

# Teil 2: Konzerninterne Verrechnungspreise

## I. Verrechnungspreise aus betriebswirtschaftlicher Sicht

### A. Entwicklung

Die Entwicklung der Verrechnungspreise in der Betriebswirtschaft begann im frühen 20. Jahrhundert, als *Schmalenbach* die Bewertung von innerbetrieblichen Leistungen thematisierte.<sup>1</sup> Als Verrechnungspreise gelten innerbetriebliche Leistungsverrechnungen zwischen „Betrieben“ oder „Teilbetrieben“ oder zwischen rechtlich selbständigen Konzernunternehmen.<sup>2</sup>

Voraussetzung für den Bedarf an Verrechnungspreisen ist daher aus Sicht des Unternehmens eine dezentrale Organisationsstruktur.<sup>3</sup> Ein wesentlicher Teil der Führung eines Konzerns erfolgt nämlich anhand von ökonomischen Wertgrößen.<sup>4</sup> Im Rahmen einer dezentralen Organisationsstruktur lassen sich dabei zB „Profit-Center“ und „Cost-Center“ unterscheiden.<sup>5</sup> Cost-Center sind organisatorische Unternehmensteile, die ausschließlich nach den verursachten Kosten beurteilt werden – es steht die Effizienz der Leistungserstellung im Vordergrund. Als Profit-Center gelten hingegen organisatorische Unternehmensteile, deren Beur-

---

1 Vgl. *Schmalenbach*, Über Verrechnungspreise: Rede am Geburtstag des Deutschen Kaisers und Königs von Preußen am 27. Januar 1909 in der Halle der Handelshochschule zu Köln, Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung (1909), 165 ff. In den USA wird dagegen häufig ein Aufsatz von *Jack Hirshleifer* aus dem Jahr 1956 als Beginn der Forschung angesehen (*Hirshleifer*, On the Economics of Transfer Pricing, The Journal of Business 1956, 172).

2 Vgl. *Kußmaul*, Angemessene Verrechnungspreise im internationalen Konzernbereich, RIW 1987, 679 (679); *Vögele/Brem*, Betriebswirtschaftliche Verrechnungspreisoptimierung, in *Vögele/Borstell/Engler* (Hrsg), Handbuch der Verrechnungspreise<sup>2</sup> (2004), Rz G 11.

3 Vgl. *Ewert/Wagenhofer*, Interne Unternehmensrechnung<sup>7</sup> (2008), 573; *Weber/Stoffels/Kleindienst*, Internationale Verrechnungspreise im Konzern (2004), 9 f; *Europäische Kommission*, Unternehmensbesteuerung in der EU, SEC (2001) 1681, 290.

4 Vgl. *Hirshleifer*, On the Economics of Transfer Pricing, The Journal of Business 1956, 172; *Scherz*, Verrechnungspreise für unternehmensinterne Dienstleistungen (1998), 31.

5 Vgl. *Scherz*, Verrechnungspreise für unternehmensinterne Dienstleistungen (1998), 32; *Djanani/Brähler*, Internationales Steuerrecht<sup>3</sup> (2006), 335 f; *Ewert/Wagenhofer*, Interne Unternehmensrechnung<sup>7</sup> (2008), 573; *Frese*, Profit Center und Verrechnungspreis, ZfBF 1995, 942.

teilung sowohl nach den zuordenbaren Kosten als auch nach den zuordenbaren Erträgen erfolgt.<sup>6</sup>

Die ursprüngliche Bedeutung von Verrechnungspreisen wurde in der Koordination der einzelnen Unternehmenseinheiten gesehen.<sup>7</sup> Eine Koordination des Konzerns kann durch die Festlegung der innerbetrieblichen Verrechnung in verschiedenen Ausprägungen erfolgen. So können etwa fixe Verrechnungspreise vorgegeben werden (zentrale Verrechnungspreisbildung) oder durch ein Anreizsystem dezentrale Einheiten zur Einhaltung von Zielen – wie etwa die Gewinnmaximierung der betreffenden Einheit – angeregt werden (dezentrale Verrechnungspreisbildung).<sup>8</sup> Verrechnungspreise werden daher in der betriebswirtschaftlichen Terminologie auch als „Lenkpreise“ bezeichnet, womit sich begrifflich eine der Hauptfunktionen von Verrechnungspreisen widerspiegelt.<sup>9</sup> Im Ergebnis soll eine Optimierung der Allokations- und Ergebnisermittlungsfunktion erreicht werden, um die Gewinnmaximierung über den Gesamtkonzern sicherzustellen.<sup>10</sup>

Durch die zunehmende Globalisierung und die Bildung weltweit agierender Konzerne wurden Verrechnungspreise zunehmend zum Gegenstand des internationalen Steuerrechts und der internationalen Steuerplanung.<sup>11</sup> Internationale Konzerne müssen – egal ob sie in Form von Betriebstätten, Personengesellschaften oder Kapitalgesellschaften tätig werden – Vorschriften des Unternehmens- und Steuerrechts mehrerer Staaten einhalten. Während die unternehmensrechtlichen und steuerrechtlichen Regelungen zum einen die Freiheit zur Festsetzung von Verrechnungspreisen beschneiden, ergeben sich umgekehrt auch Möglichkeiten, die unterschiedlichen steuerlichen Vorschriften für eine Erhöhung der Wertschöpfung des Konzerns zu nutzen.<sup>12</sup>

- 
- 6 Siehe dazu ausführlich *Coenberg/Fischer/Günther*, Kostenrechnung und Kostenanalyse<sup>7</sup> (2009), 699 f; *Scherz*, Verrechnungspreise für unternehmensinterne Dienstleistungen (1998), 32 ff; *Vögele/Brem*, Betriebswirtschaftliche Verrechnungspreisoptimierung, in *Vögele/Borstell/Engler* (Hrsg), Handbuch der Verrechnungspreise<sup>2</sup> (2004), Rz G 100 ff; *Göx/Wunsch*, Cost Center oder Profit Center?, *Die Unternehmung* 2003, 291.
  - 7 Vgl *Kußmaul*, Angemessene Verrechnungspreise im internationalen Konzernbereich, *RIW* 1987, 679 (680).
  - 8 Vgl *Weber/Stoffels/Kleindienst*, Internationale Verrechnungspreise im Konzern (2004), 7 f; *Scholz*, Konzernverrechnungspreise für Dienstleistungen (1999), 37 ff.
  - 9 Vgl *Ewert/Wagenhofer*, *Interne Unternehmensrechnung*<sup>7</sup> (2008), 573; *Scherz*, Verrechnungspreise für unternehmensinterne Dienstleistungen (1998), 7. Zu weiteren Bezeichnungen und Fundstellen siehe *Eichinger*, Verrechnungspreise und Währungsumrechnung im internationalen Controlling (2008), 50.
  - 10 Vgl *Boos/Rehkugler/Tucha*, Internationale Verrechnungspreise – Ein Überblick, *DB* 2000, 2389.
  - 11 Vgl *Clemens*, Verrechnungspreise in internationalen Konzernen, in *Funk/Rosamith* (Hrsg), Internationale Rechnungslegung und Internationales Controlling (2008), 285 (288); *Weber/Stoffels/Kleindienst*, Internationale Verrechnungspreise im Konzern (2004), 8 und 10 f.
  - 12 Vgl *Weber/Stoffels/Kleindienst*, Internationale Verrechnungspreise im Konzern (2004), 8.

Zu den unternehmensinternen Funktionen traten somit im Laufe der Zeit immer stärker unternehmensexterne Funktionen hinzu. Zentrale Bedeutung kommt heute der Unternehmensbesteuerung und dem Controlling zu.<sup>13</sup> In der Literatur wird der Steuerplanung und Steuergestaltung von internationalen Verrechnungspreisen weiter steigende Relevanz in der Zukunft eingeräumt.<sup>14</sup> Zudem wird erwartet, dass konzernintern und konzernextern Verbünde und Kooperationen zur Realisierung von größeren Projekten zunehmen und sich damit weitere betriebswirtschaftliche Anwendungsbereiche für Verrechnungspreise eröffnen.<sup>15</sup>

## B. Begriffsbestimmungen

### 1. Verrechnungspreise

Sowohl für unternehmensinterne als auch für unternehmensexterne Zwecke werden Verrechnungspreise für die Bewertung von Leistungen zwischen Betriebsteilen oder rechtlich selbständigen Konzernunternehmen herangezogen.<sup>16</sup> Das verrechnete Entgelt für konzerninterne Leistungen wird auch im internationalen Steuerrecht als „Verrechnungspreis“ bezeichnet. Kennzeichnend ist sowohl im Steuerrecht als auch in der Betriebswirtschaft der fehlende originäre Interessensgegensatz, der sonst zwischen unabhängigen Marktteilnehmern herrscht.<sup>17</sup> Im Ergebnis besteht daher in Bezug auf die Zielsetzung kein begrifflicher Unterschied zwischen der Betriebswirtschaftslehre und dem internationalen Steuerrecht.

In der betriebswirtschaftlichen Literatur wird allerdings teilweise zwischen „Verrechnungspreisen“ und „Transferpreisen“ unterschieden.<sup>18</sup> Dabei werden „Verrechnungspreise“ als Verkaufspreise für konzerninterne Leistungen zwischen rechtlich und wirtschaftlich selbständigen Konzerngesellschaften verstanden. „Transferpreise“ sollen hingegen lediglich intern verrechnete Preise zwischen nicht rechtlich selbständigen Profit-Centern eines Unternehmens sein.<sup>19</sup> Der wesentliche Unterschied besteht darin, dass „Verrechnungspreise“ zwischen recht-

---

13 Vgl. Clemens, Verrechnungspreise in internationalen Konzernen, in *Funk/Rosamith* (Hrsg), Internationale Rechnungslegung und Internationales Controlling (2008), 285 (288 f).

14 Vgl. Weber/Stoffels/Kleindienst, Internationale Verrechnungspreise im Konzern (2004), 12.

15 Vgl. Weber/Stoffels/Kleindienst, Internationale Verrechnungspreise im Konzern (2004), 12.

16 Vgl. Ewert/Wagenhofer, Interne Unternehmensrechnung<sup>7</sup> (2008), 573; Coenenberg/Fischer/Günther, Kostenrechnung und Kostenanalyse<sup>7</sup> (2009), 691; Vögele/Brem, Betriebswirtschaftliche Verrechnungspreisoptimierung, in *Vögele/Borstell/Engler* (Hrsg), Handbuch der Verrechnungspreise<sup>2</sup> (2004), Rz G 11.

17 Vgl. Clemens, Verrechnungspreise in internationalen Konzernen, in *Funk/Rosamith* (Hrsg), Internationale Rechnungslegung und Internationales Controlling (2008), 285 (289); Weber/Stoffels/Kleindienst, Internationale Verrechnungspreise im Konzern (2004), 9.

18 Vgl. Coenenberg/Fischer/Günther, Kostenrechnung und Kostenanalyse<sup>7</sup> (2009), 691.

19 Scholz kritisiert, dass derartige Bewertungen interner Vorgänge besser als „Verrechnungswerte“ zu bezeichnen wären; vgl. Scholz, Konzernverrechnungspreise für Dienstleistungen (1999), 21.

lich selbständigen Unternehmen effektiv geschuldet werden.<sup>20</sup> Deshalb können bei Verrechnungspreisen zwischen selbständigen Konzernunternehmen weitere Zielsetzungen relevant sein, wie zB die Verlagerung von Gewinnen zur Minimierung der Steuerbelastung.<sup>21</sup>

## 2. Kostenumlage

Als „Kostenallokation“ oder „Kostenumlage“ wird im Controlling die Weiterverrechnung der Kosten eines leistenden Unternehmensteils verstanden. So wird etwa die Verteilung der Hilfskostenstellen auf die Hauptkostenstellen als Urform der Verrechnungspreise bezeichnet.<sup>22</sup> Teile der Literatur verweisen jedoch in diesem Zusammenhang auf die grundsätzlichen Überlegungen von *Schmalenbach*, wonach Verrechnungspreise nur vorliegen, wenn sich die „Kostenumlage“ von Hilfskostenstellen auf Hauptkostenstellen auf eine konkret gemessene Leistung bezieht.<sup>23</sup> Als Verfahren der Kostenumlage gelten im Wesentlichen das Kostenartenverfahren, das Kostenstellenausgleichsverfahren, das Kostenträgerverfahren sowie Verfahren mit simultanen Gleichungssystemen.<sup>24</sup>

In der vorliegenden Arbeit werden „Kostenumlagen“ aus Sicht des internationalen Steuerrechts untersucht. Dabei handelt es sich um Vertragsbeziehungen zwischen (verbundenen) Unternehmen, die bestimmte Leistungen (zB Forschungsprojekte) gemeinsam durchführen. Anders als im Regelfall, erfolgt die Verrechnung der gegenseitig erbrachten Leistungen dabei ohne Gewinnaufschlag. Um steuerlich akzeptiert zu werden, müssen die Vereinbarungen einem Fremdvergleich standhalten. Es müssen daher jene Bedingungen vereinbart werden, die auch unabhängige Unternehmen vereinbart hätten.

Während in der steuerrechtlichen Literatur die Bezeichnung „Kostenumlage“ häufig zu finden ist, werden derartige Vereinbarungen von der österreichischen Finanzverwaltung als „Kostenverteilungsverträge“ oder „Poolumlageverträge“ bezeichnet.<sup>25</sup>

Die gleichlautenden Begriffe aus dem Controlling und dem Steuerrecht bezeichnen zwar unterschiedliche Vorgänge, haben jedoch in ihrem Kern gemein, dass unternehmensinterne bzw konzerninterne Leistungen verursachungsgerecht verteilt werden sollen.

---

20 Vgl *Coenenberg/Fischer/Günther*, Kostenrechnung und Kostenanalyse<sup>7</sup> (2009), 739.

21 Vgl *Coenenberg/Fischer/Günther*, Kostenrechnung und Kostenanalyse<sup>7</sup> (2009), 739. Siehe dazu Teil 2, Kapitel II.B.

22 Vgl *Weber/Stoffels/Kleindienst*, Internationale Verrechnungspreise im Konzern (2004), 9.

23 Vgl *Eichinger*, Verrechnungspreise und Währungsumrechnung im internationalen Controlling (2008), 51; *Scherz*, Verrechnungspreise für unternehmensinterne Dienstleistungen (1998), 69 f.

24 Siehe dazu *Scherz*, Verrechnungspreise für unternehmensinterne Dienstleistungen (1998), 70 ff mwN.

25 Vgl VPR 2010, Rz 112 ff.

## C. Funktionen und Ziele

### 1. Funktionen

Verrechnungspreise erfüllen sowohl unternehmensintern als auch unternehmensextern wichtige Funktionen. So werden aus Sicht des Unternehmens die Transaktionen verschiedener Bereiche eines Unternehmens ua durch Verrechnungspreise geplant, koordiniert und kontrolliert.<sup>26</sup> Unternehmensextern sind Verrechnungspreise insbesondere für die steuerliche und unternehmensrechtliche Darstellung des Unternehmenserfolgs von Bedeutung.<sup>27</sup>

In der betriebswirtschaftlichen Literatur werden die Funktionen und Ziele von Verrechnungspreisen sowie deren Zusammenhänge grafisch dargestellt. Besonders aussagekräftig ist mE die nachfolgende Übersicht von *Weber/Stoffels/Kleindienst* (Abb 1).<sup>28</sup>

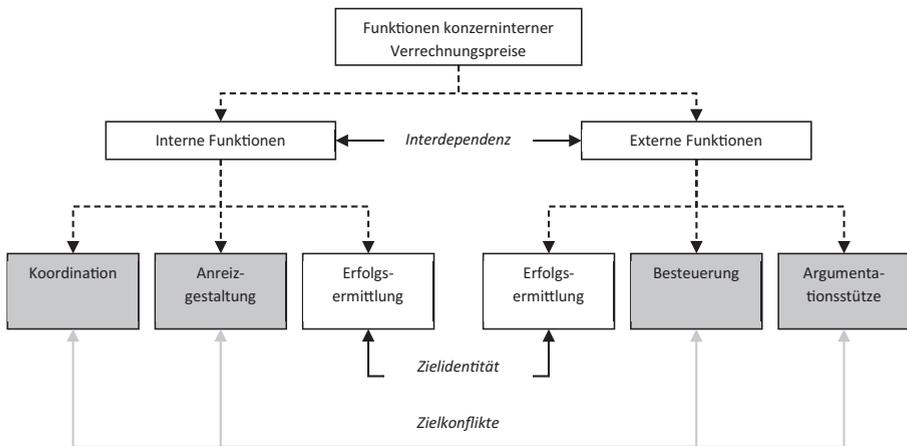


Abb 1: Funktionen von Verrechnungspreisen

- 26 Vgl *Coenenberg/Fischer/Günther*, *Kostenrechnung und Kostenanalyse*<sup>7</sup> (2009), 691 ff; *Djanani/Brähler*, *Internationales Steuerrecht*<sup>3</sup> (2006), 335; *Vögele/Brem*, *Betriebswirtschaftliche Verrechnungspreisoptimierung*, in *Vögele/Borstell/Engler* (Hrsg), *Handbuch der Verrechnungspreise*<sup>2</sup> (2004), Rz G 28 ff; *Lahodny-Karner*, *Verrechnungspreise in multinationalen Unternehmen*, *ÖStZ* 1988, 264; *Osterloh/Frost*, *Betriebswirtschaftliche Funktionen der Verrechnungspreise: Koordinationsfunktion, Motivationsfunktion, Orientierungsfunktion*, in *Raupach* (Hrsg), *Verrechnungspreissysteme multinationaler Unternehmen* (1999), 33 ff.
- 27 Zu den unternehmensrechtlichen Aspekten von Verrechnungspreisen siehe zB *Scholz*, *Konzernverrechnungspreise für Dienstleistungen* (1999), 45 ff.
- 28 Vgl *Weber/Stoffels/Kleindienst*, *Internationale Verrechnungspreise im Konzern* (2004), 14.

### Interne Funktionen<sup>29</sup>

- Koordination der Leistungen zwischen dezentral geführten Bereichen des Unternehmens oder zwischen rechtlich selbständigen Konzernunternehmen; neben der internen Koordination durch selbständige Entscheidungen dezentraler Einheiten können Verrechnungspreise jedoch auch von der Unternehmensführung festgelegt werden, um damit das Verhalten des gesamten Unternehmens oder größere Projekte zu steuern.<sup>30</sup> Eine Lenkung der Verrechnungspreise durch die Zentrale ist jedoch idR nur notwendig und sinnvoll, wenn kein Markt besteht oder signifikante Synergieeffekte erzielt werden können.<sup>31</sup>
- Anreizgestaltung für Führungskräfte von dezentral geführten Bereichen oder von rechtlich selbständigen Konzernunternehmen, um ein zielkonformes Handeln sicherzustellen (zB Gewinnmaximierung einer bestimmten Konzerneinheit).<sup>32</sup>
- Ergebnisermittlung (Performance-Messung) der dezentralen Bereiche und von rechtlich selbständigen Konzernunternehmen zur Kontrolle der jeweils vorgegebenen Ziele.<sup>33</sup>

### Externe Funktionen<sup>34</sup>

- Ergebnisermittlung für externe Adressaten (zB Investoren); dabei kommt es idR zu einer zielorientierten Beeinflussung des Ergebnisses unter Einhaltung der jeweils gültigen Rechnungslegungsvorschriften.
- Zielorientierte Beeinflussung der steuerlichen Belastung unter Einhaltung der jeweils gültigen steuerlichen Vorschriften; beeinflusst wird idR die ertragsteu-

---

29 Aufzählung nach *Weber/Stoffels/Kleindienst*, Internationale Verrechnungspreise im Konzern (2004), 13 ff; siehe auch *Clemens*, Verrechnungspreise in internationalen Konzernen, in *Funk/Rosamith* (Hrsg), Internationale Rechnungslegung und Internationales Controlling (2008), 287 (290).

30 Vgl *Vögele/Brem*, Betriebswirtschaftliche Verrechnungspreisoptimierung, in *Vögele/Borstell/Engler* (Hrsg), Handbuch der Verrechnungspreise<sup>2</sup> (2004), Rz G 42 ff; *Europäische Kommission*, Unternehmensbesteuerung in der EU, SEC (2001) 1681, 290; *Scholz*, Konzernverrechnungspreise für Dienstleistungen (1999), 24 ff.

31 Vgl *Oestreicher*, Konzern-Gewinnabgrenzung (2000), 199; *Neus*, Verrechnungspreise – Rekonstruktion des Marktes innerhalb der Unternehmung?, DBW 1997, 38 (44).

32 Siehe dazu ausführlich *Weber/Stoffels/Kleindienst*, Internationale Verrechnungspreise im Konzern (2004), 40 ff; *Vögele/Brem*, Betriebswirtschaftliche Verrechnungspreisoptimierung, in *Vögele/Borstell/Engler* (Hrsg), Handbuch der Verrechnungspreise<sup>2</sup> (2004), Rz G 39 ff; *Scholz*, Konzernverrechnungspreise für Dienstleistungen (1999), 27 ff; *Lahodny-Karner*, Verrechnungspreise in multinationalen Unternehmen, ÖStZ 1988, 264 (264 f).

33 Vgl *Scholz*, Konzernverrechnungspreise für Dienstleistungen (1999), 31 ff.

34 Aufzählung nach *Weber/Stoffels/Kleindienst*, Internationale Verrechnungspreise im Konzern (2004), 13 ff; *Clemens*, Verrechnungspreise in internationalen Konzernen, in *Funk/Rosamith* (Hrsg), Internationale Rechnungslegung und Internationales Controlling (2008), 287 (290). Weitere externe Funktionen von internationalen Verrechnungspreisen sind etwa die Vermeidung von Inflationsverlusten oder die Umgehung von staatlichen Kapitalsperren; vgl *Eichinger*, Verrechnungspreise und Währungsumrechnung im internationalen Controlling (2008), 96 f.

erliche Bemessungsgrundlage, weil diese bei grenzüberschreitenden Leistungen ua durch konzerninterne Verrechnungspreise bestimmt wird.<sup>35</sup>

- Argumentationsunterstützung dezentraler Bereiche oder rechtlich selbständiger Konzernunternehmen zur Erreichung spezifischer Ziele (zB Reorganisation, Preise bei Einhaltung öffentlicher Vergabevorschriften, Aufnahme von Fremdkapital etc).

Interne und externe Funktionen beeinflussen sich wechselseitig.<sup>36</sup> So können etwa steuerliche Regelungen die Festsetzung von koordinierten Verrechnungspreisen beeinflussen, weil diese idR eine fremdübliche Verrechnung erfordern. Umgekehrt können durch die Konzernleitung koordinierte Verrechnungspreise eine Verringerung (oder eine Erhöhung) des steuerbaren Gewinns eines Unternehmens in einem Staat bewirken.

Anzumerken ist, dass es abseits rechtlicher Vorschriften aus betriebswirtschaftlicher Sicht für die Funktionen der konzerninternen Verrechnungspreise nicht von Bedeutung ist, in welche Rechtsform die Konzerneinheit gekleidet ist.<sup>37</sup> Sowohl bei Konzerngesellschaften als auch bei Betriebstätten handelt es sich nämlich meist um unselbständige Teilbereiche einer übergeordneten Einheit.<sup>38</sup>

## 2. Ziele

Bei den internen Funktionen stehen die Beeinflussung des Verhaltens der Konzernmitglieder und die Ermittlung des Erfolgs im Vordergrund.<sup>39</sup> Sowohl durch die Koordination als auch durch ein zielkonformes Anreizsystem soll idR insgesamt eine Maximierung des Gewinns erreicht werden.<sup>40</sup>

Ziel der Erfolgsermittlung ist zum einen die Planung der Verrechnungspreise und zum anderen die Kontrolle des Unternehmenserfolgs. Im Ergebnis sollen Verrechnungspreise somit die interne Leistungsverrechnung vereinfachen sowie die Lenkung und die Kontrolle des Unternehmens ermöglichen.<sup>41</sup> *Vögele/Brem* erwähnen in diesem Zusammenhang etwa das Poolkonzept und die damit idR verbundene – vereinfachte – Verrechnung von zentral erbrachten Leistungen in Form einer Umlage.<sup>42</sup>

---

35 Vgl *Vögele/Brem*, Betriebswirtschaftliche Verrechnungspreisoptimierung, in *Vögele/Borstell/Engler* (Hrsg), Handbuch der Verrechnungspreise<sup>2</sup> (2004), Rz G 15.

36 Siehe dazu etwa *Vögele/Brem*, Betriebswirtschaftliche Verrechnungspreisoptimierung, in *Vögele/Borstell/Engler* (Hrsg), Handbuch der Verrechnungspreise<sup>2</sup> (2004), Rz G 59 ff.

37 Vgl *Scholz*, Konzernverrechnungspreise für Dienstleistungen (1999), 21.

38 Vgl *Lahodny-Karner*, Verrechnungspreise in multinationalen Unternehmen, *ÖStZ* 1988, 264 (265).

39 Vgl *Clemens*, Verrechnungspreise in internationalen Konzernen, in *Funk/Rosamith* (Hrsg), Internationale Rechnungslegung und Internationales Controlling (2008), 287 (290); *Vögele/Brem*, Betriebswirtschaftliche Verrechnungspreisoptimierung, in *Vögele/Borstell/Engler* (Hrsg), Handbuch der Verrechnungspreise<sup>2</sup> (2004), Rz G 31.

40 Vgl *Coenenberg/Fischer/Günther*, Kostenrechnung und Kostenanalyse<sup>7</sup> (2009), 701.

41 Vgl *Schmidt*, Angemessene Verrechnungspreise bei konzerninternen Transaktionen, *PIStB* 2002, 40.

42 Siehe dazu *Vögele/Brem*, Betriebswirtschaftliche Verrechnungspreisoptimierung, in *Vögele/Borstell/Engler* (Hrsg), Handbuch der Verrechnungspreise<sup>2</sup> (2004), Rz G 29 f.

Extern wird als wesentliches Ziel idR die Minimierung des Steueraufwandes angesehen.<sup>43</sup> Ziel der Erfolgsermittlung anhand von internationalen Verrechnungspreisen ist nämlich ua die Bestimmung des Steuersubstrates der betroffenen Staaten.<sup>44</sup> Aufgrund der meist hohen materiellen Bedeutung muss dabei das Risiko von Doppelbesteuerungen durch die steuerliche Nichtanerkennung der Verrechnungspreisgestaltung beachtet werden.<sup>45</sup> Gleiches gilt für die Minimierung der unmittelbaren Zollbelastung.<sup>46</sup>

Die Ziele weiterer externer Funktionen sind meist individuell. Die externe Erfolgsermittlung dient etwa der Erfüllung von Publizitätspflichten nach UGB oder IFRS.

Sowohl extern als auch intern werden daher Verrechnungspreise genützt, um den Erfolg der einzelnen Konzernglieder zu bestimmen; insoweit besteht eine Identität der Ziele. Aufgrund der im Übrigen meist heterogenen Ziele, kann die Bestimmung von Verrechnungspreisen idR nicht zieloptimiert erfolgen. Es entstehen daher Zielkonflikte. Insbesondere die steueroptimale Gestaltung von internationalen Verrechnungspreisen und deren interne Funktionen wie Lenkung und Kontrolle stehen meist in Konflikt.<sup>47</sup>

Als Lösung kann eine parallele Verwendung verschiedener Verrechnungspreise für dieselben Leistungen verwendet werden (Zwei- oder Mehr-Kreis-Systeme).<sup>48</sup> In der Literatur wird diesem Lösungsansatz jedoch mit Skepsis begegnet, denn einerseits erfordern der Aufbau und die Pflege eines Verrechnungspreissystems den Einsatz erheblicher Ressourcen, andererseits müssen die verschiedenen Verrechnungspreise von den Betroffenen akzeptiert werden.<sup>49</sup> Während dies konzernintern idR weniger Probleme bereitet, besteht die Gefahr, dass eine Finanzverwaltung die externen Verrechnungspreise nicht akzeptiert und stattdessen die „internen“ Verrechnungspreise der Besteuerung zugrunde legt.<sup>50</sup>

---

43 Vgl. *Vögele/Brem*, Betriebswirtschaftliche Verrechnungspreisoptimierung, in *Vögele/Borstell/Engler* (Hrsg), Handbuch der Verrechnungspreise<sup>2</sup> (2004), Rz G 31.

44 Vgl. *Vögele/Brem*, Betriebswirtschaftliche Verrechnungspreisoptimierung, in *Vögele/Borstell/Engler* (Hrsg), Handbuch der Verrechnungspreise<sup>2</sup> (2004), Rz G 57.

45 Vgl. *Clemens*, Verrechnungspreise in internationalen Konzernen, in *Funk/Rosamith* (Hrsg), Internationale Rechnungslegung und Internationales Controlling (2008), 287 (291).

46 Vgl. *Eichinger*, Verrechnungspreise und Währungsumrechnung im internationalen Controlling (2008), 117; *Weber/Stoffels/Kleindienst*, Internationale Verrechnungspreise im Konzern (2004), 16.

47 Vgl. *Ewert/Wagenhofer*, Interne Unternehmensrechnung<sup>7</sup> (2008), 579 f sowie *Weber/Stoffels/Kleindienst*, Internationale Verrechnungspreise im Konzern (2004), 7 f bezeichnen diese multiplen Verrechnungspreise als „Gordischen Knoten“ dezentraler Organisationsformen. Siehe auch *Frotscher*, Internationales Steuerrecht<sup>3</sup> (2009), Rz 552.

48 Vgl. *Clemens*, Verrechnungspreise in internationalen Konzernen, in *Funk/Rosamith* (Hrsg), Internationale Rechnungslegung und Internationales Controlling (2008), 287 (291).

49 Vgl. *Ewert/Wagenhofer*, Interne Unternehmensrechnung<sup>7</sup> (2008), 580.

50 Vgl. *Weber/Stoffels/Kleindienst*, Internationale Verrechnungspreise im Konzern (2004), 26; *Clemens*, Verrechnungspreise in internationalen Konzernen, in *Funk/Rosamith* (Hrsg), Internationale Rechnungslegung und Internationales Controlling (2008), 287 (291).

Im Ergebnis geht bei der internationalen Verrechnungspreispolitik vieler Konzerne jedoch häufig die betriebswirtschaftliche Rationalität der Steuerplanung vor.<sup>51</sup>

### D. Methoden

Damit Verrechnungspreise sowohl intern als auch von der Finanzverwaltung akzeptiert werden, müssen sie betriebswirtschaftlich konsistent sein.<sup>52</sup> In der betriebswirtschaftlichen Literatur wird dabei zwischen betriebswirtschaftlichen und steuerlich relevanten Ermittlungsmethoden unterschieden.<sup>53</sup>

Die Ermittlungsverfahren von Verrechnungspreisen lassen sich aus betriebswirtschaftlicher Sicht nicht generalisieren;<sup>54</sup> aus der Fülle an individuellen Methoden können daher nur allgemeine Methoden zusammengefasst werden. Aus steuerlicher Sicht ist hingegen die Akzeptanz der eingesetzten betriebswirtschaftlichen Methoden von Bedeutung. In einzelnen Staaten und auf der Ebene von internationalen Organisationen (insbesondere der OECD) wurden deshalb Grundsätze und konkrete Methoden zur Festlegung von Verrechnungspreisen ausgearbeitet.

Die steuerlich akzeptierten Methoden unterscheiden sich in ihrem Grundaufbau nicht von den betriebswirtschaftlichen Methoden. Ihnen ist gemein, dass sie nach einer Objektivierung der Verrechnungspreise streben. Verrechnungspreise sollen demnach anhand von objektiven Messgrößen, wie Marktpreisen, Kosten oder Gewinnen bestimmt werden.<sup>55</sup> Von den vorgeschlagenen Methoden wird von der OECD steuerliche Akzeptanz für jene Methode gefordert, die im konkreten Fall am sachgerechtesten erscheint.<sup>56</sup>

In der folgenden Übersicht werden die in der Literatur<sup>57</sup> als „betriebswirtschaftlich“ bezeichneten Methoden jenen Methoden gegenübergestellt, die der OECD-Steuerausschuss in den OECD-Verrechnungspreisgrundsätzen<sup>58</sup> erarbeitet hat (Tab 1).

---

51 Vgl. *Weber/Stoffels/Kleindienst*, Internationale Verrechnungspreise im Konzern (2004), 11.

52 Vgl. *Weber/Stoffels/Kleindienst*, Internationale Verrechnungspreise im Konzern (2004), 24.

53 Vgl. *Weber/Stoffels/Kleindienst*, Internationale Verrechnungspreise im Konzern (2004), 20 ff.

54 Siehe dazu etwa *Vögele/Brem*, Betriebswirtschaftliche Verrechnungspreisoptimierung, in *Vögele/Borstell/Engler* (Hrsg.), Handbuch der Verrechnungspreise<sup>2</sup> (2004), Rz G 141 ff.

55 Vgl. *Weber/Stoffels/Kleindienst*, Internationale Verrechnungspreise im Konzern (2004), 24.

56 Vgl. OECD-VPG, Rz 2.1 ff.

57 Vgl. *Weber/Stoffels/Kleindienst*, Internationale Verrechnungspreise im Konzern (2004), 20 f; *Coenberg/Fischer/Günther*, Kostenrechnung und Kostenanalyse<sup>7</sup> (2009), 702 ff; *Scherz*, Verrechnungspreise für unternehmensinterne Dienstleistungen (1998), 128 ff.

58 Vgl. OECD-VPG, Rz 2.12 ff.

Betriebswirtschaftliche Methoden	Methoden der OECD (Orientierung am Fremdvergleichsprinzip)
Marktorientierte Verrechnungspreise	Preisvergleichsmethode
Kostenorientierte Verrechnungspreise	Wiederverkaufsmethode
Verhandlungsorientierte Verrechnungspreise	Kostenaufschlagsmethode Gewinnaufteilungsmethode
	Transaktionsbezogene Nettomargenmethode

Tab 1: Übersicht Methoden

Alle betriebswirtschaftlichen Methoden sind grundsätzlich zur Ableitung von Verrechnungspreisen geeignet; die Methoden haben jedoch sowohl intern als auch extern Vor- und Nachteile, die zielorientiert genutzt werden können.<sup>59</sup>

## E. Einfluss der steuerlichen Rahmenbedingungen

### 1. Organisation

Die Bedeutung der unternehmensinternen und unternehmensexternen Funktionen von Verrechnungspreisen ist abhängig von der Organisation des Unternehmens (des Konzerns).<sup>60</sup> Geschäftsmodelle und die Organisation von Unternehmen oder Konzernen orientieren sich grundsätzlich sowohl an den wirtschaftlichen als auch an den rechtlichen Rahmenbedingungen. Die Gewichtung der Rahmenbedingungen und die darauf aufbauende Organisation sind im Einzelfall von der Unternehmensführung zu beurteilen.<sup>61</sup>

Die steuerlichen Rahmenbedingungen und den Einfluss auf die konzerninternen Verrechnungspreise sind jedoch nur ein Aspekt der Organisation.<sup>62</sup> Das externe Marktumfeld, wie zB die Wettbewerbssituation, die Kundenstruktur oder der Produktlebenszyklus können steuerliche Überlegungen in den Hintergrund treten lassen. Gleiches gilt für möglicherweise bestehende gesellschaftsrechtliche Vorgaben oder strategische Rahmenbedingungen, die von den Anteilseignern vorgegeben werden.

59 Vgl. Clemens, Verrechnungspreise in internationalen Konzernen, in *Funk/Rosamith* (Hrsg), Internationale Rechnungslegung und Internationales Controlling (2008), 287 (292).

60 Vgl. Ewert/Wagenhofer, Interne Unternehmensrechnung<sup>7</sup> (2008), 574.

61 Vgl. Vögele/Brem, Betriebswirtschaftliche Verrechnungspreisoptimierung, in *Vögele/Borstell/Engler* (Hrsg), Handbuch der Verrechnungspreise<sup>2</sup> (2004), Rz G 88 ff.

62 Siehe dazu auch *Europäische Kommission*, Unternehmensbesteuerung in der EU, SEC (2001) 1681, 290; *Frotscher*, Internationales Steuerrecht<sup>3</sup> (2009), Rz 552.

Im Bereich der konzerninternen Verrechnungspreise kann beispielsweise die Motivationsfunktion höher bewertet werden als die steueroptimale Lenkung.<sup>63</sup> Anstatt aus steuerlicher Sicht optimale Verrechnungspreise festzulegen, kann sich die Konzernleitung etwa dafür entscheiden, die einzelnen Konzernunternehmen wirtschaftlich autonom handeln zu lassen, um jeweils den Gewinn zu maximieren; als Anreiz zur Gewinnmaximierung der einzelnen Konzerngesellschaften könnten zB Führungskräfte gewinnabhängig entlohnt werden.<sup>64</sup>

## 2. Steuerplanung als Teil der wertorientierten Unternehmensführung

Ausgangspunkt für den Einfluss der Unternehmensbesteuerung auf die Organisation und die Verrechnungspreise eines Konzerns ist die Annahme einer wertorientierten Unternehmensführung, bei der die Maximierung des Marktwertes des Unternehmens im Vordergrund steht.<sup>65</sup> Die Besteuerung des Gewinns von Unternehmen wirkt sich idR direkt auf die Steigerung des Eigenkapitals aus;<sup>66</sup> Ziel ist daher die Minimierung der steuerlichen Belastung für den Konzern.<sup>67</sup> Die Konzernsteuerminimierung kann somit als Teil der Gewinnmaximierung angesehen werden.<sup>68</sup>

Internationale Konzerne sind regelmäßig in verschiedenen Staaten tätig und unterliegen dem jeweiligen nationalen Ertragsteuerrecht; aufgrund der verschiedenen (nicht harmonisierten) Systeme ist die steuerliche Belastung idR unterschiedlich. Daraus ergeben sich aus Sicht des Unternehmens einerseits Probleme im Hinblick auf mögliche Doppelbesteuerungen, aber andererseits auch Chancen, Gewinne niedrig oder nicht versteuern zu müssen.<sup>69</sup> Die Steuerplanung gilt daher als Teil der Unternehmensplanung.<sup>70</sup>

---

63 Siehe zu den Zielkonflikten bei Verrechnungspreisen oben Teil 2, Kapitel I.C.

64 Vgl. *Coenenberg/Fischer/Günther*, *Kostenrechnung und Kostenanalyse*<sup>7</sup> (2009), 615.

65 Siehe dazu *Stein/Vitale*, *Shareholder Value als Aufgabenstellung der betrieblichen Steuerplanung*, in *Grotherr* (Hrsg.), *Handbuch der internationalen Steuerplanung*<sup>7</sup> (2011), 135 (136 ff).

66 Vgl. *Kormann*, *Die Steuerpolitik der internationalen Unternehmung*<sup>2</sup> (1970), 33 f; *Scholz*, *Konzernverrechnungspreise für Dienstleistungen* (1999), 32; *Lühn*, *Der Einfluss latenter Steuern auf die Steuerplanung*, *KoR* 2007, 550 (551).

67 Vgl. *Kormann*, *Die Steuerpolitik der internationalen Unternehmung*<sup>2</sup> (1970), 40 f; *Lühn*, *Der Einfluss latenter Steuern auf die Steuerplanung*, *KoR* 2007, 550 (551); *Kofler*, *Die steuerliche Abschirmwirkung ausländischer Finanzierungsgesellschaften* (2002), 30.

68 Vgl. *Boos/Rehkuogler/Tucha*, *Internationale Verrechnungspreise – Ein Überblick*, *DB* 2000, 2389 (2389 f). Zu den verschiedenen Formen der Zielsetzung der Steuerminimierung siehe *Kormann*, *Die Steuerpolitik der internationalen Unternehmung*<sup>2</sup> (1970), 35 ff.

69 Siehe dazu unten Teil 2, Kapitel II.

70 Vgl. *Grotherr*, *Grundlagen der internationalen Steuerplanung*, in *Grotherr* (Hrsg.), *Handbuch der internationalen Steuerplanung*<sup>7</sup> (2011), 3 (5 f); *Jacobs*, *Internationale Unternehmensbesteuerung*<sup>7</sup> (2011), 913.