

Jan Thomas Martini

**Verrechnungspreise zur Koordination
und Erfolgsermittlung**

Beiträge zur betriebswirtschaftlichen Forschung

Herausgegeben von

Prof. Dr. Dr. h.c. Sönke Albers, Kiel
Prof. Dr. Bernhard Pellens, Bochum
Prof. Dr. Dieter Sadowski, Trier
Prof. Dr. Martin Weber, Mannheim

Band 115

Die „braune Reihe“, wie die „Beiträge zur betriebswirtschaftlichen Forschung“ häufig kurz genannt werden, ist eine der bekanntesten und angesehensten Buchreihen ihres Fachs. Seit 1954 erscheinen hier besonders qualifizierte, oft richtungsweisende Forschungsarbeiten (vor allem Dissertationen und Habilitationsschriften) der jeweils „neuen Generation“ der Betriebswirtschaftslehre.

Jan Thomas Martini

Verrechnungspreise zur Koordination und Erfolgsermittlung

Mit einem Geleitwort von Prof. Dr. Hermann Jahnke

Deutscher Universitäts-Verlag

Bibliografische Information Der Deutschen Nationalbibliothek
Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der
Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über
<<http://dnb.d-nb.de>> abrufbar.

Dissertation Universität Bielefeld, 2006

1. Auflage Januar 2007

Alle Rechte vorbehalten

© Deutscher Universitäts-Verlag | GWV Fachverlage GmbH, Wiesbaden 2007

Lektorat: Brigitte Siegel / Sabine Schöller

Der Deutsche Universitäts-Verlag ist ein Unternehmen von Springer Science+Business Media.
www.duv.de



Das Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung außerhalb der engen Grenzen des Urheberrechtsgesetzes ist ohne Zustimmung des Verlags unzulässig und strafbar. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

Die Wiedergabe von Gebrauchsnamen, Handelsnamen, Warenbezeichnungen usw. in diesem Werk berechtigt auch ohne besondere Kennzeichnung nicht zu der Annahme, dass solche Namen im Sinne der Warenzeichen- und Markenschutz-Gesetzgebung als frei zu betrachten wären und daher von jedermann benutzt werden dürften.

Umschlaggestaltung: Regine Zimmer, Dipl.-Designerin, Frankfurt/Main

Gedruckt auf säurefreiem und chlorfrei gebleichtem Papier

Printed in Germany

ISBN 978-3-8350-0677-5

Geleitwort

Die wissenschaftliche Auseinandersetzung mit Verrechnungspreisen währt mittlerweile nahezu 100 Jahre, ohne dass dieses Instrument des betrieblichen Rechnungswesens an betriebswirtschaftlicher und unternehmenspraktischer Bedeutung verloren hätte. In seiner Dissertation wendet sich Jan Thomas Martini zwei Bereichen zu, in denen Transferpreise eine besonders wichtige Rolle spielen. So hebt ein großer Teil der jüngeren Literatur zur internen Unternehmensrechnung die Koordinationsfunktion von Verrechnungspreisen hervor. Dem folgt auch Martini. Darüber hinaus setzt er aber einen weiteren Schwerpunkt seiner Ausfuhungen auf die Herausarbeitung der Erfolgsermittlungsfunktion von Verrechnungspreisen im Kontext mit der externen Unternehmensrechnung und der (internationalen) Besteuerung. In den Blick geraten dabei die Konflikte, die die Konzentration beider Funktionen in einem Instrument des Rechnungswesens mit sich bringen kann. Innovativ an seiner Sicht der Verrechnungspreise – und ein wichtiger Ansatzpunkt seiner Auseinandersetzung mit dem Thema – ist die konsequente Berücksichtigung von Verhandlungen über deren Festlegung, die zwischen den verschiedenen Beteiligten stattfinden.

Jan Thomas Martini nimmt verschiedene zentral administrierte Verrechnungsschemata zum Ausgangspunkt seiner Untersuchungen, deren praktische Anwendung empirisch gut dokumentiert ist. Er zeigt, dass die alleinige Vorgabe zentraler Verrechnungspreise in bestimmten wichtigen Fällen für die Koordination der betrieblichen Bereiche unzureichend ist. Überträgt die Zentrale hingegen das Verfügungsrecht über die Verrechnungspreise an die Bereiche, zeigt sich eine (schwache) Dominanz der Koordination durch Verhandlungen gegenüber administrierten Verrechnungspreisen. Als Folge seiner Ergebnisse fokussiert Martini die Untersuchung dann auf verhandelte Verrechnungspreise, wobei er sich Ansätzen der kooperativen Spieltheorie bedient. Verfolgt werden die Fragen, wie die Bereiche zu einem Verhandlungsergebnis gelangen und welche Probleme mit der Einigung verbunden sind (Fairness).

Im Hinblick auf die Rolle von Transferpreisen bei der Ermittlung des Periodenerfolgs untersucht Jan Thomas Martini den Fall, dass im Unternehmen für interne sowie für externe Zwecke derselbe Verrechnungspreis Verwendung findet (one set of books). Seine Wahl ist vor dem Hintergrund der aktuellen betriebswirtschaftlichen Diskussion um die Vereinheitlichung von interner und externer Unternehmensrechnung, aber auch angesichts des niedrigen organisatorischen Aufwands einer Unternehmensrechnung mit einheitlichem Verrechnungspreis sinnvoll. Ferner zeigen empirische Studien, dass bei international tätigen Unternehmen die Verwendung einheitlicher Verrechnungspreise deutlich dominiert. Die bislang in der Literatur zu wenig diskutierte Frage nach der Eignung solcher Verrechnungspreise als Fremdvergleichspreise wird in diesem Kontext ebenso untersucht wie die Verprobung der Methoden und die Auswirkungen auf die Gewinnaufteilung.

Insgesamt gelingt es Jan Thomas Martini, in einem traditionellen und wichtigen Erkenntnisbereich der Betriebswirtschaftslehre durch den Einsatz spieltheoretischer Ansätze eine Reihe innovativer und origineller Ergebnisse von hoher Qualität zu zeigen, die einen wesentlichen Beitrag zum Fortschritt der Theorie der Verrechnungspreise darstellen. Die vorliegende Arbeit entwickelt ungewöhnliche und fruchtbare Perspektiven auf verhandelte Verrechnungspreise. Sie sei daher allen zur Lektüre empfohlen, die sich in der Theorie oder in der betrieblichen Praxis mit diesem Thema beschäftigen.

Prof. Dr. Hermann Jahnke

Vorwort

Diese Schrift ist während meiner Tätigkeit als wissenschaftlicher Mitarbeiter der Universität Bielefeld am Lehrstuhl für Betriebswirtschaftslehre, Controlling und Produktionswirtschaft entstanden. Sie wurde im Februar 2006 von der Fakultät für Wirtschaftswissenschaften der Universität Bielefeld unter gleichnamigem Titel als Dissertation angenommen.

In erster Linie spreche ich meinem Doktorvater Prof. Dr. Hermann Jahnke meinen Dank aus. Er gewährte mir nicht nur große Freiheit bei der Auswahl des Themas, sondern zeigte auch eine hohe fachliche Diskussionsbereitschaft und Kompetenz. Sein kaum versiegendes Interesse an ökonomischen Fragestellungen unterschiedlichster Art war und ist mir Hilfe und Vorbild zugleich. Mein Entschluss, die Hochschullaufbahn einzuschlagen beziehungsweise weiter zu verfolgen, ist maßgeblich in meinen Erfahrungen als Diplomand, Promovend und Mitarbeiter seines Lehrstuhls verwurzelt.

Im Zusammenhang mit dem Promotionsverfahren danke ich Herrn Prof. Dr. Stefan Wielenberg für die Übernahme des zweiten Gutachtens und Herrn Prof. Dr. Rolf König für die Mitwirkung als dritter Prüfer in der mündlichen Prüfung. Außerdem waren sie zusammen mit Prof. Dr. Hermann Jahnke Veranstalter des „Kolloquiums Unternehmensrechnung & Steuern“, das mir mehrfach als Diskussionsplattform diente. Anerkennend hervorheben möchte ich auch die Westfälisch-Lippische Universitätsgesellschaft, die mithilfe ihrer Förderer einen Dissertationspreis auslobt und diese Schrift ausgezeichnet hat. Den Gutachtern und Herausgebern der Reihe „Beiträge zur betriebswirtschaftlichen Forschung“ danke ich für die Begutachtung und die Aufnahme meiner Dissertation.

Zum Gelingen ebenfalls beigetragen haben meine ehemaligen und derzeitigen Kollegen Herr Prof. Dr. Dirk Simons, Frau Prof. Dr. Anne Chwolka-Raith, Herr Dipl.-Kfm., Dipl.-Volksw. Christian Block, Herr Dipl.-Kfm. Jan Herrmann und Frau Veronika Jensch. Zum einen kam es zu fruchtbaren wissenschaftlichen Diskussionen, Rückmeldungen und Kooperationen. Zum anderen haben sie mir in der Endphase der Promotion kollegial den Rücken freigehalten.

Mein persönlicher Dank gilt meiner Familie für ihre vielfältige Unterstützung. Insbesondere gilt er meiner Frau Dipl.-Psych. Stefanie Schulte-Martini, die mich in meiner Promotionszeit unterstützte und in meinen weiteren Vorhaben bestärkt.

Dr. Jan Thomas Martini

Inhaltsverzeichnis

1	Einleitung	1
1.1	Motivation und Problemstellung	1
1.2	Zielsetzung und Aufbau der Arbeit	4
2	Grundlagen der Verrechnungspreise	7
2.1	Einleitung	7
2.2	Definition von Verrechnungspreisen	7
2.3	Funktionen von Verrechnungspreisen	9
2.4	Einsatzgebiete und Ziele von Verrechnungspreisen	11
2.4.1	Einsatzgebiete	11
2.4.2	Ziele	16
2.5	Verrechnungspreisbestimmung	16
2.5.1	Verrechnungspreise zur Koordination	17
2.5.2	Verrechnungspreise zur Erfolgsermittlung	21
2.6	Synopsis und Ausblick	24
3	Administrierte Verrechnungspreise zur Koordination	27
3.1	Einleitung	27
3.2	Das Modell	30
3.3	Modellanalyse	34
3.3.1	First-best Situation	34
3.3.2	Verrechnungspreise auf Teilkostenbasis	35
3.3.3	Verrechnungspreise auf Vollkostenbasis	37
3.3.4	Verrechnungspreise auf Deckungsbeitragsbasis	47
3.4	Vergleich der Schemata	53
3.5	Abschließende Bemerkungen	54
4	Verhandelte Verrechnungspreise zur Koordination	57
4.1	Einleitung	57
4.2	Das Modell	60
4.3	Bereichsentscheidungen und -gewinne	63
4.3.1	Bereichsentscheidungen bei kostenbasiertem Schema	64
4.3.2	Bereichsentscheidungen bei umsatzbasiertem Schema	66
4.3.3	Gewinne im Gleichgewicht	67
4.4	Spezifizierung des Verrechnungspreissystems	71
4.4.1	Verhandlungsprobleme	71

4.4.2	Lösungskonzepte	73
4.4.3	Anwendung der Lösungskonzepte	76
4.4.4	Kosten- oder umsatzbasierte Verrechnungspreise?	78
4.4.5	Zweiteilige Verrechnungspreise	87
4.5	Abschließende Bemerkungen	90
5	Verrechnungspreise zur Koordination sowie Erfolgsermittlung	93
5.1	Einleitung	93
5.2	Das Modell	95
5.3	Ex ante bestimmte Verrechnungspreise	100
5.3.1	Koordination bei kostenbasierter Verrechnung	101
5.3.2	Koordination bei umsatzbasierter Verrechnung	102
5.3.3	Bereichsgewinne im Gleichgewicht	103
5.3.4	Verhandelte Verrechnungspreise	106
5.3.5	Zweiteiliger Verrechnungspreis	109
5.4	Ex post bestimmte Verrechnungspreise	110
5.4.1	Verrechnungspreise auf Basis eines Schemas	111
5.4.2	Verrechnungspreise auf Basis beider Schemata	113
5.4.3	Verrechnungspreise auf Basis des Gewinns	117
5.5	Berücksichtigung der Schemawahl	119
5.6	Weiterführende Überlegungen	124
5.6.1	Differenzierte Verrechnungspreise	124
5.6.2	Differenzierte Verrechnungspreise bei modifizierten Bereichszielen	126
5.7	Abschließende Bemerkungen	129
6	Überblick der Ergebnisse	131
6.1	Überblick Kapitel 3	131
6.2	Überblick Kapitel 4	133
6.3	Überblick Kapitel 5	134
Anhang: Numerische Beispiele zum Kapitel 3		137
A.1	Einleitung	137
A.2	First-best Situation	137
A.3	Verrechnungspreise auf Teilkostenbasis	137
A.4	Verrechnungspreise auf Vollkostenbasis	138
A.5	Verrechnungspreise auf Deckungsbeitragsbasis	138
A.6	Tabellen der numerischen Ergebnisse	139
Literaturverzeichnis		147

Abbildungsverzeichnis

2.1	Unternehmensstruktur sowie Leistungs- und Zahlungsströme	9
2.2	Funktionen von Verrechnungspreisen	10
2.3	Einsatzgebiete von Verrechnungspreisen	12
2.4	Steuerliche Verrechnungspreismethoden	23
3.1	Unternehmensstruktur sowie Güter- und Zahlungsströme	31
3.2	Preisfunktion	31
3.3	Ereignissequenz	32
3.4	Periodische Planung	33
3.5	Lösungen der Bedingung (3.14)	41
3.6	Bereichsgewinne bei administrierten Aufschlägen im Schema F	42
3.7	Bereichsgewinne bei verhandelten Aufschlägen im Schema F	47
3.8	Vergleich der Schemata F und M	55
4.1	Unternehmensstruktur sowie Leistungs- und Zahlungsströme	62
4.2	Ereignissequenz	63
4.3	Gewinnfunktionen im Gleichgewicht (Schema C)	69
4.4	Gewinnfunktionen im Gleichgewicht (Schema R)	69
4.5	Verhandlungsmengen und -lösungen bei gegebenem Schema	73
4.6	Pareto-ineffizientes Schema bei KS-Lösung	81
4.7	Verhandlungsmengen und -lösungen bei endogener Schemawahl	84
4.8	Verhandlungsmengen bei zweiteiliger Verrechnung	88
5.1	Unternehmensstruktur sowie Leistungs- und Zahlungsströme	97
5.2	Ereignissequenz	100
5.3	Funktionen der Bereichsgewinne im Szenario α (Schema C)	105
5.4	Funktionen der Bereichsgewinne im Szenario α (Schema R)	106
5.5	Bereichsgewinne im Szenario α	107
5.6	Bereichsgewinne im Szenario α bei ein-/zweiteiliger Verrechnung	110
5.7	Bereichsgewinne im Szenario β_1	112
5.8	„Mittlung“ der Schemata C und R	115
5.9	Bereichsgewinne im Szenario β_2	117
5.10	Bereichsgewinne im Szenario β_3	120
5.11	Bereichsgewinne bei einem und zwei Verrechnungspreisen	126

Tabellenverzeichnis

1.1	Einordnung der Kapitel 3, 4 und 5	5
3.1	Ergebnisübersicht für Schema V	37
3.2	Ergebnisübersicht für Schema F mit negativen Aufschlägen	39
3.3	Ergebnisübersicht für Schema F mit verhandelten Aufschlägen	46
3.4	Ergebnisübersicht für Schema M	53
4.1	Administrierte versus verhandelte Verrechnungspreise gemäß Scholdei (1990)	58
4.2	Beispiel zu Verhandlungslösungen	78
4.3	Auszahlungsmatrix im Abstimmungsspiel α	79
4.4	Auszahlungsmatrix im Abstimmungsspiel β	82
4.5	Auszahlungsmatrix im Abstimmungsspiel β bei zweiteiliger Verrechnung	89
5.1	Beispiel für Szenarien β_1 und β_1^e	123
A.1	Numerische Beispiele für first-best Fall	139
A.2	Numerische Beispiele für Schema V	140
A.3	Numerische Beispiele für Schema F mit negativen Aufschlägen	141
A.4	Numerische Beispiele für Schema F mit verhandelten Aufschlägen	142
A.5	Numerische Beispiele für Schema M ($\tau_M = (1/3, 1/3, 1/3)$)	143
A.6	Numerische Beispiele für Schema M ($\tau_M = (1/2, 1/2, 0)$)	144
A.7	Numerische Beispiele für Schema M ($\tau_M \in \{(1, 0, 0), (0, 1, 0)\}$)	145
A.8	Modifizierte numerische Beispiele für Schema M ($e_1 = e_2 = e_3 = 1$)	145

Abkürzungsverzeichnis

AktG	Aktiengesetz
AStG	Außensteuergesetz
BMF	Bundesministerium der Finanzen
DRS	Deutsche(r) Rechnungslegungsstandard(s)
EStG	Einkommensteuergesetz
GAufzV	Verordnung zu Art, Inhalt und Umfang von Aufzeichnungen im Sinne des § 90 Absatz 3 der Abgabenordnung (Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung)
GenG	Genossenschaftsgesetz
GewStG	Gewerbsteuergesetz
GmbHG	Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung
HGB	Handelsgesetzbuch
IAS	International Accounting Standard(s)
IFRS	International Financial Reporting Standard(s)
IFRS-F	Framework der International Financial Reporting Standards
KStG	Körperschaftsteuergesetz
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
OECD-MA	OECD-Musterabkommen (Model Convention with respect to Taxes on Income and on Capital)
PublG	Gesetz über die Rechnungslegung von bestimmten Unternehmen und Konzernen (Publizitätsgesetz)
US-IRC-Regs	Regulations des Internal Revenue Code der USA
US-GAAP	Generally Accepted Accounting Principles der USA

Symbolverzeichnis

Lateinisch

a	Absatzparameter
b	Absatzparameter
B	Verhandlungsproblem
\mathcal{B}	Menge von Verhandlungsproblemen
c	Wahrscheinlichkeit, Schema C zu wählen
C	Verrechnungspreisschema C (Kostenbasis)
d	Investitionsparameter
Di	Bereich i
e	Investitionsparameter (Kapitalstock)
E	Erlös
f	Fixkosten
F	Verrechnungspreisschema F (Vollkostenbasis)
FB	first best
HQ	Unternehmensleitung
i, \hat{i}, \bar{i}	Index der Bereiche respektive der Unternehmensleitung
I	Investition
j, \hat{j}, \bar{j}	Index der Verrechnungsschemata
k	Kostenparameter (Kapazität)
K	Kosten
KS, \widetilde{KS}	(erweiterte) Kalai-Smorodinsky-Verhandlungslösung
M	Verrechnungspreisschema M (Deckungsbeitragsbasis)
N, \widetilde{N}	(erweiterte) Nash-Verhandlungslösung
p	Absatzpreis
\bar{p}	Absatzpreisparameter
P	Bereichsgewinn respektive Menge von Bereichsgewinnen
PE	pareto-effizient
q	Produktmenge
\bar{q}	Kapazität
R	Verrechnungspreisschema R (Umsatzbasis)
s	Status-quo-Punkt
t	Verrechnungspreis je Mengeneinheit
T	Menge von Verrechnungspreisparametern
U	Menge von Nutzenallokationen
v	Kostenparameter (Produktion)

V	Verrechnungspreisschema V (Teilkostenbasis)
w	Gewichtung der Bereichsgewinne

Griechisch

α	Szenario/Variante
β	Szenario/Variante
κ	Kompensationsanteil
λ	mengenunabhängige Komponente der Verrechnung
∂	Kennzeichnung pareto-effizienter Elemente einer Menge
π	Beteiligungsanteil
σ	Steuersatz
τ	Verrechnungspreisparameter
$\underline{\tau}$	minimaler Verrechnungspreisparameter
$\bar{\tau}$	maximaler Verrechnungspreisparameter
ω	Utopia-Punkt

Kapitel 1

Einleitung

1.1 Motivation und Problemstellung

Verrechnungspreise sind seit langem Diskussionsgegenstand der Betriebswirtschaftslehre. Bereits 1903 verfasste Eugen Schmalenbach seine Habilitationsschrift zum Thema „Die Verrechnungspreise in großindustriellen Betrieben“.¹ Heute gehören Verrechnungspreise zum festen Bestandteil der Lehre im Fach Controlling beziehungsweise Managerial Accounting.² Zugleich ist die Thematik der Verrechnungspreise sowohl in der Praxis als auch in der Forschung von hoher Bedeutung und Aktualität.

Die praktische Relevanz von Verrechnungspreisen spiegelt sich unter anderem in ihrer starken Verbreitung wider. Hinsichtlich eines empirischen Belegs sei hier auf die Studien Tang (1993, 2002) verwiesen, die den Anteil derjenigen Unternehmen, die Verrechnungspreise einsetzen, mit 92 beziehungsweise 88 Prozent beziffern.³ Besondere Aktualität haben Verrechnungspreise in der Praxis der internationalen Besteuerung. So berichtet die 22 Länder umfassende Studie Ernst & Young (2003, 7), dass für 86 Prozent von 641 Muttergesellschaften und 93 Prozent von 200 Tochtergesellschaften Verrechnungspreise zur Zeit das aus ihrer Perspektive wichtigste Thema der internationalen Besteuerung sind. Die Relevanz von Verrechnungspreisen in der Forschung kann durch die Anzahl und Aktualität der Publikationen belegt werden. Hier sei auf Pfaff und Pfeiffer (2004) und Lengsfeld (2005) für Übersichten aktueller Arbeiten in verschiedenen Teildisziplinen der (formalen) Verrechnungspreistheorie verwiesen.⁴

Um sich der traditionsreichen Verrechnungspreisthematik zu nähern, ist ein Rückblick auf die wegweisenden Gedanken Schmalenbachs besonders lohnend und instruktiv. Schmalenbach (1909, 168–170) äußert sich folgendermaßen zu Verrechnungspreisen:

„Verrechnungspreise entstehen überall da, wo man im industriellen Rechnungswesen den Gesamtbetrieb aufteilt in Unterbetriebe derart, daß die Leis-

¹Die Habilitationsschrift ist unveröffentlicht. Spätere Arbeiten Schmalenbachs zu Verrechnungspreisen sind Schmalenbach (1909, 1947, 1948).

²Siehe Küpper (2001, Kapitel III.4), Coenberg (2003b, Kapitel 19), Ewert und Wagenhofer (2005, Kapitel 11) oder Horngren, Datar und Foster (2006, Kapitel 22).

³Siehe Tang (1993, 68) und Tang (2002, 32). Die Prävalenz von Verrechnungspreisen verstärkt sich sogar, wenn man eine weit gefasste Definition von Verrechnungspreisen verwendet. Dann verfügt jedes Unternehmen mit einer innerbetrieblichen Leistungsverrechnung über ein Verrechnungspreissystem. Für eine Übersicht empirischer Studien im Verrechnungspreiskontext sei auf Kreuter (1997, 39–48) hingewiesen.

⁴Weitere Überblicke sind Grabski (1985), McAulay und Tomkins (1992), Borkowski (1996), Trost (1998, 99–127), Ossadnik, Carstens und Müller (1999) und Korn, Lengsfeld und Schiller (2001, 401–427).

tungen derselben untereinander im einzelnen gemessen und verrechnet werden. [...]

Der Zwecke, die durch die rechnungsmäßige Verselbständigung einzelner Abteilungen eines Fabrikbetriebes erreicht werden können, gibt es verschiedene:

A) Es kann darum gehen, die Produktionskosten genauer zu erkennen, als es sonst möglich wäre. [...]

B) Man macht den Unterbetrieb rechnerisch selbständig, nicht um die Produktionskosten zu ermitteln, sondern um die Betriebsergebnisse des Unterbetriebs zu erkennen. Der Motive kann es hier wieder mehrere geben. Die wichtigsten sind:

a) Man will auf Grund der Ergebnisse spezielle Tantiemen der Unterbetriebsleiter berechnen. [...]

b) Die rechnerische Verselbständigung der Abteilungen geschieht, um die Abteilungen in ihren Arbeitsdispositionen selbständig zu machen. Das Prinzip besteht darin, daß man es den Abteilungsvorstehern überläßt, wie sie arbeiten, ob sie diesen oder jenen Weg beschreiten, dieses oder jenes Material benutzen. Ihre Sorge muß nur sein, ein möglichst gutes Resultat in ihrer Betriebsrechnung zu erzielen. –

Je nachdem der eine oder andere dieser Zwecke überwiegt, wird man in der Normierung der Verrechnungspreise verschieden verfahren.“

Schmalenbachs Beschreibung des Verrechnungspreises enthält wichtige Grundelemente, die auch in der im Abschnitt 2.2 vorgelegten Definition aufgegriffen werden. So geht es um eine Unternehmung („Gesamtbetrieb“), die rechnerisch abgegrenzte Bereiche („Unterbetriebe“) umfasst.⁵ Ausgetauschte Leistungen werden mit dem Verrechnungspreis bewertet. Während Schmalenbach im Gliederungspunkt A) eine typische kostenrechnerische Funktion des Verrechnungspreises anspricht – heute spräche man von der Ermittlung der Herstellkosten –, zielt er in B) sowohl auf die Koordination (Gliederungspunkt b)) als auch auf die Erfolgsermittlung (Gliederungspunkt a)) ab.

Die Existenz eines Koordinationsbedarfs, das heißt der Notwendigkeit, Einzelentscheidungen beziehungsweise Entscheidungen zur Erreichung einer übergeordneten Zielsetzung aufeinander abzustimmen, umschreibt Schmalenbach (1909, 167) wie folgt:

„Selbst wenn es möglich wäre, jedem Unterbetrieb, jeder Werkstätte nur ganz zuverlässige Betriebsführer zuzuteilen, so würde doch das Zusammenarbeiten an dem Mangel leiden, daß dem Leiter des Unterbetriebs die Übersicht über das Ganze, dem Leiter des Gesamten dagegen die Einsicht in das Einzelne fehlt.“

Schmalenbach spricht damit sowohl den sachlichen Verbund, das heißt die Interdependenz der Aktivitäten verschiedener Bereiche hinsichtlich der übergeordneten Zielerrei-

⁵Der Begriff ‚Unternehmung‘ wird hier im weiteren Sinne einer organisierten, wirtschaftlich-finanziellen Einheit zur Abgrenzung vom im Folgenden juristisch interpretierten Begriff ‚Unternehmen‘ verwendet.

chung, als auch asymmetrisch verteilte Informationen der Entscheidungsträger an.⁶

Die von Schmalenbach erwähnte Erfolgsermittlung dient letztlich der Koordination, da der „Abteilungsvorsteher“ seine Handlungen am Bereichserfolg ausrichten soll, auf Basis dessen er zugleich entlohnt wird.⁷ Für Zwecke der externen Rechnungslegung und der Besteuerung steht die Erfolgsermittlung durch Verrechnungspreise hingegen im Vordergrund. Damit besitzen Verrechnungspreise die bemerkenswerte Eigenschaft, sowohl in der internen als auch in der externen Unternehmensrechnung und der Besteuerung von Bedeutung zu sein.⁸ Diese drei, teilweise interdependenten Ebenen des Einsatzes von Verrechnungspreisen sollen ansatzweise skizziert werden:

1. Für eine Unternehmung, deren Bereichsgewinne separate Steuerbemessungsgrundlagen darstellen, spielen Verrechnungspreise eine wichtige Rolle, da sie die Verteilung des Gesamterfolgs auf die Bereiche und mithin die jeweiligen Steuerbemessungsgrundlagen beeinflussen. Häufig genannt werden Verrechnungspreise in diesem Zusammenhang als Instrument der steuerminimierenden Gewinnverlagerung: Die Unternehmungsleitung ist bei gegebenem Gesamterfolg – und 100-prozentiger Beteiligung an den Bereichen – an einem hohen (beziehungsweise niedrigen) Verrechnungspreis interessiert, sofern der Gewinn des beziehenden (beziehungsweise liefernden) Bereichs einem höheren Steuersatz als der des liefernden (beziehungsweise beziehenden) Bereichs unterliegt. Wenn die Bereiche ferner in die Zuständigkeit verschiedener, eigeninteressierter Finanzbehörden fallen, ist die Wahl des Verrechnungspreises auch bei identischen Steuersätzen relevant, obwohl eine Gewinnverschiebung zur Steuerminimierung keine Rolle für die Unternehmungsleitung spielt. Dieser Umstand spiegelt sich vor allem in der Diskussion um ‚angemessene‘ beziehungsweise ‚sachgerechte‘ Verrechnungspreise für international agierende Konzerne wider, da hier die jeweilige Finanzbehörde im In- beziehungsweise Ausland daran interessiert ist, einen möglichst hohen Anteil des Gesamterfolgs zu besteuern.
2. Für rechtlich selbstständige Unternehmungsbereiche sind Verrechnungspreise in Bezug auf die externen Einzelabschlüsse von Bedeutung, weil sie die Bereichserfolge beeinflussen. Auf den Bereichserfolgen basiert wiederum die Gewinnverwendung, insbesondere die Gewinnausschüttung. Außerdem lässt sich leicht ein Zusammenhang zur Beteiligungs- und Unternehmensbewertung herstellen. Verrechnungspreise sind daher für die Adressaten der externen Rechnungslegung von Interesse. Die Zusammenhänge zur Ebene der Erfolgsermittlung zu steuerlichen Zwecken liegen auf der Hand: Zum einen vermindern die Steuerzahlungen die Periodenerfolge der einzelnen Bereiche. So ist beispielsweise ein Anteilseigner, der ausschließlich an einem der Bereiche beteiligt ist, nicht nur am Verrechnungspreis der externen Rechnungslegung, sondern auch an der Steuerzahlung und damit am steuerrechtlichen Verrechnungspreis interessiert. Zum anderen ist zu prüfen, inwiefern Verrechnungspreise der externen Rechnungslegung und der Besteuerung überhaupt voneinander

⁶Für eine lehrbuchartige Darstellung der Koordinationsproblematik wird auf Ewert und Wagenhofer (2005, 402–414) und Laux und Liermann (2005) verwiesen.

⁷Zielkonflikte aufgrund von Bereichsegoismen werden von Schmalenbach vernachlässigt.

⁸Der Begriff ‚Unternehmensrechnung‘ – anstatt ‚Unternehmungsrechnung‘ – wird hier aus Gründen der Kongruenz mit den üblichen Fachtermini verwendet.