

MASTERARBEIT

Zur Erlangung des akademischen Grades

Master of Arts in Business

am Masterstudiengang Rechnungswesen & Controlling

der FH CAMPUS 02

Ermittlung und Reporting der Konzernumlage für zentrale
Kostenrechnungsleistungen der Gebrüder Weiss GmbH

Auswirkungen auf die Dokumentation von Verrechnungspreisen durch das
BEPS Programm und das Verrechnungspreisdokumentationsgesetz

Betreuer:

MMag. Matthias Schwar

vorgelegt von:

Anja Nigsch, BA 1510532020

Graz, 21. April 2017

EHRENWÖRTLICHE ERKLÄRUNG

Ich erkläre ehrenwörtlich, dass ich die vorliegende Arbeit selbstständig und ohne fremde Hilfe verfasst, andere als die angegebenen Quellen nicht benutzt und die den Quellen wörtlich oder inhaltlich entnommenen Stellen als solche kenntlich gemacht habe. Die Arbeit wurde bisher in gleicher oder ähnlicher Form keiner anderen Prüfungsbehörde vorgelegt und auch noch nicht veröffentlicht.

Graz, am 21. April 2017



Anja Nigsch

KURZFASSUNG

Mit den neuen Vorschriften zur Verrechnungspreisdokumentation durch die nationale Gesetzgebung und dem BEPS Aktionsplan 13, rückt neben dem Reporting, die Verrechnungspreisgestaltung in den Fokus von Unternehmensgruppen. Im Rahmen der Masterarbeit wird die optimale Vorgehensweise zur Verrechnungspreisermittlung für Kostenrechnungsleistungen festgelegt und notwendige Änderungen der aktuellen Konzernumlage der Gebrüder Weiss GmbH ermittelt. Betreffend die Verrechnungspreisdokumentation werden erforderliche Änderungen der aktuellen Dokumentation identifiziert und Handlungsempfehlungen zur Erstellung des Country-by-Country Reports formuliert.

Verrechnungspreise für Kostenrechnungsleistungen sind mittels indirekter Konzernumlage zu ermitteln. Die notwendigen Änderungen der aktuellen Konzernumlage, die mittels Soll-Ist-Vergleich identifiziert wurden, umfassen ua die Aktualisierung der Leistungen und Leistungsempfänger, der Ausschluss von nicht verrechenbaren Kosten und der Aufschlag eines Gewinnes. Die Umlagemasse steigt dadurch um insgesamt 14.175 EUR und die Allokation der Masse ändert sich um durchschnittlich 72 %, weshalb die ermittelten Verrechnungspreise stark von den aktuellen Verrechnungspreisen abweichen. Für Dienstleistungen auf Abruf, wie Betreuungsleistungen vor Ort, ist grundsätzlich eine spezifische Verrechnungspreisermittlung vorzunehmen. Eine Abweichungsanalyse der Verrechnungspreise bei Verrechnung als Normalleistung und als Dienstleistung auf Abruf ergab, dass große Unterschiede zwischen den beiden Verrechnungsarten bestehen. Zur Vermeidung eines Mehraufwandes wird die Verrechnung als Normalleistung mit gesonderter Verrechnungspreisermittlung für die Bereitstellung und Inanspruchnahme empfohlen. Zur Erfüllung der Vorschriften zur Verrechnungspreisdokumentation sind ein Master und Local File und ein Country-by-Country Report aufzustellen. Für die Erstellung des Master und Local File sind umfassende Änderungen und Ergänzungen der aktuellen Dokumentation notwendig. Für die Aufstellung des Country-by-Country Reports wird in der Einführungsphase die Festlegung der Zuständigkeiten, des Umfangs sowie die Erstellung eines Handbuchs empfohlen. In der Dokumentationsphase wird angeraten die Datenerhebung auf Tochterebene und Abschlussarbeiten auf Mutterebene vorzunehmen.

In weiterer Folge sind die ermittelten Änderungen der Verrechnungspreisermittlung aufzunehmen und auf ähnliche Leistungen auszuweiten. Zur Erfüllung der Dokumentationsvorschriften sind die Änderungen der aktuellen Dokumentation vorzunehmen und die Handlungsempfehlungen zur Erstellung des Country-by-Country Reports umzusetzen. Die Entwicklungen bei der Gebrüder Weiss GmbH zeigen, dass die neuen Dokumentationsvorschriften eine stärkere Fokussierung auf die Verrechnungspreisthematik bewirkt haben und der erste Schritt zur Vermeidung von Gewinnverschiebungen getan wurde.

ABSTRACT

Due to new regulations of transfer pricing documentation in the Austrian legislation, which is based on the BEPS action plan 13, the reporting and determination of intra-group transfer prices became major issues in multinational enterprise groups. This master thesis specifies the ideal approach to determining the transfer prices for services of cost accounting and identifies the required adjustments of the current transfer prices for services of cost accounting of the Gebrüder Weiss GmbH. Furthermore, the needed changes of the current documentation of transfer prices are identified and a recommendation of actions to prepare the country-by-country report is provided.

Transfer prices for cost accounting are determined by using the indirect-charge method. The required adjustments of the current transfer prices are identified by a target-actual-comparison and include the update of the scope of services and beneficiaries, the deduction of operating expenses of the enterprises and a profit mark-up. As a result of these changes the total transfer amount increases by 14.175 EUR and the distribution of the allocatable volume varies on an average of 72 %, consequently the calculated transfer prices differ widely from the actual transfer prices. As a separate approach for on-call services exists, a deviation analysis is carried out to investigate the differences between transfer prices for on-site support services according to a normal service and according to an on-call service. The deviation analysis shows that major differences between the approaches exist. In order to avoid an additional effort transfer prices should be determined according to a normal service by calculating separate transfer prices for the availability and the utilisation of the on-site support service. The Gebrüder Weiss GmbH needs to prepare a master file, a local file and a country-by-country report to comply with the regulations of transfer pricing documentation. For the preparation of the master and local file, major modifications of and additions to the current transfer pricing documentation are required. Concerning the implementation of the country-by-country report the responsibilities and the range of the report should be specified and a group manual should be developed. For the preparation of the report the data should be collected by the subsidiaries and the final operations should be done by the parent company.

The next steps will be to adopt the identified adjustments of the current transfer prices and to apply the same approach on similar services. Furthermore, the required modifications of the transfer pricing documentation need to be made and the course of action to prepare the country-by-country report should be implemented to fulfil the transfer pricing documentation requirements. These developments of the Gebrüder Weiss group show that the new transfer pricing regulations lead to a strong focus on transfer pricing. Consequently, the first step to prevent profit shifting has already been taken.

INHALTSVERZEICHNIS

1	Einleitung	1
1.1	Spezifische Ausgangssituation	1
1.2	Zielsetzung und geplante Ergebnisse	2
1.3	Problemstellung und spezifische Fragestellungen	3
1.4	Aufbau, Methoden und Abgrenzung der Arbeit	4
2	Grundlagen und Methoden zur indirekten Verrechnung von konzerninternen Leistungen	7
2.1	Grundsatz des Fremdvergleiches	7
2.2	Konzernumlage nach dem Leistungsaustauschkonzept	9
2.3	Poolumlage nach dem Eigenleistungskonzept	11
3	Aufbau der Konzernumlage zur indirekten Verrechnung von Zentraldienstleistungen	13
3.1	Arten von konzerninternen Leistungen	14
3.2	Leistungsempfangende Einheiten	17
3.3	Bestimmung der Kosten	18
3.4	Anwendung eines Gewinnaufschlages in der Konzernumlage	20
3.5	Festlegung eines Allokationsschlüssels	24
4	Ermittlung indirekter Verrechnungspreise für Kostenrechnungsleistungen der Gebrüder Weiss GmbH	28
4.1	Identifizierung der Kostenrechnungsleistungen	29
4.2	Identifizierung der Leistungsempfänger der Kostenrechnung	33
4.3	Ermittlung der Kosten je Kostenrechnungsleistung	37
4.4	Festlegung des Gewinnaufschlages und der Umlagemasse je Kostenrechnungsleistung	43
4.5	Auswahl und Erhebung der Allokationsschlüssel	47
4.6	Ergebnis und Analyse der Verrechnungspreise für Kostenrechnungsleistungen	50
4.7	Plausibilitätsprüfung der ermittelten Verrechnungspreise	57
5	Alternative Ermittlung der Verrechnungspreise von Betreuungsleistungen vor Ort als Dienstleistungen auf Abruf	60
5.1	Verrechnung von Dienstleistungen auf Abruf	60
5.2	Ermittlung der Verrechnungspreise von Betreuungsleistungen vor Ort als Dienstleistungen auf Abruf	62
5.3	Festlegung der optimalen Vorgehensweise zur Verrechnungspreisermittlung von Betreuungsleistungen vor Ort	70
6	Dokumentation der Verrechnungspreise der Gebrüder Weiss GmbH	74
6.1	Vorschriften zur Verrechnungspreisdokumentation mit Hinblick auf den BEPS Aktionsplan 13 und das Verrechnungspreisdokumentationsgesetz	74
6.1.1	Inhalte der Stammdokumentation	76
6.1.2	Inhalte der landesspezifischen Dokumentation	77

6.1.3	Inhalte des länderbezogenen Berichtes	79
6.2	Auswirkungen des Verrechnungspreisdokumentationsgesetzes auf die Dokumentation der Verrechnungspreise der Gebrüder Weiss GmbH	81
6.3	Handlungsempfehlungen zur Aufstellung der länderbezogenen Berichterstattung	85
7	Zusammenfassung und Ausblick	95
	Literaturverzeichnis	101
	Anhang	107

ABBILDUNGSVERZEICHNIS

Abbildung 1:	Schritte des Fremdvergleiches	9
Abbildung 2:	Fünf Schritte zur Verrechnungspreisermittlung mittels Konzernumlage	13
Abbildung 3:	Prozess zur Ermittlung der indirekten Verrechnungspreise der Kostenrechnungsleistungen	52
Abbildung 4:	Prozess zur Ermittlung von Verrechnungspreisen für Betreuungsleistungen vor Ort als Dienstleistungen auf Abruf	69
Abbildung 5:	Prozess zur Einführung und erstmaligen Erstellung der länderspezifischen Dokumentation	86

TABELLENVERZEICHNIS

Tabelle 1:	Verrechenbarkeitsprüfung der Kostenrechnungsleistungen	31
Tabelle 2:	Gegenüberstellung der Leistungen des Monatsabschlusses der Ist-Situation mit der Soll-Situation	32
Tabelle 3:	Eignungsprüfung der Unternehmenseinheiten als Leistungsempfänger	35
Tabelle 4:	Gegenüberstellung der Leistungsempfänger des Monatsabschlusses der Ist-Situation mit der Soll-Situation	36
Tabelle 5:	Gegenüberstellung der umzulegenden Plankosten der Ist-Situation mit der Soll-Situation	39
Tabelle 6:	Gegenüberstellung der Personenstunden des Monatsabschlusses der Ist-Situation mit der Soll-Situation	42
Tabelle 7:	Gegenüberstellung der Kosten des Monatsabschlusses der Ist-Situation mit der Soll-Situation	43
Tabelle 8:	Ermittlung der Höhe des Gewinnaufschlages	46
Tabelle 9:	Gegenüberstellung der Umlagemasse des Monatsabschlusses der Ist-Situation mit der Soll-Situation	47
Tabelle 10:	Gegenüberstellung der Auswahl der Allokationsschlüssel des Monatsabschlusses der Ist-Situation mit der Soll-Situation	50
Tabelle 11:	Gegenüberstellung der Verrechnungspreise des Monatsabschlusses bei Verrechnung je Leistungsgruppe und je Leistungsart	54
Tabelle 12:	Gegenüberstellung der aktuellen Verrechnungspreise des Monatsabschlusses mit der Verrechnung je Leistungsgruppe	56
Tabelle 13:	Plausibilitätsprüfung der Verrechnungspreise bei Verrechnung je Leistungsart	57
Tabelle 14:	Plausibilitätsprüfung der Verrechnungspreise bei Verrechnung je Leistungsgruppe	58
Tabelle 15:	Gegenüberstellung der durchschnittlichen Aufenthaltsstunden der letzten fünf Jahren mit den Soll-Betreuungsstunden laut Abteilung Rechnungswesen Region West	64
Tabelle 16:	Durchschnittliche zurechenbare Zeit zu Betreuungsleistungen und Sonstigen Arbeiten	65
Tabelle 17:	Darstellung der Kostenbasis und der Umlagemasse für Betreuungsleistungen vor Ort	67
Tabelle 18:	Verrechnungspreise für Betreuungsleistungen vor Ort bei Verrechnung als Dienstleistung auf Abruf	68
Tabelle 19:	Gegenüberstellung der Verrechnungspreise für Betreuungsleistungen vor Ort bei unterschiedlicher Verrechnungspreisermittlung	72

ANHANGSVERZEICHNIS

1.	Anhang zur Identifizierung der Kostenrechnungsleistungen	108
1.1.	Protokoll zum Workshop mit den Mitarbeitern der Abteilung Rechnungswesen Region West	108
1.2.	Verrechenbarkeitsprüfung der Kostenrechnungsleistungen	111
1.3.	Leistungen der Kostenrechnung	112
2.	Anhang zur Identifizierung der Leistungsempfänger der Kostenrechnung	113
2.1.	Prüfung der Tochter- und Niederlassungseinheiten auf deren Eignung als Leistungsempfänger	113
2.2.	Leistungsempfänger je Leistungsgruppe	114
3.	Anhang zur Ermittlung der Kosten je Kostenrechnungsleistung	116
3.1.	Verteilungsschlüssel Personenstunden	116
3.2.	Kosten je Kostenrechnungsleistung	117
4.	Anhang zur Festlegung des Gewinnaufschlages und der Umlagemasse je Kostenrechnungsleistung	118
4.1.	Umlagemasse je Kostenrechnungsleistung	118
5.	Anhang zur Auswahl und Erhebung der Allokationsschlüssel	119
5.1.	Auswahl der Allokationsschlüssel der Kostenrechnungsleistungen	119
5.2.	Erhebung der Allokationsschlüssel je Leistungsempfänger	120
6.	Anhang zum Ergebnis und der Analyse der Verrechnungspreise für Kostenrechnungsleistungen	121
6.1.	Verrechnungspreise bei Verrechnung je Leistungsgruppe	121
6.2.	Verrechnungspreise bei Verrechnung je Leistungsart	122
6.3.	Gegenüberstellung der Verrechnungspreise	124
7.	Anhang zur Plausibilitätsprüfung der ermittelten Verrechnungspreise	125
7.1.	Plausibilitätsprüfung der Verrechnungspreise bei Verrechnung je Leistungsart	125
7.2.	Plausibilitätsprüfung der Verrechnungspreise bei Verrechnung je Leistungsgruppe	126
8.	Anhang zur alternativen Ermittlung der Verrechnungspreise von Betreuungsleistungen vor Ort als Dienstleistungen auf Abruf	127
8.1.	Leistungsempfänger der Betreuungsleistungen vor Ort	127
8.2.	Betreuungsstunden vor Ort	128
8.3.	Zurechenbare Betreuungszeit	129
8.4.	Berechnung des Personalkosten-Stundensatzes	130
8.5.	Gegenüberstellung der Verrechnungspreise für Betreuungsleistungen vor Ort	132
9.	Anhang zur Dokumentation der Verrechnungspreise der Gebrüder Weiss GmbH	133
9.1.	Vorlage zu Tabelle eins für den Country-by-Country Report	133
9.2.	Vorlage zu Tabelle zwei für den Country-by-Country Report	134
9.3.	Vorlage zu Tabelle drei für den Country-by-Country Report	135

ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS

BAB	Betriebsabrechnungsbogen
BMF	Bundesministerium für Finanzen
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
GW	Gebrüder Weiss
JTPF	Joint Transfer Pricing Forum
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
VPDG	Verrechnungspreisdokumentationsgesetz
VPR	Verrechnungspreisrichtlinie
WOAC	Weiss Ocean and Air Cargo GmbH
WR	Weiss Röhlig

1 EINLEITUNG

Um in Zukunft als Unternehmen am Weltmarkt teilzunehmen, ist die internationale Präsenz unerlässlich. Bereits heute bevorzugen viele Unternehmen mit hohen Exportumsätzen die Nähe beim Kunden und eröffnen Niederlassungen und Betriebsstätten weltweit. Dies hat zur Folge, dass der Anteil der grenzüberschreitenden konzerninternen Leistungsvolumina enorm steigt. Die korrekte Bewertung dieser Leistungen ist nicht nur aus betriebswirtschaftlicher Sicht für Konzernunternehmen relevant, sondern auch für die Steuerverwaltungen der betroffenen Staaten. Das Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) Projekt der Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD) fördert die korrekte Bewertung und Dokumentation von konzerninternen Leistungen. In Österreich wurden durch das Verrechnungspreisdokumentationsgesetz (VPDG) bereits Teile dieses Projektes gesetzlich verankert.

1.1 Spezifische Ausgangssituation

Als Kooperationspartner fungiert der international tätige Konzern Gebrüder Weiss (GW) mit Konzernzentrale in Lauterach, Vorarlberg. Zu den wichtigsten Dienstleistungen des bereits seit über 500 Jahren bestehenden Unternehmens zählen neben Landtransporten, Luft- und Seefracht auch Logistiklösungen, Paketdienste und Zollabfertigungen. Die regionalen Schwerpunkte des Konzernes befinden sich in Mittel-Ost-Europa, Asien und Nordamerika. Mit 151 Standorten in 27 Ländern und etwa 6.000 Mitarbeitern ist der Kooperationspartner das größte Privatunternehmen der Transportbranche in Österreich. Um auf lange Sicht Kunden weltweit optimal betreuen zu können, werden ständig neue Märkte erschlossen und Niederlassungen an neuen Standorten eröffnet.

Der Gebrüder Weiss GmbH unterstehen insgesamt 53 Tochterunternehmen, für welche das Mutterunternehmen eine Vielzahl an Konzernleistungen erbringt. Um ein korrektes Bilanzbild aller Gliedunternehmen des Konzernes darzustellen, sind die geleisteten Services des Mutterunternehmens an deren Tochterunternehmen weiter zu verrechnen. Insgesamt wurden im Jahr 2015 Konzernleistungen aller Art im zweistelligen Millionenbereich an Tochterunternehmen weiterbelastet.

Die Abteilung Rechnungswesen Region West erbringt Buchhaltungs-, Kontokorrent-, Kostenrechnungs- und Beratungsleistungen für 24 Tochterunternehmen, welche Niederlassungen in Deutschland, Dubai, China, Japan, Kanada, Österreich, Schweiz, Singapur, Taiwan, Thailand und Vietnam halten. Wie der überwiegende Teil der konzerninternen Leistungen der Gebrüder Weiss GmbH, werden auch die Leistungen der Abteilung Rechnungswesen Region West mittels Konzernumlage an die leistungsempfangenden Tochterunternehmen weiter verrechnet. Die aktuelle Ermittlung der Verrech-

nungspreise erfolgt anhand pauschaler Annahmen, einer auf kostenbasierten Umlagemasse, veralteter Allokationsschlüssel sowie Sockelbeträgen, die den Verrechnungspreisen zusätzlich aufgeschlagen werden. Des Weiteren bestehen Unstimmigkeiten bei der Identifizierung der Leistungsempfänger. Teilweise werden Leistungen durch die Abteilung Rechnungswesen Region West erbracht, für welche den Unternehmenseinheiten keine Verrechnungspreise belastet werden. Für Betreuungsleistungen der Kostenrechnung wird hingegen allen Unternehmenseinheiten derselbe Preis verrechnet, unabhängig davon, ob der Leistungsempfänger die Betreuungsleistung tatsächlich beansprucht oder nicht.

Um eine einheitliche Vorgehensweise zur Verrechnungspreisgestaltung zu gewähren, sind die Methode zur Verrechnungspreisberechnung sowie zentrale Vereinbarungen zwischen der Muttergesellschaft der Gebrüder Weiss GmbH und deren Tochtergesellschaften in der Verrechnungspreisdokumentation geregelt. Die derzeitige Dokumentation erfüllt die bisherigen Anforderungen zur Verrechnungspreisdokumentation laut den gesetzlichen Buchführungspflichten der Bundesabgabenordnung. Nachdem im August 2016 mit dem Verrechnungspreisdokumentationsgesetz neue Vorschriften zur Dokumentation der Verrechnungspreise verlautbart wurden, ist unsicher, ob die aktuelle Verrechnungspreisdokumentation der Gebrüder Weiss GmbH der aktuellen Gesetzeslage entspricht.

1.2 Zielsetzung und geplante Ergebnisse

Ziel der Masterarbeit ist es eine möglichst verursachungsgerechte, aktuelle Verrechnung der Kostenrechnungsleistungen der Abteilung Rechnungswesen Region West zu erlangen und die notwendigen Änderungen der aktuellen Vorgehensweise zur Berechnung der Verrechnungspreise aufzuzeigen. Dazu soll zunächst die korrekte Vorgehensweise zur Ermittlung von indirekten Verrechnungspreisen festgestellt werden. Zur Bestimmung der optimalen Verrechnungsart unter Berücksichtigung des bestmöglichen Aufwand-Nutzen-Verhältnisses sollen die Verrechnungspreise je identifizierter Leistungsart und je identifizierter Leistungsgruppe berechnet werden. Für die Verrechnungspreisermittlung sollen die Leistungen der Kostenrechnung identifiziert, deren Leistungsempfänger bestimmt und die umzulegenden Kosten erfasst werden. Zur Ermittlung der Umlagemasse soll festgelegt werden, ob ein Gewinn einzubeziehen ist und wie hoch dieser anzusetzen ist. Abschließend sollen Allokationsschlüssel ermittelt werden, die eine verursachungsgerechte Verteilung der Umlagemasse ermöglichen.

Eine weitere Zielsetzung der Arbeit ist die Identifikation der optimalen Vorgehensweise zur Verrechnung der Betreuungsleistungen der Abteilung Rechnungswesen Region West an die Leistungsempfänger unter Berücksichtigung des Aufwand-Nutzen-Verhältnisses. Dazu sollen Verrechnungspreise für Betreuungsleistungen nach den Spezifika von

Dienstleistungen auf Abruf berechnet werden und anschließend den ermittelten Verrechnungspreisen für Betreuungsleistungen als Normalleistung gegenübergestellt werden, um herauszufinden, ob der Mehraufwand bei der Verrechnung als Dienstleistung auf Abruf gerechtfertigt ist.

Das abschließende Ziel der Masterarbeit ist die Identifizierung der Auswirkungen des VPDG sowie des BEPS Projektes der OECD auf die Verrechnungspreisdokumentation des Gebrüder Weiss Konzerns. Dazu sollen die notwendigen Änderungen der aktuellen Dokumentation der Verrechnungspreise ermittelt werden und Handlungsempfehlungen zur Aufstellung eines Country-by-Country Reportings für den Gebrüder Weiss Konzern formuliert werden.

1.3 Problemstellung und spezifische Fragestellungen

Die Problemstellung der Masterarbeit ist die Ermittlung der notwendigen Änderungen der aktuellen Verrechnung, um aktuelle, möglichst verursachungsgerechte Verrechnungspreise für Kostenrechnungsleistungen der Abteilung Rechnungswesen Region West zu erhalten. Des Weiteren ist für Dienstleistungen auf Abruf zu bestimmen, ob eine andere Vorgehensweise zur Ermittlung der Verrechnungspreise notwendig ist. Außerdem sind die erforderlichen Änderungen zur Sicherstellung der gesetzeskonformen Verrechnungspreisdokumentation zu identifizieren und Handlungsempfehlungen zur Erstellung des Country-by-Country Reports zu formulieren.

Ausgehend von dieser Problemstellung sind die spezifischen Fragestellungen ableitbar.

Es ist festzustellen, wie möglichst verursachungsgerechte Verrechnungspreise für Kostenrechnungsleistungen der Abteilung Rechnungswesen Region West zu berechnen sind und welche Änderungen ausgehend von der aktuellen Vorgehensweise vorzunehmen sind, um aktuelle und möglichst verursachungsgerechte Verrechnungspreise zu erhalten.

Dazu ist herauszufinden, welche Methode zur Ermittlung indirekter Verrechnungspreise für Kostenrechnungsleistungen heranzuziehen ist und welche Schritte und Besonderheiten dabei zu beachten sind. Anschließend sind die Verrechnungspreise für Kostenrechnungsleistungen anhand der ermittelten Schritte sowohl je Leistungsart, als auch je Leistungsgruppe zu ermitteln, um herauszufinden, welche Verrechnungsart zur Ermittlung der Verrechnungspreise für Kostenrechnungsleistungen unter Berücksichtigung eines optimalen Aufwand-Nutzen-Verhältnisses zu bevorzugen ist. Im Rahmen der Verrechnungspreisermittlung sind die Leistungen und deren Leistungsempfänger zu identifizieren, die Kostenbasis festzulegen und die Ansetzung und Höhe eines Gewinnes zu prüfen und verursachungsgerechte Allokationsschlüssel zu bestimmen.

Es ist festzulegen, welche Vorgehensweise zur Verrechnung der Betreuungsleistungen vor Ort der Abteilung Rechnungswesen Region West heranzuziehen ist. Dazu sind zunächst möglichst verursachungsgerechte Verrechnungspreise für Betreuungsleistungen vor Ort laut den Spezifika der Dienstleistungen auf Abruf zu berechnen. Anschließend ist die optimale Vorgehensweise zur Verrechnungspreisermittlung unter Berücksichtigung des Aufwand-Nutzen-Verhältnisses festzustellen.

Es ist zu prüfen, welche Auswirkungen der BEPS Aktionsplan 13 der OECD sowie das VPDG, auf die Dokumentation der Verrechnungspreise der Gebrüder Weiss GmbH hat. Daraus folgend ist festzustellen, welche Änderungen in der aktuellen Verrechnungspreisdokumentation vorzunehmen sind, um die Anforderungen betreffend dem Master File und Local File zu erfüllen und welche Handlungen notwendig sind, um ein Country-by-Country Reporting für die Gebrüder Weiss GmbH zu erstellen.

1.4 Aufbau, Methoden und Abgrenzung der Arbeit

Die Arbeit enthält grundsätzlich einen Theorie- und Praxisteil, wobei keine strikte Trennung vorgenommen wird, da die dargestellten theoretischen Ausarbeitungen mit dem Praxisteil verbunden werden.

Zu Beginn der Arbeit steht das Einleitungskapitel, welches die Ausgangssituation beim Kooperationspartner, die Zielsetzung der Arbeit sowie die konkrete Problemstellung und spezifischen Fragestellungen erläutert.

Im zweiten Kapitel werden die Grundlagen und Methoden zur indirekten Verrechnung von konzerninternen Leistungen erläutert. Als wesentlicher Bestandteil der Verrechnungspreispolitik wird zunächst der Fremdvergleichsgrundsatz beschrieben. In weiterer Folge werden die beiden Methoden der indirekten Preisverrechnung, zu denen die Konzernumlage und Poolumlage zählen, in Kürze erläutert. Daraus ist festzustellen, welche Methode zur Ermittlung indirekter Verrechnungspreise für die Kostenrechnungsleistungen der Abteilung Rechnungswesen Region West heranzuziehen ist.

Im nachfolgenden Kapitel wird die Vorgehensweise zur Ermittlung indirekter Verrechnungspreise bei Anwendung der Methode der Konzernumlage theoretisch dargestellt und sämtliche Schritte und deren Besonderheiten im Detail untersucht. Dazu werden zunächst die Besonderheiten zur Identifikation von zentralen Dienstleistungen und die Bestimmungen zur Ermittlung der Leistungsempfänger erläutert. Anschließend wird zur Festlegung der Umlagemasse dargelegt, welche Kosten in die Umlagemasse einzubeziehen sind und ob ein Gewinnaufschlag notwendig ist bzw wie hoch dieser anzusetzen ist. Abschließend werden die Besonderheiten des Allokationsschlüssels erläutert.

Im Rahmen des vierten Kapitels werden verursachungsgerechte Verrechnungspreise für Kostenrechnungsleistungen der Abteilung Rechnungswesen Region West mittels

Konzernumlage je Leistungsgruppe und je Leistungsart berechnet und der aktuellen Vorgehensweise zur Berechnung der Verrechnungspreise gegenübergestellt. Im ersten Schritt werden die Kostenrechnungsleistungen identifiziert, wobei einerseits sämtliche Leistungsarten für eine detaillierte Verrechnung je Leistungsart und andererseits die übergeordneten Leistungsgruppen für eine einfache Verrechnung je Leistungsgruppe ermittelt werden. Darauffolgend werden die Leistungsempfänger der Leistungsgruppen erfasst. Anschließend wird die Kostenbasis der Kostenrechnungsleistungen ermittelt sowie eine Aufteilung der Kosten zu den einzelnen Leistungsarten bzw Leistungsgruppen durchgeführt. Im nächsten Schritt wird geprüft, ob und in welcher Höhe ein Gewinnaufschlag zur Gewährung des Fremdvergleichsgrundsatzes notwendig ist. Anschließend wird die Wahl der Allokationsschlüssel je Leistungsart bzw je Leistungsgruppe erläutert und abschließend werden die ermittelten Verrechnungspreise analysiert, die optimale Verrechnungsart bestimmt und die notwendigen Änderungen zusammengefasst. Zur Verifizierung der ermittelten Verrechnungspreise wird im letzten Unterkapitel eine Plausibilitätsprüfung der Verrechnungspreise durchgeführt.

Das darauffolgende Kapitel bezieht sich auf die Ermittlung der Vorgehensweise zur Verrechnung von Betreuungsleistungen vor Ort der Abteilung Rechnungswesen Region West, die als Dienstleistungen auf Abruf anzusehen sind. Dazu wird die empfohlene Vorgehensweise bei Dienstleistungen auf Abruf laut Literatur erörtert und die Verrechnungspreise für Betreuungsleistungen vor Ort unter Berücksichtigung der Spezifika der Dienstleistungen auf Abruf berechnet. Abschließend werden die ermittelten Verrechnungspreise mit den Verrechnungspreisen bei Verrechnung als Normalleistung gegenübergestellt und die optimale Vorgehensweise zur Verrechnungspreisermittlung von Betreuungsleistungen vor Ort unter Berücksichtigung des Arbeitsaufwandes ermittelt.

Im sechsten Kapitel werden die aktuellen Vorschriften zur Verrechnungspreisdokumentation erörtert, wobei im Detail die Inhalte der Stammdokumentation, der landesspezifischen Dokumentation sowie des Country-by-Country Reports (CbCR) beschrieben werden. Anschließend wird die vorhandene Verrechnungspreisdokumentation der Gebrüder Weiss GmbH analysiert und die Änderungen, welche aufgrund der neuen Gesetzeslage vorzunehmen sind, ausgearbeitet. Überdies werden Handlungsempfehlungen zur Aufstellung eines Country-by-Country Reports für den Gebrüder Weiss Konzern formuliert.

Das abschließende Kapitel umfasst eine Zusammenfassung der Arbeit mit der Beantwortung der spezifischen Fragestellungen und ein Ausblick, in dem beschrieben wird, welche Themenbereiche in weiterer Folge zu bearbeiten sind.

Zur Verfassung der theoretischen Grundlagen im Zusammenhang mit Verrechnungspreisen und deren Methoden sowie der Vorgehensweise und Besonderheiten zur

Konzernumlage und deren Dokumentation wurde Literaturrecherche betrieben, wofür relevante Richtlinien und Gesetzestexte, Artikel aus Fachzeitschriften und einschlägige Fachliteratur herangezogen wurden. Zur Ermittlung der Verrechnungspreise für Kostenrechnungsleistungen der Abteilung Rechnungswesen Region West bzw der alternativen Berechnung der Verrechnungspreise für Betreuungsleistungen vor Ort wurden erforderliche Daten im Rahmen eines Workshops und einer Arbeitsaufzeichnung durch die Mitarbeiter der Abteilung Rechnungswesen Region West sowie mittels Recherche im SAP System erhoben. Für die Erhebung der Ist-Situation der Verrechnungspreise der Kostenrechnungsleistungen sowie der aktuellen Verrechnungspreisdokumentation wurden relevante Unterlagen und Berichte von der Gebrüder Weiss GmbH zur Verfügung gestellt. Für die Ermittlung der erforderlichen Änderungen der Ist-Situation im Rahmen der Verrechnungspreisermittlung für Kostenrechnungsleistungen sowie im Rahmen der Verrechnungspreisdokumentation, wurde ein Soll-Ist-Vergleich erstellt. Zur Prüfung der Plausibilität der Verrechnungspreise für Kostenrechnungsleistungen sowie für die Gegenüberstellung der Verrechnungsarten für Betreuungsleistungen vor Ort wurden unterschiedliche Abweichungsanalysen durchgeführt.

Im Rahmen der Masterarbeit werden ausschließlich Verrechnungspreise für Kostenrechnungsleistungen der Abteilung Rechnungswesen Region West berechnet. Die ermittelten Verrechnungspreise und die gegenüberstehenden Ist-Daten betreffen das Wirtschaftsjahr 2017. Aufgrund der Vielzahl an leistungsempfangenden Staaten, werden für detailliertere Ausarbeitungen in der Masterarbeit spezifische Leistungsempfänger und Leistungen ausgewählt, da ansonsten keine übersichtliche Darstellung im Textteil gewährleistet werden kann. Sämtliche Informationen sonstiger Leistungsempfänger und Leistungen liegen dem Anhang bei.

Die theoretischen Ausarbeitungen sind auf die Anforderungen des Kooperationspartners abgestimmt. Aus diesem Grund liegt der Fokus auf der Berechnung von indirekten Verrechnungspreisen für zentrale Dienstleistungen anhand einer Konzernumlage. Die Ermittlung von direkten Verrechnungspreisen sowie von Verrechnungspreisen für Lieferungen oder sonstige Leistungen wird in der Arbeit ausgelassen. Ein Nicht-Ziel der Arbeit ist die Auseinandersetzung mit steuerrechtlichen Vorschriften im Detail. Insbesondere werden detaillierte steuerliche Rechtsvorschriften zwischen Österreich und den leistungsempfangenden Staaten nicht erläutert, da dies den Umfang der Arbeit überschreiten würde. Ein weiteres Nicht-Ziel ist die Auseinandersetzung mit der innerstaatlichen Problematik von Verrechnungspreisen betreffend verdeckter Gewinnausschüttung und Einlagenrückgewähr.

2 GRUNDLAGEN UND METHODEN ZUR INDIREKTEN VERRECHNUNG VON KONZERNINTERNEN LEISTUNGEN

Werden Leistungen von einem Konzernunternehmen für andere Konzernmitglieder erbracht, ist dies dem Leistungserbringer zu vergüten. Trotz bestehendem Naheverhältnis der Unternehmen und teilweise fehlender Märkte, ist ein fremdüblicher Verrechnungssatz zu ermitteln. Deshalb gilt der Fremdvergleichsgrundsatz als das oberste Gebot in der Verrechnungspreistheorie. Nahezu sämtliche Methoden und Richtlinien zielen auf den Grundsatz des Fremdvergleiches ab. Deshalb wird im Rahmen der Masterarbeit zunächst der Grundsatz des Fremdvergleiches erörtert.

Die Gebrüder Weiss GmbH erbringt Kostenrechnungsleistungen an deren Tochterunternehmen. Zur Ermittlung der Verrechnungspreise sind die direkten Methoden der Verrechnungspreisermittlung nicht anwendbar, da weder vergleichbare Preise für eine Preisvergleichsmethode oder Wiederverkaufspreismethode noch Kostenaufzeichnungen für die einzelnen Leistungen für die Kostenaufschlagsmethode bestehen. Deshalb ist, wie in der Praxis üblich¹, eine indirekte Verrechnungspreisermittlung vorzunehmen. Für die Ermittlung von indirekten Verrechnungspreisen bestehen zwei Methoden, die Konzernumlage und die Poolumlage. Im Rahmen dieses Kapitels ist festzustellen, welche Methode zur Verrechnungspreisermittlung der Kostenrechnungsleistungen der Abteilung Rechnungswesen Region West heranzuziehen ist.

2.1 Grundsatz des Fremdvergleiches

Der Fremdvergleichsgrundsatz, im englischen arm's length principle, ist international die Basis für die Ermittlung von Verrechnungspreissätzen. Er umfasst, dass gesellschaftsrechtlich nahestehende Unternehmen Verträge und Geschäfte zu den Bedingungen abschließen müssen, wie es unabhängige Geschäftspartner täten. Dadurch soll verhindert werden, dass es bei grenzüberschreitenden Geschäftsbeziehungen zu internationalen Gewinnverschiebungen kommt. Zweck des Grundsatzes ist es, das Ergebnis der Wirtschaftsbeziehungen von gesellschaftsrechtlich nahestehenden Unternehmen objektiv gerechtfertigt aufzuteilen.² Diesem Zweck wird dadurch nachgekommen, dass der Fremdvergleichsgrundsatz dem „separate entity approach“³ folgt. Dies bedeutet, dass die Unternehmen eines Konzernes als eigenständige Unternehmen und nicht als Teil eines Unternehmensverbundes anzusehen sind.

¹ Vgl. ROSENBERGER (2012), S. 355.

² S. VPR 2010 (2010), Rz 1; OECD (2011), S. 33, Rz 1.1 ff.

³ OECD (2011), S. 35, Rz 1.6.

Es wird zwischen zwei Arten des Fremdvergleiches unterschieden, der tatsächliche Fremdvergleich und der hypothetische Fremdvergleich. Der Fremdvergleich hängt von den Merkmalen, Unabhängigkeit der Geschäftspartner und Vergleichbarkeit der Verhältnisse ab. Beim tatsächlichen Fremdvergleich ist ein Ist-Ist Vergleich anwendbar. Dies bedeutet, dass der einzige Unterschied der Vergleichstatbestände das gesellschaftsrechtliche Naheverhältnis der Geschäftspartner ist. Voraussetzend für den tatsächlichen Fremdvergleich sind die direkte oder indirekte Vergleichbarkeit sowie die Unabhängigkeit der Geschäftspartner. Ein direkter Vergleich liegt vor, wenn Geschäftsabschlüsse ermittelt werden können deren Merkmale dieselben sind oder unwesentliche Abweichungen vorliegen. Beim indirekten Vergleich bestehen hingegen wesentliche Unterschiede zu den Vergleichswerten, die mittels Anpassungsrechnungen in dem Maße zu korrigieren sind, dass nach Korrektur die Vergleichbarkeit wiederhergestellt ist.⁴

Das Vergleichsgeschäft kann entweder innerbetrieblich, bei dem ein Geschäft zwischen einem verbundenen Unternehmen und einem externen Geschäftspartner abgeschlossen wird, oder zwischenbetrieblich, bei dem ein Geschäft zwischen zwei unabhängigen Geschäftspartnern abgeschlossen wird, vereinbart werden. Der hypothetische Fremdvergleich basiert auf einem Ist-Soll Vergleich, da keine vergleichbaren Geschäftsabschlüsse zwischen unabhängigen Unternehmen vorliegen. Maßgebend für den hypothetischen Fremdvergleich ist die fiktive Unabhängigkeit in Zusammenhang mit der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters. Ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter hat aus objektiver Sicht zu beurteilen, ob unter Berücksichtigung sämtlicher Verhältnisse der fiktiv ermittelte Verrechnungspreis jenem entspricht, welchen fremde Dritte in einer vergleichbaren Situation vereinbart hätten.⁵ In der Praxis ist in vielen Fällen aufgrund fehlender Vergleichbarkeit ein hypothetischer Fremdvergleich und somit ein Ermessen des sorgfältigen Geschäftsführers notwendig. Dazu führt die OECD aus, dass „die Verrechnungspreisgestaltung keine exakte Wissenschaft ist, sondern Urteilsvermögen, sowohl auf Seiten der Steuerverwaltung als auch auf Seiten des Steuerpflichtigen erfordert.“⁶

In Abbildung 1 werden die erläuterten Schritte und Möglichkeiten des Fremdvergleiches nochmals übersichtlich dargestellt.

⁴ Vgl. BORSTELL (2015), Tz C 7 f.

⁵ Vgl. BAUMHOFF (2012), S. 456, Tz 3.123 ff.

⁶ OECD (2011), S. 38, Rz 1.12.

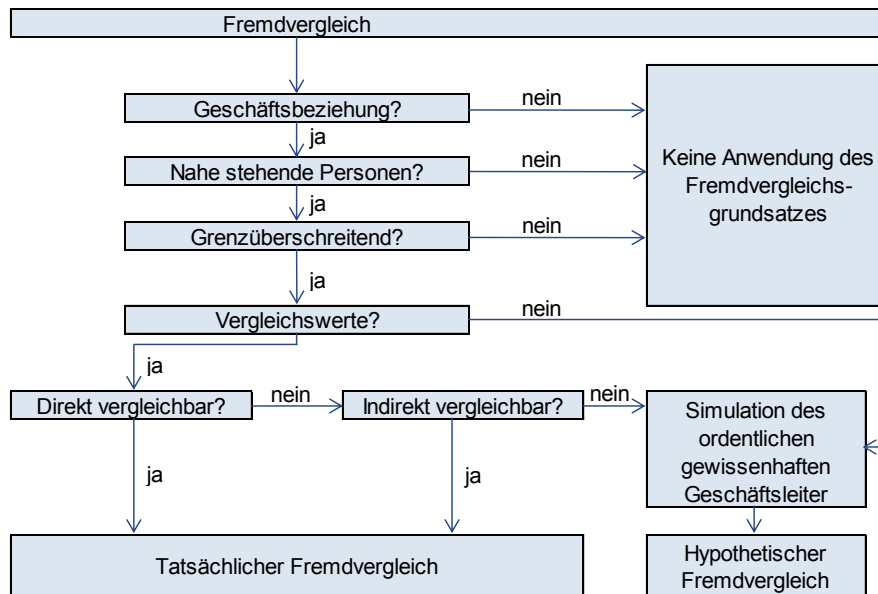


Abbildung 1: Schritte des Fremdvergleiches,
Quelle: RENZ/WILMANN (2013), S. 105 (leicht modifiziert).

Abschließend werden die dargestellten Schritte zur Prüfung des Fremdvergleiches für die Kostenrechnungsleistungen der Abteilung Rechnungswesen Region West durchgeführt. Die Abteilung Rechnungswesen Region West hält eine Geschäftsbeziehung mit den nahestehenden Tochtergesellschaften, die überwiegend außerhalb von Österreich liegen. Da keine direkten oder indirekten Vergleichswerte vorliegen ist auf die Beurteilung der Verrechnungspreise durch einen ordentlichen gewissenhaften Geschäftsleiter zurückzugreifen und ein hypothetischer Fremdvergleich zu erzeugen. Dies ist ua ein Grund, weshalb eine indirekte Verrechnungspreisermittlung notwendig ist. Deshalb werden im nächsten Schritt die Methoden der indirekten Verrechnungspreisermittlung vorgestellt und auf deren Anwendbarkeit für die Kostenrechnungsleistungen der Abteilung Rechnungswesen Region West geprüft.

2.2 Konzernumlage nach dem Leistungsaustauschkonzept

Die Konzernumlage nach dem Leistungsaustauschkonzept ist eine Methode der indirekten Preisverrechnung. Sie wird international als Leistungsumlage⁷ und häufig als Konzernumlage im engeren Sinn bezeichnet. Die Leistungsumlage basiert auf dem Leistungsaustauschkonzept, bei dem ein schuldrechtlicher Leistungsaustausch zwischen den einbezogenen Konzerngesellschaften stattfindet. Das bedeutet, dass eine Leistung von einem zentralen Leistungserbringer an ein oder mehrere verbundene Unternehmen erbracht wird.⁸

⁷ Vgl. ENGLER/WELLMANN (2015) Tz N 116.

⁸ Vgl. BAUMHOFF (2014c), S. 681, Tz 6.328.

Die indirekten Verrechnungspreise werden bei dieser Methode durch eine Umlage der beim Leistungserbringer entstandenen Aufwendungen zuzüglich eines Gewinnaufschlages ermittelt. Die Basis der Verrechnungspreisermittlung stellt bei der Leistungsumlage somit eine modifizierte Kostenaufschlagsmethode dar. Das Entgelt für die Dienstleistung ist beim Leistungsempfänger eine Betriebsausgabe, die Aufwendungen für die Erstellung der Dienstleistung bleiben Aufwendungen beim Leistungserbringer. Eine Entscheidung bezüglich der Abzugsfähigkeit der Aufwendungen ist auf der Ebene des Leistungserbringers und Leistungsempfängers getrennt voneinander zu treffen. Das Dienstleistungsentgelt ist eine Gegenleistung für die erbrachten Leistungen und ist nicht als umgelegter Aufwand des Leistungserbringers anzusehen.⁹

Der Fremdvergleich wird im Rahmen der indirekten Methode dahingehend durchgesetzt, dass mittels hypothetischen Fremdvergleichs durch die Kostenaufschlagsmethode der Preis zu ermitteln ist, den fremde Dritte unter vergleichbaren Verhältnissen vereinbart hätten.¹⁰ Dies bedeutet, dass das Ergebnis der indirekten Preisverrechnung nahezu demjenigen Ergebnis entsprechen muss, das bei Anwendung der direkten Methode resultiert wäre, da davon auszugehen ist, dass unabhängige Unternehmen nur eine gewisse Preisspanne akzeptieren würden. Die Konzernumlage ist den anderen Methoden zur Ermittlung von Verrechnungspreisen gleichgestellt, sofern die Leistung ausschließlich an konzerninterne Geschäftspartner erbracht wird und sofern die Einzelabrechnung der Dienstleistungen auf Grund eines enormen Verwaltungsaufwandes nicht wirtschaftlich sinnvoll durchgeführt werden kann. Dieser Fall liegt beispielsweise bei zentral ausgeübten Verkaufsförderungen oder Finanzdienstleistungen vor, bei denen der anteilige Wert für eine bestimmte Unternehmenseinheit nur näherungsweise ermittelt werden kann.¹¹

Im Falle der Kostenrechnungsleistungen der Abteilung Rechnungswesen Region West liegt eine schuldrechtliche Leistungsbeziehung zwischen der Muttergesellschaft als Leistungserbringer und den Tochterunternehmen als Leistungsempfänger vor. Die Kostenrechnungsleistungen werden ausschließlich an konzerninterne Unternehmen erbracht und eine direkte Verrechnung ist aufgrund fehlender Vergleichswerte nicht anwendbar. Deshalb ist die Methode der Konzernumlage für die Ermittlung der Verrechnungspreise für Kostenrechnungsleistungen als passend und anwendbar anzusehen. Im nächsten Schritt wird die Methode der Poolumlage analysiert und geprüft, ob diese für eine indirekte Verrechnungspreisermittlung der Kostenrechnungsleistungen in Frage kommt.

⁹ Vgl. ENGLER/ELBERT (2015), Tz N 282 ff.

¹⁰ Vgl. BAUMHOFF (2014c), S. 681, Tz 6.328.

¹¹ Vgl. OECD (2011), S. 240, Rz 7.21 ff; VPR 2010 (2010), Rz 75.

2.3 Poolumlage nach dem Eigenleistungskonzept

Das Konzept der Poolumlage umfasst die Errichtung eines Pools, welcher Leistungen empfängt und dessen Poolmitglieder dieselben Interessen und Risiken aufweisen. Die Poolumlage wird ebenso als Kostenumlage¹² und auf internationaler Ebene als cost sharing oder cost contribution¹³ bezeichnet. In der Praxis wird die Poolumlage ua in der Forschung und Entwicklung, in der Beschaffung und bei besonderen Dienstleistungen, wie der Rechtsberatung oder Werbung angewandt.¹⁴

Bei der Poolumlage bilden mehrere verbundene Unternehmen eine Innengesellschaft, den sogenannten Pool, an den sie im gemeinsamen Interesse und auf gemeinsames Risiko für einen längeren Zeitraum Leistungen erbringen und erhalten. Die Mitglieder des Pools sind Konzernunternehmen, die einen Nutzen aus den Pool-Leistungen ziehen können. Folglich ist aufgrund gleichgerichteter Interessen ein Pool für horizontal verbundene Unternehmen besser geeignet, als für vertikal verbundene Unternehmen. Beispielsweise können mehrere Vertriebsgemeinschaften einen horizontal-verbundenen Pool zur Entwicklung einer gemeinsamen Marke bilden. Verbundene Unternehmen, die lediglich als Leistungserbringer auftreten und die Pool-Leistungen nicht nutzen, sind keine Poolmitglieder. Deren Leistungen sind zu fremdüblichen Preisen mit Hilfe der direkten Einzelabrechnung zu verrechnen. Externe Unternehmen können vom Pool beauftragt werden und erhalten dafür den regulären Fremdpreis.¹⁵

An den Pool können jegliche Arten von Leistungen erbracht werden. Einschränkend muss die erbrachte Leistung jedoch beim Leistungserbringer eine Hilfsfunktion sein, da Haupttätigkeiten nicht ohne Gewinnaufschlag, wie im Falle von Poolleistungen üblich, vereinbart werden können.¹⁶

Beim Pool handelt es sich grundsätzlich um einen innerbetrieblichen Vorgang, bei dem die eigenen Kosten für eine gemeinsame Leistung ausgelagert werden. Es werden in Folge dessen Eigenleistungen und keine schuldrechtlich bedingten Fremdleistungen durch den Pool erbracht. Deshalb ist die Poolgemeinschaft als eine Art von Innengesellschaft anzusehen. Laut herrschender Ansicht in der Literatur wird eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts mit Abschluss eines Kostenverteilungsvertrages der Poolmitglieder gegründet. Der Kostenverteilungsvertrag ist bereits vor Erbringung der ersten Leistungen

¹² Vgl. NOWOTNY (2012), S. 115, Tz K 171.

¹³ Vgl. ENGLER/ELBERT (2015), Tz N 402 ff.

¹⁴ Vgl. STORCK/STRADINGER (2012), S. 485.

¹⁵ Vgl. BAUMHOFF (2014c), S. 692, Tz 6.342 ff.

¹⁶ Vgl. LEHNER (2012b), S. 174, Tz K 286.

für den Pool zu unterzeichnen, dadurch sollen nachträgliche Änderungen der Vertragskonditionen vermieden werden.¹⁷

Die Innengesellschaft übernimmt weder unternehmerische Chancen noch Risiken, weswegen kein Gewinnaufschlag zu verrechnen ist. Die Kostenbasis der Poolumlage umfasst die direkten und indirekten Aufwendungen der Poolmitglieder, die durch die Kostenrechnung erfasst werden. Mittels Umlageschlüssel wird die Kostenbasis auf die Poolmitglieder verteilt, die im weiteren Zuge wiederum originärer Aufwand bei den Poolmitgliedern darstellt.¹⁸ In den überwiegenden Ländern, wie Österreich, Großbritannien, USA und Australien sind diese Aufwände bei den Poolteilnehmern als Betriebsausgaben abzugsfähig. In gewissen Staaten gelten spezifische Regelungen betreffend die Kostenumlage, beispielsweise ist in Kanada ein Nachweis über die Fremdüblichkeit notwendig und in Brasilien unterliegen die Poolvereinbarungen strengen Überprüfungen. In bestimmten Ländern, wie in Frankreich und Russland sind die Aufwände bei den Poolteilnehmern nicht anerkannt und nicht abzugsfähig.¹⁹ Deshalb ist vor Abschluss des Kostenverteilungsvertrages zu prüfen, ob in den Staaten der beteiligten Konzerneinheiten Poolumlagen zulässig und die daraus resultierenden Aufwände abzugsfähig sind.²⁰

Für die Kostenrechnungsleistungen der Abteilung Rechnungswesen Region West ist die Poolumlage nicht anwendbar, da Leistungen ausschließlich von der Muttergesellschaft erbracht und von den Tochterunternehmen genutzt werden. Um die Poolumlage anwenden zu können, müssten die Tochterunternehmen ebenfalls Leistungen in den Pool erbringen und die Muttergesellschaft Leistungen aus dem Pool entnehmen.

Zusammenfassend ist festzustellen, dass sich die indirekten Methoden zur Verrechnungspreisermittlung, die Konzernumlage und Poolumlage, wesentlich voneinander unterscheiden. Bei der Konzernumlage findet ein schuldrechtlicher Leistungsaustausch statt, bei der für eine fremdübliche Verrechnung den entstandenen Kosten idR ein Gewinn aufzuschlagen ist. Bei der Poolumlage hingegen liegt eine gesellschaftsbedingte Eigenleistung vor, wodurch kein Gewinnaufschlag notwendig ist. Für die Kostenrechnungsleistungen der Abteilung Rechnungswesen Region West ist, aufgrund des schuldrechtlichen Verhältnisses zwischen der Mutter- und Tochtergesellschaft, die Konzernumlage als indirekte Methode der Verrechnungspreisermittlung auszuwählen. Um die weitere Vorgehensweise zur Verrechnungspreisermittlung der Kostenrechnungsleistungen festzustellen, wird im nächsten Kapitel die Konzernumlage und deren einzelne Schritte zur Ermittlung der Verrechnungspreise im Detail dargestellt.

¹⁷ Vgl. LEHNER (2012b), S. 172, Tz K 285 ff.

¹⁸ Vgl. BAUMHOFF (2014b), S. 696, Tz 6.348 ff; ENGLER/FREYTAG (2015), Tz O 283 f.

¹⁹ Vgl. WILMANN/MENNINGER/LAGARDEN (2015), S. 139 ff.

²⁰ Vgl. STORCK/STRADINGER (2012), S. 485.

3 AUFBAU DER KONZERNUMLAGE ZUR INDIREKTEN VERRECHNUNG VON ZENTRALDIENSTLEISTUNGEN

Nach der Festlegung der anzuwendenden Methode zur Ermittlung der Verrechnungspreise für Kostenrechnungsleistungen der Abteilung Rechnungswesen Region West, wird die Konzernumlage im Detail erläutert, um die optimale Vorgehensweise zur Ermittlung von indirekten Verrechnungspreisen für Zentraldienstleistungen festzustellen.

Die Verrechnungspreisermittlung mittels Konzernumlage erfolgt, wie in Abbildung 2 dargestellt, in fünf Schritten. Im ersten Schritt sind die Leistungen zu identifizieren und in nicht verrechenbare, indirekt verrechenbare und direkt verrechenbare Leistungen aufzuteilen. Im nächsten Schritt sind die Leistungsempfänger der umzulegenden Leistungen zu identifizieren. In Schritt drei ist die Kostenbasis zu analysieren und in nicht verrechenbare, indirekt verrechenbare und direkt verrechenbare Kosten aufzuteilen. Anschließend ist der Aufschlag eines Gewinnes festzulegen und die Umlagemasse zu ermitteln. Im letzten Schritt sind die Allokationsschlüssel zu bestimmen und zu erheben, um abschließend die indirekten Verrechnungspreise berechnen zu können. In den folgenden Kapiteln werden sämtliche Schritte im Detail erläutert.

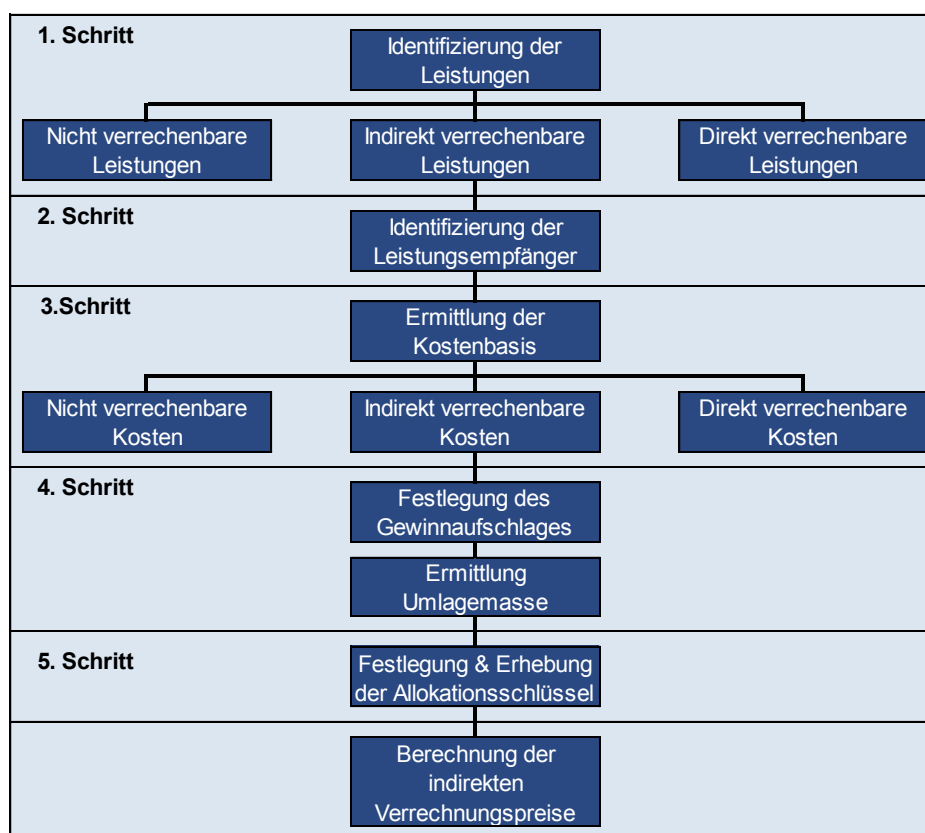


Abbildung 2: Fünf Schritte zur Verrechnungspreisermittlung mittels Konzernumlage,
Quelle: In Anlehnung an ROSENBERGER (2012), S. 359.

3.1 Arten von konzerninternen Leistungen

Im ersten Schritt der Verrechnungspreisermittlung ist die Identifikation der Leistungen durchzuführen und in die drei Arten, direkt, indirekt und nicht verrechenbare Leistungen aufzuteilen. Folgend wird die Leistungsidentifikation und deren Besonderheiten theoretisch dargestellt.

Für die Identifikation der relevanten Leistungen ist zunächst der Term Dienstleistung festzulegen. Die Verrechnungspreisrichtlinien des Bundesministeriums für Finanzen (BMF) sowie die OECD Leitlinien enthalten keine Definition für konzerninterne Dienstleistungen. Laut LOUKOTA/JIROUSEK ist der Term Dienstleistung den sonstigen Leistungen laut Umsatzsteuergesetz gleichzustellen.²¹ Nach § 3a UStG sind sonstige Leistungen jene Leistungen, die keine Lieferungen sind und beispielsweise ein aktives Tun, Unterlassen oder Dulden umfassen. Die OECD Leitlinien nennen lediglich Beispiele für zentral ausgeübte Tätigkeiten, wie die Rechnungsprüfung, die Überwachung von Zahlungsströmen und die Unterstützung im Produktions-, Einkaufs-, und Marketingbereich.²²

Die Leistungen sind mittels einer Funktionsanalyse zu identifizieren. Im Rahmen der Funktionsanalyse ist herauszufinden, welche Tätigkeit von welchem Unternehmen erbracht wird und welche Funktionen für die Abwicklung des Geschäftes notwendig sind. Überdies ist der wirtschaftliche Wert der Funktionen für jedes beteiligte Unternehmen zu ermitteln.²³ Die identifizierten Leistungen sind zur übersichtlichen Darstellung in Leistungskategorien zusammenzufassen.²⁴

Die Leistungskategorien können einerseits nach deren Verrechenbarkeit und andererseits nach Art der Leistung differenziert werden. Laut BAUMHOFF sind die Leistungen anhand der Verrechenbarkeit in die drei folgenden Kategorien zu klassifizieren²⁵:

- Verrechenbare Tätigkeiten, die einen Nutzen für ein oder mehrere verbundene Unternehmen erbringen,
- Mischleistungen, die im Interesse der Muttergesellschaft als Gesellschafter sowie im Interesse für andere verbundene Unternehmen erbracht werden und in
- Nicht verrechenbare Tätigkeiten, die ausschließlich im Interesse der Muttergesellschaft als Gesellschafter erbracht werden.

Um herauszufinden, ob Tätigkeiten verrechenbar sind, ist eine Prüfung dem Grunde nach durchzuführen. Eine Dienstleistung ist verrechenbar, sofern ein echter betrieblicher

²¹ Vgl. LOUKOTA/JIROUSEK (2011), S. 4/44, Rz 74.

²² Vgl. OECD (2011), S. 238, Rz 7.14.

²³ Vgl. MACHO/STEINER/SPENSBERGER (2011), S.83.

²⁴ Vgl. ROSENBERGER (2012), S. 360.

²⁵ Vgl. BAUMHOFF (2014b), S. 569, Tz 6.103.

Dienstleistungsaustausch und eine schuldrechtliche Leistungsbeziehung vorliegen. Die Leistung hat zumindest indirekt die betrieblichen Interessen des Leistungsempfängers zu fördern. Nach ROSENBERGER ist die betriebliche Veranlassung mit Hilfe eines sogenannten Benefit Tests bzw. Nutznachweises zu konkretisieren.²⁶ Ein Leistungsempfänger hat grundsätzlich Interesse an einer Leistung, sofern ein Vorteil oder Nutzen daraus gezogen werden kann. Daraus ableitend ist ebenfalls die Reduzierung des Aufwandes als betriebliche Veranlassung anzusehen. Voraussetzung für die Verrechenbarkeit ist, dass ein oder mehrere Leistungsempfänger identifiziert werden können und die Leistung quantifiziert und nachgewiesen werden kann.²⁷ Die Literatur sowie die Richtlinien nennen zahlreiche Beispiele für verrechenbare Dienstleistungen. Dazu zählen die wirtschaftliche und technische Beratung, die zeitlich begrenzte Überlassung von Arbeitskräften, die Aus- und Fortbildung von Personal sowie die marktübliche Leistungsbereitschaft auf Abruf.²⁸

Zur Unterscheidung nach welcher Art der Preisverrechnung die verrechenbaren Leistungen abzurechnen sind, werden drei Leistungskategorien differenziert. Leistungen, welche das Hauptgeschäft oder den Großteil der betrieblichen Tätigkeiten umfassen und ebenfalls an fremde Dritte erbracht werden, Leistungen, die nur vereinzelt bzw. im geringen Ausmaß an fremde Dritte erbracht werden und Leistungen, die ausschließlich an verbundene Unternehmen erbracht werden. Für Leistungen des Hauptgeschäftes ist ausschließlich die direkte Preisverrechnung heranzuziehen. Leistungen, die nur vereinzelt an Dritte erbracht werden, sind bevorzugend mittels direkter Preisverrechnung abzurechnen, indirekte Methoden werden aber nicht ausgeschlossen. Konzerninterne Dienstleistungen werden in der Praxis mittels indirekter Methoden abgerechnet. Die direkte Methode ist dennoch aufgrund der fremdüblicheren Vorgehensweise zu bevorzugen.²⁹

Mischleistungen werden in einen verrechenbaren und einen nicht verrechenbaren Teil getrennt, da diese Leistungen sowohl im Interesse der Gesellschaft, als auch im Interesse der verbundenen Unternehmen erbracht werden. Jener Teil, der gesellschaftsrechtlich veranlasst wurde und einen Nutzen für den Leistungsempfänger mit sich bringt, ist verrechenbar und jener Teil, der ausschließlich aus der gesellschaftsrechtlich Veranlassung entsteht, ist nicht verrechenbar.³⁰

Als nicht verrechenbare Leistungen sind die Eigenleistungen der Muttergesellschaft, die Duplizierung von Leistungen, Shareholder Activities sowie der Konzernrückhalt zu

²⁶ Vgl. ROSENBERGER (2012), S. 363.

²⁷ Vgl. BAUMHOFF (2014b), S. 573, Tz 6.108 ff.

²⁸ S. VPR 2010 (2010), Rz 86; BAUMHOFF (2014b), S. 587, Tz 6.124; ENGLER/WELLMANN (2015), Tz N 113.

²⁹ Vgl. ENGLER/WELLMANN (2015), Tz N 20; OECD (2011), S. 240, Rz 7.21 f.

³⁰ Vgl. BAUMHOFF (2014b), S. 585, Tz 6.121.

berücksichtigen. Der Eigenleistungsanteil ist jener Teil der Leistung, der von der leistenden Gesellschaft selbst beansprucht wird. Dieser ist nicht an die verbundenen Leistungsempfänger umzulegen. Um dies zu verhindern ist die leistende Muttergesellschaft als Leistungsempfänger anzuführen und in die Konzernumlage einzubeziehen.³¹

Erhält ein Leistungsempfänger Leistungen von der Muttergesellschaft oder sonstigen verbundenen Unternehmen, die im eigenen Unternehmen selbst erbracht oder durch fremde Dritte bezogen wurden, liegt eine Verdopplung der Leistung vor. Die Zusatzleistung des verbundenen Unternehmens ist grundsätzlich nicht verrechenbar. Davon ausgenommen sind jene Leistungen, bei denen die Duplizierung einen betrieblichen Vorteil darstellt. Beispielsweise ist die Einholung einer zweiten Meinung in Bezug auf Rechtsfragen verrechenbar, da betriebliches Interesse aufgrund der Minimierung von Risiken vorliegt.³²

Leistungen, die keinen wirtschaftlichen Vorteil und nicht im Interesse der Leistungsempfänger erbracht werden, werden als Shareholder Activities bzw. Gesellschafteraufwand oder Anteilseignerkosten bezeichnet. Sie umfassen Tätigkeiten, die ausschließlich im Interesse der Beteiligung des Leistungserbringers stehen. Durch Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes ergibt sich eine Nicht-Verrechenbarkeit dieser Leistungen.³³ Die Prüfung, ob der Leistungsempfänger einen Nutzen aus der erhaltenen Leistung bezieht bzw. erwarten kann und ob er bereit ist ein Entgelt für die Leistung zu zahlen, ist im Einzelfall durchzuführen. Jedenfalls sind die Überlegungen für die Entscheidung zwischen Shareholder Activities und verrechenbaren Leistungen entsprechend zu dokumentieren.³⁴ Für Shareholder Activities führt die Literatur und die Richtlinien zahlreiche Beispiele an. Zu den typischen Shareholder Activities zählen die Durchführung der Gesellschafterversammlungen, Tätigkeiten des Aufsichtsrates, die Aufstellung der konsolidierten Berichte sowie die Leitung und Organisation des Konzerns.³⁵

Der Konzernrückhalt umfasst alle Vor- und Nachteile, die sich aus der Einschließung in den Konzernverbund ergeben. Es handelt sich um den passiven Konzernrückhalt, nicht um ein aktives Handeln von Seiten der Muttergesellschaft. Die Verrechnung des Konzernrückhaltes ist aufgrund mangelnder Erfassbarkeit und Quantifizierung der Leistung und fehlendem Leistungsaustausches nicht zulässig. Überdies hat der Leistungsempfänger des Konzernrückhaltes als Teil des Unternehmensverbundes keine Möglichkeit sich den Leistungen zu entziehen. Der Konzernrückhalt entsteht automatisch

³¹ Vgl. ROSENBERGER (2012), S. 364.

³² Vgl. ENGLER/WELLMANN (2015), Tz N 43 f.

³³ Vgl. OECD (2011), S. 236, Rz 7.9.

³⁴ Vgl. ROSENBERGER (2012), S. 365 f.

³⁵ Vgl. VPR 2010 (2010), Rz 85; OECD (2011), S. 236, Rz 7.10; BAUMHOFF (2014b), S. 587, Tz 6.124; ENGLER/WELLMANN (2015), Tz N 113.

durch die Eingliederung in die Unternehmensgruppe. Konzernrückhaltleistungen sind beispielsweise die erhöhte Kreditwürdigkeit, verbilligte Absatz- und Einkaufsmöglichkeiten sowie das Recht auf Führung des Konzernnamens.³⁶

In Abgrenzung zu Shareholder Activities ergibt sich beim Konzernrückhalt zwar ein Vorteil für den Leistungsempfänger, die Leistung besteht jedoch aus Effekten und nicht aus einer aktiven Handlung. Im Gegensatz dazu besteht bei Shareholder Activities eine aktive Handlung, der Vorteil gegenüber Leistungsempfänger fehlt aber.³⁷

3.2 Leistungsempfangende Einheiten

Im zweiten Schritt zur Ermittlung der Verrechnungspreise mittels Konzernumlage sind die leistungsempfangenden Einheiten zu erfassen, deshalb werden im folgenden Kapitel die Besonderheiten bei der Identifizierung der Leistungsempfänger erläutert.

Die leistungsempfangenden Einheiten einer Konzernumlage sind rechtlich selbständige, aber konzernmäßig international verbundene Unternehmen, die einen Nutzen aus der Leistung erzielen.³⁸ Folglich hat eine Einheit die Voraussetzungen der Verbundenheit und Unternehmerschaft zu erfüllen, um als Leistungsempfänger in Frage zu kommen. Eine Einheit ist nach Art 9 OECD Musterabkommen verbunden, sofern ein Unternehmen eine unmittelbare oder mittelbare Beteiligung am Kapital, der Kontrolle oder an der Geschäftsleitung am anderen Unternehmen hält.³⁹ Für die Beteiligung besteht kein quantitatives Mindestmaß. Außerdem genügt die Beteiligung an einem der drei genannten Kriterien. Eine Beteiligung an der Geschäftsleitung liegt bei Möglichkeit der Durchsetzung der eigenen Interessen, beispielsweise durch Einfluss auf die Geschäftsführung oder auf Vorstandsmitglieder, vor. Das Kriterium der Kontrolle bezieht sich auf die bestehenden Stimmrechte und das Kriterium des Kapitals liegt bei der Beteiligung am gezeichneten Nominalkapital vor.⁴⁰

Die Unternehmerschaft wird durch die Ausübung einer Geschäftstätigkeit, die ebenso freiberuflicher oder selbständiger Art sein kann, begründet.⁴¹ Darunter fallen in Österreich insbesondere Kapitalgesellschaften und keine Personengesellschaften, die keiner eigenen Steuerrechtsfähigkeit unterliegen.⁴² Von der Unternehmerschaft ausgenommen sind vermögensverwaltende Tätigkeiten. Folglich sind beschränkt steuerpflichtige

³⁶ Vgl. KRÜGER (2017), S. 285 f.

³⁷ Vgl. ROSENBERGER (2012), S. 366.

³⁸ Vgl. BORSTELL (2011), S. 520.

³⁹ Vgl. OECD (2014), S. 29, Art 9 (1) lit a.

⁴⁰ Vgl. WASSERMEYER (2015), S. 1036, Art 9, Tz 41 ff.

⁴¹ Vgl. OECD (2014), S. 25, Art 3 (1) lit c.

⁴² Vgl. SCHAUMBURG (2011), S. 758, Tz 16.298.

Körperschaften gemäß § 1 (3) Z 2 und 3 des österreichischen Körperschaftsteuergesetzes, die keine gewerblichen Einkünfte verzeichnen, auszuschließen.⁴³

Die Identifizierung als Leistungsempfänger ist notwendig, da jede einzelne Einheit eines internationalen Konzerns aufgrund des sogenannten Trennungsprinzips ein eigenständiges Steuersubjekt ist, der unbeschränkten Steuerpflicht im Ansässigkeitsstaat unterliegt und die Verrechnungspreise für die entsprechenden Leistungen in jenem Steuerhoheitsgebiet zu berücksichtigen sind, in dem die Leistung genutzt wird. Da nicht jede konzerninterne Leistung an alle verbundenen Unternehmen erbracht wird, sind die entsprechenden Leistungsempfänger im Einzelfall je Leistung zu ermitteln.⁴⁴

3.3 Bestimmung der Kosten

Im dritten Schritt zur Ermittlung von Verrechnungspreisen mittels Konzernumlage, sind die Kosten der Leistung zu ermitteln. Dazu werden im folgenden Kapitel die Besonderheiten der Kosten der Konzernumlage sowie deren Unterteilung in nicht verrechenbare, direkt verrechenbare und indirekt verrechenbare Kosten theoretisch dargestellt.

Bei der Konzernumlage handelt es sich um ein vereinfachtes Verfahren der Verrechnungspreisermittlung nach den Grundsätzen der Kostenaufschlagsmethode, einer sogenannten modifizierten Kostenaufschlagsmethode. Zur Quantifizierung der Verrechnungspreise sind die Kosten der verrechenbaren Leistungen heranzuziehen.⁴⁵

Für die Kostenbasis können pagatorische Aufwände der Buchhaltung oder Kosten aus der Kostenrechnung herangezogen werden.⁴⁶ Sofern die Umlagemasse basierend auf pagatorischen Aufwendungen ermittelt wird, sind diese anhand der Rechnungslegungsvorschriften des Leistungserbringerstaates zu bestimmen.⁴⁷ Werden als Basis Kosten herangezogen, ist eine gründlich aufbereitete Kostenrechnung mit abgegrenzten Kostenstellen erforderlich.⁴⁸

Nach Angaben der OECD sind die Kosten in drei Kategorien einzuteilen⁴⁹:

- Direkte Kosten, die einer Leistung direkt zugeordnet werden können,
- Indirekte Kosten, die den Leistungen nicht direkt zugeordnet werden können, aber die Leistungen betreffen und

⁴³ Vgl. LEHNER (2012a), S. 25, Tz K 11.

⁴⁴ Vgl. ROSENBERGER (2012), S. 362; BAUMHOFF (2012), S. 383, Tz B 3.9.

⁴⁵ Vgl. BAUMHOFF (2014c), S. 689, Tz 6.338.

⁴⁶ S. VPR 2010 (2010), Rz 32.

⁴⁷ Vgl. ENGLER/REINERT (2015), Tz N 304.

⁴⁸ Vgl. ROSENBERGER (2012), S. 370.

⁴⁹ Vgl. OECD (2011), S. 82, Rz 2.47.

- Betriebliche Aufwendungen, die das Unternehmen als Ganzes und nicht die Leistungen betreffen.

In die Umlagemasse sind die direkten und indirekten Kosten einzubeziehen, betriebliche Aufwendungen sind dagegen auszuschließen. Die Unterscheidung zwischen den genannten indirekten Kosten, welche die Leistungen betreffen, und betrieblichen Aufwendungen ist schwierig, da betriebliche Aufwendungen ebenfalls indirekte Kosten sind, die den Leistungen nicht zuordenbar sind. Die Abgrenzung ist im Einzelfall zu beurteilen. Beispielsweise sind Verwaltungskosten im Falle von Dienstleistungen den indirekten oder direkten Kosten zurechenbar, bei Warenlieferungen sind Verwaltungskosten hingegen als betriebliche Aufwendungen anzusehen.⁵⁰

Laut VPR sind die direkten und indirekten Kosten⁵¹ in die Kostenbasis einzubeziehen, woraus ableitend die vollen Kosten als Basis heranzuziehen sind. Sofern Gemeinkosten nicht gesondert berechnet werden können, sind im Falle von Nebenleistungen 5 % der direkten Kosten ohne zusätzlichem Nachweis als Gemeinkosten anzusetzen. Nach EIGELSHOVEN ist gegebenenfalls eine Grenzkostenbasis oder Wiederbeschaffungskostenbasis heranzuziehen.⁵² Sofern unter bestimmten Umständen, wie zur Gewinnung eines strategischen Kunden oder Erreichung einer besseren Auslastung, ein Ansatz unter den Vollkosten fremdüblich ist, ist diese Vorgehensweise zur Ermittlung der Kostenbasis für die Konzernumlage anwendbar.⁵³

Aufgrund des Grundsatzes des Fremdvergleiches sind die Planwerte der Kosten heranzuziehen, da die Festsetzung des Preises unter fremden Dritten üblicherweise im Vorhinein stattfindet. Somit trägt der Leistungserbringer das Mengen- und Preisabweichungsrisiko sowie das Beschäftigungsrisiko.⁵⁴ Bei einem plankostenbasierten Verrechnungspreis entsteht der Anreiz zur kosteneffizienten Erbringung der Leistung, da ansonsten ein Verlust im entsprechenden Leistungsbereich entstehen könnte. Dies entspricht einer marktwirtschaftlichen Orientierung zwischen fremder Dritter.⁵⁵

In der Praxis werden überwiegend Ist-Kosten für die Umlagemasse herangezogen,⁵⁶ da Ist-Kosten einfach ermittelt und nachgeprüft werden können. Diese Vorgehensweise ist akzeptabel, sofern die Heranziehung von Ist-Kosten als fremdüblich anzusehen ist. Im Falle von Ist-Kosten trägt der Leistungserbringer weder ein Preis- oder Mengenrisiko, noch ein Beschäftigungsrisiko. Folgend kann der Leistungserbringer im Falle eines

⁵⁰ Vgl. BAUMHOFF (2014a), S. 337, Tz 5.48 f.

⁵¹ S. VPR 2010 (2010), Rz 28 ff.

⁵² Vgl. EIGELSHOVEN (2015), Tz 78.

⁵³ Vgl. GALLA (2012), S. 108, Tz K 161.

⁵⁴ Vgl. NOWOTNY (2012), S. 120, Tz K 179.

⁵⁵ Vgl. ROSENBERGER (2014), S. 900, Tz 133.

⁵⁶ Vgl. JACOBS/ENDRES/SPENGLER (2016), S. 573.

unwirtschaftlichen Leistungsprozesses alle angefallenen Kosten an den Leistungsempfänger überwälzen.⁵⁷ ROSENBERGER führt dazu weiter aus, dass bei Aufschlag eines Gewinnes eine fremdunübliche Garantie für einen Gewinn und der Anreiz der kostenineffizienten Erbringung der Leistungen entsteht, da bei Anwendung eines prozentualen Aufschlages die Gewinnsumme entsprechend ansteigt.⁵⁸ ENGLER/REINERT legt hingegen explizit dar, dass Ist-Kosten das Problem des Verlustrisikos für Routineunternehmen verhindern, sofern beispielsweise die Kosten der Leistungserbringung falsch eingeschätzt werden.⁵⁹

Als Kompromisslösung wird in der Literatur die Normalkostenrechnung angeführt, bei der Schwankungen der Ist-Kosten mittels Durchschnittsbildung ausgeglichen werden. Dabei wird die Wertkomponente aus vorheriger Sicht und die Mengenkomponekte der Kosten aus nachträglicher Sicht bestimmt. Dadurch entfällt das Mengenrisiko, das Preis- und Beschäftigungsrisiko bleibt beim Leistungserbringer bestehen. Die Wahl der Kostenbasis obliegt unter Berücksichtigung des Einzelfalles dem Leistungserbringer, der als ordentlicher Geschäftsführer vorzugehen hat.⁶⁰ Laut österreichischer Verrechnungspreisrichtlinien und den Leitlinien der OECD sind Ist-, Plan- oder Normalkosten anwendbar, favorisierend sind aufgrund der ex-ante Sichtweise die Plankosten heranzuziehen.⁶¹

Die Kosten werden in Abhängigkeit des Abrechnungszeitraumes ermittelt, der häufig einem Geschäftsjahr entspricht. Ein unterjähriger Kostenzeitraum wird idR einen entsprechenden Mehraufwand verursachen. Eine Kostenermittlung je identifizierter Leistungseinheit ist sinnvoll, da dadurch eine Verrechnung anhand unterschiedlicher Allokationsschlüssel an unterschiedliche Leistungsempfänger ermöglicht wird.⁶²

3.4 Anwendung eines Gewinnaufschlages in der Konzernumlage

Nach der Erläuterung der Leistungen, der Leistungsempfänger und der Kostenbasis wird im vierten Schritt zur Berechnung der Konzernumlage die Anwendung eines Gewinnaufschlages und dessen Höhe theoretisch erläutert.

Im Zuge der Fremdüblichkeit ist bei Anwendung der Kostenaufschlagmethode den Kosten prinzipiell ein Gewinn aufzuschlagen, da ein marktwirtschaftlich orientiertes Unternehmen in der Regel Gewinnerzielungsabsicht aufweist. Dennoch wird in der Praxis teilweise auf einen Gewinn verzichtet. Das Weglassen des Gewinnaufschlages ist im

⁵⁷ Vgl. BAUMHOFF (2014a), S. 338, Tz 5.53 f.

⁵⁸ Vgl. ROSENBERGER (2014), S. 900, Tz 133.

⁵⁹ Vgl. ENGLER/REINERT (2015), Tz N 303.

⁶⁰ Vgl. BAUMHOFF (2014a), S. 342, Tz 5.62.

⁶¹ S. VPR 2010 (2010), Rz 28 ff; OECD (2011), S. 83, Rz 2.49.

⁶² Vgl. ROSENBERGER (2012), S. 370.

Rahmen der Konzernumlage zulässig, sofern bei der Anwendung der Einzelverrechnung kein Gewinnaufschlag notwendig ist.⁶³

Eine kostenbasierte Verrechnung ist im Falle der Einzelverrechnung zulässig, sofern unter fremden Dritten eine Verrechnung unter dem Marktpreis erfolgt. Handelt es sich bei der Leistung nicht um das Hauptgeschäftsfeld des Unternehmens, sondern um Routinedienstleistungen, ist ein Verzicht des Gewinnaufschlages in der Praxis, beispielsweise zur Vervollständigung der Produktpalette, denkbar.⁶⁴ Des Weiteren argumentiert BAUMHOFF, dass konzerninterne Nebenleistungen aus Kosten- und Qualitätsgründen zentral an alle verbundenen Unternehmen erbracht werden, wobei die Leistungssteigerung des Konzerns und nicht die Gewinnerzielung im Fokus steht.⁶⁵ Liegt der Nutzungswert unter dem fremdüblichen Marktpreis bzw. wären die Kosten bei Selbsterbringung der Dienstleistung geringer, ist eine Verrechnung auf Kostenbasis als fremdüblich und verrechenbar anzusehen. Sofern der Marktpreis unter den Kosten der Leistungen liegt, ist ebenso eine Verrechnung ohne Gewinnaufschlag durchführbar, da in diesem Fall externe Unternehmen zur Positionierung am Markt häufig geringere Preise ansetzen.⁶⁶

Werden externe Kosten von einem Gruppenmitglied an andere konzernzugehörige Unternehmen durchfakturiert, ist aufgrund fehlendem Risiko und Vorliegen eines fremdüblichen Preises gegebenenfalls lediglich eine Bearbeitungsgebühr auf die Kostenbasis aufzuschlagen.⁶⁷ In Krisenzeiten und bei Konjunkturrückgängen ist temporär teilweise in der gesamten Branche keine Realisierung von Gewinnen möglich. Insoweit ist in diesen Zeiten auch ein Unterbleiben eines Gewinnaufschlages in Ordnung.⁶⁸

Im Normalfall ist ein Unterbleiben des Gewinnaufschlages jedoch als fremdunüblich anzusehen, da ein ordentlicher Geschäftsleiter die Gewinnerzielung beabsichtigt und dieses Ziel mit jeder Haupt- und Nebenleistung verfolgt. Überdies wird durch eine fremdunübliche Verrechnung auf Kostenbasis der Gewinn indirekt an den Leistungsempfänger verschoben. Dieser Fall soll durch die Richtlinien zu Verrechnungspreisen und der Heranziehung des Fremdvergleichsgrundsatzes vermieden werden.⁶⁹ Folgend ist, außer bei Vorliegen der genannten fremdüblichen Rechtfertigungsgründe, den umzulegenden Kosten ein Gewinn aufzuschlagen.

Zur Ermittlung der Höhe des Gewinnaufschlages werden in der Literatur und Praxis unterschiedliche Verfahren herangezogen. Im Idealfall wird der Gewinnaufschlag von

⁶³ Vgl. LOUKOTA/JIROUSEK (2011), S. 4/44, Rz 81.

⁶⁴ Vgl. GALLA (2012), S. 174, Tz K 169.

⁶⁵ Vgl. BAUMHOFF (2012), S. 506, Tz 3.211.

⁶⁶ Vgl. OECD (2011), S. 244, Rz 7.33 f.

⁶⁷ Vgl. ROSENBERGER (2012), S. 371.

⁶⁸ Vgl. BAUMHOFF (2014a), S. 349, Tz 5.78.

⁶⁹ Vgl. BAUMHOFF (2012), S. 506, Tz 3.211.

vergleichbaren Fremdgeschäften des Leistungserbringers abgeleitet. Liegen keine entsprechenden Transaktionen mit fremden Dritten vor, sind Aufschlagssätze basierend auf vergleichbaren Geschäftsbeziehungen zwischen unabhängigen Unternehmen zu ermitteln. Im Zuge eines äußeren Vergleiches ist darauf zu achten, dass die Funktionen, Risiken und die Kostenbasis mit den konzerninternen Leistungen vergleichbar sind.⁷⁰ Bei Abweichungen sind gegebenenfalls Anpassungsrechnungen vorzunehmen.

Die Schwierigkeit des Fremdvergleiches liegt insbesondere in der Verfügbarkeit der Daten. Datenbanken sind in vielen Fällen keine verlässliche Basis, um fremdübliche Aufschlagssätze zu ermitteln. Dennoch wird das Heranziehen von Datenbanken zur Ermittlung eines Nettogewinnaufschlages ua von ROSENBERGER als Methode angeführt. Dabei wird den Selbstkosten ein Full cost mark-up aufgeschlagen, der sich aus dem Verhältnis der Umsatz- und Betriebskosten zu den betrieblichen Erträgen ergibt.⁷¹

Sind die bisher angeführten Methoden nicht anwendbar, ist nach BAUMHOFF ein normalisierter Aufschlagssatz heranzuziehen, der mittels Durchschnittsbildung der Branchenrenditen zu berechnen ist.⁷² Abschließend besteht die Möglichkeit die Höhe des Gewinnes mittels angemessener kalkulatorischer Eigenkapitalzinsen zu erreichen. Diese Methode basiert auf dem Gedanken, dass unabhängige Unternehmen marktwirtschaftliche Leistungen und Funktionen nur bei entsprechender Verzinsung des eingesetzten Kapitals übernehmen. Die Eigenkapitalrendite ist mindestens in der Höhe der Kapitalmarktrendite anzusetzen. Zusätzlich ist aufgrund der erhöhten Risikosituation im Unternehmensumfeld regelmäßig ein Risikoaufschlag zu berücksichtigen.⁷³

Die Höhe des Gewinnaufschlages ist von Faktoren, wie den erzielbaren Margen, der Kostenbasis und den übernommenen Risiken abhängig. Die erzielbaren Margen einer Branche und operativer Leistungen des Leistungserbringers wirken sich auf die Gewinnaufschläge für konzerninterne Leistungen aus. Das Hauptgeschäftsfeld ist als Strategieträger des Unternehmens zu bezeichnen, wodurch höhere Margen als durch Nebenleistungen und Routinefunktionen erzielbar sind. Die Gewinnspanne für konzerninterne Nebenleistungen ist idR geringer als jene des operativen Geschäftes. Ferner sind die Bestandteile der Kosten zu prüfen. Werden für die Umlagemasse lediglich direkte Kosten herangezogen dient der Gewinnaufschlag gleichzeitig zur Abdeckung allgemeiner Verwaltungs- und Vertriebskosten⁷⁴ und ist um 5 % höher anzusetzen.⁷⁵ Werden in die

⁷⁰ Vgl. OECD (2011), S. 79, Rz 2.40; VPR 2010 (2010), Rz 29 ff.

⁷¹ Vgl. ROSENBERGER (2014), S. 901, Tz 135.

⁷² Vgl. BAUMHOFF (2012), S. 507, Tz 3.213.

⁷³ Vgl. SCHOLZ (2004), S. 209.

⁷⁴ Vgl. GALLA (2012), S. 114, Tz K 168.

⁷⁵ Vgl. Kapitel 3.3 Bestimmung der Kosten, S. 19 indem erläutert wird, dass laut VPR ein Aufschlag von 5 % für Gemeinkosten angemessen ist.

Umlagemasse kalkulatorische Kosten einbezogen, sind regelmäßig bereits Gewinnbestandteile, beispielsweise durch die Ansetzung kalkulatorischer Zinsen, enthalten. In diesem Fall ist der Gewinnaufschlag geringer anzusetzen.⁷⁶

Für die Erbringung von komplexen und wertvollen Leistungen ist regelmäßig ein höherer Gewinn erzielbar, als für einfache Routineaufgaben. Deshalb sind für diese Leistungen ein höherer Gewinnaufschlag zu berücksichtigen.⁷⁷ Des Weiteren sind die übernommenen Risiken des Leistungserbringers bei der Festlegung der Höhe des Gewinnaufschlages zu beachten. Risiken sind unter Fremdüblichkeitsaspekten als zusätzlichen Aufschlag auf die normale Gewinnspanne gesondert zu vergüten. Werden beispielsweise Plankosten als Kostenbasis herangezogen, übernimmt der Leistungserbringer ein höheres Risiko. Deshalb ist im Falle von Plankosten ein höherer Gewinnaufschlag als bei der Heranziehung von Ist-Kosten, wodurch geringere Risiken entstehen, anzuwenden.⁷⁸

In den österreichischen Verrechnungspreisrichtlinien wird ein Gewinnaufschlag iHv 5 % bis 15 % genannt. Diese Spanne ist als Orientierungshilfe anzusehen und für Routine-dienstleistungen anwendbar.⁷⁹ Der Gewinnaufschlag kann innerhalb dieser Bandbreite nicht frei gewählt werden, da keine sogenannte safe harbour Regelung vorliegt.⁸⁰ Das Joint Transfer Pricing Forum (JTPF) der EU hat zur Ermittlung eines angemessenen Gewinnaufschlages eine pan-europäische Datenbankstudie im Dienstleistungsbereich durchführen lassen. Bei den analysierten Routinedienstleistungen handelte es sich beispielsweise um die Prüfung, Entwicklung und Koordinierung von Marketingaktivitäten, Schulung von Personal, Führung der obligatorischen Bücher und Konten und um Maßnahmen zur Kostensenkung.⁸¹ Die Studie brachte einen mittleren Gewinnaufschlag iHv 4,7 % hervor.⁸² Grundsätzlich geht das EU JTPF aufgrund allgemeiner Erfahrungswerte von Gewinnspannen zwischen 3 % bis 10 % bzw häufig von 5 % aus.⁸³

Abschließend ist festzustellen, dass die Literatur sowie die Institutionen und Finanzverwaltungen weder klare Regelungen betreffend die Ansetzung des Gewinnaufschlages noch zu dessen Höhe hervorbringen. Die bestehenden Richtlinien sind unscharf und lassen dem Leistungserbringer einen hohen Ermessensspielraum. Zusammenfassend lässt sich aus den bestehenden Regelungen ableiten, dass zur Gewährung der Fremdüblichkeit der Umlagemasse idR ein Gewinn aufzuschlagen ist. Die Höhe des Gewinnauf-

⁷⁶ Vgl. BAUMHOFF (2012), S. 505, Tz 3.210.

⁷⁷ Vgl. ENGLER/REINERT (2015), Tz N 240 ff.

⁷⁸ Vgl. ROSENBERGER (2014), S. 900, Tz 134.

⁷⁹ S. VPR 2010 (2010), Rz 77.

⁸⁰ Vgl. MANESSINGER/SCHLATZER (2011), S. 257.

⁸¹ Vgl. EU JTPF (2010), Onlinequelle [12.04.2017], S. 15 ff, Anh 1.

⁸² Vgl. ROSENBERGER (2012), S. 372.

⁸³ Vgl. EU JTPF (2010), Onlinequelle [12.04.2017], S. 12, Tz 63.

schlages ist in einer Bandbreite von 3 % bis 15 % üblich, die tatsächliche Höhe ist nach Begutachten der Kostenbasis, Funktionen und Risiken des Leistungserbringers im Einzelfall festzulegen. Der Verzicht eines Gewinnaufschlages ist ausschließlich bei nachvollziehbarer Rechtfertigung unter Berücksichtigung fremdüblicher Aspekte anzuerkennen.

3.5 Festlegung eines Allokationsschlüssels

Nach erfolgter Darstellung der Leistungen, Leistungsempfänger, Kostenbasis und des Gewinnaufschlages, wird der letzte Schritt zur Ermittlung von Verrechnungspreisen mittels Konzernumlage im Detail erörtert. Im folgenden Kapitel wird die Festlegung und Erhebung des Allokationsschlüssels zur Verteilung der Umlagemasse und Berechnung der indirekten Verrechnungspreise theoretisch untersucht.

Die Umlagemasse der indirekt verrechenbaren Leistungen ist mit Hilfe von Allokationsschlüsseln auf die Leistungsempfänger zu verteilen. Dafür ist ein Allokationsschlüssel zu bestimmen, der eine möglichst verursachungsgerechte Verteilung sicherstellt. Von einer möglichst verursachungsgerechten Verteilung ist auszugehen, sofern die Verteilung anhand des Nutzens der empfangenden Einheiten erfolgt. Nach Angaben der OECD ist der voraussichtliche Nutzen⁸⁴ für die Verteilung ausschlaggebend. Aus fremdüblicher Sicht ist jedoch die Heranziehung der tatsächlichen Nutzung zu befürworten, da im Falle einer Offenlegung des erwarteten Nutzens im Vorhinein aufgrund Gewinnoptimierungsabsichten eine Unterbewertung des Nutzens und der dadurch verursachten Kosten wahrscheinlich ist.⁸⁵ Aus internationaler Sicht wird sowohl der tatsächliche als auch der erwartete Nutzen als Maßstab zur Verteilung der Umlagemasse anerkannt.⁸⁶

Die Verteilung der Umlagemasse kann durch einen spezifischen Allokationsschlüssel oder durch einen Mischschlüssel erfolgen. Bei der Anwendung eines Mischschlüssels wird eine Kombination von mehreren Allokationsschlüsseln mit gegebenenfalls entsprechender Gewichtung herangezogen, um strukturelle Unterschiede der Leistungsempfänger auszugleichen. Häufig ist es sinnvoll unterschiedliche Allokationsschlüssel zur Verteilung verschiedener Leistungen bzw Leistungsgruppen heranzuziehen, da dadurch eine treffendere Abbildung des Nutzens sichergestellt wird.⁸⁷ Eine differenzierende Unterteilung der Umlagemasse ist zu befürworten, sofern der zusätzliche Verteilungsnutzen größer dem Verwaltungsaufwand ist.

Prinzipiell besteht bei der Ermittlung der passenden Allokationsschlüssel die Verursachungsgerechtigkeit und die Verwaltungsökonomie im Zielkonflikt. Häufig liefern komplexe

⁸⁴ Vgl. OECD (2011), S. 255, Rz 8.19.

⁸⁵ Vgl. BAUMHOFF (2014c), S. 711, Tz 6.373.

⁸⁶ Vgl. ENGLER/REINERT (2015), Tz N 325.

⁸⁷ Vgl. ROSENBERGER (2012), S. 375.

Schlüsselkennzahlen gering bessere Ergebnisse in Bezug auf die Verursachungsgerechtigkeit, als leicht anwendbare Allokationsschlüssel. Der ordentliche Geschäftsführer hat auf eine entsprechende Balance zwischen Verursachungsgerechtigkeit und Verwaltungsökonomie bei der Anwendung des Allokationsschlüssels zu achten. Leicht ermittelbare und nicht zu komplexe Allokationsschlüssel sind zu befürworten. Aus Fremdüblichkeitsgesichtspunkten ist der ermittelte Allokationsschlüssel für eine Leistung auf alle leistungsempfangenden Einheiten anzuwenden. Eine differenzierte Behandlung verschiedener Leistungsempfänger ist nicht erlaubt.⁸⁸

Bei der Verrechnung mittels Konzernumlage handelt es sich um eine mit bestimmten Schätzungen behaftete näherungsweise Aufteilung. Dennoch ist eine darüberhinausgehende Pauschalierung aus Fremdüblichkeitsaspekten unzulässig.⁸⁹ Beispielsweise ist die Verrechnung anhand einer fixen Pauschale bzw einem vertraglich fixierten Prozentsatz einer Kennzahl über mehrere Jahre mangels Fremdüblichkeit nicht erlaubt. Das Konzernumlagesystem und deren Allokationsschlüssel sind regelmäßig zu überprüfen und gegebenenfalls anzupassen.⁹⁰

Aus betriebswirtschaftlicher Sicht ist die Verteilung der Umlagemasse mit der Zuordnung der Gemeinkosten auf Kostenträger oder Kostenstellen vergleichbar. Der Allokationsschlüssel ist im Rahmen der Konzernumlage ähnlich der Bezugsgröße der Kostenrechnung. In der Kostenrechnung werden zur Verteilung der Gemeinkosten ua die folgenden drei Prinzipien verwendet⁹¹:

- Kostenverursachungsprinzip, bei dem die Kosten jenen Einheiten zugeordnet werden, durch die sie verursacht wurden, da eine Proportionalität zwischen der Entstehung der Kosten und der Bezugsgröße unterstellt wird, wobei häufig nur eine Verteilung der Einzelkosten vorgenommen wird,⁹²
- Kostentragfähigkeitsprinzip, bei dem die Kosten entsprechend des erzielten Absatzpreises auf die Einheiten verteilt werden,⁹³
- Leistungsentsprechungsprinzip, ebenso Durchschnittsprinzip genannt, bei dem die Gesamtkosten anhand der Anteile der Leistungsanspruchnahme mittels Bezugsgrößen auf die jeweiligen Einheiten verteilt werden.⁹⁴

⁸⁸ Vgl. EU JTPF (2010), Onlinequelle [12.04.2017], S. 10, Tz 50 f.

⁸⁹ Vgl. NOWOTNY (2012), S. 118, Tz K 175.

⁹⁰ Vgl. MACHO/STEINER/SPENSBERGER (2011), S. 305.

⁹¹ Vgl. BAUMHOFF (2014c), S. 713, Tz 6.377.

⁹² Vgl. MUMM (2015), S. 21.

⁹³ Vgl. HORSCH (2015), S. 97.

⁹⁴ Vgl. BRAMSEMAN (2005), S. 22.

Das Kostenverursachungsprinzip ist für die Anwendung im Rahmen der Konzernumlage ungeeignet, da dieses Prinzip idR nur für die Verteilung der variablen Kosten einen Lösungsansatz bietet, für die Fixkostenverteilung ist diese Methode ungeeignet. Das Kostentragfähigkeitsprinzip ist abzulehnen, da eine Zusatzbelastung von ertragsstarken und eine Entlastung von ertragsschwachen Leistungsempfängern nicht fremdüblich ist. Das Leistungsentsprechungsprinzip ist grundsätzlich zur Verteilung der Umlagemasse anwendbar. Aufgrund der Durchschnittsbildung mittels betriebswirtschaftlicher Bezugsgrößen über die gesamten Kosten ohne weitere Differenzierung jedoch abzulehnen. Folgend ist die Anwendung der Verteilungsschlüssel, die aus dem Kostenverursachungsprinzip, Kostentragfähigkeitsprinzip oder Leistungsentsprechungsprinzip abgeleitet werden, nur beschränkt geeignet.⁹⁵

Ein weiterer Weg zur Verteilung der Umlagemasse bietet die prozessorientierte Umlage, bei der die Kostenallokation nach der Inanspruchnahme der Ressourcen erfolgt. Dafür sind die Funktionen und Prozesse zu identifizieren, analysieren und strukturieren, die Kostentreiber festzustellen sowie Nutzungsmaße festzulegen und je Leistungsempfänger zu erheben. Aufgrund der Komplexität der prozessorientierten Umlage und dem einhergehenden Mehraufwand wird diese Methode selten angewandt.⁹⁶

In der Praxis werden zur Allokation der Umlagemasse überwiegend Schlüsselkennzahlen, wie der Umsatz oder Personalkosten verwendet. Der Umsatz ist vorteilhaft, da diese Kennzahl klar verständlich, einfach ermittelbar und leicht nachprüfbar ist. Als Allokationsschlüssel kann der vergangene, gegenwärtige oder erwartete Umsatz herangezogen werden. Eine verursachungsgerechte Verteilung bei Heranziehung des Umsatzes ist nicht in jedem Fall garantiert, da nicht zwingend ein kausaler Zusammenhang zwischen dem Umsatz des Leistungsempfängers und dessen Beanspruchung der zentralen Dienstleistung besteht. Der Umsatzschlüssel ist nur bei bestehendem sachgerechten Zusammenhang, wie bei zentralen Marketingaktivitäten anzuwenden.⁹⁷

Ein weiterer Allokationsschlüssel, welchem Vorzug gegenüber anderen zu gewähren ist, sind Zeitznachweise. Dafür erfassen die Mitarbeiter der Leistungsempfänger die erbrachten Stunden je Leistungsempfänger. Bei Allokation der Umlagemasse nach den erfassten Stunden wird eine möglichst verursachungsgerechte Verteilung gewährleistet. Aufgrund des hohen Verwaltungsaufwandes durch die Erfassung der Stunden wird diese Vorge-

⁹⁵ Vgl. KRÜGER (2016), S. 704.

⁹⁶ Vgl. VÖGELE/SCHOLZ/HOFFMANN (2001), S. 94 ff.

⁹⁷ Vgl. ROSENBERGER (2012), S. 374 f.

hensweise selten in der Praxis angewandt. Von einer Schätzung der geleisteten Stunden ist abzuraten, da die Begründung und der Beweis vor Finanzverwaltungen fehlen.⁹⁸

Gewinnschlüssel sind idR nicht als Allokationsschlüssel heranzuziehen, da dabei Leistungsempfänger mit hohen Gewinnen die meisten Kosten tragen, ähnlich dem Kostentragfähigkeitsprinzip. Diese Vorgehensweise ist fremdunüblich und kann eine verdeckte Gewinnausschüttung vermuten lassen. Eine Ausnahme bilden eventuell Leistungen der Konzernführung, die besonders erfolgsabhängig sind. Der kausale Zusammenhang ist bei Anwendung des Gewinnschlüssels ausführlich zu begründen.⁹⁹

Die VPR führt als Allokationsschlüssel ua die hergestellte oder abgesetzte Stückanzahl eines Produktes, die Maschinenstunden, die Lohnsumme, die Wertschöpfung und das investierte Kapital an.¹⁰⁰ Das EU JTPF schlägt beispielsweise für Rechnungswesenleistungen den Umsatz oder die Bilanzsumme, für die Unternehmenssoftware die Anzahl der Lizenzen und für die Entwicklung des Managements die Anzahl der Mitarbeiter vor.¹⁰¹

Für die Wahl des Allokationsschlüssels befinden sich weder in den Richtlinien zu Verrechnungspreisen, noch in der Literatur allgemein gültige Regelungen. Die Entscheidung ist im Einzelfall für jede Leistung bzw Leistungsgruppe zu treffen. Die Abwägung zwischen Verursachungsgerechtigkeit und Verwaltungsökonomie sowie die Entscheidung für einen spezifischen Allokationsschlüssel, sofern mehrere Allokationsschlüssel in Betracht kommen, liegt im Ermessen des ordentlichen Geschäftsführers.¹⁰²

Zur Ermittlung der Vorgehensweise der Verrechnungspreisermittlung der Kostenrechnungsleistungen der Abteilung Rechnungswesen Region West, wurde bisher die Methode, eine indirekte Verrechnungspreisermittlung im Wege der Konzernumlage sowie deren Aufbau ermittelt. Der Aufbau umfasst die Identifizierung der Leistungen, die Ermittlung der Leistungsempfänger, die Bestimmung der umzulegenden Kosten, die Anwendung und Höhe des Gewinnaufschlages sowie die Festlegung der Allokationsschlüssel. Um herauszufinden, welche Verrechnungsart für eine optimale Verrechnungspreisermittlung unter Berücksichtigung des Aufwand-Nutzen-Verhältnisses zu wählen ist, werden im nächsten Schritt die Verrechnungspreise der Kostenrechnungsleistungen anhand der fünf Schritte der Konzernumlage berechnet, einerseits mittels Verrechnungsart je Leistung und andererseits mittels Verrechnungsart je Leistungsgruppe.

⁹⁸ Vgl. ENGLER/REINERT (2015), Tz N 328.

⁹⁹ Vgl. ROSENBERGER (2012), S. 376.

¹⁰⁰ S. VPR 2010 (2010), Rz 122.

¹⁰¹ Vgl. EU JTPF (2010), Onlinequelle [12.04.2017], S. 10, Tz 52.

¹⁰² Vgl. BAUMHOFF (2014c), S. 710, Tz 6.371.

4 ERMITTLUNG INDIREKTER VERRECHNUNGSPREISE FÜR KOSTENRECHNUNGSLEISTUNGEN DER GEBRÜDER WEISS GMBH

Die Abteilung Rechnungswesen Region West erbringt Kostenrechnungsleistungen an die verbundenen Tochterunternehmen der Gebrüder Weiss GmbH, die mittels Verrechnungspreisen an das Mutterunternehmen abzugelten sind. Bei den Kostenrechnungsleistungen handelt es sich um Nebenleistungen¹⁰³ bei der Gebrüder Weiss GmbH, die ausschließlich an verbundene Unternehmen erbracht werden, deshalb ist eine indirekte Preisverrechnung vorzunehmen. Aufgrund der schuldrechtlichen Leistungsbeziehung zwischen dem Mutterunternehmen und dem Tochterunternehmen ist die Methode der Konzernumlage, die aus fünf wesentlichen Schritten besteht, auszuwählen. Diese Erkenntnisse zur Vorgehensweise der Verrechnungspreisermittlung der Kostenrechnungsleistungen wurden in den bisherigen Kapiteln gewonnen.

Im folgenden Kapitel werden möglichst verursachungsgerechte, aktuelle Verrechnungspreise für Kostenrechnungsleistungen der Abteilung Rechnungswesen Region West laut der vorgeschlagenen Soll-Vorgehensweise der Literatur berechnet. Die Verrechnungspreise werden je identifizierter Leistungsart, woraus präzisere und arbeitsaufwendigere Verrechnungspreise entstehen, und je identifizierter Leistungsgruppe, woraus weniger exakte und mit geringerem Arbeitsaufwand berechnete Verrechnungspreise entstehen, ermittelt. Dadurch ist festzustellen, welche Verrechnungsart zur Ermittlung der Verrechnungspreise zu bevorzugen ist. Abschließend sind im Rahmen dieses Kapitels die notwendigen Änderungen der aktuellen Verrechnungspreisberechnung zu ermitteln. Dazu werden im Rahmen sämtlicher Schritte zur Ermittlung der Verrechnungspreise die Ist-Situation analysiert, die Soll-Vorgehensweise ermittelt und abschließend ein Soll-Ist-Vergleich durchgeführt.

Die Abteilung Rechnungswesen Region West erbringt eine Vielzahl an Kostenrechnungsleistungen, für welche dieselbe Vorgehensweise zur Ermittlung der Verrechnungspreise gilt. Deshalb wird zur übersichtlichen Darstellung im Textteil der Masterarbeit lediglich die Leistungsgruppe Monatsabschluss und deren untergeordnete Leistungsarten im Detail analysiert. Dasselbe gilt für die Leistungsempfänger, aufgrund der hohen Anzahl an leistungsempfangenden Einheiten werden im Textteil ausschließlich die Niederlassung GW Lauterach, die Weiss Ocean and Air Cargo GmbH (WOAC) sowie die GW Renewable Energy GmbH analysiert. Diese drei Einheiten wurden stellvertretend für große, mittlere und kleine Leistungsempfänger ausgewählt. Die Niederlassung GW Lauterach vertritt mit 240 Mitarbeitern große Unternehmenseinheiten, die WOAC vertritt mit 47 Mitarbeitern

¹⁰³ Hauptleistungen der Gebrüder Weiss GmbH sind Logistikleistungen.

mittelgroße Unternehmenseinheiten und die GW Renewable Energy GmbH vertritt mit null Mitarbeitern kleine Einheiten.¹⁰⁴ Die Berechnungen und Untersuchungen der sonstigen Kostenrechnungsleistungen und Leistungsempfänger werden dem Anhang beigelegt.

4.1 Identifizierung der Kostenrechnungsleistungen

Zur Ermittlung der Konzernumlage für Kostenrechnungsleistungen sind an erster Stelle sämtliche Kostenrechnungsleistungen, die durch die Mitarbeiter der Kostenrechnung der Abteilung Rechnungswesen Region West erbracht werden, zu ermitteln. Dazu werden zunächst die Leistungen der aktuellen Konzernumlage analysiert und anschließend die Ergebnisse der Identifikation der Kostenrechnungsleistungen erläutert. Im nächsten Schritt wird die Verrechenbarkeit der Leistungen geprüft und ein Soll-Ist-Vergleich der identifizierten und verrechenbaren Leistungen durchgeführt, um die notwendigen Änderungen der aktuellen Konzernumlage aufzuzeigen.

Die aktuelle Konzernumlage umfasst zwölf Leistungen, zu denen das Controlling, Monatsschätzung, Monatsabschluss, Budget, Latest Estimate, Jahresabschlussarbeiten, Wartung der Kostenstellenpläne, Kalkulatorische Buchungen, Periodische Umbuchungen und die Wartung der Umlage zählen.¹⁰⁵ Dieser Leistungskatalog wurde seit Jahren nicht mehr aktualisiert. Außerdem herrschen große Unterschiede im Umfang der einzelnen Leistungen. Beispielsweise besteht die Leistung Monatsabschluss aus mehreren untergeordneten Leistungen, wie der Buchung der statistischen Kennzahl Investitionen, der Prüfung des Betriebsabrechnungsbogens (BAB), der Überprüfung der Profit Center und Kostenstellen sowie der Erstellung der Periode 15 Erklärung. Die Leistung Wartung der Umlage umfasst hingegen lediglich die Wartung der Umlage an sich.

Die aktuellen Kostenrechnungsleistungen werden je Leistungsart sowie je Leistungsgruppe ermittelt, da die Verrechnungspreise bei der Verrechnungsart je Leistung sowie je Leistungsgruppe berechnet werden. Zur Identifikation der Leistungen wurden vier Wochen lang Arbeitsaufzeichnungen durch die Mitarbeiter der Kostenrechnung der Abteilung Rechnungswesen Region West durchgeführt. Da bestimmte Leistungen der Abteilung ausschließlich in bestimmten Monaten des Jahres erbracht werden, wurde zusätzlich ein Workshop mit den Mitarbeitern der Kostenrechnung veranstaltet.¹⁰⁶ Mittels der Arbeitsaufzeichnungen sowie des Workshops wurden die Leistungsgruppen Betreuungsleistungen, Monatsschätzung, Monatsabschluss, Budget, Latest Estimate, Jahresabschlussarbeiten und Sonstiges sowie deren untergeordnete Leistungsarten identifiziert.

¹⁰⁴ Daten aus dem SAP System [11.01.2017].

¹⁰⁵ S. GEBRÜDER WEISS GMBH (2016a), Konzernumlage 2017.

¹⁰⁶ S. Anhang, 1.1. Protokoll zum Workshop mit den Mitarbeitern der Abteilung Rechnungswesen Region West, S. 108 ff.

Die ermittelten Kostenrechnungsleistungen sind im nächsten Schritt auf deren Verrechenbarkeit zu prüfen. Dazu sind all jene Leistungen, für die ein direkter Verrechnungspreis ermittelt wird, auszuschließen, um eine doppelte Verrechnung zu vermeiden. Da bei der Gebrüder Weiss GmbH im Rahmen der zentralen Dienstleistungen lediglich die Personalbereitstellungsleistungen mittels direkter Verrechnungspreismethode an die Leistungsempfänger zu verrechnen sind und die identifizierten Kostenrechnungsleistungen keine Personalbereitstellungsleistungen umfassen, sind keine Kostenrechnungsleistungen aufgrund der direkten Verrechnung auszuschließen.

Folgend ist festzustellen, ob die identifizierten Kostenrechnungsleistungen nicht verrechenbare Tätigkeiten enthalten, wie Shareholder Activities, Leistungen des Konzernrückhaltes oder die Duplizierung von Leistungen. Als Shareholder Activities sind all jene Leistungen anzusehen, die den Leistungsempfängern keinen wirtschaftlichen Vorteil erbringen und ausschließlich im Interesse der Beteiligung des Leistungserbringers erbracht werden. Bei Kostenrechnungsleistungen handelt es sich, wie durch einschlägige Literaturrecherche festgestellt wurde, um keine typischen Shareholder Activities, welche in den österreichischen Verrechnungspreisrichtlinien oder den OECD Verrechnungspreisleitlinien zu finden sind. Deshalb wird vorläufig angenommen, dass es sich bei den Kostenrechnungsleistungen um keine Shareholder Activities handelt. Um sicherzugehen, dass diese Annahme korrekt ist und eine Verrechenbarkeit der Leistungen besteht, wurde eine Prüfung des wirtschaftlichen Nutzens der Leistungsempfänger durchgeführt, die weiter unten zur Verrechenbarkeit beschrieben wird.

Leistungen des Konzernrückhaltes sind ebenso nicht verrechenbar, da es sich dabei nicht um aktives Handeln, sondern um Vor- und Nachteile durch die Einbeziehung in den Konzernverbund handelt.¹⁰⁷ Die identifizierten Kostenrechnungsleistungen umfassen keine Leistungen des Konzernrückhaltes, da Kostenrechnungsleistungen ausschließlich aktive Handlungen umfassen. Von der Verrechnung auszuschließen sind ebenso jene Leistungen, die bereits durch den Leistungsempfänger selbst erbracht werden. Die als Kostenrechnungsleistungen identifizierten Leistungsarten, Überprüfung des Management Berichtes, Überprüfung des BAB und Überprüfung der Profit Center und Kostenstellen, werden zum Teil von den Leistungsempfängern selbst erbracht. In diesen Fällen besteht eine Duplizierung der Leistung durch die Abteilung Rechnungswesen Region West, die grundsätzlich nicht verrechenbar ist. Da die Verdoppelung der Leistung das Fehlerrisiko bei der leistungsempfangenden Einheit vermindert und ein betrieblicher Vorteil geschaffen wird, ist diese Art der Duplizierung der Leistungen vom Verdoppelungsverbot ausgenommen und verrechenbar.

¹⁰⁷ Vgl. BAUMHOFF (2014b), S. 594, Tz 6.131 ff.

Im nächsten Schritt sind sogenannte Mischleistungen, die sowohl im Interesse der Muttergesellschaft, als auch im Interesse des verbundenen Unternehmens erbracht werden, zu identifizieren. Grundsätzlich werden die Kostenrechnungsleistungen im Interesse der leistungsempfangenden Einheiten erbracht, da durch die Erbringung der Kostenrechnungsleistungen eine Steuerung der Leistungsempfänger vereinfacht wird. Durch die Erbringung der Leistungsgruppen Monats schätzung, Monatsabschluss, Budget, Latest Estimate und Jahresabschlussarbeiten werden Informationen über die Finanzsituation des Konzerns, die im Interesse der Muttergesellschaft liegen, bereitgestellt. Der daraus entstehende Vorteil ist jedoch kaum greifbar, weshalb in diesem Fall von der Klassifizierung als Mischleistung und einer anteilmäßigen Verrechnung an die Konzernmutter abzusehen ist.

Abschließend ist eine Verrechenbarkeitsprüfung der identifizierten Kostenrechnungsleistungen durchzuführen. Verrechenbare Leistungen liegen vor, sofern die leistungsempfangenden Einheiten einen wirtschaftlichen Nutzen aus den Leistungen erzielen und zur Zahlung eines Entgeltes für die Leistungen bereit sind.¹⁰⁸ Für die Verrechenbarkeitsprüfung wurde ein Leistungsempfänger, das Tochterunternehmen WOAC, zu den erbrachten Leistungen befragt. Dabei wurde festgestellt, ob die leistungsempfangende Einheit aus den Kostenrechnungsleistungen einen Nutzen zieht und zur Zahlung eines Entgeltes an einen fremden Dritten bereit wäre.

In Tabelle 1 wird das Ergebnis der Befragung für die Leistungsgruppe Monatsabschluss dargestellt. Nach Angaben der WOAC ist das Unternehmen bereit für die Leistungsart Buchung der statistischen Kennzahl Investitionen ein Entgelt zu bezahlen, da dadurch eine Steuerung des Unternehmens mittels Kennzahlen ermöglicht wird. Für die Überprüfung des BAB und der Profit Center sowie Kostenstellen ist die WOAC zur Zahlung eines Entgeltes bereit, da diese Leistungen das Fehlerrisiko vermindern. Dasselbe gilt für die Erstellung der Periode 15 Erklärung, da durch diese Leistung relevante Informationen über das außergewöhnliche Ergebnis bereitgestellt werden.

Verrechenbarkeitsprüfung der Kostenrechnungsleistungen				
Leistungsempfänger: WOAC		Nutzen		Bereitschaft zur Zahlung eines Entgeltes
Teilnehmer: JL40, Leiter des Controllings der WOAC				
Leistungsgruppen	Leistungsarten	ja/nein	Welcher?	ja/nein
Monatsabschluss	Buchung der statistischen Kennzahl	ja	Steuerung mittels Kennzahlen	ja
	Überprüfung BAB	ja	Minderung Fehlerrisiko	ja
	Überprüfung Profit Center/Kostenstellen	ja	Minderung Fehlerrisiko	ja
	Periode 15 Erklärung	ja	Außergewöhnliches Ergebnis	ja

Tabelle 1: Verrechenbarkeitsprüfung der Kostenrechnungsleistungen,
Quelle: Befragung des Leiters des Controllings der WOAC, eigene Darstellung.

¹⁰⁸ Vgl. ROSENBERGER (2012), S. 364.

Die Verrechenbarkeitsprüfung zeigt, dass sämtliche Kostenrechnungsleistungen der Abteilung Rechnungswesen Region West einen wirtschaftlichen Nutzen an die WOAC¹⁰⁹ erbringen, da die leistungsempfangende Einheit bereit wäre ein Entgelt an externe Anbieter zu zahlen. Da dieses Ergebnis auf die anderen Leistungsempfänger ableitbar ist, umfassen die identifizierten Kostenrechnungsleistungen keine Shareholder Activities und sind als verrechenbare Tätigkeiten in die Konzernumlage einzubeziehen.

Die identifizierten Soll-Kostenrechnungsleistungen der Abteilung Rechnungswesen Region West umfassen sieben Leistungsgruppen mit 33 Leistungsarten.¹¹⁰ In Tabelle 2 wird die im Rahmen dieses Kapitels identifizierte Leistungsgruppe Monatsabschluss und deren Leistungsarten mit den entsprechenden Leistungen der aktuellen Konzernumlage gegenübergestellt. Daraus ist ersichtlich, dass in der aktuellen Konzernumlage ausschließlich die Leistung Monatsabschluss berücksichtigt wird. Demgegenüber steht die Leistungsgruppe Monatsabschluss mit den untergeordneten Leistungsarten Buchung der statistischen Kennzahl Investitionen, Überprüfung des BAB, Überprüfung der Profit Center und Kostenstellen sowie Erstellung der Periode 15 Erklärung.

Leistungen der Kostenrechnung		
IST	SOLL	
Leistungen	Leistungsgruppen	Leistungsarten
Monatsabschluss	Monatsabschluss	Buchung der statistischen Kennzahl Investitionen Überprüfung BAB Überprüfung Profit Center/Kostenstellen Periode 15 Erklärung

Tabelle 2: Gegenüberstellung der Leistungen des Monatsabschlusses der Ist-Situation mit der Soll-Situation,
Quelle: S. GEBRÜDER WEISS GMBH (2016a), Konzernumlage 2017, eigene Darstellung.

Aus dem Soll-Ist-Vergleich sämtlicher Leistungen ist ersichtlich, dass für eine Verrechnung laut Soll-Situation die aktuell einbezogenen Kostenrechnungsleistungen in Leistungsgruppen und Leistungsarten zu strukturieren sind und insgesamt 28 zusätzliche Leistungsarten einzubeziehen sind.

Zusammenfassend wurden insgesamt sieben Leistungsgruppen und 33 Leistungsarten identifiziert und als verrechenbar eingestuft, da sämtliche Leistungen einen Nutzen für die leistungsempfangenden Einheiten stiften. Abschließend wurde festgestellt, dass zur Verrechnung laut Soll-Situation eine Umstrukturierung der Leistungen der aktuellen Konzernumlage notwendig ist und 28 zusätzliche Leistungsarten zu berücksichtigen sind. Im nächsten Schritt sind die leistungsempfangenden Einheiten der Kostenrechnungsleistungen zu ermitteln.

¹⁰⁹ S. Anhang, 1.2. Verrechenbarkeitsprüfung der Kostenrechnungsleistungen, S. 111.

¹¹⁰ S. Anhang, 1.3. Leistungen der Kostenrechnung, S. 112.

4.2 Identifizierung der Leistungsempfänger der Kostenrechnung

Nach der Identifikation der verrechenbaren Leistungen sind die Leistungsempfänger der Kostenrechnungsleistungen zu identifizieren. Dazu werden vorab die leistungsempfangenden Einheiten der aktuellen Konzernumlage dargestellt. Anschließend werden die Einheiten, an welche Leistungen erbracht werden neu ermittelt und einer Prüfung auf deren Eignung als Leistungsempfänger unterzogen. Abschließend wird ein Soll-Ist-Vergleich durchgeführt, indem die notwendigen Änderungen in der Ist-Situation festgestellt werden.

Die Abteilung Rechnungswesen Region West erbringt zentrale Kostenrechnungsleistungen an sämtliche Tochterunternehmen, die in Mitteleuropa, Nordamerika und Asien angesiedelt sind. Insgesamt werden in der aktuellen Konzernumlage 29 leistungsempfangende Einheiten berücksichtigt, wobei Unterscheidungen der Leistungsempfänger bei unterschiedlichen Leistungen bestehen. Beispielsweise werden für die Leistung Monatsabschluss 25 verschiedene Leistungsempfänger, für die Leistung Budget hingegen 29 verschiedene Leistungsempfänger mit einem entsprechenden Verrechnungspreis belastet.¹¹¹

Zur Neuermittlung der Leistungsempfänger ist zu beachten, dass der Umfang der bezogenen Leistungen durch die leistungsempfangenden Einheiten stark von deren Größe und operativen Ausrichtung abhängt, weshalb nicht alle Leistungsempfänger sämtliche Kostenrechnungsleistungen in Anspruch nehmen. Deshalb ist entsprechend der aktuellen Vorgehensweise eine Differenzierung der Leistungsempfänger je Kostenrechnungsleistung notwendig. Eine leistungsempfangende Einheit bezieht idR sämtliche Leistungsarten einer Leistungsgruppe und keine einzelnen Leistungsarten, deshalb werden die Leistungsempfänger gesammelt je Leistungsgruppe und nicht je identifizierter Leistungsart ermittelt.

Als Empfänger einer Leistungsgruppe sind grundsätzlich all jene Einheiten zu erfassen, die einen Nutzen aus der Leistung erzielen. Da bei Erbringung der Leistung von einem Nutzen für die leistungsempfangende Einheit auszugehen ist,¹¹² wurden im Rahmen eines Workshops mit den Mitarbeitern der Kostenrechnung sämtliche leistungsempfangende Unternehmenseinheiten je Leistungsgruppe ermittelt, für welche die entsprechenden Leistungen erbracht werden.

Auffallend ist, dass im Rahmen der Identifizierung der Leistungsempfänger sowie in der aktuellen Konzernumlage teilweise das Tochterunternehmen selbst und teilweise dessen

¹¹¹ S. GEBRÜDER WEISS GMBH (2016a), Konzernumlage 2017.

¹¹² Vgl. Kapitel 4.1. Identifizierung der Kostenrechnungsleistungen, S. 31 indem eine Nutzenprüfung der Kostenrechnungsleistungen für die Leistungsempfänger durchgeführt wurde.

Niederlassungen als leistungsempfangende Einheit genannt werden. Beispielsweise werden in der aktuellen Konzernumlage im Falle des deutschen Tochterunternehmens, Gebrüder Weiss GmbH Deutschland direkt dessen Niederlassungen Memmingen, Passau und Aldingen als leistungsempfangende Einheiten herangezogen. Im Falle der Tochter Weiss-Röhlig Canada Inc, die je eine Niederlassung in Toronto, Montreal und Vancouver hält, wird hingegen das Tochterunternehmen als Leistungsempfänger berücksichtigt.

Nach BORSTELL sind rechtlich selbständige verbundene Unternehmen als Leistungsempfänger heranzuziehen.¹¹³ Daraus folgend sind im Falle der Gebrüder Weiss GmbH die rechtlich selbständigen Tochterunternehmen und nicht deren Niederlassungen als Leistungsempfänger anzusehen. Sofern sich die Verrechnungspreise bei Verrechnung an die Niederlassungen nicht von den Verrechnungspreisen bei Verrechnung an die Tochterunternehmen unterscheiden, ist anzunehmen, dass die Heranziehung von Niederlassungen als Leistungsempfänger ebenfalls erlaubt ist.

Für die Gebrüder Weiss GmbH wird eine einheitliche Vorgehensweise empfohlen. Konzernintern werden Niederlassungen als selbständig angesehen, weshalb eine Verrechnung auf Niederlassungsebene zu bevorzugen ist. Im Konzern gibt es keine konzernweit gültigen Definitionskriterien einer Niederlassung, deshalb wurde im Rahmen der Masterarbeit festgelegt, dass eine leistungsempfangende Niederlassung besteht, sofern sowohl ein eigener Leiter die Niederlassung vertritt und der BAB laufend geprüft wird. Eine Eignungsprüfung der identifizierten Einheiten soll zeigen, ob die Tochterunternehmen oder deren untergeordnete Einheiten als leistungsempfangende Einheit heranzuziehen sind.

Die Eignungsprüfung in Tabelle 3 zeigt, dass dem Tochterunternehmen Gebrüder Weiss GmbH die Einheiten GW Lauterach, GW Wolfurt/Bludenz, GW Feldkirch sowie Air and Sea Wolfurt unterliegen. Da diese Einheiten durch einen eigenen Niederlassungsleiter vertreten werden sowie deren BAB laufend geprüft wird und die Kriterien für eine leistungsempfangende Einheit für das Tochterunternehmen selbst hingegen nicht kumulativ erfüllt werden, sind die untergeordneten Einheiten als Niederlassungen zu identifizieren und als Leistungsempfänger in die Konzernumlage einzubeziehen. Den Tochterunternehmen WOAC und GW Renewable Energy GmbH unterliegen keine Einheiten, weshalb die Tochterunternehmen als Leistungsempfänger heranzuziehen sind.

¹¹³ Vgl. BORSTELL (2011), S. 520.

Prüfung der Tochter- und Niederlassungseinheiten auf deren Eignung als Leistungsempfänger				
Tochterunternehmen	Untergeordnete Einheit	Leiter	Laufende Prüfung des BAB	Verrechnung?
Gebrüder Weiss Gesellschaft mbH	Tochter	Ja	Nein	×
	GW Lauterach	Ja	Ja	✓
	GW Wolfurt/Bludenz	Ja	Ja	✓
	GW Feldkirch	Ja	Ja	✓
	A&S Wolfurt	Ja	Ja	✓
Weiss Ocean + Air Cargo GmbH, Hamburg, DE	Tochter	Ja	Ja	✓
GW Renewable Energy GmbH, Lauterach AT	Tochter	Ja	Ja	✓

Tabelle 3: Eignungsprüfung der Unternehmenseinheiten als Leistungsempfänger,
Quelle: eigene Darstellung.

Das Ergebnis der Prüfung¹¹⁴ zeigt, dass die Abteilung Rechnungswesen Region West Leistungen für insgesamt 38 Einheiten erbringt, davon an 25 Tochterunternehmen direkt und an drei Tochterunternehmen indirekt durch deren 13 Niederlassungen.

Im folgenden Abschnitt werden die Leistungsempfänger der Leistungsgruppe Monatsabschluss, welche in Tabelle 4 dargestellt werden, im Detail analysiert. Laut der aktuellen Konzernumlage werden 25 Einheiten mit einem Verrechnungspreis für Monatsabschlussleistungen belastet. Im Rahmen der Neuermittlung der Leistungsempfänger wurde festgestellt, dass aktuell 38 Unternehmenseinheiten die Leistungen des Monatsabschlusses beziehen. Die Tochterunternehmen Aersped, WR China, inet-logistics Thailand, inet-logistics China, GW Holding AG, GWconsolution GmbH, Freight Factory International, GW International Holding, Weiss-Röhlig Middle East, GW Beteiligungs GmbH, GW Renewable Energy GmbH, GW Windpark GmbH und die GW Global Holding GmbH wurden bisher nicht als Leistungsempfänger identifiziert. Bei den fehlenden 13 Einheiten in der aktuellen Konzernumlage handelt es sich um kleine Unternehmenseinheiten, dennoch erhalten diese Leistungsempfänger aktuell eine Leistung zum Nulltarif, was unter fremden Dritten nicht üblich ist. Zur Ermittlung der Konzernumlage laut Soll-Situation sind diese 13 Unternehmenseinheiten als zusätzliche Leistungsempfänger der Leistungsgruppe Monatsabschluss zu identifizieren und in die Konzernumlage einzubeziehen.

Der Soll-Ist-Vergleich sämtlicher Leistungsempfänger der sonstigen Leistungsgruppen¹¹⁵ der Kostenrechnung zeigt, dass für sämtliche Leistungsgruppen zusätzliche Leistungsempfänger zu berücksichtigen sind, um eine Verrechnung laut Soll-Situation zu erlangen.

¹¹⁴ S. Anhang, 2.1. Prüfung der Tochter- und Niederlassungseinheiten auf deren Eignung als Leistungsempfänger, S. 113.

¹¹⁵ S. Anhang, 2.2. Leistungsempfänger je Leistungsgruppe, S. 114 f.

Leistungsempfänger des Monatsabschlusses	
IST	SOLL
GW Lauterach	GW Lauterach
GW Wolfurt/Bludenz	GW Wolfurt/Bludenz
GW Feldkirch	GW Feldkirch
A&S Wolfurt	A&S Wolfurt
GW Passau	GW Passau
GW Memmingen	GW Memmingen
GW Aldingen	GW Aldingen
GW Esslingen	GW Esslingen
GW Pratteln	GW Pratteln
GW Altenrhein	GW Altenrhein
A&S Basel	A&S Basel
A&S Zürich	A&S Zürich
A&S Bern	A&S Bern
	Aersped
WR China	WR China
	WR Shanghai Branch
GW Automotive	GW Automotive
WOAC Hamburg	WOAC Hamburg
WR Dubai	WR Dubai
WR Taiwan	WR Taiwan
WR Vietnam	WR Vietnam
WR Canada	WR Canada
GW Singapore	GW Singapore
WR Japan	WR Japan
inet-logistics AT	inet-logistics AT
inet-logistics DE	inet-logistics DE
	inet-logistics TH
	inet-logistics CH
Xvise GmbH	Xvise GmbH
	GW Holding AG
	GW consolution GmbH
	Freight Factory International
	GW International Holding
	Weiss-Rohling Middle East
	GW Beteiligungs GmbH
	GW Renewable Energy GmbH
	GW Windpark GmbH
	GW Global Holding GmbH

Tabelle 4: Gegenüberstellung der Leistungsempfänger des Monatsabschlusses der Ist-Situation mit der Soll-Situation,
Quelle: S. GEBRÜDER WEISS GMBH (2016a), Konzernumlage 2017, eigene Darstellung.

Zusammenfassend wurde zur Identifikation der Leistungsempfänger die Ist-Situation analysiert und im Rahmen eines Workshops sämtliche Einheiten ermittelt, die Leistungen durch die Kostenrechnung in Anspruch nehmen. Eine zusätzliche Eignungsprüfung ergab, dass bis zu 38 leistungsempfangende Einheiten je Leistungsgruppe in die Konzernumlage einzubeziehen sind. Um eine Verrechnung laut Soll-Situation zu erreichen, sind insgesamt 13 zusätzliche Leistungsempfänger in der aktuellen Konzernumlage zu berücksichtigen. Im nächsten Schritt sind die verrechenbaren Kosten zur Ermittlung der Konzernumlage festzulegen.

4.3 Ermittlung der Kosten je Kostenrechnungsleistung

Zur Ermittlung von möglichst verursachungsgerechten Verrechnungspreisen für die Kostenrechnungsleistungen der Abteilung Rechnungswesen Region West wurden bislang die verrechenbaren Leistungen und deren Leistungsempfänger identifiziert. Im nächsten Schritt sind die Kosten je Kostenrechnungsleistung festzulegen. Dazu wird in diesem Unterkapitel die aktuelle Vorgehensweise zur Ermittlung der Kosten je Leistung dargestellt. Anschließend werden die Kosten, die durch Kostenrechnungsleistungen entstehen, analysiert, auf deren Verrechenbarkeit geprüft und den einzelnen Leistungen zugeordnet. Abschließend erfolgt ein Soll-Ist-Vergleich, um die notwendigen Änderungen der Ist-Situation aufzuzeigen.

In der aktuellen Konzernumlage werden die gesamten Plankosten der Kostenstelle, Kostenrechnung Vorarlberg, auf der sämtliche durch die Kostenrechnungsleistungen verursachten Kosten budgetiert werden, einbezogen. Sämtliche Kostenarten werden als verrechenbar angesehen und indirekt mittels veraltetem Personenstundenschlüssel auf die Leistungen der Kostenrechnung aufgeteilt. Bei Differenzen der Ist-Kosten zu den Plankosten auf der Kostenstelle Kostenrechnung Vorarlberg, wird der Unterschied der Kosten am Ende des Jahres den Leistungsempfängern nachbelastet.

Für die Ermittlung der Kosten der Kostenrechnungsleistungen ist zunächst zu prüfen, ob Kosten oder Aufwendungen als Basis heranzuziehen sind. Da die Gebrüder Weiss GmbH über ein gründlich aufbereitetes Kostenrechnungssystem verfügt, sind Kosten als Basis für die Umlagemasse heranzuziehen. Die durch Kostenrechnungsleistungen angefallenen Kosten werden auf der Kostenstelle 9204, Kostenrechnung Vorarlberg, dargestellt. Eine differenzierte Ermittlung der Kosten je Kostenrechnungsleistung erfolgt in der aktuellen Kostenrechnung der Gebrüder Weiss GmbH nicht.

Im nächsten Schritt sind die Kosten der Kostenrechnungsleistungen auf der Kostenstelle, Kostenrechnung Vorarlberg, zu analysieren. Dazu sind die Kostenarten auf deren Verrechenbarkeit zu prüfen. Direkte und indirekte Kosten gelten als verrechenbar, betriebliche Aufwände hingegen als nicht verrechenbar. Als direkte Kosten sind die Personalkosten, zu denen die Gehälter, Überstunden und Gleitzeit, Entwicklung Urlaubsrückstellung sowie die Gehaltsnebenkosten zählen, und die Sonstigen Kosten, welche die Aus- und Fortbildung, Büromaterial, kalkulatorische Abschreibungen und Zinsen des Anlagevermögens, Kommunikationsgebühren und Reisekosten umfassen, anzusehen.

Als indirekte Kosten sind all jene Kosten zu identifizieren, die den einzelnen Leistungen nicht direkt zugeordnet werden können, aber durch die Kostenrechnungsleistungen verursacht werden. Betriebliche Aufwände sind zwar ebenfalls indirekte Kosten, diese

betreffen jedoch nicht die Kostenrechnungsleistungen, sondern die Gebrüder Weiss GmbH als Konzerngruppe. Im Falle der Kostenstelle Kostenrechnung Vorarlberg sind die Kosten der Personalbereitstellung, sekundäre Fahrzeugkosten, sekundäre Gebäudekosten, Personalverrechnung, Telefonzentrale, File- und Mailstorage, IT Betreuungskosten, IT Infrastrukturkosten und die Kosten des Betriebsarztes und Betriebsrates als den Leistungen nicht direkt zurechenbar einzustufen. Davon sind die folgenden Kosten eindeutig als indirekte Kosten anzusehen, die durch die Kostenrechnungsleistungen verursacht wurden:

- Personalbereitstellung, umfasst die Kosten des Abteilungsleiters, der bei Fragen der Mitarbeiter der Kostenrechnung betreffend Kostenrechnungsleistungen zur Verfügung steht,
- Sekundäre Fahrzeugkosten, umfasst die Kosten des Pool-Autos, das von den Mitarbeitern der Kostenrechnung für Betreuungsleistungen vor Ort genutzt wird,
- Sekundäre Gebäudekosten, umfasst die anteiligen Gebäudekosten des regulären Arbeitsplatzes der Mitarbeiter der Kostenrechnung,
- Personalverrechnung, umfasst die Kosten für die Verrechnung der Gehälter der Mitarbeiter der Kostenrechnung,
- File- und Mailstorage, umfasst die Speicherkosten der Dateien und Mails der Mitarbeiter der Kostenrechnung,
- IT Betreuungs- und Infrastrukturleistungen des Netzwerkes, umfasst die Anschaffungs- und Betreuungskosten für die Programme SAP, SAP Business Warehouse und Sharepoint, die für die Durchführung der Kostenrechnungsleistungen notwendig sind.

Die Kosten der Telefonzentrale, welche die Kosten der Telefonvermittlung umfassen, sowie die Kosten des Betriebsrates und Betriebsarztes, welchen die Mitarbeiter der Kostenrechnung jederzeit kontaktieren können, sind nicht unbedingt notwendig für die Erbringung der Kostenrechnungsleistungen. Aufgrund des fehlenden bzw fernen Zusammenhanges mit den Kostenrechnungsleistungen sind diese Kosten als betriebliche Aufwände und somit als nicht verrechenbar anzusehen. Folgend sind die Kosten der Telefonzentrale sowie des Betriebsrates und Betriebsarztes von den verrechenbaren Kosten auszuschließen.

Im nächsten Schritt ist das anzuwendende Kostenrechnungssystem festzulegen. Da bei der Gebrüder Weiss GmbH bereits zum Zeitpunkt der Budgetierung die Verrechnungspreise festgelegt werden, sind Plankosten heranzuziehen. Diese Vorgehensweise ist zu befürworten, da unter Berücksichtigung von Fremdüblichkeitsaspekten ebenso

4. Kapitel

Plankosten als anzuwendendes Kostenrechnungssystem zu wählen sind. Eine nachträgliche Korrektur der Differenzen der Ist-Kosten zu den Plankosten, wie aktuell vorgenommen wird, ist abzulehnen, da diese Vorgehensweise fremdunüblich ist. Denn im Falle von Kostenrechnungsleistungen, die beispielsweise von einem Unternehmensberater erbracht werden, wird idR ein Stundensatz im Vorhinein vereinbart, folgend trägt grundsätzlich das leistende Unternehmen eine Ist-Kostenabweichung. Für die Kostenrechnungsleistungen sind somit Plankosten heranzuziehen, wobei von einer Kostenkorrektur am Ende des Wirtschaftsjahres abzusehen ist.

Nachfolgend werden die Ergebnisse der bisherigen Analyse der Kosten den aktuellen Kosten der Konzernumlage im Rahmen eines Soll-Ist-Vergleiches, der in Tabelle 5 abgebildet ist, gegenübergestellt. Für die Ermittlung der Kosten werden jeweils die vollen Plankosten basierend auf der Kostenstelle, Kostenrechnung Vorarlberg, herangezogen. Die bisherige Nachbelastung der Differenzen der Ist-Kosten zu den Plankosten ist abzulehnen, da diese Vorgehensweise als fremdunüblich anzusehen ist. In die aktuelle Umlagemasse werden sämtliche Kostenarten der Plankostenstelle einbezogen. Für die Soll-Verrechnungspreisermittlung sind die betrieblichen Aufwände, Telefonzentrale und Betriebsarzt und Betriebsrat, als nicht verrechenbare Kostenarten auszuschließen.

Plankostenstelle "Kostenrechnung Vorarlberg"		
Kostenart	IST	SOLL
Gehälter	152 065 €	152 065 €
Überstunden und Gleitzeit	13 €	13 €
Entwicklung Urlaubsrückstellung	- 1 €	1 €
Gehaltsnebenkosten	49 484 €	49 484 €
Aus- und Fortbildung	2 072 €	2 072 €
Personalbereitstellung	24 000 €	24 000 €
Personalkosten	227 632 €	227 632 €
Büromaterial	100 €	100 €
Kalkulatorische AfA und Zinsen des Anlagevermögens	1 443 €	1 443 €
Kommunikationsgebühren	500 €	500 €
Reisekosten	9 500 €	9 500 €
Sonstige Kosten	11 543 €	11 543 €
Sekundäre Fahrzeugkosten	3 849 €	3 849 €
Sekundäre Gebäudekosten	17 902 €	17 902 €
Personalverrechnung	1 141 €	1 141 €
Telefonzentrale	1 506 €	1 506 €
File-/Mailstorage	350 €	350 €
IT-Betreuung	2 567 €	2 567 €
IT-Infrastruktur Netzwerk	9 185 €	9 185 €
Betriebsarzt und Betriebsrat	771 €	771 €
Sekundäre und zentrale Kosten	37 270 €	34 993 €
In die Umlagemasse einzubeziehende Gesamtkosten	276 445 €	274 168 €

Tabelle 5: Gegenüberstellung der umzulegenden Plankosten der Ist-Situation mit der Soll-Situation,
Quelle: S. GEBRÜDER WEISS GMBH (2016a), Konzernumlage 2017;
Daten aus dem SAP System [15.12.2016], eigene Darstellung.

Die zu verrechnenden Kosten umfassen in der Ist- und Soll-Situation Personalkosten iHv 227.632 EUR und Sonstige Kosten iHv 11.543 EUR. Unterschiede bestehen bei den sekundären und zentralen Kosten. Aufgrund des Ausschlusses der Kostenarten Telefonzentrale und Betriebsarzt und Betriebsrat beträgt die Summe der sekundären und zentralen Kosten der Soll-Situation 34.993 EUR, um 2.207 EUR weniger als laut aktueller Konzernumlage. Insgesamt sind im Rahmen der Soll-Verrechnungspreisermittlung Kosten iHv 274.168 EUR heranzuziehen, in der aktuellen Konzernumlage werden hingegen 276.445 EUR berücksichtigt.

Im nächsten Schritt sind die verrechenbaren Kosten auf die Kostenrechnungsleistungen zu verteilen. Gewisse Kostenarten können den entsprechenden Kostenrechnungsleistungen direkt zugewiesen werden, die restlichen Kosten sind indirekt mittels Verteilungsschlüssel auf die Kostenrechnungsleistungen aufzuteilen. Die Reisekosten und sekundäre Fahrzeugkosten fallen ausschließlich für die Leistung der Betreuung vor Ort an, weshalb eine direkte Zuordnung zu der Leistungsart Betreuung vor Ort bei Verrechnung je Leistungsart und eine Zuordnung zur Leistungsgruppe Betreuung bei Verrechnung je Leistungsgruppe vorzunehmen ist.

Die restlichen Kostenarten sind den Leistungsgruppen und Leistungsarten indirekt zuzuordnen, da beispielsweise die Gehälter, das Büromaterial und die kalkulatorische Abschreibungen und Zinsen des Anlagevermögens von den Leistungsgruppen bzw Leistungsarten gemeinsam in Anspruch genommen werden. Zur Zuordnung der indirekten Kosten ist ein Verteilungsschlüssel zu wählen, der die Beanspruchung der Leistungsgruppen und Leistungsarten verursachungsgerecht abbildet und mit möglichst wenig zusätzlichem Aufwand ermittelt werden kann.

Als Verteilungsschlüssel für die Kostenarten Gehälter, Überstunden und Gleitzeit, Entwicklung Urlaubsrückstellung sowie Gehaltsnebenkosten ist eine Aufzeichnung der Personenstunden zu empfehlen, da die Personalkosten durch die geleisteten Stunden je Kostenrechnungsleistung verursacht werden. Für alle übrigen Kostenarten, wie Kommunikationsgebühren oder sekundäre Gebäudekosten sind entsprechende Aufzeichnungen für eine verursachungsgerechte Verteilung teilweise nicht bzw nur in Verbindung mit einem hohen Arbeitsaufwand durchführbar. Für die übrigen Kostenarten ist deshalb ebenso der Personenstundenschlüssel heranzuziehen, da von einer weiteren Verursachung durch Personenstunden auszugehen ist. Denn durch eine Kostenrechnungsleistung werden beispielsweise durchschnittlich höhere Telefonkosten anfallen, sofern die Mitarbeiter der Kostenrechnung mehr Stunden für die Erbringung der Leistung aufwenden. Ebenso werden im Falle der anteiligen Gebäudekosten idR höhere Kosten durch die Nutzung des Gebäudes verursacht, sofern das Personal mehr Stunden für die Erbringung der Leistung benötigt. Aus diesem Grund sind die gesamten Personalkosten

und sonstigen Kosten sowie sämtliche verrechenbare sekundäre und zentrale Kosten mittels Personenstundenschlüssel auf die Leistungsgruppen und Leistungsarten aufzuteilen.

Zur Ermittlung der erbrachten Personenstunden je Leistungsgruppe bzw je Leistungsart wurde für vier Wochen eine Arbeitsstundenaufzeichnung durch die Mitarbeiter der Kostenrechnung der Abteilung Rechnungswesen Region West durchgeführt.¹¹⁶ Die Stundenaufzeichnung ist repräsentativ für die Leistungsgruppen Betreuungsleistungen, Monatsschätzung, Monatsabschluss und Sonstiges. Da die Leistungsgruppen Budget, Latest Estimate und Jahresabschlussarbeiten zu spezifischen Zeitpunkten im Jahr erbracht werden, die außerhalb des Beobachtungszeitraumes liegen, wurden die Stunden für diese Leistungsgruppen im Rahmen eines Workshops mit den Mitarbeitern der Kostenrechnung geschätzt. Diese Vorgehensweise ist grundsätzlich aufgrund auftretender Schätzfehler nicht zu bevorzugen. Da anzunehmen ist, dass der Aufwand für eine Stundenaufzeichnung über ein gesamtes Jahr den Nutzen aus einer präziseren Konzernumlage übersteigt, ist diese Vorgehensweise dennoch anzuerkennen. Zur Erleichterung der Schätzung wurden die Stunden der betreffenden Leistungsgruppen auf Jahresbasis geschätzt, wobei vorab als Hilfestellung die verrechenbaren Jahresstunden iHv etwa 5.000 Stunden berechnet und die laut Stundenaufzeichnung ermittelten Personenstunden je Kostenrechnungsleistung auf Jahresstunden hochgerechnet wurden.

Im nächsten Schritt werden die mittels Stundenaufzeichnung und Schätzungen ermittelten Personenstunden mit den Personenstunden, welche für die aktuelle Konzernumlage herangezogen werden, gegenübergestellt.¹¹⁷ Um einen einfachen Vergleich zu ermöglichen, wurden sämtliche Personenstunden auf die verrechenbaren Jahresstunden iHv 5.000 Stunden hochgerechnet.

Tabelle 6 zeigt, dass für die Leistungsgruppe Monatsabschluss laut Soll-Situation 268 Personenstunden aufgebracht werden. Für die Leistungsart Buchung der statistischen Kennzahl Investitionen werden zwölf Stunden, für die Überprüfung des BAB 144 Stunden, für die Prüfung der Profit Center und Kostenstellen 100 Stunden und für die Erstellung der Periode 15 Erklärung zwölf Personenstunden benötigt. Laut der aktuellen Konzernumlage werden hingegen 720 Stunden für die Erstellung des Monatsabschlusses aufgebracht. Folgend wird in der aktuellen Konzernumlage ein Anteil von 14 % und laut aktueller Stundenaufzeichnungen hingegen nur 5 % der Umlagemasse aufgrund des Monatsabschlusses auf die leistungsempfangenden Einheiten verteilt. Diese enorme

¹¹⁶ S. Anhang, 1.1. Protokoll zum Workshop mit den Mitarbeitern der Abteilung Rechnungswesen Region West, S. 108.

¹¹⁷ S. Anhang, 3.1. Verteilungsschlüssel Personenstunden, S. 116.

4. Kapitel

Verringerung des Arbeitsaufwandes ist auf die Entwicklung von automatisierten Prozessen sowie Auslagerungen des Großteils der Tätigkeiten zurückzuführen.

Verteilungsschlüssel Personenstunden						
IST			SOLL			
Leistungen	Personenstunden	%	Leistungsgruppen	Leistungsarten	Personenstunden	%
Monatsabschluss	720 h	14,4%	Monatsabschluss		268 h	5,4%
				Buchung der statistischen Kennzahl Investitionen	12 h	0,2%
				Überprüfung BAB	144 h	2,9%
				Überprüfung Profit Center/Kostenstellen	100 h	2,0%
				Periode 15 Erklärung	12 h	0,2%

Tabelle 6: Gegenüberstellung der Personenstunden des Monatsabschlusses der Ist-Situation mit der Soll-Situation,
Quelle: S. GEBRÜDER WEISS GMBH (2016a), Konzernumlage 2017, eigene Darstellung.

Nach Ermittlung der verrechenbaren Kosten für die Kostenrechnungsleistungen, der Festlegung der direkt und indirekt zurechenbaren Kosten sowie der Erhebung eines entsprechenden Verteilungsschlüssels der indirekten Kosten sind die Kosten je Leistungsgruppe und je Leistungsart zu ermitteln.

Dazu werden die Reisekosten iHv 9.500 EUR und sekundäre Fahrzeugkosten iHv 3.849 EUR der Leistungsgruppe Betreuung bzw der Leistungsart Betreuungsleistungen vor Ort direkt zugerechnet und die restlichen Kosten der Kostenstelle, Kostenrechnung Vorarlberg, iHv 260.819 EUR mittels Personenstundenschlüssel auf die Leistungsgruppen bzw Leistungsarten verteilt.

Die Ergebnisse der Kosten je Kostenrechnungsleistung für die Soll-Verrechnungspreisermittlung zeigen teilweise große Unterschiede zu den Kosten laut aktueller Konzernumlage.¹¹⁸ Die Unterschiede sind insbesondere auf die geänderte Verteilung laut aktualisiertem Personenstundenschlüssel sowie auf die direkte Zuordnung der Reisekosten und sekundäre Fahrzeugkosten zurückzuführen.

Tabelle 7 zeigt den Soll-Ist-Vergleich der Kosten je Kostenrechnungsleistung für die Leistungsgruppe Monatsabschluss. Aktuell werden für die Leistung Monatsabschluss 37.273 EUR auf die Leistungsempfänger verteilt. Im Rahmen der Soll-Ermittlung wurde festgestellt, dass die verrechenbaren Kosten der Leistungsgruppe bei 13.980 EUR liegen. Dieser Betrag setzt sich aus 626 EUR für die Verbuchung der statistischen Kennzahl Investitionen, 7.512 EUR für die Überprüfung des BAB, 5.216 EUR für die Überprüfung der Profit Center und Kostenstellen und 626 EUR für die Erstellung der Periode 15 Erklärung zusammen. Die Differenz iHv etwa 23.300 EUR ist in erster Linie auf die Verringerung der Personenstunden für die Erstellung des Monatsabschlusses und die Änderungen der verrechenbaren Kosten zurückzuführen.

¹¹⁸ S. Anhang, 3.2 Kosten je Kostenrechnungsleistung, S. 117.

Kosten je Kostenrechnungsleistung				
IST		SOLL		
Leistungen	Kosten	Leistungsgruppen	Leistungsarten	Kosten
Monatsabschluss	37 273 €	Monatsabschluss		13 980 €
			Buchung der statistischen Kennzahl Investitionen	626 €
			Überprüfung BAB	7 512 €
			Überprüfung Profit Center/Kostenstellen	5 216 €
			Periode 15 Erklärung	626 €

Tabelle 7: Gegenüberstellung der Kosten des Monatsabschlusses der Ist-Situation mit der Soll-Situation, Quelle: S. GEBRÜDER WEISS GMBH (2016a), Konzernumlage 2017, eigene Darstellung.

Für eine Verrechnung der Kostenrechnungsleistungen laut Soll-Situation sind im ersten Schritt die Kostenarten Telefonzentrale sowie Betriebsrat und Betriebsarzt als nicht verrechenbare betriebliche Aufwände auszuschließen. Anschließend sind die Kostenarten Reisekosten und sekundäre Fahrzeugkosten als direkte Kosten zu identifizieren und der Leistungsgruppe Betreuung bzw der Leistungsart Betreuungsleistungen vor Ort zuzuordnen. Der bisherige Verteilungsschlüssel der indirekten Kosten ist mit dem neu erhobenen Personenstundenschlüssel zu ersetzen. Am Ende des Jahres hat die bisher erfolgte Ist-Kostenkorrektur aufgrund fehlender Fremdüblichkeit zu unterbleiben.

Zusammenfassend stellen die Plankosten der Kostenstelle, Kostenrechnung Vorarlberg, unter Ausschluss der nicht verrechenbaren Kostenarten, Telefonzentrale und Betriebsrat und Betriebsarzt, die Basis der gesamten verrechenbaren Kosten iHv 274.168 EUR der Kostenrechnungsleistungen dar. Die Reisekosten iHv 9.500 EUR und sekundäre Fahrzeugkosten iHv 3.849 EUR sind der Leistungsgruppe Betreuung bzw der Leistungsart Betreuungsleistungen vor Ort direkt zuzuordnen. Für die Verteilung der restlichen Kosten iHv 260.819 EUR ist der mittels Stundenaufzeichnung ermittelte Personenstundenschlüssel heranzuziehen. Für die Verrechnung laut Soll-Situation sind gegenüber der aktuellen Konzernumlage die nicht verrechenbaren Kosten aus der Kostenbasis auszuschließen und direkte Kosten den Leistungen direkt zuzuordnen. Außerdem ist der Verteilungsschlüssel Personenstunden zu aktualisieren und eine Ist-Kostenkorrektur zu unterlassen. Zur Ermittlung der Umlagemasse sind je Kostenrechnungsleistung ist im nächsten Schritt der Aufschlag eines Gewinnes auf die ermittelten Kosten zu prüfen.

4.4 Festlegung des Gewinnaufschlages und der Umlagemasse je Kostenrechnungsleistung

Bislang wurden zur Ermittlung der Konzernumlage für Kostenrechnungsleistungen die verrechenbaren Leistungen, deren leistungsempfangende Einheiten und die Kosten je Leistung ermittelt. Im vierten Schritt ist der Aufschlag eines Gewinnes für Kostenrechnungsleistungen zu prüfen. Dazu wird im nachfolgenden Kapitel die aktuelle Vorgehens-

weise betreffend den Gewinnaufschlag und der Ermittlung der Umlagemasse dargestellt und anschließend geprüft, ob ein Gewinnaufschlag notwendig ist und wie hoch dieser anzusetzen ist. Im letzten Schritt ist die Umlagemasse zu ermitteln und ein Soll-Ist-Vergleich durchzuführen, um die notwendigen Änderungen der Ist-Situation aufzuzeigen.

In der aktuellen Konzernumlage wird den Kosten der Kostenrechnungsleistungen kein Gewinn aufgeschlagen, weshalb die aktuelle Umlagemasse ausschließlich aus Kosten besteht. Eine nachvollziehbare Begründung oder Rechtfertigung für diese Vorgehensweise besteht nicht, da die aktuelle Verrechnungspreisdokumentation der Gebrüder Weiss GmbH das Thema des Gewinnaufschlages für zentrale Leistungen nicht behandelt.¹¹⁹

Für die Verrechnungspreisermittlung laut Soll-Situation ist im ersten Schritt zu prüfen, ob den Kosten je Kostenrechnungsleistung ein Gewinn aufzuschlagen ist. Grundsätzlich ist aus Fremdüblichkeitsaspekten bei den Kostenrechnungsleistungen ein Gewinn zu berücksichtigen, da im Falle einer schuldrechtlichen Leistungsbeziehung unter fremden Dritten die Verrechnung eines Gewinnes üblich ist. Dennoch bestehen Gründe, welche das Weglassen eines Gewinnaufschlages rechtfertigen können. Beispielsweise ist der Verzicht eines Gewinnaufschlages gerechtfertigt, sofern unter fremden Dritten kein Gewinn verrechnet wird. Dies könnte bei Nebenleistungen des operativen Geschäftes der Fall sein. Bei den Kostenrechnungsleistungen handelt es sich bei der Gebrüder Weiss GmbH um zusätzliche Leistungen, die in keiner Verbindung zum operativen Geschäft stehen. Deshalb besteht kein Rechtfertigungsgrund für eine kostenbasierte Verrechnung. Bei der konzerninternen Leistung kann argumentiert werden, dass die Leistungssteigerung und nicht die Gewinnerzielung im Fokus steht, dennoch wird damit nicht begründet, weshalb fremde Dritte in diesem Fall keinen Gewinn aufschlagen würden.

Des Weiteren kann ein Gewinnaufschlag unterbleiben, sofern der Marktpreis geringer als die umzulegenden Kosten ist. Da der Umfang und die Ausführung von Kostenrechnungsleistungen von Unternehmen zu Unternehmen stark differieren liegen keine Branchen- bzw Marktpreise für ähnliche Kostenrechnungsleistungen vor. Aufgrund des gesammelten Know Hows und der für die Erbringung der Leistung erforderlichen Datenbasis in der Abteilung Rechnungswesen Region West ist davon auszugehen, dass die Kostenrechnungsleistungen vom Mutterunternehmen kostengünstiger erbracht werden können als von externen Dienstleistern. Somit ist die Rechtfertigung des Verzichtes auf einen Gewinnaufschlag aufgrund eines niedrigeren Marktpreises nicht möglich. Abschließend ist in Krisenzeiten und bei Konjunkturrückgängen anzunehmen, dass auf einen Gewinnauf-

¹¹⁹ S. GEBRÜDER WEISS GMBH (2016a), Konzernumlage 2017.

schlag temporär verzichtet werden kann. Da derzeit weder Krisenzeiten noch Konjunkturrückgänge am Transportmarkt vorliegen¹²⁰, ist diese Begründung auszuschließen.

Da kein Rechtfertigungsgrund für das Weglassen eines Gewinnaufschlages vorliegt, ist den verrechenbaren Kosten zur Ermittlung der Umlagemasse je Kostenrechnungsleistung ein angemessener Gewinn aufzuschlagen.

Im nächsten Schritt ist die Höhe des Gewinnaufschlages für Kostenrechnungsleistungen der Gebrüder Weiss GmbH festzulegen. Grundsätzlich lässt sich die Höhe des Gewinnes von vergleichbaren Fremdgeschäften des Leistungserbringers ableiten. Da die Gebrüder Weiss GmbH keine Kostenrechnungsleistungen an Dritte erbringt, ist diese Vorgehensweise nicht möglich. Eine andere Möglichkeit ist die Ermittlung der Höhe des Gewinnaufschlages durch einen äußeren Fremdvergleich. Da für Kostenrechnungsleistungen weder Preislisten noch sonstige vergleichbare Informationen am Markt verfügbar sind, lässt sich der Aufschlagssatz nicht durch Fremdgeschäfte ableiten. Ebenso ein normalisierter Gewinnaufschlag aus Branchenrenditen wird in der Literatur vorgeschlagen.¹²¹ Meines Erachtens sind durchschnittliche Renditen der Logistikbranche nicht als Referenzwert für einen Gewinnaufschlag für Kostenrechnungsleistungen aufgrund des fernen Zusammenhangs angemessen. Außerdem liegen keine entsprechenden Datenbanken zur Ermittlung der Renditen der Logistikbranche vor, weshalb diese Methode nicht anwendbar ist.

Die empfohlenen Methoden zur Ermittlung der Höhe des Gewinnaufschlages sind für die Kostenrechnungsleistungen der Gebrüder Weiss GmbH nicht anwendbar, deshalb wird im nächsten Schritt auf durchschnittliche Gewinnaufschläge aus Studien zurückgegriffen und eine individuelle Anpassung auf Kostenrechnungsleistungen durchgeführt. Eine Datenbankstudie des EU JTPF, in die ebenso Gewinnaufschläge von Kostenrechnungsleistungen eingeflossen sind, brachte einen mittleren Gewinnaufschlag iHv 4,7% hervor.¹²² Da laut österreichischer Verrechnungspreisrichtlinien ein Gewinnaufschlag iHv 5 % bis 15 % angemessen ist¹²³ und das EU JTPF überdies häufig von einem Gewinnaufschlag von 5 % ausgeht,¹²⁴ wird als Basis für die Kostenrechnungsleistungen der Abteilung Rechnungswesen Region West ein Aufschlagssatz iHv 5 % bestimmt.

Dieser Basis-Gewinnaufschlag wird mittels Zu- und Abschlägen von jeweils 1 % individuell an die Kostenrechnungsleistungen der Abteilung Rechnungswesen Region West angepasst. Bei Kostenrechnungsleistungen handelt es sich bei der Gebrüder Weiss GmbH um ein operativ fernes Nebengeschäft, mit dem üblicherweise ein geringerer

¹²⁰ Vgl. CORDES (2017), S. 14.

¹²¹ Vgl. BAUMHOFF (2012), S. 507, Tz 3.213.

¹²² Vgl. ROSENBERGER (2012), S. 372.

¹²³ S. VPR 2010 (2010), Rz 77.

¹²⁴ Vgl. EU JTPF (2010), Onlinequelle [12.04.2017], S. 12, Tz 63.

Gewinn als mit dem operativen Geschäft erzielbar ist. Deswegen ist ein Abschlag des Basis-Gewinnaufschlages vorzunehmen. Da in die Kostenbasis die vollen Kosten einbezogen werden, ist zur Deckung der Gemeinkosten keine Erhöhung des Aufschlages notwendig. Die verrechenbaren Kosten der Kostenrechnungsleistungen enthalten mit den kalkulatorischen Abschreibungen und Zinsen des Anlagevermögens Gewinnbestandteile, weshalb der Basis-Gewinnaufschlag um ein weiteres Prozent zu verringern ist. Zur Ermittlung der verrechenbaren Kosten wurden Plankosten herangezogen. Dadurch übernimmt die Abteilung Rechnungswesen Region West automatisch das Mengen-, Preisabweichungs- und Beschäftigungsrisiko. Aufgrund der Übernahme von Risiken ist zur Wahrung der Fremdüblichkeit der Gewinnaufschlag um jeweils einen Prozentpunkt zu erhöhen. Nach Berücksichtigung dieser Zu- und Abschläge wird ein endgültiger Gewinnaufschlag von 6 %, wie in Tabelle 8 dargestellt, erreicht.

Höhe des Gewinnaufschlages		
Basis		5%
Nebengeschäft	Abschlag	-1%
Vollkosten	kein Zuschlag	-
Kalkulatorische Kosten	Abschlag	-1%
Mengenrisiko	Zuschlag	1%
Preisabweichungsrisiko	Zuschlag	1%
Beschäftigungsrisiko	Zuschlag	1%
Gewinnaufschlag nach Zu- und Abschlägen		6%

Tabelle 8: Ermittlung der Höhe des Gewinnaufschlages,
Quelle: eigene Darstellung.

Folgend ist zur Ermittlung der Umlagemasse je Leistungsgruppe und je Leistungsart den Kosten je Kostenrechnungsleistung ein Gewinn von 6 % aufzuschlagen.

Zur Ermittlung der notwendigen Änderungen der aktuellen Verrechnungspreisermittlung betreffend den Gewinnaufschlag und die Umlagemasse, wurde ein Soll-Ist-Vergleich durchgeführt.¹²⁵ Tabelle 9 zeigt diesen Vergleich für die Leistungsgruppe Monatsabschluss. In der aktuellen Konzernumlage wird kein Gewinnaufschlag berücksichtigt, weshalb die Umlagemasse lediglich die Kosten der Leistung iHv 37.273 EUR umfasst. Für die Umlagemasse laut Soll-Situation wurde den Kosten der Leistungsgruppe Monatsabschluss ein Gewinn iHv etwa 840 EUR aufgeschlagen. Im Detail beträgt der Gewinnaufschlag für die Leistungsart Buchung der statistischen Kennzahl Investitionen 38 EUR, für die Überprüfung des BAB 451 EUR, für die Überprüfung der Profit Center und Kostenstellen 313 EUR und für die Erstellung der Periode 15 Erklärung 38 EUR. Daraus entsteht eine Umlagemasse für die Leistungsgruppe Monatsabschluss iHv 14.819 EUR, welche auf die leistungsempfangenden Einheiten zu verteilen ist.

¹²⁵ S. Anhang, 4.1. Umlagemasse je Kostenrechnungsleistung, S. 118.

Umlagemasse je Kostenrechnungsleistung								
IST				SOLL				
Leistungen	Kosten	Gewinn	Umlagemasse	Leistungsgruppen	Leistungsarten	Kosten	Gewinn	Umlagemasse
Monatsabschluss	37 273 €	- €	37 273 €	Monatsabschluss		13 980 €	839 €	14 819 €
					Buchung der statistischen	626 €	38 €	664 €
					Überprüfung BAB	7 512 €	451 €	7 962 €
					Überprüfung Profit	5 216 €	313 €	5 529 €
					Periode 15 Erklärung	626 €	38 €	664 €

Tabelle 9: Gegenüberstellung der Umlagemasse des Monatsabschlusses der Ist-Situation mit der Soll-Situation,
Quelle: S. GEBRÜDER WEISS GMBH (2016a), Konzernumlage 2017, eigene Darstellung.

Eine Gesamtbetrachtung des Soll-Ist-Vergleiches der Umlagemasse für alle Kostenrechnungsleistungen zeigt, welche Unterschiede der Gewinnaufschlag bewirkt. Die Umlagemasse der Ist-Situation, die ausschließlich aus den Kosten der Kostenrechnungsleistungen besteht, beträgt 276.444 EUR. In die Umlagemasse laut Soll-Verrechnung werden neben den verrechenbaren Kosten zusätzlich ein Gewinn iHv 16.450 EUR einbezogen, wodurch eine Umlagemasse iHv 290.619 EUR entsteht. Die Differenz der Ist- zur Soll-Umlagemasse iHv 14.175 EUR entsteht neben dem Gewinnaufschlag aus dem Ausschluss der nicht verrechenbaren Kosten iHv 2.275 EUR.

Um eine Umlagemasse laut Soll-Situation ausgehend von der aktuellen Konzernumlage zu erreichen, ist den verrechenbaren umzulegenden Kosten ein Gewinn von 6 % aufzuschlagen.

Zusammenfassend wurde im Rahmen der Ist-Analyse festgestellt, dass aktuell kein Gewinn berücksichtigt wird und kein rechtfertigender Grund für diese Vorgehensweise vorliegt. Die Prüfung zur Ansetzung eines Gewinnes ergab, dass aus Fremdüblichkeitsaspekten durchaus ein Gewinn anzusetzen ist. Die Höhe des Gewinnaufschlages wurde durch Heranziehung eines Basis-Gewinnaufschlages iHv 5 % und einer individuellen Anpassung mittels Zu- und Abschlägen bestimmt. Abschließend wurde die Umlagemasse durch Aufschlag eines Gewinnes iHv 6 % auf die umzulegenden Kosten ermittelt. Im nächsten Schritt sind zur Ermittlung einer aktuellen und möglichst verursachungsgerechten Konzernumlage Verteilungsschlüssel für die Umlagemasse auszuwählen.

4.5 Auswahl und Erhebung der Allokationsschlüssel

Nach erfolgreicher Identifizierung der Leistungen, der Leistungsempfänger sowie der Umlagemasse je Leistung, sind im letzten Schritt Allokationsschlüssel zur möglichst verursachungsgerechten Verteilung der Umlagemasse auf die entsprechenden Leistungsempfänger festzulegen. Dazu werden im folgenden Kapitel die aktuellen Verteilungsschlüssel vorgestellt und anschließend die Allokationsschlüssel für die Soll-Verrechnungspreisermittlung ausgewählt. Abschließend wird ein Soll-Ist-Vergleich zur Ermittlung der notwendigen Änderungen in der Ist-Verrechnung vorgenommen.

Die Verteilung der Umlagemasse der aktuellen Konzernumlage der Abteilung Rechnungswesen Region West erfolgt anhand fünf unterschiedlicher Allokationsschlüssel, die teilweise gewichtet und kombiniert werden. Zu den Verteilungsschlüsseln zählen die Anzahl der bebuchten Kostenarten, der Kostenstellen, der kalkulatorischen Buchungen, der periodischen Umbuchungen sowie die Anzahl der Umlagesegmente.¹²⁶

Für die Ermittlung der Allokationsschlüssel laut Soll-Situation ist zu beachten, dass die Umlagemasse anhand des Nutzens bzw der Inanspruchnahme der Leistung auf die Leistungsempfänger zu verteilen ist, wobei die erwartete oder die tatsächliche Inanspruchnahme als Verteilungsbasis herangezogen werden kann. Da in die Umlagemasse der Kostenrechnungsleistungen Plankosten einbezogen wurden, ist die erwartete Inanspruchnahme als Basis zur Verteilung der Umlagemasse zu befürworten. Für die Auswahl und Erhebung der Allokationsschlüssel bedeutet dies, dass Planwerte der Verteilungsschlüssel heranzuziehen sind. Als Allokationsschlüssel sind sowohl spezifische gesonderte Allokationsschlüssel, als auch Kombinationen aus mehreren Allokationsschlüssel sowie gewichtete Verteilungsschlüssel zulässig.

Zur Wahrung der Verursachungsgerechtigkeit sind unterschiedliche Kostenrechnungsleistungen differenziert zu behandeln. Für die Verteilung der Umlagemasse gilt, je stärker die Differenzierung der Leistungen mit entsprechenden Verteilungsschlüsseln, desto präziser und verursachungsgerechter die Konzernumlage. Deshalb werden im Rahmen der Masterarbeit Allokationsschlüssel für eine präzise und detaillierte Verrechnung der Kostenrechnungsleistungen Allokationsschlüssel je Leistungsart und zur Ermittlung einer Konzernumlage mit geringerem Aufwand Allokationsschlüssel gesammelt je Leistungsgruppe ausgewählt. Aus Fremdüblichkeitsaspekten ist überdies für die Verteilung einer Kostenrechnungsleistung an sämtliche Leistungsempfänger derselbe Allokationsschlüssel zu verwenden. Pauschalen oder pauschal fixierten Zuschläge sind nicht für die Verteilung der Umlagemasse der Kostenrechnungsleistungen heranzuziehen.

Die Wahl und entsprechende Erhebung der Allokationsschlüssel je Leistungsgruppe und je Leistungsart wurde im Rahmen des Workshops mit den Mitarbeitern der Kostenrechnung der Abteilung Rechnungswesen Region West durchgeführt. Um einen Mehraufwand zur Erhebung der Allokationsschlüssel zu vermeiden, werden ausschließlich Allokationsschlüssel verwendet, deren Ausprägung je Leistungsempfänger aus dem SAP System bzw aus sonstigen vorhandenen Dokumentationen erhoben werden können. Denn es ist anzunehmen, dass bei Erhebung primärer Allokationsschlüssel der Verwaltungsmehraufwand höher als die Steigerung der Verursachungsgerechtigkeit ist.

¹²⁶ S. GEBRÜDER WEISS GMBH (2016a), Konzernumlage 2017.

Die Umlagemasse der Kostenrechnungsleistungen ist laut Soll-Situation anhand 13 verschiedener Allokationsschlüssel an die leistungsempfangenden Einheiten zu verteilen, wobei teilweise eine Gewichtung oder Mischung der Verteilungsschlüssel vorzunehmen ist.¹²⁷

Zur Analyse der Abweichungen der ausgewählten Allokationsschlüssel mit den Allokationsschlüssel der aktuellen Konzernumlage wird im nächsten Abschnitt, ein Soll-Ist-Vergleich der Verteilungsschlüssel der Leistungsgruppe Monatsabschluss, abgebildet in Tabelle 10, durchgeführt. Aktuell wird als Allokationsschlüssel das Produkt der Anzahl der Kostenstellen mit der Anzahl der bebuchten Kostenarten je Leistungsempfänger herangezogen. Für die Verteilung der Umlagemasse laut Soll-Situation der gesamten Leistungsgruppe Monatsabschluss sind die Anzahl der Kostenstellen je Leistungsempfänger heranzuziehen. Dieser Verteilungsschlüssel wurde unter der Annahme ausgewählt, dass die Nutzung jeder untergeordneten Leistungsart der Leistungsgruppe Monatsabschluss indirekt von der Anzahl der Kostenstellen abhängt. Denn ein Leistungsempfänger, der beispielsweise eine hohe Anzahl an unterschiedlichen Kostenstellen aufweist, wird idR höhere gebuchte Kosten aufweisen, mehr Kostenarten benötigen und somit einen hohen Aufwand zur Überprüfung des BAB verursachen.

Für die Verrechnung der Kostenrechnungsleistungen je Leistungsart wurden folgende Allokationsschlüssel ausgewählt:

- Buchung der statistischen Kennzahl Investitionen, diese Leistungsart wird von sämtlichen Leistungsempfängern im gleichen Ausmaß beansprucht, weshalb der Allokationsschlüssel Gleichverteilung je Niederlassung ausgewählt wurde,
- Überprüfung des BAB, diese Leistungsart verursacht Kosten in Abhängigkeit von den bebuchten Kostenarten des Leistungsempfängers, somit ist die Anzahl der bebuchten Kostenarten als Verteilungsschlüssel heranzuziehen,
- Überprüfung der Profit Center und Kostenstellen, diese Leistungsart wird in Abhängigkeit von der Anzahl der Kostenstellen und Profit Center in Anspruch genommen, als Allokationsschlüssel dient ein Mischschlüssel aus einer Addition der Anzahl der Kostenstellen mit der Anzahl der Profit Center,
- Erstellung der Periode 15 Erklärung, diese Leistung wird von allen Leistungsempfängern mit außerordentlichen Kosten bezogen, da sämtliche Einheiten außerordentliche Kosten aufweisen, ist eine Verteilung der Umlagemasse mittels Gleichverteilung je Niederlassung vorzunehmen.

¹²⁷ S. Anhang, 5.1. Auswahl der Allokationsschlüssel der Kostenrechnungsleistungen, S. 119.

Auswahl der Allokationsschlüssel der Kostenrechnungsleistungen				
IST		SOLL		
Leistungen	Allokationsschlüssel	Leistungsgruppen	Leistungsarten	Allokationsschlüssel
Monatsabschluss	Anzahl der Kostenstellen x Anzahl der bebuchten Kostenarten	Monatsabschluss		Anzahl der Kostenstellen
			Buchung der statistischen	Gleichverteilung je Niederlassung
			Überprüfung BAB	Anzahl der bebuchten Kostenarten
			Überprüfung Profit Center/ Kostenstellen	Anzahl der Profit Center + Anzahl der Kostenstellen
			Periode 15 Erklärung	Gleichverteilung je Niederlassung

Tabelle 10: Gegenüberstellung der Auswahl der Allokationsschlüssel des Monatsabschlusses der Ist-Situation mit der Soll-Situation,
Quelle: S. GEBRÜDER WEISS GMBH (2016a), Konzernumlage 2017, eigene Darstellung.

Der gesamte Soll-Ist-Vergleich zeigt, dass zur indirekten Verrechnungspreisermittlung laut Soll-Situation sämtliche pauschale Verteilungen der aktuellen Umlagemasse auszuschließen sind. Des Weiteren sind die neu ausgewählten Allokationsschlüssel für die Verteilung der Umlagemasse heranzuziehen und die Plan-Werte der Verteilungsschlüssel zur Abbildung der erwarteten Inanspruchnahme zu verwenden.

Die Erhebung der aktualisierten Planwerte der Allokationsschlüssel, zeigt, dass sich die aktuellen Plan-Werte der Allokationsschlüssel stark von den Werten der Allokationsschlüssel, die zur Verteilung der aktuellen Konzernumlage herangezogen werden, abweichen. Dies ist ausschließlich auf die starke Veränderung der Größe der Leistungsempfänger in den letzten Jahren zurückzuführen.¹²⁸

Zusammenfassend zeigte die Analyse der aktuellen Konzernumlage, dass aktuell neben Allokationsschlüssel auch Pauschalen zur Verteilung der Umlagemasse herangezogen werden. Zur Allokation der Umlagemasse laut Soll-Situation wurden 13 verschiedene Allokationsschlüssel ausgewählt, die teilweise kombiniert und gewichtet wurden. Der Soll-Ist-Vergleich zeigt, dass die aktuellen Verteilungsschlüssel der Kostenrechnungsleistungen durch die neu ermittelten Allokationsschlüssel zu ersetzen sind und deren aktualisierte Planwerte heranzuziehen sind.

4.6 Ergebnis und Analyse der Verrechnungspreise für Kostenrechnungsleistungen

Nach erfolgter Ermittlung der verrechenbaren Leistungen, deren Leistungsempfänger, der Festsetzung der Umlagemasse und entsprechender Allokationsschlüssel, wurden abschließend die indirekten Verrechnungspreise der Kostenrechnungsleistungen, sowohl bei Verrechnung je Leistungsgruppe als auch bei Verrechnung je Leistungsart ermittelt.

Bevor das Ergebnis der Konzernumlage der Kostenrechnungsleistungen analysiert und dargestellt wird, wird im Rahmen einer zusammenfassenden Darstellung nochmals der gesamte Prozess zur Ermittlung der indirekten Verrechnungspreise für Kostenrechnungs-

¹²⁸ S. Anhang, 5.2. Erhebung der Allokationsschlüssel je Leistungsempfänger, S. 120.

leistungen erläutert. Anschließend wird eine Abweichungsanalyse der Verrechnungspreise bei Verrechnung je Leistungsart und je Leistungsgruppe durchgeführt, um herauszufinden, welche Verrechnungsart unter Berücksichtigung des Aufwand-Nutzen-Verhältnisses optimal ist. Abschließend werden die Verrechnungspreise im Rahmen eines Soll-Ist-Vergleiches analysiert und die notwendigen Änderungen in der Ist-Situation festgelegt.

Der Prozess zur Ermittlung der Verrechnungspreise für die Kostenrechnungsleistungen, wie in Abbildung 3 dargestellt, besteht aus fünf Schritten. Der erste Schritt des Verrechnungspreisermittlungsprozesses ist die Identifizierung der Leistungen der Konzernumlage. Zur Ermittlung sämtlicher Leistungsgruppen und deren untergeordnete Leistungsarten der Kostenrechnung wurden Arbeitsaufzeichnungen der Mitarbeiter der Kostenrechnung durchgeführt. Die Prüfung der Verrechenbarkeit der identifizierten Kostenrechnungsleistungen ergab, dass die Leistungen den leistungsempfangenden Einheiten einen Nutzen stiften. Somit sind insgesamt sieben Leistungsgruppen und 33 Leistungsarten der Kostenrechnung als verrechenbar anzusehen.

Im nächsten Schritt wurden die Leistungsempfänger der Leistungsgruppen unter Berücksichtigung der Inanspruchnahme der Leistungen mittels eines Workshops mit den Mitarbeitern der Kostenrechnung identifiziert. Von einer Ermittlung der Leistungsempfänger je Leistungsart wurde abgesehen, da ein Leistungsempfänger idR sämtliche Leistungsarten einer Leistungsgruppe in Anspruch nimmt. Die Prüfung der Eignung als Leistungsempfänger der identifizierten Unternehmenseinheiten ergab, dass insgesamt 25 Tochterunternehmen direkt und drei Tochterunternehmen indirekt durch deren 13 Niederlassungen als Leistungsempfänger heranzuziehen sind.

Zur Ermittlung der Kosten je Kostenrechnungsleistung wurde die Plan-Kostenstelle, Kostenrechnung Vorarlberg, auf der die Kosten der Kostenrechnung budgetiert werden, als Basis herangezogen. Die Verrechenbarkeitsprüfung der Kostenarten ergab, dass die Kosten der Telefonzentrale sowie des Betriebsarztes und Betriebsrates als betriebliche Aufwände auszuschließen sind. Insgesamt liegen die verrechenbaren Kosten für Kostenrechnungsleistungen bei 274.168 EUR. Im nächsten Schritt wurden die Kosten den Kostenrechnungsleistungen zugewiesen. Die Reisekosten und sekundäre Fahrzeugkosten iHv insgesamt 13.349 EUR fallen ausschließlich für die Betreuungsleistung vor Ort an, weshalb eine direkte Zuordnung zur Leistungsgruppe Betreuung bzw zur Leistungsart Betreuung vor Ort vorgenommen wurde. Die restlichen Kostenarten iHv 260.849 EUR sind mit Hilfe eines Personenstundenschlüssels, der mittels Arbeitsstundenaufzeichnung und entsprechender Schätzung der Mitarbeiter der Kostenrechnung ermittelt wurde, auf die Leistungsgruppen bzw Leistungsarten zu verteilen.

4. Kapitel

In weiterer Folge wurde betreffend den Gewinnaufschlag festgestellt, dass keine rechtfertigenden Gründe für dessen Verzicht im Falle der Kostenrechnungsleistungen bestehen. Zur Ermittlung der Höhe des Gewinnaufschlages wurde von einem Basisgewinnaufschlag basierend auf der EU JTPF Studie iHv 5 % ausgegangen. Diesem Basissatz wurden Zuschläge von jeweils 1 % für die Übernahme des Mengen-, Preisabweichungs- und Beschäftigungsrisiko sowie Abschläge von jeweils 1 % für die in den Kosten enthaltenen Gewinnbestandteile und das Vorliegen eines Nebengeschäftes für die Gebrüder Weiss GmbH berücksichtigt. Der Gewinnaufschlag nach Zu- und Abschlägen iHv 6 % wurde den Kosten je Kostenrechnungsleistung zur Ermittlung der Umlagemasse je Leistungsgruppe bzw je Leistungsart aufgeschlagen, woraus eine gesamte Umlagemasse iHv 290.619 EUR entstand.

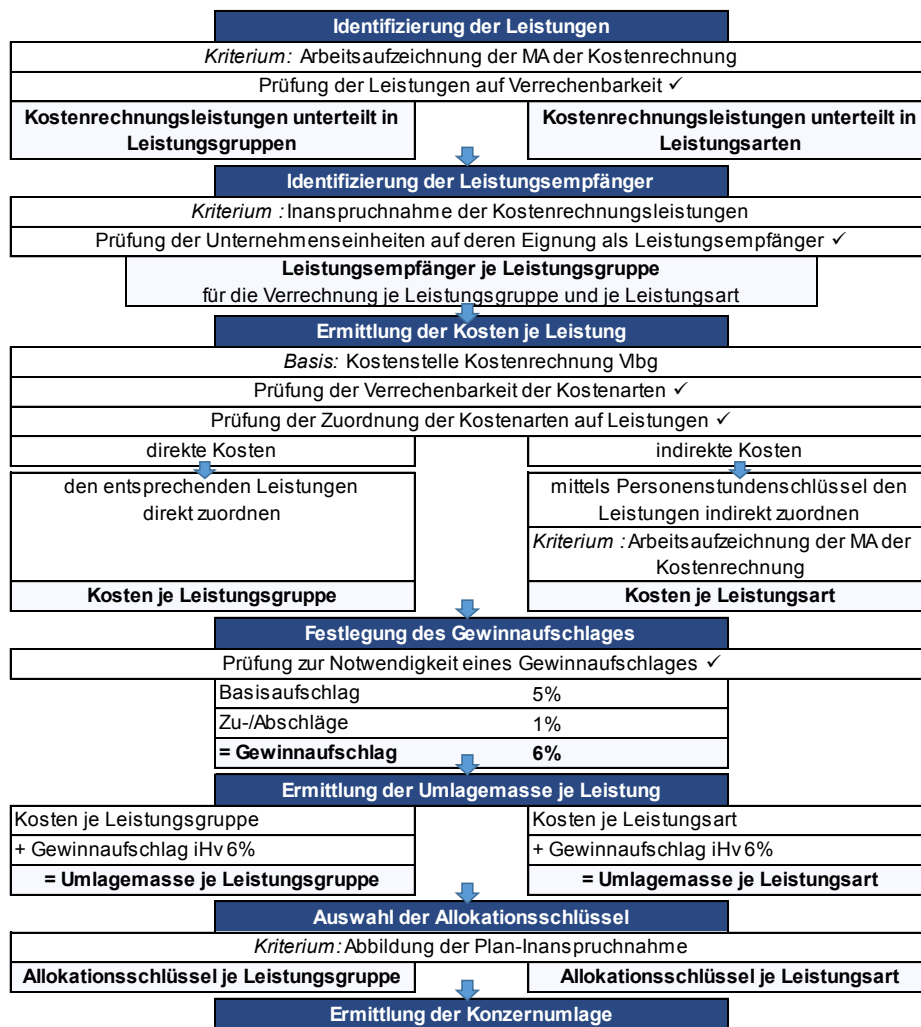


Abbildung 3: Prozess zur Ermittlung der indirekten Verrechnungspreise der Kostenrechnungsleistungen, Quelle: eigene Darstellung.

Im letzten Schritt wurden zur Ermittlung der indirekten Verrechnungspreise der Kostenrechnungsleistungen die Allokationsschlüssel im Rahmen eines Workshops mit den Mitarbeitern der Kostenrechnung bestimmt. Um eine möglichst verursachungsgerechte Verteilung der Umlagemasse auf die leistungsempfangenden Einheiten gewähren zu

können, wurde auf die Plan-Inanspruchnahme bei der Auswahl der Allokationsschlüssel geachtet. Abschließend wird die Umlagemasse je Kostenrechnungsleistung mittels der ausgewählten Allokationsschlüssel auf die Leistungsempfänger verteilt, um die indirekten Verrechnungspreise je Leistungsgruppe und je Leistungsart zu berechnen.

Zur Ermittlung der optimalen Vorgehensweise unter Berücksichtigung des Aufwand-Nutzen-Verhältnisses, ist die Verrechnungsart der Kostenrechnungsleistungen der Abteilung Rechnungswesen Region West festzulegen. Im Rahmen der Masterarbeit wurden Verrechnungspreise mittels der Verrechnung je Leistungsgruppe¹²⁹ sowie je Leistungsart¹³⁰ ermittelt. Mittels Verrechnung je Leistungsart werden präzise indirekte Verrechnungspreisergebnisse ermittelt, die einen höheren Arbeitsaufwand für die Berechnung der Konzernumlage verursacht haben. Eine Verrechnung je Leistungsgruppe ist hingegen weniger arbeitsintensiv, da beispielsweise zur Ermittlung der Umlagemasse lediglich eine Stundenaufzeichnung je Leistungsgruppe notwendig war, die Ergebnisse der Verrechnungspreisermittlung sind weniger präzise und verursachungsgerecht. Im nächsten Abschnitt dieses Kapitels ist herauszufinden, welche Verrechnungsart zu bevorzugen ist.

Dazu werden die Ergebnisse der Verrechnungspreise bei Verrechnung je Leistungsart und je Leistungsgruppe gegenübergestellt.¹³¹ Im Detail ist für die Leistungsgruppe Monatsabschluss aus Tabelle 11 ersichtlich, dass die GW Lauterach bei einer Verrechnung je Leistungsgruppe ein um etwa 300 EUR höherer Verrechnungspreis für die Erstellung des Monatsabschlusses belastet wird. Diese Abweichung ist insbesondere auf die Wahl der Allokationsschlüssel zurückzuführen. Für die Leistungsgruppe Monatsabschluss werden die Anzahl der Kostenstellen als Verteilungsschlüssel herangezogen. Die GW Lauterach trägt mit 116 aktiven Kostenstellen etwa 8 % der Umlagemasse für den Monatsabschluss, bei der Verrechnung je Leistungsart hat die GW Lauterach aufgrund anderer Verteilungsschlüssel hingegen insgesamt nur 6 % der Umlagemasse zu tragen.

Für die WOAC sinkt der Verrechnungspreis für die Erstellung des Monatsabschlusses um etwa 150 EUR bei Verrechnung je Leistungsgruppe. Dies ist ebenso auf die unterschiedliche Verteilung der Umlagemasse zurückzuführen. Während die WOAC bei der Verrechnung je Leistungsgruppe aufgrund der geringen Anzahl an Kostenstellen lediglich 1,6 % der Umlagemasse trägt, fallen bei der Verrechnung je Leistungsart aufgrund der hohen Anzahl an bebuchten Kostenarten und der Gleichverteilung der

¹²⁹ S. Anhang, 6.1. Verrechnungspreise bei Verrechnung je Leistungsgruppe, S. 121.

¹³⁰ S. Anhang, 6.2. Verrechnungspreise bei Verrechnung je Leistungsart, S. 122 f.

¹³¹ S. Anhang, 6.3. Gegenüberstellung der Verrechnungspreise, S. 124.

4. Kapitel

Umlagemasse der Buchung der statistischen Kennzahlen sowie der Erstellung der Periode 15 Erklärung 2,6 % der Umlagemasse auf die WOAC.

Für kleine Leistungsempfänger, wie die GW Renewable Energy GmbH, sinkt der Verrechnungspreis gegenüber einer Verrechnung je Leistungsart. Bei der Verrechnung je Leistungsgruppe werden der GW Renewable Energy GmbH lediglich zehn Euro belastet, da die leistungsempfangende Einheit nur eine Kostenstelle benötigt. Bei Verrechnung je Leistungsart entsteht aufgrund der Gleichverteilung der Umlagemasse der Leistungsarten Buchung der statistischen Kennzahl Investitionen sowie Erstellung der Periode 15 Erklärung ein Verrechnungspreis iHv 67 EUR.

Verrechnungspreise der Leistungsgruppe Monatsabschluss						
Leistungsempfänger	SOLL bei Verrechnung je Leistungsgruppe		SOLL bei Verrechnung je Leistungsart			
	Monatsabschluss	Summe je Leistungsart	Buchung der statistischen	Überprüfung BAB	Überprüfung Profit Center/	Periode 15 Erklärung
GW Lauterach	1 171 €	875 €	17 €	478 €	362 €	17 €
WOAC Hamburg	232 €	384 €	17 €	273 €	76 €	17 €
GW Renewable Energy GmbH	10 €	67 €	17 €	27 €	5 €	17 €

Tabelle 11: Gegenüberstellung der Verrechnungspreise des Monatsabschlusses bei Verrechnung je Leistungsgruppe und je Leistungsart,
Quelle: eigene Darstellung.

Anhand der Abweichungsanalyse der Leistung Monatsabschluss lässt sich feststellen, dass sowohl positive als auch negative Abweichungen bei der Verrechnung je Leistungsgruppe vorliegen, wobei keine großen Unterschiede in der Höhe der Verrechnungspreise vorliegen.

Im nächsten Schritt wird zur Feststellung der Verrechnungsart die Verrechnungssumme der Kostenrechnungsleistungen je Leistungsempfänger bei Verrechnung je Leistungsart mit der Summe der Verrechnungspreise bei Verrechnung je Leistungsgruppe gegenübergestellt. Insgesamt weicht die Verrechnungssumme berechnet je Leistungsgruppe um durchschnittlich 1.560 EUR je Leistungsempfänger vom Verrechnungspreis bei Verrechnung je Leistungsart ab, wobei zwei stark ausreißende Ergebnisse mit einer Differenz von über 10.000 EUR hervorstechen. Um herauszufinden, ob die durchschnittliche Abweichung als wesentlich einzustufen ist, ist die durchschnittliche Abweichung mit dem Umsatz eines mittelgroßen Leistungsempfängers in Relation zu setzen. Für die WOAC, als Repräsentant für mittelgroße Unternehmen, entspricht die durchschnittliche Abweichung 0,0091 % des Umsatzes iHv 17.062.585 EUR. Da es sich in diesem Fall um einen unwesentlichen Betrag handelt und die Abweichungen in einem mittleren linearen Zusammenhang mit dem Umsatz korrelieren¹³², ist davon auszugehen,

¹³² Die Korrelation iHv 0,38 wurde zwischen dem Umsatz und den Abweichungen berechnet, wobei die Abweichungen in Größenstufen eingeteilt und die Ausreißer nicht berücksichtigt wurden.

dass die Abweichungen im Falle der restlichen Leistungsempfänger ebenfalls unwesentlich sind. Für die beiden ausreißenden Ergebnisse der WR China und WR Shanghai, wurde eine gesonderte Prüfung durchgeführt, die ergab, dass die Abweichungen ebenso als unwesentlich einzustufen sind. Aufgrund des erheblichen Mehraufwandes für die Ermittlung der Verrechnungspreise je Leistungsart und der Unwesentlichkeit der Abweichungen, ist die Verrechnung je Leistungsgruppe zu bevorzugen.

Nachdem die optimale Vorgehensweise zur Verrechnung der Kostenrechnungsleistungen feststeht, ist ein abschließender Soll-Ist-Vergleich der aktuellen Kostenrechnungsleistungen mit der empfohlenen Soll-Verrechnung je Leistungsgruppe durchzuführen, um die notwendigen Änderungen in der aktuellen Konzernumlage herauszufinden.

Um im ersten Schritt die Höhe der Abweichungen festzustellen, werden die Soll- und Ist-Verrechnungspreise der Leistungsgruppe Monatsabschluss für die Leistungsempfänger GW Lauterach, WOAC und GW Renewable Energy GmbH in Tabelle 12 dargestellt. Die Verrechnungspreise bei Verrechnung je Leistungsart für die Erstellung des Monatsabschlusses sind gegenüber der aktuellen Konzernumlage deutlich geringer. Die starken Abweichungen sind auf die Änderung der Höhe der Umlagemasse, die sich trotz Aufschlag eines Gewinnes stark verringert hat, da weniger Stunden für die Erstellung des Monatsabschlusses benötigt werden, zurückzuführen. Die Änderung des Allokationsschlüssels ist eine weitere Ursache für die starken Abweichungen der Verrechnungspreise. In der Ist-Situation wird für die gesamte Leistung Monatsabschluss das Produkt aus den Kostenstellen mit den bebuchten Kostenarten als Verteilungsschlüssel herangezogen. Laut Soll-Ermittlung besteht jedoch ein stärkerer Zusammenhang mit der Anzahl der Kostenstellen, weshalb die Anzahl der Kostenstellen als Allokationsschlüssel heranzuziehen sind.

Im Detail führten diese Ursachen zu Abweichungen der Verrechnungspreise für die Leistungsgruppe Monatsabschluss iHv 1.951 EUR für die GW Lauterach. Mit einem Verrechnungspreis für die Erstellung des Monatsabschlusses iHv 1.171 EUR laut Soll-Ermittlung liegt der Verrechnungssatz deutlich unter dem Ist-Verrechnungssatz iHv 3.122 EUR. Der WOAC werden aktuell 1.143 EUR für die Erstellung des Monatsabschlusses belastet. Dieser Verrechnungspreis liegt um etwa 910 EUR über dem Verrechnungspreis bei Verrechnung je Leistungsgruppe. Die GW Renewable Energy GmbH wurde in der aktuellen Konzernumlage nicht als Leistungsempfänger berücksichtigt, wodurch die Unternehmenseinheit die Leistung Monatsabschluss derzeit umsonst erhält. Da diese Vorgehensweise fremdunüblich ist, wurde die GW Renewable Energy GmbH in der Soll-Ermittlung als Leistungsempfänger berücksichtigt. Die GW

Renewable Energy GmbH umfasst lediglich eine Kostenstelle, dadurch fällt der Verrechnungspreis iHv 10 EUR für die Erstellung des Monatsabschlusses gering aus.

Verrechnungspreise der Leistungsgruppe Monatsabschluss		
	IST	SOLL bei Verrechnung je Leistungsgruppe
Leistungsempfänger	Monatsabschluss	Monatsabschluss
GW Lauterach	3 122 €	1 171 €
WOAC Hamburg	1 143 €	232 €
GW Renewable Energy GmbH	- €	10 €

Tabelle 12: Gegenüberstellung der aktuellen Verrechnungspreise des Monatsabschlusses mit der Verrechnung je Leistungsgruppe,
Quelle: S. GEBRÜDER WEISS GMBH (2016a), Konzernumlage 2017, eigene Darstellung.

Der Soll-Ist-Vergleich offenbart, dass starke Abweichungen zwischen den aktuellen Verrechnungspreisen zu den optimalen Verrechnungspreisen bei Verrechnung je Leistungsgruppe bestehen. Die aktuelle Verrechnungspreisermittlung umfasst teilweise fremdunübliche Vorgehensweisen, basiert auf veralteten Daten und weicht deutlich von einer verursachungsgerechten Konzernumlage ab. Deshalb sind umfassende Änderungen zur Ermittlung der Verrechnungspreise für die Kostenrechnungsleistungen der Abteilung Rechnungswesen Region West zu empfehlen.

Im ersten Schritt ist durch die Aufnahme zusätzlicher Leistungen, der Leistungskatalog der aktuellen Konzernumlage zu aktualisieren. Im nächsten Schritt sind 13 zusätzliche Leistungsempfänger in die Verrechnungspreisermittlung aufzunehmen, welche Kostenrechnungsleistungen empfangen bislang in der aktuellen Verrechnung aber nicht berücksichtigt wurden. Zur Ermittlung der Umlagemasse sind die nicht verrechenbaren Kostenarten, Telefonzentrale und Betriebsrat und Betriebsarzt, auszuschließen, die direkt zurechenbare Kosten, Reisekosten und sekundäre Fahrzeugkosten, der Betreuung zuzuordnen und für die Verteilung der restlichen Kostenarten der aktualisierte Personenstundenschlüssel heranzuziehen. Anschließend sind den verrechenbaren Kosten ein Gewinn iHv 6 % aufzuschlagen. Ebenso sämtliche Allokationsschlüssel sind auszutauschen und durch die neu festgelegten Verteilungsschlüssel zu ersetzen. Sofern diese Änderungen in der Verrechnungspreisermittlung berücksichtigt werden, kann eine möglichst verursachungsgerechte Konzernumlage für die Kostenrechnungsleistungen der Abteilung Rechnungswesen erstellt werden.

Zusammenfassend wurde zunächst der gesamte Prozess zur Ermittlung der Konzernumlage für Kostenrechnungsleistungen übersichtlich dargestellt. Anschließend wurde mittels Abweichungsanalyse festgestellt, dass keine hohen und wesentlichen Unterschiede der beiden Verrechnungsarten bestehen, weshalb aufgrund des geringeren Aufwandes eine Verrechnung je Leistungsgruppe für Kostenrechnungsleistungen zu

befürworten ist. Des Weiteren wurde ein abschließender Soll-Ist-Vergleich der Verrechnungspreise durchgeführt indem festgestellt wurde, dass hohe Abweichungen zwischen den Soll-Verrechnungspreisen und den Ist-Verrechnungspreisen vorliegen. Eine Anpassung der aktuellen Verrechnungspreisermittlung ist zu empfehlen, wobei grundlegende Änderungen in der Vorgehensweise sowie Aktualisierungen der Daten vorzunehmen sind.

4.7 Plausibilitätsprüfung der ermittelten Verrechnungspreise

Um abschließend festzustellen, ob die ermittelten Verrechnungspreise im Rahmen dieser Masterarbeit als schlüssig und plausibel anzusehen sind, wird eine Plausibilitätsprüfung durchgeführt. Dazu werden die berechneten Verrechnungspreise bei Verrechnung je Leistungsart sowie je Leistungsgruppe in Relation zu den Größenkriterien Anzahl der Mitarbeiter, Umsatz und Anzahl der Kostenstellen gesetzt, um herauszufinden, ob die ermittelten Verrechnungspreise für die Größe der leistungsempfangenden Einheiten angemessen sind.

Zur Prüfung der Plausibilität der Konzernumlage bei Verrechnung je Leistungsart wird in Tabelle 13 die Gegenüberstellung der Verrechnungssumme für Kostenrechnungsleistungen mit den Größenkriterien Mitarbeiter, Umsatz und Kostenstellen dargestellt. Die GW Lauterach hat mit einer Verrechnungssumme iHv 20.296 EUR etwa 7 % der gesamten Umlagemasse zu tragen. Die GW Lauterach beschäftigt 12 % der Mitarbeiter, macht etwa 14 % des Umsatzes und hält 8 % der Kostenstellen der Leistungsempfänger der Abteilung Rechnungswesen Region West. Dies zeigt, dass die GW Lauterach relativ gesehen einen geringen Verrechnungspreis für Kostenrechnungsleistungen verrechnet wird. Die WOAC bewegt sich in den Größenklassen zwischen 1,6 % und 3,8 %. Bei einem Anteil von 2,2 % der gesamten Umlagemasse ist davon auszugehen, dass die Größenkriterien Mitarbeiter, Umsatz und Kostenstellen zum berechneten Verrechnungspreis passen. Die GW Renewable Energy GmbH trägt trotz fehlendem Umsatz und Mitarbeitern und lediglich einer Kostenstelle 0,15 % der Verrechnungssumme. Da gewisse Kostenrechnungsleistungen bereits aufgrund der Einbeziehung der Einheit in die Kostenrechnung anfallen, ist der Verrechnungspreis als plausibel anzusehen.

Plausibilitätsprüfung der Verrechnungspreise								
Verrechnung je Leistungsart								
Leistungsempfänger	Verrechnungssumme	%	Mitarbeiter	%	Umsatz	%	Kostenstellen	%
GW Lauterach	20 296 €	6,98%	240	12,12%	64 865 903 €	14,32%	116	8,07%
WOAC Hamburg	6 352 €	2,19%	47	2,37%	17 062 585 €	3,77%	23	1,60%
GW Renewable Energy GmbH	440 €	0,15%	-	0,00%	- €	0,00%	1	0,07%

Tabelle 13: Plausibilitätsprüfung der Verrechnungspreise bei Verrechnung je Leistungsart, Quelle: Daten aus dem SAP System [11.01.2017], eigene Darstellung.

Die Gesamtbetrachtung der Plausibilitätsprüfung¹³³ zeigt, dass die Höhe der Verrechnungspreissumme für Kostenrechnungsleistungen zu den Größenkriterien der Leistungsempfänger passen. Durchschnittlich weichen die Größenkriterien um 1,3 % und maximal um 7 % von der Verrechnungssumme ab, ebenfalls bei Betrachtung der Korrelation iHv 0,86 ist eindeutig ein linearer Zusammenhang erkennbar. Demzufolge sind die ermittelten Verrechnungspreise für Kostenrechnungsleistungen bei Verrechnung je Leistungsart als plausibel anzusehen.

Im nächsten Schritt sind ebenso die Verrechnungspreise für Kostenrechnungsleistungen bei Verrechnung je Leistungsgruppe auf deren Plausibilität zu prüfen. Da keine großen Abweichungen zwischen den beiden Verrechnungsarten bestehen, ist davon auszugehen, dass die Verrechnungspreise berechnet je Leistungsgruppe ebenso als plausibel einzustufen sind. Um diese Vermutung zu bestätigen, wurden die Größenkriterien der Leistungsempfänger der Summe der Verrechnungspreise bei Verrechnung je Leistungsart für die Kostenrechnungsleistungen gegenübergestellt.

Tabelle 14 zeigt, dass die GW Lauterach etwa 7 % der Umlagemasse für Kostenrechnungsleistungen trägt, was in Relation zu den Größenkriterien relativ wenig ist. Die WOAC hat mit einer Verrechnungssumme iHv 4.293 EUR, 1,5 % der Umlagemasse der Kostenrechnungsleistungen zu tragen. Dieser Anteil fällt bei Gegenüberstellung zu den Größenkriterien, Anzahl der Mitarbeiter mit 2,4 %, dem Umsatz mit 3,8 % und der Anzahl der Kostenstellen mit 1,6 % relativ gering aus. Der Verrechnungspreis der GW Renewable Energy GmbH iHv 429 EUR ist trotz Fehlens von Mitarbeitern und Umsatz und einer Kostenstelle als plausibel anzusehen, da davon auszugehen ist, dass gewisse Kostenrechnungsleistungen unabhängig von der Größe des Leistungsempfängers anfallen.

Plausibilitätsprüfung der Verrechnungspreise								
Verrechnung je Leistungsgruppe								
Leistungsempfänger	Verrechnungssumme	%	Mitarbeiter	%	Umsatz	%	Kostenstellen	%
GW Lauterach	19 429 €	6,69%	240	12,12%	64 865 903 €	14,32%	116	8,07%
WOAC Hamburg	4 293 €	1,48%	47	2,37%	17 062 585 €	3,77%	23	1,60%
GW Renewable Energy GmbH	429 €	0,15%	-	0,00%	- €	0,00%	1	0,07%

Tabelle 14: Plausibilitätsprüfung der Verrechnungspreise bei Verrechnung je Leistungsgruppe,
Quelle: Daten aus dem SAP System [11.01.2017], eigene Darstellung.

Bei der Gesamtbetrachtung der Größenkriterien zu der Summe der Verrechnungspreise bei Verrechnung je Leistungsgruppe¹³⁴ ist festzustellen, dass die Verrechnungssumme in Relation zu den Größenkriterien angemessen ist. Dennoch ist auffallend, dass die mittlere

¹³³ S. Anhang, 7.1. Plausibilitätsprüfung der Verrechnungspreise bei Verrechnung je Leistungsart, S. 125.

¹³⁴ S. Anhang, 7.2. Plausibilitätsprüfung der Verrechnungspreise bei Verrechnung je Leistungsgruppe, S. 126.

Abweichung mit 1,4 % und die Maximalabweichung mit 10 % im Gegensatz zur Verrechnung je Leistungsart gestiegen ist. Ebenso der lineare Zusammenhang ist mit einem Korrelationswert r_{HV} 0,84 gesunken. Dennoch ist festzustellen, dass durch die Verrechnung je Leistungsgruppe grundsätzlich plausible und schlüssige Verrechnungspreise ermittelt wurden, die der Größe der Leistungsempfänger entsprechen.

Die Plausibilitätsprüfung der ermittelten Verrechnungspreise zeigt, dass sowohl durch die präzise Verrechnung je Leistungsart, als auch durch die empfohlene Verrechnung je Leistungsgruppe plausible Verrechnungspreise ermittelt wurden. Die Summe der Verrechnungspreise ist in Relation zu den Größenkriterien Anzahl der Mitarbeiter, Höhe des Umsatzes und Anzahl der Kostenstellen angemessen. Auffallend ist, dass bei einer präzisen Verrechnung je Leistungsart durch die Summe der Verrechnungspreise die Größenkriterien stärker abgebildet werden, als bei einer Verrechnung je Leistungsgruppe.

Im Rahmen dieses Kapitels wurden möglichst verursachungsgerechte und plausible indirekte Verrechnungspreise bei Heranziehung der Verrechnungsart je Leistung und je Leistungsgruppe für die Kostenrechnungsleistungen der Abteilung Rechnungswesen Region West ermittelt. Die optimale Vorgehensweise zur Verrechnungspreisermittlung der Kostenrechnungsleistungen ist die indirekte Verrechnungspreisermittlung mittels Konzernumlage bei einer Verrechnung je Leistungsgruppe. Um die neue Vorgehensweise in der aktuellen Konzernumlage umzusetzen, sind entsprechende Anpassungen der Leistungen, der Leistungsempfänger, der Umlagemasse sowie bei der Wahl der Allokationsschlüssel notwendig.

Die optimale Vorgehensweise zur Verrechnungspreisermittlung zielt auf Kostenrechnungsleistungen ab, welche regelmäßig durch die Leistungsempfänger genutzt werden. Leistungen, welche nur in Sonderfällen oder aufgrund bestimmter Ereignisse durch die Leistungsempfänger in Anspruch genommen werden, werden bei der ermittelten Vorgehensweise nicht gesondert berücksichtigt. Deshalb wird im nachfolgenden Kapitel die Vorgehensweise für Leistungen, welche nur auf Abruf durch die leistungsempfangenden Einheiten bezogen werden, gesondert behandelt.

5 ALTERNATIVE ERMITTLUNG DER VERRECHNUNGSPREISE VON BETREUUNGSLEISTUNGEN VOR ORT ALS DIENSTLEISTUNGEN AUF ABRUF

In der Abteilung Rechnungswesen Region West werden Leistungen erbracht, die im Bedarfsfall von den Leistungsempfängern bezogen werden können. In der Kostenrechnungsabteilung zählen dazu die Betreuungsleistungen via Telefon, E-Mail oder vor Ort. Aktuell ist die Beanspruchung der Betreuungsleistungen je nach Leistungsempfänger unterschiedlich, dennoch zahlen sämtliche Leistungsempfänger denselben Verrechnungspreis für die Betreuungsleistungen auf Abruf.

Im folgenden Kapitel wird zunächst die empfohlene Behandlung von Dienstleistungen auf Abruf laut Literatur erörtert und anschließend die Betreuungsleistungen vor Ort der Kostenrechnungsabteilung analysiert und deren Verrechnungspreise entsprechend der Besonderheiten von Dienstleistungen auf Abruf berechnet. Zur Ermittlung der optimalen Vorgehensweise zur Verrechnungspreisermittlung der Betreuungsleistungen werden abschließend die berechneten Verrechnungspreise als Dienstleistung auf Abruf mit den Verrechnungspreisen als Normalleistung¹³⁵ gegenübergestellt. Die Betreuungsleistungen via E-Mail und Telefon werden in diesem Kapitel nicht erörtert, da die erforderliche Datenbasis für eine korrekte Auswertung von Seiten des Kooperationspartners nicht zur Verfügung steht.

5.1 Verrechnung von Dienstleistungen auf Abruf

Dienstleistungen auf Abruf, ebenso On-Call Services genannt, werden im Unterschied zu den bisher untersuchten Leistungen nicht regelmäßig erbracht. Dienstleistungen auf Abruf stehen den Leistungsempfängern zwar jederzeit zur Verfügung, werden jedoch nur auf Abruf erbracht.¹³⁶

Die Verrechenbarkeit von Dienstleistungen auf Abruf hängt, wie bei regelmäßig erbrachten Leistungen, vom Nutzenvorteil aus der Leistung für den Leistungsempfänger ab und ist unabhängig von der Regelmäßigkeit der Inanspruchnahme der Leistung zu beurteilen.¹³⁷ Sofern ein unabhängiges Unternehmen bereit gewesen wäre unter ähnlichen Verhältnissen ein Entgelt für die bereitgestellte Dienstleistung zu zahlen, sind verrechenbare Leistungen anzunehmen.

¹³⁵ Vgl. Kapitel 4. Ermittlung indirekter Verrechnungspreise für Kostenrechnungsleistungen der Gebrüder Weiss GmbH, S. 28 ff indem die Verrechnungspreise für Betreuungsleistungen vor Ort als Normalleistung ermittelt werden.

¹³⁶ Vgl. ROSENBERGER (2012), S. 385.

¹³⁷ Vgl. BAUMHOFF (2014b), S. 593, Tz 6.129.

Der Unterschied zu Leistungen, die jedenfalls regelmäßig erbracht werden, liegt in der Vorgehensweise der Verrechnungspreisermittlung. Nach ENGLER/WELLMANN und ableitend aus den OECD Leitlinien Rz 7.16 ist der Verrechnungspreis eines On-Call Services in einen Preis für die Leistungsbereitstellung und einen Preis für die tatsächliche Inanspruchnahme aufzuteilen. Folgend ist ein fremdüblicher Verrechnungspreis für zwei selbständige Dienstleistungen zu ermitteln. Sofern die Verrechnungspreise der Dienstleistungen auf Abruf mittels Konzernumlage unter Heranziehung der Kostenaufschlagsmethode berechnet werden, ist der überwiegende Teil der Umlagemasse aus den On-Call Services jenen Leistungsempfängern zu verrechnen, welche die Dienstleistungen in Anspruch genommen haben und der andere Teil der Umlagemasse als Bereitstellungsgebühr allen potenziellen Leistungsempfängern zu belasten.¹³⁸

Die Bereitstellungsgebühr ist grundsätzlich von sämtlichen potenziellen Leistungsempfängern zu tragen. Handelt es sich um marktgängige Leistungen, die unverzüglich jederzeit von Drittanbietern am Markt bezogen werden können, ist eine Bereitstellungsgebühr nicht als fremdüblich anzusehen und folgend nicht zu verrechnen. Ist der Bedarf der tatsächlichen Inanspruchnahme unwahrscheinlich oder der verbundene Vorteil aus dem On-Call Service gering, ist die Bereitschaft zur Zahlung einer Bereitstellungsgebühr durch unabhängige Unternehmen unwahrscheinlich und eine Verrechnung der Bereitstellungsgebühr fraglich. Sofern die Art der Leistung mit einer Versicherungsleistung vergleichbar ist, ist der geringe Bedarf oder die Nichtinanspruchnahme über einen mehrjährigen Zeitraum nicht ausschlaggebend für die Verrechenbarkeit der Bereitstellungsgebühr, da in diesem Fall auch fremde Dritte zur Zahlung einer Gebühr bereit wären.¹³⁹

Zur Ermittlung des Nutzungsentgeltes ist nach Angaben der OECD die Inanspruchnahme der Dienstleistung auf Abruf in den letzten Jahren zu berücksichtigen. Dies widerspricht den Angaben in Bezug auf den Fremdvergleichsgrundsatz, der eine rückwirkende Betrachtungsweise ablehnt.¹⁴⁰ Aus dem Bericht des EU JTPF geht hervor, dass die Verrechnung der On-Call Services von der Risikoneigung des Leistungsempfängers abhängt. Sofern die Dienstleistung in einem Jahr nicht genutzt wurde, bedeutet das nicht, dass die Leistung im bevorstehenden Jahr abgerufen wird oder dass ein etwaiges Entgelt zu kürzen ist.¹⁴¹ Die OECD sowie die Verrechnungspreisrichtlinien empfehlen eine rückwirkende Mehrjahresbetrachtung, das EU JTPF lehnt hingegen eine Schließung von der Vergangenheit auf die Zukunft ab und weist auf die Risikobereitschaft des Leistungsempfängers hin. Aufgrund der Uneinigkeit sind die Grundsätze des Fremdvergleiches als

¹³⁸ Vgl. ENGLER/WELLMANN (2015), Tz N 106; OECD (2011), S. 238, Rz 7.16.

¹³⁹ Vgl. BAUMHOFF (2014b), S. 592, Tz 6.127.

¹⁴⁰ S. VPR 2010 (2010), Rz 33; OECD (2011), S. 239, Rz 7.17.

¹⁴¹ Vgl. EU JTPF (2010), Onlinequelle [12.04.2017], S. 11, Tz 56.

übergeordnetes Prinzip der Verrechnungspreistheorie heranzuziehen. Es ist im Einzelfall zu entscheiden, ob und wie stark unabhängige Dritte eine vergleichbare Leistung auf Abruf in Anspruch nehmen würden. Dabei ist ua die bisherige Inanspruchnahme, die Risikobereitschaft, das sonstige Umfeld des Leistungsempfängers und der daraus schaffende Vorteil für den Leistungsempfänger zu berücksichtigen.

Die besondere Vorgehensweise zur Verrechnung von Dienstleistungen auf Abruf mit einer Teilung der Kosten in eine Bereitstellungsgebühr und ein Nutzungsentgelt ist insbesondere zu empfehlen, sofern starke Unterschiede zwischen den potenziellen und tatsächlichen Leistungsempfängern herrschen, da ansonsten die potenziellen Leistungsempfänger, welche die Leistung in einer Periode nicht in Anspruch nehmen, die Kosten für die tatsächliche Inanspruchnahme anderer Leistungsempfänger mittragen und somit überproportional belastet werden.

5.2 Ermittlung der Verrechnungspreise von Betreuungsleistungen vor Ort als Dienstleistungen auf Abruf

Die Abteilung Rechnungswesen Region West erbringt als Teil der Muttergesellschaft der Gebrüder Weiss GmbH Betreuungsleistungen vor Ort auf Anfrage der Niederlassungen und Tochterunternehmen. Da sämtliche Unternehmenseinheiten die Möglichkeit haben eine Betreuung vor Ort zu beanspruchen und diese auf Abruf erbracht wird, sind die Betreuungsleistungen vor Ort als Dienstleistungen auf Abruf anzusehen.

Bei Dienstleistungen auf Abruf werden zwei Verrechnungspreise berechnet, einer für die Bereitstellung der Leistung und einer für die tatsächliche Inanspruchnahme der Leistung. Deshalb werden die Bereitstellung der Betreuungsleistung vor Ort und die Nutzung der Betreuungsleistung vor Ort gesondert als Leistungen identifiziert.

Folgend sind ebenso die Leistungsempfänger getrennt voneinander zu ermitteln, einerseits für die Bereitstellung und andererseits für die tatsächliche Nutzung der Betreuungsleistungen vor Ort. Die Identifizierung der potenziellen Leistungsempfänger, welche die Bereitstellung der Leistung in Anspruch nehmen, erfolgt auf Basis der bereits ermittelten Leistungsempfänger für Betreuungsleistungen.¹⁴² Manche Tochterunternehmen bzw Niederlassungen können zwar Betreuungsleistungen vor Ort in Anspruch nehmen, aufgrund deren geografischer Lage, Struktur und Unternehmenseinstellung, werden die Betreuungsleistungen vor Ort jedoch tatsächlich nicht genutzt, weshalb auch eine Bereitschaft zur Zahlung einer Bereitstellungsgebühr unwahrscheinlich ist. Es ist davon auszugehen, dass Leistungsempfänger, die in den letzten zehn Jahren keine Betreuungsleistungen vor Ort genutzt haben auch in Zukunft keine Ansprüche stellen

¹⁴² S. Anhang, 8.1. Leistungsempfänger der Betreuungsleistungen vor Ort, S. 127.

werden. Im Falle der Abteilung Rechnungswesen Region West haben die Tochterunternehmen GW Singapore, WR Canada und inet-logistics Deutschland in den letzten zehn Jahren keine Betreuungsleistungen vor Ort in Anspruch genommen. Deshalb sind diese Leistungsempfänger als potenzielle Leistungsempfänger auszuschließen. Die Tochterunternehmen GW Automotive und WR Vietnam sind trotz deren Nichtbeanspruchung der Betreuungsleistungen vor Ort in den letzten 10 Jahren als Empfänger der Bereitstellungsleistung beizubehalten, da diese Unternehmen erst im Jahre 2014 bzw 2013¹⁴³ gegründet wurden. Sämtliche sonstige Leistungsempfänger der Leistungsgruppe Betreuungsleistungen nehmen die Betreuungsleistungen vor Ort der Abteilung Rechnungswesen Region West vereinzelt bis regelmäßig in Anspruch und sind als potenzielle Leistungsempfänger anzusehen. Die Empfänger der Leistung haben eine Bereitstellungsgebühr zu akzeptieren, da eine umfassende Betreuung vor Ort aufgrund des fehlenden Know-hows und der Erfahrung nicht von externen Anbietern durchgeführt werden kann.

Zur Ermittlung der Leistungsempfänger, die tatsächlich Betreuungsleistungen in Anspruch nehmen, wurde einerseits eine Befragung der Mitarbeiter über den Soll-Betreuungsaufwand der Abteilung Rechnungswesen Region West und andererseits eine Analyse der Betreuung der letzten Jahre durchgeführt. Nach einer ausführlichen Untersuchung der beiden Auswahlkriterien, die im nachfolgenden Absatz beschrieben wird, wurde festgestellt, dass als Kriterium für die Auswahl der tatsächlichen Leistungsempfänger die Beanspruchung der Betreuungsleistungen vor Ort in den letzten fünf Jahren heranzuziehen ist. Es ist anzunehmen, dass jene Leistungsempfänger, die in naher Vergangenheit eine Betreuung vermehrt oder in Sonderfällen in Anspruch genommen haben, diese auch in Zukunft weiterhin beanspruchen werden. Neu gegründete oder gekaufte Tochterunternehmen bzw Niederlassungen sind ebenfalls als Leistungsempfänger zu identifizieren. Insgesamt wurden 22 potenzielle Leistungsempfänger und 16 tatsächliche Leistungsempfänger ermittelt.

Im nächsten Schritt ist das Ausmaß der voraussichtlichen Inanspruchnahme der Leistungsempfänger zu ermitteln. Da Verrechnungspreise einer zukünftigen Periode berechnet werden, sind in erster Linie zukunftsorientierte Daten zu bevorzugen. Deshalb wurde eine Befragung der Mitarbeiter über den Soll-Betreuungsaufwand je Leistungsempfänger für das Jahr 2017 durchgeführt. Laut Angaben der Mitarbeiter der Abteilung Rechnungswesen Region West werden die Leistungsempfänger im Jahr 2017 eine relativ hohe Anzahl an Betreuungsstunden fordern. Da die ermittelten Soll-Stunden in nahezu keiner Weise mit den Aufenthaltsstunden vor Ort der letzten Jahre übereinstimmen, ist die

¹⁴³ Daten aus dem SAP System [15.12.2016]

Qualität der Daten zu hinterfragen. Deshalb wurden die Soll-Betreuungsstunden den durchschnittlichen Aufenthaltsstunden der letzten fünf Jahren gegenübergestellt.

Zur Darstellung der Gegenüberstellung wurden beispielhaft drei Leistungsempfänger ausgewählt, GW Esslingen, die eine intensive Betreuung verlangt, WR Dubai, die eine durchschnittliche Anzahl an Betreuungsstunden fordert, und WR Japan, die wenig Betreuung beansprucht. Die Niederlassung GW Esslingen hat, wie in Tabelle 15 ersichtlich, in den letzten fünf Jahren durchschnittlich 270 Betreuungsstunden pro Jahr beansprucht, die Mitarbeiter der Abteilung Rechnungswesen Region West gehen davon aus, dass GW Esslingen im Jahr 2017 noch 129 weitere Betreuungsstunden benötigen wird. Mit durchschnittlich 27 Betreuungsstunden hat WR Dubai in den letzten fünf Jahren, etwa 13 Betreuungsstunden weniger gefordert, als das Tochterunternehmen laut Abteilung Rechnungswesen Region West im Jahr 2017 in Anspruch nehmen wird. WR Japan beanspruchte in den letzten fünf Jahren keine Betreuung durch die Abteilung Rechnungswesen Region West, dennoch wird davon ausgegangen, dass WR Japan 40 Betreuungsstunden benötigen wird.

Betreuungsstunden vor Ort		
Leistungsempfänger	Ø Aufenthaltsstunden in den letzten fünf Jahren	Soll-Betreuungsstunden laut Abteilung RW West
GW Esslingen	286,9 h	415,7 h
WR Dubai	27,2 h	40,0 h
WR Japan	0,0 h	40,0 h

Tabelle 15: Gegenüberstellung der durchschnittlichen Aufenthaltsstunden der letzten fünf Jahren mit den Soll-Betreuungsstunden laut Abteilung Rechnungswesen Region West,
Quelle: Daten aus dem SAP System [15.12.2016], eigene Darstellung.

Die Gegenüberstellung der Betreuungsstunden vor Ort¹⁴⁴ zeigt, dass die Soll-Betreuungsstunden im Schnitt deutlich höher sind als die durchschnittlichen Betreuungsstunden der letzten fünf Jahre. Da keine Gründe vorliegen, die einen überdurchschnittlichen Anstieg der Betreuungsstunden rechtfertigen, sind die Zweifel an der Qualität der Daten begründet. Eine denkbare Ursache für den starken Anstieg der Soll-Betreuungsleistungen ist eine Überschätzung der Betreuungsstunden vor Ort durch die Mitarbeiter der Abteilung Rechnungswesen Region West. Aus diesem Grund ist die Heranziehung der Soll-Betreuungsstunden für die Ermittlung der Verrechnungspreise nicht zu empfehlen.

Deshalb ist zur Ermittlung des Ausmaßes der voraussichtlichen Inanspruchnahme auf vergangenheitsorientierte Daten zurückzugreifen. Da keine besonderen Ereignisse für eine spezifische Betreuung vor Ort erwartet wird, ist anzunehmen, dass jene

¹⁴⁴ S. Anhang, 8.2. Betreuungsstunden vor Ort, S. 128.

Unternehmenseinheiten, die in der Vergangenheit eine intensive Betreuung forderten, dies auch in Zukunft werden. Damit in der Datenbasis zur Ermittlung des Ausmaßes der voraussichtlichen Inanspruchnahme diejenigen Leistungsempfänger, die nur in Einzelfällen eine Betreuung anfragen, berücksichtigt werden, ist eine Durchschnittsbildung der letzten fünf Jahre erforderlich.

Bei längeren Aufenthalten beim Leistungsempfänger durch die Mitarbeiter der Kostenrechnung, werden teilweise sonstige Arbeiten, wie das Abrufen von E-Mails, Telefonate oder das Prüfen eines BAB für sonstige Leistungsempfänger vorgenommen. Für die Ermittlung des voraussichtlichen Betreuungsausmaßes sind lediglich die Betreuungsstunden, die dem Leistungsempfänger zuzurechnen sind, relevant, weshalb jene Stunden für sonstige Tätigkeiten abzuziehen sind. Deshalb wurden von den Mitarbeitern ein Prozentsatz für sonstige Arbeiten festgelegt.¹⁴⁵ Dieser ist von Leistungsempfänger zu Leistungsempfänger unterschiedlich, da der Umfang an sonstigen Tätigkeiten von der Dauer des durchschnittlichen Betreuungsaufenthaltes, von der Anzahl der Betreuungsstunden pro Jahr und dem Standort des Leistungsempfängers abhängt.

In Tabelle 16 wird die zurechenbare Zeit für die Betreuung bzw für sonstige Arbeiten beispielhaft für die drei Leistungsempfänger GW Esslingen, WR Dubai und WR Japan dargestellt. Beim Aufenthalt in Esslingen werden zur Betreuung der Niederlassung, aufgrund der intensiven Betreuung 80 % der Aufenthaltsdauer für Betreuungsleistungen und etwa 20 % für sonstige Tätigkeiten aufgewendet. Bei einem Betreuungsaufenthalt in Dubai bzw in Japan wenden die Mitarbeiter 85 % der zur Verfügung stehenden Zeit zur Betreuung des entsprechenden Leistungsempfängers auf, 15 % der Zeit wird für sonstige Arbeiten benötigt. Der relativ hohe Anteil an sonstigen Arbeiten bei WR Dubai und WR Japan ist auf die Dauer des Betreuungsaufenthaltes zurückzuführen. Aufgrund der Entfernung zum Mutterunternehmen umfassen die Betreuungsaufenthalte in der Regel mehrere Tage.

Zurechenbare Zeit		
Leistungsempfänger	Betreuung	Sonstige Arbeiten
GW Esslingen	80%	20%
WR Dubai	85%	15%
WR Japan	85%	15%

Tabelle 16: Durchschnittliche zurechenbare Zeit zu Betreuungsleistungen und Sonstigen Arbeiten, Quelle: eigene Darstellung.

Das Ausmaß der voraussichtlichen Inanspruchnahme je Leistungsempfänger zur Ermittlung der Verrechnungspreise für Betreuungsleistungen vor Ort ergibt sich aus den

¹⁴⁵ S. Anhang, 8.3. Zurechenbare Betreuungszeit, S. 129.

durchschnittlichen Aufenthaltsstunden der letzten fünf Jahre abzüglich der nicht zurechenbaren Zeit für sonstige Tätigkeiten.

Im nächsten Schritt ist die Umlagemasse der Betreuungsleistungen vor Ort zu ermitteln. Die Basis zur Ermittlung der Umlagemasse stellt die Kostenstelle 9204 dar, welche sämtliche Kosten für Kostenrechnungsleistungen der Abteilung Rechnungswesen Region West umfasst. Die Kostenarten sekundäre Fahrzeugkosten sowie Reisekosten sind den Betreuungsleistungen vor Ort direkt zuzuordnen.¹⁴⁶ Da die Leistung vor Ort beim Leistungsempfänger durchgeführt wird, sind sämtliche Kostenarten auszuschließen, die einen Bezug zum gewöhnlichen Sitz der Abteilung Rechnungswesen Region West haben. Die Kostenarten kalkulatorische Abschreibung und Zinsen sowie sekundäre Gebäudekosten beziehen sich auf das Bürogebäude und dessen Einrichtung, welche bei Erbringung der Leistung beim Leistungsempfänger nicht anfallen. Da die Abteilung Rechnungswesen Region West festverbundene Telefonapparate nutzt, sind ebenso Kommunikationsgebühren an den Hauptstandort gebunden. Die Kostenart Büromaterial umfasst überwiegend Druckkosten, die ausschließlich für den Drucker am Hauptstandort anfallen. Es ist davon auszugehen, dass sonstige Büromaterialien vor Ort vom Leistungsempfänger zur Verfügung gestellt werden. Abschließend sind die IT-Leistungen, File- und Mailstorage, IT-Betreuung und IT-Infrastruktur Netzwerk, zu prüfen. Da bei einer Betreuungsleistung vor Ort das IT-System des Leistungsempfängers genutzt wird, sind diese Kostenarten ebenfalls aus der Umlagemasse auszuschließen.

Die Mitarbeiter der Kostenrechnung führen die Betreuungsleistungen durch. Somit sind die Personalkosten und alle Kostenarten, die aufgrund der Personalkosten anfallen, wie die Kosten der Personalverrechnung, in die Umlagemasse für Betreuungsleistungen vor Ort einzubeziehen. Da die Mitarbeiter neben den Betreuungsleistungen vor Ort auch alle sonstigen Kostenrechnungsleistungen erbringen, sind die Personalkosten der Kostenstelle 9204 nur anteilig, entsprechend dem Arbeitsaufwand für Betreuungsleistungen vor Ort, in die Umlagemasse einzubeziehen. Der Anteil an Personalkosten kann mittels Personalkostenstundensatz unter Berücksichtigung der zuvor ermittelten zurechenbaren Betreuungsstunden berechnet werden. Der Stundensatz je Leistungsstunde, einschließlich sämtlicher personalbezogener Kosten, liegt bei 45,66 EUR.¹⁴⁷ Insgesamt wurden in den letzten fünf Jahren durchschnittlich 721,7 zurechenbare Betreuungsstunden durch die Mitarbeiter der Abteilung Rechnungswesen Region West erbracht, wodurch 32.952 EUR an Personalkosten den Betreuungsleistungen vor Ort zuzuordnen sind.

¹⁴⁶ Vgl. Kapitel 4.3. Ermittlung der Kosten je Kostenrechnungsleistung, S. 40 indem die Kostenarten den Leistungen zugeordnet werden.

¹⁴⁷ S. Anhang, 8.4. Berechnung des Personalkosten-Stundensatzes, S. 130 f.

Die Kostenbasis für Betreuungsleistungen vor Ort umfasst die geplanten Reisekosten iHv 9.500 EUR, sekundäre Fahrzeugkosten iHv 3.849 EUR sowie die anteiligen Personalkosten inklusive sämtlicher personalbezogenen Kosten iHv 32.952 EUR. Aus Fremdüblichkeitsaspekten ist den Kosten ein Gewinn iHv 6 % aufzuschlagen.¹⁴⁸ Daraus ergibt sich eine gesamte Umlagemasse für Betreuungsleistungen vor Ort iHv 49.079 EUR, wie in Tabelle 17 dargestellt.

Umlagemasse Betreuungsleistungen vor Ort			
	Kostenbasis	Gewinnaufschlag 6%	Umlagemasse
Personalkosten	32 952 €	1 977 €	34 930 €
Reisekosten	9 500 €	570 €	10 070 €
Sekundäre Fahrzeugkosten	3 849 €	231 €	4 079 €
Summe	46 301 €	2 778 €	49 079 €

Tabelle 17: Darstellung der Kostenbasis und der Umlagemasse für Betreuungsleistungen vor Ort, Quelle: eigene Darstellung.

In weiterer Folge ist die Umlagemasse mittels Allokationsschlüssel auf die Leistungsempfänger zu verteilen. Da bei Dienstleistungen auf Abruf ein Verrechnungspreis für die Bereitstellung und ein Verrechnungspreis für die tatsächliche Nutzung berechnet werden, ist die Umlagemasse aufzuteilen. Laut OECD ist der überwiegende Teil der Umlagemasse als Entgelt für die Inanspruchnahme anzusehen und der restliche Teil für die Bereitstellung.¹⁴⁹ Deshalb wird die Umlagemasse der Betreuungsleistungen vor Ort in einen 30 prozentigen Anteil für die Bereitstellung und einen 70 prozentigen Teil für die Inanspruchnahme aufgeteilt. Der Anteil der Umlagemasse für die Bereitstellung wird gleichmäßig auf die potenziellen Leistungsempfänger aufgeteilt, da alle Leistungsempfänger die Bereitstellungsleistung im selben Umfang erhalten. Der Anteil der Umlagemasse für die tatsächliche Inanspruchnahme wird anhand der durchschnittlichen zurechenbaren Betreuungsstunden der letzten fünf Jahre aufgeteilt.

Daraus ergibt sich ein Verrechnungspreis für die Bereitstellung der Betreuungsleistungen vor Ort durch die Abteilung Rechnungswesen Region West iHv 669 EUR pro Jahr.¹⁵⁰ Diese Bereitstellungsgebühr ist an sämtliche potenzielle Leistungsempfänger zu verrechnen. Da die in Tabelle 18 abgebildeten Beispielunternehmen, GW Esslingen, WR Dubai und WR Japan, als potenzielle Leistungsempfänger identifiziert wurden, ist allen drei eine Bereitstellungsgebühr zu belasten. Der Verrechnungspreis für die tatsächliche

¹⁴⁸ Vgl. Kapitel 4.4. Festlegung des Gewinnaufschlages und der Umlagemasse je Kostenrechnungsleistung, S. 43 ff indem die Ansetzung und Höhe des Gewinnaufschlages untersucht wird.

¹⁴⁹ Vgl. OECD (2011), S. 238, Rz 7.16.

¹⁵⁰ S. Anhang, 8.5. Gegenüberstellung der Verrechnungspreise für Betreuungsleistungen vor Ort, S. 132.

Inanspruchnahme ist abhängig von den zurechenbaren Betreuungsstunden der letzten fünf Jahre. Da GW Esslingen in den letzten Jahren eine intensive Betreuung erhalten hat und davon auszugehen ist, dass diese Betreuung im gleichen Maße fortgeführt wird, liegt der Verrechnungspreis bei 10.928 EUR. WR Dubai hat nur etwa ein Zehntel der Betreuungsstunden von GW Esslingen gefordert, der Verrechnungspreis für WR Dubai liegt somit bei etwa 1.100 EUR. Da WR Japan bisher keine Betreuung vor Ort beansprucht hat, wurde WR Japan nicht als Leistungsempfänger für die tatsächliche Beanspruchung der Leistung identifiziert. Somit ist WR Japan kein Entgelt für die Inanspruchnahme zu verrechnen.

Verrechnungspreise für Betreuungsleistungen vor Ort			
Leistungsempfänger	Verrechnungspreis Summe	Verrechnungspreis Bereitstellung	Verrechnungspreis Inanspruchnahme
GW Esslingen	11 597 €	669 €	10 928 €
WR Dubai	1 770 €	669 €	1 101 €
WR Japan	669 €	669 €	- €

Tabelle 18: Verrechnungspreise für Betreuungsleistungen vor Ort bei Verrechnung als Dienstleistung auf Abruf,
Quelle: eigene Darstellung.

Zusammenfassend wird in der nachfolgenden Abbildung nochmals der gesamte Prozess zur Ermittlung der Verrechnungspreise für Betreuungsleistungen vor Ort dargestellt. Da es sich bei den Betreuungsleistungen vor Ort um Dienstleistungen auf Abruf handelt, liegt einerseits die Leistung der Bereitstellung und andererseits die Leistung der Inanspruchnahme der Betreuungsleistungen vor Ort vor. Die Leistungsempfänger für die Bereitstellung der Betreuungsleistung wurden unter Berücksichtigung der Betreuungsstunden der letzten zehn Jahre und die Leistungsempfänger für die tatsächliche Inanspruchnahme unter Berücksichtigung der Betreuungsstunden der letzten fünf Jahre ermittelt. Anschließend wurde das Ausmaß der voraussichtlichen Inanspruchnahme je Leistungsempfänger eruiert. Dazu wurden die durchschnittlichen Aufenthaltsstunden der Mitarbeiter bei den Leistungsempfängern in den letzten fünf Jahren herangezogen und der Anteil für sonstige Tätigkeiten abgezogen.

Im nächsten Schritt wurde die Kostenbasis berechnet. Für die Betreuungsleistungen vor Ort wurden ausschließlich die Kostenarten Reisekosten iHv 9.500 EUR und sekundäre Fahrzeugkosten iHv 3.849 EUR sowie die anteiligen Personalkosten iHv 32.952 EUR herangezogen. Die Berechnung der anteiligen Personalkosten erfolgte mit Hilfe eines Stundensatzes und den durchschnittlichen Betreuungsstunden der letzten fünf Jahre. Der ermittelten Kostenbasis iHv 46.301 EUR wurde anschließend ein Gewinn iHv 6 % aufgeschlagen. Die Umlagemasse iHv 49.079 EUR wurde in einen 30 prozentigen Teil für die Bereitstellung und einen 70 prozentigen Teil für die Inanspruchnahme aufgeteilt.

Abschließend wurde die Umlagemasse der Leistungsbereitstellung auf die potenziellen Leistungsempfänger gleichmäßig zu verteilen. Daraus resultierte ein Verrechnungspreis für die Bereitstellung der Betreuungsleistung vor Ort von 669 EUR je Leistungsempfänger. Für die Allokation der Umlagemasse der Inanspruchnahme der Leistung wurden die zurechenbaren Betreuungsstunden der letzten fünf Jahre herangezogen. Der Verrechnungspreis für die Inanspruchnahme der Betreuungsleistung vor Ort liegt bei 47,60 EUR je zurechenbare Betreuungsstunde.

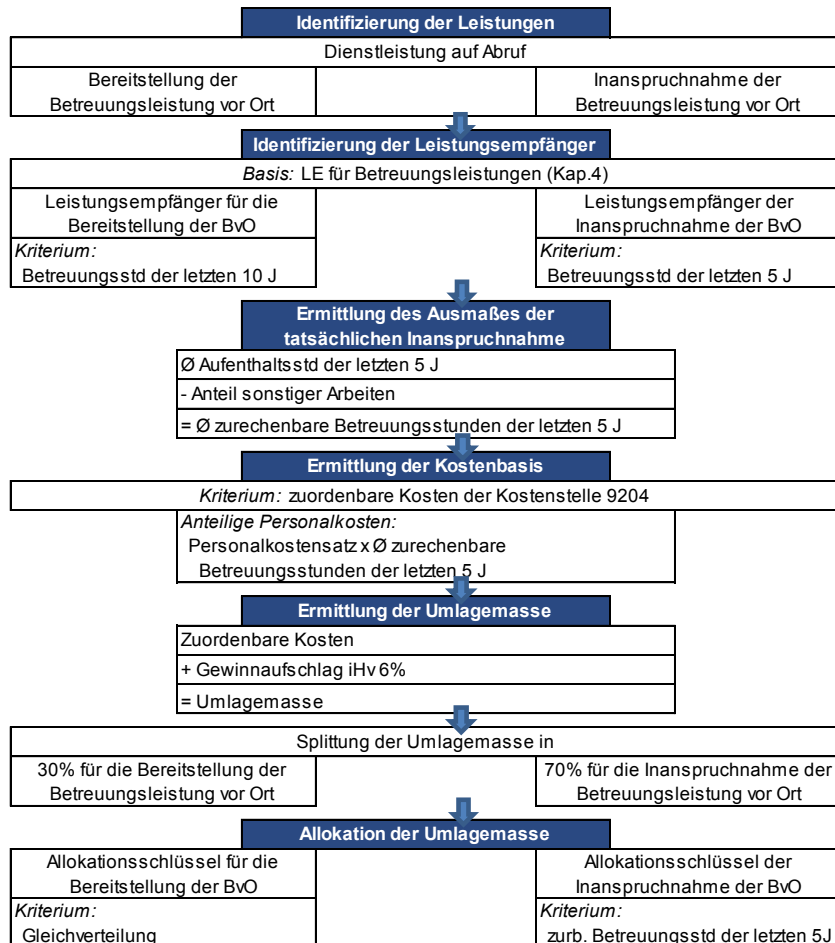


Abbildung 4: Prozess zur Ermittlung von Verrechnungspreisen für Betreuungsleistungen vor Ort als Dienstleistungen auf Abruf,
Quelle: eigene Darstellung.

Zusammenfassend werden durch die spezifische Ermittlung der Verrechnungspreise als Dienstleistung auf Abruf präzise und genaue Verrechnungspreise für Betreuungsleistungen vor Ort berechnet, die eine möglichst verursachungsgerechte Verteilung der Umlagemasse auf die Leistungsempfänger gewähren. Da eine präzise Berechnung mit einem entsprechenden Mehraufwand verbunden ist, wird im nachfolgenden Kapitel geprüft, ob diese Vorgehensweise für eine optimale Verrechnungspreisermittlung unter Berücksichtigung des Aufwand-Nutzen-Verhältnisses heranzuziehen ist oder eine andere Vorgehensweise zur Verrechnungspreisermittlung zu bevorzugen ist.

5.3 Festlegung der optimalen Vorgehensweise zur Verrechnungspreisermittlung von Betreuungsleistungen vor Ort

Im folgenden Kapitel ist die optimale Vorgehensweise zur Ermittlung von Verrechnungspreisen für Betreuungsleistungen vor Ort unter Berücksichtigung des Aufwand-Nutzen-Verhältnisses festzulegen. Dazu ist herauszufinden, ob die präzise und möglichst verursachungsgerechte Verrechnung als Dienstleistung auf Abruf heranzuziehen ist, eine Verrechnung der Betreuungsleistungen vor Ort als Normalleistung¹⁵¹ oder eine alternative Vorgehensweise zur Verrechnungspreisermittlung zu bevorzugen ist.

Um die optimale Vorgehensweise zur Verrechnungspreisermittlung festzustellen, wird zunächst die Vorgehensweise für möglichst verursachungsgerechte Verrechnungspreise bei der Verrechnung als Dienstleistung auf Abruf mit der Vorgehensweise bei Verrechnung als Normalleistung gegenübergestellt.

Für die Berechnung der Verrechnungspreise für Betreuungsleistungen vor Ort wurden im Rahmen der Verrechnungspreisermittlung als Normalleistung drei Leistungsempfänger mehr identifiziert als im Rahmen der Verrechnungspreisermittlung als Dienstleistung auf Abruf. Dies liegt daran, dass die Leistungsempfänger für die Verrechnungspreisermittlung als Normalleistung nicht gesondert für die Betreuungsleistungen vor Ort, sondern gemeinsam für die gesamte Leistungsgruppe Betreuung ermittelt wurden. Im Rahmen der Analyse der leistungsempfangenden Einheiten für die Betreuungsleistungen vor Ort wurde festgestellt, dass die drei Leistungsempfänger WR Canada, GW Singapore und inet-logistics Deutschland in den letzten zehn Jahren keine Betreuungsleistungen vor Ort in Anspruch genommen haben. Aus diesem Grund ist davon auszugehen, dass diese drei Einheiten im Jahr 2017 keine Betreuungsleistungen in Anspruch nehmen werden und als Leistungsempfänger auszuschließen sind.

Im nächsten Schritt wird die Umlagemasse bei Verrechnung als Dienstleistung auf Abruf, der Umlagemasse bei Verrechnung als Normalleistung gegenübergestellt. Bei der Verrechnungspreisermittlung als Dienstleistung auf Abruf werden sämtliche sonstige Kosten, die nicht durch Betreuungsleistungen vor Ort verursacht werden, ausgeschlossen und die anteiligen Personalkosten mittels Anzahl der Betreuungsstunden und eines Personalkostenstundensatzes berechnet. Bei Verrechnung als Normalleistung verbleiben hingegen die sonstigen Kosten, welche bei der Betreuung vor Ort nicht anfallen, in der Umlagemasse und werden gemeinsam mit den gesamten Personalkosten anhand der Anzahl der aufgebrauchten Personenstunden je Kostenrechnungsleistung auf sämtliche Kostenrechnungsleistungen verteilt. Trotz der Ungenauigkeit in der Berechnung der

¹⁵¹ Vgl. Kapitel 4. Ermittlung indirekter Verrechnungspreise für Kostenrechnungsleistungen der Gebrüder Weiss GmbH, S. 28 ff indem Verrechnungspreise als Normalleistung ermittelt werden.

Umlagemasse bei der Verrechnung als Normalleistung weicht die Summe der Umlagemasse um lediglich etwa 4.000 EUR ab. Bei der Verrechnungspreisermittlung als Dienstleistung auf Abruf wird die Umlagemasse in einen 30 prozentigen Teil für die Bereitstellung und in einen 70 prozentigen Teil für die Inanspruchnahme aufgeteilt, da laut Spezifika der Dienstleistungen auf Abruf zwei Verrechnungspreise zu ermitteln sind. Bei der Verrechnung als Normalleistung wird hingegen nur ein Verrechnungspreis für Betreuungsleistungen vor Ort berechnet, wodurch keine Aufteilung der Umlagemasse notwendig ist.

Folgend ist der Allokationsschlüssel, mit dem die Umlagemasse auf die Leistungsempfänger verteilt wird, zu vergleichen. Bei Verrechnung der Betreuungsleistungen vor Ort als Normalleistung wird die Anzahl der Kostenstellen als Allokationsschlüssel herangezogen. Demzufolge wird angenommen, dass Leistungsempfänger mit einer hohen Anzahl an Kostenstellen mehr Betreuung benötigen. Im Rahmen der Verrechnung als Dienstleistung auf Abruf sind zwei Verteilungsschlüssel notwendig. Die Umlagemasse für die Bereitstellung der Betreuungsleistungen vor Ort wird gleichermaßen auf sämtliche Leistungsempfänger der Bereitstellung aufgeteilt, da alle Leistungsempfänger dieselbe Leistung empfangen. Für die Leistung der Inanspruchnahme werden die zurechenbaren durchschnittlichen Betreuungsstunden der letzten fünf Jahre als Allokationsschlüssel herangezogen. Bei Gegenüberstellung der Allokationsschlüssel, Anzahl der Kostenstellen und durchschnittlich zurechenbare Betreuungsstunden der letzten fünf Jahre, wird festgestellt, dass die Verteilung durch die beiden Allokationsschlüssel auf die Leistungsempfänger ähnlich ist. Prozentuell gesehen weicht die Verteilung der Umlagemasse durch die beiden Allokationsschlüssel um durchschnittlich 3 % ab.¹⁵² Somit ist die Aussage, je mehr Kostenstellen ein Leistungsempfänger hält, desto höher ist die Anzahl der Betreuungsstunden durchaus plausibel. Dennoch stellt sich die Frage, weshalb laut der Abteilung Rechnungswesen Region West nicht die durchschnittlich zurechenbaren Betreuungsstunden als Allokationsschlüssel für die Verrechnung als Normalleistung herangezogen werden.

Abschließend werden die Verrechnungspreise der beiden Verrechnungsvorgänge gegenübergestellt.¹⁵³ Tabelle 19 zeigt, dass beim Leistungsempfänger GW Esslingen der Verrechnungspreis für Betreuungsleistungen vor Ort als Normalleistung um etwa 8.100 EUR geringer ist als bei Verrechnung als Dienstleistung auf Abruf. Die hohe Abweichung ist in diesem Fall auf die Ausprägung der Allokationsschlüssel zurückzuführen.

¹⁵² Die Durchschnittsberechnung erfolgte unter Ausschließung von drei Ausreißern von jeweils mehr als 10 %.

¹⁵³ S. Anhang, 8.5. Gegenüberstellung der Verrechnungspreise für Betreuungsleistungen vor Ort, S. 132.

Mit durchschnittlich 230 Betreuungsstunden pro Jahr fordert GW Esslingen überdurchschnittlich hohe Betreuungsleistungen für deren 102 Kostenstellen. Leistungsempfänger, die eine durchschnittliche Anzahl an Betreuungsstunden fordern, werden bei Verrechnung als Normalleistung teilweise höher und teilweise niedriger als bei Verrechnung als Dienstleistung auf Abruf belastet. Der Verrechnungspreis für Betreuungsleistungen vor Ort von WR Dubai liegt für durchschnittlich 23 Betreuungsstunden pro Jahr bei insgesamt 1.770 EUR bei Verrechnung als Dienstleistung auf Abruf. Dieser Verrechnungspreis ist um etwa 750 EUR höher als bei Verrechnung als Normalleistung. Sämtliche Leistungsempfänger, die in den letzten Jahren keine Betreuungsstunden beansprucht haben, werden bei Verrechnung als Dienstleistung auf Abruf lediglich die Bereitstellungsgebühr iHv 669 EUR verrechnet. Bei der Verrechnung als Normalleistung werden Leistungsempfänger, die in den letzten Jahren keine Betreuungsleistung in Anspruch genommen haben, nicht gesondert berücksichtigt. Daraus ergeben sich teilweise völlig andere Verrechnungspreise. Dem Tochterunternehmen WR Japan wird bei Verrechnung als Normalleistung ein Verrechnungspreis iHv 478 EUR verrechnet. Dieser ist um 191 EUR geringer als der Verrechnungspreis bei der Verrechnung als Dienstleistung auf Abruf.

Gegenüberstellung der Verrechnungspreise für Betreuungsleistungen vor Ort					
Leistungsempfänger	Verrechnungspreis bei Ermittlung als Dienstleistung auf Abruf		Verrechnungspreis bei Ermittlung als Normalleistung (Soll-Ermittlung je Leistungsart)	Verrechnungspreis bei alternativer Ermittlung als Normalleistung und Dienstleistung auf Abruf	
	Bereitstellung	Inanspruchnahme		Bereitstellung	Inanspruchnahme
GW Esslingen	669 €	10 928 €	3 483 €	541 €	10 044 €
WR Dubai	669 €	1 101 €	1 024 €	541 €	1 012 €
WR Japan	669 €	- €	478 €	541 €	- €

Tabelle 19: Gegenüberstellung der Verrechnungspreise für Betreuungsleistungen vor Ort bei unterschiedlicher Verrechnungspreisermittlung,
Quelle: eigene Darstellung.

Die Gegenüberstellung der Verrechnungspreise als Normalleistung zu den Verrechnungspreisen als Dienstleistung auf Abruf zeigt, dass die Verrechnungspreise bei Verrechnung als Normalleistung um durchschnittlich über 1.000 EUR von der verursachungsgerechten Ermittlung als Dienstleistung auf Abruf abweichen. Unter Berücksichtigung der Höhe der Umlagemasse von 49.079 EUR ist anzunehmen, dass die Verrechnungspreise Mängel betreffend die Verursachungsgerechtigkeit aufweisen. Deshalb ist eine Verrechnung als Normalleistung nicht zu empfehlen ist.

Die hohen Unterschiede sind auf die Splitting der Umlagemasse sowie auf die unterschiedlichen Allokationsschlüssel zurückzuführen. Da die Verrechnungspreisermittlung mit einem hohen Arbeitsaufwand verbunden ist, wurde im Rahmen der Masterarbeit eine Lösung für die Betreuungsleistungen vor Ort gesucht, welche die Vorteile der einfachen Verrechnungspreisermittlung als Normalleistung mit den Vorteilen der möglichst

verursachungsgerechten Verrechnungspreisermittlung als Dienstleistung auf Abruf kombiniert. Als Alternative besteht die Möglichkeit die Identifizierung der Leistungen, der Leistungsempfänger sowie die Festlegung der Kostenbasis und des Gewinnaufschlages entsprechend Normalleistungen vorzunehmen und anschließend eine Splitting der Umlagemasse vorzunehmen und gesonderte Verrechnungspreise für die Bereitstellung und Inanspruchnahme unter Berücksichtigung der spezifischen Verteilungsschlüssel vorzunehmen. Daraus ergeben sich verursachungsgerechtere Verrechnungspreise als bei der Verrechnung als Normalleistung und gleichzeitig verringert sich der Mehraufwand im Gegensatz zur Verrechnung als Dienstleistung auf Abruf. Wie in Tabelle 19 bereits dargestellt, liegt der Verrechnungspreis für die Bereitstellung bei der alternativen Form der Verrechnung bei 541 EUR und liegt um 128 EUR unter der Bereitstellungsgebühr bei der möglichst verursachungsgerechten Verrechnungspreisermittlung als Dienstleistung auf Abruf. Der Verrechnungspreis für GW Esslingen weicht bei dieser Form der Ermittlung um etwa 1.000 EUR ab. Bei GW Dubai und GW Japan liegt der Verrechnungspreis aufgrund der Minderung der Bereitstellungsgebühr um 217 EUR bzw um 128 EUR unter dem Verrechnungspreis bei der Verrechnung als Dienstleistung auf Abruf. Eine umfassende Abweichungsanalyse sämtlicher Verrechnungspreise ergab, dass die Umlagemasse um insgesamt etwa 4.000 EUR abweicht und die Verrechnungspreise für Betreuungsleistungen deshalb um durchschnittlich 290 EUR geringer sind. Da diese Abweichung als geringfügig und unwesentlich anzusehen ist, ist diese Variante der Verrechnungspreisermittlung für Betreuungsleistungen vor Ort der Abteilung Rechnungswesen Region West zu bevorzugen.

Abschließend zeigt dieser Fall, dass sogar die exakt und aufwendig berechneten Verrechnungspreise je Leistungsart als Normalleistung ein Verbesserungspotenzial in Hinsicht auf die Verursachungsgerechtigkeit haben. Da im Rahmen der indirekten Verrechnungspreissetzung mittels Konzernumlage stets subjektive Einschätzungen von Kostenzuordnungen und Verteilungsschlüsseln notwendig sind, ist eine vollkommen korrekte und verursachungsgerechte Ermittlung der Verrechnungspreise nicht möglich. Dennoch ist davon auszugehen, dass bei einer Steigerung des Arbeitsaufwandes für die Ermittlung der Verrechnungspreise die Verursachungsgerechtigkeit der Verrechnungspreise steigt. Eine entsprechende Abwägung des Mehraufwandes und des Nutzens aus verursachungsgerechteren Verrechnungspreisen obliegt letztendlich bei der verantwortlichen Partei.

6 DOKUMENTATION DER VERRECHNUNGSPREISE DER GEBRÜDER WEISS GMBH

Nach der Ermittlung der Verrechnungspreise für Kostenrechnungsleistungen der Abteilung Rechnungswesen Region West der Gebrüder Weiss GmbH wird im nachfolgenden Kapitel deren Dokumentation erläutert. Dazu werden zunächst die Vorschläge zur Verrechnungspreisdokumentation der OECD durch den Aktionsplan 13 des BEPS Projektes sowie das daraus entstandene Verrechnungspreisdokumentationsgesetz erörtert. Im nächsten Schritt wird die aktuelle Dokumentation der Verrechnungspreise der Gebrüder Weiss GmbH analysiert und sämtliche notwendige Änderungen zur Erfüllung der aktuellen Dokumentationsvorschriften ausgearbeitet. Abschließend werden zur erstmaligen Erstellung des länderbezogenen Berichtes spezifische Handlungsempfehlungen für die Gebrüder Weiss GmbH formuliert.

6.1 Vorschriften zur Verrechnungspreisdokumentation mit Hinblick auf den BEPS Aktionsplan 13 und das Verrechnungspreisdokumentationsgesetz

Bei den Vorschriften zur Dokumentation von Verrechnungspreisen für multinationale Unternehmen hat es im letzten Jahr einige Änderungen gegeben. Der BEPS Aktionsplan 13 sowie das daraus entstandene Verrechnungspreisdokumentationsgesetz fordert umfassende Dokumentationspflichten für international ansässige Unternehmensgruppen. In diesem Kapitel werden zunächst die Hintergründe sowie die wesentlichen Bestandteile der neuen Verrechnungspreisdokumentationsvorschriften erläutert.

Der BEPS Aktionsplan 13, welcher die Dokumentation von Verrechnungspreisen umfasst, ist einer von 15 BEPS Aktionsplänen, die von den OECD im Jahr 2015 veröffentlicht wurden. Sämtliche Aktionspläne zielen auf die Vermeidung einer Minderbesteuerung von multinationalen Unternehmensgruppen ab.¹⁵⁴ Da das Steuerrecht trotz zunehmender wirtschaftlicher Verflechtung und Globalisierung auf die nationale Wertschöpfung zugeschnitten ist, bestehen Systeminkongruenzen und Lücken im Steuersystem, die von multinationalen Unternehmen in legaler Weise zur Senkung der Steuerlast ausgenutzt werden können. Mittels punktueller Maßnahmen der Aktionspläne sollen die von den Unternehmen genutzten Lücken geschlossen werden. Ziel der BEPS Aktionspläne ist es, dass die Gewinne in jenem Land besteuert werden in dem die Wertschöpfung erfolgt.¹⁵⁵

¹⁵⁴ Vgl. JACOBS/ENDRES/SPENGLER (2016), S. 96.

¹⁵⁵ Vgl. BANNES/CLOER (2016), S. 1047 f.

Dieses Ziel soll insbesondere durch eine erhöhte Transparenz der Verrechnungspreise erreicht werden. Durch die erhöhte Dokumentationspflicht ist anzunehmen, dass die angegebenen Positionen durch die Steuerpflichtigen stärker analysiert und konsistente Verrechnungspreisannahmen getroffen werden.¹⁵⁶ In Aktionspunkt 13 wird aus diesem Grund eine umfassende Dokumentation der Unternehmensgruppe, eine Dokumentation der einzelnen Geschäftseinheiten sowie ein länderbezogener Bericht gefordert.

Da es sich bei den BEPS Aktionsplänen um Empfehlungen der OECD handelt, sind diese Aktionspläne für die mitwirkenden Staaten nicht rechtlich verpflichtend. Deshalb wurde von den OECD ein multilateraler Vertrag zum Austausch des Country-by-Country Reports aufgestellt, den bis zum 26.01.2017 bereits 57 Staaten unterzeichnet haben.¹⁵⁷ Nebenbei hat die Europäische Union ein Projekt zur Bekämpfung der Steuervermeidung gestartet und die Änderungen der entsprechenden EU-Amtshilferichtlinie veröffentlicht. Diese regelt die Verrechnungspreisdokumentationspflichten nach den Maßnahmen des Aktionsplanes 13 und sieht ein automatischer Austausch der länderbezogenen Berichte vor. Diese Richtlinien sind von den Mitgliedsstaaten verpflichtend in nationales Recht umzusetzen.¹⁵⁸ Österreich ist dieser Forderung mit Erlass des VPDG nachgekommen und hat die Teile des BEPS Aktionspunktes 13 und der EU-Amtshilferichtlinie gesetzlich verankert.

Für österreichische multinationale Unternehmensgruppen ist das VPDG für Wirtschaftsjahre ab dem 01. Jänner 2016 anzuwenden.¹⁵⁹ Somit besteht erstmalig eine gesetzliche Verpflichtung zur Dokumentation von Verrechnungspreisen. Die bisherige Vorschrift zur Verrechnungspreisdokumentation basiert auf den Verrechnungspreisrichtlinien des BMF, welche auf die gesetzliche Buchführungspflicht nach § 124 BAO hinweisen.¹⁶⁰ Unternehmensgruppen, welche die Schwellenwerte zur Aufstellung der Dokumentationsvorschriften laut VPDG nicht übersteigen, sind aufgrund der gesetzlichen Buchführungspflicht weiterhin zur Dokumentation der Verrechnungspreise verpflichtet, wobei die Vorschriften des VPDG nicht rechtlich verbindlich sind.¹⁶¹ Mit der EU-Transfer Pricing Dokumentation besteht bereits seit 2003 eine nicht rechtsverbindliche Empfehlung zur Aufstellung einer EU-weit einheitlichen Verrechnungspreisdokumentation.¹⁶² Dieser Verhaltenskodex empfiehlt, vergleichbar mit den neuen Vorschriften, die Erstellung einer Master File Dokumentation für die Unternehmensgruppe sowie eine länderspezifische

¹⁵⁶ Vgl. OECD (2016a), S. 15, Rz 7.

¹⁵⁷ Vgl. OECD (2016b), Onlinequelle [12.04.2017].

¹⁵⁸ Vgl. TAFERNER (2016), S. 33, Tz 3.1 ff.

¹⁵⁹ S. § 15 VPDG.

¹⁶⁰ S. VPR 2010 (2010), Rz 302 ff.

¹⁶¹ S. § 3 (4) VPDG.

¹⁶² Vgl. MACHO/STEINER/SPENSBERGER (2011), S. 138.

Dokumentation je Steuerhoheitsgebiet, in dem die multinationale Unternehmensgruppe Geschäftseinheiten betreibt.¹⁶³

Im folgenden Abschnitt werden die Inhalte sowie die Verpflichtung zur Aufstellung der dreistufigen Berichtsstruktur laut BEPS Aktionsplan 13 und dem VPDG erläutert, zu dem die Stammdokumentation, die landesspezifische Dokumentation sowie der länderbezogene Bericht zählt.

6.1.1 Inhalte der Stammdokumentation

Die Stammdokumentation, ebenso Master File genannt, dient dem Zweck die geschäftliche Tätigkeit der multinationalen Unternehmensgruppe überblicksweise darzustellen. Dazu sind die globale Verteilung der Erträge sowie die Verrechnungspreispolitik zu erläutern. Mit Hilfe dieser Informationen kann der Umgang mit Verrechnungspreisen im Konzern in einen wirtschaftlichen und steuerlichen Gesamtkontext gestellt werden und das Risiko aus der Verrechnungsthematik durch die Steuerbehörden evaluiert werden.¹⁶⁴

Die Pflicht zur Aufstellung einer Stammdokumentation nach den Vorschriften des VPDG betrifft österreichische multinationale Unternehmensgruppen, die in den letzten zwei Wirtschaftsjahren mehr als 50 Millionen Euro an Umsatzerlösen erwirtschaftet haben. Da die Stammdokumentation einmalig weltweit für die multinationale Unternehmensgruppe aufzustellen ist, wird diese Pflicht idR von der Muttergesellschaft erfüllt. Das österreichische Finanzamt hat die Möglichkeit die Unternehmensgruppe zur Aufstellung eines Master Files zu verpflichten, sofern aufgrund Vorschriften eines anderen Staates eine dort ansässige Geschäftseinheit zur Erstellung eines Master Files aufgefordert wird.¹⁶⁵

Die Inhalte der Stammdokumentation umfassen die Dokumentation und Beschreibung des Organisationsaufbaues, der Geschäftstätigkeit, der immateriellen Werte, der konzerninternen Finanztätigkeiten und der Finanzlage und Steuerposition der multinationalen Unternehmensgruppe.¹⁶⁶

Zur Beschreibung der Organisationsstruktur der multinationalen Unternehmensgruppe ist dem Master File ein Organigramm beizufügen, welches die Rechts- und Eigentümerstruktur sowie die geografische Lage der im Unternehmensverbund einbezogenen Geschäftseinheiten darlegt. In Bezug auf die Geschäftstätigkeit sind die wesentlichen Faktoren des Unternehmensgewinnes, die fünf umsatzstärksten Produkte bzw Dienstleistungen und deren wesentliche geografische Märkte, relevante Dienstleistungsverträge innerhalb des multinationalen Konzernes, einschließlich einer Beschreibung der

¹⁶³ Vgl. VÖGELE/VÖGELE (2015), Tz E 201 ff.

¹⁶⁴ Vgl. OECD (2016a), S. 19, Rz 18.

¹⁶⁵ Vgl. HASELSTEINER (2016), S. 2, Tz 1.4 ff.

¹⁶⁶ S. § 6 (1) VPDG.

angewandten Verrechnungspolitik sowie eine kurze Funktionsanalyse, welche die zentralen übernommenen Risiken und genutzten Vermögenswerte zur Wertschöpfung beinhaltet, zu beschreiben. Überdies sind die wesentlichen Anschaffungen und Veräußerungen von Beteiligungen sowie Umstrukturierungen der geschäftlichen Tätigkeiten im Laufe des Wirtschaftsjahres zu erläutern. Im Zuge der Dokumentation der immateriellen Werte sind die allgemeine Strategie der Unternehmensgruppe zu beschreiben und für den Zweck der Verrechnungspreissetzung relevante immaterielle Vermögenswerte aufzulisten. Des Weiteren sind relevante konzerninterne Verträge betreffend immaterieller Werte zur Kostenumlage, zu Forschungsdienstleistungen und zu Lizenzen darzustellen. Abschließend sind allgemeine Erläuterungen zur Verrechnungspreispolitik betreffend Forschung, Entwicklung und immaterieller Vermögenswerte sowie zu relevanten konzerninternen Rechtsübertragungen an immateriellen Vermögenswerten vorzunehmen. Die Dokumentation der konzerninternen Finanztätigkeiten umfasst die Beschreibung der Finanzierungsstruktur, die Identifikation derjenigen Geschäftseinheiten, die zentrale Finanzierungsfunktionen übernehmen sowie die Erläuterung der Verrechnungspreispolitik für konzerninterne Finanzierungsleistungen des multinationalen Konzernes. Zur Dokumentation der finanziellen und steuerlichen Position des multinationalen Unternehmensverbundes ist dem Master File der Konzernabschluss und eine Auflistung und Beschreibung der bestehenden Vorabverständigungen betreffend die Gestaltung der Verrechnungspreise der multinationalen Unternehmensgruppe beizufügen.¹⁶⁷

Bei der Erstellung des Master Files ist dem Grundsatz zu folgen, dass Informationen in den Bericht einzubeziehen sind, sofern diese wesentlich zur Schaffung eines Überblickes der Geschäfte der Unternehmensgruppe und deren Verrechnungspreispolitik beitragen. Die Entscheidung über die Einbeziehung der Daten hat anhand einer ordentlichen kaufmännischen Beurteilung zu erfolgen, wobei Einzelheiten und Details der Verrechnungspreisdokumentation nicht in die Stammdokumentation fließen.¹⁶⁸

6.1.2 Inhalte der landesspezifischen Dokumentation

Die landesspezifische Dokumentation, auch Local File genannt, enthält, im Gegensatz zur Stammdokumentation, Detailinformationen zu konzerninternen Geschäften und deren Verrechnungspreissetzung eines spezifischen Staates. Die Offenlegung dieser Informationen soll dazu beitragen, dass der multinationale Unternehmensverbund auf fremdübliche Verrechnungspreise achtet.

¹⁶⁷ Vgl. HASELSTEINER (2016), S. 6, Tz 1.28 ff; VO des BMF, BGBl. I Nr. 77/2016, § 2 ff; OECD (2016a), Anh I, S. 31 ff.

¹⁶⁸ Vgl. SCHROTTMEYER (2016), S. 18.

Das Local File ist von Geschäftseinheiten einer österreichischen multinationalen Unternehmensgruppe mit einem Umsatz von über 50 Millionen Euro zu erstellen.¹⁶⁹ Als Umsatz ist in diesem Fall die Begriffsdefinition der nationalen bzw vergleichbaren internationalen Rechnungslegung heranzuziehen.¹⁷⁰ Die Verpflichtung zur Aufstellung eines Local Files trifft sämtliche Geschäftseinheiten eines Konzerns entsprechend der jeweiligen nationalen Vorschriften des Ansässigkeitsstaates der Geschäftseinheit.

Im Rahmen der landesspezifischen Dokumentation sind die inländische Geschäftseinheit, die konzerninternen Geschäftsvorfälle sowie finanzielle Informationen zu beschreiben.¹⁷¹

Unter der Beschreibung der inländischen Geschäftseinheit sind im Rahmen der landesspezifischen Dokumentation die Managementstruktur sowie die zu berichtenden Personen zu beschreiben und ein Organigramm der Geschäftseinheit beizulegen. Des Weiteren sind die Geschäftstätigkeit, die Geschäftsstrategie sowie Auswirkungen durch Umstrukturierungen oder Übertragungen von immateriellen Vermögenswerten zu erläutern und relevante Konkurrenzunternehmen aufzulisten. Die Dokumentation wesentlicher unternehmensgruppeninterner Geschäftsvorfälle umfasst eine Beschreibung der relevanten konzerninternen Geschäftsvorfälle sowie deren Umfeld. Ergänzend sind die geleisteten und erhaltenen Beträge für jede Art von konzerninternen Geschäftsvorfälle aufzulisten, die beteiligten Unternehmen und deren Beziehung zu nennen und die wesentlichen konzerninternen Verträge, abgeschlossen durch die inländische Geschäftseinheit, beizulegen. Zur Analyse der Verrechnungspreise ist eine Vergleichbarkeits- und Funktionsanalyse durchzuführen, die passende Verrechnungspreismethode je Art des Geschäftsvorfalles zu nennen, deren Auswahl zu begründen und die getroffenen Annahmen zu erläutern. Sofern für die bereitgestellten Informationen ein Untersuchungsobjekt gewählt oder eine Mehrjahresanalyse der Verrechnungspreise durchgeführt wurde, ist dies anzugeben und zu begründen. Überdies sind ausgewählte Fremdvergleiche und deren Hintergrund, Anpassungen zur Herstellung des Fremdvergleiches sowie eine Begründung, weshalb die angewandte Methode zu fremdüblichen Verrechnungspreisen führt, zu beschreiben. Abschließend sind die herangezogenen Finanzinformationen zusammenzufassen und die beschriebene Vorgehensweise zur Verrechnungspreissetzung mittels Kopien bestehender Vorabverständigungen zu untermauern, die mit den zuvor erläuterten Geschäftsfällen in Verbindung stehen. Dem letzten Teil der landesspezifischen Dokumentation betreffend finanzieller Informationen ist der Jahresabschluss der Geschäftseinheit sowie eine Beschreibung der Verknüpfung der Verrechnungspreismethode mit den Jahresabschlussdaten beizulegen. Des Weiteren ist eine Übersichtstabelle

¹⁶⁹ S. § 3 (2) VPDG.

¹⁷⁰ S. Erläuterung zur Regierungsvorlage des VPDG (2016), zu Art 1, zu § 3 (2), S.5.

¹⁷¹ S. § 7 (1) VPDG.

relevanter Finanzdaten, die zur Analyse der Verrechnungspreisgestaltung herangezogen wurden, im Local File abzubilden.¹⁷²

Zusammenfassend sind in der landesspezifischen Dokumentation die konzerninternen Geschäfte und deren Verrechnungspreisgestaltung innerhalb einer multinationalen Unternehmensgruppe mit Hilfe entsprechender Analysen, Verträge und Finanzinformationen im Detail darzustellen.

6.1.3 Inhalte des länderbezogenen Berichtes

Der länderbezogene Bericht, auch Country-by-Country Report genannt, gibt Auskunft über die globale Verteilung der Einkünfte, Steuern und Geschäftstätigkeiten je Steuerhoheitsgebiet, indem die multinationale Unternehmensgruppe wirtschaftlich tätig ist.¹⁷³ Zweck dieses Berichtes ist es den Finanzverwaltungen Informationen zur objektiven Risikoeinschätzung der globalen Gestaltung der Verrechnungspreise sowie zur Durchführung ökonomischer und statistischer Analysen bereitzustellen.¹⁷⁴

Nach dem österreichischen VPDG sind multinationale Konzerne, die einen konsolidierten Umsatz unter Berücksichtigung aller am Markt erwirtschafteten Erträge¹⁷⁵ gleich oder mehr als 750 Millionen Euro im letzten Wirtschaftsjahr erzielten, zur Aufstellung eines länderbezogenen Berichtes verpflichtet. Die Aufstellung hat durch die oberste Muttergesellschaft zu erfolgen. Nach Abgabe des CbCR an das zuständige Finanzamt erfolgt idR ein automatischer Austausch zwischen den im Bericht betroffenen Steuerhoheitsgebieten. Sofern für eine in Österreich ansässige Geschäftseinheit, die einer ausländischen Muttergesellschaft zuzuordnen ist, kein Austausch der Berichte zwischen den betroffenen Behörden erfolgt und die österreichische Finanzbehörde keinen CbCR erhält oder die ausländische Muttergesellschaft nicht zur Aufstellung in ihrem Ansässigkeitsstaat verpflichtet ist, tritt die sekundäre Berichtspflicht ein. Dies bedeutet, dass die österreichische Geschäftseinheit zur Aufstellung des CbCR verpflichtet wird. Liegt der Fall vor, dass bei sekundärer Pflicht die Muttergesellschaft die erforderlichen Informationen zurückhält, ist die Finanzbehörde über die Weigerung zu informieren und der Bericht mit den vorliegenden Daten auszufüllen.¹⁷⁶

Der Country-by-Country Report besteht aus drei Bestandteilen, einer Übersicht über die Einkünfte, Steuern und Geschäftstätigkeit geordnet nach Staaten, einer Übersicht über

¹⁷² Vgl. WILKE (2016), S. 271; OECD (2016a), S. 19.

¹⁷³ S. § 2 Zif 6 VPDG; OECD (2016a), S. 19, Rz 24.

¹⁷⁴ S. Erläuterung zur Regierungsvorlage des VPDG (2016), Internationale Rahmenbedingungen, S. 1.

¹⁷⁵ Vgl. BRIGHTWELL/PETUTSCHNIG (2016), S. 611.

¹⁷⁶ S. § 5 VPDG.

alle einbezogenen Unternehmen des Konzerns und einer Darstellung zusätzlicher Informationen zur Erleichterung des Verständnisses des länderbezogenen Berichtes.

Im ersten Bestandteil des länderbezogenen Berichtes sind aggregierte Finanzdaten je Steuerhoheitsgebiet anzuführen. Dies bedeutet, dass die Finanzdaten sämtlicher Geschäftseinheiten eines Steuerhoheitsgebietes kumuliert darzustellen sind. Sofern eine Einheit keinem Staat zuordenbar ist, ist diese als staatenlos anzuführen.¹⁷⁷ Zu den anzuführenden Finanzdaten zählen die Umsatzerlöse und sonstigen Erträge, aufgeschlüsselt nach verbundenen und unverbundenen Gesellschaften, Vorsteuergewinne bzw. -verluste sowie gezahlte und noch zu zahlende Ertragsteuern des laufenden Jahres. Ferner sind das ausgewiesene Kapital, der einbehaltene Gewinn, die Anzahl der Mitarbeiter sowie die Nettobuchwerte der materiellen Vermögenswerte abzüglich flüssiger Mittel anzuführen. Im zweiten Bestandteil sind sämtliche Unternehmenseinheiten und deren Ansässigkeitsstaat zu nennen. Bei Abweichen des Ansässigkeitsstaates vom Gründungsstaat bzw. rechtlichen Sitz ist dieser ebenfalls anzugeben. Abschließend sind die wichtigsten Geschäftstätigkeiten der Einheit anzuführen. Im dritten Bestandteil sind notwendige Angaben und Erläuterungen für das weitere Verständnis der Daten aus Bestandteil eins und zwei zu machen.¹⁷⁸

Zur Erstellung des länderbezogenen Berichtes liegen dem VPDG drei Anlagen in tabellarischer Form bei, in denen die entsprechenden Informationen einzufügen sind.¹⁷⁹ Um eine konsistente Berichterstattung zu gewährleisten ist die Datenquelle über mehrere Jahre beizubehalten und sämtliche Finanzdaten in der funktionalen Währung der Unternehmensgruppe anzugeben.¹⁸⁰

Zusammenfassend treten im Zuge des BEPS Aktionsplanes 13 der OECD und dem VPDG umfassende Dokumentationsvorschriften für konzerninterne Verrechnungspreise von multinationalen Unternehmensgruppen ab dem Wirtschaftsjahr 2016 in Kraft. Mit einer dreistufigen Berichtspflicht, welche das Master File, Local File und den Country-by-Country Report umfasst, wird den Finanzverwaltungen ein tiefer Einblick in die konzerninternen Geschäfte gewährt. Insbesondere durch den länderbezogenen Bericht, der eine Übersicht über die globale wirtschaftliche Tätigkeit und deren Besteuerung je Steuerhoheitsgebiet schafft, wird die globale Verrechnungspreispolitik der multinationalen Unternehmensgruppe transparent und eine Einschätzung der Gewinnverlagerungen und -verkürzungen durch die Finanzbehörden ermöglicht. Im nachfolgenden Kapitel werden die Auswirkungen der neuen Vorschriften für die Gebrüder Weiss GmbH geprüft.

¹⁷⁷ Vgl. BÄRSCH/ENGELEN/FÄRBER (2016), S. 978.

¹⁷⁸ Vgl. KESER (2016), S. 50 ff.

¹⁷⁹ S. Anl. 1 ff VPDG.

¹⁸⁰ Vgl. OECD (2016a), S. 36.

6.2 Auswirkungen des Verrechnungspreisdokumentationsgesetzes auf die Dokumentation der Verrechnungspreise der Gebrüder Weiss GmbH

Nach der Darstellung der geforderten Inhalte der neuen Vorschriften zur Verrechnungspreisdokumentation wird im folgenden Kapitel die aktuelle Dokumentation der Verrechnungspreise der Gebrüder Weiss GmbH und deren notwendige Anpassungen zur Erfüllung der aktuellen Gesetzeslage aufgezeigt. Dazu wird die aktuelle Dokumentation und deren Aufbau analysiert und zusammenfassend erläutert. Anschließend die Verpflichtung zur Aufsetzung einer Verrechnungspreisdokumentation laut VPDG geprüft und bei bestehender Pflicht zur Dokumentation der Verrechnungspreise die Abweichungen und notwendigen Anpassungen zur Aufstellung der Stammdokumentation und der landesspezifischen Dokumentation dargestellt.

In der aktuellen Verrechnungspreisdokumentation der Gebrüder Weiss GmbH wird zunächst die Unternehmensgruppe dargestellt. Dabei werden die Geschäftstätigkeiten, die rechtlichen Einheiten, die Strategie sowie Einflussfaktoren auf die Tätigkeiten des Unternehmens beschrieben. Wie laut VPR gefordert, wird im Anschluss die durchgeführte Funktionsanalyse erläutert, mit der die wertsteigernden Tätigkeiten der Gesellschaft bestimmt wurden, um vergleichbare Geschäftsfälle zu identifizieren. Dazu werden der Wertschöpfungsprozess, die wesentlichen Risiken und die immateriellen Güter der Unternehmensgruppe erläutert. Im Anschluss wird die Verrechnungspreisgestaltung sämtlicher Leistungsbereiche der Gebrüder Weiss GmbH vorgestellt, zu denen die Transportdienstleistungen im Landverkehr sowie im Luft- und Seefrachtbereich, die zentralen Leistungen sowie die informationstechnologischen Projektdienstleistungen zählen. Die Darstellung der Verrechnungspreisgestaltung umfasst jeweils die Vertragsgestaltung von Geschäften zwischen verbundenen Unternehmen, die Zusammensetzung der Dienstleistungsgebühr, die Beschreibung der anwendbaren und ausgewählten Methoden zur Verrechnungspreisermittlung, die Prüfung der Verrechenbarkeit der Leistung sowie die Auswahl der Kostengrundlage und deren Allokationsschlüssel je Leistungsbereich.¹⁸¹ Die aktuelle Verrechnungspreisdokumentation erfüllt die bisherigen Dokumentationsvorschriften, die aus den Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten der BAO iVm den VPR abzuleiten sind. Einer freiwilligen Aufstellung eines Master und Local File laut EU-Transfer Pricing Dokumentation wurde nicht gefolgt.

Die ausführliche Dokumentation von Verrechnungspreisen mittels Stammdokumentation, landesspezifischer Dokumentation und eines länderbezogenen Berichtes treffen Unternehmensgruppen, welche die festgelegten Umsatzgrenzen laut VPDG übersteigen.

¹⁸¹ S. GEBRÜDER WEISS GMBH (2016b), Verrechnungspreisdokumentation 2015.

Der Gebrüder Weiss Konzern übersteigt mit einem Nettoumsatz von über 1,3 Milliarden Euro¹⁸² im Jahr 2016 die Umsatzgrenze von 50 Millionen zur Aufstellung einer Stamm- und landesspezifischen Dokumentation sowie die Umsatzgrenze von 750 Millionen Euro zur Aufstellung eines länderbezogenen Berichtes, unabhängig von der Auslegung des Umsatzbegriffes. Für die Gebrüder Weiss GmbH besteht somit eine vollständige Verpflichtung zur Erstellung der dreistufigen Verrechnungspreis--dokumentation für das Jahr 2016.

Da die aktuelle Dokumentation bereits Teile der Stamm- und landesspezifischen Dokumentation enthalten, werden im nachfolgenden Abschnitt die notwendigen Anpassungen zur Erfüllung der Dokumentationspflicht erläutert.

Die Stammdokumentation besteht aus fünf Bereichen, welche den Aufbau des Berichtes vorgeben. Da die aktuelle Dokumentation des Gebrüder Weiss Konzerns eine völlig andere Struktur aufweist, ist der Aufbau eines neuen Berichtes empfehlenswert. Im ersten Teilbereich des Master Files ist der Organisationsaufbau des Konzerns zu beschreiben. Die geforderte grafische Darstellung der Rechts- und Eigentümerstruktur und die geografische Verteilung der Geschäftseinheiten kann aus der aktuellen Verrechnungspreis--dokumentation übernommen werden.

Der nächste Teilbereich umfasst die Beschreibung der Geschäftstätigkeit. Aus der aktuellen Dokumentation können dazu die Ausführungen zu den wesentlichen konzerninternen Dienstleistungsvereinbarungen, die eine Beschreibung der Funktionen der relevanten Dienstleistungserbringer, eine Erläuterung der Verrechnungspreispolitik sowie der Dienstleistungsgebühren und der Verrechnungspreismethoden umfassen, entnommen werden. Des Weiteren ist eine kurze Beschreibung der Funktionsanalyse gefordert. Im Rahmen der aktuellen Dokumentation wurde eine Funktionsanalyse durchgeführt, in der die Wertschöpfungskette, die wesentlichen Funktionen und Risiken sowie die immateriellen Vermögenswerte beschrieben werden. Diese ist ebenso in die neue Dokumentation einzufügen. Zur Erfüllung der Vorschriften zur Stammdokumentation sind neben den bereits übernommenen Informationen Angaben zu den wesentlich genutzten Vermögenswerten vorzunehmen. Ebenso zu erweitern sind die aktuellen Erläuterungen betreffend die Liefer- und Leistungskette. Aktuell werden lediglich die fünf wichtigsten Dienstleistungen der Gebrüder Weiss GmbH genannt. Diese Liste ist auf deren Umsatzstärke zu prüfen, da im Rahmen der Stammdokumentation die fünf umsatzstärksten Dienstleistungen und deren geografische Märkte in Form einer Grafik oder eines Diagramms zu beschreiben sind. Da die aktuelle Dokumentation weder Erläuterungen zu den wesentlichen Gewinntreibern noch zu den wesentlichen Umstrukturierungen der

¹⁸² Daten aus dem SAP System [01.03.2017].

Geschäftstätigkeit oder der Veränderung von Beteiligungen enthält, sind die entsprechenden Informationen der Stammdokumentation beizufügen.

Der dritte Teilbereich des Master Files umfasst die Dokumentation der immateriellen Werte. Die Ausformulierungen zu der Strategie der Unternehmensgruppe können aus der aktuellen Verrechnungspreisdokumentation übernommen werden. Ergänzungen sind betreffend die strategische Auslegung des Eigentums und der immateriellen Werte notwendig. Ebenso zu adaptieren ist die aktuelle Liste der immateriellen Vermögenswerte. Aktuell umfasst die Liste ausschließlich die Namensmarke Gebrüder Weiss. Da das Recht zur Nutzung des Konzernnamens nicht verrechenbar ist,¹⁸³ liegen keine immateriellen Vermögenswerte vor, die für Zwecke der Verrechnungspreissetzung wesentlich sind. Zur Erfüllung der inhaltlichen Vorschriften des Master Files ist das Fehlen immaterieller Werte und dessen Begründung anzugeben. Dieser Umstand wirkt sich auf die weiteren Angaben des dritten Teilbereiches aus. Folgend liegen weder Vereinbarungen noch Verrechnungspreise oder Rechtsübertragungen betreffend immaterieller Vermögenswerte in der Unternehmensgruppe vor.

Teilbereich vier der Stammdokumentation handelt von konzerninternen Finanztätigkeiten. Die aktuelle Verrechnungspreisdokumentation enthält keine Informationen zur Finanztätigkeit des Konzerns. Somit sind allgemeine Erläuterungen zur Finanzierung der Unternehmensgruppe, Beschreibungen all jener Geschäftseinheiten, welche Finanzierungsfunktionen ausführen und Informationen zur Verrechnungspreisgestaltung für Finanzierungsleistungen zu erheben und dem Master File beizufügen. Im letzten Teil der Stammdokumentation sind Daten zur Finanzlage und Steuerposition anzugeben. Da im Gebrüder Weiss Konzern keine Vorabverständigungen über die Verrechnungspreisgestaltungen bestehen, genügt die Beigabe des konsolidierten Konzernabschlusses.

Zur Aufstellung der Stammdokumentation entsprechend der aktuellen Gesetzeslage sind Adaptionen und Ergänzungen zur aktuellen Verrechnungspreisdokumentation der Gebrüder Weiss GmbH notwendig. Da gewisse Abschnitte der aktuellen Dokumentation teilweise bzw. vollständig für die Aufstellung des Master Files verwendet werden können und bestimmte Dokumentationsvorschriften aufgrund fehlender immaterieller Vermögenswerte für die Gebrüder Weiss GmbH nicht anwendbar sind, ist davon auszugehen, dass sich der Arbeitsaufwand für die Aufstellung der Stammdokumentation für die Unternehmensgruppe laut VPDG in Grenzen hält.

Für die landesspezifische Dokumentation der Gebrüder Weiss GmbH Österreich ist ebenfalls eine Aufstellung eines neuen Berichtes zu empfehlen, um die geforderten drei

¹⁸³ S. VPR 2010 (2010), Rz 85.

Teilbereiche übersichtlich darzustellen. Im ersten Teilbereich ist die inländische Geschäftseinheit zu beschreiben. Die Ausführungen zur Geschäftstätigkeit und Geschäftsstrategie können aus der aktuellen Verrechnungspreisdokumentation der Gebrüder Weiss GmbH übernommen werden. Anschließend werden Angaben über die Beteiligung an Umstrukturierungen der Geschäftstätigkeit und Übertragungen immaterieller Vermögenswerte gefordert. Da bei der inländischen Geschäftseinheit, der Gebrüder Weiss GmbH Österreich, weder Umstrukturierungen noch Übertragungen immaterieller Vermögensgegenstände im letzten Jahren erfolgten, sind keine weiteren Angaben notwendig. Des Weiteren ist eine Beschreibung der Managementstruktur und der zu berichtenden Personen sowie eine Beigabe des Organigramms der Einheit und einer Liste der wesentlichen Mitbewerber der inländischen Geschäftseinheit zu erstellen und der Dokumentation beizufügen.

Im zweiten Teil des Local Files sind wesentliche konzerninterne Geschäftsvorfälle zu dokumentieren. Aus der aktuellen Dokumentation können die Erläuterungen zu relevanten gruppeninternen Geschäftsvorfällen übernommen werden. Angaben über die geleisteten und erhaltenen Zahlungen betreffend konzerninterner Geschäftsvorfälle und die dabei beteiligten Geschäftseinheiten sind im Local File zu ergänzen. Die Ausführungen zur Funktionsanalyse der Geschäftseinheit sowie zur Auswahl der Verrechnungsmethode, einschließlich der getroffenen Annahmen und Gründe zur Auswahl der Methode, können aus der aktuellen Dokumentation übernommen werden. Wird im Rahmen des landesspezifischen Berichtes eine tested party herangezogen oder eine Mehrjahresanalyse durchgeführt, ist die getroffene Auswahl zu begründen. Da es sich dabei um optionale Informationen handelt, sind für die Dokumentation der Gebrüder Weiss GmbH diesbezüglich keine Ergänzungen notwendig. Betreffend vergleichbarer Fremdgeschäfte wird in der aktuellen Dokumentation die Wahl der Methode für einen Fremdvergleich erläutert und begründet. Für die Aufstellung der landesspezifischen Dokumentation sind diese Ausführungen heranzuziehen und durch die Angabe relevanter Finanzindikatoren zu bestärken sowie allfällige Vergleichbarkeitsanpassungen zu beschreiben. Des Weiteren sind dem Local File eine Begründung der Angemessenheit der Verrechnungspreisgestaltung und zu Grunde liegende Finanzinformationen beizulegen. Die Angemessenheitsbegründung kann aus der aktuellen Verrechnungspreisdokumentation übernommen werden, eine zusammenfassende Darstellung der grundlegenden Finanzinformationen ist aufgrund fehlender Finanzinformationen in der aktuellen Dokumentation neu zu formulieren. Abschließend fordert das Local File zur Dokumentation der wesentlichen Geschäftsvorfälle eine Beigabe der gruppeninternen durch die inländische Geschäftseinheit abgeschlossene Verträge sowie bestehende Vorabverständigungen über die Verrechnungspreisgestaltung und sonstige mit den

Transaktionen zusammenhängende Vorabzusagen. Die Gebrüder Weiss GmbH hat also Kopien relevanter konzerninterner Verträge beizulegen und anzugeben, dass keine Vorabverständigungen oder Vorabzusagen für die lokale Geschäftseinheit vorliegen.

Der letzte Teil der landesbezogenen Dokumentation umfasst die Darstellung der finanziellen Situation der Einheit. Da die aktuelle Dokumentation der Verrechnungspreise keine finanziellen Angaben enthält, ist dieser Teil des länderbezogenen Berichtes gänzlich neu zu erstellen. Die Gebrüder Weiss GmbH hat Informationen und Aufteilungsschlüssel anzugeben, aus denen die Verknüpfungen zwischen den für die Verrechnungsmethode verwendeten Finanzdaten und dem Jahresabschluss hervorgehen. Diesen Angaben sind eine Übersichtstabelle über die in der Analyse verwendeten Finanzdaten sowie der Jahresabschluss der inländischen Geschäftseinheit beizulegen.

Zur Erfüllung der landesspezifischen Dokumentationspflicht ist eine Vielzahl an Ergänzungen und Anpassungen der aktuellen Verrechnungspreisdokumentation notwendig. Ebenso müssen zusätzliche Beilagen, die teilweise neu zu erstellen sind, der Dokumentation beigelegt werden. Zusammenfassend ist davon auszugehen, dass die Erstellung des Local Files für die österreichische Geschäftseinheit der Gebrüder Weiss GmbH einen höheren Arbeitsaufwand als die Stammdokumentation verursacht, da weniger Bestandteile aus der aktuellen Dokumentation übernommen werden können und zusätzliche Detailinformationen zu erheben sind.

Der länderbezogene Bericht fordert umfassende Finanzinformationen der gesamten Unternehmensgruppe aufgeschlüsselt je Steuerhoheitsgebiet und Geschäftseinheit. Da die Inhalte des länderbezogenen Berichtes bisher weder von der österreichischen Finanzbehörde gefordert noch von der EU Transfer Pricing Dokumentation empfohlen wurden, befinden sich in der aktuellen Verrechnungspreisdokumentation der Gebrüder Weiss GmbH keine der nötigen Informationen zur Erstellung des Country-by-Country Reports. Folgend sind sämtliche Finanzdaten für den länderbezogenen Bericht der Gebrüder Weiss GmbH erstmalig zu erheben und in einem Bericht zusammenzutragen. Im nachfolgenden Kapitel werden entsprechende Handlungsempfehlungen zur Erstellung des Country-by-Country Reportings formuliert.

6.3 Handlungsempfehlungen zur Aufstellung der länderbezogenen Berichterstattung

Die Gebrüder Weiss GmbH hat für das Wirtschaftsjahr 2016 erstmalig im Rahmen der Verrechnungspreisdokumentation einen länderbezogenen Bericht laut VPDG zu erstellen. Im folgenden Abschnitt werden umfassende Handlungsempfehlungen zur Aufsetzung des Country-by-Country Reports für die Gebrüder Weiss GmbH formuliert. Dazu wird ein

Prozess erstellt, der sämtliche Schritte der Einführung und Erstellung der länderspezifischen Dokumentation umfasst.

Der länderbezogene Bericht soll einen einheitlichen und vollständigen Überblick über die globale Verteilung der Erträge und die bezahlten Steuern aufgeschlüsselt nach Steuerhoheitsgebieten bzw den einzelnen Geschäftseinheiten eines multinationalen Konzerns geben. Folgend ist für die Unternehmensgruppe einen gemeinsamen länderspezifischen Bericht zu erstellen. Da der Country-by-Country Report zukünftig jährlich an die Finanzbehörden zu übermitteln ist, ist die Einrichtung eines neuen Reportingprozesses zu empfehlen, um langfristig manuelle Erhebungen zu vermeiden.

Der vorgeschlagene Prozess für die Einführung und die erstmalige Dokumentation des Country-by-Country Reports für die Gebrüder Weiss GmbH, welcher in Abbildung 5 dargestellt ist, wurde von GROTHERR abgeleitet. Der Prozess ist für die Gebrüder Weiss GmbH anzuwenden, da die zu berücksichtigenden Punkte die notwendige Koordination und Einheitlichkeit des Berichtes aufgrund der Vielzahl an Tochtergesellschaften sicherstellt.

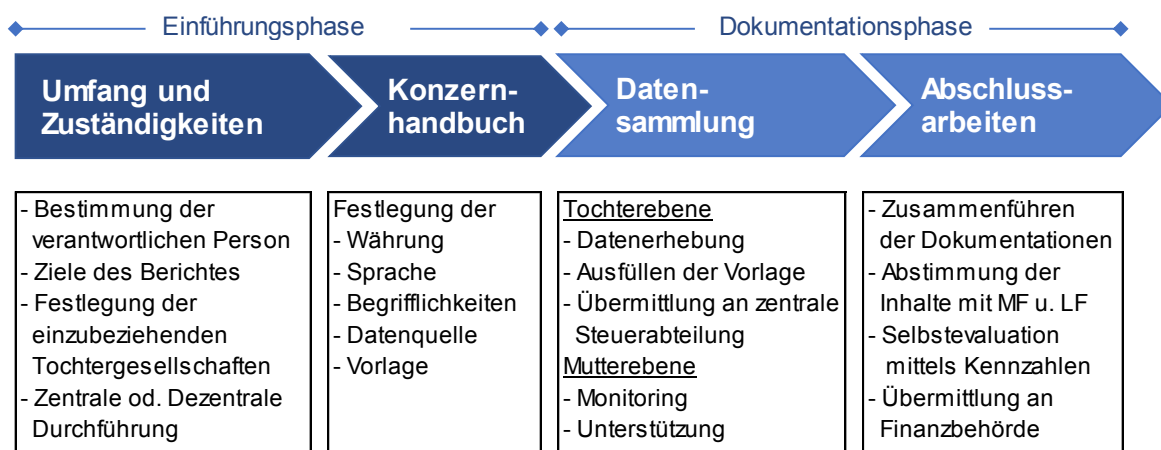


Abbildung 5: Prozess zur Einführung und erstmaligen Erstellung der länderspezifischen Dokumentation, Quelle: abgeleitet von GROTHERR (2017a), S. 263 ff; GROTHERR (2017b), S. 330 ff, eigene Darstellung.

Der Prozess ist in eine Einführungs- und Dokumentationsphase aufzugliedern, wobei die Einführungsphase mit der Festlegung des Umfanges und der Zuständigkeiten sowie der Erstellung des Konzernhandbuches einmalig zur Prozesseinführung notwendig ist und die Dokumentationsphase, zu welcher die Datensammlung und Abschlussarbeiten zählen, in den Folgejahren zur Erstellung des Country-by-Country Reports weiterhin gültig bleibt.

Die Einführungsphase umfasst die Festlegung des Umfanges und der Zuständigkeiten. Um sicherzustellen, dass der CbCR rechtzeitig und im geforderten Ausmaß an die Finanzbehörde übermittelt wird, ist eine verantwortliche Person, bevorzugend ein Mitarbeiter aus der Konzernsteuerabteilung der Gebrüder Weiss GmbH, zu bestimmen,

der als Ansprechpartner in der Unternehmensgruppe betreffend den länderbezogenen Bericht fungiert.

Anschließend ist der Umfang der Berichterstattung festzulegen. Bei entsprechender Erweiterung des länderbezogenen Berichtes über den Mindestumfang laut VPDG hinaus kann der Report für das Steuer-Risikomanagement, die interne Steuer-Berichterstattung sowie die Steuerplanung herangezogen werden und zur Optimierung der Steuerlast genutzt werden.¹⁸⁴ Der Gebrüder Weiss GmbH wird empfohlen die Ziele für die Berichterstattung im Vorhinein festzulegen und davon den Umfang des CbCR abzuleiten.

Des Weiteren ist der Umfang hinsichtlich der einzubeziehenden Geschäftseinheiten abzuklären. In den länderbezogenen Bericht sind voll und quotenkonsolidierte Geschäftseinheiten sowie nicht konsolidierte Geschäftseinheiten, die aufgrund geringer Größe bzw fehlender Wesentlichkeit nicht in den Konzernabschluss aufgenommen wurden, einzubeziehen.¹⁸⁵ Spezifische Regelungen für assoziierte Tochterunternehmen oder fusionierte und liquidierte Tochterunternehmen liegen aktuell nicht vor. Meiner Ansicht nach sind assoziierte Unternehmen, die im Konzernabschluss als Beteiligung aufscheinen und nicht konsolidiert werden, aufgrund der Begriffsbestimmung der Geschäftseinheit nach § 2 (2) VPDG nach der Geschäftseinheiten bei Einbeziehung in den konsolidierten Abschluss zu berücksichtigen sind, nicht im CbCR aufzunehmen. Für liquidierte und fusionierte Geschäftseinheiten besteht eine rechtfertigende Argumentation in beide Richtungen. Einerseits liegen diese Geschäftseinheiten am Ende des Geschäftsjahres nicht vor und sind somit nicht Teil des Konzerns, andererseits beteiligten sich die liquidierten und fusionierten Geschäftseinheiten ggf an der Leistung des Ergebnisses des Konzerns bis zum Zeitpunkt der Liquidation bzw Fusion. Da das Ziel des Berichtes ua die Darstellung der Ergebnisverteilung auf die einzelnen Steuerhoheitsgebiete ist, sind die liquidierten und fusionierten Einheiten mE in den CbCR aufzunehmen, da diese zur endgültigen Höhe der Erträge, Steuern und Geschäftstätigkeiten beigetragen haben. Für die Gebrüder Weiss GmbH wird empfohlen fusionierte und liquidierte Geschäftseinheiten im Wirtschaftsjahr 2016 zu berücksichtigen.

Im nächsten Schritt sind die Zuständigkeiten des neuen Reportingprozesses zu bestimmen. Die Erhebung und Eintragung der erforderlichen Daten in den vorzulegenden Bericht kann sowohl zentral durch die Konzernsteuerabteilung als auch dezentral durch die einzelnen Geschäftseinheiten erfolgen. Die dezentrale Erhebung und Eintragung ist aufgrund des steuerlichen Know Hows über das jeweilige Steuerhoheitsgebiet zu bevorzugen. Dies bedeutet, dass die zentrale Steuerabteilung weniger Kontrolle über die

¹⁸⁴ Vgl. GROTHERR (2017a), S. 264 ff.

¹⁸⁵ Vgl. BRIGHTWELL/PETUTSCHNIG (2016), S. 612.

Finanzdaten des Berichtes hat. Eine zentrale Erhebung sichert hingegen eine konsistente Datenerhebung und -auswertung in der gesamten Unternehmensgruppe für den CbCR.¹⁸⁶ Aufgrund umfassender notwendiger Absprachen mit den einzelnen Geschäftseinheiten ist anzunehmen, dass sich durch eine zentrale Erhebung durch die Konzernsteuerabteilung der Arbeitsaufwand dieser Abteilung massiv erhöht. Der Gebrüder Weiss GmbH wird zur Nutzung des steuerlichen Know Hows vor Ort eine dezentrale Vorgehensweise empfohlen, wobei zur Sicherstellung eines einheitlichen Berichtes eine entsprechende Unterstützung und Überwachung von Seiten der Konzernsteuerabteilung anzuraten ist.

Der zweite Teil der Einführungsphase besteht aus der Erstellung eines Konzernhandbuchs, um konsistente Finanzdaten im Bericht zu gewährleisten. Das Konzernhandbuch zur Aufstellung des länderbezogenen Berichtes hat die bisher erläuterten Verantwortlichkeiten, einzubeziehenden Geschäftseinheiten und Zuständigkeiten zu beschreiben. Das Handbuch sollte überdies Leitlinien umfassen, welche die Tochtergesellschaften bei der Erstellung des Berichtes unterstützen. Beispielsweise sind in den Leitlinien die Währung, Sprache, Form, Begrifflichkeiten und Datenquellen der zu erhebenden Daten festzulegen und eine Vorlage des Berichtes beinhalten.

Als einheitliche Währung ist laut OECD die funktionale Währung der Unternehmensgruppe heranzuziehen, wobei für die Umrechnung der durchschnittliche Wechselkurs des Wirtschaftsjahres anzuwenden ist.¹⁸⁷ Die funktionale und wesentliche Währung des Gebrüder Weiss Konzerns ist der Euro. Folgend ist die Datenbasis sämtlicher Geschäftseinheiten außerhalb der Eurozone mittels durchschnittlichem Wechselkurs für 2016 in Euro umzurechnen.

Für die verbalen Erläuterungen im länderbezogenen Bericht ist die anzuwendende Sprache festzulegen. Da die Gebrüder Weiss GmbH Geschäftseinheiten in Staaten außerhalb des deutschsprachigen Raumes hält, sind zusätzliche verbale Informationen, wie in der Verrechnungspreisdokumentationsgesetz-Durchführungsverordnung vorgeschlagen,¹⁸⁸ in englischer Sprache anzugeben.

Die Form, Begrifflichkeiten und Datenquellen des Country-by-Country Reports für die Gebrüder Weiss GmbH ist im Konzernhandbuch durch eine Vorlage von drei Tabellen festzulegen. Diese drei Tabellen bilden somit die Basis des länderbezogenen Berichtes. Im Rahmen der Masterarbeit wurden die drei Tabellen, deren Form durch das VPDG vorgegeben ist, mit entsprechenden Begrifflichkeiten und Datenquellen ergänzt und der

¹⁸⁶ Vgl. GROTHERR (2017a), S. 267 f.

¹⁸⁷ Vgl. OECD (2016a), S. 36.

¹⁸⁸ S. VO des BMF, BGBl. I Nr. 77/2016, § 11.

Gebrüder Weiss GmbH als Vorlage zur Verfügung gestellt. Im nächsten Abschnitt werden die aufbereiteten drei Tabellen und deren Inhalt im Detail beschrieben.

Tabelle eins¹⁸⁹ soll die Verteilung der Einkünfte und Steuern, aufgegliedert nach den Ansässigkeitsstaaten der Geschäftseinheiten der Unternehmensgruppe, überblicksweise darstellen. Die betreffende Geschäftseinheit hat im ersten Schritt das Steuerhoheitsgebiet anzuführen, in dem die Geschäftseinheit ansässig ist. Die erste auszuweisende Kennzahl sind die Einkünfte, die in Summe sowie aufgeschlüsselt mit externen und verbundenen Unternehmen, anzugeben sind. Zu den Einkünften zählen neben den Umsätzen aus der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit, ebenso die Erträge aus dem Verkauf von Vermögensgegenständen, Dienstleistungen, Lizenzen, Zinsen und sonstigen Werten. Nicht einzubeziehen sind hingegen von verbundenen Unternehmen bezogene Zahlungen, die im Steuerhoheitsgebiet des Leistens der Zahlung als Dividende anzusehen sind. Da im Einzelabschluss bereits eine Unterscheidung zwischen Einkünften mit externen und internen Unternehmen besteht, ist der Einzelabschluss der Tochtergesellschaften der Gebrüder Weiss GmbH als Datenquelle zu empfehlen. Die nächste auszuweisende Kennzahl ist die Summe der Vorsteuergewinne bzw -verluste, in die sowohl Vorsteuerbeträge aus gewöhnlichen als auch außergewöhnlichen Geschäften einzubeziehen sind. Des Weiteren sind die gezahlten und noch zu zahlenden Ertragsteuern auszuweisen. Zur Erhebung der gezahlten Ertragsteuer sind sämtliche entrichteten Ertragsteuern an jegliche Steuerhoheitsgebiete inklusive von anderen Unternehmenseinheiten gezahlte Quellensteuern zu berücksichtigen. Betreffend die noch zu entrichtende Ertragsteuer des laufenden Jahres sind ausschließlich die tatsächlich noch zu zahlenden Steueraufwände einzubeziehen, latente Steuern und rückgestellte ungewisse Steuerverbindlichkeiten sind auszuschließen. Als Quelle für die steuerlichen Daten, welche die Vorsteuergewinne, die gezahlten und noch zu zahlenden Ertragsteuern umfassen, wird die steuerrechtliche Einkommensermittlung der einzelnen Unternehmenseinheiten empfohlen.¹⁹⁰

Für das ausgewiesene Kapital ist die Summe des Eigenkapitals und für die einbehaltenen Gewinne sind die Gewinne aus Vorjahren bzw Gewinnrücklagen heranzuziehen. Die Kennzahlen, ausgewiesenes Kapital und einbehaltene Gewinne können aus dem Einzelabschluss der Geschäftseinheiten entnommen werden.

Die nächste auszuweisende Kennzahl ist die Zahl der Beschäftigten, welche die Geschäftseinheit bei der Abwicklung der Geschäftstätigkeit unterstützen. Für diese Kennzahl besteht ein Wahlrecht betreffend den Umfang und des Ausweises.¹⁹¹ Aufgrund

¹⁸⁹ S. Anhang, 9.1. Vorlage zu Tabelle eins für den Country-by-Country Report, S. 133.

¹⁹⁰ Vgl. OECD (2016a), S. 45 f.

¹⁹¹ Vgl. KESER (2016), S. 54, Tz 4.29.

der hohen Anzahl an Leiharbeitern ist für die Gebrüder Weiss GmbH deren Einbeziehung zu empfehlen. Da im internen Kennzahlensystem der Gebrüder Weiss GmbH die Anzahl der Mitarbeiter als vollzeitäquivalente Gesamtzahl zum Jahresendstand ausgewiesen wird, ist diese Quelle heranzuziehen.

Abschließend sind in der ersten Tabelle die Nettobuchwerte der materiellen Vermögensgegenstände anzuführen. Die Kennzahl hat ausschließlich den Buchwert von materiellem Anlagevermögen zu enthalten, weshalb liquide Mittel, immaterielle Vermögenswerte und Finanzwerte nicht zu berücksichtigen sind.¹⁹² Da der Buchwert materieller Vermögenswerte idR im Einzelabschluss separat auszuweisen ist, ist der Einzelabschluss der Unternehmenseinheiten als Quelle heranzuziehen.

In Tabelle zwei¹⁹³ sind Informationen über die Tätigkeit der einzelnen Geschäftseinheiten der Steuerhoheitsgebiete anzugeben. Für diesen Teil des länderbezogenen Berichtes ist von der betroffenen Geschäftseinheit der Ansässigkeitsstaat aus Tabelle eins zu übernehmen und die betroffene Geschäftseinheit dem Ansässigkeitsstaat zuzuordnen. Bei Abweichung des Ansässigkeitsstaates mit dem Staat, in dem die Geschäftseinheit gegründet wurde oder ins Handelsregister eingetragen wurde, ist ebenso der Gründungs- bzw. Eintragungsstaat anzugeben. Abschließend sind die wichtigsten Geschäftstätigkeiten der Unternehmenseinheit aus den vorgegebenen Kategorien auszuwählen und anzukreuzen.¹⁹⁴ Für die Einheiten der Gebrüder Weiss GmbH sind die Kategorien zur Dienstleistungserbringung für fremde Dritte sowie zur Erbringung von Verwaltungs- und Supportleistungen relevant. Die geforderten Informationen für Tabelle zwei können aus den Gesellschaftsverträgen der konzernzugehörigen Einheiten der Gebrüder Weiss GmbH entnommen werden.

Zusätzliche Angaben für das Verständnis der Informationen aus den Tabellen eins und zwei, sind in Tabelle drei¹⁹⁵ vorzunehmen. Die Geschäftseinheiten haben weitere Informationen über die Quelle der Finanzdaten und deren Änderungen anzugeben. Bei Bedarf sind weitere Informationen, wie außerordentliche Einflüsse auf die Ergebnisentwicklung, den Wegfall oder Änderungen der Geschäftsbereiche, Datenschwierigkeiten sowie große Unterschiede zwischen der Ermittlung des unternehmensrechtlichen und steuerrechtlichen Gewinnes anzugeben.¹⁹⁶

Mit der Festlegung des Umfanges und der Zuständigkeiten sowie der Erstellung des Konzernhandbuches mit den entsprechenden Vorlagen, ist die Einführungsphase

¹⁹² Vgl. OECD (2016a), S. 47.

¹⁹³ S. Anhang, 9.2. Vorlage zu Tabelle zwei für den Country-by-Country Report, S. 134.

¹⁹⁴ S. Anl. 2 VPDG.

¹⁹⁵ S. Anhang, 9.3. Vorlage zu Tabelle drei für den Country-by-Country Report, S. 135.

¹⁹⁶ Vgl. SCHROTTMEYER (2016), S. 31.

abgeschlossen. Anschließend folgt die Dokumentationsphase, welche die Sammlung der Daten und Abschlussarbeiten der zentralen Konzernsteuerabteilung umfasst.

Da für die Gebrüder Weiss GmbH eine dezentrale Zuständigkeit vorgeschlagen wird, ist die Datensammlung durch die Tochtergesellschaften durchzuführen. Dazu sind die geforderten Finanzdaten entsprechend der vorgegebenen Datenquellen zu erheben und die beigelegten Vorlagen auszufüllen. Zur Sicherstellung der einheitlichen Vorgehensweise und Unterstützung bei Unklarheiten, sind ein entsprechendes Monitoring und unterstützende Tätigkeiten von Seiten der Muttergesellschaft zu empfehlen. Insbesondere in den ersten Jahren der Erstellung ist davon auszugehen, dass die Tochtergesellschaften umfassende Unterstützung einfordern. Nach Erstellung des länderspezifischen Berichtes durch das Tochterunternehmen, ist der Bericht an die zentrale Konzernsteuerabteilung weiterzuleiten.

Der zweite Teil der Dokumentationsphase bilden die Abschlussarbeiten, welche durch die zentrale Konzernsteuerabteilung durchzuführen sind. Die Berichte der Unternehmens-einheiten der Gebrüder Weiss GmbH sind zu sammeln und deren Daten in einem Country-by-Country Report zusammenzuführen. Die verantwortliche Person hat die Finanzdaten in Tabelle eins je Steuerhoheitsgebiet zu aggregieren, die Geschäftseinheiten den Steuerhoheitsgebieten in Tabelle zwei zuzuordnen und die verbalen Erläuterungen in Tabelle drei zusammenzufassen.

Eine Abstimmung des länderbezogenen Berichtes mit der Stammdokumentation sowie mit der landesspezifischen Dokumentation ist empfehlenswert, da die Steuerbehörden auf diese Weise die Korrektheit des CbCR überprüfen können. GROTHERR hat dazu die Schnittstellen zwischen dem Master File und dem Country-by-Country Report sowie zwischen dem Local File und dem CbCR analysiert. Beispielsweise sind die in den länderbezogenen Bericht einbezogenen Geschäftseinheiten mit den Einheiten des Organigramms der Gebrüder Weiss GmbH, das dem Master File beigelegt wurde, zu vergleichen. Zur Abstimmung der Daten mit der landesspezifischen Dokumentation sind beispielsweise die erhaltenen gruppeninternen Zahlungen zu beachten. Im Local File werden die empfangenen konzerninternen Zahlungsflüsse für jede Art von Geschäftsfällen aufgeteilt nach Steuerhoheitsgebiet angegeben. Diese Daten sind mit den Einkünften mit nahestehenden Unternehmen im CbCR abzustimmen.¹⁹⁷

Zur Identifizierung potenzieller Aufgriffsrisiken ist vor Übermittlung des länderbezogenen Berichtes eine Selbstevaluation mittels Kennzahlen anzuraten. Zur Berechnung der Kennzahlen sind all jene Daten heranzuziehen, die durch die Bereitstellung des CbCR der

¹⁹⁷ Vgl. GROTHERR (2017a), S. 273 f.

Finanzbehörde zur Verfügung stehen. Berechenbare Kennzahlen sind zB der Umsatz, Ergebnis oder Steuern pro Mitarbeiter, der Steuerbetrag in Relation zum Ergebnis sowie Umsatzrenditen je Steuerhoheitsgebiet.¹⁹⁸ Mittels Ranking der Kennzahlenergebnisse der einzelnen Steuerhoheitsgebiete wird ein Überblick über die Steuersituation der Unternehmensgruppe geschaffen.

Um festzustellen, ob die Kennzahlenergebnisse der Gebrüder Weiss GmbH der Finanzbehörde auffällig erscheinen, können die Ergebnisse mit den Daten einer empirischen Studie, basierend auf der Amadeus NEO Datenbank, verglichen werden. Im Rahmen dieser Studie wurden Finanzkennzahlen von 168.328 Unternehmen aus den EU 28, einschließlich Norwegen und der Schweiz, analysiert. Das Ergebnis der Studie zeigte, dass der Umsatz pro Mitarbeiter für dienstleistende Unternehmen in einem Interquartil zwischen 121 EUR und 232 EUR liegt. Die Interquartilsbandbreite der Kennzahl Ergebnis vor Zinsen und Steuern liegt zwischen 1 EUR und 29 EUR pro Kopf für dienstleistende Unternehmen. Abschließend wurden die operativen Margen der Geschäftseinheiten analysiert. Für dienstleistende Unternehmen in Europa liegen diese durchschnittlich zwischen 1 % und 10 %.¹⁹⁹ Die Interquartilsbandbreite der analysierten Kennzahlen ist aufgrund der breiten Streuung der Daten, die aus einer fehlenden Unterscheidung der einzelnen Branchen und Geschäftsmodelle resultiert, relativ hoch.

Meines Erachtens ist die Heranziehung der Ergebnisse der Studie als grobe Vergleichsbasis für die berechneten Kennzahlen sinnvoll, um herauszufinden, ob die ermittelten Kennzahlenergebnisse eine gleichlaufende Tendenz verfolgen. Ein Ranking der Kennzahlenergebnisse ist zur Identifizierung von ausreißenden Ergebnissen der Steuerhoheitsgebiete hilfreich. Es ist zu empfehlen, die Steuersituation der Ausreißer umfassend zu evaluieren und gegebenenfalls deren Position in einem separaten Bericht zu begründen, um bei allfälligen Nachfragen von Seiten der Finanzbehörde eine entsprechende Auskunft geben zu können. Sonstige Erklärungen zur Klarstellung und zum Verständnis der Vorgehensweise einzelner Geschäftseinheiten bzw Steuerhoheitsgebieten sind in Tabelle drei vorzunehmen.

Abschließend ist der länderbezogene Bericht zur Übermittlung bereit. Die Übermittlung an das Finanzamt hat innerhalb von zwölf Monaten ab dem Ende des entsprechenden Wirtschaftsjahres durch die verantwortliche Person zu erfolgen. Laut § 8 (1) VPDG soll eine Übermittlung via FinanzOnline stattfinden. Aktuell gibt es keine Upload-Möglichkeit im FinanzOnline, weshalb die Unterlagen auf anderem Wege, beispielsweise postalisch, an die österreichische Finanzbehörde zu senden sind. Die Gebrüder Weiss GmbH hat für

¹⁹⁸ Vgl. KESER (2016), S. 56, Tz 4.37 ff.

¹⁹⁹ Vgl. NIENTIMP u.a. (2016), S. 2744 ff.

die Übermittlung des CbCR bis zum 31.12.2017 zu prüfen, ob ein Upload bei FinanzOnline zu diesem Zeitpunkt ausführbar ist. Sofern die technischen Voraussetzungen vorliegen, ist eine Übermittlung via FinanzOnline durchzuführen, ansonsten hat die Konzernsteuerabteilung der Gebrüder Weiss GmbH den Country-by-Country Report im postalischen Wege an das zuständige Finanzamt zu senden.

Der Prozess zur erstmaligen Erstellung des länderbezogenen Berichtes der Gebrüder Weiss GmbH setzt sich aus einer Einführungsphase und eine Durchführungsphase zusammen. Im Rahmen der Einführungsphase sind vorab der Umfang und die Zuständigkeiten zu klären sowie ein Konzernhandbuches mit unterstützenden Leitlinien und Vorlagen für die Unternehmensgruppe der Gebrüder Weiss GmbH zu erstellen. Der darauffolgende Durchführungsprozess besteht aus der Datensammlung auf Ebene der Tochtergesellschaft und Abschlussarbeiten durch die zentrale Konzernsteuerabteilung.

Da bei der empfohlenen dezentralen Zuständigkeit sowohl bei den einzelnen Geschäftseinheiten durch die tatsächliche Erstellung des Berichtes als auch bei der Konzernsteuerabteilung durch unterstützende Tätigkeiten ein zusätzlicher Arbeitsaufwand entsteht, ist davon auszugehen, dass die erstmalige Erstellung des CbCR enorme Ressourcen und Kosten für die Gebrüder Weiss GmbH verursachen wird. Im Vorblatt zum Gesetzesentwurf geht der Gesetzgeber von einem einmaligen Aufwand für die erstmalige Aufstellung der gesamten Verrechnungspreisdokumentation iHv 200.000 EUR aus.²⁰⁰ Im Falle der Gebrüder Weiss GmbH ist aufgrund der hohen Anzahl an Tochterunternehmen und der damit verbundenen Implementierungsarbeiten des Reportingprozesses davon auszugehen, dass diese Summe überschritten werden wird.

Zusammenfassend treten durch den BEPS Aktionspunkt 13 und in weiterer Folge durch nationale Verrechnungspreisdokumentationsgesetze EU-weit gesetzlich verankerte Dokumentationspflichten für Verrechnungspreise von multinationalen Unternehmensgruppen in Kraft. Die neuen Vorschriften haben umfassende Auswirkungen auf die Unternehmensgruppe der Gebrüder Weiss GmbH, da erstmalig für das Wirtschaftsjahr 2016 eine Dokumentation der Verrechnungspreise in Form eines Master File, Local File und eines Country-by-Country Reports zu erstellen ist.

Aufgrund der bisherigen Vorschriften zur Verrechnungspreisdokumentation basierend auf den Buchführungspflichten nach § 124 BAO besteht bereits eine Verrechnungspreisdokumentation in der Gebrüder Weiss GmbH. Für die Stamm- und landesspezifische Berichterstattung können teilweise Bestandteile der Dokumentation genutzt werden, weshalb ausschließlich Umstrukturierungen und Ergänzungen der Dokumentation

²⁰⁰ S. Vorblatt zum Gesetzesentwurf des VPDG (2016), Auswirkungen auf Unternehmen, S. 2.

notwendig sind. Der länderbezogene Bericht ist hingegen gänzlich neu zu erstellen. Dazu wird die Durchführung eines umfassenden Prozesses zur Implementierung und Erstellung des CbCR empfohlen.

Diese umfangreiche Berichterstattung verfolgt das Ziel den Finanzbehörden Einsicht in die Verrechnungspreisgestaltung zu gewähren und eine stärkere Analyse der Verrechnungspreisthematik durch die multinationalen Unternehmensgruppen zu erreichen. Bei der Gebrüder Weiss GmbH, wie auch bei 40 % der 300 befragten Unternehmen im Rahmen der Studie Spannungsfeld Transferpreise,²⁰¹ wurde dieses Ziel der Finanzbehörde erreicht. Neben dem Reporting der Verrechnungspreise, ist auch die Verrechnungspreisgestaltung und deren Weiterentwicklung in den Fokus von Unternehmensgruppen gerückt. Diese Wirkung trägt ebenfalls zur Erreichung des übergeordneten Zieles, der Vermeidung von Gewinnverschiebungen und der Entgegenwirkung der Minderung der Steuerlast bei.

²⁰¹ Vgl. DITZ/BÄRSCH/KLUGE (2015), S. 822.

7 ZUSAMMENFASSUNG UND AUSBLICK

Die möglichst verursachungsgerechte Ermittlung der Verrechnungspreise ist für international agierende Unternehmensgruppen, wie der Gebrüder Weiss GmbH zur korrekten Darstellung des Bilanzbildes der einzelnen Gliedunternehmen unerlässlich. Dennoch erfolgt die aktuelle Ermittlung der Verrechnungspreise der Kostenrechnungsleistungen der Abteilung Rechnungswesen Region West anhand einer veralteten Datenbasis und einer teilweise fremdunüblichen Vorgehensweise. Aus diesem Grund wurden im Rahmen der Masterarbeit die optimale Methode und Vorgehensweise geprüft, möglichst verursachungsgerechte Verrechnungspreise für Kostenrechnungsleistungen berechnet und die notwendigen Änderungen der Verrechnungspreisermittlung festgestellt.

Aufgrund fehlender fremdüblicher Preise und der Nichtanwendbarkeit der direkten Methoden, ist zur Verrechnung der Kostenrechnungsleistungen in der Gebrüder Weiss GmbH die Methode der indirekten Verrechnungspreisermittlung zu wählen. Als indirekte Methode ist die Konzernumlage heranzuziehen, da die Leistungen ausschließlich von der Muttergesellschaft an die Tochterunternehmen erbracht werden und somit ein schuldrechtlicher Leistungsaustausch stattfindet. Die Methode der Poolumlage ist abzulehnen, da bei dieser Methode sämtliche Poolmitglieder Leistungen erbringen und entnehmen, was bei den Leistungsempfängern der Kostenrechnungsleistungen nicht der Fall ist.

Für die Berechnung der Konzernumlage sind fünf Schritte notwendig. Die Identifikation der verrechenbaren Leistungen, die Bestimmung der nutzentragenden Leistungsempfänger, die Ermittlung der verursachten Kosten, die Bestimmung des Gewinnaufschlages sowie die Auswahl von möglichst verursachungsgerechten Allokationsschlüsseln.

Nach Festlegung der Methode und Vorgehensweise, wurden die Verrechnungspreise anhand der fünf Schritte je Leistungsgruppe und je Leistungsart berechnet. Im Zuge der Verrechnungspreisermittlung wurde festgestellt, dass 33 unterschiedliche Leistungsarten, welche in sieben Leistungsgruppen zu klassifizieren sind, von der Kostenrechnung erbracht werden. Die Leistungen werden abhängig von der Leistungsgruppe von bis zu 38 Unternehmenseinheiten genutzt. Für die Kostenrechnungsleistungen sind 274.168 EUR an verrechenbaren Kosten zuzüglich eines Gewinnaufschlages iHv 6 % an die Leistungsempfänger mittels unterschiedlicher Allokationsschlüssel, wie der Anzahl der Kostenstellen oder der bebuchten Kostenarten zu verteilen. Aus dieser Berechnung resultieren Verrechnungssummen für die gesamten Kostenrechnungsleistungen, welche von der Inanspruchnahme der Leistungen durch die Leistungsempfänger und der Verrechnungsart abhängen, von durchschnittlich 7.648 EUR mit einer Spanne von 10 EUR bis 30.534 EUR.

Bei den Verrechnungspreisen berechnet je Leistungsart handelt es sich um präzise und möglichst verursachungsgerechte Verrechnungspreise für die ein höherer Arbeitsaufwand aufgebracht werden muss als für die Verrechnungspreise je Leistungsgruppe, die hingegen weniger präzise sind. Mittels einer Abweichungsanalyse wurde festgestellt, dass die Verrechnungspreise der beiden Verrechnungsarten lediglich um durchschnittlich 1.560 EUR bei einer Umlagemasse iHv 290.619 EUR abweichen. Da diese Differenz als unwesentlich anzusehen ist und die Ermittlung der Verrechnungspreise je Leistungsgruppe einen geringeren Aufwand verursachen, ist eine Verrechnung je Leistungsgruppe zu bevorzugen.

Die nachfolgenden notwendigen Änderungen der aktuellen Konzernumlage wurden mittels Soll-Ist-Vergleich für sämtliche Schritte zur Ermittlung der Verrechnungspreise je Leistungsgruppe identifiziert. Zunächst sind die aktuellen Leistungen tw zu Leistungsgruppen zusammenzufassen und zusätzliche Leistungsgruppen einzufügen. Anschließend sind zu den aktuellen Leistungsempfängern neun zusätzliche leistungsempfangende Einheiten aufzunehmen. Für die Ermittlung der Kosten sind die nicht verrechenbaren Kostenarten, Telefonzentrale sowie Betriebsarzt und Betriebsrat iHv 2.207 EUR auszuschließen und die Kostenarten, Reisekosten und sekundäre Fahrzeugkosten iHv 13.349 EUR der Leistungsgruppe Betreuung direkt zuzuordnen. Die Zuordnung der restlichen Kostenarten iHv 260.819 EUR ist anhand des aktualisierten Personenstundenschlüssels vorzunehmen. Den verrechenbaren Kosten ist entgegen der bisherigen Vorgehensweise aus Fremdüblichkeitsaspekten ein Gewinn iHv 6 % aufzuschlagen. Insgesamt erhöht sich die Umlagemasse um 14.175 EUR gegenüber der aktuellen Umlagemasse. Abschließend sind die Allokationsschlüssel durch die neu ausgewählten Verteilungsschlüssel zu ersetzen und deren aktualisierte Planwerte heranzuziehen. Bei erfolgter Durchführung der dargestellten Änderungen weichen die Verrechnungspreise um durchschnittlich 72 % je Leistungsempfänger von den Ist-Verrechnungspreisen ab. Beispielsweise wird die Verrechnungssumme bei Änderung der Verrechnungspreisermittlung von 8.124 EUR auf 4.293 EUR sinken.

Die ermittelten Verrechnungspreise wurden abschließend einer Plausibilitätsprüfung unterzogen, in der festgestellt wurde, dass die Verrechnungspreise schlüssig und zu der Größe des Unternehmens passen. Auffallend ist, dass die Verrechnungspreise je Leistungsart die Größenkriterien Umsatz, Anzahl der Mitarbeiter und Kostenstellen stärker abbilden und ein höherer linearer Zusammenhang besteht als bei Verrechnung je Leistungsgruppe. Daraus lässt sich schließen, dass eine Verrechnung der Kostenrechnungsleistungen anhand der Größenkriterien keine völlig falschen Verrechnungspreise ergeben. Die Verrechnungspreisermittlung bei Heranziehung dieser Größenkriterien würde eine enorme Arbeiterleichterung mit sich bringen, möglichst verursachungs-

gerechte Verrechnungspreise können aber vermutlich nicht erzielt werden, da beispielsweise umsatzschwache Einheiten unterproportional belastet werden, da anzunehmen ist, dass der Einbezug in ein Kostenrechnungssystem gewisse Grundkosten mit sich bringt. Die Wahl des korrekten Allokationsschlüssels ist eine der wichtigsten Entscheidungen, die für eine möglichst verursachungsgerechte Verteilung der Kosten zu treffen ist. Da keine entsprechenden Vorgaben bestehen, ist die Entscheidung im Ermessen eines ordentlichen Geschäftsmannes zu treffen, wobei eine nachvollziehbare Begründung und Rechtfertigung für die Wahl des Allokationsschlüssels ausschlaggebend ist.

Die Betreuungsleistungen vor Ort, welche durch die Mitarbeiter der Kostenrechnung erbracht werden, stehen für sämtliche Unternehmenseinheiten auf Abruf bereit. In der aktuellen Konzernumlage werden Leistungsempfänger unabhängig von deren Inanspruchnahme der Leistung ein Verrechnungspreis belastet. Im Rahmen der Masterarbeit wurde deshalb die optimale Vorgehensweise zur Verrechnung der Betreuung vor Ort ermittelt. Laut Literaturrecherche sind für diese Leistungen gesonderte Verrechnungspreise für die Bereitstellung und die Inanspruchnahme zu berechnen. Die Ermittlung der Verrechnungspreise für die Betreuungsleistungen vor Ort laut Spezifika der Dienstleistungen auf Abruf ergab, dass die ermittelte Umlagemasse iHv 49.079 EUR zwar nur um etwa 4.000 EUR gegenüber der Umlagemasse bei Verrechnung als Normalleistung steigt, die Verrechnungspreise jedoch mit durchschnittlich 1.673 EUR bzw 3,4 % der Umlagemasse stark voneinander abweichen. Aufgrund der hohen Abweichungen der Verrechnungspreise bei Verrechnung als Normalleistung zu den möglichst verursachungsgerechten Verrechnungspreisen laut Spezifika der Dienstleistungen auf Abruf, ist von einer Verrechnung als Normalleistung abzusehen. Die hohen Unterschiede resultieren insbesondere aus den unterschiedlichen Allokationsschlüsseln sowie aus der Splittung der Umlagemasse für die Bereitstellung und die Inanspruchnahme. Da die Verrechnung als Dienstleistung auf Abruf einen enormen Arbeitsmehraufwand mit sich bringt, sind als Alternative die Leistungsempfänger sowie die Umlagemasse entsprechend Normalleistungen zu ermitteln und gesonderte Verrechnungspreise anhand der spezifischen Allokationsschlüssel für die Bereitstellung und Inanspruchnahme zu berechnen. Bei dieser Vorgehensweise wird eine Umlagemasse iHv 45.110 EUR erzielt und Verrechnungspreise berechnet, die durchschnittlich um 290 EUR von den Verrechnungspreisen laut Spezifika der Dienstleistungen auf Abruf abweichen. Aufgrund der unwesentlichen und geringen Differenzen und unter Berücksichtigung des gesparten Arbeitsaufwandes, ist diese Vorgehensweise zur Verrechnung der Betreuungsleistungen vor Ort heranzuziehen.

Daraus ist ersichtlich, dass sogar aufwendig berechnete Verrechnungspreise je Leistungsart ein Verbesserungspotenzial in Hinsicht auf deren Verursachungsgerechtigkeit haben. Aufgrund der indirekten Verrechnungspreisermittlung, mit der stets subjektive

Einschätzungen ua für die Festlegung der Verteilungsschlüssel notwendig sind, ist eine vollkommen verursachungsgerechte Ermittlung der Verrechnungspreise im Wege der Konzernumlage nicht möglich. Eine Steigerung des Arbeitsaufwandes bringt zwar idR eine Steigerung der Verursachungsgerechtigkeit, an dieser Stelle ist jedoch abzuwägen, ob der Nutzen aus verursachungsgerechteren Verrechnungspreisen den daraus resultierenden Mehraufwand übersteigt.

Mit dem Verrechnungspreisdokumentationsgesetz sind im August 2016 umfassende neue Vorschriften zur Dokumentation der Verrechnungspreise in Kraft getreten. Da die Gebrüder Weiss GmbH mit einem Umsatz von über 1,3 Milliarden Euro im Jahr 2016 die Schwellenwerte laut VPDG zur Aufstellung des Master und Local File sowie zur Aufstellung des Country-by-Country Report übersteigt, hat die Unternehmensgruppe die neuen Vorschriften zur Verrechnungspreisdokumentation zu befolgen. Um herauszufinden, welche Änderungen der aktuellen Dokumentation notwendig sind, wurden die Inhalte der dreistufigen Berichtspflicht untersucht und der aktuellen Dokumentation gegenübergestellt.

Zur Aufstellung des Master File, in dem ein allgemeiner Überblick über die Geschäfte der Unternehmensgruppe geschaffen werden soll, sind einige Adaptionen und Ergänzungen, wie zusätzliche Angaben zu den wesentlich genutzten Vermögenswerten in der aktuellen Dokumentation notwendig. Die Dokumentationsvorschriften zu den immateriellen Vermögensgegenständen können ausgelassen werden, da keine konzerninternen Verschiebungen von immateriellen Vermögenswerten in der Unternehmensgruppe vorgenommen werden. Für das Local File, welches die konzerninternen Geschäfte und deren Verrechnungspreisgestaltung abzubilden hat, sind ebenso eine Vielzahl an Ergänzungen und Anpassungen notwendig. Beispielsweise ist der gesamte dritte Teil des Local Files, welcher die Darstellung der finanziellen Situation der Einheit umfasst, neu zu erheben. Teilweise fallen für die Gebrüder Weiss GmbH gewisse Dokumentationspflichten weg, da die geforderten Inhalte, wie die Beschreibung erfolgter Umstrukturierungen in der Unternehmensgruppe nicht erfolgten.

Für die Implementierung und erstmalige Erstellung des Berichtes wurde ein Prozess sowie Handlungsempfehlungen für die Gebrüder Weiss GmbH entwickelt. Für die Einführung des Berichtes sind das Ziel, die verantwortlichen Personen sowie die einzubeziehenden Tochterunternehmen festzulegen. Zur Nutzung des steuerlichen Know Hows vor Ort wird der Gebrüder Weiss GmbH eine dezentrale Datenerhebung empfohlen. Um eine einheitliche Erstellung des Berichtes gewährleisten zu können, soll ein Konzernhandbuch verfasst werden, das ua die Währung, Sprache und Begrifflichkeiten bestimmt und Vorlagen zur einfachen Erstellung des Berichtes beinhalten soll. Die Dokumentationsphase teilt sich in die Datensammlung und Abschlussarbeiten auf. Die

Datenerhebung und das Ausfüllen der Vorlage soll auf Tochterebene passieren, wobei eine entsprechende Unterstützung von Seiten der Muttergesellschaft zu empfehlen ist. Abschließend sind die Daten in der Konzernsteuerabteilung zu sammeln und in einen Bericht zusammenzufassen. Vor Übermittlung des CbCR ist eine Abstimmung der Daten mit den Informationen aus dem Master und Local File sowie eine Selbstevaluation mittels Kennzahlen zur Identifizierung von möglichen Aufgriffsrisiken anzuraten.

Das Verrechnungspreisdokumentationsgesetz beinhaltet zahlreiche Vorschriften zur Aufstellung und Übermittlung der Daten. Zur Klärung des Inhaltes der Dokumentation wurde eine Verordnung zum VPDG erlassen, dennoch bestehen aktuell eine hohe Anzahl an unbeantworteten Fragen. Auch ein Zurückgreifen auf die ursprünglichen Vorschriften, welche dem BEPS Aktionsplan 13 zu entnehmen sind, hilft teilweise nicht. Bei der konkreten Aufstellung der Dokumentation stößt man dadurch schnell an die Grenzen der Vorschriften. Zur Formulierung der Handlungsempfehlungen für die Gebrüder Weiss GmbH mussten beispielsweise für die Festlegung der Unternehmenseinheiten, die in das CbCR einzubeziehen sind, Schlussfolgerungen aus dem aktuellen Gesetzestext gezogen werden, da keine expliziten Regelungen für die Vorgehensweise bei liquidierten oder fusionierten Unternehmenseinheiten bestehen. Die OECD hat im April 2017 eine Neuauflage der Leitlinien zur Umsetzung der länderbezogenen Berichterstattung veröffentlicht, in der offene Fragen betreffend die einzubeziehenden Gesellschaften und Definitionen geklärt werden, die Vorgehensweise für fusionierte oder liquidierte Einheiten wird jedoch nicht erörtert. Die OECD hat angekündigt, dass im Zeitverlauf weitere offene Punkte zur Aufstellung der Verrechnungspreisdokumentation geklärt werden und dass bis 2020 die am BEPS teilnehmenden Staaten das CbCR neu prüfen, um deren Funktionsweise zu verbessern. Bestehende Unklarheiten können im Falle des Master und Local Files verbal erläutert werden, für den CbCR ist dies nur eingeschränkt in Tabelle drei möglich, weshalb die Ziehung selbständiger Schlussfolgerungen aus den aktuellen Vorgaben unvermeidbar ist.

Im Rahmen der Masterarbeit wurden die notwendigen Änderungen der Vorgehensweise zur möglichst verursachungsgerechten Verrechnungspreisermittlung von Kostenrechnungsleistungen unter Berücksichtigung eines optimalen Aufwand-Nutzen-Verhältnisses ermittelt. Im nächsten Schritt sind die empfohlenen Änderungen durch die Gebrüder Weiss GmbH durchzuführen. Außerdem kann die Vorgehensweise für ähnliche Leistungen, wie Buchhaltungs- und Kontokorrentleistungen übernommen werden. Für sonstige zentrale Leistungen ist eine gesonderte Prüfung der Vorgehensweise durchzuführen, da abhängig vom Anwendungsbereich auch andere Methoden der Verrechnungspreisermittlung in Frage kommen. Als zentrale Fragestellung ist für die Verrechnung von zentralen Leistungen jedoch vorab der Umgang mit dem Gewinnaufschlag zu klären. Aufgrund der

Fremdüblichkeit und der fehlenden Rechtfertigungsgründe ist ein Gewinnaufschlag bei der Kostenaufschlagsmethode unerlässlich, weshalb konzernweite Regelungen betreffend den Gewinnaufschlag und dessen Höhe festzulegen sind.

Zur Erfüllung der Gesetzesvorgaben betreffend des VPDG sind die notwendigen Änderungen der aktuellen Dokumentation zur Aufstellung des Master File und Local File durchzuführen. Gleichzeitig sind die Handlungsempfehlungen für die Implementierung des CbCR umzusetzen, um zukünftig eine einheitliche und einfache Vorgehensweise der Berichterstattung zu gewährleisten. Für die erstmalige Erstellung der länderspezifischen Dokumentation bis zum Ende des Wirtschaftsjahres 2017 ist festzulegen, wie mit offenen Punkten in der Gesetzgebung umgegangen wird. Jedenfalls ist eine Verfolgung der Entwicklung der Vorschriften sowie Veröffentlichungen der OECD unerlässlich. Zur Schaffung einer erweiterten länderübergreifenden Steuertransparenz plant die EU-Kommission entsprechende Regelungen zur Veröffentlichung des Country-by-Country Reports auf der firmeneigenen Homepage. Die Folgen einer Veröffentlichung und deren Auswirkungen auf die Unternehmensgruppe sind bereits im Vorhinein abzuklären, um bei Eintritt vergleichbarer Regelungen vorbereitet zu sein.

Aufgrund der umfangreichen neuen Vorschriften zur Verrechnungspreisdokumentation rückte nicht nur deren Reporting, sondern auch die Verrechnungspreisgestaltung selbst in den Mittelpunkt der Konzernsteuerabteilungen. Unternehmensgruppen analysieren deren Verrechnungspreise und führen notwendige Anpassungen durch, um eine möglichst verursachungsgerechte und korrekte Abbildung der konzerninternen Geschäfte zu erreichen. Diese Entwicklungen zeigen, dass bereits der erste Schritt zur Erreichung des übergeordneten Zieles des BEPS Projektes, die Vermeidung von Gewinnverschiebungen und der Entgegenwirkung der Minderung der Steuerlast, getan wurde.

LITERATURVERZEICHNIS

Fachliteratur:

- BANNES, M./CLOER, A. [2016]:** Base Erosion and Profit Shifting (BEPS): Die Aktionspläne im Überblick, in: Der Betriebsberater JG (2016), 18, S. 1047-1048.
- BÄRSCH, S./ENGELEN, C./FÄRBER, N. [2016]:** Die Dokumentation von Verrechnungspreisen und das Country-by-Country Reporting: Die neuen Anforderungen der OECD und der EU, in: Der Betrieb 69 (2016), 17, S. 972-982.
- BAUMHOFF, H. [2014a]:** Klassische Methoden, in: Verrechnungspreise international verbundener Unternehmen, hrsg. von BAUMHOFF, H./WASSERMEYER, F., Köln: Dr. Otto Schmidt, 2014, S. 317-351.
- BAUMHOFF, H. [2014b]:** Dienstleistungen, in: Verrechnungspreise international verbundener Unternehmen, hrsg. von BAUMHOFF, H./WASSERMEYER, F., Köln: Dr. Otto Schmidt, 2014, S. 558-625.
- BAUMHOFF, H. [2014c]:** Konzern- und Kostenumlagen, in: Verrechnungspreise international verbundener Unternehmen, hrsg. von BAUMHOFF, H./WASSERMEYER, F., Köln: Dr. Otto Schmidt, 2014, S. 679-735.
- BAUMHOFF, H. [2012]:** Internationale Einkunftsabgrenzung auf der Grundlage des Fremdvergleiches, in: Steuerrecht international tätiger Unternehmen, hrsg. von MÖSSNER, M., 4., völlig überarb. und erw. Aufl., Köln: Dr. Otto Schmidt, 2005, S. 381-482.
- BAUMHOFF, H./LIEBCHEN, D. [2014]:** Der Fremdvergleich als Instrument internationaler Einkünfteabgrenzung, in: Verrechnungspreise international verbundener Unternehmen, hrsg. von BAUMHOFF, H./WASSERMEYER, F., Köln: Dr. Otto Schmidt, 2014, S. 157-278.
- BORSTELL, T. [2015]:** Grundsätze, in: Verrechnungspreise, hrsg. von VÖGELE, A./BORSTELL, T./ENGLER, G., 4., vollst. Neubearb. Aufl., München: Beck, 2015, Tz C 1-C 139.
- BORSTELL, T. [2011]:** Verrechnungspreispolitik bei konzerninternen Lieferungsbeziehungen, in: Handbuch der internationalen Steuerplanung, hrsg. von GROTHERR, S., Berlin: Neue Wirtschafts-Briefe, 2011, S. 519-540.
- BRAMSEMANN, R. [2005]:** Systeme der Kosten- und Leistungsrechnung, 3., überarb. und erw. Aufl., Münster: LIT Verlag, 2005.

- BRIGHTWELL, M./PETUTSCHNIG, M. [2016]:** Das österreichische VPDG – Ein kritischer Blick auf die Umsetzung des OECD BEPS-Aktionspunkts 13, in: Österreichische Steuerzeitung 69 (2016), 21, S.607-616.
- CORDES, M. [2017]:** Mittelfristprognose: Sonnig mit ein paar dunklen Wolken, in: Verkehrs Rundschau, 71 (2017), 13-14, S. 14-16.
- DITZ, X./BÄRSCH, S./KLUGE, S. [2015]:** Verrechnungspreise in der Unternehmenspraxis – Ergebnisse einer -empirischen Untersuchung, in: IStR 24 (2015), 21, S. 819-822.
- EIGELSHOVEN, A. [2015]:** Artikel 9. Verbundene Unternehmen, in: Doppelbesteuerungsabkommen der Bundesrepublik Deutschland auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen, hrsg. von LEHNER, M., 6., völlig neu bearb. Aufl., München: Beck, Tz 1-186.
- ENGLER, G./ELBERT, D. [2015]:** Kostenumlageverträge nach dem Poolkonzept, in: Verrechnungspreise, hrsg. von VÖGELE, A./BORSTELL, T./ENGLER, G., 4., vollst. Neubearb. Aufl., München: Beck, 2015, Tz N 401–N 440.
- ENGLER, G./FREYTAG, U. [2015]:** Kostenumlageverträge für Forschung und Entwicklung, in: Verrechnungspreise, hrsg. von VÖGELE, A./BORSTELL, T./ENGLER, G., 4., vollst. Neubearb. Aufl., München: Beck, 2015, Tz O 251-O 360.
- ENGLER, G./REINERT, M. [2015]:** Einzelabrechnung von Dienstleistungen/Konzernumlage, in: Verrechnungspreise, hrsg. von VÖGELE, A./BORSTELL, T./ENGLER, G., 4., vollst. Neubearb. Aufl., München: Beck, 2015, Tz N 141-N 400.
- ENGLER, G./WELLMANN, R. [2015]:** Dienstleistungsbegriff/Verrechenbarkeit der Abzugsfähigkeit der Kosten von Leistungen, in: Verrechnungspreise, hrsg. von VÖGELE, A./BORSTELL, T./ENGLER, G., 4., vollst. Neubearb. Aufl., München: Beck, 2015, Tz N 1–N 140.
- GALLA, H. [2012]:** Dienstleistungen allgemeiner Art – Fremdvergleichsgrundsatz, in: Verrechnungspreisrichtlinien, hrsg. von DAMBÖCK, A./GALLA, H./NOWOTNY, C., Wien: Linde, 2012, S. 106-115.
- GROTHERR, S. [2017a]:** Implementierung der länderbezogenen Berichterstattung in die Berichtssysteme und -prozesse einer multinationalen Unternehmensgruppe (Teil 1), in: Der Betrieb 70 (2017), 06, S. 263-275.
- GROTHERR, S. [2017b]:** Implementierung der länderbezogenen Berichterstattung in die Berichtssysteme und -prozesse einer multinationalen Unternehmensgruppe (Teil 2), in: Der Betrieb 70 (2017), 07, S. 330-337.

- HAM, S./THIER, C. [2015]:** Die Bestimmung von konzerninternen Verrechnungspreisen im Spannungsfeld von Steuern und Controlling, in: IStR 24 (2015), 5, S. 168-174.
- HASELSTEINER, S. [2016]:** Das Master File – Inhalte und Zweifelsfragen, in: VPDG 2016 – Die neuen Dokumentationspflichten, hrsg. von STEINER, G./MACHO, R., Wien: 2016, S. 1-15.
- HORSCH, J. [2015]:** Kostenrechnung: Klassische und neue Methoden in der Unternehmenspraxis, 2., vollst. überarb. Aufl., Wiesbaden: Springer Gabler, 2015.
- JACOBS, O./ENDRES, D./SPENGLER, C [2016]:** Internationale Unternehmensbesteuerung: Deutsche Investitionen im Ausland Ausländische Investitionen im Inland, 8., neu bearb. und erw. Aufl., München: Beck, 2016.
- KESER, K. [2016]:** Das CbCR – 3 Tabellen – Gestaltungsmöglichkeiten in der Botschaft an die Finanzverwaltung, in: VPDG 2016 – Die neuen Dokumentationspflichten, hrsg. von STEINER, G./MACHO, R., Wien: 2016, S. 47-58.
- KRÜGER, E. [2017]:** Entwicklungen zum Konzernrückhalt und Auswirkungen für die Prüfungspraxis, in: Deutsche Steuer-Zeitung 105 (2017), 8, S. 284-296.
- KRÜGER, E. [2016]:** Die Formen der Verrechnungspreise bei REACH, in: Deutsche Steuer-Zeitung 104 (2016), 18, S. 699-707.
- LEHNER, M. [2012a]:** Rechtsgrundlagen der Einkunftsabgrenzung, in: Verrechnungspreisrichtlinien, hrsg. von DAMBÖCK, A./GALLA, H./NOWOTNY, C., Wien: Linde, 2012, S. 17-43.
- LEHNER, M. [2012b]:** Kostenverteilungsverträge, in: Verrechnungspreisrichtlinien, hrsg. von DAMBÖCK, A./GALLA, H./NOWOTNY, C., Wien: Linde, 2012, S. 171-200.
- LOUKOTA, H./JIROUSEK, H. [2011]:** Verrechnungspreisrichtlinien, in: Internationales Steuerrecht I/3, hrsg. von: PHILIPP, A., Lfg. 32, Wien: Manz, 2011, S. 4/1 – 4/192.
- MACHO, R./STEINER, G./SPENSBERGER, E. [2011]:** Verrechnungspreise kompakt, Transfer Pricing in der Gestaltungs- und Prüfungspraxis, 2. Aufl., Wien: Linde, 2011.
- MANESSINGER, E./SCHLATZER, I. [2011]:** Die österreichischen Verrechnungspreisrichtlinien 2010 (Teil 4) – Konzerninterner Leistungsverkehr/Dienstleistungen allgemeiner Art und Finanzdienstleistungen, in: Österreichische Steuerzeitung 64 (2011), 10, S. 237-261.

- MUMM, M. [2015]:** Kosten und Leistungsrechnung: Internes Rechnungswesen für Industrie- und Handelsbetriebe, 2., akt. Aufl., Berlin: Springer Gabler, 2015.
- NIENTIMP, A./HOLINSKI, N./SCHWARZ, C./STEIN, S. [2016]:** Country by Country Reporting und die Substanzfrage – Ich sehe was, was Du nicht siehst, in: Der Betrieb 69 (2016), 47, S. 2742-2748.
- NOWOTNY, C. [2012]:** Konzernumlagen, in: Verrechnungspreisrichtlinien, hrsg. von DAMBÖCK, A./GALLA, H./NOWOTNY, C., Wien: Linde, 2012, S. 115-123.
- ROSENBERGER, F. [2014]:** Verrechnungspreise, in: Internationales Steuerrecht, hrsg. von BENDLINGER S./KANDUTH-KRISTEN, S./KOFLER, G./ROSENBERGER, F., Wien: LexisNexis-Verlag, 2014, S. 849-926.
- ROSENBERGER, F. [2012]:** Die Konzernumlage als spezifisches Verrechnungspreisprojekt, in: Handbuch Verrechnungspreise, hrsg. von BERNEGGER, S./ROSAR, W./ROSENBERGER, F., 2., akt. und erw. Aufl., Wien: Linde, 2012, S. 351-392.
- SCHAUMBURG, H. [2011]:** Internationales Steuerrecht, Außensteuerrecht, Doppelbesteuerungsrecht, 3., völlig überarb. Aufl., Köln: Dr. Otto Schmidt, 2011.
- SCHOLZ, C. [2004]:** Bestimmung von Verrechnungspreisen anhand der angemessenen Kapitalverzinsung, in: IStR 13 (2004), 6, S. 209-214.
- SCHROTTMEYER, N. [2016]:** Dokumentationspflichten im Anwendungsbereich des VPDG, in: SWK-Spezial 91: Verrechnungspreisdokumentationspflichten, hrsg. von DAMBÖCK, A./MACHO, R./SCHROTTMEYER, N./STEINER, G., Wien: Linde, 2016, S. 18-34.
- STORCK, A./STRADINGER, T. [2012]:** Das Poolkonzept im Bereich Forschung und Entwicklung, in: Handbuch Verrechnungspreise, hrsg. von BERNEGGER, S./ROSAR, W./ROSENBERGER, F., 2., akt. und erw. Aufl., Wien: Linde, 2012, S. 475-520.
- TAFERNER, M. [2016]:** Verrechnungspreisdokumentationsgesetz – Österreich vs OECD-Bericht zu BEPS Aktionspunkt 13, in: VPDG 2016 – Die neuen Dokumentationspflichten, hrsg. von STEINER, G./MACHO, R., Wien: MANZ'sche Verlags- und Universitätsbuchhandlung, 2016, S. 33-45.
- VÖGELE, A./SCHOLZ, C./HOFFMANN, K. [2001]:** Kostenumlageverträge: Verursachungsgerechte Umlage von administrativen Dienstleistungen und Management Services, in: IStR 10 (2001), 3, S. 94-96.
- VÖGELE, A./VÖGELE, J. [2015]:** Dokumentation der Verrechnungspreise, in: Verrechnungspreise, hrsg. von VÖGELE, A./BORSTELL, T./ENGLER, G., 4., vollst. Neubearb. Aufl., München: Beck, 2015, Tz E 1-E 250.

WASSERMEYER, F. [2015]: Artikel 9, Eigene Kommentierung, in: Doppelbesteuerung, OECD-Musterabkommen, DBA Österreich – Deutschland Kommentar, hrsg. von WASSERMEYER, F./KAESER, C./LANG, M./SCHUCH, J., 3., akt. Aufl., München/Wien: Beck/Linde, 2015, S. 1019-1072.

WILKE, K. [2016]: Umsetzung von BEPS Aktion 13 im deutschen Recht, in: RWZ 26 (2016), 9, S. 271-274.

WILMANN, J./MENNINGER, J./LAGARDEN, M. [2015]: Marken in multinationalen Unternehmen – Verrechnungspreisaspekte aus dem Blickwinkel des nationalen und internationalen Steuerrechts, Berlin: Institut für Finanzen und Steuern e.V, 2015.

Rechtsquellen:

Erläuterung zur Regierungsvorlage des VPDG [2016]: Nummer 1190 der Beilagen zu den Stenografischen Protokollen des Nationalrates, 25. Gesetzgebungsperiode, 16.06.2016, https://www.parlament.gv.at/PAKT/VHG/XXV/III_01190/fname_538826.pdf, [12.04.2017].

VO des BMF vom 21.12.2016, Verordnung zur Durchführung des Bundesgesetzes über die standardisierte Verrechnungspreisdokumentation (Verrechnungspreisdokumentationsgesetz-Durchführungsverordnung), BGBl. I Nr. 77/2016.

Vorblatt zum Gesetzesentwurf des VPDG [2016]: Vorblatt EU-Abgaben Änderungsgesetz 2016: Auswirkungen auf Unternehmen, 10.05.2016, https://www.bmf.gv.at/steuern/Vorblatt_EU-AbgAeG_2016.pdf?5te3jm, [12.04.2017].

VPR 2010, Verrechnungspreisrichtlinie 2010, Richtlinie des BMF vom 28.10.2010, BMF-010221/2522-IV/4/2010.

Quellen der EU und OECD:

EU JTPF [2010]: Guidelines on low value adding intra-group Services, Including comments received in answer to written procedure, Meeting of 4th February, 01.03.2010, https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/jtpf_020_rev3_2009.pdf, [12.04.2017].

OECD [2016a]: Verrechnungspreisdokumentation und länderbezogene Berichterstattung, Aktionspunkt 13 - Abschlussbericht 2015, Paris: OECD Publishing, 04.03.2015 <http://www.oecd-ilibrary.org/docserver/download/2314305e.pdf?expires=1492030708&id=id&accname=guest&checksum=E16976809FDE33D69338193A6E4224C3>, [12.04.2017].

OECD [2016b]: Signatories of the Multilateral Component Authority Agreement on the Exchange of Country-by-Country Reports, Status as of 26 January 2017, 26.01.2017, <http://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/about-automatic-exchange/CbC-MCAA-Signatories.pdf>, [12.04.2017].

OECD [2014]: Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2014, 15.07.2014, http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2014_mtc_cond-2014-en#page1, [09.04.2017].

OECD [2011]: OECD-Verrechnungspreisleitlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen 2010, Paris: OECD Publishing, 17.11.2011, http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/oecd-verrechnungspreisleitlinien-fur-multinationale-unternehmen-und-steuerverwaltungen-2010_9789264125483-de#page1, [12.04.2017]

Firmenunterlagen:

GEBRÜDER WEISS GMBH [2016a]: Konzernumlage 2017: Internes Excelsheet zur Ermittlung der indirekten Verrechnungspreise für Leistungen der Abteilung Rechnungswesen Region West für das Planjahr 2017, 2016.

GEBRÜDER WEISS GMBH [2016b]: Verrechnungspreisdokumentation - November 2015, 2016.

ANHANG

1.	Anhang zur Identifizierung der Kostenrechnungsleistungen	108
1.1.	Protokoll zum Workshop mit den Mitarbeitern der Abteilung Rechnungswesen Region West	108
1.2.	Verrechenbarkeitsprüfung der Kostenrechnungsleistungen	111
1.3.	Leistungen der Kostenrechnung	112
2.	Anhang zur Identifizierung der Leistungsempfänger der Kostenrechnung	113
2.1.	Prüfung der Tochter- und Niederlassungseinheiten auf deren Eignung als Leistungsempfänger	113
2.2.	Leistungsempfänger je Leistungsgruppe	114
3.	Anhang zur Ermittlung der Kosten je Kostenrechnungsleistung	116
3.1.	Verteilungsschlüssel Personenstunden	116
3.2.	Kosten je Kostenrechnungsleistung	117
4.	Anhang zur Festlegung des Gewinnaufschlages und der Umlagemasse je Kostenrechnungsleistung	118
4.1.	Umlagemasse je Kostenrechnungsleistung	118
5.	Anhang zur Auswahl und Erhebung der Allokationsschlüssel	119
5.1.	Auswahl der Allokationsschlüssel der Kostenrechnungsleistungen	119
5.2.	Erhebung der Allokationsschlüssel je Leistungsempfänger	120
6.	Anhang zum Ergebnis und der Analyse der Verrechnungspreise für Kostenrechnungsleistungen	121
6.1.	Verrechnungspreise bei Verrechnung je Leistungsgruppe	121
6.2.	Verrechnungspreise bei Verrechnung je Leistungsart	122
6.3.	Gegenüberstellung der Verrechnungspreise	124
7.	Anhang zur Plausibilitätsprüfung der ermittelten Verrechnungspreise	125
7.1.	Plausibilitätsprüfung der Verrechnungspreise bei Verrechnung je Leistungsart	125
7.2.	Plausibilitätsprüfung der Verrechnungspreise bei Verrechnung je Leistungsgruppe	126
8.	Anhang zur alternativen Ermittlung der Verrechnungspreise von Betreuungsleistungen vor Ort als Dienstleistungen auf Abruf	127
8.1.	Leistungsempfänger der Betreuungsleistungen vor Ort	127
8.2.	Betreuungsstunden vor Ort	128
8.3.	Zurechenbare Betreuungszeit	129
8.4.	Berechnung des Personalkosten-Stundensatzes	130
8.5.	Gegenüberstellung der Verrechnungspreise für Betreuungsleistungen vor Ort	132
9.	Anhang zur Dokumentation der Verrechnungspreise der Gebrüder Weiss GmbH	133
9.1.	Vorlage zu Tabelle eins für den Country-by-Country Report	133
9.2.	Vorlage zu Tabelle zwei für den Country-by-Country Report	134
9.3.	Vorlage zu Tabelle drei für den Country-by-Country Report	135

1. Anhang zur Identifizierung der Kostenrechnungsleistungen

1.1. Protokoll zum Workshop mit den Mitarbeitern der Abteilung Rechnungswesen Region West

Thema: Ermittlung der Verrechnungspreise der Leistungen der Kostenrechnung		Datum/Zeit: 15.12.2016/ 09:00
Moderator:	Anja Nigsch	
Teilnehmer:	Lukas Mohr, Phillip Jochum	
Ort:	Gebrüder Weiss GmbH, Zentrale, Lauterach	

Inhalte und Ergebnisse des Workshops

Arbeitsaufzeichnung:

In den vorhergehenden vier Wochen wurde eine Arbeitsaufzeichnung über die erbrachten Kostenrechnungsleistungen durchgeführt, wobei jeder Mitarbeiter der Kostenrechnung die Tätigkeit und der dafür aufgewendete Stundenaufwand notiert wurde. Die folgenden Ergebnisse der Aufzeichnung wurden diskutiert und analysiert.

Personenstunden je Leistung						
Leistungsgruppen	Leistungsarten	GESAMT	Mitarbeiter 1	Mitarbeiter 2	Mitarbeiter 3	Mitarbeiter 4
Betreuungsleistungen		164,5 h	61,7 h	51,4 h	36,0 h	15,4 h
	Betreuung Telefonate	17,2 h	6,5 h	5,4 h	3,8 h	1,6 h
	Betreuung E-Mail	17,2 h	6,5 h	5,4 h	3,8 h	1,6 h
	Betreuung vor Ort	95,7 h	35,9 h	29,9 h	20,9 h	9,0 h
	Betreuung sonstiges (Projekte)	34,4 h	12,9 h	10,8 h	7,5 h	3,2 h
Monatsschätzung		94,7 h	35,5 h	29,6 h	20,7 h	8,9 h
	Schätzung Ergebnis	86,1 h	32,3 h	26,9 h	18,8 h	8,1 h
	Überprüfung Managementbericht	8,6 h	3,2 h	2,7 h	1,9 h	0,8 h
Monatsabschluss		38,4 h	14,4 h	12,0 h	8,4 h	3,6 h
	Buchung der statistischen Kennzahl Investitionen	1,7 h	0,6 h	0,5 h	0,4 h	0,2 h
	Überprüfung BAB	20,7 h	7,7 h	6,5 h	4,5 h	1,9 h
	Überprüfung Profit Center/Kostenstellen	14,3 h	5,4 h	4,5 h	3,1 h	1,3 h
	Periode 15 Erklärung	1,7 h	0,6 h	0,5 h	0,4 h	0,2 h
Sonstiges		152,3 h	57,1 h	47,6 h	33,3 h	14,3 h
	Wartung der Kostenstellen/-pläne	18,6 h	7,0 h	5,8 h	4,1 h	1,7 h
	Verrechnung der Zentralisten	8,6 h	3,2 h	2,7 h	1,9 h	0,8 h
	Kalkulatorische Buchungen	97,3 h	36,5 h	30,4 h	21,3 h	9,1 h
	Periodische Umbuchungen	7,2 h	2,7 h	2,2 h	1,6 h	0,7 h
	Wartung der Umlage	8,6 h	3,2 h	2,7 h	1,9 h	0,8 h
	Überprüfung der Zölle/Nachnahmegebühren	3,4 h	1,3 h		0,8 h	0,3 h
	Entwicklung neuer Prozesse	8,6 h	3,2 h	2,7 h	1,9 h	0,8 h
	Summe		450 h	169 h	141 h	98 h

Sonstige Leistungen:

Da die Arbeitsaufzeichnung im November/Dezember durchgeführt wurde, werden bestimmte jährliche Aufgaben davon nicht erfasst. Deshalb wurden im Rahmen des Workshops die zusätzlichen Leistungen identifiziert und die dafür aufgebrauchten Stunden auf Jahresstundenbasis geschätzt. Die zusätzlichen Leistungen umfassen:

- Budgeterstellung
 - o Personalkostenplanung
 - o Sonstige Kostenplanung
 - o Bruttonutzenplanung
 - o Investitionsplanung
 - o Planung zentraler Kosten
 - o Erstellung der Planumlage
 - o Hochladen der Budgetberichte
 - o Einbuchung der Budgetkennzahlen
- Latest Estimate
 - o Kostenplanung zum Latest Estimate
 - o Bruttonutzenplanung zum Latest Estimate
 - o Investitionsplanung zum Latest Estimate
 - o Einbuchung der Kennzahlen zum Latest Estimate
 - o Erstellung der Periode 15 Erklärung zum Latest Estimate
- Jahresabschlussarbeiten
 - o Hochladen der Jahresberichte
 - o Erstellung der Überteilung der KORE zur FIBU

Schätzung der Jahresstunden für die sonstigen Leistungen:

Die Schätzung der Jahresstunden für die oben angeführten Leistungen wurde aufgrund von verrechenbaren Jahresstunden durchgeführt. Als vorgelagerte Annahmen wurde festgelegt, dass ein Mitarbeiter etwa eine Woche im Krankenstand ist, fünf Wochen Urlaub beansprucht und etwa 7 % der Anwesenheitszeit für organisatorische Tätigkeiten, firmeninterne Besprechungen oder Feierlichkeiten nutzt. Bei vier Mitarbeitern, von denen zwei Mitarbeiter voll beschäftigt und zwei Mitarbeiter Teilzeit beschäftigt sind, liegen der nachfolgenden Schätzung etwa 5.000 verrechenbare Jahresstunden zu Grunde. Als Hilfestellung wurden den Mitarbeitern die Jahresstunden der in der Stundenaufzeichnung erfassten Leistungen vorgelegt.

Die Schätzung der Personenstunden für die entsprechenden Leistungsarten wurden teilweise mittels Berechnung unter Einbeziehung der Leistungsempfänger und der geschätzten Stunden je Durchführung der Leistung und teilweise aufgrund Vergleichen und sonstigen Schätzungen ermittelt. Das Ergebnis der Schätzung wird folgend dargestellt:

Schätzung Personenstunden		
Leistungsgruppen	Leistungsarten	Gesamt
Budget		1176 h
	Personalkostenplanung	270 h
	Sonstige Kostenplanung	270 h
	Bruttonutzenplanung	270 h
	Investitionsplanung	80 h
	Planung zentraler Kosten	80 h
	Erstellung der Planumlage	170 h
	Hochladen der Budgetberichte	18 h
	Einbuchung der Budgetkennzahlen	18 h
Latest Estimate		516 h
	LE Kostenplanung	246 h
	LE Bruttonutzenplanung	190 h
	LE Investitionsplanung	50 h
	LE Einbuchung der Kennzahlen	18 h
	LE Erstellung der Periode 15 Erklärung	12 h
Jahresabschlussarbeiten		171 h
	Hochladen der Jahresberichte	19 h
	Erstellung der Überleitung KORE zur FIBU	152 h
Summe		1863 h

Leistungsempfänger der Kostenrechnungsleistungen:

Die Leistungsempfänger der Kostenrechnungsleistungen wurden, unter Berücksichtigung der erbrachten Leistungen, je identifizierter Leistungsgruppe gemeinsam ermittelt. Ebenso wurde je identifizierter Leistungseinheit besprochen, ob ein Niederlassungsleiter die Einheit selbständig vertritt und ob der BAB laufend geprüft wird.

Wahl der Allokationsschlüssel:

Die Allokationsschlüssel der Kostenrechnungsleistungen sollen den Nutzen bzw die Inanspruchnahme der Leistungen abbilden. Gemeinsam wurden die Allokationsschlüssel je Leistungsgruppe sowie je Leistungsart festgelegt. Anschließend wurde die Erhebungsfom bestimmt und die Erhebung der ausgewählten Allokationsschlüssel durchgeführt.

1.2. Verrechenbarkeitsprüfung der Kostenrechnungsleistungen

Verrechenbarkeitsprüfung der Kostenrechnungsleistungen				
Leistungsempfänger:	WOAC	Nutzen		Bereitschaft zur Zahlung eines Entgeltes
Teilnehmer:	JL140, Leiter des Controllings der WOAC	ja/nein	Welcher?	ja/nein
Leistungsgruppen	Leistungsarten	ja/nein	Welcher?	ja/nein
Betreuungsleistungen	Betreuung Telefonate	ja	Beratung	ja
	Betreuung E-Mail	ja	Beratung	ja
	Betreuung vor Ort	ja	Beratung	ja
	Betreuung sonstiges (Projekte)	ja	Beratung	ja
Monatsschätzung	Schätzung Ergebnis	ja	Zeitnahe Steuerung	ja
	Überprüfung Managementbericht	ja	Minderung Fehlerrisiko	ja
Monatsabschluss	Buchung der statistischen Kennzahl Investitionen	ja	Steuerung mittels Kennzahlen	ja
	Überprüfung BAB	ja	Minderung Fehlerrisiko	ja
	Überprüfung Profit Center/Kostenstellen	ja	Minderung Fehlerrisiko	ja
	Periode 15 Erklärung	ja	Außergewöhnliches Ergebnis	ja
Budget	Personalkostenplanung	ja	Budget - Künftiges Ergebnis	ja
	Sonstige Kostenplanung	ja	Budget - Künftiges Ergebnis	ja
	Bruttonutzenplanung	ja	Budget - Künftiges Ergebnis	ja
	Investitionsplanung	ja	Budget - Künftiges Ergebnis	ja
	Planung zentraler Kosten	ja	Budget - Künftiges Ergebnis	ja
	Erstellung der Planumlage	ja	Budget - Künftiges Ergebnis	ja
	Hochladen der Budgetberichte	ja	Budget - Künftiges Ergebnis	ja
	Einbuchung der Budgetkennzahlen	ja	Budget - Künftiges Ergebnis	ja
Latest Estimate (LE)	LE Kostenplanung	ja	Budget-Neuaufsetzung	ja
	LE Bruttonutzenplanung	ja	Budget-Neuaufsetzung	ja
	LE Investitionsplanung	ja	Budget-Neuaufsetzung	ja
	LE Einbuchung der Kennzahlen	ja	Budget-Neuaufsetzung	ja
	LE Erstellung der Periode 15 Erklärung	ja	Budget-Neuaufsetzung	ja
Jahresabschluss-arbeiten	Hochladen der Jahresberichte	ja	Jahresergebnis Kostenrechnung	ja
	Erstellung der Überleitung KORE zur FIBU	ja	Jahresergebnis Kostenrechnung	ja
Sonstiges	Wartung der Kostenstellen/-pläne	ja	Korrekte Kostenstellen/-pläne	ja
	Verrechnung der Zentralisten	ja	Verrechnung an Muttergesellschaft	ja
	Kalkulatorische Buchungen	ja	Korrektes Kostenrechnungsergebnis	ja
	Periodische Umbuchungen	ja	Korrektes Kostenrechnungsergebnis	ja
	Wartung der Umlage	ja	Korrektes Profit Center Ergebnis	ja
	Überprüfung der Zölle/Nachnahmegebühren	ja	Minderung Fehlerrisiko	ja
	Entwicklung neuer Prozesse	ja	Neue Prozesse mit weniger Aufwand verringern die Kosten	ja

1.3. Leistungen der Kostenrechnung

Leistungen der Kostenrechnung		
IST	SOLL	
Leistungen	Leistungsgruppen	Leistungsarten
Controlling	Betreuungsleistungen	Betreuung Telefonate Betreuung E-Mail Betreuung vor Ort Betreuung sonstiges (Projekte)
Monatsschätzung	Monatsschätzung	Schätzung Ergebnis Überprüfung Managementbericht
Monatsabschluss	Monatsabschluss	Buchung der statistischen Kennzahl Investitionen Überprüfung BAB Überprüfung Profit Center/Kostenstellen Periode 15 Erklärung
Budget	Budget	Personalkostenplanung Sonstige Kostenplanung Bruttonutzenplanung Investitionsplanung Planung zentraler Kosten Erstellung der Planumlage Hochladen der Budgetberichte Einbuchung der Budgetkennzahlen
Latest Estimate	Latest Estimate	LE Kostenplanung LE Bruttonutzenplanung LE Investitionsplanung LE Einbuchung der Kennzahlen LE Erstellung der Periode 15 Erklärung
Jahresabschlussarbeiten	Jahresabschlussarbeiten	Hochladen der Jahresberichte Erstellung der Überleitung KORE zur FIBU
Wartung Kostenstellenpläne	Sonstiges	Wartung der Kostenstellen/-pläne
Kalkulatorische Buchungen		Verrechnung der Zentralisten
Periodische Umbuchungen		Kalkulatorische Buchungen
Wartung Umlage		Periodische Umbuchungen
		Wartung der Umlage
		Überprüfung der Zölle/Nachnahmegebühren
		Entwicklung neuer Prozesse

2. Anhang zur Identifizierung der Leistungsempfänger der Kostenrechnung

2.1. Prüfung der Tochter- und Niederlassungseinheiten auf deren Eignung als Leistungsempfänger

Prüfung der Tochter- und Niederlassungseinheiten auf deren Eignung als Leistungsempfänger				
Tochterunternehmen	Tochter/Untergeordnete Einheit	Leiter	Laufende Prüfung des BAB	Verrechnung?
Gebrüder Weiss Gesellschaft mbH	Tochter	Ja	Nein	x
	GW Lauterach	Ja	Ja	✓
	GW Wolfurt/Bludenz	Ja	Ja	✓
	GW Feldkirch	Ja	Ja	✓
	A&S Wolfurt	Ja	Ja	✓
Gebrüder Weiss GmbH, Memmingen, DE	Tochter	Ja	Nein	x
	GW Passau	Ja	Ja	✓
	GW Memmingen	Ja	Ja	✓
	GW Aldingen	Ja	Ja	✓
	GW Esslingen	Ja	Ja	✓
Gebrüder Weiss AG, Thal, SG, CH	Tochter	Ja	Nein	x
	GW Pratteln	Ja	Ja	✓
	GW Altenrhein	Ja	Ja	✓
	A&S Basel	Ja	Ja	✓
	A&S Zürich	Ja	Ja	✓
Aersped AG International, Zürich Flughafen, CH	Tochter	Ja	Ja	✓
	Tochter	Ja	Ja	✓
Weiss-Rohlig China Limited, Hong Kong, HK	WR Qingdao Branch	Nein	Nein	x
	WR Nanjing Branch	Nein	Nein	x
	WR Ningbo Branch	Nein	Nein	x
	WR Beijing Branch	Nein	Nein	x
	WR Tianjin Branch	Nein	Nein	x
	WR Dalian Branch	Nein	Nein	x
	WR Urumqi Branch	Nein	Nein	x
	WR Xiamen Branch	Nein	Nein	x
	WR Xian Branch	Nein	Nein	x
	WR Chengdu Branch	Nein	Nein	x
	WR Chongqing Branch	Nein	Nein	x
	WR Wuhan	Nein	Nein	x
Weiss-Rohlig China Co. Ltd., Shanghai, CN	Tochter	Ja	Ja	✓
Gebueder Weiss Automotive Logistics Co., Ltd, Shanghai	Tochter	Ja	Ja	✓
	GW Automotive Changchun	Nein	Nein	x
	GW Automotive Chengdu	Nein	Nein	x
	GW Automotive Foshan	Nein	Nein	x
Weiss Ocean + Air Cargo GmbH, Hamburg, DE	Tochter	Ja	Ja	✓
Weiss-Rohlig U.A.E. LLC, Dubai, AE	Tochter	Ja	Ja	✓
Weiss-Rohlig Taiwan Ltd., Taipei, TW	Tochter	Ja	Ja	✓
Weiss-Rohlig Vietnam Ltd., Ho Chi Minh City, VN	Tochter	Ja	Ja	✓
	WR Ho Chi Minh Stadt	Nein	Nein	x
	WR Hanoi	Nein	Nein	x
Weiss-Rohlig Canada Inc., Toronto, CA	Tochter	Ja	Ja	✓
	WR Toronto	Nein	Nein	x
	WR Montreal	Nein	Nein	x
	WR Vancouver	Nein	Nein	x
GW Logistics Pte Ltd. Singapore, SG	Tochter	Ja	Ja	✓
Weiss-Rohlig Japan Co. Ltd., Tokyo, JP	Tochter	Ja	Ja	✓
	WR Tokio	Nein	Nein	x
	WR Osaka	Nein	Nein	x
inet-logistics GmbH, Lauterach, AT	Tochter	Ja	Ja	✓
inet-logistics GmbH, Hamburg, DE	Tochter	Ja	Ja	✓
inet-logistics Co., Ltd., Udon Thani, TH	Tochter	Ja	Ja	✓
inet-logistics (Chengdu) Co. Ltd., Chengdu, CN	Tochter	Ja	Ja	✓
Xvise innovative logistics GmbH, Lauterach, AT	Tochter	Ja	Ja	✓
GW Holding AG	Tochter	Ja	Ja	✓
GWconsolution GmbH, Hamburg DE	Tochter	Ja	Ja	✓
Freight Factory International AG, Zürich, CH	Tochter	Ja	Ja	✓
GW International Holding GmbH, Lauterach, AT	Tochter	Ja	Ja	✓
Weiss-Rohlig Middle East Ltd, Dubai AE	Tochter	Ja	Ja	✓
GW Beteiligungs GmbH, Lauterach, AT	Tochter	Ja	Ja	✓
GW Renewable Energy GmbH, Lauterach AT	Tochter	Ja	Ja	✓
GW Windpark GmbH, Memmingen, DE	Tochter	Ja	Ja	✓
GW Global Holding GmbH	Tochter	Ja	Ja	✓

2.2. Leistungsempfänger je Leistungsgruppe

Leistungsempfänger der Betreuungsleistungen	
IST	SOLL
	GW Lauterach
	GW Wolfurt/Bludenz
	GW Feldkirch
	A&S Wolfurt
GW Passau	GW Passau
GW Memmingen	GW Memmingen
GW Aldingen	GW Aldingen
GW Esslingen	GW Esslingen
GW Pratteln	GW Pratteln
GW Altenrhein	GW Altenrhein
	A&S Basel
	A&S Zürich
	A&S Bern
	WR Shanghai Branch
	GW Automotive
	WOAC Hamburg
	WR Dubai
	WR Taiwan
	WR Vietnam
WR Canada	WR Canada
	GW Singapore
	WR Japan
	inet-logistics AT
	inet-logistics DE
	Xvise GmbH

Leistungsempfänger der Monatsschätzung	
IST	SOLL
GW Lauterach	GW Lauterach
GW Wolfurt/Bludenz	GW Wolfurt/Bludenz
GW Feldkirch	GW Feldkirch
A&S Wolfurt	A&S Wolfurt
GW Passau	GW Passau
GW Memmingen	GW Memmingen
GW Aldingen	GW Aldingen
GW Esslingen	GW Esslingen
GW Pratteln	GW Pratteln
GW Altenrhein	GW Altenrhein
A&S Basel	A&S Basel
A&S Zürich	A&S Zürich
A&S Bern	A&S Bern
	Aersped
WR China	WR China
	WR Shanghai Branch
GW Automotive	GW Automotive
WOAC Hamburg	WOAC Hamburg
WR Dubai	WR Dubai
WR Taiwan	WR Taiwan
WR Vietnam	WR Vietnam
WR Canada	WR Canada
GW Singapore	GW Singapore
WR Japan	WR Japan
inet-logistics AT	inet-logistics AT
inet-logistics DE	inet-logistics DE
Xvise GmbH	Xvise GmbH
	GW Holding AG
	GW consolution GmbH
	GW International Holding
	Weiss-Rohling Middle East
	GW Beteiligungs GmbH
	GW Global Holding GmbH

Leistungsempfänger des Budget	
IST	SOLL
GW Lauterach	GW Lauterach
GW Wolfurt/Bludenz	GW Wolfurt/Bludenz
GW Feldkirch	GW Feldkirch
A&S Wolfurt	A&S Wolfurt
GW Passau	GW Passau
GW Memmingen	GW Memmingen
GW Aldingen	GW Aldingen
GW Esslingen	GW Esslingen
GW Pratteln	GW Pratteln
GW Altenrhein	GW Altenrhein
A&S Basel	A&S Basel
A&S Zürich	A&S Zürich
A&S Bern	A&S Bern
	Aersped
WR China	WR China
	WR Shanghai Branch
GW Automotive	GW Automotive
WOAC Hamburg	WOAC Hamburg
WR Dubai	WR Dubai
WR Taiwan	WR Taiwan
WR Vietnam	WR Vietnam
WR Canada	WR Canada
GW Singapore	GW Singapore
WR Japan	WR Japan
inet-logistics AT	inet-logistics AT
inet-logistics DE	inet-logistics DE
	inet-logistics TH
	inet-logistics CH
	Xvise GmbH
GW Holding AG	GW Holding AG
GW consolution GmbH	GW consolution GmbH
GW International Holding	GW International Holding
	Weiss-Rohling Middle East
	GW Beteiligungs GmbH
	GW Renewable Energy GmbH
	GW Windpark GmbH
GW Global Holding	GW Global Holding GmbH

Leistungsempfänger des Latest Estimate	
IST	SOLL
GW Lauterach	GW Lauterach
GW Wolfurt/Bludenz	GW Wolfurt/Bludenz
GW Feldkirch	GW Feldkirch
A&S Wolfurt	A&S Wolfurt
GW Passau	GW Passau
GW Memmingen	GW Memmingen
GW Aldingen	GW Aldingen
GW Esslingen	GW Esslingen
GW Pratteln	GW Pratteln
GW Altenrhein	GW Altenrhein
A&S Basel	A&S Basel
A&S Zürich	A&S Zürich
A&S Bern	A&S Bern
	Aersped
WR China	WR China
	WR Shanghai Branch
GW Automotive	GW Automotive
WOAC Hamburg	WOAC Hamburg
WR Dubai	WR Dubai
WR Taiwan	WR Taiwan
WR Vietnam	WR Vietnam
WR Canada	WR Canada
GW Singapore	GW Singapore
WR Japan	WR Japan
inet-logistics AT	inet-logistics AT
inet-logistics DE	inet-logistics DE
	inet-logistics TH
	inet-logistics CH
Xvise GmbH	Xvise GmbH
	GW Holding AG
	GW consolution GmbH
	GW International Holding
	Weiss-Rohling Middle East
	GW International Holding
	GW Renewable Energy GmbH
	GW Beteiligungs GmbH
	GW Windpark GmbH
	GW Renewable Energy GmbH
	GW Windpark GmbH
	GW Global Holding GmbH

Leistungsempfänger der Jahresabschlussarbeiten	
IST	SOLL
GW Lauterach	GW Lauterach
GW Wolfurt/Bludenz	GW Wolfurt/Bludenz
GW Feldkirch	GW Feldkirch
A&S Wolfurt	A&S Wolfurt
GW Passau	GW Passau
GW Memmingen	GW Memmingen
GW Aldingen	GW Aldingen
GW Esslingen	GW Esslingen
GW Pratteln	GW Pratteln
GW Altenrhein	GW Altenrhein
A&S Basel	A&S Basel
A&S Zürich	A&S Zürich
A&S Bern	A&S Bern
	Aersped
WR China	WR China
	WR Shanghai Branch
GW Automotive	GW Automotive
WOAC Hamburg	WOAC Hamburg
WR Dubai	WR Dubai
WR Taiwan	WR Taiwan
WR Vietnam	WR Vietnam
WR Canada	WR Canada
GW Singapore	GW Singapore
WR Japan	WR Japan
inet-logistics AT	inet-logistics AT
inet-logistics DE	inet-logistics DE
Xvise GmbH	Xvise GmbH
	GW Holding AG
	GW consolution GmbH
	GW International Holding
	Weiss-Rohling Middle East
	GW Beteiligungs GmbH
	GW Renewable Energy GmbH
	GW Windpark GmbH
	GW Global Holding GmbH

Leistungsempfänger Sonstiges	
IST	SOLL
GW Lauterach	GW Lauterach
GW Wolfurt/Bludenz	GW Wolfurt/Bludenz
GW Feldkirch	GW Feldkirch
A&S Wolfurt	A&S Wolfurt
GW Passau	GW Passau
GW Memmingen	GW Memmingen
GW Aldingen	GW Aldingen
GW Esslingen	GW Esslingen
GW Pratteln	GW Pratteln
GW Altenrhein	GW Altenrhein
A&S Basel	A&S Basel
A&S Zürich	A&S Zürich
A&S Bern	A&S Bern
	Aersped
WR China	WR China
	WR Shanghai Branch
GW Automotive	GW Automotive
WOAC Hamburg	WOAC Hamburg
WR Dubai	WR Dubai
WR Taiwan	WR Taiwan
WR Vietnam	WR Vietnam
WR Canada	WR Canada
GW Singapore	GW Singapore
WR Japan	WR Japan
inet-logistics AT	inet-logistics AT
inet-logistics DE	inet-logistics DE
Xvise GmbH	Xvise GmbH
	GW Holding AG
	GW consolution GmbH
	GW International Holding
	Weiss-Rohling Middle East
	GW Beteiligungs GmbH
	GW Renewable Energy GmbH
	GW Windpark GmbH
	GW Global Holding GmbH

Leistungsempfänger des Monatsabschlusses	
IST	SOLL
GW Lauterach	GW Lauterach
GW Wolfurt/Bludenz	GW Wolfurt/Bludenz
GW Feldkirch	GW Feldkirch
A&S Wolfurt	A&S Wolfurt
GW Passau	GW Passau
GW Memmingen	GW Memmingen
GW Aldingen	GW Aldingen
GW Esslingen	GW Esslingen
GW Pratteln	GW Pratteln
GW Altenrhein	GW Altenrhein
A&S Basel	A&S Basel
A&S Zürich	A&S Zürich
A&S Bern	A&S Bern
	Aersped
WR China	WR China
	WR Shanghai Branch
GW Automotive	GW Automotive
WOAC Hamburg	WOAC Hamburg
WR Dubai	WR Dubai
WR Taiwan	WR Taiwan
WR Vietnam	WR Vietnam
WR Canada	WR Canada
GW Singapore	GW Singapore
WR Japan	WR Japan
inet-logistics AT	inet-logistics AT
inet-logistics DE	inet-logistics DE
	inet-logistics TH
	inet-logistics CH
Xvise GmbH	Xvise GmbH
	GW Holding AG
	GW consolution GmbH
	GW International Holding
	Weiss-Rohling Middle East
	GW Beteiligungs GmbH
	GW Renewable Energy GmbH
	GW Windpark GmbH
	GW Beteiligungs GmbH
	GW Renewable Energy GmbH
	GW Windpark GmbH
	GW Global Holding GmbH

3. Anhang zur Ermittlung der Kosten je Kostenrechnungsleistung

3.1. Verteilungsschlüssel Personenstunden

Verteilungsschlüssel Personenstunden										
IST			SOLL							
Leistungen	Personenstunden	%	Leistungsgruppen	Leistungsarten	Personenstunden	%				
Controlling	656 h	13,1%	Betreuungsleistungen		1147 h	22,9%				
				Betreuung Telefonate	120 h	2,4%				
				Betreuung E-Mail	120 h	2,4%				
				Betreuung vor Ort	667 h	13,3%				
				Betreuung sonstiges (Projekte)	240 h	4,8%				
Monatsschätzung	867 h	17,3%	Monatsschätzung		660 h	13,2%				
				Schätzung Ergebnis	600 h	12,0%				
				Überprüfung Managementbericht	60 h	1,2%				
Monatsabschluss	720 h	14,4%	Monatsabschluss		268 h	5,4%				
				Buchung der statistischen Kennzahl Investitionen	12 h	0,2%				
				Überprüfung BAB	144 h	2,9%				
				Überprüfung Profit Center/Kostenstellen	100 h	2,0%				
				Periode 15 Erklärung	12 h	0,2%				
Budget	1186 h	23,7%	Budget		1176 h	23,5%				
				Personalkostenplanung	270 h	5,4%				
				Sonstige Kostenplanung	270 h	5,4%				
				Bruttonutzenplanung	270 h	5,4%				
				Investitionsplanung	80 h	1,6%				
				Planung zentraler Kosten	80 h	1,6%				
				Erstellung der Planumlage	170 h	3,4%				
				Hochladen der Budgetberichte	18 h	0,4%				
				Einbuchung der Budgetkennzahlen	18 h	0,4%				
				Latest Estimate	428 h	8,6%	Latest Estimate		516 h	10,3%
								LE Kostenplanung	246 h	4,9%
				LE Bruttonutzenplanung	190 h	3,8%				
				LE Investitionsplanung	50 h	1,0%				
				LE Einbuchung der Kennzahlen	18 h	0,4%				
				LE Erstellung der Periode 15 Erklärung	12 h	0,2%				
Jahresabschlussarbeiten	268 h	5,4%	Jahresabschlussarbeiten		171 h	3,4%				
				Hochladen der Jahresberichte	19 h	0,4%				
				Erstellung der Überleitung KORE zur FIBU	152 h	3,0%				
Wartung Kostenstellenpläne	150 h	3,0%	Sonstiges		1062 h	21,2%				
				Wartung der Kostenstellen/-pläne	130 h	2,6%				
Kalkulatorische Buchungen	597 h	11,9%		Verrechnung der Zentralisten	60 h	1,2%				
Periodische Umbuchungen	64 h	1,3%		Kalkulatorische Buchungen	678 h	13,6%				
Wartung Umlage	64 h	1,3%		Periodische Umbuchungen	50 h	1,0%				
				Wartung der Umlage	60 h	1,2%				
				Überprüfung der Zölle/Nachnahmegebühren	24 h	0,5%				
				Entwicklung neuer Prozesse	60 h	1,2%				
Summe	5000 h	100%			5000 h	100%				

3.2. Kosten je Kostenrechnungsleistung

Kosten je Kostenrechnungsleistung						
IST		SOLL				
Leistungen	Kosten	Leistungsgruppen	Leistungsarten	Kosten		
Controlling	44 466 €	Betreuungsleistungen		73 182 €		
			Betreuung Telefonate	7 656 €		
			Betreuung E-Mail	7 656 €		
			Betreuung vor Ort	42 557 €		
			Betreuung sonstiges (Projekte)	15 313 €		
Monatsschätzung	41 612 €	Monatsschätzung		34 428 €		
			Schätzung Ergebnis	31 298 €		
			Überprüfung Managementbericht	3 130 €		
Monatsabschluss	37 273 €	Monatsabschluss		13 980 €		
			Buchung der statistischen Kennzahl Investitionen	626 €		
			Überprüfung BAB	7 512 €		
			Überprüfung Profit Center/Kostenstellen	5 216 €		
			Periode 15 Erklärung	626 €		
Budget	76 006 €	Budget		61 345 €		
			Personalkostenplanung	14 084 €		
			Sonstige Kostenplanung	14 084 €		
			Bruttonutzenplanung	14 084 €		
			Investitionsplanung	4 173 €		
			Planung zentraler Kosten	4 173 €		
			Erstellung der Planumlage	8 868 €		
			Hochladen der Budgetberichte	939 €		
			Einbuchung der Budgetkennzahlen	939 €		
Latest Estimate	20 549 €	Latest Estimate		26 917 €		
			LE Kostenplanung	12 832 €		
			LE Bruttonutzenplanung	9 911 €		
			LE Investitionsplanung	2 608 €		
			LE Einbuchung der Kennzahlen	939 €		
			LE Erstellung der Periode 15 Erklärung	626 €		
Jahresabschlussarbeiten	14 593 €	Jahresabschlussarbeiten		8 920 €		
			Hochladen der Jahresberichte	991 €		
			Erstellung der Überleitung KORE zur FIBU	7 929 €		
Wartung Kostenstellenpläne	7 192 €	Sonstiges		55 398 €		
			Wartung der Kostenstellen/-pläne	6 781 €		
			Verrechnung der Zentralisten	3 130 €		
			Kalkulatorische Buchungen	35 367 €		
			Periodische Umbuchungen	2 608 €		
			Wartung Umlage	3 130 €		
			Überprüfung der Zölle/Nachnahmegebühren	1 252 €		
			Entwicklung neuer Prozesse	3 130 €		
Summe	276 444 €			274 169 €		

4. Anhang zur Festlegung des Gewinnaufschlages und der Umlagemasse je Kostenrechnungsleistung

4.1. Umlagemasse je Kostenrechnungsleistung

Umlagemasse je Kostenrechnungsleistung								
IST				SOLL				
Leistungen	Kosten	Gewinn	Umlagemasse	Leistungsgruppen	Leistungsarten	Kosten	Gewinn	Umlagemasse
Controlling	44 466 €	- €	44 466 €	Betreuungs--leistungen		73 182 €	4 391 €	77 573 €
					Betreuung Telefonate	7 656 €	459 €	8 116 €
					Betreuung E-Mail	7 656 €	459 €	8 116 €
					Betreuung vor Ort	42 557 €	2 553 €	45 110 €
					Betreuung sonstiges (Projekte)	15 313 €	919 €	16 231 €
Monatsschätzung	41 612 €	- €	41 612 €	Monatsschätzung		34 428 €	2 066 €	36 494 €
					Schätzung Ergebnis	31 298 €	1 878 €	33 176 €
					Überprüfung Managementbericht	3 130 €	188 €	3 318 €
Monatsabschluss	37 273 €	- €	37 273 €	Monatsabschluss		13 980 €	839 €	14 819 €
					Buchung der statistischen Kennzahl Investitionen	626 €	38 €	664 €
					Überprüfung BAB	7 512 €	451 €	7 962 €
					Überprüfung Profit Center/Kostenstellen	5 216 €	313 €	5 529 €
					Periode 15 Erklärung	626 €	38 €	664 €
						61 345 €	3 681 €	65 025 €
Budget	76 006 €	- €	76 006 €	Budget		14 084 €	845 €	14 929 €
					Personalkostenplanung	14 084 €	845 €	14 929 €
					Sonstige Kostenplanung	14 084 €	845 €	14 929 €
					Bruttonutzenplanung	14 084 €	845 €	14 929 €
					Investitionsplanung	4 173 €	250 €	4 423 €
					Planung zentraler Kosten	4 173 €	250 €	4 423 €
					Erstellung der Planumlage	8 868 €	532 €	9 400 €
					Hochladen der Budgetberichte	939 €	56 €	995 €
					Einbuchung der Budgetkennzahlen	939 €	56 €	995 €
						26 917 €	1 615 €	28 532 €
					Latest Estimate	20 549 €	- €	20 549 €
LE Kostenplanung	12 832 €	770 €	13 602 €					
LE Bruttonutzenplanung	9 911 €	595 €	10 506 €					
LE Investitionsplanung	2 608 €	156 €	2 765 €					
LE Einbuchung der Kennzahlen	939 €	56 €	995 €					
LE Erstellung der Periode 15 Erklärung	626 €	38 €	664 €					
Jahresabschlussarbeiten	14 593 €	- €	14 593 €	Jahresabschluss--arbeiten		8 920 €	535 €	9 455 €
					Hochladen der Jahresberichte	991 €	59 €	1 051 €
					Erstellung der Überleitung KORE zur FIBU	7 929 €	476 €	8 405 €
Wartung Kostenstellenpläne	7 192 €	- €	7 192 €	Sonstiges		55 398 €	3 324 €	58 722 €
					Wartung der Kostenstellen/-pläne	6 781 €	407 €	7 188 €
					Verrechnung der Zentralisten	3 130 €	188 €	3 318 €
					Kalkulatorische Buchungen	35 367 €	2 122 €	37 489 €
Kalkulatorische Buchungen	28 589 €	- €	28 589 €		2 608 €	156 €	2 765 €	
Periodische Umbuchungen	3 082 €	- €	3 082 €		3 130 €	188 €	3 318 €	
Wartung Umlage	3 082 €	- €	3 082 €		1 252 €	75 €	1 327 €	
					3 130 €	188 €	3 318 €	
Summe	276 444 €	- €	276 444 €			274 169 €	16 450 €	290 619 €

5. Anhang zur Auswahl und Erhebung der Allokationsschlüssel

5.1. Auswahl der Allokationsschlüssel der Kostenrechnungsleistungen

Auswahl der Allokationsschlüssel der Kostenrechnungsleistungen				
IST		SOLL		
Leistungen	Allokationsschlüssel	Leistungsgruppen	Leistungsarten	Allokationsschlüssel
Controlling	Pauschale Gewichtung	Betreuungsleistungen		Anzahl der Kostenstellen
			Betreuung Telefonate	Anzahl der Kostenstellen
			Betreuung E-Mail	Anzahl der Kostenstellen
			Betreuung vor Ort	Anzahl der Kostenstellen
			Betreuung sonstiges (Projekte)	Anzahl der Kostenstellen
Monatsschätzung	Anzahl der bebuchten Kostenarten	Monatsschätzung		Anzahl der Profit Center
			Schätzung Ergebnis	Anzahl der bebuchten Kostenarten
			Überprüfung Managementbericht	Gleichverteilung je Niederlassung
Monatsabschluss	Anzahl der Kostenstellen * Anzahl der bebuchten Kostenarten	Monatsabschluss		Anzahl der Kostenstellen
			Buchung der statistischen Kennzahl Investitionen	Gleichverteilung je Niederlassung
			Überprüfung BAB	Anzahl der bebuchten Kostenarten
			Überprüfung Profit Center/Kostenstellen	Anzahl der Profit Center + Anzahl der Kostenstellen
			Periode 15 Erklärung	Gleichverteilung je Niederlassung
Budget	Individuelle Gewichtung der Anzahl der Kostenstellen	Budget		Anzahl der Profit Center gewichtet * 2 + Anzahl der Kostenstellen
			Personalkostenplanung	Anzahl der Mitarbeiter
			Sonstige Kostenplanung	Anzahl der Kostenstellen
			Bruttonutzenplanung	Anzahl der Profit Center
			Investitionsplanung	Anzahl der Kostenstellen
			Planung zentraler Kosten	Gleichverteilung je Niederlassung
			Erstellung der Planumlage	Anzahl der Umlagesegmente
			Hochladen der Budgetberichte	Gleichverteilung je Niederlassung
			Einbuchung der Budgetkennzahlen	Umlagekennzahlen
Latest Estimate	Anzahl der bebuchten Kostenarten	Latest Estimate		Anzahl der Profit Center gewichtet * 2 + Anzahl der Kostenstellen
			LE Kostenplanung	Anzahl der Kostenstellen
			LE Bruttonutzenplanung	Anzahl der Profit Center
			LE Investitionsplanung	Gleichverteilung je Niederlassung
			LE Einbuchung der Kennzahlen	Anzahl der Umlagekennzahlen
			LE Erstellung der Periode 15 Erklärung	Gleichverteilung je Niederlassung
Jahresabschlussarbeiten	Anzahl der Kostenstellen + Anzahl der bebuchten Kostenarten	Jahresabschlussarbeiten		Gleichverteilung je Niederlassung
			Hochladen der Jahresberichte	Gleichverteilung je Niederlassung
			Erstellung der Überleitung KORE zur FIBU	Anzahl der Profit Center
Wartung Kostenstellenpläne	Anzahl der Kostenstellen	Sonstiges		Anzahl der Kostenstellen
			Wartung der Kostenstellen/-pläne	Anzahl der Kostenstellen
			Verrechnung der Zentralisten	Anzahl der Zentralisten
Kalkulatorische Buchungen	Anzahl der kalkulatorischen Buchungen		Kalkulatorische Buchungen	Anzahl der kalkulatorischen Buchungen
Periodische Umbuchungen	Anzahl der periodischen Umbuchungen		Periodische Umbuchungen	Anzahl der periodischen Umbuchungen
Wartung Umlage	Anzahl der Umlagesegmente		Wartung der Umlage	Anzahl der Umlagesegmente
			Überprüfung der Zölle/Nachnahmegebühren	Gleichverteilung je operativer Niederlassung
			Entwicklung neuer Prozesse	Anzahl der Profit Center

5.2. Erhebung der Allokationsschlüssel je Leistungsempfänger

Erhebung der Allokationsschlüssel je Leistungsempfänger													
Leistungsempfänger	Anzahl der Kostenstellen	Anzahl der Profit Center	Anzahl der Profit Center + Anzahl der Kostenstellen	Anzahl der Profit Center gewichtet * 2 + Anzahl der Kostenstellen	Anzahl der bebuchten Kostenarten	Anzahl der kalkulatorischen Buchungen	Anzahl der periodischen Umbuchungen	Anzahl der Umlage-segmente	Anzahl der Umlage-kennzahlen	Gleichverteilung je Niederlassung	Gleichverteilung je operativer Niederlassung	Anzahl der Mitarbeiter	Anzahl der Zentralisten
GW Lauterach	116	17	133	150	179	1765	72	113	21	1	1	240	0
GW Wolfurt/Bludenz	185	25	210	235	225	2540	72	80	18	1	1	219	0
GW Feldkirch	43	5	48	53	160	715	60	51	13	1	1	83	0
A&S Wolfurt	65	7	72	79	171	540	48	56	13	1	1	105	0
GW Passau	66	23	89	112	145	1615	72	69	15	1	1	70	1
GW Memmingen	101	11	112	123	166	2080	72	106	21	1	1	160	4
GW Aldingen	50	4	54	58	132	1367	72	57	16	1	1	57	0
GW Esslingen	102	11	113	124	158	861	72	104	22	1	0	234	0
GW Pratteln	62	13	75	88	129	922	60	53	17	1	1	61	0
GW Altenrhein	59	10	69	79	155	1313	60	91	15	1	1	139	0
A&S Basel	10	2	12	14	66	296	36	16	7	1	1	4	0
A&S Zürich	19	3	22	25	102	474	36	23	7	1	1	13	0
A&S Bern	12	4	16	20	75	359	36	15	4	1	1	5	0
Aersped	3	4	7	11	5	116	12	0	0	1	0	0	0
WR China	113	94	207	301	44	397	0	45	6	1	0	10	0
WR Shanghai Branch	28	185	213	398	46	1218	36	100	0	1	1	32	0
GW Automotive	106	26	132	158	64	505	36	57	5	1	0	187	0
WOAC Hamburg	23	5	28	33	102	459	60	29	8	1	1	47	1
WR Dubai	30	8	38	46	37	56	60	0	11	1	0	48	0
WR Taiwan	35	8	43	51	104	761	60	34	6	1	0	27	0
WR Vietnam	14	5	19	24	74	259	60	16	3	1	1	24	0
WR Canada	52	10	62	72	65	543	60	41	8	1	0	18	0
GW Singapore	36	15	51	66	65	1687	60	47	3	1	0	9	0
WR Japan	14	8	22	30	56	82	60	15	11	1	1	37	0
inet-logistics AT	35	15	50	65	88	1010	48	40	6	1	0	130	0
inet-logistics DE	43	20	63	83	133	2744	24	36	6	1	0	7	0
inet-logistics TH	1	1	2	3	10	6	0	0	0	1	0	0	0
inet-logistics CH	1	1	2	3	10	6	0	0	0	1	0	0	0
Xvise GmbH	15	14	29	43	60	247	60	14	1	1	0	15	0
GW Holding AG	20	1	21	22	76	66	12	25	0	1	0	0	0
GW consolution GmbH	1	1	2	3	10	0	0	0	0	1	0	0	0
Freight Factory International	1	1	2	3	10	27	0	0	0	1	0	0	0
GW International Holding	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0
Weiss-Rohling Middle East	1	1	2	3	10	25	0	0	0	1	0	0	0
GW Beteiligungs GmbH	1	1	2	3	10	0	12	0	0	1	0	0	0
GW Renewable Energy GmbH	1	1	2	3	10	7	0	0	0	1	0	0	0
GW Windpark GmbH	3	3	6	9	17	14	0	0	0	1	0	0	0
GW Global Holding GmbH	1	1	2	3	10	12	0	0	0	1	0	0	0
Summe	1468	564	2032	2596	2979	25094	1428	1333	263	38	16	1981	6

6. Anhang zum Ergebnis und der Analyse der Verrechnungspreise für Kostenrechnungsleistungen

6.1. Verrechnungspreise bei Verrechnung je Leistungsgruppe

Verrechnungspreise bei Verrechnung je Leistungsgruppe								
SOLL								
Leistungsempfänger	Summe	Betreuungsleistungen	Monats-schätzung	Monats-abschluss	Budget	Latest Estimate	Jahresabschlussarbeiten	Sonstiges
GW Lauterach	19 429 €	6 812 €	1 114 €	1 171 €	3 762 €	1 650 €	270 €	4 680 €
GW Wolfurt/Bludenz	30 534 €	10 864 €	1 638 €	1 867 €	5 893 €	2 586 €	270 €	7 415 €
GW Feldkirch	7 193 €	2 525 €	328 €	434 €	1 329 €	583 €	270 €	1 724 €
A&S Wolfurt	10 658 €	3 817 €	459 €	656 €	1 981 €	869 €	270 €	2 605 €
GW Passau	13 006 €	3 876 €	1 507 €	666 €	2 809 €	1 232 €	270 €	2 645 €
GW Memmingen	16 428 €	5 931 €	721 €	1 020 €	3 085 €	1 353 €	270 €	4 048 €
GW Aldingen	8 070 €	2 936 €	262 €	505 €	1 454 €	638 €	270 €	2 004 €
GW Esslingen	16 573 €	5 990 €	721 €	1 030 €	3 110 €	1 364 €	270 €	4 088 €
GW Pratteln	11 049 €	3 641 €	852 €	626 €	2 207 €	968 €	270 €	2 485 €
GW Altenrhein	10 201 €	3 465 €	655 €	596 €	1 981 €	869 €	270 €	2 365 €
A&S Basel	1 995 €	587 €	131 €	101 €	351 €	154 €	270 €	401 €
A&S Zürich	3 438 €	1 116 €	197 €	192 €	627 €	275 €	270 €	762 €
A&S Bern	2 561 €	705 €	262 €	121 €	502 €	220 €	270 €	481 €
Aersped	1 080 €	- €	262 €	30 €	276 €	121 €	270 €	120 €
WR China	22 959 €	- €	6 159 €	1 141 €	7 548 €	3 312 €	270 €	4 529 €
WR Shanghai Branch	29 800 €	1 644 €	12 121 €	283 €	9 981 €	4 379 €	270 €	1 122 €
GW Automotive	19 218 €	6 225 €	1 703 €	1 070 €	3 962 €	1 739 €	270 €	4 249 €
WOAC Hamburg	4 293 €	1 351 €	328 €	232 €	828 €	363 €	270 €	922 €
WR Dubai	5 721 €	1 762 €	524 €	303 €	1 154 €	506 €	270 €	1 202 €
WR Taiwan	6 446 €	2 055 €	524 €	353 €	1 279 €	561 €	270 €	1 403 €
WR Vietnam	2 988 €	822 €	328 €	141 €	602 €	264 €	270 €	561 €
WR Canada	9 186 €	3 054 €	655 €	525 €	1 806 €	792 €	270 €	2 084 €
GW Singapore	7 555 €	2 114 €	983 €	363 €	1 655 €	726 €	270 €	1 443 €
WR Japan	3 401 €	822 €	524 €	141 €	752 €	330 €	270 €	561 €
inet-logistics AT	7 410 €	2 055 €	983 €	353 €	1 630 €	715 €	270 €	1 403 €
inet-logistics DE	9 258 €	2 525 €	1 310 €	434 €	2 081 €	913 €	270 €	1 724 €
inet-logistics TH	118 €	- €	- €	10 €	75 €	33 €	- €	- €
inet-logistics CH	118 €	- €	- €	10 €	75 €	33 €	- €	- €
Xvise GmbH	4 372 €	881 €	917 €	151 €	1 078 €	473 €	270 €	601 €
GW Holding AG	2 133 €	- €	66 €	202 €	552 €	242 €	270 €	802 €
GW consolution GmbH	494 €	- €	66 €	10 €	75 €	33 €	270 €	40 €
Freight Factory International	10 €	- €	- €	10 €	- €	- €	- €	- €
GW International Holding	270 €	- €	- €	- €	- €	- €	270 €	- €
Weiss-Rohling Middle East	494 €	- €	66 €	10 €	75 €	33 €	270 €	40 €
GW Beteiligungs GmbH	494 €	- €	66 €	10 €	75 €	33 €	270 €	40 €
GW Renewable Energy GmbH	429 €	- €	- €	10 €	75 €	33 €	270 €	40 €
GW Windpark GmbH	745 €	- €	- €	30 €	226 €	99 €	270 €	120 €
GW Global Holding GmbH	494 €	- €	66 €	10 €	75 €	33 €	270 €	40 €
Summe	290 619 €	77 573 €	36 494 €	14 819 €	65 025 €	28 532 €	9 455 €	58 722 €

6.2. Verrechnungspreise bei Verrechnung je Leistungsart

Verrechnungspreise bei Verrechnung je Leistungsart																
SOLL																
Leistungsempfänger	Summe	Betreuung Telefonate	Betreuung E-Mail	Betreuung vor Ort	Betreuung sonstiges (Projekte)	Schätzung Ergebnis	Überprüfung Management- bericht	Buchung der statis- tischen Kennzahl Investitionen	Überprüfung BAB	Überprüfung Profit Center/ Kostenstellen	Periode 15 Erklärung	Personal- kosten- planung	Sonstige Kosten- planung	Brutto- nutzen- planung	Investitions- planung	Planung zentraler Kosten
GW Lauterach	20 296 €	713 €	713 €	3 961 €	1 425 €	2 032 €	101 €	17 €	478 €	362 €	17 €	1 809 €	1 181 €	451 €	350 €	120 €
GW Wolfurt/Bludenz	28 284 €	1 137 €	1 137 €	6 317 €	2 273 €	2 555 €	101 €	17 €	601 €	571 €	17 €	1 650 €	1 883 €	663 €	558 €	120 €
GW Feldkirch	9 291 €	264 €	264 €	1 468 €	528 €	1 817 €	101 €	17 €	428 €	131 €	17 €	626 €	438 €	133 €	130 €	120 €
A&S Wofurt	11 466 €	399 €	399 €	2 220 €	799 €	1 942 €	101 €	17 €	457 €	196 €	17 €	791 €	661 €	186 €	196 €	120 €
GW Passau	14 374 €	405 €	405 €	2 254 €	811 €	1 646 €	101 €	17 €	388 €	242 €	17 €	528 €	672 €	610 €	199 €	120 €
GW Memmingen	20 382 €	621 €	621 €	3 449 €	1 241 €	1 885 €	101 €	17 €	444 €	305 €	17 €	1 206 €	1 028 €	292 €	305 €	120 €
GW Aidingen	10 334 €	307 €	307 €	1 707 €	614 €	1 499 €	101 €	17 €	353 €	147 €	17 €	430 €	509 €	106 €	151 €	120 €
GW Esslingen	16 787 €	627 €	627 €	3 483 €	1 253 €	1 794 €	101 €	17 €	422 €	307 €	17 €	1 763 €	1 038 €	292 €	308 €	120 €
GW Pratteln	11 288 €	381 €	381 €	2 117 €	762 €	1 465 €	101 €	17 €	345 €	204 €	17 €	460 €	631 €	345 €	187 €	120 €
GW Altenrhein	12 700 €	362 €	362 €	2 015 €	725 €	1 760 €	101 €	17 €	414 €	188 €	17 €	1 048 €	600 €	265 €	178 €	120 €
A&S Basel	3 187 €	61 €	61 €	341 €	123 €	749 €	101 €	17 €	176 €	33 €	17 €	30 €	102 €	53 €	30 €	120 €
A&S Zürich	4 961 €	117 €	117 €	649 €	233 €	1 158 €	101 €	17 €	273 €	60 €	17 €	98 €	193 €	80 €	57 €	120 €
A&S Bern	3 698 €	74 €	74 €	410 €	147 €	852 €	101 €	17 €	200 €	44 €	17 €	38 €	122 €	106 €	36 €	120 €
Aersped	1 037 €	- €	- €	- €	- €	57 €	101 €	17 €	13 €	19 €	17 €	- €	31 €	106 €	9 €	120 €
WR China	12 033 €	- €	- €	- €	- €	500 €	101 €	17 €	118 €	563 €	17 €	75 €	1 150 €	2 493 €	341 €	120 €
WR Shanghai Branch	19 434 €	172 €	172 €	956 €	344 €	522 €	101 €	17 €	123 €	580 €	17 €	241 €	285 €	4 906 €	84 €	120 €
GW Automotive	15 322 €	651 €	651 €	3 620 €	1 302 €	727 €	101 €	17 €	171 €	359 €	17 €	1 409 €	1 079 €	689 €	320 €	120 €
WOAC Hamburg	6 352 €	141 €	141 €	785 €	283 €	1 158 €	101 €	17 €	273 €	76 €	17 €	354 €	234 €	133 €	69 €	120 €
WR Dubai	4 783 €	184 €	184 €	1 024 €	369 €	420 €	101 €	17 €	99 €	103 €	17 €	362 €	305 €	212 €	90 €	120 €
WR Taiwan	7 350 €	215 €	215 €	1 195 €	430 €	1 181 €	101 €	17 €	278 €	117 €	17 €	203 €	356 €	212 €	106 €	120 €
WR Vietnam	3 973 €	86 €	86 €	478 €	172 €	840 €	101 €	17 €	198 €	52 €	17 €	181 €	142 €	133 €	42 €	120 €
WR Canada	8 139 €	319 €	319 €	1 776 €	639 €	738 €	101 €	17 €	174 €	169 €	17 €	136 €	529 €	265 €	157 €	120 €
GW Singapore	8 725 €	221 €	221 €	1 229 €	442 €	738 €	101 €	17 €	174 €	139 €	17 €	68 €	366 €	398 €	109 €	120 €
WR Japan	3 811 €	86 €	86 €	478 €	172 €	636 €	101 €	17 €	150 €	60 €	17 €	279 €	142 €	212 €	42 €	120 €
inet-logistics AT	8 790 €	215 €	215 €	1 195 €	430 €	999 €	101 €	17 €	235 €	136 €	17 €	980 €	356 €	398 €	106 €	120 €
inet-logistics DE	12 059 €	264 €	264 €	1 468 €	528 €	1 510 €	101 €	17 €	355 €	171 €	17 €	53 €	438 €	530 €	130 €	120 €
inet-logistics TH	374 €	- €	- €	- €	- €	- €	- €	17 €	27 €	5 €	17 €	- €	10 €	27 €	3 €	120 €
inet-logistics CH	374 €	- €	- €	- €	- €	- €	- €	17 €	27 €	5 €	17 €	- €	10 €	27 €	3 €	120 €
Xvise GmbH	4 281 €	92 €	92 €	512 €	184 €	681 €	101 €	17 €	160 €	79 €	17 €	113 €	153 €	371 €	45 €	120 €
GW Holding AG	2 502 €	- €	- €	- €	- €	863 €	101 €	17 €	203 €	57 €	17 €	- €	204 €	27 €	60 €	120 €
GW consolution GmbH	644 €	- €	- €	- €	- €	114 €	101 €	17 €	27 €	5 €	17 €	- €	10 €	27 €	3 €	120 €
Freight Factory International	67 €	- €	- €	- €	- €	- €	- €	17 €	27 €	5 €	17 €	- €	- €	- €	- €	- €
GW International Holding	405 €	- €	- €	- €	- €	- €	101 €	17 €	- €	- €	17 €	- €	- €	- €	- €	120 €
Weiss-Rohling Middle East	681 €	- €	- €	- €	- €	114 €	101 €	17 €	27 €	5 €	17 €	- €	10 €	27 €	3 €	120 €
GW Beteiligungs GmbH	667 €	- €	- €	- €	- €	114 €	101 €	17 €	27 €	5 €	17 €	- €	10 €	27 €	3 €	120 €
GW Renewable Energy GmbH	440 €	- €	- €	- €	- €	- €	- €	17 €	27 €	5 €	17 €	- €	10 €	27 €	3 €	120 €
GW Windpark GmbH	667 €	- €	- €	- €	- €	- €	- €	17 €	45 €	16 €	17 €	- €	31 €	80 €	9 €	120 €
GW Global Holding GmbH	662 €	- €	- €	- €	- €	114 €	101 €	17 €	27 €	5 €	17 €	- €	10 €	27 €	3 €	120 €
Summe	290 619 €	8 116 €	8 116 €	45 110 €	16 231 €	33 176 €	3 318 €	664 €	7 962 €	5 529 €	664 €	14 929 €	14 929 €	14 929 €	4 423 €	4 423 €

Verrechnungspreise bei Verrechnung je Leistungsart																
SOLL																
Erstellung der Planumlage	Hochladen der Budgetberichte	Einbuchung der Budgetkennzahlen	LE Kostenplanung	LE Bruttonutzenplanung	LE Investitionsplanung	LE Einbuchung der Kennzahlen	LE Erstellung der Periode 15 Erklärung	Hochladen der Jahresberichte	Erstellung der Überleitung KORE zur FIBU	Wartung der Kostenstellen/-pläne	Verrechnung der Zentralisten	Kalkulatorische Buchungen	Periodische Umbuchungen	Wartung der Umlage	Überprüfung der Zölle/Nachnahmegebühren	Entwicklung neuer Prozesse
797 €	27 €	79 €	1 076 €	317 €	75 €	79 €	18 €	30 €	255 €	569 €	- €	2 641 €	139 €	281 €	83 €	101 €
564 €	27 €	68 €	1 715 €	467 €	75 €	68 €	18 €	30 €	375 €	908 €	- €	3 801 €	139 €	199 €	83 €	148 €
360 €	27 €	49 €	399 €	93 €	75 €	49 €	18 €	30 €	75 €	211 €	- €	1 070 €	116 €	127 €	83 €	30 €
395 €	27 €	49 €	603 €	131 €	75 €	49 €	18 €	30 €	105 €	319 €	- €	808 €	93 €	139 €	83 €	41 €
487 €	27 €	57 €	612 €	429 €	75 €	57 €	18 €	30 €	345 €	324 €	553 €	2 416 €	139 €	172 €	83 €	136 €
747 €	27 €	79 €	936 €	205 €	75 €	79 €	18 €	30 €	165 €	496 €	2 212 €	3 112 €	139 €	264 €	83 €	65 €
402 €	27 €	61 €	464 €	75 €	75 €	61 €	18 €	30 €	60 €	245 €	- €	2 045 €	139 €	142 €	83 €	24 €
733 €	27 €	83 €	946 €	205 €	75 €	83 €	18 €	30 €	165 €	500 €	- €	1 288 €	139 €	259 €	- €	65 €
374 €	27 €	64 €	575 €	243 €	75 €	64 €	18 €	30 €	195 €	304 €	- €	1 380 €	116 €	132 €	83 €	77 €
642 €	27 €	57 €	547 €	187 €	75 €	57 €	18 €	30 €	150 €	289 €	- €	1 965 €	116 €	226 €	83 €	59 €
113 €	27 €	26 €	93 €	37 €	75 €	26 €	18 €	30 €	30 €	49 €	- €	443 €	70 €	40 €	83 €	12 €
162 €	27 €	26 €	176 €	56 €	75 €	26 €	18 €	30 €	45 €	93 €	- €	709 €	70 €	57 €	83 €	18 €
106 €	27 €	15 €	111 €	75 €	75 €	15 €	18 €	30 €	60 €	59 €	- €	537 €	70 €	37 €	83 €	24 €
- €	27 €	- €	28 €	75 €	75 €	- €	18 €	30 €	60 €	15 €	- €	174 €	23 €	- €	- €	24 €
317 €	27 €	23 €	1 048 €	1 754 €	75 €	23 €	18 €	30 €	1 408 €	554 €	- €	594 €	- €	112 €	- €	556 €
705 €	27 €	- €	260 €	3 452 €	75 €	- €	18 €	30 €	2 772 €	137 €	- €	1 822 €	70 €	249 €	83 €	1 094 €
402 €	27 €	19 €	983 €	485 €	75 €	19 €	18 €	30 €	390 €	520 €	- €	756 €	70 €	142 €	- €	154 €
204 €	27 €	30 €	213 €	93 €	75 €	30 €	18 €	30 €	75 €	113 €	553 €	687 €	116 €	72 €	83 €	30 €
- €	27 €	42 €	278 €	149 €	75 €	42 €	18 €	30 €	120 €	147 €	- €	84 €	116 €	- €	- €	47 €
240 €	27 €	23 €	325 €	149 €	75 €	23 €	18 €	30 €	120 €	172 €	- €	1 139 €	116 €	85 €	- €	47 €
113 €	27 €	11 €	130 €	93 €	75 €	11 €	18 €	30 €	75 €	69 €	- €	388 €	116 €	40 €	83 €	30 €
289 €	27 €	30 €	482 €	187 €	75 €	30 €	18 €	30 €	150 €	255 €	- €	812 €	116 €	102 €	- €	59 €
331 €	27 €	11 €	334 €	280 €	75 €	11 €	18 €	30 €	225 €	177 €	- €	2 524 €	116 €	117 €	- €	89 €
106 €	27 €	42 €	130 €	149 €	75 €	42 €	18 €	30 €	120 €	69 €	- €	123 €	116 €	37 €	83 €	47 €
282 €	27 €	23 €	325 €	280 €	75 €	23 €	18 €	30 €	225 €	172 €	- €	1 511 €	93 €	100 €	- €	89 €
254 €	27 €	23 €	399 €	373 €	75 €	23 €	18 €	30 €	300 €	211 €	- €	4 106 €	46 €	90 €	- €	118 €
- €	27 €	- €	9 €	19 €	75 €	- €	18 €	- €	- €	- €	- €	- €	- €	- €	- €	- €
- €	27 €	- €	9 €	19 €	75 €	- €	18 €	- €	- €	- €	- €	- €	- €	- €	- €	- €
99 €	27 €	4 €	139 €	261 €	75 €	4 €	18 €	30 €	210 €	74 €	- €	370 €	116 €	35 €	- €	83 €
176 €	27 €	- €	185 €	19 €	75 €	- €	18 €	30 €	15 €	98 €	- €	99 €	23 €	62 €	- €	6 €
- €	27 €	- €	9 €	19 €	75 €	- €	18 €	30 €	15 €	5 €	- €	- €	- €	- €	- €	6 €
- €	- €	- €	- €	- €	- €	- €	- €	- €	- €	- €	- €	- €	- €	- €	- €	- €
- €	27 €	- €	- €	- €	75 €	- €	18 €	- €	- €	- €	- €	- €	- €	- €	- €	- €
- €	27 €	- €	9 €	19 €	75 €	- €	18 €	30 €	15 €	5 €	- €	37 €	- €	- €	- €	6 €
- €	27 €	- €	9 €	19 €	75 €	- €	18 €	30 €	15 €	5 €	- €	- €	23 €	- €	- €	6 €
- €	27 €	- €	9 €	19 €	75 €	- €	18 €	30 €	15 €	5 €	- €	10 €	- €	- €	- €	6 €
- €	27 €	- €	28 €	56 €	75 €	- €	18 €	30 €	45 €	15 €	- €	21 €	- €	- €	- €	18 €
- €	27 €	- €	9 €	19 €	75 €	- €	18 €	30 €	15 €	5 €	- €	18 €	- €	- €	- €	6 €
9 400 €	995 €	995 €	13 602 €	10 506 €	2 765 €	995 €	664 €	1 051 €	8 405 €	7 188 €	3 318 €	37 489 €	2 765 €	3 318 €	1 327 €	3 318 €

6.3. Gegenüberstellung der Verrechnungspreise

Gegenüberstellung der Verrechnungspreise			
Leistungsempfänger	IST	SOLL bei Verrechnung je Leistungsgruppe	SOLL bei Verrechnung je Leistungsart
GW Lauterach	24 361 €	19 429 €	20 296 €
GW Wolfurt/Bludenz	22 394 €	30 534 €	28 284 €
GW Feldkirch	11 023 €	7 193 €	9 291 €
A&S Wolfurt	12 312 €	10 658 €	11 466 €
GW Passau	14 038 €	13 006 €	14 374 €
GW Memmingen	18 271 €	16 428 €	20 382 €
GW Aldingen	12 276 €	8 070 €	10 334 €
GW Esslingen	15 165 €	16 573 €	16 787 €
GW Pratteln	14 822 €	11 049 €	11 288 €
GW Altenrhein	17 988 €	10 201 €	12 700 €
A&S Basel	6 421 €	1 995 €	3 187 €
A&S Zürich	7 659 €	3 438 €	4 961 €
A&S Bern	6 412 €	2 561 €	3 698 €
Aersped	- €	1 080 €	1 037 €
WR China	17 803 €	22 959 €	12 033 €
WR Shanghai Branch	- €	29 800 €	19 434 €
GW Automotive	5 553 €	19 218 €	15 322 €
WOAC Hamburg	8 124 €	4 293 €	6 352 €
WR Dubai	6 737 €	5 721 €	4 783 €
WR Taiwan	5 334 €	6 446 €	7 350 €
WR Vietnam	6 842 €	2 988 €	3 973 €
WR Canada	6 962 €	9 186 €	8 139 €
GW Singapore	3 029 €	7 555 €	8 725 €
WR Japan	7 490 €	3 401 €	3 811 €
inet-logistics AT	11 413 €	7 410 €	8 790 €
inet-logistics DE	4 754 €	9 258 €	12 059 €
inet-logistics TH	- €	118 €	374 €
inet-logistics CH	- €	118 €	374 €
Xvise GmbH	6 480 €	4 372 €	4 281 €
GW Holding AG	700 €	2 133 €	2 502 €
GW consolution GmbH	700 €	494 €	644 €
Freight Factory International	- €	10 €	67 €
GW International Holding	700 €	270 €	405 €
Weiss-Rohling Middle East	- €	494 €	681 €
GW Beteiligungs GmbH	- €	494 €	667 €
GW Renewable Energy GmbH	- €	429 €	440 €
GW Windpark GmbH	- €	745 €	667 €
GW Global Holding GmbH	700 €	494 €	662 €
Summe	276 463 €	290 619 €	290 619 €

7. Anhang zur Plausibilitätsprüfung der ermittelten Verrechnungspreise

7.1. Plausibilitätsprüfung der Verrechnungspreise bei Verrechnung je Leistungsart

Plausibilitätsprüfung der Verrechnungspreise								
Verrechnung je Leistungsart								
Leistungsempfänger	Verrechnungssumme	%	Mitarbeiter	%	Umsatz	%	Kostenstellen	%
GW Lauterach	20 296 €	7%	240	12%	64 865 903 €	14%	116	8%
GW Wolfurt/Bludenz	28 284 €	10%	219	11%	47 278 380 €	10%	185	13%
GW Feldkirch	9 291 €	3%	83	4%	7 995 289 €	2%	43	3%
A&S Wolfurt	11 466 €	4%	105	5%	51 155 532 €	11%	65	5%
GW Passau	14 374 €	5%	70	4%	17 916 102 €	4%	66	5%
GW Memmingen	20 382 €	7%	160	8%	38 308 517 €	8%	101	7%
GW Aldingen	10 334 €	4%	57	3%	11 941 459 €	3%	50	3%
GW Esslingen	16 787 €	6%	234	12%	53 148 544 €	12%	102	7%
GW Pratteln	11 288 €	4%	61	3%	20 998 606 €	5%	62	4%
GW Altenrhein	12 700 €	4%	139	7%	50 788 407 €	11%	59	4%
A&S Basel	3 187 €	1%	4	0%	3 424 019 €	1%	10	1%
A&S Zürich	4 961 €	2%	13	1%	4 498 818 €	1%	19	1%
A&S Bern	3 698 €	1%	5	0%	3 128 971 €	1%	12	1%
Aersped	1 037 €	0%	-	0%	605 730 €	0%	3	0%
WR China	12 033 €	4%	10	1%	4 785 501 €	1%	113	8%
WR Shanghai Branch	19 434 €	7%	32	2%	- €	0%	28	2%
GW Automotive	15 322 €	5%	187	9%	12 899 095 €	3%	106	7%
WOAC Hamburg	6 352 €	2%	47	2%	17 062 585 €	4%	23	2%
WR Dubai	4 783 €	2%	48	2%	8 583 276 €	2%	1	0%
WR Taiwan	7 350 €	3%	27	1%	7 461 349 €	2%	35	2%
WR Vietnam	3 973 €	1%	24	1%	2 740 009 €	1%	14	1%
WR Canada	8 139 €	3%	18	1%	7 907 676 €	2%	52	4%
GW Singapore	8 725 €	3%	9	0%	885 204 €	0%	36	3%
WR Japan	3 811 €	1%	37	2%	14 657 561 €	3%	14	1%
inet-logistics AT	8 790 €	3%	130	7%	- €	0%	35	2%
inet-logistics DE	12 059 €	4%	7	0%	- €	0%	43	3%
inet-logistics TH	374 €	0%	-	0%	- €	0%	-	0%
inet-logistics CH	374 €	0%	-	0%	- €	0%	-	0%
Xvise GmbH	4 281 €	1%	15	1%	- €	0%	15	1%
GW Holding AG	2 502 €	1%	-	0%	- €	0%	20	1%
GW consolution GmbH	644 €	0%	-	0%	23 000 €	0%	1	0%
Freight Factory International	67 €	0%	-	0%	- €	0%	1	0%
GW International Holding	405 €	0%	-	0%	- €	0%	-	0%
Weiss-Rohling Middle East	681 €	0%	-	0%	- €	0%	1	0%
GW Beteiligungs GmbH	667 €	0%	-	0%	- €	0%	1	0%
GW Renewable Energy GmbH	440 €	0%	-	0%	- €	0%	1	0%
GW Windpark GmbH	667 €	0%	-	0%	- €	0%	3	0%
GW Global Holding GmbH	662 €	0%	-	0%	- €	0%	1	0%
Summe	290 619 €	100%	1 981	100%	453 059 532 €	100%	1 437	100%

7.2. Plausibilitätsprüfung der Verrechnungspreise bei Verrechnung je Leistungsgruppe

Plausibilitätsprüfung der Verrechnungspreise								
Verrechnung je Leistungsgruppe								
Leistungsempfänger	Verrechnungs- summe	%	Mitarbeiter	%	Umsatz	%	Kostenstellen	%
GW Lauterach	19 429 €	7%	240	12%	64 865 903 €	14%	116	8%
GW Wolfurt/Bludenz	30 534 €	11%	219	11%	47 278 380 €	10%	185	13%
GW Feldkirch	7 193 €	2%	83	4%	7 995 289 €	2%	43	3%
A&S Wolfurt	10 658 €	4%	105	5%	51 155 532 €	11%	65	5%
GW Passau	13 006 €	4%	70	4%	17 916 102 €	4%	66	5%
GW Memmingen	16 428 €	6%	160	8%	38 308 517 €	8%	101	7%
GW Aidingen	8 070 €	3%	57	3%	11 941 459 €	3%	50	3%
GW Esslingen	16 573 €	6%	234	12%	53 148 544 €	12%	102	7%
GW Pratteln	11 049 €	4%	61	3%	20 998 606 €	5%	62	4%
GW Altenrhein	10 201 €	4%	139	7%	50 788 407 €	11%	59	4%
A&S Basel	1 995 €	1%	4	0%	3 424 019 €	1%	10	1%
A&S Zürich	3 438 €	1%	13	1%	4 498 818 €	1%	19	1%
A&S Bern	2 561 €	1%	5	0%	3 128 971 €	1%	12	1%
Aersped	1 080 €	0%	-	0%	605 730 €	0%	3	0%
WR China	22 959 €	8%	10	1%	4 785 501 €	1%	113	8%
WR Shanghai Branch	29 800 €	10%	32	2%	- €	0%	28	2%
GW Automotive	19 218 €	7%	187	9%	12 899 095 €	3%	106	7%
WOAC Hamburg	4 293 €	1%	47	2%	17 062 585 €	4%	23	2%
WR Dubai	5 721 €	2%	48	2%	8 583 276 €	2%	1	0%
WR Taiwan	6 446 €	2%	27	1%	7 461 349 €	2%	35	2%
WR Vietnam	2 988 €	1%	24	1%	2 740 009 €	1%	14	1%
WR Canada	9 186 €	3%	18	1%	7 907 676 €	2%	52	4%
GW Singapore	7 555 €	3%	9	0%	885 204 €	0%	36	3%
WR Japan	3 401 €	1%	37	2%	14 657 561 €	3%	14	1%
inet-logistics AT	7 410 €	3%	130	7%	- €	0%	35	2%
inet-logistics DE	9 258 €	3%	7	0%	- €	0%	43	3%
inet-logistics TH	118 €	0%	-	0%	- €	0%	-	0%
inet-logistics CH	118 €	0%	-	0%	- €	0%	-	0%
Xvise GmbH	4 372 €	2%	15	1%	- €	0%	15	1%
GW Holding AG	2 133 €	1%	-	0%	- €	0%	20	1%
GW consolution GmbH	494 €	0%	-	0%	23 000 €	0%	1	0%
Freight Factory International	10 €	0%	-	0%	- €	0%	1	0%
GW International Holding	270 €	0%	-	0%	- €	0%	-	0%
Weiss-Rohling Middle East	494 €	0%	-	0%	- €	0%	1	0%
GW Beteiligungs GmbH	494 €	0%	-	0%	- €	0%	1	0%
GW Renewable Energy	429 €	0%	-	0%	- €	0%	1	0%
GW Windpark GmbH	745 €	0%	-	0%	- €	0%	3	0%
GW Global Holding GmbH	494 €	0%	-	0%	- €	0%	1	0%
Summe	290 619 €	100%	1 981	100%	453 059 532 €	100%	1 437	100%

8. Anhang zur alternativen Ermittlung der Verrechnungspreise von Betreuungsleistungen vor Ort als Dienstleistungen auf Abruf

8.1. Leistungsempfänger der Betreuungsleistungen vor Ort

Leistungsempfänger der Betreuungsleistungen vor Ort				
Basis zur Ermittlung der Leistungsempfänger: Leistungsempfänger für Betreuungsleistungen laut Kapitel 4	Beanspruchung der Leistung in den letzten 10 Jahren (Gründung)	Potenzielle Leistungsempfänger	Beanspruchung der Leistung in den letzten 5 Jahren	Tatsächliche Leistungsempfänger
GW Lauterach	✓	GW Lauterach	✓	GW Lauterach
GW Wolfurt/Bludenz	✓	GW Wolfurt/Bludenz	✓	GW Wolfurt/Bludenz
GW Feldkirch	✓	GW Feldkirch	✓	GW Feldkirch
A&S Wolfurt	✓	A&S Wolfurt	✓	A&S Wolfurt
GW Passau	✓	GW Passau	✓	GW Passau
GW Memmingen	✓	GW Memmingen	✓	GW Memmingen
GW Aldingen	✓	GW Aldingen	✓	GW Aldingen
GW Esslingen	✓	GW Esslingen	✓	GW Esslingen
GW Pratteln	✓	GW Pratteln	✓	GW Pratteln
GW Altenrhein	✓	GW Altenrhein	✓	GW Altenrhein
A&S Basel	✓	A&S Basel	✓	A&S Basel
A&S Zürich	✓	A&S Zürich	✓	A&S Zürich
A&S Bern	✓	A&S Bern	✓	A&S Bern
WR Shanghai Branch	✓	WR Shanghai Branch	x	
GW Automotive	x (2014)	GW Automotive	x	
WOAC Hamburg	✓	WOAC Hamburg	x	
WR Dubai	✓	WR Dubai	✓	WR Dubai
WR Taiwan	✓	WR Taiwan	x	
WR Vietnam	x (2013)	WR Vietnam	x	
WR Canada	x (2005)		x	
GW Singapore	x (2000)		x	
WR Japan	✓	WR Japan	x	
inet-logistics AT	✓	inet-logistics AT	✓	inet-logistics AT
inet-logistics DE	x (2001)		x	
Xvise GmbH	✓	Xvise GmbH	✓	Xvise GmbH

8.2. Betreuungsstunden vor Ort

Betreuungsstunden vor Ort			
Leistungsempfänger	Soll-Betreuungsstunden laut Abteilung RW West	Ø Aufenthaltsstunden in den letzten fünf Jahren	Ø Zurechenbare Betreuungsstunden in den letzten fünf Jahren
GW Lauterach	24,0 h	0,6 h	0,6 h
GW Wolfurt/Bludenz	8,0 h	27,3 h	27,3 h
GW Feldkirch	8,0 h	23,4 h	23,4 h
A&S Wolfurt	96,0 h	11,8 h	11,8 h
GW Passau	96,0 h	18,8 h	18,8 h
GW Memmingen	48,0 h	47,6 h	47,6 h
GW Aldingen	96,0 h	103,7 h	93,3 h
GW Esslingen	415,7 h	286,9 h	229,5 h
GW Pratteln	96,0 h	141,0 h	126,9 h
GW Altenrhein	48,0 h	11,9 h	11,9 h
A&S Basel	96,0 h	2,3 h	2,0 h
A&S Zürich	96,0 h	9,5 h	9,5 h
A&S Bern	8,0 h	1,4 h	1,4 h
WR Shanghai Branch	40,0 h	0,0 h	0,0 h
GW Automotive	40,0 h	0,0 h	0,0 h
WOAC Hamburg	24,0 h	0,0 h	0,0 h
WR Dubai	40,0 h	27,2 h	23,1 h
WR Taiwan	40,0 h	0,0 h	0,0 h
WR Vietnam	40,0 h	0,0 h	0,0 h
WR Japan	40,0 h	0,0 h	0,0 h
inet-logistics AT	48,0 h	76,8 h	76,8 h
Xvise GmbH	8,0 h	17,6 h	17,6 h
Summe	1455,7 h	807,8 h	721,7 h

8.3. Zurechenbare Betreuungszeit

Zurechenbare Betreuungszeit		
Leistungsempfänger	Betreuung	Sonstige Arbeiten
GW Lauterach	100%	0%
GW Wolfurt/Bludenz	100%	0%
GW Feldkirch	100%	0%
A&S Wolfurt	100%	0%
GW Passau	100%	0%
GW Memmingen	100%	0%
GW Aldingen	90%	10%
GW Esslingen	80%	20%
GW Pratteln	90%	10%
GW Altenrhein	100%	0%
A&S Basel	90%	10%
A&S Zürich	100%	0%
A&S Bern	100%	0%
WR Shanghai Branch	85%	15%
GW Automotive	85%	15%
WOAC Hamburg	90%	10%
WR Dubai	85%	15%
WR Taiwan	85%	15%
WR Vietnam	85%	15%
WR Japan	85%	15%
inet-logistics AT	100%	0%
Xvise GmbH	100%	0%

8.4. Berechnung des Personalkosten-Stundensatzes

Berechnung des Personalkosten-Stundensatzes

Annahmen

Wochen p.a.	52,00 W
Wochen p.m.	4,33 W
Tage p. Woche	5,00 T

Nicht verrechenbare Zeit	7%	0,56 h pro Tag
Durchschn. Krankenstand	1 W Woche	
Gehalt pro Monat Kst 9204	3 532 €	PL 2017
Berechnung für	40 h	Stunden pro Woche

	MA1	MA2	MA3	MA4	pro Woche	pro Monat	pro Jahr
%	37,50%	100%	70%	100%			
Std p W	15,0 h	40,0 h	28,0 h	40,0 h	123,0 h	533,0 h	6396,0 h
Anw	12,6 h	33,7 h	23,6 h	33,7 h	103,6 h	449,0 h	5387,4 h
Verr. Z	11,8 h	31,3 h	21,9 h	31,3 h	96,4 h	417,5 h	5010,3 h
Ø Gehalt pro Woche	306 €	815 €	571 €	815 €	2 507 €	10 862 €	152 065 €
Ø Gehalt pro Std	20,4 €	20,4 €	20,4 €	20,4 €	20,4 €		

1) Ermittlung der Ø Anwesenheitszeit in Wochen:

Wochen p.a.	52,0 W	
- Urlaub	-5,0 W	
- Feiertage	-2,2 W	
- Krankenstand	-1,0 W	
Anwesenheitszeit	43,8 W	84,23%
- nicht verr. Zeit	-3,1 W	
Ø verr. Zeit	40,7 W	78,33%

2) Ermittlung der Ø Personalkosten in Wochen:

Gehaltsnebenkosten	lfd.	SZ	
DG-Anteil - SV	21,48%	20,98%	
BMSVG - MVK	1,53%	1,53%	
DB Ang	4,10%	4,10%	
Komm.St.	3,00%	3,00%	
DZ Vbg Handelsk.Uml	0,39%	0,39%	
Σ Gehaltsnebenkosten	30,50%	30,00%	
RSt Veränd JubG	2,48%		
Σ Gehaltszusatz	32,98%	30,00%	
Σ Zuschlag	32,98%	30,00%	
Bezahlte Wochen	52,0 W	8,7 W	60,7 W
+ Zuschlag	17,1 W	2,6 W	19,7 W
		Σ Wochen	80,4 W

3) Ø bezahlte Nichtanwesenheitszeit (bzw. nicht verrechenbare Zeit):

Bezahlte Nichtanwesenheitszeit	36,6 W
Bezahlte nicht verrechenbare Zeit	39,7 W

4) Gehaltskostenzuschlag

Bezahlte Nichtanwesenheitszeit	36,6 W
: Anwesenheitszeit	43,8 W
Gehaltskostenzuschlag je Anwesenheitsstd.	83,60%
Bezahlte nicht verrechenbare Zeit	39,7 W
: Ø verr. Zeit	40,7 W
Gehaltskostenzuschlag je verr. Std.	97,42%

5) Personalkosten je Anwesenheitsstd/verr.Std.

Gehalt p.m.	3 532 €
: Anzahl bezahlte Std. p.m.	173,3 h
= Ø Bruttostd.lohn	20,38 €
+ Gehaltsko.zuschl. Anw.	83,60%
= Personalkosten je Anw.heitsstd.	37,41 €
+ Gehaltsko.zuschl. Verr. Std.	97,42%
= Personalkosten je Leistungsstunde	40,23 €

Anhang

Stundensatz inkl. sämtlicher Personal-verursachter Kosten

Sonstige Personalkosten	
Aus- und Fortbildung	2 072 €
Personalbereitstellung	24 000 €
Σ Sonstige Personalkosten	26 072 €
: Σ verrechenbare Std.	5010,3 h
= GK-Verr.satz je verr. Std.	5,20 €

Sek. Kosten + Konzernkosten	
Personalverrechnung	1 141 €
Σ sek. Kosten + Konzernkosten	1 141 €
: Σ verrechenbare Std.	5010,3 h
= GK-Verr.satz je Std.	0,23 €

Kalkulation:

Personalkosten je verr. Std	40,23 €
+ SK Kostenrechnung je verr. Std	5,20 €
+ sek. Kosten + Konzernkosten je verr. Std	0,23 €
= VSK p.Std. nach Overheads	45,66 €

Auszug aus Kst "9204"	PLAN 2017
Gehälter	152 065 €
Überstunden u. Gleitzeit	13 €
Entwicklung Urlaubsrückstellung	- 1 €
Gehaltsnebenkosten	49 484 €
Personalkosten	201 560 €
Aus- und Fortbildung	2 072 €
Personalbereitstellung	24 000 €
Personalverrechnung	1 141 €
Personell verursachte Kosten	27 213 €
Gesamtkosten "PK"	228 773 €

PROBE	pro Monat	pro Jahr
Verr.b Stunden	418 h	5010 h
PK je Leistungsstunde	40,23 €	40,23 €
Verrb. Std * PK je Leiststd	16 796,70 €	201 560 €
	NK	0
Sonstige PK + sek.K + KK	19 064,45 €	228 773 €
Verr.b Stunden	418 h	5010 h
PK je Leistungsstunde	45,66 €	45,66 €
	NK	0

8.5. Gegenüberstellung der Verrechnungspreise für Betreuungsleistungen vor Ort

Gegenüberstellung der Verrechnungspreise für Betreuungsleistungen vor Ort					
Leistungsempfänger	Verrechnungspreis bei Ermittlung als Dienstleistung auf Abruf		Verrechnungspreis bei Ermittlung als Normalleistung (Soll-Ermittlung je Leistungsart)	Verrechnungspreis bei alternativer Ermittlung als Normalleistung und Dienstleistung auf Abruf	
	Bereitstellung	Inanspruchnahme		Bereitstellung	Inanspruchnahme
GW Lauterach	669 €	29 €	3 961 €	541 €	26 €
GW Wolfurt/Bludenz	669 €	1 299 €	6 317 €	541 €	1 194 €
GW Feldkirch	669 €	1 115 €	1 468 €	541 €	1 025 €
A&S Wolfurt	669 €	562 €	2 220 €	541 €	516 €
GW Passau	669 €	893 €	2 254 €	541 €	821 €
GW Memmingen	669 €	2 267 €	3 449 €	541 €	2 084 €
GW Aldingen	669 €	4 443 €	1 707 €	541 €	4 083 €
GW Esslingen	669 €	10 928 €	3 483 €	541 €	10 044 €
GW Pratteln	669 €	6 043 €	2 117 €	541 €	5 554 €
GW Altenrhein	669 €	566 €	2 015 €	541 €	520 €
A&S Basel	669 €	96 €	341 €	541 €	89 €
A&S Zürich	669 €	453 €	649 €	541 €	416 €
A&S Bern	669 €	67 €	410 €	541 €	62 €
WR Shanghai Branch	669 €	- €	956 €	541 €	- €
GW Automotive	669 €	- €	3 620 €	541 €	- €
WOAC Hamburg	669 €	- €	785 €	541 €	- €
WR Dubai	669 €	1 101 €	1 024 €	541 €	1 012 €
WR Taiwan	669 €	- €	1 195 €	541 €	- €
WR Vietnam	669 €	- €	478 €	541 €	- €
WR Canada	- €	- €	1 776 €	541 €	- €
GW Singapore	- €	- €	1 229 €	541 €	- €
WR Japan	669 €	- €	478 €	541 €	- €
inet-logistics AT	669 €	3 656 €	1 195 €	541 €	3 360 €
inet-logistics DE	- €	- €	1 468 €	541 €	- €
Xvise GmbH	669 €	838 €	512 €	541 €	770 €
Summe	14 724 €	34 355 €	45 110 €	13 533 €	31 577 €

9. Anhang zur Dokumentation der Verrechnungspreise der Gebrüder Weiss GmbH

9.1. Vorlage zu Tabelle eins für den Country-by-Country Report

Tabelle 1: Übersicht über die Aufteilung der Erträge, Steuern und Geschäftstätigkeiten nach Staaten oder Gebieten

Name der multinationalen Unternehmensgruppe: Betrachtetes Wirtschaftsjahr: Verwendete Währung:											
	Staaten oder Gebiete	Erträge			Vorsteuer- gewinn (-verlust)	Gezahlte Ertragsteuer (auf Kassen- basis)	Noch zu zahlende Ertragsteuer (laufendes Jahr)	Ausge- wiesenes Kapital	Einbe- haltener Gewinn	Beschäftigten- zahl	Materielle Vermögens- werte (ohne flüssige Mittel)
		Fremde Unternehmen	Nahe- stehende Unternehmen	Insgesamt							
Begriff	Steuerhoheits- gebiete , in denen Unternehmens- einheiten ansässig sind	Einkünfte enthält: - Umsätze aus der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit - Verkauf von Vermögensgegenständen - Dienstleistungen - Lizenzträge - Zinserträge - sonstige Erträge - Nicht: Von verbundenen Unternehmen bezogene Zahlungen, welche im Steuerhoheitsgebiet des Leistens der Zahlung als Dividende anzusehen sind. Aufgeschlüsselt nach Einkünften mit externen Unternehmen, verbundenen Unternehmen und der Summe aus beiden.			Summe Vorsteuer- gewinne /-verluste, einschließlich jenen aus außer- ordentlichen Einnahmen und Ausgaben	Entrichtete Ertragsteuer an sämtliche Steuerhoheits- gebiete, einschließlich der von anderen Geschäftseinheit en entrichteten Quellensteuer	Noch zu zahlende laufende Steueraufwände, ausgenommen latente Steuern und Rückstellungen für ungewisse Steuerverbindlich- keiten	Summe des ausge- wiesenen Kapitals	Gesamte einbehaltene Gewinne zum Jahresende	Zahl der Beschäftigten in Vollzeit- äquivalenten zum Jahresende, einschließlich unabhängige Auftragnehmer Mögliche Berechnungsart: Durchschnitt des laufenden Jahres	Summe des Nettobuchwertes der materiellen Vermögenswerte, ausgenommen flüssige Mittel, immaterielle Werte, Finanzwerte
Datenquelle		Einzelabschluss	Einzel- abschluss	Einzel- abschluss	steuerrechtliche Einkommens- ermittlung	steuerrechtliche Einkommens- ermittlung	steuerrechtliche Einkommens- ermittlung	Einzel- abschluss	Einzel- abschluss	Konzerninterne Kennzahlen	Einzelabschluss

9.2. Vorlage zu Tabelle zwei für den Country-by-Country Report

Tabelle 2: Auflistung aller Geschäftseinheiten der multinationalen Unternehmensgruppe, die in den verschiedenen Gesamtangaben erfasst sind, nach Staaten oder Gebieten

Name der multinationalen Unternehmensgruppe: Betrachtetes Wirtschaftsjahr:														
	Staaten oder Gebiete	Im Staat oder Gebiet ansässige Geschäftseinheiten	Gründungsstaat oder Staat der Handelsregistrierung, falls abweichend vom Ansässigkeitsstaat	Wichtigste Geschäftstätigkeit(en)										
				Forschung und Entwicklung	Besitz oder Verwaltung von geistigem Eigentum	Einkauf oder Beschaffung	Verarbeitung oder Produktion	Verkauf, Marketing oder Vertrieb	Verwaltungs-, Management- oder Supportleistungen	Erbringung von Dienstleistungen für fremde Dritte	Interne Finanzierung der Unternehmensgruppe	Regulierte Finanzdienstleistungen	Versicherung	Besitz von Aktien oder anderen Wertpapieren mit Beteiligungscharakter
Begriff	Steuerhoheitsgebiete, in denen Geschäftseinheiten ansässig sind	Aufzählung sämtlicher Geschäftseinheiten, zugeordnet zu den jeweiligen Steuerhoheitsgebieten; bei fehlendem Ansässigkeitsstaat sind Geschäftseinheiten unter "staatenlos" aufzuzählen.	Angabe des Gründungsstaates oder Staat der Handelsregistrierung der Geschäftseinheit, sofern dieser vom Ansässigkeitsstaat der Einheit abweicht.	Angabe der wichtigsten Geschäftstätigkeit der Geschäftseinheit mittels Ankreuzen einer oder mehrerer Kategorien.										
Datenquelle	Tabelle 1	Gesellschaftsvertrag	Gesellschaftsvertrag	Gesellschaftsvertrag										

9.3. Vorlage zu Tabelle drei für den Country-by-Country Report

Tabelle 3: Zusätzliche Informationen

Name der multinationalen Unternehmensgruppe: Betrachtetes Wirtschaftsjahr:
Weitere Informationen für das Verständnis der Finanzdaten in Tabelle 1 und Tabelle 2. Zu folgenden Punkten ist die Angabe weiterer Informationen empfehlenswert: <ul style="list-style-type: none">- Datenquelle der Finanzdaten- Begründung für die Änderung der Datenquelle- Erläuterungen zu Angaben bei Geschäftseinheiten unter staatenlos- Verrechnung steuerlicher Verlustvorträge- Sonderabschreibungen für getätigte Sachinvestitionen- Temporäre Vorzugsbesteuerung- Wesentliche Unterschiede zwischen der handels- und steuerrechtlichen Gewinnermittlung