wird auch nur bedingt genutzt. Einerseits nehmen Allokationen und Verrechnungspreise Einfluss auf die Erfolgsermittlung der Unternehmensbereiche, andererseits werden häufig andere Kriterien zur Erfolgsbeurteilung herangezogen. Dies gilt vor allem bei Konzernverrechnungspreisen.

Zur Beantwortung der Frage, wie und in welchem Ausmaß Verrechnungspreise, vor allem in Kombination mit anderen Mechanismen, die Koordinationsfunktion in der Praxis erfüllen, ist weitere Forschungsarbeit notwendig.

Abschließend ist zu sagen, dass es für die Autorin sehr spannend war einen Einblick in die Praxis zu bekommen. Dabei war nicht nur die Thematik der Verrechnungspreise an sich interessant, sondern auch die Möglichkeit mehr über die jeweiligen Unternehmen zu erfahren.

Literaturverzeichnis

Anthony R.N./Dearden J./Govindarajan V (1992): Management Control Systems, 7th Edition, Boston 1992

Baldenius T./Reichelstein S. (1998): Alternative Verfahren zur Bestimmung innerbetrieblicher Verrechnungspreise, in: Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung, Jahrgang 50, 1998, S. 236-259

Baldenius T./Reichelstein S./Sahay S.A. (1999): Negotiated versus Cost-Based Transfer Pricing, in: Review of Accounting Studies, Vol. 4, 1999, S. 67-91

Bruckschen H.H. (1981): Verrechnungspreise in Spartenorganisationen, Frankfurt am Main 1981

Brühl R. (2004): Controlling: Grundlagen des Entscheidungscontrollings, München/Wien 2004

Coenenberg A.G. (1973): Verrechnungspreise zur Steuerung divisionalisierter Unternehmen, in: Wirtschaftswissenschaftliches Studium, 2. Jahrgang, Heft 8/9, August September 1973, S. 373-382

Coenenberg A.G. (2003): Kostenrechnung und Kostenanalyse, 5. Auflage, Stuttgart 2003

Drury C. (2008): Management and Cost Accounting, 7th Edition, London 2008

Ebster C./Stalzer L. (2003): Wissenschaftliches Arbeiten für Wirtschafts- und Sozialwissenschaften, 2. Auflage, Wien 2003

Eichinger N. (2008): Verrechnungspreise und Währungsumrechnung im internationalen Controlling, Wien 2008

Ewert R./Wagenhofer A. (2008): Interne Unternehmensrechnung, 7. Auflage, Berlin/Heidelberg 2008

Frese E. (1995): Profit Center und Verrechnungspreise, in: Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung, Nr. 47, Oktober 1995, S. 942-954

Frese E. (2000): Grundlagen der Organisation: Konzept, Prinzipien und Strukturen, 8. Auflage, Wiesbaden 2000

Friedl B. (2003): Controlling, Stuttgart 2003

Göx R.F./Schiller U. (2006): An economic perspective on transfer pricing, Draft February 2006

Grüneis (2009): Methoden der Transferpreisgestaltung im internationalen Konzern aus Sicht des Steuerrechts, Diplomarbeit Fachhochschule Eisenstadt 2009

Heinze T. (2001): Qualitative Sozialforschung: Einführung, Methodologie und Forschungspraxis, München 2001

Hirshleifer J. (1956): On the Economics of Transfer Pricing, in: The Journal of Business, Vol. 29, S. 172-184

Horngren C.T./Foster G./Datar S. (1994): Cost Accounting – a managerial emphasis, 8th Edition, Englewood Cliffs, New Jersey 1994

Kachelmeiert S.T./Towry K.L. (2002): Negotiated Transfer Pricing: Is Fairness easier said than done?, in: The Accounting Review, Vol. 77, No. 3, July 2002, p. 571-593

Kah A. (1994): Profitcenter-Steuerung, Stuttgart 1994

Kaplan R.S./Atkinson A.A. (1989): Advanced Management Accounting, 2nd Edition, Englewood Cliffs 1989

Kreuter A. (1997): Verrechnungspreise in Profit-Center-Organisationen, München/Mering 1997

Küpper H.H. (2005): Controlling: Konzeption, Aufgaben, Instrumente, 4. Auflage, Stuttgart 2005

Luft J.T./Libby R. (1997): Profit Comparison, Market Prices and Managers' Judgement about Negotiated Transfer Prices, in: The Accounting Review, Vol. 72, No. 2, April 1997, p. 217-229

Magna Inc. Homepage:

<http://www.magna.com/magna/de/about/default.aspx?PF=1> [5.1.2010, 20:30],

http://www.magna.com/xchg/group_sub-sites/XSL/standard.xsl/-/content/224.html?rdeLocaleAtt=de [5.1.2010, 20:34]

http://www.magna.com/xchg/complete_vehicle/XSL/standard.xsl/-/content/148_906.htm [5.1.2010, 20:50]

http://www.magna.com/xchg/complete_vehicle/XSL/standard.xsl/-/content/148_1431.htm?rdeLocaleAttr=de [5.1.2010, 20:54]

http://www.magna.com/xchg/complete_vehicle/XSL/standard.xsl/-/content/148_3168.htm?rdeLocaleAttr=de [5.1.2010, 20:56]

http://www.magna.com/xchg/complete_vehicle/XSL/standard.xsl/-/content/148_1562.htm [5.1.2010, 21:01]

Magna Inc. Annual Report (2008): 2008 Annual Report to Shareholders, <http://www.magna.com/magna/de/>

Malhotra N.K./Birks D.F. (2007): Marketing Research: An Applied Approach, 3rd Edition, Harlow 2007

Mandler U. (2002): Internationale Verrechnungspreise, in: Das Wirtschaftsstudium, Nr. 7, S. 929-934

Neus W. (1997): Verrechnungspreise – Rekonstruktion des Marktes innerhalb der Unternehmung?, in: DBW, 57. Jahrgang, Nr. 1 Jänner/Februar 1997

Ossadnik W. (2009): Controlling, 4. Auflage, München 2009

Österreich Broschüre 2009 (2009), veröffentlicht auf der Unternehmenshomepage des Pharmaunternehmens, Stand Jänner 2010 (*Name des Unternehmens darf aufgrund der Anonymitätsvereinbarung nicht genannt werden.*)

Peters G./Pfaff D. (2008): Controlling: Methode und Techniken, Zürich 2008

Pfaff D./Pfeiffer T. (2004): Verrechnungspreise und ihre formaltheoretische Analyse: Zum State of the Art, in: Die Betriebswirtschaft, S. 296-319, 2004

Pfeiffer T. (2002): Kostenbasierte oder verhandlungsorientierte Verrechnungspreise? Weiterführende Überlegungen zur Leistungsfähigkeit der Verfahren, in: Zeitschrift für Betriebswirtschaft, 72. Jahrgang, Heft 12, S. 1269-1296, 2002

Philips Homepage:

<http://www.philips.at/about/company/global/companyprofile.page>

[5.1.2010, 19:23]

<http://www.philips.at/about/company/local/factsnumbers/index.page>

[5.1.2010, 19:50]

<http://www.philips.at/about/company/local/article-14181.page> [5.1.2010, 19:53]

<http://dictation.philips.com/index.php?id=33&CC=AT> [5.1.2010, 20:00]

Przyborski A./ Wohlrab-Sahr M. (2008): Qualitative Sozialforschung: Ein Arbeitsbuch, München 2008

Robert Bosch AG Homepage:

<http://bosch.at/content/language1/html/867.htm> [5.1.2010, 20:30]

Bosch heute (2009): Bosch heute, Herausgegeben von Robert Bosch GmbH Stuttgart, Ausgabe 2009

Schmalenbach E. (1908/1909): Über Verrechnungspreise, in: Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung, Jg. 3, 1909, S. 165-185

Schulze W./Weiler A. (2007): Gestaltung von Verrechnungspreisen unter Beachtung von Anreiz- und Steuerungseffekten, in: Zeitschrift für Controlling und Management, 51. Jahrgang, H. 2, 2007, S. 102-108

Scholz K. (1999): Konzernverrechnungspreise für Dienstleistungen, Wien 1999

Steger J. (2006): Kosten- und Leistungsrechnung, 4. Auflage, München 2006

Trost S. (1998): Koordination mit Verrechnungspreisen, Wiesbaden 1998

Weber J./ Stoffels M./ Kleindienst I. (2004): Internationale Verrechnungspreise im Konzern: Altes Problem – neuer Fokus, Reihe Advanced Controlling, 7. Band 40, Vallendar 2004

Williamson O.E. (1975): Markets and hierarchies: Analysis and antitrust implications. A study in the economics of internal organization, New York, 1975

Williamson O.E. (1979): Transaction-cost economics: The governance of contractual relations, in: Journal of Law and Economics, Vol. 22, S. 233-261, 1979

Kontaktaufnahme mit der Autorin (Stand 30. März 2010)

E-Mail: verrechnungspreis@gmail.com

Anhang:

Abstract

Interviewleitfaden

Lebenslauf

Abstract

Verrechnungspreisen wird in der wissenschaftlichen Forschung eine große Bedeutung zugeschrieben. Grundsätzlich wird zwischen drei Möglichkeiten zur Bildung von Verrechnungspreisen unterschieden – marktpreisorientierten, kostenorientierten und verhandlungsbasierten. Zu den wichtigsten Funktionen aus Sicht des Controllings zählen die Erfolgsermittlungs- und Koordinationsfunktion. Daneben gibt es weitere Aufgaben, wie etwa Preisrechtfertigung oder steuerliche Aspekte. Die verschiedenen Funktionen, welche Verrechnungspreise gewährleisten sollen, werden unterschiedlich gut oder schlecht von den jeweiligen Arten der Verrechnungspreise erfüllt.

Ausgehend von den theoretischen Überlegungen, wurden zu der Thematik vier Unternehmen befragt: Philips Speech Recognition - Dictation Systems, Magna Steyr Fahrzeugtechnik Graz (Profit Center Engineering), Robert Bosch AG und ein Pharmaunternehmen, welches aus datenschutzrechtlichen Gründen nicht namentlich erwähnt werden darf. Dabei wurde jeweils mit einem Mitarbeiter der Finanz- oder Controllingabteilung ein Interview geführt. Eine wichtige Erkenntnis war, dass sich ein Verrechnungspreissystem für die Verrechnung eines Leistungsaustausches innerhalb eines Unternehmens erst einmal rechnen muss. Selbst bei einem Produktionsunternehmen bzw. Strategic Business Unit mit Produktionsstandort wird lieber auf die klassische Kostenumlage zurückgegriffen. In diesem Fall wird ein Leistungsaustausch in Form von Verrechnungssätzen bzw. Allokationen bewertet. Ausgangsbasis für Verrechnungspreise und Allokationen sind die Vollkosten der geplanten Leistung. Diese Werte ergeben sich grundsätzlich aus den Budgets. Des Weiteren erfolgt die Planung der Leistungsmenge auch mittels der Budgets. Zwar können die Unternehmenseinheiten über die anfallenden Kosten verhandeln, jedoch gilt für alle befragten Unternehmen die Vorgabe, dass die Verrechnung auf Basis der Kosten zu erfolgen hat.

Als zu erfüllende Funktion des Verrechnungssystems wurden immer die Transparenz der Kosten und zum Teil die Erfolgsermittlung genannt. Da die befragten Unternehmen in einen Konzern eingebunden sind, haben vor allem Konzernverrechnungspreise große Bedeutung, welche durch eine Transferpreisrichtlinie geregelt ist. In den meisten Fällen kommen Cost-Plus Verrechnungspreise zur Anwendung. In Fällen von unternehmensübergreifendem

Leistungsaustausch steht vor allem der steuerliche Aspekt, i.S.v. Einhaltung der Richtlinien, im Vordergrund. Abschließend ist zu den Ergebnissen zu sagen, dass die Möglichkeit Verrechnungspreise als Koordinationsinstrument einzusetzen, von den befragten Unternehmen so gut wie gar nicht wahrgenommen wird.

Interviewleitfaden

erstellt von Evelyn Schwarz
zum Diplomarbeitsthema „Verrechnungspreise und ihre Verwendung in der Praxis
am Beispiel ausgewählter Unternehmen“
Universität Wien

Allgemein

Unternehmen: _____

Branche: _____ Anzahl der Mitarbeiter: _____

Gesellschaftsform: _____ Umsatz: _____

Name des Gesprächspartners: _____

Position des Gesprächspartners: _____

Verrechnungspreis und Organisation

Organisationsstruktur des Unternehmens (dezentral vs. zentral): _____

Gibt es im Unternehmen ergebnisverantwortliche Bereiche (Event. Einteilung nach
Responsibility-Centern)?

Einbettung der Bereiche in das Unternehmen

Bestehen im Unternehmen Liefer- oder Leistungsbeziehungen zwischen den Bereichen? Wenn ja, welche?

Welche Bereiche sind in innerbetriebliche Leistungstransfers involviert?

Konkurrieren die Bereiche daneben noch um knappe Ressourcen? Und werden diese mit Hilfe von Verrechnungspreisen verteilt?

Arten von Verrechnungspreisen

Welche Typen von Verrechnungspreisen werden im Unternehmen verwendet?

Werden bei verschiedenartigen Leistungstransfers unterschiedliche Verrechnungspreise verwendet? (Beispiele)

Marktpreisorientierte Verrechnungspreise

Ist es grundsätzlich möglich den Marktpreis als Verrechnungspreis für interne Leistungstransfers heranzuziehen?

Marktpreisorientierte Verrechnungspreise werden für die folgenden internen Leistungstransfers herangezogen:

Wenn der Marktpreis als Basis für den Verrechnungspreis herangezogen wird, werden Modifikationen vorgenommen? Wenn ja, welche?

Kostenorientierte Verrechnungspreise

Die kostenorientierten Verrechnungspreise basieren auf

Istkosten Plankosten Standardkosten

Die kostenorientierten Verrechnungspreise basieren auf

Grenzkosten Vollkosten
Zweistufigen Verrechnungspreiser Vollkosten plus Zuschlag

Kostenorientierte Verrechnungspreise werden für die folgenden internen Leistungstransfers herangezogen:

Falls Verrechnungspreise zu Vollkosten plus Zuschlag angewendet werden, was verbirgt sich hinter diesem Zuschlag?

Verhandlungsbasierte Verrechnungspreise:

Werden Verrechnungspreise ausverhandelt? Wenn ja, wann finden die Verhandlungen statt? _____

Verhandlungsbasierte Verrechnungspreise werden für die folgenden internen Leistungstransfers herangezogen:

Welche Ausgangsbasis (Marktpreis, Kostenrechnung, buchhalterische Daten) wird für Verhandlungen gewählt?

Wird versucht einen allgemein gültigen Verrechnungspreis zu erzielen?

Welche spezifische Situation kann Neuverhandlungen verlangen?

Spielt „Fairness“ bei den Verhandlungen eine Rolle?

Gibt es eine Schlichtungsstelle für den Fall, dass keine Einigung erzielt wird?

Duale Verrechnungspreise

Werden duale Verrechnungspreise im Unternehmen angewendet? Wenn ja, wie setzen sich diese zusammen?

Duale Verrechnungspreise werden für die folgenden internen Leistungstransfers herangezogen:

Organisatorische Rahmenbedingungen

Wer legt die Verrechnungspreise fest?

Sind die Bereichsmanager bei der Festlegung von Verrechnungspreisen mit eingebunden?

Welche Informationspflichten haben Bereichsmanager im Zuge der Festlegung von Verrechnungspreisen gegenüber der Zentrale und anderen Bereichen?

Inwieweit werden Verrechnungspreise als Informationsquelle in der Planungsphase und im Budgetprozess genutzt (z.B. zur Steuerung von Ressourcen)?

Spielen Verrechnungspreise bei der Beurteilung der Bereiche eine Rolle?

Zu welchem Zeitpunkt werden Verrechnungspreise festgelegt?

Für welchen Planungshorizont haben Verrechnungspreise Gültigkeit?

Welche Umstände können eine neuerliche Festlegung des Verrechnungspreises innerhalb des Planungshorizonts erfordern?

Besteht für die Bereiche die Möglichkeit die interne Leistung auch extern zu beziehen bzw. abzusetzen? Existieren dafür bestimmte Regelungen?

Falls Verrechnungspreise nicht der Koordination dezentraler Bereiche oder deren Erfolgsermittlung dienen, welche anderen Instrumente werden vom Unternehmen dafür eingesetzt?

Spezifische Investitionen und Verrechnungspreise

Werden spezifische Investitionen getätigt? (Beispiele)

Werden Verrechnungspreise dazu genutzt Investitionsentscheidungen zu beeinflussen?

Funktionen von Verrechnungspreisen

Welche Funktionen sollen Verrechnungspreise im Unternehmen erfüllen?

Steht eine bestimmte Funktion im Vordergrund? Wenn ja, welche?

Gibt es bei den angewendeten Verrechnungspreisen Zielkonflikte zwischen den Funktionen?

Fazit

Zusätzliche Anmerkungen:

LEBENS LAUF

Persönliche Daten:

Name:	Evelyn Schwarz
Geburtsdatum:	27. September 1983
Staatsangehörigkeit:	Österreich

Ausbildung:

1990 – 1994	Volkschule Biedermannsdorf
1994 – 1998	Gymnasium Keimgasse, Mödling
1998 – 2003	Vienna Business School HAK Mödling Reifeprüfung am 2. 6. 2003 mit „gutem Erfolg“
WS 2003 – SS 2010	Studium Internationale Betriebswirtschaft am Betriebswirtschaftlichen Zentrum der Universität Wien <u>Kernfachkombinationen:</u> <i>Controlling</i> <i>Organisation und Planung</i>
24. September 2007 bis 30. Jänner 2008	Erasmus – Auslandssemester Universidad Autónoma in Madrid