

Die Spartenrechnung in der Verrechnungspreispraxis

Wohin mit den Gemeinkosten?

Sven Kiesow *

Die transaktionsbezogene Nettomargenmethode ist in der Verrechnungspreispraxis sehr verbreitet und wird mittlerweile von der deutschen Finanzverwaltung – wenn auch nur unter Einschränkungen – anerkannt. Kennzeichnend für diese Verrechnungspreismethode ist der Verwendung von Nettoenditekennzahlen vergleichbarer Unternehmen. Oftmals unterhält das Unternehmen mehrere Geschäftsbereiche. Dann sind die auf die einzelnen Geschäftsbereiche entfallenden Einnahmen und die diesen zuzurechnenden Betriebsausgaben mittels einer Spartenrechnung gesondert zuzuordnen. Problematisch ist dabei vor allem die Verrechnung von Gemeinkosten. Diese Kosten dominieren mittlerweile die Kostenstruktur der Unternehmen und stellen oft mehr als 50 % der Gesamtkosten dar. Umso bedeutsamer ist deren verursachungsgerechte Zuordnung auf die einzelnen Geschäftsbereiche, insbesondere dann, wenn der Nachweis einer funktions- und risikogerechten (Mindest-)Nettorendite für Routinetätigkeiten gelingen soll.

Eine Kurzfassung finden Sie in IWB 21/2012 S. 769.

I. Überblick

1. Dokumentationspflicht von Verrechnungspreisen

Seit 2003 besteht für Unternehmen, die mit nahestehenden Personen im Ausland Geschäftsbeziehungen unterhalten, gem. § 90 Abs. 3 AO eine gesetzliche Verpflichtung zur Dokumentation von Verrechnungspreisen. Art, Inhalt und Umfang der dabei zu erstellenden Verrechnungspreisdokumentation werden zusätzlich durch die Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung (GAufzV) bestimmt.

Dokumentationspflicht von Verrechnungspreissachverhalten

Zudem hat die deutsche Finanzverwaltung ihrerseits durch das BMF-Schreiben vom 12. 4. 2005 (die sog. Verwaltungsgrundsätze-Verfahren - VerwGr-Verfahren - IV B 4 - S 1341 - 1/05 NWB VAA-AB-52369) den Umfang der Dokumentationspflicht konkretisiert. Dieses Verwaltungsschreiben bindet zwar nur die deutschen Finanzbehörden, hat aber in der Verrechnungspreispraxis erhebliches Gewicht (vgl. Seer, IWB 10/2012 S. 350).

Umfang der Dokumentation richtet sich nach den VerwGr-Verfahren

Grundsätzlich soll der Verrechnungspreis für eine konzerninterne Geschäftsbeziehung vorrangig nach der Preisvergleichsmethode, der Wiederverkaufspreismethode oder der Kostenaufschlagsmethode (den sog. Standardmethoden) bestimmt werden (§ 1 Abs. 3 Satz 1 AStG).

Anwendungsvorrang der Standardmethoden

Mitunter lassen sich die Standardmethoden jedoch nicht bzw. nicht verlässlich anwenden, z. B. wenn aufgrund von nicht vorhandenem bzw. unzureichendem Datenmaterial keine Fremdvergleichsdaten ermittelbar sind bzw. diese zu unvernünftigen Ergebnissen führen (vgl. Kraft in: Kraft,

* Sven Kiesow, M.I.Tax, Steuerberater, Fachberater für Internationales Steuerrecht, Dipl.-Finanzwirt, ist bei ETL SteuerRecht in Neubrandenburg als Berater in Fachfragen für Steuerberater tätig. Der Autor dankt Herrn Dipl.-Finanzwirt Jean Zollatz, Rechtsanwalt und Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht (Eisenbeis Neubrandenburg) für wertvolle Hinweise.

ASTG, 2009, § 1, Rn. 238). Die deutsche Finanzverwaltung gestattet in solchen Fällen – allerdings nur unter bestimmten Voraussetzungen – auch die Verwendung gewinnorientierter Verrechnungsmethoden, darunter die transaktionsbezogene Nettomargenmethode (TNMM).

Bei der TNMM werden (Netto-)Renditekennzahlen vergleichbarer Unternehmen (Nettomargen, Kostenaufschläge, Gewinndaten bezogen auf das eingesetzte Kapital, auf die eingesetzten Wirtschaftsgüter, auf die operativen Kosten, auf den Umsatz usw.) für die jeweilige Transaktion bzw. für eine Gruppe zusammengefasster Transaktionen verwendet (vgl. VerwGr-Verfahren, Tz. 3.4.10.3. Buchst. b). Sie ist in ihrer Anwendung in der Praxis sehr verbreitet. So wird in drei Vierteln aller EU-Fälle eine Anwendung dieser Verrechnungsmethode für wahrscheinlich gehalten (vgl. Vögele/Raab in: Vögele/Borstell/Engler, Verrechnungspreise, 3. Aufl. 2011, S. 325, Fn. 242 m. w. N.).

Alternativer Einsatz der TNMM

Die Finanzverwaltung erlaubt die Anwendung der TNMM indes nur unter folgenden Voraussetzungen (vgl. VerwGr-Verfahren, Tz. 3.4.10.3. Buchst. b):

Drei Voraussetzungen des BMF für die TNMM

- Die Standardmethoden sind nicht bzw. nicht verlässlich anwendbar.
- Das Unternehmen übt lediglich Routinefunktionen aus und wickelt eine Art von zusammenfassbaren Geschäftsvorfällen ab, die einen Fremdvergleich ermöglichen.
- Es liegen (zumindest eingeschränkt vergleichbare) Fremdvergleichsdaten vor.

Der Nachweis (eingeschränkt) vergleichbarer Fremdvergleichsdaten erfolgt in praxi in erster Linie durch Einsatz von Datenbankenstudien (vgl. Vögele/Crüger/Witt/Sedlmayr/Fügemann in: Vögele/Borstell/Engler, a. a. O., S. 634). Allerdings haben Datenbankanalysen insbesondere für kleine und mittlere Unternehmen (KMU) kaum praktische Relevanz.

Gleichwohl hat die TNMM auch für diese Unternehmen eine gewisse Bedeutung. Denn die Finanzbehörden verwenden die TNMM über die o. a. Fallkonstellationen hinaus als Schätzverfahren in Betriebsprüfungen, insbesondere wenn keine oder im Wesentlichen unverwertbare Aufzeichnungen vorliegen (§ 90 Abs. 3 AO i. V. mit § 162 Abs. 3 AO; § 1 Abs. 1 Satz 4 GAufzV; VerwGr-Verfahren, Tz. 3.4.10.3. Buchst. b, Tz. 3.4.19., Tz. 4.1., Tz. 4.5. und Tz. 4.6.2.). Da in der Praxis zu beobachten ist, dass KMU ihre Verrechnungspreise vielfach nur unzureichend dokumentieren, setzt die deutsche Finanzverwaltung in Betriebsprüfungen zunehmend auch bei KMU die TNMM als Schätzmethode ein.

Einsatz der TNMM als Schätzmethode für KMU

2. Problemstellung

Vielfach untergliedert sich die Tätigkeit eines Unternehmens in mehrere Geschäftsbereiche. Auch in diesen Fällen gestattet die Finanzverwaltung die Anwendung der TNMM, wenn die auf die einzelnen Geschäftsbereiche entfallenden Einnahmen und die diesen zuzuordnenden Betriebsausgaben mittels einer Spartenrechnung gesondert zugeordnet werden (vgl. VerwGr-Verfahren, Tz. 3.4.10.3. Buchst. b). Voraussetzung für die Anerkennung einer Spartenrechnung ist zunächst, dass sich die unterschiedlichen Aktivitäten des Unternehmens zu mehreren Geschäftssparten zusammenfassen lassen, die einer Verrechnungspreisanalyse zugänglich sind (sog. Gruppenbildung, § 2 Abs. 3 Satz 2–6 GAufzV; OECD-Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, 2010 – nachfolgend: OECD-Guidelines 2010 – Chapter II, Tz. 2.78).

Anwendungsbereich der Spartenrechnung

Die Zuordnung der Einnahmen stellt für die Unternehmen für gewöhnlich keine besondere Herausforderung dar, ebenso wenig die Zurechnung von Einzelkosten (vgl. Haberstock/Breithecker, Kostenrechnung II, 10. Aufl. 2008, S. 44, Fn. 77). Schwieriger gestaltet sich jedoch die verursachungsgerechte Aufteilung und Zuordnung von Gemeinkosten auf die einzelnen Geschäftsbereiche:

Zuordnung von Einnahmen und Einzelkosten ist unproblematisch

Spartenrechnung	Sparte I	Sparte II	Sparte III
Umsatzerlöse			
Materialeinzelkosten			
Materialgemeinkosten	Zuordnungsproblematik		
Fertigungseinzelkosten			
Fertigungsgemeinkosten	Zuordnungsproblematik		
Vertriebskosten	Zuordnungsproblematik		
Verwaltungskosten	Zuordnungsproblematik		
Betriebsergebnis			

Abb. 1: Zuordnungsprobleme bei Gemeinkosten

Bei Anwendung der TNMM werden Nettoerlöskennzahlen des Unternehmens mit Kennzahlen vergleichbarer Firmen verglichen (vgl. Vögele/Crüger, a. a. O., S. 636). Da die TNMM nach Ansicht der Finanzverwaltung ausschließlich bei Routinefunktionen angewendet werden darf, hat das Unternehmen ein Interesse, für diese Funktion einen stabilen Routinegewinn nachzuweisen (vgl. VerwGr-Verfahren, Tz. 3.4.10.2 Buchst. a). Angesichts des erheblichen Umfangs der Gemeinkosten an den Gesamtkosten eines Unternehmens ist es daher nachvollziehbar, dass deren verursachungsgerechte Zuordnung entscheidenden Einfluss darauf hat, ob dieser Nachweis gelingen kann.

Nachweis einer angemessenen Nettoerlöse für Routinefunktionen

Überdies führt die Entstehung von Profit-Center-Strukturen unweigerlich zu der Problematik der innerbetrieblichen Leistungsverrechnung (vgl. Kreuter, Verrechnungspreise in Profit-Center-Organisationen, 2. Aufl. 1999, S. 15), nämlich dann, wenn die einzelnen Geschäftsbereiche untereinander Leistungen beziehen. Diese Thematik soll jedoch aufgrund ihrer – im Vergleich zur Verrechnungsproblematik der Gemeinkosten – nachrangigen Bedeutung nicht Gegenstand dieses Aufsatzes sein.

Probleme durch innerbetriebliche Leistungsverrechnung zwischen Geschäftssparten

Somit sind im Ergebnis bei der Erstellung einer Spartenrechnung insbesondere die nachfolgenden Problembereiche zu beachten:

- ▶ Zusammenfassung der Transaktionen in Geschäftssparten (Gruppenbildung);
- ▶ Verursachungsgerechte Zuordnung von Gemeinkosten;
- ▶ Verrechnung von innerbetrieblich bezogenen Leistungen (IBL).

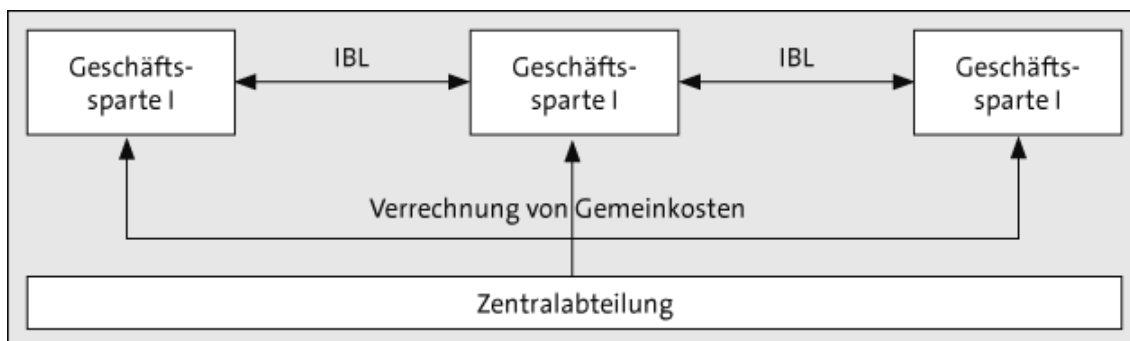


Abb. 2: Schema für denkbare IBL im Unternehmen

In den nachfolgenden Ausführungen sollen die Grundsätze der Gruppenbildung und vor allem die Zuordnung von Gemeinkosten erörtert werden.

II. Spartenrechnung

1. Begriffsabgrenzung

Die verstärkte Einführung von Spartenorganisationen ist auf die zunehmende Diversifizierung der Tätigkeiten bei den Unternehmen zurückzuführen (vgl. Kreuter, a. a. O., S. 9). Dabei handelt es sich um Organisationsstrukturen, bei denen die Entscheidungskompetenzen auf der zweiten Hierarchieebene nach Sachzielen (wie Produkte, Produktgruppen, bestimmte Käuferschichten oder auch geographische Regionen und spezifische Märkte) gegliedert sind (vgl. Bruckschen, Verrechnungspreise in Spartenorganisationen, 1981 S. 59 ff. m. w. N.). Spartenstrukturen werden häufig im Zusammenhang mit funktionalen Strukturen erwähnt. Beide Organisationsformen unterscheiden sich jedoch. Im Gegensatz zu Spartenstrukturen sind Funktionsstrukturen nach dem Prinzip der Gleichartigkeit der vorgenommenen Tätigkeiten segmentiert, so dass die Abteilungen nach Funktionen (z. B. Einkauf, Produktion) untergliedert sind (vgl. Bruckschen, a. a. O., S. 60).

Begriff Spartenstrukturen – Abgrenzung zu Funktionsstrukturen

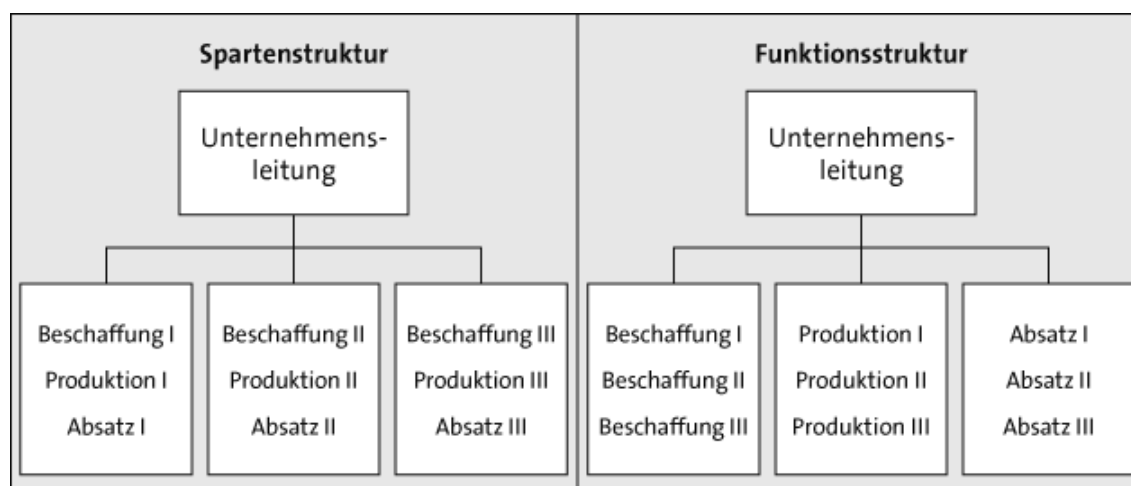


Abb. 3: Unterschied zwischen Sparten- und Funktionsstruktur (nach Bruckschen, a. a. O., S. 61)

2. Zusammenfassung von Transaktionen in Geschäftssparten

Bei Erstellung einer Spartenrechnung ist zunächst darauf zu achten, dass die einzelnen Geschäftssparten ausreichend voneinander abgegrenzt werden. Grundsätzlich sind Verrechnungspreissachverhalte geschäftsvorfallbezogen aufzuzeichnen (§ 2 Abs. 3 Satz 1 GAufzV). Diese transaktionsbezogene Sichtweise steht damit zunächst der Zusammenfassung mehrerer Geschäftsvorfälle in einer Geschäftssparte entgegen.

Grundsatz der geschäftsvorfallbezogenen Dokumentation

Indes ist gem. § 2 Abs. 3 Satz 2 GAufzV die Zusammenfassung von Geschäftsvorfällen zu einer Gruppe (Gruppenbildung) möglich, wenn die Gruppenbildung entweder

Anwendungsbereich der Gruppenbildung

- ▶ nach vorher festgelegten und nachvollziehbaren Regeln vorgenommen wird und
- ▶ die Geschäftsvorfälle gleichartig oder gleichwertig sind oder
- ▶ eine Zusammenfassung dieser Transaktionen auch bei fremden Dritten üblich ist.

Das Konzept der Gruppenbildung ist auch international bekannt, insbesondere unter dem Begriff des „Package Deals“ (vgl. OECD-Guidelines 2010, Chapter II, Tz. 3.11; Schlaa/Hüning, IWB 24/2006

Praktische Umsetzungsprobleme

S. 1201). Eine Zusammenfassung von Transaktionen in einer Gruppe ist indes nur denkbar, wenn einerseits diese Transaktionen untereinander ein genügendes Maß an Vergleichbarkeit aufweisen und andererseits eine gewisse Unterscheidungskraft zu anderen (möglicherweise ebenfalls gebündelten) Transaktionen besitzen. Diese Abgrenzung kann in der Praxis problematisch sein. Zwar hat die Möglichkeit, die einzelnen Profit Center ausreichend voneinander abzugrenzen, durch den Einsatz moderner ERP-Systeme zugenommen. Jedoch haben insbesondere kleinere Konzerngesellschaften bzw. KMU in dieser Hinsicht weiterhin Schwierigkeiten (vgl. Vögele/Witt in: Vögele/Borstell/Engler, a. a. O., S. 628 f.).

Zu den bereits beschriebenen praktischen Schwierigkeiten tritt das Problem hinzu, dass auch die deutsche Finanzverwaltung keine eindeutigen Kriterien für eine Gruppenbildung festlegt. Obwohl auch diese Thematik in den Verwaltungsgrundsätzen-Verfahren erörtert wird (vgl. dort Tz. 3.4.13.), enthalten die Ausführungen nur wenig konkret umsetzbare Hinweise.

Diese Abgrenzungsschwierigkeiten sind nicht unbedeutend, denn die zu einer Geschäftssparte aggregierten einzelnen Transaktionen bestimmen den Aufbau einer Verrechnungspreisdokumentation. Die sich anschließende Funktions- und Risikoanalyse bzw. die Auswahl und Begründung der Verrechnungspreismethode beziehen sich dann auf diese Leistungsbündel. Die Nichtanerkennung einer Gruppenbildung durch die Finanzverwaltung (z. B. im Rahmen einer Betriebsprüfung) birgt folglich die Gefahr der vollständigen Unverwertbarkeit der Verrechnungspreisdokumentation (vgl. Schlaa/Hüning, IWB 24/2006 S. 1201; zu den Folgen bei festgestellter Unverwertbarkeit: s. VerwGr-Verfahren, Tz. 4.1.). In der Verrechnungspreispraxis besteht in dieser Hinsicht erhebliches Konfliktpotenzial. Zwar besteht gem. § 2 Abs. 3 Satz 5 und 6 GAufzV die Möglichkeit, die Gruppenbildung mittels innerbetrieblicher Verrechnungspreisrichtlinien zu regeln. Gleichwohl verlangt die Finanzverwaltung, dass der Steuerpflichtige anhand von beliebig auswählbaren Beispielfällen aufzeigen kann, dass diese Richtlinien eingehalten werden (vgl. VerwG-Verfahren, Tz. 3.4.13.).

Gefahr der Unverwertbarkeit der Verrechnungspreisdokumentation bei Nichtanerkennung der Gruppenbildung

Überdies sollte eine Aggregation von mehreren Geschäftsvorfällen (z. B. zu einer Geschäftssparte) nur unter Berücksichtigung der gegebenen Funktions- und Risikostrukturen erfolgen. Unterschiedliche Funktions- und Risikoprofile weisen vielfach ebenfalls unterschiedliche Wertschöpfungsbeiträge und Margen auf und können daher einer Gruppenbildung entgegenstehen (vgl. Schlaa/Hüning, IWB 24/2006 S. 1201).

Beachtung der gegebenen Funktions- und Risikostruktur ist wichtig

III. Aufteilung der Gemeinkosten

1. Gemeinkostenbegriff

Die Gemeinkosten stellen einen großen Teil der Gesamtkosten des Unternehmens dar, oft mehr als 50 % (Horváth/Reichmann, Vahlens Großes Controlling Lexikon, 2. Aufl. 2002, S. 264). In den letzten Jahrzehnten ist zudem eine zunehmende Verschiebung der Kostenstruktur von Einzelkosten hin zu den Gemeinkosten zu beobachten. Ursächlich für diese Entwicklung ist der Anstieg zentral gesteuerter Tätigkeiten, die mittlerweile alle wichtigen Unternehmensbereiche (z. B. Forschung und Entwicklung, Beschaffung und Logistik, Produktion, Vertrieb und Service) unterstützen und überwachen (vgl. Ade, Gegenstand, Gemeinsamkeiten und Unterschiede des Activity Based Costing und der Prozesskostenrechnung nach Horvath im Rahmen des Gemeinkostenmanagements, 2004 S. 1; Schildbach/Homburg, Kosten- und Leistungsrechnung, 2. Aufl. 2009, S. 139).

Vager Begriff der Gemeinkosten – Abgrenzung zum Fixkostenbegriff

Als Gemeinkosten versteht man (indirekte) Kosten die nicht unmittelbar, sondern nur indirekt den einzelnen Kostenträgern zurechenbar sind. Da sie nicht nur von einer Produkteinheit verursacht werden, ist „bei ihnen ist das Verursachungsprinzip schwerer (oder gar nicht) einzuhalten“ (vgl. Haberstock, Kostenrechnung I, 13. Aufl. 2008, S. 57).

Obgleich in der Fachliteratur mitunter der Begriff der Gemeinkosten mit dem Fixkostenbegriff gleichgesetzt wird, gibt es nicht notwendigerweise eine Beziehung zwischen diesen beiden Begriffen. So sind (direkt zurechenbare) Lohneinzelkosten in einem bestimmtem Umfang auch als fix anzusehen, zumindest kurzfristig (vgl. Harrison/van Hoeck, *Logistics Management and Strategy, Competing Through the Supply Chain*, 4. Aufl. 2010, S. 85). Fixkosten werden daher bisweilen auch als Kosten der Kapazitätsbereitstellung bezeichnet (vgl. Stahl, a. a. O., S. 146).

S. 795

2. Grundprinzipien der Kostenverrechnung

Aufgrund der (zunehmenden) Dominanz der Gemeinkosten hat deren Verteilung auf die einzelnen Geschäftssparten immense Auswirkungen auf das jeweilige Spartenergebnis. Daher ist auf eine verursachungs- und leistungsgerechte Zuordnung dieser Kosten zu achten, da dies anderenfalls bedeuten würde, dass die abnehmenden Geschäftssparten mit Kosten belastet werden, für die sie nicht verantwortlich sind.

Um eine verursachungs- und leistungsgerechte Kostenzuordnung zu gewährleisten, sollte die Kostenverteilung nach den betriebswirtschaftlichen Grundprinzipien, insbesondere unter Beachtung des Kostenverursachungsprinzips, des Leistungsentsprechungsprinzips sowie des Kostentragfähigkeitsprinzips, erfolgen (vgl. Haberstock, *Kostenrechnung I*, 47 sowie Engler in: Vögele/Borstell/Engler, a. a. O., S. 1166). Bei Anwendung des Kostenverursachungsprinzips werden einem bestimmten Bezugsobjekt (z. B. einer Geschäftssparte) nur die Kosten zugerechnet, die dieses verursacht hat. Es muss also zwischen dem Bezugsobjekt und den Kosten ein Ursache-Wirkungs-Zusammenhang bestehen. Indes kann ein (verursachungsgerechter) proportionaler Zusammenhang zwischen einer bestimmten Schlüsselgröße und der Kostenentstehung oft nur bei variablen Kosten angenommen werden. Daher kann das Kostenverursachungsprinzip verletzt sein, wenn unter Anwendung willkürlicher Kostenverteilungsschlüssel Gemeinkosten weiterverrechnet werden (vgl. Vögele/Raab, a. a. O., S. 297).

Zwingende Prinzipien der Kostenverrechnung

Hervorgehobene Stellung des Kostenverursachungsprinzips

Lassen sich die Gemeinkosten nicht verursachungsgerecht zuordnen, werden diese nach dem Tragfähigkeitsprinzip im proportionalen Verhältnis zu den Absatzpreisen oder Deckungsbeiträgen auf die einzelnen Kostenträger verrechnet (vgl. Haberstock, *Kostenrechnung I*, S. 51 sowie Bauer, *Entscheidungsorientierte Gemeinkostenzuweisung*, 2005, S. 16 m. w. N.). Allerdings sollte das Tragfähigkeitsprinzip nur angewandt werden, wenn zur Kostenverteilung keine Mengen- oder Zeitmaßstäbe zur Verfügung stehen (vgl. Schmidt, *Kostenrechnung*, 6. Aufl. 2011, S. 38).

Das Tragfähigkeitsprinzip als Hilfsprinzip

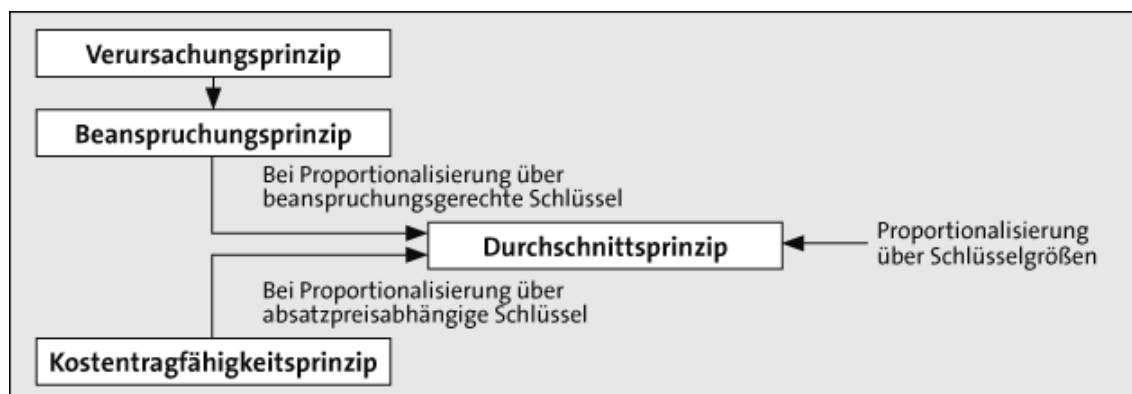


Abb. 4: Bildung eines Durchschnittsprinzips (vgl. Schildbach/Homburg, a. a. O., S. 67)

Für eine verursachungsgerechte Zuordnung von (Gemein-)Kosten wird in der Verrechnungspreispraxis insbesondere die Prozesskostenrechnung empfohlen (vgl. Ditz, *DB 2004 S. 1949* sowie Vögele/Scholz/Hoffmann, *IStR 2001 S. 94*). Die Prozesskostenrechnung berücksichtigt aktivitätsbezogene

Favorisierung der Prozesskostenrechnung in der Praxis

ne Bezugsgrößen, die als sog. Kostentreiber hauptsächlich für die Kostenentstehung eines Prozesses verantwortlich sind.

S. 796 Im Ergebnis verfolgt die Prozesskostenrechnung damit das gleiche Ziel wie die flexible Plankostenrechnung, nämlich die Zuordnung von Kosten auf Basis einer Bezugsgröße. Somit besteht diesbezüglich kein wesentlicher Unterschied zwischen diesen beiden Systemen. Denn auch im Rahmen der Plankostenrechnung erfolgt für gewöhnlich eine unmittelbare Verrechnung von Gemeinkostenabteilungen mit Hilfe einer bestimmten Bezugsgröße. Insoweit ist eine prozessbezogene Betrachtung mittels Anwendung spezieller Bezugsgrößen ebenso über die flexible Plankostenrechnung darstellbar (vgl. Stahl, a. a. O., S. 109). Obgleich also in der Prozesskostenrechnung sehr anschaulich von sog. Kostentreibern (cost drivers) gesprochen wird, verbergen sich dahinter nichts anderes als Bezugsgrößen (vgl. Schildbach/Homburg, a. a. O., S. 166).

Gemeinsamkeiten von Prozesskostenrechnung und flexibler Plankostenrechnung

3. Ermittlung der Bezugsgröße

Die Bestimmung der Bezugsgröße hat im Rahmen der Zuordnung des jeweiligen Gemeinkostenblocks eine beträchtliche Bedeutung. Dabei ist das sog. Proportionalitätsprinzip zu beachten, d. h. Veränderungen der Bezugsgröße müssen im gleichen Maße zu Veränderungen bei den zu verteilenden Kosten führen (vgl. Haberstock, Kostenrechnung I, S. 121). Ferner sollten die Bezugsgrößen möglichst so ausgewählt werden, dass sie einfach, schnell und präzise ermittelt werden können. Im Idealfall werden die entsprechenden Bezugsgrößen bereits in einem anderen Zusammenhang ermittelt (vgl. Schmidt, a. a. O., S. 200).

Beachtung des Proportionalitätsprinzips

Die Bezugsgröße wird im Rahmen einer „technisch-wirtschaftlichen Einflussgrößenanalyse“ bestimmt, bei der für jede Kostenstelle ein Zusammenhang zwischen der entfaltenen Geschäftsaktivität und dem hierfür erforderlichen Verbrauch an aktivitätsabhängigen Produktionsfaktoren hergestellt wird (vgl. Kilger/Pampel/Vikas, a. a. O., S. 252). Somit ist eine funktionsanalytische Untersuchung Voraussetzung für die Anwendung einer bestimmten Bezugsgröße. Werden beispielsweise in Verwaltungsbereichen völlig gleichartige Verrichtungen ausgeübt, kann aufgrund der homogenen Kostenverursachung der Schlüssel „Anzahl der Bearbeitungsfälle“ unmittelbar als Bezugsgröße verwendet werden. Da in der Praxis häufig verschiedene Verrichtungsarten durchgeführt werden, müssen oft entweder mehrere Bezugsgrößen verwendet oder die verschiedenen Verrichtungsarten durch Anwendung von Äquivalenzziffern oder Punktbewertungsverfahren gleichnamig gemacht werden. Mitunter können auch die geleisteten Arbeitsstunden als Bezugsgröße herangezogen werden (vgl. Kilger/Pampel/Vikas, a. a. O., S. 262).

Durchführung einer Einflussgrößenanalyse

In der Kostenrechnung wird zwischen direkten und indirekten Bezugsgrößen unterschieden. Während direkte Bezugsgrößen einen unmittelbaren Bezug zu Kostenträgern der Kostenstellen aufweisen (z. B. Std, kg, km), sind indirekte Bezugsgrößen nur aus anderen direkten Bezugsgrößen ableitbar (vgl. Stahl, a. a. O., S. 121).

Differenzierung nach direkten und indirekten Bezugsgrößen

Kostenart	Verteilungsmethode	Verteilungsgrundlage
Zusatzlöhne	Direkt	Zusatzlohnscheine
Hilfslöhne	Direkt	Stempelkarten
Freiwillige Sozialkosten	Indirekt	Bruttolöhne und -gehälter
Mieten	Indirekt	m ²
Portokosten	Direkt	Postausgangsbuch
Lichtstrom	Indirekt	Zahl der Lichtquellen

Abb. 5: Verteilungsgrundlagen ausgewählter Kosten (vgl. Haberstock, Kostenrechnung I, S. 122)

Bei Erstellung der Spartenrechnung sollte möglichst für jeden Gemeinkostenbereich eine kostenbeeinflussende Bezugsgröße ermittelt werden, um eine verursachungsgerechte Umlage der Gemeinkosten auf die einzelnen Geschäftssparten zu gewährleisten.

S. 797

Leistungskategorie	Bezugsgröße
EDV	Anzahl Software-Lizenzen
Rechnungswesen	Anzahl abgewickelter Aufträge
Beratung	Beratungsstunden

Individuelle Bestimmung der Bezugsgröße für jeden Gemeinkostenbereich

Abb. 6: Beispiele für sinnvolle Bezugsgrößen (vgl. Ditz, DB 2004 S. 1949)

4. Anwendungsbereich des Kostentragfähigkeitsprinzips

Für einige wichtige Gemeinkostenbereiche lassen sich indes kaum verursachungsgerechte Kostentreiber/Bezugsgrößen ermitteln, insbesondere für Bereiche wie F&E, allgemeine Verwaltung oder Unternehmensleitung. Die Aufteilung solcher Gemeinkostenblöcke kann in diesen Fällen nur im Rahmen einer Näherungslösung erfolgen. Insoweit würde keine verursachungsgerechte Verteilung der Gemeinkosten erfolgen (können).

Grenzen der Anwendung des Kostenverursachungsprinzips...

Aus steuerlicher Sicht ist dies nicht unproblematisch, da die deutsche Finanzverwaltung prinzipiell nur eine verursachungsgerechte Kostenzuordnung akzeptiert (vgl. VerwGr-Verfahren, Tz. 3.4.10.3. Buchst. b). Gleichwohl ist dem Steuerpflichtigen im Rahmen seiner gewählten Kostenverteilung ein gewisses Maß an Entscheidungs- und Gestaltungsfreiheit zuzugestehen (vgl. Ditz, DB 2004 S. 1949 mit Verweis auf BFH, Urteil vom 2. 2. 1960 - I 194/59, BB 1960 S. 731 sowie BFH vom 10. 1. 1973 - I R 119/70 NWB BAAAA-99513). Die vom Steuerpflichtigen durchgeführte Kostenverteilung ist vor allem dann von der deutschen Finanzverwaltung anzuerkennen, wenn diese nach betriebswirtschaftlichen Kostenverrechnungsprinzipien vorgenommen wurde.

... und steuerliche Konsequenzen

Die Aufteilung dieser Gemeinkostenbereiche ist zunächst – mangels Vorliegen einer Bezugsgröße – unter Durchführung eines hypothetischen Fremdvergleichs anhand von anderen Aufteilungskriterien durchzuführen. Diese werden im Anschluss nach einem Gleichmäßigkeitspostulat (Durchschnittsprinzip) auf die einzelnen Kostenträger verteilt. In der Kostenrechnung entspricht diese Art der Kostenverteilung dem sog. Kostentragfähigkeitsprinzip. Dieses (Hilfs-)Prinzip findet insbesondere bei Kosten Anwendung, die – trotz größten Bemühens – nicht verursachungs- oder identitätsgerecht zurechenbar sind (vgl. Haberstock, Kostenrechnung I, S. 47). Bei Anwendung des Kostentragfähigkeitsprinzips werden die Kosten nicht nach deren Verursachung verteilt. Vielmehr wird die Kostenverteilung nach der Belastbarkeit der einzelnen Kalkulationsobjekte ausgerichtet. Für gewöhnlich wird die Belastbarkeit am Absatz (Umsatz) bzw. am Überschuss der Erlöse über die direkt zurechenbaren Kosten bemessen (vgl. Haberstock, Kostenrechnung I, S. 51 sowie Schmidt, a. a. O., S. 36 ff.).

Anwendung des Tragfähigkeitsprinzips und dabei Ausrichtung an der Belastbarkeit der einzelnen Kalkulationsobjekte

Praxishinweis: Diese in der Praxis vorherrschende Favorisierung der Gemeinkostenverteilung nach dem Verhältnis des Umsatzes (bzw. zunehmend auch nach dem Verhältnis des De-

ckungsbeitrags) entspricht nach der hier vertretenen Auffassung grundsätzlich auch den deutschen Verrechnungspreisgrundsätzen.

Bei der Ermittlung eines angemessenen Kostenverteilungsschlüssels ist – im Rahmen der Durchführung eines hypothetischen Fremdvergleichs – darauf abzustellen, ob voneinander unabhängige Dritte in Kenntnis aller wesentlichen Umstände der Geschäftsbeziehung vergleichbar handeln würden (§ 1 Abs. 3 Satz 5 i. V. mit § 1 Abs. 1 Satz 2 AstG). Insofern wird ein Preisbildungsprozess zwischen fremden Dritten simuliert, der sich an dem Handeln eines (gedachten) ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters orientiert (vgl. Scheffler, ZfbF 1991 S. 471). Dabei steht dem Steuerpflichtigen bei seinen Entscheidungen ein gewisser Gestaltungsspielraum zu, in dessen Rahmen er den betrieblichen Notwendigkeiten und Interessen des Unternehmens Rechnung trägt (st. Rspr., s. BFH, Urteil vom 10. 1. 1973 - I R 119/70 NWB BAAAA-99513; BFH, Urteil vom 6. 4. 1977 - I R 86/75 NWB VAAAA-91236; BFH, Urteil vom 19. 2. 1999 - I R 105-107/97 NWB EAAAA-96476, sowie FG München, Urteil vom 12. 4. 2005 - 6 K 247/03 NWB FAAAB-53595). Daher kann der zugrunde gelegte Kostenverteilungsschlüssel nur beanstandet werden, wenn für ihn kein sachlicher Grund vorliegt.

S. 798

Auch die deutsche Finanzverwaltung räumt dem Unternehmen diesen Spielraum ein, verlangt aber, dass der Verrechnungspreis mit der gebotenen Sorgfalt aus den verfügbaren oder zugänglichen Daten abzuleiten ist (vgl. BMF, Schreiben vom 23. 2. 1983 - IV C 5 -S 1341 - 4/83 NWB AAAAA-76939). Gleichwohl verlangen Betriebsprüfer mitunter die Anwendung sog. Mischschlüssel (z. B. Kombination von Schlüsselgrößen aus Umsatz, Kapital, Roh- oder Betriebsgewinn, Anzahl der Mitarbeiter). Diese Forderung steht jedoch im klaren Widerspruch zum Gestaltungsspielraum, der dem Unternehmen eingeräumt wird. Zudem liefert die Anwendung eines komplexeren (Misch-)Schlüssels nicht per se bessere Ergebnisse als beispielsweise eine Verteilung nach dem Verhältnis der Umsätze (vgl. Rosenberger in: Bernegger/Rosenberger/Zöchling, Handbuch der Verrechnungspreise, 2008, S. 179 ff. sowie Engler, a. a. O., S. 1168).

Somit kann festgehalten werden, dass die in der Praxis gebräuchliche Verteilung von Gemeinkosten nach dem Verhältnis des Umsatzes bzw. des Deckungsbeitrags unter Anwendung des Kostentragfähigkeitsprinzips grundsätzlich dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht. Voraussetzung hierfür ist jedoch, dass das Unternehmen das ernsthafte Bemühen nachweist, für den jeweiligen Gemeinkostenblock zunächst eine verursachungsgerechte Bezugsgröße zur Kostenverteilung zu ermitteln (§ 1 Abs. 1 Satz 2 GAufzV). In den Fällen, in denen sich eine solche Bezugsgröße nicht bestimmen lässt, ist dann hilfsweise das Kostentragfähigkeitsprinzip anwendbar.

5. Sonderproblem Leerkosten

Bei der Verrechnung von Gemeinkosten ist zudem der Auslastungsgrad der im Unternehmen vorliegenden Kapazitäten zu berücksichtigen. Nicht selten ist es sinnvoll, die Gemeinkosten im Rahmen einer Nutzkostenanalyse in Nutz- und Leerkosten zu zerlegen. Nutzkosten kennzeichnen jenen Teil der Fixkosten, der durch die tatsächliche Beschäftigung im Verhältnis zur maximalen Beschäftigung (Kapazität) ausgenutzt wird. Leerkosten sind hingegen der Teil der Fixkosten, der durch die tatsächliche Beschäftigung im Verhältnis zur maximalen Beschäftigung nicht ausgenutzt wird (vgl. Haberstock, Kostenrechnung II, S. 365).

Somit fallen in Höhe des Leerkostenanteils (Gemein-)Kosten für die Bereitstellung der Ressource, nicht aber für deren Nutzung an. Die angefallenen Gemeinkosten stellen somit sog. sunk costs dar, die nach einer Entscheidung über die zugehörige Ressourcenmenge nicht mehr rückgängig gemacht werden können und nicht durch zukünftige Entscheidungen beeinflusst werden (vgl. Bauer,

Steuerrechtliche Anerkennung der verwendeten Kostenverteilungsschlüssel

Mischschlüssel müssen nicht genutzt werden

Kostentragfähigkeitsprinzip genügt grundsätzlich dem Fremdvergleichsgrundsatz

Beachtung der Kapazitätsauslastung bei Gemeinkostenverteilung

Grundsätzlich keine abweichende Zurechnung der Leerkosten

a. a. O., S. 20). Daher dürfte die Verrechnung von Leerkosten einer spartenübergreifenden Kostenverteilung grundsätzlich nicht entgegenstehen.

Werden allerdings über einen längeren Zeitraum hohe Leerkosten ausgewiesen, kann dies ein Indikator für die Notwendigkeit eines Kapazitätsabbaus sein (vgl. Horváth/Reichmann, a. a. O., S. 506 sowie Haberstock, Kostenrechnung II, S. 371). In diesen Fällen sollten die Gründe für den hohen Leerkostenanteil ermittelt werden. Überdies sind Geschäftsrisiken wie Fehlinvestitionen und Überkapazitäten (insbesondere bei der Analyse von Produktionsfunktionen) bereits in die Funktions- und Risikoanalyse einzubeziehen (vgl. VerwGr-Verfahren, Tz. 3.4.11.4. Buchst. b).

Es ist daher eine Analyse des „Charakters der Leerkosten“ durchzuführen. Dies gilt im besonderen Maße bei Anwendung der TNMM, da diese Verrechnungspreismethode sensibler als beispielsweise die Kostenaufschlagsmethode oder die Wiederverkaufspreismethode auf Schwankungen der Kapazitätsauslastung reagiert (vgl. OECD-Guidelines 2010, Annex I to Chapter II, Sensitivity of Gross and Net Profit Indicators). Denn vermeidbare Leerkosten sind sicherlich anders zu beurteilen, als Leerkosten, die unvermeidbar sind. Sind strategische Entscheidungen einzelner Geschäftssparten für einen hohen Leerkostenanteil verantwortlich, stünde dies einer Kostenverteilung auf alle Geschäftssparten entgegen. Darüber hinaus ist das spezifische Funktions- und Risikoprofil der einzelnen Geschäftssparten bei Zuweisung der Leerkosten zu berücksichtigen.

Unter Umständen ist eine mehrjährige Leerkostenanalyse erforderlich

S. 799

Fazit

Die TNMM hat sowohl im Rahmen der Dokumentation angemessener Verrechnungspreise als auch als Schätzmethode in der Betriebsprüfungspraxis eine beachtliche Bedeutung. Mehrere unterschiedliche Geschäftstätigkeiten im Unternehmen stehen einer Anwendung der TNMM nicht entgegen, wenn die auf die einzelnen Geschäftsbereiche entfallenden Einnahmen und Ausgaben mittels einer Spartenrechnung leistungs- und verursachungsgerecht zugeordnet werden können. Dabei ist die Zusammenfassung von einzelnen Transaktionen zu einer Geschäftssparte (Gruppenbildung) sorgfältig zu planen und zu dokumentieren. Eine Vielzahl von Gemeinkostenbereichen kann dabei mittels geeigneter Bezugsgrößen verursachungsgerecht zugeordnet und verrechnet werden. Allerdings lassen sich für einige wichtige Bereiche (z. B. F&E, allgemeine Verwaltung oder Unternehmensleitung) kaum sinnvolle Kostenverteilungsschlüssel finden. Die Aufteilung dieser Gemeinkostenbereiche hat dann unter Anwendung des Kostentragfähigkeitsprinzips zu erfolgen. Dabei wird meist ein absatzpreisabhängiger Kostenumlageschlüssel (Umsatz bzw. Deckungsbeitrag) in Frage kommen. Bei Auswahl des Schlüssels steht dem Steuerpflichtigen ein gewisser Spielraum zu, der nur beanstandet werden kann, wenn für ihn kein sachlicher Grund vorliegt. Bedingung ist jedoch, dass der Steuerpflichtige das ernsthafte Bemühen nachweisen kann, für den jeweiligen Gemeinkostenblock zunächst eine verursachungsgerechte Bezugsgröße zu ermitteln. Erst wenn sich eine Bezugsgröße nicht identifizieren lässt, darf über das Kostentragfähigkeitsprinzip als „method of last resort“ eine Kostenverteilung nach dem Umsatz bzw. dem Deckungsbeitrag erfolgen. Schließlich ist darauf zu achten, inwiefern über einen längeren Zeitraum Leerkosten anfallen, ohne dass ein sichtbarer Kapazitätsabbau erfolgt. In diesen Fällen kann eine differenzierte Zuordnung dieser Leerkosten auf die einzelnen Geschäftssparten angezeigt sein.

AUTOR



Sven Kiesow,

M.I.Tax, Steuerberater, Fachberater für Internationales Steuerrecht, Dipl.-Finanzwirt, ist bei ETL Steuerrecht in Neubrandenburg als Berater in Fachfragen für Steuerberater tätig. Seine Tätigkeitsschwerpunkte sind die Abwehrberatung und internationales Steuerrecht.

Fundstelle(n):

IWB 21/2012 Seite 790 - 799

NWB JAAAE-21937