

# 360°

## FORWARD THINKING

Controlling

Management

Rechnungslegung



Dipl.-Oec. Guido Kleinhietaß

## **Verrechnungspreise – was Controller bedenken sollten**

Von der steuerlichen Compliance hin zur Unternehmenssteuerung

41. Controller Congress 2016



*Dokumentation des Vortrags von Dipl.-Oec. Guido Kleinhietaß*

## **Verrechnungspreise – was Controller bedenken sollten**

### Von der steuerlichen Compliance hin zur Unternehmenssteuerung

Innerhalb der Verrechnungspreise binden die steuerlichen Aufgaben, insbes. zur Dokumentation, erhebliche Kapazitäten. Zwar werden die strategischen Aspekte der Transferpreise durch die Steuerabteilung entschieden und koordiniert, jedoch sind die Controlling-Abteilungen vielfach mit zahlreichen operativen Aufgaben wie z. B. Abweichungsanalysen und Kalkulationen betraut.

Ist die „steuerliche Pflicht“ erfüllt und sind auch die dabei de facto vorhandenen fiskalischen Gestaltungsmöglichkeiten ausgeschöpft, so scheint das Unternehmen gut aufgestellt zu sein. Jedoch ist damit nur eine von vielen Stellschrauben zur Ergebnisverbesserung angepackt worden. Das ganze Ergebnispotenzial der Leistungsverrechnung, welches zwischen Legaleinheiten eines Landes oder innerhalb einer Legaleinheit stattfindet, bleibt bei einer Beschränkung auf steuerliche Vorschriften ungenutzt.

Insbesondere die Begrenzung der Nachfrage nach zentralen Leistungen und das Aufdecken von Ineffizienzen sind zu nennen. Hinzu kommt, dass Transferpreise zum Teil erhebliche Auswirkungen auf andere Einflussgrößen der Unternehmenssteuerungen entfalten. Die Notwendigkeit steuerlich für fast alle Transaktionen eine Marge ausweisen zu müssen, verzerrt zahlreiche Informationen.

Diese Aussage soll an zwei einfachen Fragen zur Sortimentssteuerung gezeigt werden. Den Einstieg ins Thema bildet eine Übersicht über verschiedene Stellhebel zur Ergebnisverbesserung.

**Verbesserung des Nachsteuer-Ergebnisses um 5% auf 7.350**



(in Teur)	Ist	Absatz- menge	Verkaufs- preis	COGS	Sonst. Aufw.	Steuer- satz
Absatzmenge	10.000	10.125	10.000	10.000	10.000	10.000
Verkaufspreis	10	10	10,05	10	10	10
COGS	6	6	6	5,95	6	6
Umsatz	100.000	101.250	100.500	100.000	100.000	100.000
- COGS	60.000	60.750	60.000	59.500	60.000	60.000
= Brutto-Ergebnis	40.000	40.500	40.500	40.500	40.000	40.000
- sonst. Aufwand *	30.000	30.000	30.000	30.000	29.500	30.000
= Gewinn v. Steuern	10.000	10.500	10.500	10.500	10.500	10.000
(Steuersatz)	30%	30%	30%	30%	30%	26,5%
- Steuerlast	3.000	3.150	3.150	3.150	3.150	2.650
= Gewinn n. Steuern	7.000	7.350	7.350	7.350	7.350	7.350
<b>nötige Änderung:</b>		<b>+ 1,3%</b>	<b>+ 0,5%</b>	<b>- 0,8%</b>	<b>- 1,7%</b>	<b>- 11,7%</b>

**Fazit: steuerliche Compliance und steuerliche Optimierungen genügen nicht**

\* (inkl. FK-Zinsen)

Unternehmenspräsentation | CA AKADEMIE® | 15.01.2014

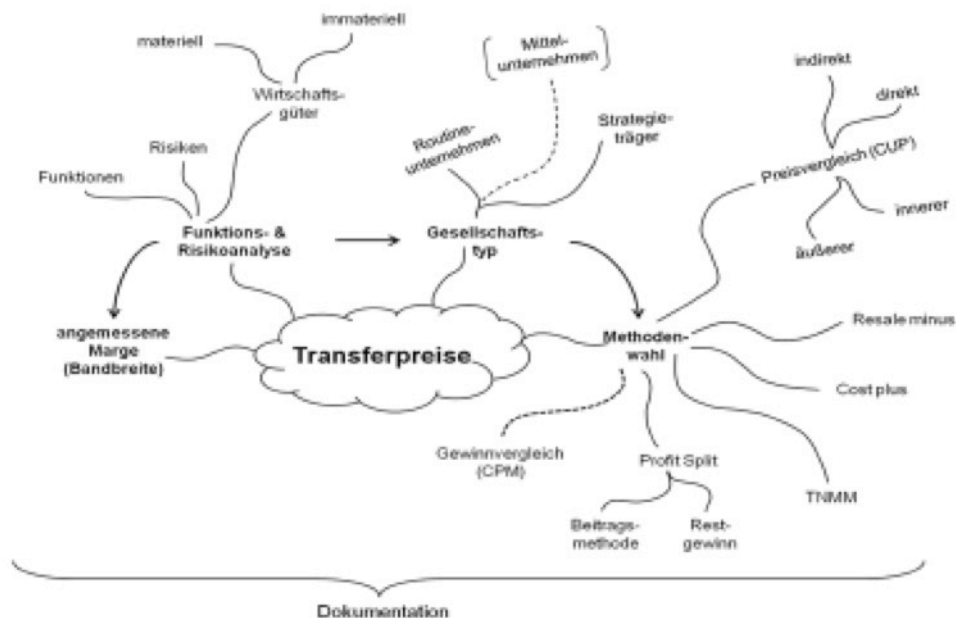
2

Die Verbesserung des Nachsteuer-Ergebnisses kann auf unterschiedliche Arten und Weisen erfolgen. Die Beeinflussung des Steuersatzes, durch Verlagerung von Gewinnen in Länder mit niedrigerem Steuersatz, ist nur eine von mehreren Möglichkeiten. Je nach Konstellation der Zahlen müsste dabei aggressiv vorgegangen werden, so dass zahlreiche steuerliche Risiken drohen.

Hinzu kommt, dass steuerliche Transferpreise verschiedene betriebswirtschaftliche Kenngrößen verfälschen können. Mit anderen Worten: die einseitige Optimierung über Transferpreise kann die anderen Stellhebel des Ergebnisses negativ beeinflussen. Zur Verdeutlichung dienen drei Zahlenbeispiele zur Sortimentssteuerung: Das erste Beispiel zeigt, dass steuerliche Transferpreise die falschen Anreize (Kosten, Verkaufspreis) setzen. Das Zweite verdeutlicht den Verzerrungseffekt steuerlicher Verrechnungspreise bei der Entscheidung über verschiedene Markteintrittsstrategien einer neuen Artikelgruppe. Das dritte Beispiel zeigt, wie Transferpreise die Vorteilhaftigkeit verschiedener Artikelgruppen verfälscht wiedergeben.

Für die Zuhörer, die bisher nur wenig Berührungspunkte mit den steuerlichen Vorschriften hatten, soll vorab ein Überblicksbild, die wichtigsten Elemente der Transferpreisvorschriften darstellen.

## Die steuerliche Pflicht



Unternehmenspräsentation | CA AKADEMIE® | 15.01.2014

3

Einstieg in die Beurteilung einer Transaktion ist die F&R-Analyse. Die übernommenen Funktionen, die getragenen Risiken und die eingesetzten Wirtschaftsgüter der verbundenen Unternehmen werden vor dem Hintergrund der Wertschöpfung beurteilt (Stichwort „Star-Chart“). Daraus resultiert die Einteilung in Routineunternehmen und Strategieträger.

Die jeweilige Transaktion, z. B. Vertrieb / Produktion / Finanzierung / etc., und der Gesellschaftstyp bedingen die zulässigen Methoden. Die steuerlich fast immer erforderliche Marge („Bandbreite“) wird in der Regel auf Basis einer Datenbank-Analyse ermittelt.

Diese Elemente bilden den Kern der Dokumentation gemäß der GAufzV. Im Kern beinhaltet sie die Verpflichtung zu zeigen, dass bei der Gestaltung der Transferpreise nach dem „Fremdvergleichsgrundsatz“ verfahren wurde. Neben dem Sachverhalt ist die Angemessenheit des eigenen Vorgehens darzustellen. Zusätzlich kann auch noch die Dokumentation „besonderer Sachverhalte“ erforderlich werden.

Steuerlich betrachtet muss ein Routineunternehmen eine kleine, aber stabile Marge erwirtschaften. Der Strategieträger dagegen erhält immer das Residualergebnis. Das kann ein Gewinn oder auch ein Verlust sein. Das Routineunternehmen muss steuerlich „ausgesteuert“ werden, dass die angemessene Bandbreite nicht verletzt wird.



Konzern			
Produktion (Routine)	HK +5%	100	120
	TP	105	126
Strategieträger		65	10
	TP	170	136
Vertrieb (Routine)	R -15%		
Kunde		200	160

Im rechts dargestellten Konzernbeispiel ergibt sich für den Strategieträger ein Ergebnis von 65. Die Leistung wird von der Produktion zum Transferpreis von 105 (Cost plus 5% mark up auf die HK von 100) geliefert. Aus dem Verkaufspreis von 200 an den Kunden ergibt sich (retrograd) ein Transferpreis vom Strategieträger an den Vertrieb von 170. Die Differenz zwischen 170 und 105 ergibt die beschriebene Marge von 65.

Rechts daneben ist eine Variation der Zahlen angenommen. Bei gestiegenen HK (120) steigt der Transferpreis auf 126. Die Produktionsmarge (5%) steigt auf 6. Für die Kostenverschlechterung erhält die Produktion eine bessere Marge! Das ist für die Steuerung der falsche Anreiz. Entsprechend verhält es sich beim Vertrieb. Obwohl der Verkaufspreis auf 160 sinkt, bleibt die Bruttomarge mehr oder minder unverändert (weil steuerlich ausgesteuert) bei 15%. Auch das kann aus Controller-Sicht nicht gewollt sein.

## Die Resale minus-Methode kann falsche Anreize geben



### Vertriebssicht

	Preisaggressiver Markteintritt	Status quo der Planung	Markteintritt als Premiumprodukt
Absatzmenge	1.400	1.100	900
Netto-Verkaufserlös	90	110	120
Verrechnungspreis	72	88	96
<b>Quasi-DB des Vertriebs</b>	<b>25.200</b>	<b>24.200</b>	<b>21.600</b>

### Konzernsicht

	Preisaggressiver Markteintritt	Status quo der Planung	Markteintritt als Premiumprodukt
Absatzmenge	1.400	1.100	900
Netto-Verkaufserlös	90	110	120
Produktkosten	60	60	60
<b>Konsolidierter Konzern-DB</b>	<b>42.000</b>	<b>55.000</b>	<b>54.000</b>

Unternehmenspräsentation | CA AKADEMIE® | 15.01.2014

4

Wie eingangs erwähnt führt die Einhaltung der steuerlichen Regeln nicht immer zum optimalen Vorsteuer-Ergebnis. Das obige Zahlenbeispiel zeigt dies am Beispiel einer Routinegesellschaft des Vertriebs. Steuerlich ist die Wiederverkaufspreismethode (bzw. TNMM) anzuwenden. Das Beispiel zeigt, welche Fehlinformation in Bezug auf unterschiedliche Markteintrittsstrategien erzeugt werden kann:

- Bei den obigen Zahlen würde die lokale **Vertriebsgesellschaft** den preisaggressiven Markteintritt wählen. Der lokal ausgewiesene Deckungsbeitrag („Quasi-DB“) bei dieser Variante am höchsten.
- Der **Konzern** hingegen würde mit seiner Kenntnis der kompletten Konzernmarge das genaue Gegenteil, nämlich den hochpreisigen Einstieg, wählen. Ohne ergänzende Informationen wählt die Vertriebsgesellschaft eine Variante, die für den Konzern nachteilhaft ist. Es gilt zudem zu beachten, dass dieser Nachteil nicht mehr durch Steuervorteile kompensiert werden kann.

Für sich allein betrachtet würde es bedeuten, die Delegation von Entscheidung auf dezentrale, lokale Einheiten zu unterlassen. Das Prinzip „all business is local“ würde so durch den steuerlichen Verrechnungspreis untergraben.



## Die Cost plus-Methode kann falsche Anreize geben



	Artikelgruppe A	Artikelgruppe B	Artikelgruppe C
<b>Produktionsgesellschaft</b>			
Absatzmenge	1.000	1.000	1.000
Produktkosten	110	105	100
Strukturkosten	30.000	30.000	30.000
Herstellungskosten	140	135	130
Verrechnungspreis (Cost plus 10% auf HK)	154	148,5	143
<b>Quasi-DB der Produktion</b>	<b>44.000</b>	<b>43.500</b>	<b>43.000</b>
<b>Konzernsicht</b>			
Absatzmenge	1.000	1.000	1.000
Netto-Verkaufserlös	180	190	200
Produktkosten	110	105	100
<b>Konsolidierter Konzern-DB</b>	<b>70.000</b>	<b>85.000</b>	<b>100.000</b>

Unternehmenspräsentation | CA AKADEMIE® | 15.01.2014

5

Als nächstes sei eine Routinegesellschaft der Produktion betrachtet. Unterstellt ist eine direkte Beziehung zur Vertriebsgesellschaft, welche gemäß F&R-Analyse als Strategieträger fungiert. Die steuerlich anzuwendende ist in dieser Konstellation (ausnahmsweise) die Kostenaufschlagsmethode. Sie kann ebenfalls Fehlsteuerungen verursachen. Beispielhaft seien drei sehr ähnliche Artikel(gruppen) dargestellt. Sie weisen alle die gleichen Strukturkosten („Fixkosten“) aus – möglicher Weise werden sie sogar auf den gleichen Maschinen gefertigt. Die Kostenunterschiede sind in diesem Beispiel auf die Produktkosten („Grenzkosten“) reduziert.

Selbst unter dieser sehr vereinfachenden Annahme lassen sich leicht erhebliche Ergebnisdifferenzen zeigen:

- Während die Produktion Artikel(gruppe) A präferiert, ist Artikel(gruppe) C aus Konzernsicht die bessere Wahl.
- Aus Produktionssicht scheint es eine knappe Entscheidung zu sein. Die konsolidierte Konzernsicht zeigt, wie groß der Unterschied wirklich ist.

Auch in diesem Zahlenbeispiel ist die steuerliche Methode nicht geeignet, die bestmögliche Konzernentscheidung dezentral treffen zu können.

Die drei Zahlenbeispiele stehen stellvertretend für eine Reihe anderer, aber ähnlich gelagerter Probleme. Bei alleiniger Verwendung steuerlicher Verrechnungspreise („Transferpreise“) können insbesondere im Bereich der Vertriebs- und Sortimentssteuerung Fehlsteuerungen auftreten.

## Beginn der offenen Diskussion in den Kleingruppen



### Beispielhafte Fragen:

- Wie gehen Sie momentan mit dem Spannungsfeld „Steuern vs Steuerung um? (Oder sind Sie davon nur wenig betroffen, weil ...)
- Welche unterschiedlichen Ideen zur Lösung sehen Sie?
- Was sind Voraussetzungen und Anforderungen bei diesen Ideen?
- Wie sieht es mit Kosten und Nutzen aus?
- Welche Lösung würden Sie sich als „Ideallösung“ wünschen?

Unternehmenspräsentation | CA AKADEMIE® | 15.01.2014

6

### Ergebnisse der Diskussion (in der Reihenfolge der Nennungen):

- Anreiz und Vergütungsstrukturen von steuerlich beeinflussten Größen entkoppeln → Größen aus dem „internen Rechnungswesen“ verwenden
  - Verschiedene Deckungsbeitragsstufen, abhängig von der Kompetenz die angemessene DB-Größe wählen
  - Economic Value Added™
  - Bezug zur Strategie durch „weiche Zielfaktoren“ herstellen
- Trennung von Steuerabteilung (gemessen an der Konzernsteuerquote) und operativen Einheiten (gemessen an Standard-Kosten, Standard-Ergebnis, etc.)
- Fallweise prüfen, ob steuerlich beeinflusste Größen (EBIT, Kosten, Umsatzrendite, etc.) zur Steuerung geeignet sind – andernfalls Ersatzgrößen wählen
- Bei besonders wichtigen anstehenden Entscheidungen prüfen, ob sich ein Advanced Pricing Agreement lohnt (evtl. auch auf Basis von Standardkosten vereinbar)– unabhängig davon separate KPIs zur Steuerung verwenden





Methodenwissen und Social Skills  
für mehr Wirtschaftskompetenz.

### **CA controller akademie®**

Unternehmenssteuerung in der Praxis

### **CA management akademie®**

Mit Wissen in Führung

### **CA institute for accounting & finance®**

The Art of Accounting

**CA Akademie privates Institut für  
Controlling und Unternehmensführung AG**

[www.ca-akademie.de](http://www.ca-akademie.de)

Münchner Str. 8  
D-82237 Wörthsee  
Telefon +49(0)8153-88974-0  
Telefax +49(0)8153-88974-25  
[kontakt@ca-akademie.de](mailto:kontakt@ca-akademie.de)

#### **Vorstand**

Dorothee Deyhle  
Dr. Klaus Eiselmayer

**Vorsitzender des Aufsichtsrats**  
Dr. Dr. h. c. Albrecht Deyhle

**CA AKADEMIE®**