

Verrechnungspreise aus ökonomischer Perspektive

Christian Riegler

1. Problemhintergrund
2. Probleme der Festlegung
3. Ausgewählte Kombinationen im Möglichkeitsraum
4. Konflikte zwischen Funktionen
5. Resümee

1. Problemhintergrund

Der Beitrag behandelt grundlegende ökonomische Aspekte von Verrechnungspreisen losgelöst von regulatorischen Rahmenbedingungen. Ziel ist es dabei, Vorteile und Kosten aus einem Austausch von Gütern und Dienstleistungen, der innerhalb der Unternehmensgrenzen erfolgt, herauszuarbeiten, die nicht durch steuerliche oder unternehmensrechtliche Vorschriften bewirkt werden. Letztere sind Gegenstand in noch folgenden Beiträgen dieses Sammelbandes.

Ausgangspunkt ist die grundlegende Frage, warum ein Austausch innerhalb der Unternehmensgrenzen vorteilhafter sein kann als ein vergleichbarer Transfer eines Gutes oder einer Dienstleistung über einen externen Markt. Ziel des Unternehmens ist es, die für die Produktion eines Endprodukts benötigten Ressourcen und Dienstleistungen zu einem möglichst geringen Preis von Anbietern zu beziehen, die diese mit den erforderlichen Eigenschaften und in erforderlicher Menge zur Verfügung stellen können.

Folgt man dem neoklassischen Marktmodell, so sorgt der Markt unter bestimmten Voraussetzungen für eine effiziente Koordination aller Marktteilnehmer und Ressourcenverteilung. Rational handelnde Anbieter von Gütern oder Dienstleistungen versuchen über die Markttransaktion, ihre Gewinne bestmöglich zu gestalten. Ein Angebot erfolgt, bis Grenzerlös, also der Marktpreis, und Grenzkosten der Produktion übereinstimmen. Nachfrager orientieren sich am Grenznutzen einer Einheit der nachgefragten Ressource und ein Kauf erfolgt, bis Grenznutzen und Marktpreis einander entsprechen. Der Marktwettbewerb führt dazu, dass Anbieter mit zu hohen Grenzkosten oder Nachfrager mit zu geringem Grenznutzen aus dem Markt ausscheiden, und im Marktgleichgewicht stimmen Angebot und Nachfrage überein. Über einen in der Theorie kostenlos verfügbaren Marktpreismechanismus wird damit eine effiziente Ressourcenallokation gewährleistet. Weder

einzelne Anbieter noch Nachfrager haben auf dem dabei unterstellten vollkommenen Markt die Möglichkeit, den Marktpreis selbst zu beeinflussen.¹ In diesem Kontext besteht kein Bedarf nach einem Leistungsaustausch innerhalb der Unternehmensgrenzen, da eine Koordination durch das Unternehmen selbst im Gegensatz zum kostenlosen Marktmechanismus zu zusätzlichen Kosten führt.

Allerdings werden die Voraussetzungen für einen vollkommenen Markt in realen Märkten größtenteils nicht erfüllt. Dies verdeutlicht eine Betrachtung der zu Grunde liegenden Annahmen, wie zB jener des vollständigen Fehlens von Transaktionskosten. Dies setzt voraus, dass alle Marktakteure über alle für einen Austausch erforderlichen Informationen verfügen und keine Informationskosten anfallen. Es entstehen zudem keine Verhandlungskosten über die Regelung des beabsichtigten Austausches wie auch die Umsetzung der Transaktion mit keinen Kosten verbunden ist.² Treffen diese Voraussetzungen nicht zu – was in einer realen Unternehmenswelt der Regelfall ist – eröffnen sich mögliche Vorteile für einen Austausch von Gütern und Dienstleistungen innerhalb der Unternehmensgrenzen ohne Nutzung des Marktes und des von ihm bereitgestellten Koordinationsmechanismus. Für die weiteren Überlegungen in diesem Beitrag ist es daher bedeutsam, mögliche Vorteile eines innerbetrieblichen Austausches von Gütern und Dienstleistungen bei Vorliegen eines nicht vollkommenen Marktes näher zu betrachten. Diese können zB begründet werden durch:

- *Geringere Transaktionskosten:* Anbieter und Nachfrager, die auf einem externen Markt zusammentreffen, verfügen oftmals nicht über alle erforderlichen Informationen, die für einen Austausch eines Gutes oder einer Dienstleistung erforderlich sind. So könnte es der Fall sein, dass ein geeigneter Lieferant erst gesucht oder zentrale Fragen eines Austausches wie Lieferfrist oder mögliche Leistungsqualität erst zu klären sind. Die Gewinnung der für einen möglichen Austausch erforderlichen Information führt zu Kosten, die bei einem internen Transfer nicht anfallen. Zudem ist im Regelfall über die Bedingungen des Austausches ein Vertrag zu errichten, dessen konforme Umsetzung zu überprüfen ist. In Fällen von Vertragsverletzungen ist dagegen vorzugehen. Diese Aktivitäten sind mit Kosten verbunden, die bei einem internen Transfer vermieden werden können.
- *Synergien im Beschaffungsbereich:* Eine unternehmensübergreifende, zentrale Beschaffung von Ressourcen oder Dienstleistungen, die in mehreren Bereichen des Unternehmens benötigt werden, könnte beispielsweise durch die steigende, nachgefragte Menge zu einer verbesserten Verhandlungsposition gegenüber Lieferanten und damit zu sinkenden Beschaffungspreisen und verbesserten Beschaffungskonditionen für das Unternehmen führen. Die gemeinsame Beschaffung über eine für diese Aufgabe geschaffene organisatorische Einheit bewirkt

1 Vgl zu einer ausführlichen Darstellung des Marktmechanismus zB Milgrom/Roberts (1992), Kapitel 3.

2 Vgl zB ausführlich Neus (2018), Kapitel 4.

einen Vorteil für das Unternehmen, der bei einer nicht koordinierten, unabhängigen Beschaffung durch die einzelnen Unternehmensbereiche, die die Ressource oder Dienstleistung benötigen, selbst nicht realisiert werden könnte.

- *Synergien im Produktionsbereich:* Wenn mehrere Unternehmensbereiche Produktionsschritte oder Dienstleistungen in jeweils geringerem Umfang benötigen, kann ein Bündeln dieser Aktivitäten in einem eigenen Unternehmensbereich Vorteile eröffnen. Sind zB Qualitätskontrollen für unterschiedliche in der Produktion eingesetzte Ressourcen oder fertige Erzeugnisse unterschiedlicher Unternehmensbereiche erforderlich, können diese von einer mit dieser Aufgabe betrauten Unternehmenseinheit durchgeführt werden. Dies eröffnet die Möglichkeit, die nachgefragte Dienstleistung gebündelt und in größerer Zahl zu erstellen, für eine bessere Dimensionierung und Auslastung zu sorgen (economies of scale) oder auch economies of scope zu realisieren.
- *Synergien im Absatzbereich:* So kann beispielsweise ein Unternehmen durch Investition zur Schaffung einer starken Marke eine positive Markenwahrnehmung bei Konsumenten schaffen, die auf unterschiedliche Produkte des Unternehmens übertragen werden kann. Ein Unternehmensbereich, der die Aufgaben der Markenpflege wahrnimmt, schafft durch seine Aktivitäten Vorteile für jene Unternehmensbereiche, die für Aufgaben der Produktion und Verwertung der Endprodukte verantwortlich sind.
- *Spezifität der Leistungserstellung:* Mit der eigenen Produktion von Bauteilen oder Dienstleistungen, die passgenau die Anforderungen und Bedürfnisse anschließender Produktionsschritte erfüllen, können Vorteile im Vergleich zu einem Erwerb von „Standard-Ressourcen“ am externen Markt erzielt werden. Die maßgeschneiderte interne Lösung ersetzt dabei den externen Bezug mit Nachbearbeitungs- bzw Anpassungsarbeiten.
- *Schutz von Know-how:* Basiert die Produktion von Gütern und Dienstleistungen auf unternehmensinternem Wissen, das anderen Marktteilnehmern nicht zugänglich ist, kann die interne Produktion Vorteile aus der Geheimhaltung dieses Wissens schaffen.

Diese beispielhafte Aufzählung möglicher Vorteile eines innerbetrieblichen Leistungsaustausches zeigt, dass eine Nutzung des Marktmechanismus zur Koordination der beteiligten Akteure für das Unternehmen zu einem weniger vorteilhaften Ergebnis führen kann. Um mögliche Vorteile auch realisieren zu können, muss das Unternehmen einen alternativen Koordinationsmechanismus zur Sicherstellung einer effizienten Ressourcenallokation im Unternehmen entwickeln. Dadurch entstehen Kosten der internen Organisation, diesen Mechanismus aufzubauen und laufend anzuwenden.

Bei der Ausgestaltung ist zu beachten, dass der interne Koordinationsmechanismus im Regelfall in dezentral organisierten, großen Unternehmen zum Einsatz gelangt. Die dezentrale Unternehmensorganisation ist dabei charakterisiert durch

Delegation von Entscheidungen an Führungskräfte, die abgegrenzte Unternehmensbereiche leiten und für deren Erfolg verantwortlich sind. Dies lässt sich zum einen damit begründen, dass mit zunehmender Unternehmensgröße nicht alle Entscheidungen durch ein zentrales Management getroffen werden können, ohne dieses hinsichtlich des verfügbaren Zeitbudgets zu überfordern. Zum anderen kann durch die Entscheidungsdelegation der Erwerb spezialisierten Wissens gefördert werden, in dem die Führungskräfte einzelner Unternehmensbereiche besser über Rahmenbedingungen, Möglichkeiten und auch Kosten ihrer zu verantworteten Einheiten Bescheid wissen. Dadurch entsteht eine Informationsasymmetrie zwischen oberster Unternehmensleitung und dezentralen Führungskräften, die auch Auswirkung auf die Ausgestaltung des den externen Markt ersetzenden internen Koordinationsmechanismus hat. So ist auf Anreize zu achten, dass bei dezentralen Entscheidungen, die Führungskräfte für ihre abgegrenzten Unternehmensbereiche treffen, auch gesamtunternehmensbezogene Vorteile nicht unberücksichtigt bleiben. Anderenfalls würden die oben angesprochenen Vorteile nicht oder nur in geringerem als möglichem Umfang realisiert werden können.

Diese Überlegungen zur bestmöglichen Nutzung bereichsübergreifender Synergien zum Vorteil des Gesamtunternehmens treffen zudem auf organisatorische Elemente der dezentralen Steuerung, die andere Zwecke im Fokus haben. So ist es erforderlich, die Effizienz des Ressourceneinsatzes und die Leistungen der verantwortlichen Führungskräfte in einzelnen Unternehmensbereichen zu beurteilen. Der Erfolg zB eines Profit Centers wird an Hand des von diesem erwirtschafteten Gewinns ermittelt. Jener eines Cost Centers orientiert sich an den in diesem Bereich angefallenen Kosten. Oftmals finden sich in der Vergütung der Führungskräfte dieser Einheiten leistungsabhängige, variable Komponenten, die sich am Bereichserfolg orientieren.

Der für den internen Leistungsaustausch festzulegende Verrechnungspreis, der den Preis eines externen Marktes für ein transferiertes Gut oder eine Dienstleistung ersetzt, beeinflusst wesentlich diese Bereichserfolgsermittlung. Dies illustriert das folgende einfache Beispiel.

Profit Center A liefert einen Bauteil, der von Profit Center B zur Fertigstellung eines Endprodukts benötigt wird. Das fertige Produkt wird im Anschluss von Profit Center B an externe Abnehmer zu einem Marktpreis von EUR 1.000 verkauft. Aktuell bezahlt Profit Center B einen Verrechnungspreis pro unternehmensinternem gelieferten Bauteil in Höhe von EUR 100 an das Profit Center A.

Würde der Verrechnungspreis *ceteris paribus* auf EUR 80 gesenkt, hätte dies unmittelbare Auswirkungen auf den Erfolg der beiden Profit Center. Der Stückerfolg je Bauteil würde sich in Profit Center A um EUR 20 verringern, der Erfolg einer Einheit des Endprodukts im Profit Center B würde sich im selben Ausmaß erhöhen. Der Verrechnungspreis nimmt damit Einfluss auf die Beurteilung einzelner Leistungen und damit auf die relative Vorteilhaftigkeit einzelner Leistungen im Produktportfolio der beiden Profit Center.

Der Verrechnungspreis nimmt aber auch Einfluss auf die Erfolgsbeurteilung der beiden Profit Center (organisationseinheitenbezogen) und deren Führungskräfte (personenbezogen). Bei unverändertem Leistungsprogramm würde der Gewinn des Profit Center A sinken, jener des Profit Center B steigen. Dies könnte wiederum Auswirkungen bei der Beurteilung der Effizienz der Profit Center oder auch auf die variablen Vergütungen der beiden Führungskräfte haben, wenn diese vom erzielten Profit Center Gewinn bemessen werden.

In der dezentralen Unternehmensorganisation werden Entscheidungen an die Führungskräfte der dezentralen Einheiten delegiert. Für ein Profit Center umfasst die Entscheidungskompetenz im Regelfall die Festlegung der Preise für die Leistungen des Profit Centers, die Steuerung der Kosten der Leistungserstellung sowie die Festlegung des Leistungsprogramms (Leistungsmengenplanung).³

Können die beiden Führungskräfte Einfluss auf die Höhe des Verrechnungspreises nehmen, werden beide die Wirkungen auf ihren jeweiligen Profit-Center-Gewinn bei ihrer Entscheidungsfindung in den Mittelpunkt ihrer Überlegungen stellen. Der gesamtunternehmensbezogene Vorteil aus der internen Produktion findet bei einem am Bereichserfolg ausgerichteten Kalkül keine Beachtung. Zudem nimmt ein der Höhe nach fixierter Verrechnungspreis Einfluss auf die von Profit Center A angebotene bzw. von Profit Center B nachgefragte Menge der internen Leistung. Können die beiden Führungskräfte autonom über diese Mengen entscheiden, können sich Abweichungen zu der aus Gesamtunternehmenssicht vorteilhaften Lösung ergeben.

Dieses einfache Beispiel illustriert die Fragestellung, die diesem Beitrag zu Grunde liegt: Es findet ein Leistungsaustausch in Form eines (Zwischen-)Produkts oder einer Dienstleistung zwischen abgegrenzten Einheiten eines dezentral organisierten Unternehmens statt. Mit welchem Wertansatz (Verrechnungspreis, Transferpreis) ist dieser Leistungsaustausch zu bewerten, um die für das Gesamtunternehmen bestmögliche Lösung zu erreichen? Dabei werden – wie eingangs ausgeführt – rechtliche Bestimmungen vollständig ausgeklammert, um die ökonomischen Aspekte des internen Leistungsaustausches losgelöst von unternehmens- oder steuerrechtlichen Festlegungen herauszuarbeiten. Ebenso wird auch ausgeklammert, ob es sich um Teilbereiche eines Unternehmens oder rechtlich selbstständige Einheiten in einem Konzern handelt. Dadurch wird es möglich, sich auf die sich durch die Verrechnungspreiswahl ergebenden ökonomischen Effekte losgelöst von unterschiedlich möglichen regulatorischen Rahmenbedingungen zu konzentrieren. Der Einfluss dieser Regeln könnte durch einen Vergleich mit einer Lösung, die sich aus einer auf Grund rechtlicher Bestimmungen zu wählenden Vorgehensweise ergibt, kontextspezifisch beurteilt werden. Dies würde allerdings den Rahmen dieses Beitrags sprengen. Zudem widmen sich nachfolgende Beiträge in diesem Sammelband rechtlichen Aspekten von Verrechnungspreisen.

3 Vgl. zB Zimmerman (2014), 164 ff.

2. Probleme der Festlegung

Die Ausführungen des vorangegangenen Kapitels sind hilfreich, um das Spannungsverhältnis zwischen unterschiedlichen Anforderungen zu verdeutlichen, die es bei der Festlegung eines Verrechnungspreises zu bedenken gilt:

- *Dezentrale Organisation und Erfolgsermittlung:* Der Leistungsaustausch findet in einem dezentral organisierten Unternehmen statt, in dem Führungskräfte für organisatorisch abgegrenzte Unternehmensbereiche verantwortlich sind und für diese Entscheidungskompetenz besitzen. Die dezentrale Unternehmensorganisation erfordert eine Erfolgsermittlung für die organisatorisch abgegrenzten Unternehmensbereiche, um innerhalb des Unternehmens eine effiziente Ressourcenallokation vornehmen zu können. Dabei sind zB Fragen angesprochen, welche Bereiche ausgebaut werden und Investitionsmittel erhalten sollen oder ob die Führungskraft des Unternehmens einen effizienten Ressourceneinsatz im Status Quo sicherstellt. Zu diesem Zweck wird der Erfolg der Organisationseinheit ermittelt, zB in Form eines Bereichsgewinns, eines Wertbeitrags oder einer Rentabilität. Diese Erfolgsgrößen erfordern eine Zurechnung von Kosten und Erlösen auf die dezentralen Organisationseinheiten. Verrechnungspreise beeinflussen die Kosten und internen Erlöse der Einheiten.
- *Schaffung eines gemeinsamen Vorteils:* Der interne Leistungsaustausch bietet ökonomische Vorteile im Vergleich zu einer Markttransaktion. Wäre dies nicht der Fall, wäre eine Marktbeschaffung vorteilhafter. Durch das Zusammenwirken mehrerer dezentraler Organisationseinheiten ist es zB möglich, Kosten durch Wegfall von Transaktionskosten oder Entstehen von Synergien zu reduzieren, die dem Unternehmen und zumindest einer seiner Organisationseinheiten bei einem Kauf des betrachteten Gutes oder der betrachteten Dienstleistung bei einer Markttransaktion entstanden wären. Die Höhe des Verrechnungspreises bestimmt, wie der gemeinsame Vorteil auf die beteiligten Organisationseinheiten aufgeteilt wird. Diese Aufteilung hat damit Einfluss auf die Höhe der Bereichsergebnisse und damit auch darauf, ob eine aus Gesamtunternehmenssicht vorteilhafte Transaktion auch aus Bereichssicht vorteilhaft ist und damit überhaupt durchgeführt wird.
- *Aufteilung eines gemeinsamen Vorteils:* Der Vorteil entsteht durch das Zusammenwirken mehrerer Unternehmensbereiche. Nur ein Unternehmensbereich allein wäre nicht in der Lage, den Vorteil zu schaffen. Da es sich um einen gemeinsamen Vorteil handelt, ist es nicht möglich, jedem Bereich seinen exakten Anteil daran verursachungsgerecht zuzuordnen. Wird nun ein Verrechnungspreis für den internen Leistungstransfer ermittelt, kommt es zu einer Aufteilung des gemeinsamen Vorteils auf liefernden und beziehenden Bereich. Da jede Aufteilung eines gemeinsamen Vorteils willkürlich (im Sinne

von nicht auch in anderer Form argumentierbar) ist, gilt dies auch für den festgelegten Verrechnungspreis. Aus ökonomischer Sicht existiert daher nicht der „eine“ Verrechnungspreis, der für alle denkbaren Kontexte „die einzig richtige“ Lösung darstellt.

Das folgende vereinfachte Beispiel illustriert diese Überlegungen:

Profit Center B benötigt einen Bauteil von Profit Center A, um ein Endprodukt fertigen zu können. Für diesen Bauteil existiert zudem ein externer Markt, auf dem dieser zu einem Marktpreis von EUR 100 auch von unternehmensexternen Lieferanten angeboten wird. Auch Profit Center A kann von ihm produzierte Bauteile auf dem externen Markt zu diesem Marktpreis verkaufen. Allerdings fallen im Vergleich zum internen Transfer zusätzliche Kosten in Höhe von EUR 7 an. Diese umfassen zB zusätzliche Transport- und Versicherungskosten oder Kosten für mögliche Zahlungsausfälle bei einzelnen Abnehmern.

Profit Center B könnte den Bauteil auch am externen Markt beschaffen. Allerdings wäre dies im Vergleich zur internen Beschaffung verbunden mit zusätzlichen Kosten in Höhe von EUR 6, die zB für eine Qualitätskontrolle eines extern beschafften Bauteils anfallen. Der Vorteil des internen Leistungsaustausches besteht im Vermeiden der Transaktionskosten, die mit einer Verwertungs- oder Beschaffungsaktivität am externen Markt verbunden sind. Diese Transaktionskosten betragen insgesamt EUR 13 je Bauteil. Voraussetzung für eine Vermeidung ist allerdings die Mitwirkung beider Einheiten. Sobald ein Profit Center nicht zu einem internen Transfer bereit ist, wird eine Markttransaktion mit entsprechendem Kostenanfall erforderlich.

Diese einfache Beispielsituation verdeutlicht, dass aus ökonomischer Perspektive nicht nur „ein richtiger“ Verrechnungspreis existiert. Jeder Verrechnungspreis je Bauteil zwischen EUR 93 und EUR 106 würde die beiden Profit Center besser stellen als eine Nutzung des externen Markts und damit auch auf Gesamtunternehmensebene den Vorteil aus dem internen Leistungstransfer realisieren. Während allerdings der konkret in diesem Intervall gewählte Verrechnungspreis auf die Höhe des Vorteils aus Gesamtunternehmensbetrachtung keine Auswirkung hat, beeinflusst dieser die Aufteilung des gemeinsamen Vorteils auf die beiden Profit Center und damit ihre jeweiligen Bereichsgewinne. Jeder gewählte Wert im Intervall ist zudem willkürlich (zB EUR 95 oder EUR 99,5). Jeder dieser Werte kann zwar mit Hinweis auf einen berücksichtigten Vorteil für jeden der beiden Akteure gegenüber einer Markttransaktion argumentiert werden, wird aber von diesen in Hinblick auf eine „gerechte“ Aufteilung des gemeinsamen Vorteils unterschiedlich beurteilt werden.

Zur konkreten Festlegung der Höhe des Verrechnungspreises wird es daher erforderlich, neben einer Orientierung am Vorteil aus dem internen Leistungsaustausch zwischen Unternehmensbereichen weitere Aspekte zu berücksichtigen. Diese umfassen insbesondere Eigenschaften der dezentralen Organisation und den Zweck (synonym: Funktion) der Verrechnungspreisermittlung. Diese beiden Aspekte bestimmen wesentlich die Vor- und Nachteile im Vergleich unterschiedlicher Verrechnungspreistypen aus ökonomischer Sicht und können zur Erklärung der Vielfalt unterschiedlicher, in der Unternehmenspraxis beobachteter Vorgehensweisen beitragen.

Die Eigenschaften der dezentralen Organisation können sich zB an den folgenden Merkmalen orientieren:⁴

- *Art der Leistungsbeziehung zwischen den betrachteten Unternehmensbereichen:* So ist zB eine sequenzielle Leistungskette denkbar. In der einfachsten Form liefert dabei ein Bereich ein Zwischenprodukt, das im abnehmenden Bereich in der Fertigung eines Endprodukts Verwendung findet. Auch ist es denkbar, dass mehrere abnehmende Bereiche um die knappe Ressource eines liefernden Bereichs konkurrieren (zB um die Durchführung von Qualitätsprüfungen oder um IT-Dienstleistungen).
- *Entscheidungskompetenz in Hinblick auf die Festlegung des Verrechnungspreises:* Dieser Aspekt betrifft die Frage, ob einer der Bereiche den Verrechnungspreis fixiert, dieser von den Bereichen gemeinsam festzulegen ist und welche Mitwirkung bei der Festlegung seitens der Gesamtunternehmensleitung vorgesehen ist.
- *Entscheidungskompetenz in Hinblick auf Liefermenge:* Hier ist es denkbar, dass der liefernde Bereich über die Liefermenge entscheidet oder diese vom abnehmenden Bereich festgelegt wird. Wiederum sind unterschiedliche Formen der Mitwirkung seitens der Gesamtunternehmensleitung bei der Festlegung möglich.
- *Marktnutzungsmöglichkeiten:* Sofern ein externer Markt für die interne Leistung existiert, kann die Möglichkeit der Marktnutzung durch die Bereiche von der Gesamtunternehmensleitung ermöglicht, eingeschränkt oder auch untersagt werden.

Einzelne Zwecke (Funktionen) der Verrechnungspreisermittlung wurden oben bereits an verschiedenen Stellen angesprochen und werden an dieser Stelle systematisch diskutiert:⁵

- *Koordination (Lenkung):* Die Vorteile des internen Leistungsaustausches im Vergleich zum Marktmechanismus entstehen durch eine abgestimmte Vorgehensweise der beteiligten Bereiche zur Realisierung eines gemeinsamen Vorteils auf Gesamtunternehmensebene. Über den Verrechnungspreis wird es der Unternehmensleitung möglich, auf die Entscheidungsfindung der dezentralen Führungskräfte über einen internen Preismechanismus Einfluss zu nehmen. Dieser kann bereichsübergreifenden Effekten Rechnung tragen und es ermöglichen, die Vorteile des Vermeidens der Marktnutzung zu realisieren. Bei einer dem externen Marktpreis vollständig entsprechenden Festlegung würde das Kalkül einer Bereichsführungskraft jenem eines eigennützigen Marktakteurs entsprechen und zu einer Lösung führen, die auch über den Marktmechanismus erreichbar gewesen wäre.

4 Vgl zB Coenenberg/Fischer/Günther/Brühl (2024), 687, oder Ewert/Wagenhofer/Rohlfing-Bastian (2023), 531.

5 Vgl zB Ewert/Wagenhofer/Rohlfing-Bastian (2023), 530 ff oder Friedl/Hofmann/Pedell (2022), 585.

- *Ermittlung des Erfolgsbeitrags von abgegrenzten organisatorischen Einheiten:* Werden intern zwischen Unternehmensbereichen Leistungen ausgetauscht, könnte ohne Bewertung keine Leistungsverrechnung und damit vollständige Erfolgsermittlung stattfinden. Der Verrechnungspreis bewertet die Leistung des liefernden Bereichs und stellt für diesen einen internen Erlös dar. Im abnehmenden Bereich fallen entsprechende Kosten an. Dadurch wird eine vollständige Erfolgsermittlung sowohl auf Ebene der Organisationseinheit als auch personenbezogen erst möglich, an die im Regelfall Leistungsbeurteilungen übergeordneter Ebenen anknüpfen.
- Ähnlichen Überlegungen folgt die *Abrechnungsfunktion*, für die die interne Leistungsverrechnung der Kostenrechnung ein gutes Beispiel ist. Dabei werden Kosten von leistenden Kostenstellen den die Leistungen empfangenden Kostenstellen zugerechnet. Die Verrechnung von Kosten von Hilfskostenstellen auf Hauptkostenstellen unterstützt die Kostenträgerrechnung und ermöglicht die Ermittlung der Kosten für unfertige und fertige Erzeugnisse. Diese werden zum einen für die interne Entscheidungsfindung benötigt, zum anderen dienen sie der unternehmensrechtlichen und steuerrechtlichen Bestandsbewertung. Dabei sind allerdings gesetzliche Regelungen zu beachten, auf die in diesem Beitrag nicht eingegangen werden soll.
- *Erfolgsermittlung bei rechtlich selbstständigen Einheiten im Konzern:* Erfolgt der Leistungsaustausch zwischen rechtlich selbstständigen Einheiten in einem Konzernverbund, wird zudem der Einfluss des Verrechnungspreises auf die unternehmensrechtliche wie auch steuerrechtliche Gewinnermittlung bedeutsam. Nationale wie auch internationale Vorschriften widmen sich Fragen der Ausgestaltung einer gerechten Ergebniszuordnung bei einem konzerninternen Leistungsaustausch und nehmen ihrerseits Einfluss auf die Festlegung von Verrechnungspreisen.

Die Festlegung des Verrechnungspreises kann sich an drei unterschiedlichen Grundtypen orientieren, die zum Teil auch weiter unterteilt werden können:⁶

- *Kostenorientierte Verrechnungspreise* knüpfen an den Kosten der Erstellung der Leistung im liefernden Bereich an. Dabei lassen sich je nach Umfang der Berücksichtigung findenden Kosten grenzkosten- und vollkostenorientierte Vorgehensweisen unterscheiden. Zudem kann sich die Festlegung an den (ex ante ermittelten) Plankosten oder den (ex post festgestellten) Istkosten orientieren.
- *Marktpreisorientierte Verrechnungspreise* setzen voraus, dass die intern transferierte Leistung auch auf einem externen Markt gehandelt wird und über diesen alternativ beschafft werden könnte. Der für Markttransaktionen beobachtbare Preis selbst kann als Verrechnungspreis dienen oder als Ausgangs-

6 Vgl. zB Coenenberg/Fischer/Günther/Brühl (2024), 695 oder Ewert/Wagenhofer/Rohlfing-Bastian (2023), 535.

punkt für Modifikationen zur Berücksichtigung von Vorteilen des internen Transfers herangezogen werden. In diesem Fall kann der Verrechnungspreis zB Transaktionskosten der Marktnutzung, die dem Unternehmen durch internen Leistungsaustausch nicht erwachsen, ergänzend berücksichtigen.

- *Verhandlungsorientierte Verrechnungspreise* ergeben sich aus einer Verhandlung zwischen lieferndem und abnehmendem Bereich. Die Unternehmensleitung kann dabei den Rahmen für ein mögliches Verhandlungsergebnis beschränken oder auch Mechanismen zur Lösung möglicher auftretender Konflikte vorsehen.

In der Unternehmenspraxis lassen sich unterschiedliche Verrechnungspreistypen in unterschiedlichen Ausgestaltungsformen beobachten. Das anschließende Kapitel versucht beispielhaft, aus den unterschiedlichen Merkmalen der dezentralen Organisation, den unterschiedlichen Zwecken von Verrechnungspreisen und den zur Verfügung stehenden Verrechnungspreistypen konkrete Kombinationen auszuwählen und ihren Einfluss auf die Festlegung des Verrechnungspreises zu diskutieren. Die Vorgehensweise erfolgt dabei beispielhaft, um „typische“ Überlegungen, die bei der Wahl des Verrechnungspreises auftreten, zu illustrieren. Eine vollständige und abschließende Darstellung aller ökonomischen Aspekte von Verrechnungspreisen und ihrer Implikationen für die Unternehmenspraxis zu geben, wird mit diesem Beitrag nicht angestrebt und wäre auch nicht möglich.

3. Ausgewählte Kombinationen im Möglichkeitsraum

Ausgangspunkt der Diskussion dieses Kapitels ist der Fall einer sequenziellen Leistungserstellung in einem Unternehmen. Ein Unternehmensbereich erstellt dabei ein Gut oder eine Dienstleistung, die an einen anderen Unternehmensbereich geliefert wird. Dieser verarbeitet die bezogene Leistung bei der Erstellung seiner eigenen Leistung. Abbildung 1 dokumentiert diesen Fall in seiner einfachsten Form, bei der es dem liefernden Bereich nicht möglich ist, seine Leistung alternativ auf einem externen Markt zu verwerten.

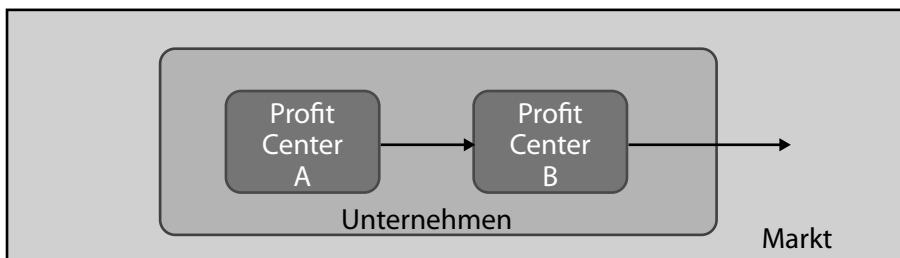


Abbildung 1: Sequenzieller Leistungsaustausch zwischen Unternehmensbereichen