

# **Interne Verrechnungspreise**

**Verrechnung von Produkten, Service- und  
Managementleistungen zwischen verbundenen  
Unternehmen im In- und Ausland**

Von Hermann Jenny  
Coach für praktisches Controlling

### Inhalt:

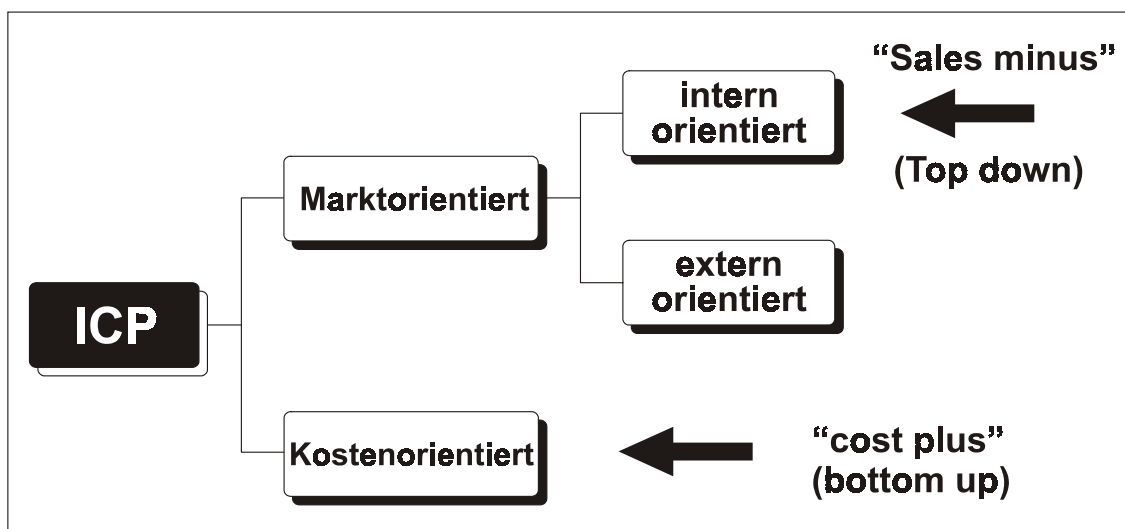
<b>1.</b>	<b>Einleitung</b> .....	<b>3</b>
1.1.	Arten der Transferpreise zwischen verbundenen Unternehmen .....	3
1.2.	OECD-Richtlinien .....	4
1.3.	Veranlassung .....	4
<b>2.</b>	<b>Bedeutung der Produktkalkulation – unternehmens- und marktbezogen</b> .....	<b>4</b>
2.1.	Produktkalkulation in Verkäufermärkten (früher) .....	4
2.2.	Produktkalkulation in Käufermärkten (heute) .....	6
2.3.	Vom Verkäufermarkt zum Käufermarkt .....	6
<b>3.</b>	<b>Deckungsbeitragsrechnung und andere Rechnungsmodelle als Basis zur Bestimmung von internen Verrechnungspreisen</b> .....	<b>7</b>
3.1.	Die ‚klassische‘ Deckungsbeitragsrechnung .....	7
3.2.	Target Pricing .....	7
3.2.1.	Einleitung.....	7
3.2.2.	Praktische Anwendung.....	8
<b>4.</b>	<b>Der Markt bestimmt den Preis – Auswirkungen auf die Verrechnungspreise</b> .....	<b>9</b>
4.1.	Der Kunde ist König .....	9
4.2.	Was tun, wenn der Marktpreis die Kosten nicht deckt .....	9
<b>5.</b>	<b>Währungsprobleme bei unternehmensinternen Auslandverbindungen</b> .....	<b>10</b>
<b>6.</b>	<b>Management-Fees – Nachweis der Leistungserbringung</b> .....	<b>11</b>
6.1.	Einleitung.....	11
6.2.	Management-Fee-Konzept.....	11
6.2.1.	Grundsatzüberlegungen .....	11
6.2.2.	Zielsetzungen .....	12
6.2.3.	Dienstleistungsvertrag .....	12
6.2.4.	Formen der Verrechnung .....	13
6.2.5.	Leistungsbeschreibungen der verrechnungsberechtigten Personen .....	13
6.2.6.	Berechnung der Verrechnungsbeträge .....	14
6.2.7.	Fünf Schritte zur praktischen Verrechnung .....	14
6.3.	Massnahmenplan zur Einführung eines Management-Fee-Konzeptes .....	14
<b>7.</b>	<b>Lizenzierung von Produkten – auf Basis Produktionskosten oder Umsatz?</b> .....	<b>15</b>
7.1.	Einleitung.....	15
7.2.	Lizenzierung der Produktionsleistung .....	15
7.3.	Lizenzierung der Marke .....	16
7.4.	Garantie.....	16
<b>8.</b>	<b>Probleme der Gewinnverschiebung aus steuerlicher Sicht</b> .....	<b>16</b>
<b>9.</b>	<b>Schlussbemerkungen</b> .....	<b>17</b>

## 1. Einleitung

Wenn von internen Verrechnungspreisen die Rede ist liegt der Gedanke nahe, dass es sich dabei um die Verrechnung von Leistungen innerhalb eines Unternehmens handelt; z.B. der Verrechnung von Produktionsleistungen an die Verkaufsabteilung. Dies trifft zwar zu, doch steht dieser Begriff auch für die Verrechnung der Leistungen zwischen verbundenen Unternehmen innerhalb eines Konzerns oder einer Firmengruppe. Die Art der zu verrechnenden Leistung, sowie der Status der beiden Organisationseinheiten - die leistungserbringende Einheit auf der einen Seite, die leistungsempfangende auf der Anderen – unterliegen dabei grundsätzlich unternehmensinternen Regeln, ohne Berücksichtigung internationaler Gesetze, sofern sie sich im gleichen Land befinden. Liegen die Standorte jedoch in verschiedenen Ländern, werden die Transaktionen wesentlich komplexer, denn dann gelten internationale Richtlinien, die von der OECD (Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung) bestimmt und kontrolliert werden. Wesentliche Faktoren sind die zwischen den beiden Ländern geltenden Zollbestimmungen sowie die Steuergesetzgebungen. Ausserdem ist dem Faktor ‚Risiko‘ eine besondere Bedeutung beizumessen.

### 1.1. Arten der Transferpreise zwischen verbundenen Unternehmen

Transferpreise orientieren sich nach dem ‚Markt‘ oder nach den ‚Kosten‘. Diese Unterscheidung zeigt klar die ‚Gegenläufigkeit‘ bezüglich des Aufbaus einer Preiskalkulation auf. Sich für nur eine der beiden Formen zu entscheiden ist insofern nicht praktikabel, als sich bei Berechnungen (und den darauf folgenden Verhandlungen zwischen Verkäufer und Käufer) immer auch gegenläufige Ansichten begegnen. Der Käufer möchte möglichst viel lösen für sein Produkt, der Verkäufer hingegen möglichst wenig dafür bezahlen. Da letztlich der Markt den Preis bestimmt (s. auch Kapitel 4), müssen sich die beiden Parteien oft auf einen Kompromiss einigen – bei dem neben den jeweiligen Eigeninteressen v.a. das Gesamtinteresse des Konzerns zu berücksichtigen ist.



### 1.2. OECD-Richtlinien

Die OECD-Mitglieder haben als Reaktion auf die in den USA in den frühen 70er-Jahren eingeführten *Vorschriften betreffend der internationalen Gewinnabgrenzung bei der Festlegung von Verrechnungspreisen* im Jahre 1979 erstmals ‚Verrechnungspreis-Richtlinien‘ veröffentlicht. Im Juli 1995 hat dann der OECD-Rat eine Revision dieser Richtlinien freigegeben. Als wichtigstes Prinzip stellt die OECD fest:

**„Transferpreise sollten jenen Preisen entsprechen, die bei Transaktionen mit Drittunternehmen vereinbart würden.“**

Da jedoch entsprechende Vergleichswerte sehr oft fehlen, muss der Marktpreis über Umwege begründet werden, beispielsweise ausgehend von den Produktionskosten zuzüglich einer marktüblichen Marge („cost-plus-Verfahren“) oder ausgehend vom Wiederverkaufspreis abzüglich einer Marge („Sales-minus-Verfahren“). Die Praxis zeigt, dass es kaum möglich ist, für alle Parteien (die beiden betroffenen Unternehmen, und auch die Steuerbehörden) gleichsam akzeptable Preise festzulegen.

Im Anhang 4 der OECD-Richtlinien sind die Verrechnungspreisgrundsätze geregelt. Sie machen deutlich, dass die Mitglieder der Organisation gewillt sind, die internationalen Verrechnungspreise in den Griff zu bekommen. Aggressive Steuerprüfungen und wachsende Dokumentationspflichten sollen mithelfen, Ordnung in den nach wie vor bestehenden ‚Sumpf willkürlicher Verrechnungspreispolitik‘ zu bringen.

### 1.3. Veranlassung

Der vorliegende Bericht enthält – soweit sie nicht notwendigerweise erwähnt werden müssen - keine politischen, steuerlichen, rechtlichen oder sonstigen gesetzlichen Grundlagen. Thema ist die Umsetzung und Handhabung der verschiedenen Facetten von Verrechnungspreisfragen und der dazu erforderlichen Voraussetzungen in der Praxis. Langjährige praktische Erfahrungen in einem Schweizer Unternehmen mit 6 verbundenen Gesellschaften (zwei in der Schweiz, zwei in Deutschland eine in den USA sowie die Managementgesellschaft in der Schweiz) gaben den Anstoss für diesen Beitrag, untermauert durch die Tatsache, dass es nicht genügt, „vor Ort“ Bescheid zu wissen.

Vielmehr geht es bei grenzüberschreitenden Verrechnungen darum, die Balance zu finden zwischen den Interessen des Unternehmens und den Anforderungen der Gesetzgebungen aller drei Länder – wobei das ‚Zünglein an der Waage‘ der jeweilige Markt ist. Mit dem in den letzten Jahren permanent zunehmendem Konkurrenzdruck ist der Handlungsspielraum für Preisfestsetzungen immer kleiner geworden ist; dies umso mehr, als gleichzeitig ein Ansteigen der ‚Kontrollen von aussen‘ in immer kürzeren Abständen festzustellen ist. Eine konsequente und zielgerichtete ‚Politik der Preisfestlegung mit verbundenen Unternehmen‘ ist deshalb empfehlenswert.

## 2. Bedeutung der Produktkalkulation – unternehmens- und marktbezogen

### 2.1. Produktkalkulation in Verkäufermärkten (früher)

Zur Ermittlung des Preises eines Produktes wird eine Kalkulation erstellt. Das ist nicht einfach aus Tradition so, das ist notwendig, um einerseits unternehmensintern

## Interne Verrechnungspreise

---

Kostentransparenz zu erhalten, und andererseits den kalkulatorisch ermittelten Preis mit den Marktgegebenheiten generell, sowie insbesondere mit einem Konkurrenzprodukt vergleichen zu können. Zuerst werden die Kosten für die Herstellung des Produktes ermittelt; auf deren Basis erfolgt anschliessend die Ermittlung des Verkaufspreises, in der Regel mittels Zuschlagssätzen, welche aus der Kostenstruktur des Unternehmens abgeleitet werden. Es handelt sich in diesem Fall also um eine sogenannte Zuschlagskalkulation.

Den so ermittelten Verkaufspreis nennt man in der Praxis auch den ‚kalkulierten oder kalkulatorischen Verkaufspreis‘. Von nun an ist der Verkauf gefragt, der prüfen muss, ob der Preis des Produktes am Markt ‚ankommen wird‘, oder ob eine Überprüfung der Kalkulation notwendig ist. Um die Wichtigkeit der Kalkulation deutlich zu machen, gehen wir davon aus, dass der Markt den kalkulierten Preis nicht akzeptiert.

Die notwendigerweise fällige Preisreduktion muss grundsätzlich auf zwei Ebenen basieren: Erstens ist selbstverständlich der Markt preisbestimmend, und zweitens muss unternehmensintern eine Überprüfung der nach der Reduktion noch zur Verfügung stehenden finanziellen Mittel für die Produktion, das technische und administrative Handling sowie auch für den Vertrieb vorgenommen werden. Dabei können technische (z.B. durch Festlegung grösserer Masstoleranzen) oder fabrikationstechnische Veränderungen (z.B. durch die Wahl anderer Produktionsmittel) zu tieferen Produktionskosten führen. Zeigt die Analyse, dass eine Kostenkorrektur nicht realisierbar ist, entscheidet – je nach Organisationsform und Kompetenzregelung – die Geschäfts- oder die Verkaufsleitung über Absetzung oder Weiterverkauf des Produktes (z.B.) aus Imagegründen.

Kurzfristig kann für ein einzelnes Produkt eine Preisanpassung aus Markt- (oder Marketing-) Überlegungen auch dann sinnvoll sein, wenn nicht mehr alle Kosten gedeckt sind; auf lange Sicht ist jedoch eine weitergehende Analyse sinnvoll und meistens unumgänglich.

Wie bei jeder Unternehmensfunktion steht auch bezüglich der Kalkulation die Frage der Verantwortung zur Diskussion: Wer ist denn eigentlich für die Kalkulation eines Produktes zuständig (führt sie aus) und wer trägt die Verantwortung für den daraus abgeleiteten Verkaufspreis? Früher war dies einfach, da gab's den Kalkulator – integriert in die Arbeitsvorbereitung und ausgebildet in allen Fragen der Kostenermittlung und -Berechnung.

Der Kalkulator kannte zudem alle zur Verfügung stehenden Möglichkeiten der Fertigung, hatte oftmals Ideen für technische Verbesserungen - indem er die ihm zur Verfügung gestellten Zeichnungen aus der Sicht des Produktfertigers las. Kurz, der Kalkulator war in vielen Unternehmen ‚der Mann am Schlag‘! Was er berechnete stimmte, nun mussten die Mitarbeiter des betrieblichen Rechnungswesens oder der Verkaufsadministration noch die Zuschläge für die Gemeinkosten dazurechnen und fertig war der Preis.

**Definition: „Die Aufgabe der Kalkulation lautet, die Kosten möglichst (verursachungs-) gerecht auf die einzelnen Produkte zu verteilen, mit dem Ziel, durch ein transparent aufgebautes Kostengerüst eine Grundlage für die Preisgestaltung zu schaffen.“**

### 2.2. Produktkalkulation in Käufermärkten (heute)

Heute, im Zeitalter der IT-gesteuerten Unternehmensprozesse gelten andere Regeln. Produkte werden per Computer konstruiert, gezeichnet, geformt; es werden Fertigungsmethoden bestimmt, Fertigungspläne erstellt, Fertigungsgänge den betr. Maschinen zugeordnet...., der Schritt zur Berechnung des Preises ist dann nur noch Formsache. In vielen Fällen funktioniert diese Methode, in anderen weniger oder gar nicht. Der Controller hat immer dann in die Bresche zu springen, wenn betriebswirtschaftliche Probleme zu lösen sind – z.B. wenn Computerauswertungen zwar zu Ergebnissen führen, aber weder praktisch relevant noch bezahlbar sind.

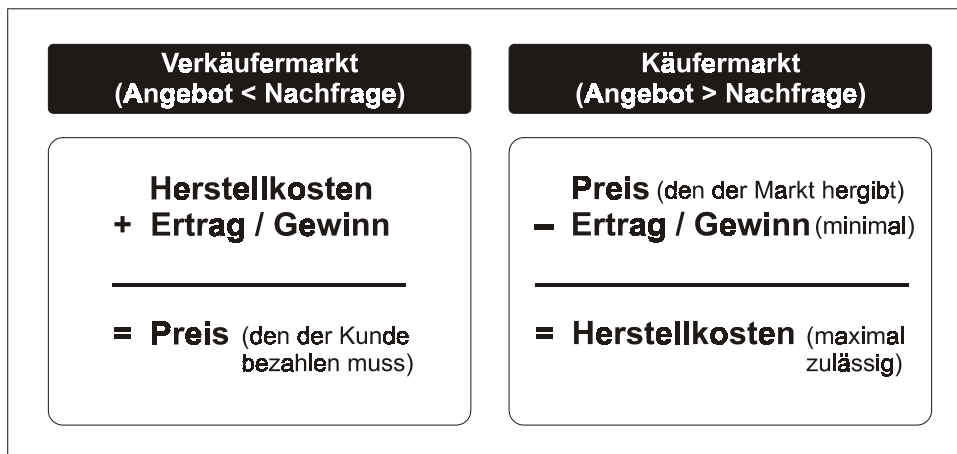
Daraus folgt, dass es auch heute in unserer hochtechnisierten Unternehmenswelt noch Mitarbeiter braucht, die im Normalfall elektronisch gesteuerte Funktionen mit gesundem Menschenverstand nachzuvollziehen in der Lage sind. Die Erfahrung der letzten Jahre hat gezeigt, dass es sinnvoll ist, wenn der Controller für die Transparenz der Kalkulation an sich und speziell auch für den ermittelten Preis verantwortlich zeichnet. Ob dieser Preis dann tatsächlich der Verkaufspreis sein wird, darüber haben, wie weiter oben geschildert, Geschäfts- oder Verkaufsleitung das letzte Wort.

Definition: „**Die Aufgabe der Kalkulation lautet, die Kosten eines Produktes dem Marktpreis anzupassen, mit dem Ziel, eine leistungsgerechte Abdeckung der Kosten für alle am Herstellungsprozess beteiligten Stellen zu ermöglichen, und darüber hinaus einen angemessenen Deckungsbeitrag zu realisieren.**“

### 2.3. Vom Verkäufermarkt zum Käufermarkt

Der Wechsel in der Kalkulationsmethodik hat nicht nur Vorteile gebracht. Zum einen ist die Verantwortlichkeit sehr oft nicht so klar geregelt wie dies in früheren Jahren aufgrund der mehrheitlich manuell und ‚im Kopf‘ basierten Vorgehensweise der Fall war. Durch die grösser gewordene Preisgestaltungsspanne besteht auch die Gefahr, beispielsweise aufgrund von ‚unerreichbaren‘ Konkurrenzpreisen, Preisanpassungen vorzunehmen, die letztlich zu einem veritablen Unternehmensrisiko führen können.

Es bietet sich somit an, das Thema Kalkulation nicht allzu sehr in den Hintergrund geraten zu lassen, sondern sich aktiv und verantwortungsvoll damit zu befassen. Und weil nun einmal mehr oder weniger alle ‚kostenträchtigen Fäden‘ beim Controller zusammenlaufen scheint es naheliegend, dass dieser auch die entsprechende Verantwortung tragen sollte.



### 3. Deckungsbeitragsrechnung und andere Rechnungsmodelle als Basis zur Bestimmung von internen Verrechnungspreisen

#### 3.1. Die ‚klassische‘ Deckungsbeitragsrechnung

Die im vorherigen Abschnitt beschriebene Art der Preisermittlung mittels Zuschlagskalkulation ist nach wie vor eine brauchbare Methode – für Verkaufspreise an Dritte, doch werden zu Vergleichszwecken selbstverständlich die Marktpreise von Konkurrenzprodukten herangezogen.

Bei internen Verrechnungspreisen stellen sich zusätzliche Fragen: Da steht nicht nur die Akzeptanz des Preises durch den Empfänger (interner Markt) zur Diskussion, es gilt auch abzuwägen, welche Anteile an der verbleibenden Marge die beiden Kontrahenten für sich in Anspruch nehmen *wollen* (interne Betrachtung), bzw. *dürfen* (externe Betrachtung, unter Berücksichtigung von Zollbestimmungen oder Steuervorschriften bei Lieferungen ins Ausland).

Hier bietet sich u.a. die Deckungsbeitragsrechnung in ihrer ursprünglichen Form an: Ermittelter Verkaufspreis  $\cdot$  Variable (Produkte-) Kosten = DB I. Je nach Organisationsform und spezieller Ansprüche können weitere Deckungsbeiträge ermittelt werden, um auch die fixen (strukturellen) Kosten entweder dem das Produkt verrechnenden oder dem das Produkt empfangenden Unternehmen zu belasten. Den internen Variationen sind praktisch keine Grenzen gesetzt – solange die gesetzlichen Bestimmungen eingehalten werden. Die Frage lautet somit nicht mehr: „Wer trägt welche Kosten, resp. bekommt welche Marge?“, sondern „In welchem Land dürfen wie viele Kosten belastet werden?“.

Mit Hilfe der DB-Rechnung kann man in vielen Fällen auch diesen spezifischen und heiklen Fragen gerecht werden. Trotzdem, Basis für die Preisermittlung bei diesem System bilden primär die Kosten.

#### 3.2. Target Pricing

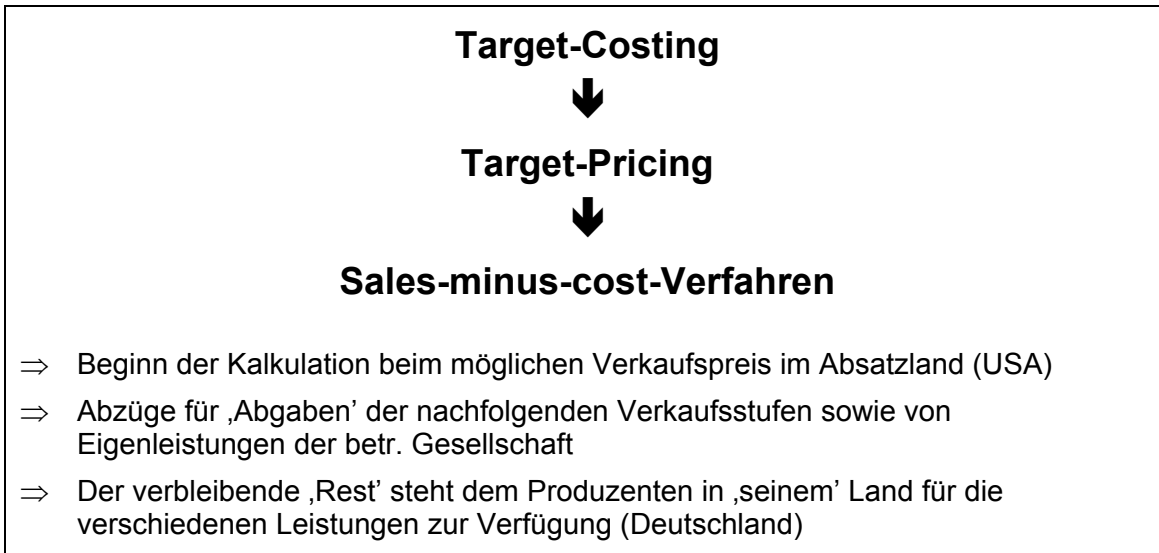
##### 3.2.1. Einleitung

Abgeleitet aus der Methode des ‚Target-Costing‘ bietet sich bei der Findung von internen Verrechnungspreisen ein ‚Target-Pricing‘ an - eigentlich nichts anderes als das in der Einführung erwähnte ‚Sales-minus-cost-Verfahren‘. Bei diesem Verfahren beginnt die Kalkulation beim im Absatzland möglichen Verkaufspreis. Nach allen ‚Abgaben‘ für die nachfolgenden Verkaufsstufen sowie den für die betr. Gesellschaft zu erbringenden Leistungen werden die entspr. Kosten vom Verkaufspreis abgezogen, der verbleibende ‚Rest‘ stellt dann die Summe dar, welche dem Produzenten im andern Land für seine Leistungen zur Verfügung steht. Meistens erfolgt dann zwischen den beiden Kontrahenten ein ‚Kneten und Feilschen‘ um den festzulegenden Verrechnungspreis sowie die Aufteilung der resultierenden Marge.

Eine wichtige Rolle spielt dabei auch die Währung: Soll z.B. der Verrechnungspreis eines deutschen Produzenten für den Abnehmer in den USA in Euro oder US\$ festgelegt werden? Und wie ist der Währungskurs zu bestimmen, gibt es Absprachen über einen längeren Zeitraum oder ist der Tageskurs entscheidend? Wer trägt das Währungsrisiko? Fragen über Fragen, die in Kapitel 5 noch eingehend behandelt werden.

Methodik:

> am Beispiel einer Beziehung zwischen einer deutschen Gesellschaft (Produzent) und einer US-Gesellschaft (Verkaufsgesellschaft)



**3.2.2. Praktische Anwendung**

In der Praxis ist in dieser Phase speziell der Controller gefragt. Er übernimmt einerseits die Rolle des Beraters beider Parteien, andererseits muss er mit den notwendigen Kompetenzen ausgestattet sein, um letztlich eine Entscheidung herbeizuführen. Ein authentisches Beispiel für einen internen Verrechnungspreis einer deutschen an eine amerikanische Gesellschaft innerhalb des eingangs erwähnten Unternehmens:

1	Sellingprice	US\$	660.00
2	Dealerprice	US\$	550.00
3	Distributorprice	US\$	440.00
4	Import Duty	US\$	40.00
5	Discounts (5%)	US\$	22.00
6	Net Sellingprice	US\$	378.00
7	Productioncosts from Germa Company (ICP)	US\$	-215.00
8	Gross Margin	US\$	163.00
9	Aufteilung der Marge:		
	German Company	US\$	75.00
	US-Company	US\$	88.00
<b>Intercompanyprice from Germany to the US</b>		<b>US\$</b>	<b>290.00</b>



### Legende:

- ⇒ Bei diesem Beispiel handelt es sich um eine mehrstufige Preiskalkulation, nach dem Prinzip des ‚Sales-minus-Cost-Verfahrens‘.
- ⇒ Als Verrechnungs-Währung (und damit auch für entsprechende Kalkulationen massgebend) kommt generell der US\$ zur Anwendung.
- ⇒ Die Aufteilung der Marge steht nicht in Relation zu einer der obigen Grössen, sondern ist das Resultat zäher Verhandlungen zwischen den beiden Geschäftsführern mit dem Konzern-Controller als ‚Berater‘.
- ⇒ In dieser Kalkulation nicht sichtbar ist die Abgabe einer Lizenzgebühr an die Management-Gesellschaft, die für die Entwicklung und Konstruktion sämtlicher Produkte des Bereichs zuständig war. Nähere Ausführungen zum Thema ‚Lizenzen‘ weiter hinten in diesem Bericht.

## 4. Der Markt bestimmt den Preis – Auswirkungen auf die Verrechnungspreise

### 4.1. Der Kunde ist König

Der Kunde ist König! Der Kunde hat immer recht! Der Kunde ist unser Arbeitgeber! Diese und andere Formulierungen und Slogans machen deutlich, dass wir als Verkäufer uns (fast) bedingungslos an die Forderungen des Marktes zu halten haben, wenn wir überleben wollen. Zumindest regelt bekanntlich die Nachfrage (= der Markt) den Preis (= in Geld berechnete Leistung des Verkäufers). Dass diese Regel Auswirkungen auch auf die internen Verrechnungspreise hat, versteht sich damit von selbst. In der obigen Preiskalkulation hätte der amerikanische Markt einen höheren Stückpreis als US\$ 660 nicht goutiert, das Produkt wäre somit für einen der wichtigsten Märkte mit grösster Wahrscheinlichkeit ‚gestorben‘.

### 4.2. Was tun, wenn der Marktpreis die Kosten nicht deckt

Die Ermittlung von Verrechnungspreisen ist eine sensible, nur schmalen Verhandlungsspielraum zulassende Angelegenheit, die von den Verantwortlichen viel Geschick und Flexibilität verlangt. Es ist zwar richtig, dass der Markt den Preis bestimmt, doch sollte sichergestellt sein, dass dieser Preis *für alle Beteiligten* im Verbund die für die operative Tätigkeit erforderliche Marge beinhaltet. ‚Auswirkungen auf die Verrechnungspreise‘ darf nicht gleichbedeutend sein mit ‚Anpassungen nach unten gutheissen um jeden Preis‘.

Was aber, wenn der (zu tiefe) Marktpreis die vernünftige, gewinnbringende Herstellung eines Produktes gar nicht mehr zulässt? - Dann empfiehlt sich eine eingehende Analyse, bei der neben den üblichen Fragestellungen betreffend die ‚internen Verbesserungsmöglichkeiten und -massnahmen‘ auch die Frage des ‚Make or buy‘ zur Sprache kommen muss. Immer vorausgesetzt, dass für das betreffende Produkt überhaupt ein Marktpotential besteht.

Wenn die verkaufende Gesellschaft aufgrund marktbedingter Umstände in die Verlustzone gerät, erhält die Angelegenheit zusätzliche (steuer-)politische Bedeutung, denn:

Gemäss BMF-Schreiben über die Verwaltungsgrundsätze für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung bei international verbundenen Unternehmen sind Kosten- und Erlösminderungen die dadurch entstehen, dass ein Vertriebsunternehmen durch Kampfpreise oder andere Mittel seinen Marktanteil wesentlich erhöhen oder verteidigen will, grundsätzlich vom Hersteller zu tragen.

So weit so gut. Gemäss BMF (Bundesministerium für Finanzen) gilt diese Regel für Deutschland. Spielt aber diese Situation beispielsweise zwischen Deutschland und USA ist es leicht sich vorzustellen, dass eine entsprechende Transaktion die Juristen unter den Steuerfachleuten beider Länder intensiv beschäftigen würde.

### **5. Währungsprobleme bei unternehmensinternen Auslandverbindungen**

Die Währung spielt bei der unternehmensinternen Leistungs- und Produktverrechnung an verbundene Gesellschaften im Ausland eine enorm wichtige Rolle. Schon die Frage der Verrechnungswährung: Welche soll es sein? Wird ein allfälliger Währungsgewinn beim Leistungserbringer oder beim Leistungsempfänger verbucht? Dann die Haftungsfrage: Wer der beiden Kontrahenten soll das Währungsrisiko tragen? Oder kann dies allenfalls die Managementgesellschaft für alle operativ tätigen Gesellschaften im Bereich ‚zentral‘ übernehmen? Bei der Beantwortung dieser Fragen bekommt auch das Steuerproblem eine Bedeutung: Welche Steuerbehörde will schon auf Währungsgewinne in Millionenhöhe verzichten?

Es bietet sich an, die Währungsproblematik schriftlich zu regeln, wobei die gesetzlichen Ansprüche der beiden beteiligten Länder unbedingt in die Überlegungen mit einzubeziehen sind.

Vor Erarbeitung einer Währungsregelung ist Folgendes zu beachten, bzw. abzuklären:

- ⇒ Es muss festgelegt werden, in welcher der beiden zur Auswahl stehenden Währungen und zu welchem Kurs verrechnet werden soll.
- ⇒ Ausserdem ist abzumachen, ob und in welcher Situation der festgelegte Kurs ‚angepasst‘ wird (werden kann, muss).
- ⇒ Es ist zu bestimmen, welcher der beiden Kontrahenten das Währungsrisiko trägt (kann unter Umständen zu einem späteren Zeitpunkt zu Steuerproblemen führen – je nach Abweichung zum vereinbarten Kurs auf der einen oder anderen Seite).
- ⇒ Falls das Risiko ‚geteilt‘ wird (sehr oft die vernünftigste Regel), ist eine Bandbreite festzulegen, innerhalb welcher der Kurs für beide Kontrahenten ohne finanzielle Auswirkungen bleibt.
- ⇒ Ferner ist zu vereinbaren, wie eine Über- oder Unterschreitung dieser Bandbreite gehandhabt werden soll.
- ⇒ Falls die Management-Gesellschaft das Währungsrisiko trägt, und diese Gesellschaft in einem dritten Land liegt, ist auch hier die gesetzliche Grundlage zu berücksichtigen.

# 6. Management-Fees – Nachweis der Leistungserbringung

## 6.1. Einleitung

Neben der Verrechnung von Produktionsleistungen genießt die Verrechnung der sogenannten Management-Fees eine Sonderstellung. Der Grund dafür ist einfach: Produktionsleistungen lassen sich relativ genau messen, hingegen stehen Leistungen des Managements und anderer (Stabs-)Dienste oftmals im ‚luftleeren Raum‘ – einmal für den Leistungsempfänger, der sich die Frage stellt, ob er denn überhaupt einen Nutzen zieht von der ihm verrechneten Leistung. Dann aber auch für externe Betrachter, wie z.B. den Betriebsprüfer, für den der Nachweis der Leistungserbringung im Vordergrund steht.

Die Verrechnung von Management-Fees (auch Service-Fees genannt) bedarf unbedingt einer schriftlichen Vereinbarung zwischen den betr. Parteien. Darüber hinaus muss sichergestellt sein, dass diese auch externen Prüfungen (Wirtschaftsprüfer, Steuerprüfer) standhält.

## 6.2. Management-Fee-Konzept

### 6.2.1. Grundsatzüberlegungen

Folgende Punkte sind für die Erarbeitung eines Management-Fee-Konzeptes unbedingt zu berücksichtigen:

- ⇒ Zuerst muss eine Absichtserklärung seitens des Managements gegenüber den Geschäftsführern der Gesellschaften des Bereichs erfolgen. Die Erfahrung zeigt, dass es der Sache mehr dient, wenn die Erklärung nicht einseitig festgelegt, sondern gemeinsam diskutiert und deren Inhalt gemeinsam formuliert wird. Diese Absichtserklärung (Präambel) bildet gleichzeitig die Grundlage für das Konzept.
- ⇒ Wenn der Grundsatz gefällt und von allen Parteien akzeptiert ist, muss ein Dienstleistungsvertrag (s. Abschnitt 6.2.3) erarbeitet werden. Dieser regelt alle rechtlich relevanten Details, unter Berücksichtigung der in den betreffenden Ländern gültigen Vorschriften und Richtlinien. Wesentliche Inhalte dieses Vertrages sind:
  - ⇒ Vertragsumfang „Wer darf wem welche Leistungen verrechnen“
  - ⇒ Abgrenzung der Managementleistungen in:
    - nicht verrechenbare Shareholder-Leistungen,
    - direkt verrechenbare Leistungen (z.B. im Konzept nicht speziell aufgeführte Projektleistungen), und
    - verrechenbare Serviceleistungen
  - ⇒ Bestimmung der Personen, welche ihre Leistungen verrechnen dürfen
  - ⇒ Die verrechenbaren Serviceleistungen der einzelnen Mitarbeiter sind in einer detaillierten Leistungsbeschreibung aufzulisten; zusätzlich sind Aussagen über den Nutzen der Leistung, die Nutzniesser sowie eine Abgrenzung der Anteile nach den weiter oben aufgeführten Kriterien erforderlich
  - ⇒ Festlegen der Basen, auf welchen die Management-Fees berechnet werden sollen
  - ⇒ Auflistung weiterer Vertragspunkte, soweit sie im Sinne der Abmachungen zwischen den Parteien festgeschrieben werden sollen, resp. den gesetzlichen Anforderungen entsprechen müssen

Der Vertrag sollte durch einen Rechtsberater (inhouse oder extern) erstellt (oder zumindest durch ihn unterstützt), sowie von einem Wirtschafts- und/oder Steuerexperten nachgeprüft werden.

### 6.2.2. Zielsetzungen

Mit der Verrechnung von Management-Fees sind folgende Ziele zu verbinden:

- ⇒ Erhöhung der Kostentransparenz  
Kosten des Managements und der ‚Stäbe und Dienstleistungsstellen‘ sind oft nicht so transparent gegliedert wie z.B. die Produktionskosten. Zur Erarbeitung eines Management-Fee-Konzeptes bietet sich eine gute Gelegenheit ‚Kostenklarheit für die oberen Etagen‘ zu erlangen.
- ⇒ Vergütung der erbrachten Leistungen  
In vielen Unternehmen werden die für verbundene (Tochter-)Gesellschaften erbrachten Leistungen nur vage oder gar nicht festgehalten – und damit (wenn überhaupt) auch nicht richtig weiterverrechnet. Ein klares Konzept ermöglicht eine klare Weiterverrechnung.
- ⇒ Einfaches, praktikables System  
Das Verrechnungssystem soll möglichst einfach, bei allfälligen externen Prüfungen gut nachvollziehbar, konzipiert sein.
- ⇒ Steuerliche Durchsetzbarkeit  
Vielleicht das wichtigste Ziel überhaupt ist die Frage der Durchsetzbarkeit bei den Steuerbehörden, und zwar bei den eigenen, aber auch bei denjenigen im Land des Leistungsempfängers. Wesentliche Fragen von Steuerprüfern in Bezug auf die Verrechnung von Management-Fees sind
  - a) Benötigt die empfangende Gesellschaft die verrechneten Leistungen?
  - b) Bringen sie der Gesellschaft einen Nutzen?
  - c) Können die Leistungsnachweise der Management-Gesellschaft erbracht werden?Um diese Fragen beantworten zu können ist von den beteiligten Personen in der Managementgesellschaft von Zeit zu Zeit (für sich selber und für die Leistungsempfänger) zu überprüfen, ob ihre Leistungen dem Inhalt laut Vertrag entsprechen.  
Daraus folgt: „Alles was ich als Leistungserbringer schriftlich festhalte und kommentiere, kommt mir bei einer Betriebsprüfung entgegen“.

### 6.2.3. Dienstleistungsvertrag

Im wesentlichen sollte ein Dienstleistungsvertrag folgende Punkte beinhalten:

- ⇒ Vertragsgegenstand  
Hier geht es um die generelle Verpflichtung der Managementgesellschaft gegenüber einer verbundenen Gesellschaft, nachgefragte Dienstleistungen zur Unterstützung zu erbringen.
- ⇒ Rechte und Pflichten der Managementgesellschaft  
Auflistung aller rechtlichen und sozialen Bedingungen seitens der Managementgesellschaft gegenüber einer verbundenen Gesellschaft im Rahmen des Vertragsinhalts.
- ⇒ Entgelt für erbrachte Leistungen

## Interne Verrechnungspreise

---

Beidseitige Verpflichtung der im Zusammenhang mit den Vertragsinhalten Transferpreisregeln, soweit möglich und sinnvoll gemäss OECD-Vorschriften. Ebenfalls unter diesem Titel sind allfällige Ausnahmeregelungen, z.B. für direkt zu verrechnende Projektarbeiten, aufzuführen.

- ⇒ Weiter Vertragspunkte sind:
- Art der Bezahlung,
  - Steuerfragen,
  - Modifizierungsintervalle, bzw. -fristen,
  - Schlichtung von Streitigkeiten,
  - Beginn, Dauer und Beendigung des Vertrages

### 6.2.4. Formen der Verrechnung

Zum besseren Verständnis der Definition ‚Management-Fees‘ sind hier die vier wesentlichen Formen der Verrechnung an verbundene Gesellschaften aufgeführt:

- ⇒ Technische Dienstleistungen                      Verrechnung mittels Produktlizenzen  
⇒ Marketingleistungen                                Verrechnung mittels Markenlizenzen  
⇒ Produktbezogene Dienstleistungen            Verrechnung über den Produktpreis  
⇒ Verwaltungsbezogene Leistungen              Verrechnung mittels Management-Fees  
Dazu gehören (Auswahl) Geschäftsführung, Controlling, Personal, Marketing, Produktionsplanung, Verkaufsförderung, Informatik, Strategieentwicklung

Nicht alle Management- und Serviceleistungen der verrechnungsberechtigten Personen können gleich verrechnet werden. Es wird deshalb unterschieden nach:

- ⇒ Aktionärskosten (Shareholder costs)  
Dienstleistungen zum Vorteil der Aktionäre / Anteilseigner; Kosten in Bezug auf die rechtliche Struktur der Managementgesellschaft, sowie Kosten in Bezug auf Berichterstattung der Managementgesellschaft.
- ⇒ Lokale Kosten  
Ausschliesslich standortbezogene Kosten
- ⇒ Direkte Kosten  
Dienstleistungen zum Vorteil von bestimmten Gruppengesellschaften (Projekte)
- ⇒ Management- (oder Service-)Fees  
Dienstleistungen zum Vorteil aller oder einiger Gruppengesellschaften

### 6.2.5. Leistungsbeschreibungen der verrechnungsberechtigten Personen

Für die Unternehmensführung, für sich selber, für die Leistungsempfänger, aber auch für allfällige Prüfungen durch externe Stellen (v.a. Steuerbehörden) sind die Leistungen der verrechnungsberechtigten Personen in einem Leistungskatalog festzuhalten.

Wesentliche Inhalte sind die a) Anteile ‚nicht verrechenbare‘ und ‚verrechenbare‘ Leistungen, b) die Details (soweit möglich und sinnvoll) der verrechenbaren Leistungen, und c) der Nutzen dieser Leistungen.

Es empfiehlt sich, diese Leistungskataloge zusammen mit einem internen (nicht direkt in die betr. Aufgaben involvierten) oder mit einem externen Berater zu erstellen.

### 6.2.6. Berechnung der Verrechnungsbeträge

Um die Kosten der erbrachten Leistungen verursachungs- und empfängergerecht verrechnen zu können, werden sog. Verrechnungsbasen festgelegt. Je nach Art der Leistung kann diese bezogen werden auf: Mitarbeiterzahl, Umsatz, Produktionskosten, Investiertes Kapital, Lohnkosten usw.

Da im Regelfall die verbundenen Gesellschaften unterschiedlich gross sind, und auch unterschiedliche Organisationsstrukturen aufweisen sind für die Aufteilung der zu verrechnenden Kosten sog. Verrechnungsschlüssel zu definieren. Diese berücksichtigen die angesprochenen Unterschiede, so dass eine ausgewogene Kostenverteilung möglich ist.

Ein Beispiel: Mitarbeiter Muster (Marketingleiter des Konzerns, angestellt in der Managementgesellschaft) bezieht die Verrechnung seiner Leistungen (= verrechenbare Kosten von CHF 300'000) zu je einem Drittel auf die Basen *Mitarbeiterzahl*, *Umsatz* und *Investiertes Kapital*. Die Gesellschaft XY beschäftigt a) 36% aller Konzernmitarbeiter, erzielt b) 45% des Konzernumsatzes, der Anteil am Investierten Kapital beträgt c) 29%. Aufgrund dieser Anteile verrechnet Herr Muster dieser Gesellschaft somit gesamthaft CHF 110'000. Die restlichen CHF 190'000 verteilen sich, nach gleichem Berechnungsmuster, auf die übrigen Gesellschaften des Konzerns

Arbeiten verschiedene Mitarbeiter in einer ‚zu verrechnenden‘ Kostenstelle oder Abteilung, ist es auch möglich, die entspr. Leistungen zu kumulieren und den Gesamtbetrag zur Berechnung des Verrechnungsbetrages zu ermitteln.

### 6.2.7. Fünf Schritte zur praktischen Verrechnung

1. Definition der Leistungseinheiten, bzw. Kostenstellen
2. Zuordnung der Kosten (Budgets) auf die Leistungseinheiten
3. Zusammenstellung der ausgewählten Verrechnungsbasen
4. Ausscheidung der direkt verrechenbaren Kosten und der Shareholder costs
5. Berechnung der Verrechnungsbeträge

## 6.3. Massnahmenplan zur Einführung eines Management-Fee-Konzeptes

1. Festlegung (Überprüfung) der Management-Organisation
2. Ermittlung der Gesellschaften, welche Dienstleistungen empfangen
3. Ermittlung der Abteilungen (Kostenstellen), welche Leistungen im Sinne der Management-Fees erbringen
4. Identifizierung von Leistungen, die direkt fakturiert werden können (z.B. Rechtsdienst, Projektarbeiten oder – Finanzierungen, Kosten für Werbematerial usw.)
5. Analyse der Kosten, die nicht direkt zugeordnet werden können, jedoch umlagefähig sind
6. Erstellung der Leistungsbeschreibungen für die ‚berechtigten‘ Kostenstellen, resp. deren Mitarbeiter
7. Darstellen des Nutzens (Vorteils) für die betroffenen Gesellschaften
8. Diskussion und Ermittlung der Shareholder activities (Shareholder costs)

9. Diskussion und Ermittlung der Umlageschlüssel (Beispiele: Umsatz, Aktiven, Anlagevermögen, investiertes Kapital, Produktionsstunden, Personal usw.)
10. Zeiterfassung der ‚berechtigten‘ Personen über einen repräsentativen Zeitraum zur Unterstützung der gewählten (zu wählenden) Schlüssel
11. Diskussion und Festlegung allfällige Mark-up's (Gewinnzuschläge)
12. Probe-Berechnung der zu verrechnenden Management-Fees (‚Budget‘). Wichtig dabei ist die Frage, ob das Ergebnis in den beteiligten Ländern steuerlich durchsetzbar ist. Je nach Ergebnis, sind die gewählten Schlüssel und die festgelegten Sätze nochmals zu überarbeiten (anzupassen)
13. Erarbeitung der vertraglichen Unterlagen (Management-Fee-Vertrag)
14. Erstellen eines Einführungsplanes
15. Unterhalt des Systems

Es empfiehlt sich, ganz zu Beginn, spätestens jedoch nach Punkt 5 dieses Massnahmenplanes, ein Kick-off-Meeting mit den betroffenen Personen (Leistungs-Erbringer *und* –Empfänger) durchzuführen, damit die Weichen für ein erfolgreiches Konzept von Anfang an richtig gestellt werdend.

## 7. Lizenzierung von Produkten – auf Basis Produktionskosten oder Umsatz?

### 7.1. Einleitung

Ein weiterer Teil der internen Verrechnungspraxis ist die Lizenzierung von Produkten. Dabei stellen sich verschiedene Fragen: Wer darf überhaupt Lizenzen verrechnen? Wie lauten die gesetzlichen Grundlagen? Auf welcher Basis wird lizenziert? Wieviel darf die Lizenzgebühr betragen? Analog dem Beispiel der Management-Fees-Verrechnung ist auch für die Lizenzierung eine vertragliche Regelung zu treffen.

Die Lizenzierung von Produkten hat (bei der Verrechnung ins Ausland) nach international gültigem Recht zu erfolgen. Demnach darf eine Unternehmung nicht nach eigenen willkürlich ausgewählten Gesichtspunkten Lizenzgebühren verrechnen. Um im voraus keine Fehler zu machen empfiehlt es sich, einen Lizenzvertrag in Zusammenarbeit mit einer entspr. spezialisierten Beratungsgesellschaft zu erarbeiten.

### 7.2. Lizenzierung der Produktionsleistung

Grundsätzlich ist festzuhalten, welche Leistungen lizenziert werden können, und auf welche Basis die Verrechnung erfolgen soll. Die Praxis kennt mehrere Formen; die meist genannte ist die Umsatz- oder Verkaufslizenz; dabei muss die verkaufende Gesellschaft für die zu lizenzierenden Produkte gemäss erzieltm Verkaufserlös die vereinbarten Gebühren entrichten.

Eine andere Form ist die sog. ‚kombinierte Herstell- und Vertriebslizenz‘, die als praktisches Beispiel an dieser Stelle weiter beschrieben wird. Wie weiter oben schon erwähnt, ist die Managementgesellschaft für die Entwicklung sämtlicher Produkte des Bereichs zuständig; somit ist sie berechtigt, mit den Gesellschaften Lizenzverträge abzuschliessen.

An Stelle eines Lizenzvertrages kann auch ein sogenannter Liefervertrag abgeschlossen werden. Dieser beinhaltet neben den Lieferbedingungen (Beschreibung

der logistischen Abläufe, Abnahme- und Lieferverpflichtungen, Zahlungsbedingungen usw.) auch die Regelung der Lizenzfrage.

Mit der Vergabe der Lizenz wird dem Lizenznehmer das Recht gewährt, das lizenzierte Produkt zu produzieren und in Umlauf zu setzen. Die Lizenzsätze basieren auf den Herstellkosten beim Lizenznehmer, erhöht durch einen Gewinnzuschlag. Wichtig dabei ist ein vergleichbares Kalkulationsschema bei den lizenzpflichtigen Gesellschaften um zu verhindern, dass unterschiedliche Bewertungen in die Rechnung gelangen.

### 7.3. Lizenzierung der Marke

Die Lizenzierung der Produktionsleistung ist nur eine von verschiedenen Möglichkeiten, zwischen verbundenen Unternehmen Lizenzen zu verrechnen. Eine andere, sehr oft zur Anwendung kommende Lizenzform ist die sog. Markenlizenzierung. Hier wird die Berechtigung der Verwendung von Marken eines Unternehmens durch ein anderes Unternehmen im Zusammenhang mit der Vermarktung von entsprechenden Produkten legalisiert und lizenziert. Eine Lizenzierungsform, welche bei Geschäftstätigkeiten mit Dritten mehr oder weniger Standard ist.

### 7.4. Garantie

Ein weiterer, wichtiger Punkt betrifft die Garantie. Bei Lieferungen innerhalb von verbundenen Gesellschaften wird die Frage der Garantie gerne ‚vergessen‘ oder zumindest vernachlässigt. Die Praxis zeigt, dass bei Garantiefällen oft schriftliche Vereinbarungen fehlen, was bei Betriebsprüfungen negativ beurteilt werden kann. Liegen jedoch entsprechende Unterlagen vor, fällt die Argumentation bei Eintreten von Garantiefällen wesentlich leichter. Es bietet sich an, eine entspr. Ergänzung im Anhang des Lizenzvertrages aufzuführen.

## 8. Probleme der Gewinnverschiebung aus steuerlicher Sicht

Wie an verschiedenen Stellen in diesem Bericht erwähnt, haben bei der Verrechnung interner Leistungen die Steuergesetzgebungen der betroffenen Länder entscheidende und damit wegweisende Bedeutung. Bei Steuerprüfungen stellt sich neben den üblichen Fragen betr. der Bestandesbewertung insbesondere die Frage der Beweislage bei internen Verrechnungen. Dass dabei immer wieder von verdeckten Gewinnverschiebungen die Rede ist versteht sich von selbst. Dies ist v.a. dann der Fall, wenn die Länder der beteiligten Gesellschaften grosse Unterschiede bei den Steuersätzen aufweisen. Es bietet sich ja geradezu an, in einem Hochsteuerland weniger Gewinn auszuweisen, umgekehrt ist es doch verlockend in einem Land mit tiefen Gewinnsteuern höhere Gewinne auszuweisen.

Die Steuerbehörden wissen sich selbstverständlich zu helfen, und es kommt nicht selten vor, dass (zum Teil namhafte Unternehmen) nach einer Betriebsprüfung im ‚benachteiligten Land‘ Steuern nachzahlen müssen.

Unter dem Strich lohnt sich ein ‚virtuoses Optimieren‘ der Kostenverteilung nicht, denn erstens bemerkt es der Fiskus in den meisten Fällen, und zweitens schadet es dem Image des ‚ertappten‘ Unternehmens.



### 9. Schlussbemerkungen

Nachdem ich mich viele Jahre mit den Problemen der internen Verrechnungspraxis befasst habe komme ich zum Schluss, dass vernünftigerweise jede Unternehmensgruppe, welche Gesellschaften im Ausland integriert, für die Verantwortlichen aller beteiligten Organisations-Einheiten ein Gesamtkonzept erstellen sollte. Dieses muss alle in Frage kommenden Belange der internen Verrechnung, wie hier in diesem Bericht - zum Teil nur angedeutet, zum Teil etwas ausführlicher beschrieben – berücksichtigen.

#### Die wesentlichen Schritte zur Erstellung einer Regelung der Internen Verrechnungspreise:

- Diskussion und Grundsatzentscheid
- Vergleiche der gesetzlichen Bestimmungen in den fraglichen Ländern
- Erarbeiten der generellen Richtlinien (Strategie)
- Anpassung der internen Rechnungswesensysteme, soweit dies nicht schon der Fall ist
- Abstimmung der Methodik
- Erstellung der relevanten Teilverträge (Produkteverrechnung, Management Fees, Lizenzierung, Währung, Garantie, Patente usw.)

#### Hürden

Wie bei Einführung jedes neuen Systems ist auch bei der Erarbeitung eines solchen Konzeptes mit unliebsamen Überraschungen zu rechnen. Eine Auswahl möglicher Hindernisse:

- Zu wenig Transparenz des zur Verfügung stehenden Zahlenmaterials
- Weit auseinanderliegende (bisherige) Verrechnungspreise
- Bestehende Vereinbarungen zwischen den Gesellschaften
- Fehlende Akzeptanz bei Verantwortlichen einzelner Gesellschaften
- (zu) unterschiedliche Unternehmenskulturen
- Negativerfahrungen aus Steuerprüfungen

Achten Sie von Beginn an darauf, dass Sie die einzelnen Regeln nie allein, sondern immer mit den jeweils *Betroffenen* erarbeiten. Dann ist Ihnen die Akzeptanz der *gemeinsamen* Lösung sicher!

Mit einem schriftlichen Gesamtkonzept kann auch verhindert werden, dass als Folge nicht schriftlich geregelter Abmachungen von den Gesetzgebern Korrekturen verlangt werden, die meistens nicht zum Vorteil des Unternehmens ausfallen.

Noch etwas zur Sprachregelung: Falls an einzelnen Stellen dieses Textes lediglich die männliche Sprachform benutzt wird, sind stets die Vertreterinnen und Vertreter beider Geschlechter gemeint. Aus Gründen der Übersichtlichkeit wurde auf die parallele Nennung der weiblichen und männlichen Form verzichtet. Der Autor bittet um Verständnis, danke.