

Praxis-Forum

Erste praktische Erfahrungen zu den länderbezogenen Berichten

Country-by-Country-Reports

Lukas Stähli



*Lukas Stähli, Group Project
Leader im Bereich Transfer
Pricing bei der Liebherr-
International AG, Bulle*

Das Ziel dieses Artikels besteht darin, erste Erfahrungen mit der Erstellung des länderbezogenen Berichts aufzuzeigen sowie mögliche Erkenntnisse für ein multinationales Unternehmen (MNE) abzuleiten. In einem ersten Teil des Artikels werden die gesetzlichen Rahmenbedingungen dargelegt. Der zweite Teil zeigt auf, wie die Implementierung des Country-by-Country-Reporting (CbCR) in die bestehenden Berichtssysteme funktionieren kann. Der Fokus liegt auf der praktischen Umsetzung des CbCR aus Sicht eines MNE mit Hauptsitz in der Schweiz (Outbound CbCR-Austausch).

Le but du présent article est de présenter les premières expériences de la préparation des déclarations pays par pays et d'en tirer les leçons possibles pour une entreprise multinationale (EMN). La première partie de l'article décrit le cadre juridique. La deuxième partie montre comment la mise en œuvre du Country-by-Country-Reporting (CbCR) peut fonctionner avec les systèmes de déclaration existants. L'accent est mis sur la mise en œuvre pratique du CbCR du point de vue d'une EMN ayant son siège principal en Suisse (échange outbound CbCR).

Inhalt

1 Einführung	129	4.2 Abstimmungen mit Konzerngesellschaften sowie Steuerbehörden	136
2 Gesetzliche Grundlagen	130	4.3 Erstmalige Definition des Inhalts.	136
2.1 Schwellenwert für die Erstellung und formelle Rechtsvorschriften	130	4.3.1 Definition der Konteninhalte in der Tabelle 1 gemäss Anhang zur ALBAV inklusive Abstimmung/Reconciliation	136
2.2 Inhalt CbCR	130	4.3.2 Definition der wichtigsten Funktionen in Tabelle 2 gemäss Anhang zur ALBAV	137
2.3 Einreichung und Austausch des CbCR	131	4.3.3 Angaben zur Tabelle 3 gemäss Anhang zur ALBAV	137
2.3.1 Einreichung	131	4.4 Datenbeschaffung und -aufbereitung.	137
2.3.2 Austauschmechanismus	131	4.5 Datenauswertung.	138
2.3.2.1 Hauptmechanismus/Primärmechanismus.	131	4.6 Weitere Abstimmungen.	138
2.3.2.2 Zweitmechanismus/Sekundärmechanismus (Local Filing).	132	4.7 Transformation in gefordertes XML-Schema	138
2.3.2.3 Surrogate Parent Filing	132	4.8 Abgabe an ESTV sowie allfälliges Local Filing	138
2.3.2.4 Austauschbeziehungen Schweiz und Zwischenfazit	132	4.9 Erstellung eines CbCR-Manual für Berichtsperiode	138
2.4 Meldepflicht/Notifikation.	133	5 Evaluation/Statistische Auswertung der Daten	139
3 Mögliche Zielsetzungen eines MNE im Bereich Transfer Pricing, insbesondere CbCR	133	6 Zusammenfassung	139
3.1 Tax/TP-Compliance	134	Literatur	140
3.2 Tax/TP-Risk-Management	134	Rechtsquellen	141
3.3 Tax/TP-Reporting	134	Materialien	141
3.4 Tax/TP-Planning	134	Praxisanweisungen	142
4 Massnahmen, um diese Ziele zu erreichen	135		
4.1 Organisatorische Zuständigkeiten	135		

1 Einführung

Im Rahmen des Projekts gegen Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, «BEPS»)¹ haben die G20² und die OECD 15 Massnahmen (sogenannte Aktionspunkte) eingeführt und im Jahr 2015 erste finale Berichte dazu veröffentlicht. Ein wesentliches Ergebnis im Bereich der Verrechnungspreise stellt Aktionspunkt 13 mit dem dreiteiligen Ansatz dar: bestehend aus Stammdokumentation (sogenanntes Master File), unternehmensbezogener, landesspezifischer Dokumentation (sogenanntes Local File) sowie einem länderbezogenen Bericht für den Gesamtkonzern (sogenannter Country-by-Country-Report(ing)

(nachfolgend CbCR).³ Aktion 13 zielt vor allem auf die Verbesserung der Transparenz bei der Besteuerung von international tätigen Unternehmen und soll damit u. a. eine Erleichterung der Prüfung von Verrechnungspreisen mit dem Fremdvergleichsgrundsatz («dealing at arm's length») sowie eine Risikoeinschätzung ermöglichen.⁴

1 OECD, Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting 2013.

2 G20 umfasst die folgenden 20 Mitglieder: Argentinien, Australien, Brasilien, China, Deutschland, Frankreich, Indien, Indonesien, Italien, Japan, Kanada, Südkorea, Mexiko, Russland, Saudi-Arabien, Südafrika, die Türkei, das Vereinigte Königreich Grossbritannien und Nordirland, die Vereinigten Staaten von Amerika sowie die Europäische Union.

3 OECD, BEPS Action 13, Final Report 2015.

4 SCHREIBER/GREIL, Das «Anti-BEPS-Umsetzungsgesetz», 2; siehe auch OECD, BEPS Action 13, Final Report 2015, 9.

Master File	Local File	CbCR
High-Level-Übersicht zur Gruppe	Detaillierte Informationen zu lokaler Gesellschaft	Informationen über gruppenweite Allokation von:
Organisationsstruktur	Transaktionsbezogene Analyse	– Erträgen;
Übersicht globale Geschäftsaktivitäten der Gruppe	Spezifische Finanzinformationen	– Gewinn;
Übersicht zu immateriellen Wirtschaftsgütern der Gruppe		– Steuern sowie anderen Indikatoren auf Landesebene aggregiert
Finanzaktivitäten des MNE		Wichtigste Geschäftsaktivitäten jeder Konzerneinheit; Betriebsstätten einzeln aufgeführt
Finanz- und Steuerpositionen des MNE		

Grafik 1: Aktionspunkt 13 – Dreiteiliger Dokumentationsansatz

Von diesem dreiteiligen Dokumentationsansatz ist nur das CbCR Teil des Minimumstandards der OECD.⁵ Wie nachfolgend dargelegt, besteht in der Schweiz gemäss Art. 6 sowie Art. 31 ALBAG nur die Pflicht zur Erstellung eines CbCR für die Berichtsjahre ab 2018. Für die Erstellung bzw. Umsetzung eines Master File oder Local File gibt es in der Schweiz momentan noch keine expliziten gesetzlichen Vorschriften.⁶ Unternehmen sind jedoch verpflichtet, der Steuerbehörde auf Anfrage sämtliche Informationen – einschliesslich Aufzeichnung konzerninterner Verrechnungspreise – auszuhändigen, um eine vollständige und richtige Veranlagung zu ermöglichen.⁷

Von den ca. 200 Unternehmen, welche die massgebende Schwelle zur Einreichung eines CbCR von CHF 900 Mio. überschreiten dürften, hat die ESTV für die erste Berichtsperiode 2016 insgesamt 109 (auf freiwilliger Basis eingereichter) CbC-Berichte an total 35 Partnerstaaten übermittelt.⁸

Nachfolgend werden nur Fälle betrachtet, wo die Konzernobergesellschaft eines multinationalen Unternehmens (nachfolgend MNE) in der Schweiz ansässig ist und der Schwellenwert für die Erstellung des CbCR erreicht wird.

2 Gesetzliche Grundlagen

Aktionspunkt 13 ist neuer Bestandteil des Kapitels V der OECD-Verrechnungspreisrichtlinien⁹ und kann somit als Dokumentations- und CbCR-Richtlinie für OECD-Mitgliedsstaaten verstanden werden. Am 27.1.2016 hat die Schweiz die ALBA-Vereinbarung-OECD zur automatischen Übermittlung der länderbezogenen Berichte unterzeichnet (Multilateral Competent Authority Agreement on the Exchange of Country-by-Country-Reporting, CbC MCAA).¹⁰ Für die gesetzliche Grundlage ist jedoch unilaterales Recht im jeweiligen Staat massgeblich. Die Umsetzung des OECD-Aktionspunkts 13 erfolgt in der Schweiz mit dem ALBAG sowie der ALBAV, welche beide am 1.12.2017 in Kraft gesetzt wurden. Die rechtliche Grundlage für den automatischen Austausch länderbezogener Berichte bildet das Amtshilfeübereinkommen, das zusammen mit der ALBA-Vereinbarung-OECD u. a. die konkrete Umsetzung festlegt. Mit diesen neuen Vorschriften gelten verschärfte Dokumentations- und Berichtspflichten für MNE.

Das ALBAG sowie die ALBAV verweisen allerdings auf die internationalen Standards der OECD.¹¹ Beispielsweise haben MNE gemäss Art. 2 ALBAV Wahlmöglichkeiten hinsichtlich Inhalt des CbCR, falls ihnen diese durch die massgeblichen OECD-Leitlinien eingeräumt werden.

2.1 Schwellenwert für die Erstellung und formelle Rechtsvorschriften

Multinationale Konzerne, deren Konzernobergesellschaft in der Schweiz ansässig ist und einen konsolidierten Jahresumsatz von mindestens CHF 900 Mio. aufweist,¹² sind verpflichtet, einen länderbezogenen Bericht zu erstellen.¹³

Der CbCR ist gemäss Art. 4 ALBAG in schweizerischer Amtssprache oder in Englisch zu verfassen und kann gemäss Art. 5 ALBAG entweder in Schweizer Franken oder aber in der für das MNE wesentlichen Währung erstellt werden.

2.2 Inhalt CbCR

Der länderbezogene Bericht besteht aus den drei Tabellen gemäss Anhang der ALBAV, nämlich:¹⁴

5 OECD, BEPS Action 13 on CbCR, Peer Review Documents 2017, 7.

6 Botschaft zum Austausch der länderbezogenen Berichterstattung, 56.

7 STOCKER/STUDER, Bestimmung von Verrechnungspreisen, 390.

8 Siehe Medienmitteilung SIF, Erster Austausch länderbezogener Berichte von grossen multinationalen Unternehmen, vom 18.6.2018.

9 OECD, OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017.

10 Vgl. OECD, OECD Signatories of the multilateral competent authority agreement on the exchange of Country-by-Country Reporting (CbC MCAA) and signing dates 2019.

11 Vgl. Art. 3 Abs. 2 ALBAG sowie Art. 2 ALBAV.

12 Art. 6 iVm Art. 3 ALBAV.

13 Siehe dazu Art. 6 iVm Art. 3 ALBAG.

14 OECD, BEPS Action 13, Final Report 2015, 29 ff.

- Übersicht über die Aufteilung der Erträge, Steuern und Geschäftstätigkeiten, gegliedert nach Steuerhoheitsgebiet (siehe Tabelle 1 gemäss Anhang zur ALBAV);
- Auflistung aller Geschäftseinheiten des MNE, gegliedert nach Steuerhoheitsgebieten (siehe Tabelle 2 gemäss Anhang zur ALBAV);
- zusätzliche Informationen (siehe Tabelle 3 gemäss Anhang zur ALBAV).

Was im Detail unter den einzelnen Konten in Tabelle 1 gemäss Anhang zur ALBAV bzw. unter den «wichtigsten Geschäftstätigkeiten» in der Tabelle 2 gemäss Anhang zur ALBAV zu verstehen ist, wird weder vom schweizerischen Gesetz noch von der OECD konkret erläutert und steht damit zu einem Grossteil in der Entscheidungskompetenz des MNE. Zur Tabelle 1 gemäss Anhang zur ALBAV gibt es seitens OECD weiterführende Regulierungen, die jedoch einen relativ grossen Spielraum bezüglich spezifischer Definition zulassen. In der Tabelle 3 gemäss Anhang zur ALBAV, die mehr als Annex für zusätzliche Informationen dient, können die Inhalte der Tabellen 1 und 2 gemäss Anhang zur ALBAV konkreter erläutert werden. Jedoch besteht auch hier keine weiterführende Regelung in der schweizerischen Gesetzgebung oder von der OECD.

2.3 Einreichung und Austausch des CbCR

Bevor der länderbezogene Bericht zwischen den Partnerstaaten ausgetauscht werden kann, muss er vom MNE an die ESTV übermittelt werden.

2.3.1 Einreichung

Der Einreichungsprozess für MNE mit Konzernobergesellschaft in der Schweiz ist mittels elektronischem E-Mail-Versand und separatem Passwort an die ESTV klar strukturiert.¹⁵ Bevor dies getätigt werden kann, muss der CbCR in das geeignete Format transformiert werden.

Der technische Aufbau des länderbezogenen Berichts erfolgt mittels Extensible Markup Language Schema (nachfolgend XML-Schema), analog demjenigen, welches für den automatischen Informationsaustausch von Finanzkonten verwendet wird. In den Richtlinien dazu («User Guide for Tax Administrations»¹⁶) ist konkret geregelt, wie der technische Inhalt aufzubauen ist und welche Wahlmöglichkeiten hinsichtlich gewisser Tabellenfelder ein MNE hat. Zusätzlich beinhalten die Richtlinien Kriterien, die es zu beachten gilt (beispielsweise ist für

gewisse Felder explizit festgehalten, wie viele Zeichen pro Feld verwendet werden dürfen).

2.3.2 Austauschmechanismus

Grundsätzlich kann zwischen einem Hauptmechanismus und zwei Alternativen, nämlich dem «Local Filing» sowie dem sogenannten «Surrogate Parent Filing», unterschieden werden.

2.3.2.1 Hauptmechanismus/Primärmechanismus

Gemäss Art. 11 sowie Art. 31 ALBAG hat die Konzernobergesellschaft den länderbezogenen Bericht jährlich spätestens zwölf Monate nach dem Ende der Berichtssteuerperiode¹⁷ an die ESTV zu übermitteln, erstmals für die Steuerperiode ab 1.1.2018. Der erstmalige Austausch von CbCR mit ausländischen Steuerverwaltungen durch die ESTV findet ab 2020 statt.¹⁸

Im Gegensatz zur Schweizer Regelung haben jedoch etliche EU-¹⁹ sowie OECD-Mitgliedsstaaten die gesetzliche Grundlage für die Erstellung des CbCR bereits für Steuerperioden ab 2016 eingeführt bzw. in Kraft gesetzt und ab 2018 bereits erste CbCR übermittelt.²⁰ Dies führt zu einer zeitlichen Lücke von zwei Jahren, während denen die ausländischen Steuerbehörden von den in den jeweiligen Staaten ansässigen Konzerngesellschaften ein CbCR verlangen können.²¹ Diese versucht die Schweiz mittels «Voluntary Filing» (freiwillige Berichterichtung für die Berichtsperioden 2016 und 2017) zu schliessen. Die ESTV übermittelt gemäss Art. 13 ALBAG nach Aktivierung der bilateralen Austauschbeziehungen²² erhaltene CbCR «automatisch» an sämtliche Länder, in welchen sich konstitutive Rechtsträger befinden, vorausgesetzt, die Länder sind Vertragspartei der ALBA-Vereinbarung-OECD und Mitglied des Inclusive Framework on BEPS Action 13.²²

Als Alternative zu diesem Hauptmechanismus existiert ein Zweitmechanismus, das sogenannte Local Filing, sowie ein sogenanntes Surrogate Parent Filing, bei dem

17 In Deutschland gibt es teilweise abweichende Begriffe; beispielsweise heisst es im deutschen Bericht zu Massnahme 13 nicht «Berichtssteuerperiode», sondern «Betrachtetes Wirtschaftsjahr»; Erläuterungen zur ALBAV, Art. 1, S. 4.

18 Siehe Fachinformationen ESTV, Country-by-Country Reporting 2018.

19 AIA-Richtlinie.

20 FREHNER, Das erste Country-by-Country Reporting wurde eingereicht – und jetzt?, 190; OECD, OECD Country-Specific Information on Country-by-Country Reporting Implementation 2019.

21 FREHNER, Das erste Country-by-Country Reporting wurde eingereicht – und jetzt?, 190.

22 Siehe auch OECD, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, Progress Report July 2017 – June 2018.

15 Siehe Fachinformationen ESTV, Freiwillige Berichterichtung 2018.

16 OECD, OECD Country-by-Country Reporting Status Message XML Schema: User Guide for Tax Administrations 2017.

eine ausländische Konzerngesellschaft den CbCR jeweils bei der zuständigen lokalen Steuerbehörde einreicht.

2.3.2.2 Zweitmechanismus/Sekundärmechanismus (Local Filing)

Als lokale Hinterlegung bzw. Local Filing wird die Einreichung des CbCR durch eine ausländische Konzerngesellschaft bzw. Betriebsstätte bezeichnet und durch unilaterales Recht des Ansässigkeitsstaates der ausländischen Konzerngesellschaft geregelt.²³ Dies kann jedoch nur in den folgenden drei Fällen geschehen:

- Erstens, falls die Konzernmutter eines MNE nicht verpflichtet ist, einen CbCR in ihrem Ansässigkeitsstaat einzureichen;
- zweitens, falls der Ansässigkeitsstaat der Konzernobergesellschaft ein aktuelles internationales Übereinkommen mit dem Ansässigkeitsstaat der ausländischen Konzerngesellschaft abgeschlossen hat (multilaterales oder bilaterales Steuerübereinkommen oder Abkommen zum Austausch von Steuerinformationen, das den automatischen Austausch von Steuerinformationen vorsieht), jedoch kein qualifiziertes Übereinkommen zwischen den zuständigen Behörden existiert;
- drittens, falls ein systemisches Scheitern des CbCR durch den Ansässigkeitsstaat der Konzernmutter vorliegt.²⁴

Selbst wenn einer dieser Umstände vorliegt, ist ein Local Filing unzulässig, falls ein CbCR von einem anderen Unternehmen des MNE eingereicht wird, das als Ersatz für die Konzernobergesellschaft («Surrogate Parent Filing») fungiert, sofern bestimmte Bedingungen erfüllt sind.²⁵

2.3.2.3 Surrogate Parent Filing

Beim Surrogate Parent Filing wird eine andere Konzerngesellschaft als substituierende Konzernobergesellschaft für die Einreichung des CbCR bestimmt, welche bei Vorliegen bestimmter Kriterien den CbCR für den Konzern einreicht.²⁶ Diese Alternative dürfte vor allem dann zum Einsatz gelangen, wenn der Ansässigkeitsstaat der Konzernobergesellschaft, verglichen mit dem Ansässigkeitsstaat des Staates, wo ein Surrogate Parent Filing getätigt werden soll, eine relativ geringe Anzahl von Austauschbeziehungen aufweist. Die CbCR-Austauschbeziehungen

zwischen den einzelnen Staaten können relativ einfach mittels OECD-Homepage abgerufen und überprüft werden.²⁷ Die Schweiz hat momentan mit 54 Staaten aktive bilaterale CbCR-Austauschbeziehungen (Stand Februar 2019).²⁸

2.3.2.4 Austauschbeziehungen Schweiz und Zwischenfazit

Die Mehrheit der Schweizer Holdinggesellschaften dürften den Hauptmechanismus mittels freiwilliger Einreichung des CbCR für die Jahre 2016 und 2017 gewählt haben, da dieser gewisse Vorteile gegenüber den alternativen Mechanismen aufweist. Beispielsweise räumt der Hauptmechanismus Abkommensgarantien – wie Vertraulichkeits- und Datenschutz sowie die sachgemässe Verwendung – explizit ein, welche bei einem Local Filing nicht gegeben sind.²⁹ Im Gegensatz zu einem Surrogate Parent Filing hat der Hauptmechanismus ausserdem den Vorteil des geringeren administrativen Aufwands.

Leider hat sich herausgestellt, dass für die Steuerperioden 2016 und insbesondere 2017 einige Staaten ein Local Filing verlangen können, jedoch keinen freiwilligen Bericht seitens ESTV erhalten. Folglich können die Staaten Kanada für die Steuerperiode 2016 sowie China, Kanada, Kroatien, Peru, Portugal, Rumänien, Russland, Tschechien sowie Ungarn für die Steuerperiode 2017 ein Local Filing verlangen, was zu einem Zusatzaufwand seitens einiger MNE, die in diesen Staaten Konzerngesellschaften haben und gewisse Voraussetzungen erfüllen, führen kann.³⁰

23 OECD, OECD Country-by-Country Reporting: Update on exchange relationships and implementation 2019.

24 OECD, OECD Country-by-Country Reporting: Update on exchange relationships and implementation 2019.

25 OECD, OECD Country-by-Country Reporting: Update on exchange relationships and implementation 2019.

26 Vgl. Art. 9 ALBAG sowie Art. 2 ALBAG zur Definition der «substituierenden Konzernobergesellschaft».

27 Vgl. dazu OECD, OECD Country-by-Country exchange relationships 2019.

28 OECD, OECD Country-by-Country exchange relationships 2019.

29 Erläuternder Bericht zur ALBA-Vereinbarung-OECD und ALBAG, 35.

30 Vgl. nachfolgende Tabelle von Grafik 2.

Austauschbeziehungen (Berichtsjahre 2016 und 2017)	Anzahl Partnerstaaten	Partnerstaaten
Freiwillig eingereichte CbCR werden übermittelt	42	Argentinien, Australien, Belgien, Brasilien, Bulgarien, Dänemark, Deutschland, Estland, Finnland, Frankreich, Griechenland, Grossbritannien, Guernsey, Indien, Indonesien, Insel Man, Irland, Island, Italien, Japan, Jersey, Kolumbien, Liechtenstein, Litauen, Luxemburg, Malaysia, Malta, Mexiko, Neuseeland, Niederlande, Norwegen, Österreich, Pakistan, Polen, Republik Korea, Schweden, Singapur, Slowakei, Slowenien, Spanien, Südafrika, Uruguay
Freiwillig eingereichte CbCR werden nicht übermittelt	12	Andorra, Chile, China, Estland, Hong-Kong, Kanada, Kroatien, Lettland (2017), Mauritius, Portugal, Russland, Tschechien, Ungarn
Freiwillig eingereichte CbCR werden nicht übermittelt (Partnerstaaten werden nur übermitteln, nicht erhalten)	9	Bermudas, Costa Rica, Curacao, Kaimaninseln, Katar, Nigeria, Peru, Rumänien, Zypern
Freiwillig eingereichte CbCR werden nicht übermittelt, jedoch Local Filing gemäss OECD in Kraft gesetzt (Stand 10.1.2019) ³¹	9	China (2017), Kanada, Kroatien (2017), Lettland (2017)*, Peru (2017), Portugal (2017), Rumänien (2017), Russland (2017), Tschechien (2017), Ungarn (2017)

Grafik 2: Austauschbeziehungen der Schweiz mit Partnerstaaten (Stand 28.1.2019)³²

* Lettland hat bestätigt, dass in der Schweiz ansässige Konzernobergesellschaften für die Steuerperioden 2016 und 2017 keinen CbCR einreichen müssen.

Damit umfassen die Austauschbeziehungen momentan 63 Partnerstaaten, mit denen die ESTV für die Berichtsjahre 2016 oder später CbCR übermittelt und/oder erhält (Stand 28.1.2019).³³

An 9 Partnerstaaten übermittelt die Schweiz für die Berichtsjahre 2016 und/oder 2017 nicht, obwohl nach lokalem Recht ein CbCR gefordert werden könnte.³⁴ Damit könnten ausländische Konzerngesellschaften in diesen Ländern nach jeweiligem unilateralem Recht aufgefordert werden, einen CbCR einzureichen bzw. vorzulegen.

2.4 Meldepflicht/Notifikation

Für die Einreichung bzw. Übermittlung des CbCR hat sich der berichtende Rechtsträger (die Konzernobergesellschaft) gemäss Art. 10 ALBAG bei der ESTV anzumelden und dabei folgende Angaben zu machen:

- Eigenschaft als Konzernobergesellschaft oder als substituierende Konzernobergesellschaft;
- Firma sowie Sitz;
- Unternehmens-Identifikationsnummer (UID)³⁵;
- Datum der Aufnahme der Tätigkeit.

An dieser Stelle ist ausdrücklich zu erwähnen, dass ausländische Konzerngesellschaften (unabhängig, ob Tochtergesellschaften oder Betriebsstätten) gemäss jeweiliger spezifischer unilateraler Regelung oftmals eine Meldepflicht (Notifikationspflicht)³⁶ haben (welche Gesellschaft konkret den CbCR einzureichen hat) und damit ein nicht zu unterschätzender zusätzlicher Compliance-Aufwand (für behördliche Abklärungen, Format, etc.) für ein MNE entstehen kann. Eine Nichtbefolgung könnte in gewissen Staaten, in welchem diese Notifikationspflicht zwingend vorgeschrieben ist, rechtliche Sanktionen zur Folge haben.³⁷

3 Mögliche Zielsetzungen eines MNE im Bereich Transfer Pricing, insbesondere CbCR

Nachfolgend wird ein kurzer Überblick über mögliche Zielsetzungen einer CbCR-Implementierung in einer Steuerabteilung (bzw. Verrechnungspreisabteilung – Transfer Pricing oder «TP») eines MNE gegeben. Dabei wird das CbCR als Teil einer Verrechnungspreis-Strategie verstanden, die in einer konzerninternen Verrechnungspreis-Richtlinie festgehalten und regelmässig überprüft werden sollte.³⁸ Die nachfolgenden Zielsetzungen sind aus Sicht eines MNE und nicht aus Sicht einer Steuerbehörde zu betrachten, da die Steuerbehörden andere Zielsetzungen im Zusammenhang mit dem CbCR verfolgen (beispielsweise mehr Transparenz über die gesamte

35 Sogenannte TIN (Tax Identification Number). Ohne diese Steuernummer ist eine automatisierte Verarbeitung der XML-Datei nicht möglich. Siehe hierzu KUNERT MARCUS/STROTHENKE STEPHAN, Verrechnungspreisdokumentation 2.0 – Neue Dokumentationsanforderungen zum Country-by-Country-Reporting und zur GAufzV, StuB 2017, Nr. 20, 774–775.

36 Siehe OECD, BEPS Action 13, Final Report 2015, Annex IV to Chapter V, Art. 3.

37 Siehe KPMG International, BEPS Action 13: Country implementation summary.

38 Siehe dazu WELLENS/WALL, Verrechnungspreise als Teil der Compliance-Organisation im Unternehmen, 1390.

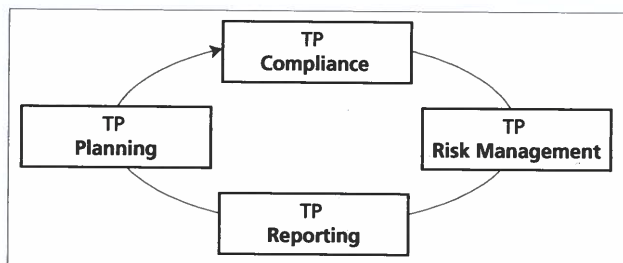
31 Siehe OECD, OECD Country-Specific Information on Country-by-Country Reporting Implementation 2019.

32 Siehe SIF, Länderbezogene Berichte 2019.

33 Siehe SIF, Länderbezogene Berichte 2019.

34 SIF, Länderbezogene Berichte 2019.

Wertschöpfungskette oder Erhalt zusätzlicher Informationen von den steuerzahlenden Konzernen).³⁹



Grafik 3: Mögliche Zielsetzungen der TP-Abteilung einer berichtspflichtigen Unternehmensgruppe⁴⁰

3.1 Tax/TP-Compliance

Die Einhaltung der Berichtspflicht durch die Konzernobergesellschaft stellt eines der zentralen Ziele der Tax bzw. TP-Compliance dar.⁴¹ Dies vor allem auch, um allfällige direkte und indirekte Sanktionen zu vermeiden. Die in den letzten Jahren gestiegenen regulatorischen Rahmenbedingungen, gerade hinsichtlich Verrechnungspreisen, ruft nach einer inhaltlich und personell abgestimmten Auseinandersetzung mit dem Thema Verrechnungspreisdokumentation, insbesondere mit dem von der OECD/G20 neu geforderten länderbezogenen Bericht.⁴²

3.2 Tax/TP-Risk-Management

Das Ziel des TP-Risk-Managements besteht darin, TP-Risiken möglichst frühzeitig zu erkennen, um darauf angemessen reagieren zu können. Ein aktives innerbetriebliches TP-Kontrollsystem mittels geeigneter Instrumente kann dabei hilfreich sein. Gerade im Hinblick auf den CbCR ist ein solches Risikomanagement wichtig, da sich die inländischen und ausländischen Steuerbehörden mittels CbCR eine allgemeine Risikoabschätzung von Verrechnungspreisen sowie erste Hinweise zu BEPS-Risiken verschaffen können.⁴³ Steuerliche Risiken steigen mit der

Grösse einer Unternehmensgruppe sowie mit dem Internationalisierungsgrad überproportional an, da global agierende MNEs im Fokus der steuerlichen Betriebsprüfungen stehen.⁴⁴ Damit liegt es im Interesse des MNE, geeignete Massnahmen zu ergreifen, um steuerliche Betriebsprüfungen und potenzielle Anfragen seitens Steuer- und Finanzbehörden zu antizipieren und angemessen reagieren zu können.⁴⁵

3.3 Tax/TP-Reporting

Das Reporting von Verrechnungspreisen liefert Informationen zu den in der Vergangenheit gesammelten Daten und sollte, so weit möglich, zur Nutzung von zukünftigen Massnahmen dienen. Die im Rahmen des CbCR gesammelten und verpflichtend auszuweisenden Indikatoren – wie beispielsweise Beschäftigtenanzahl nach Vollzeit-äquivalenten (Full-time Equivalent bzw. «FTE») sowie Outputdaten wie Umsatzerlöse oder erzielte Gewinne bzw. Verluste – werden in das TP-Reporting integriert und, falls von Interesse, um zusätzliche Unternehmensdaten, die jedoch nur konzernintern sichtbar sind, erweitert.⁴⁶

3.4 Tax/TP-Planning

Aufgrund des TP-Reportings sowie der aktuellen und zukünftigen Regulierungen wird die Planung der TP-Prozesse festgelegt. Natürlich sollte dies nicht isoliert geschehen, sondern wenn möglich in Absprache mit anderen Fachabteilungen, wie der Finanzabteilung, Konzern-Berichtswesen, Controlling, Rechtsabteilung oder IT.⁴⁷ Dabei könnten je nach Konzern verschiedene übergeordnete Ziele verfolgt werden wie beispielsweise die langfristige Minimierung der effektiv gezahlten Ertragssteuern.⁴⁸

39 NIENTIMP/HOLINSKI/SCHWARZ/STEIN, Country-by-Country-Reporting und die Substanzfrage, 31.

40 In Anlehnung an GROTHERR, Implementierung der länderbezogenen Berichterstattung in die Berichtssysteme und -prozesse einer multinationalen Unternehmensgruppe; zusammenfassende Grafik der Seiten 11–14.

41 GROTHERR, Implementierung der länderbezogenen Berichterstattung in die Berichtssysteme und -prozesse einer multinationalen Unternehmensgruppe, 12.

42 GROTHERR, Implementierung der länderbezogenen Berichterstattung in die Berichtssysteme und -prozesse einer multinationalen Unternehmensgruppe, 12; siehe auch RISSE, Steuerliche Transparenz durch ein Tax Compliance System und die Anforderungen nach IDW PS 980, 2063.

43 Siehe OECD, OECD BEPS Action 13 Country-by-Country Reporting, Handbook on Effective Implementation 2017, 11.

44 GROTHERR, Implementierung der länderbezogenen Berichterstattung in die Berichtssysteme und -prozesse einer multinationalen Unternehmensgruppe, 12.

45 GROTHERR, Implementierung der länderbezogenen Berichterstattung in die Berichtssysteme und -prozesse einer multinationalen Unternehmensgruppe, 13.

46 GROTHERR, Implementierung der länderbezogenen Berichterstattung in die Berichtssysteme und -prozesse einer multinationalen Unternehmensgruppe, 13.

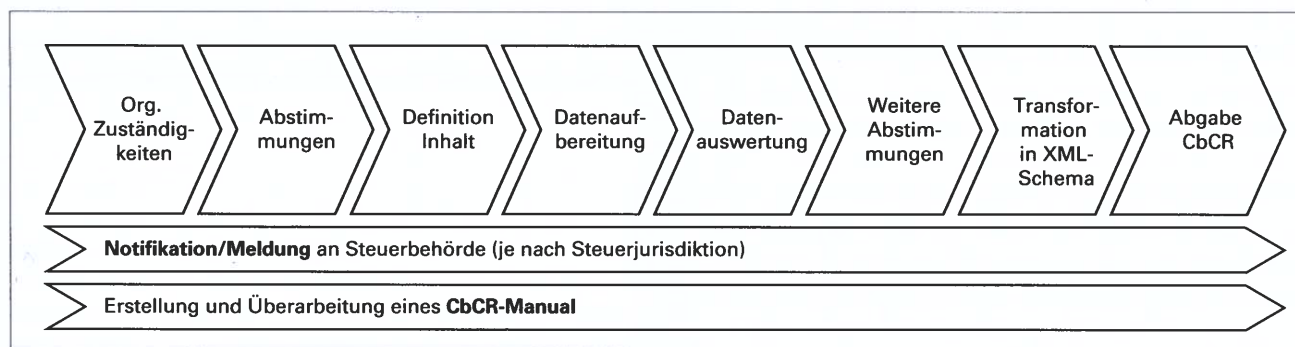
47 Siehe beispielsweise BÄRSCH/ENGELN/FÄRBER, Die Dokumentation von Verrechnungspreisen und das Country-by-Country Reporting, 46.

48 BÄRSCH/ENGELN/FÄRBER, Die Dokumentation von Verrechnungspreisen und das Country-by-Country Reporting, 46.

4 Massnahmen, um diese Ziele zu erreichen

Damit diese Ziele erreicht werden können, braucht es klare Strukturen und Prozesse. Die Implementierung eines strukturierten CbCR-Prozesses erscheint folglich,

unabhängig vom allfälligen Einsatz einer zusätzlichen Software, als wichtige Komponente bei der Einhaltung der TP-Compliance. Deshalb sollten zuerst der Gesamtprozess sowie die organisatorischen Zuständigkeiten im Konzern geklärt werden.



Grafik 4: Prozessschritte bei der Erstellung des CbCR

4.1 Organisatorische Zuständigkeiten

Aufgrund der eingangs getroffenen Annahme, dass die Schweizer Konzernobergesellschaft für die Erstellung und Übermittlung des CbCR verantwortlich ist, wird es zweckmässig sein, dass diese auch die organisatorische Hauptverantwortung übernimmt. Der grobe Aufgabenkatalog umfasst folgende Aktivitäten:⁴⁹

- Festlegung der Tabelleninhalte, insbesondere der Konteninhalte in der Tabelle 1 gemäss Anhang zur ALBAV;
- Festlegung des neuen Tabelleninhaltes, falls sich Vorschriften ändern oder zusätzliche Regelungen eingeführt werden (gerade in der Anfangsphase gab es seitens der OECD einige Änderungen, die teilweise erst kurz nach der Einreichung des erstmaligen CbCR erschienen sind);⁵⁰
- Führung der konzerninternen sowie externen Kommunikation;
- Generierung der Unternehmensdaten aus den festgelegten Datenquellen;
- Datenauswertung und daraus Ableitung allfälliger Massnahmen;
- internes Reporting sowie Erstellung geeigneter zusätzlicher Dokumente, wie beispielsweise eines Benutzerhandbuchs (CbCR-Manual);

- Verteidigungsstrategien bzw. Abwehrmassnahmen als Teil des steuerlichen Risikomanagements.

Je nach Organisationsstruktur des Konzerns kann es angebracht sein, gewisse Kommunikationsschritte indirekt zu bestreiten. Beispielsweise kann es bei einer extrem dezentralen Struktur mit vielen Sparten einfacher sein, die Information über die Spartenobergesellschaften abzufragen, statt eine gruppenweite Kommunikation zu führen.⁵¹

Bezüglich Rollenverteilung bei der Bearbeitung des CbCR gilt es einige Interessengruppen einzubeziehen. So ist neben der Steuer- bzw. Verrechnungspreisabteilung auch der Einbezug der Konzernrechnungslegung sowie des obersten Managements der Konzerngesellschaften ein wichtiger Bestandteil.⁵² Gerade die Diskussionen hinsichtlich Konteninhalten in der Tabelle 1 gemäss Anhang zur ALBAV mit der Konzernrechnungslegung bzw. dem Konsolidierungsteam können zentral sein, da dies die Basis für konsistente Konteninhalte, auch für zukünftige Jahre, darstellt. Des Weiteren kann es mitunter ratsam sein, die interne Revision aufgrund potentieller CbCR-spezifischer Fragen im Rahmen der Vor-Ort-Prüfung einzubeziehen, sowie auch das Controlling, damit allenfalls geeignete weitergehende Analysen und Auswertungen gemacht werden können.⁵³

49 Siehe unter anderem GROTHERR, Implementierung der länderbezogenen Berichterstattung in die Berichtssysteme und -prozesse einer multinationalen Unternehmensgruppe, 14.

50 Beispielsweise wurde die OECD, Guidance on the Implementation of Country-by-Country Reporting, BEPS Action 13 2018, bereits mehrmals überarbeitet, so im Februar 2018 sowie im September 2018.

51 GROTHERR, Implementierung der länderbezogenen Berichterstattung in die Berichtssysteme und -prozesse einer multinationalen Unternehmensgruppe, 14.

52 GROTHERR, Implementierung der länderbezogenen Berichterstattung in die Berichtssysteme und -prozesse einer multinationalen Unternehmensgruppe, 15.

53 GROTHERR, Implementierung der länderbezogenen Berichterstattung in die Berichtssysteme und -prozesse einer multinationalen Unternehmensgruppe, 15.

4.2 Abstimmungen mit Konzerngesellschaften sowie Steuerbehörden

Vor der eigentlichen Bearbeitung des CbCR-Inhaltes muss, wie bereits unter Abschn. 2.4 erwähnt, in einigen Staaten eine Meldepflicht (Notifikation) befolgt werden. Diese muss oft bis spätestens Ende des eigentlichen Berichtssteuerjahres des CbCR getätigt werden.⁵⁴

Weitere Compliance-Pflichten zur Abstimmung des CbCR-Inhaltes sollten von der Konzernobergesellschaft sichergestellt werden (Top-down-Ansatz), da dies wohl in den meisten Fällen am effizientesten zu tätigen ist. Falls es in einem Staat einer Konzerngesellschaft spezielle zusätzliche Regelungen⁵⁵ gibt, sollte diese Information mittels eines gängigen internen Mechanismus Bottom-up zur Konzernmutter fließen. Dies setzt voraus, dass im vornherein die Gruppengesellschaften angemessen informiert bzw. involviert wurden.

4.3 Erstmalige Definition des Inhalts

Gemäss dem OECD-BEPS-Aktionspunkt 13 sollten nur Gesellschaftseinheiten in das CbCR aufgenommen werden, die:

- für Rechnungszwecke in den Konzernabschluss einbezogen wurden;
- nur aufgrund ihrer Grösse oder nur aus Wesentlichkeitsgründen nicht in den Konzernabschluss einbezogen wurden;
- Betriebsstätten eines konsolidierungspflichtigen oder eines in den Konzernabschluss einbezieharen Konzernunternehmens sind, sofern das jeweilige Stammhaus für Rechnungslegungs- oder Steuerzwecke einen Einzelabschluss für diese Betriebsstätten aufstellt.⁵⁶

Da die Datengrundlage aus den gelieferten Daten der einzelnen Abschlüsse der Konzerngesellschaften besteht, ist eine Aufstellung auf Gesellschaftsebene, auch für die Tabelle 1 gemäss Anhang zur ALBAV, für konzerninterne Zwecke empfehlenswert. Nachfolgend werden die Konteninhalte der einzelnen genannten Tabellen näher erläutert.

4.3.1 Definition der Konteninhalte in der Tabelle 1 gemäss Anhang zur ALBAV inklusive Abstimmung/Reconciliation

Gemäss Art. 1 ALBAV soll der länderbezogene Bericht nach Steuerhoheitsgebieten gegliedert werden und Informationen zu verschiedenen Finanz- und Steuerdaten aufzeigen. Dabei wird der Begriff des «Steuerhoheitsgebietes» nicht näher erläutert.

In Ermangelung einer präziseren Definition erscheint eine Orientierung am Geltungsbereich des einschlägigen DBA aus Sicht des Steuerhoheitsgebietes, in welchem der länderbezogene Bericht an die Steuerbehörde eingereicht wird, sinnvoll.⁵⁷

Das folgende Beispiel zeigt auf, was dies aus der Perspektive einer Schweizer Konzernobergesellschaft konkret bedeutet:

Beispiel DBA-USA: Der Geltungsbereich erstreckt sich gemäss Art. 3 Abs. 1 lit. h DBA-USA auf sämtliche Bundesstaaten der USA, nicht jedoch auf Puerto Rico, die Jungferninseln, Guam und die anderen Besitzungen und Territorien der USA. Folglich sollten Puerto Rico, die Jungferninseln oder Guam separat in der Tabelle 1, gemäss Anhang zur ALBAV, aufgelistet werden.

In Fällen, wo kein DBA besteht, liegt es im Ermessen der Konzernobergesellschaft, was sie unter dem Begriff «Steuerhoheitsgebiet» versteht.⁵⁸

Bei tiefgreifender Analyse wird rasch deutlich, dass eine konzernweite Definition der einzelnen Kennzahlen sinnvoll ist. So lässt es die OECD offen, ob die «Beschäftigtenanzahl» per Jahresende oder als Jahresdurchschnitt auszuweisen ist.⁵⁹ Des Weiteren sollte von Anfang an klar definiert werden, ob bzw. ab wann Leihmitarbeiter dazugezählt werden.⁶⁰ Eine andere Kennzahl bildet die tatsächlich «gezählten Ertragssteuern». Diese Position umfasst auch die bezahlten Steuern der Vorjahre, Steuerzahlungen, die angefochten, jedoch bezahlt wurden, sowie Quellensteuern, die von anderen Unternehmen einbehalten wurden.⁶¹ Seitens der OECD ist jedoch nicht erwähnt, ob bspw. Steuererstattungen einzubeziehen sind. Es erscheint als dienlich, für alle notwendigen Kennzahlen des

54 Siehe hierzu KPMG International, BEPS Action 13, Country implementation summary.

55 Regelungen, die von den OECD-Regelungen inhaltlich abweichen.

56 GROTHERR, Implementierung der länderbezogenen Berichterstattung in die Berichtssysteme und -prozesse einer multinationalen Unternehmensgruppe, 16.

57 ENGELN/HEIDER, Der länderbezogene Bericht nach Art. 138a AO, 1043.

58 ENGELN/HEIDER, Der länderbezogene Bericht nach Art. 138a AO, 1043.

59 RASCH/TOMSON, Die Umsetzung von BEPS in das deutsche Recht, 483; siehe auch OECD, BEPS Action 13, Final Report 2015, 29 ff.

60 Siehe OECD, BEPS Action 13, Final Report 2015, 29 ff.

61 MANK KATHARINA/SALIHU PAJTESA, Praktische Fragen des Country-by-Country Reportings – Erfahrungen aus dem ersten Jahr Praxis, IWB, NR. 23, 909.

CbCR klare Definitionen festzulegen, um von Beginn an mit konsistenten Daten zu arbeiten.

4.3.2 Definition der wichtigsten Funktionen in Tabelle 2 gemäss Anhang zur ALBAV

Wie bereits unter Abschn. 2.2 erläutert, verlangt die Tabelle 2 gemäss Anhang zur ALBAV eine Auflistung aller konstitutiven Rechtsträger zu den «wichtigsten Geschäftstätigkeiten» in den Steuerhoheitsgebieten. In der Tabelle muss mindestens eine der vorgegebenen 13 Hauptaktivitäten ausgewählt werden. Weitergehende Regelungen bestehen nicht und es stellt sich somit einerseits die Frage nach dem Abgrenzungskriterium zu «unwichtigen» Geschäftsaktivitäten, andererseits nach der Objektivierung der Funktionskriterien. Weitere Fragen sind beispielsweise, ob es eine Höchstzahl möglicher Haupttätigkeiten (z. B. Setzung von maximal drei Kreuzchen) geben soll oder wie Konzerngesellschaften bei Ausübung mehrerer wichtiger Tätigkeiten behandelt werden sollen.

Es erscheint zumindest aus Konsistenzgründen hilfreich zu sein, wenn möglich quantitative Kriterien zu definieren, die erfüllt sein müssen, damit eine bestimmte Haupttätigkeit vorliegt. Dies kann mittels absoluter oder relativer Grenzwerte erfolgen.⁶²

4.3.3 Angaben zur Tabelle 3 gemäss Anhang zur ALBAV

In der Tabelle 3 gemäss Anhang zur ALBAV sind laut Art. 1 lit. c ALBAV zusätzliche Informationen, die der berichtende Rechtsträger als notwendig oder nützlich erachtet, sowie Angaben zur Art der sonstigen Tätigkeiten aus der Tabelle 2 gemäss Anhang zur ALBAV einzutragen. Gemäss OECD-Leitlinien zur Umsetzung sollten jedoch auch explizit zusätzliche Angaben in der Tabelle 3 gemäss Anhang zur ALBAV erfolgen, wie beispielsweise die Auflistung der Steuerjurisdiktionen mit negativ einbehaltenem Gewinn aus der Tabelle 1 gemäss Anhang zur ALBAV.⁶³

Die Konzernobergesellschaft als berichtender Rechtsträger sollte folglich nur zusätzliche Angaben erwähnen, wo es wirklich Sinn macht und für das Verständnis hilfreich ist. Als zusätzliche Informationen könnten beispielsweise folgende Angaben in Betracht kommen:

- Angaben zu verwendeten Datenquellen;
- Ausführungen zur Beschäftigtenzahl (Angabe in Vollzeitäquivalenten oder nach Köpfen per Jahresende oder gemittelt);

- Erläuterungen zu ausserordentlichen Geschäftsvorfällen;
- Konkretisierung der zusätzlichen Anforderungen gemäss OECD-Leitlinie zur Umsetzung.⁶⁴ So wurde festgehalten, dass, falls in der Tabelle 1 gemäss Anhang zur ALBAV die Dividenden im Konto «Gewinn oder Verlust vor Steuern» enthalten sind, dies auch in den «entrichteten Gewinnsteuern auf Kassenbasis» sowie «aufgelaufenen Gewinnsteuern im laufenden Jahr» so sein sollte.⁶⁵ Falls dies im ersten Jahr nicht bereits so gehandhabt wurde, sollte dies wenn möglich in der Tabelle 3 gemäss Anhang zur ALBAV näher ausgeführt werden.

4.4 Datenbeschaffung und -aufbereitung

Die Konzernobergesellschaft als berichtspflichtiges Konzernunternehmen hat gemäss OECD-Aktionspunkt 13 die Wahlmöglichkeit, Daten aus dem handelsrechtlichen Konsolidierungspaket, aus den Einzelabschlüssen der einbezogenen Gruppeneinheiten, aus den für aufsichtsrechtliche Zwecke erstellten Abschlüssen oder aus dem internen Rechnungswesen zu verwenden.⁶⁶ Grundlegend dabei ist die konsistente Handhabung der gleichen Datenquelle über die Jahre.

Eine einzige Datenquelle für alle Finanz- und Steuerdaten vereinfacht das Einfügen der Daten. Jedoch ist es selbst für Grosskonzerne nicht selbstverständlich, alle Daten auf Knopfdruck zu erstellen. Gerade für steuerrelevante Daten kann es sein, dass mehrere Datenquellen herangezogen werden müssen, da sich die Anforderungen des CbCR nicht mit denjenigen der Konzernrichtlinien decken. Des Weiteren ist gerade bei Betriebsstätten nicht in jedem Fall sichergestellt, dass die gesetzlich geforderten Daten im Berichtspaket verfügbar sind. Dies kann mehrere Gründe haben. Einerseits werden Betriebsstätten bereits bei der Muttergesellschaft der Betriebsstätte konsolidiert, und eine gesonderte Regelung ist nicht vorgesehen. Andererseits kann es sein, dass es aus wirtschaftlichen Gründen nicht sinnvoll ist, alle Daten der Betriebsstätten einzeln in die Berichtspakete der Konzernobergesellschaft einzupflegen. Schliesslich kann es auch vorkommen, dass der Konzernobergesellschaft nicht alle Betriebsstätten bekannt sind. Diese exemplarischen Fälle können dazu verwendet werden, bestehende Lücken zu schliessen bzw. besser auf die verschärften Regulierungsvorschriften zu reagieren.

62 ENGELEN/HEIDER, Der länderbezogene Bericht nach Art. 138a AO, 1046.

63 OECD, Guidance on the Implementation of Country-by-Country Reporting, BEPS Action 13 2018, 12.

64 OECD, Guidance on the Implementation of Country-by-Country Reporting, BEPS Action 13 2018, 9.

65 Guidance on the Implementation of Country-by-Country Reporting, BEPS Action 13 2018, 13.

66 OECD, BEPS Action 13, Final Report 2015, 29 ff.

Im Laufe der folgenden Jahre sollte dieser Prozess weitestgehend automatisiert werden, um Konsistenz und Effizienz sicherzustellen sowie die Fehleranfälligkeit der manuellen Erfassung und Bearbeitung zu reduzieren.

4.5 Datenauswertung

Die Auswertung der Daten des länderbezogenen Berichts stellt ein grundlegendes Element für die Risikoevaluation sowie zukünftige Handlungsempfehlungen dar. Vor der Einreichung des CbCR an die Steuerbehörde ist eine detaillierte Datenanalyse empfehlenswert, um bereits auf erste Fragen während des Prozesses vorbereitet zu sein. Dies erscheint unabdingbar, da der CbCR ein neues Erfordernis ist und folglich Finanz- und Steuerbehörden ebenfalls noch keine eingehenden Praxiserfahrungen haben. Somit ist es möglich, dass Fragen seitens Behörden nicht nur den Inhalt betreffen, sondern ebenfalls den Prozess und die Zuständigkeiten.

Die detaillierten Ausführungen zur Datenanalyse sind im nächsten Abschnitt 5 dargelegt.

4.6 Weitere Abstimmungen

Aufgrund der erstmaligen Erstellung eines CbCR und damit des Fehlens von Vergleichswerten kann es angebracht sein, eine Expertenmeinung beizuziehen bzw. eine externe Prüfung durch eine Beratungsgesellschaft durchzuführen.⁶⁷ Dies kann gerade in den ersten zwei Jahren hilfreich sein, da dies die Basis für die folgenden Jahre darstellt und sich somit von Anfang an ein grosses Mass an Konsistenz bilden lässt.

4.7 Transformation in gefordertes XML-Schema

Die Anforderungen an die zu überstellende Datei in einem XML-Format sind, wie bereits oben ausgeführt, im OECD-XML-Schema aufgeführt.⁶⁸ Dabei gilt es zu beachten, dass zusätzliche Vorschriften an den Inhalt eingehalten werden müssen, wie beispielsweise:⁶⁹

- eindeutige Kennung des CbCR;
- Adressen aller Konzerneinheiten in gewissen Ländern;
- Steuernummer (Tax-Identification-Number) aller Geschäftseinheiten;
- gesonderte Kennzeichnung von Betriebsstätten.

Die umfassenden gesetzlichen Anforderungen spiegeln sich sowohl auf technischer (bezogen auf die Programmierung) als auch auf fachlicher Ebene (bezogen auf die Vielfältigkeit der geforderten Daten).⁷⁰

4.8 Abgabe an ESTV sowie allfälliges Local Filing

Die freiwillige Übermittlung des CbCR für Steuerperioden vor 2018 erfolgt an die ESTV mittels vorgängiger Registrierung bei der ESTV und Unterzeichnung eines Vollmachtenantrages.⁷¹ Die XML-Datei kann bei erfolgreicher Prüfung durch die ESTV mittels E-Mail passwortgeschützt (gemäss AES 256) und komprimiert (gezippt) eingereicht werden.⁷² Falls die Prüfung der XML-Datei durch die ESTV positiv ausfällt, erhält die Konzernobergesellschaft eine E-Mail-Bestätigung mit dem Vermerk der erfolgreichen Validierung.

In Staaten, wo ein Local Filing getätigt wird, muss vorgängig überprüft werden, wie genau der Einreichprozess funktioniert. Die bisherige Praxiserfahrung hat gezeigt, dass in den meisten Fällen die Einreichung via Online-Plattform in einem XML-Schema erfolgt. Jedoch kann es sein, dass in gewissen Steuerjurisdiktionen weitergehende Anforderungen sowohl an das Format als auch an den konkreten Einreichprozess bestehen. Dies kann dazu führen, dass das Local Filing einen zusätzlichen Bearbeitungsaufwand hervorruft, der mitunter das Beiziehen der IT-Abteilung erfordert.

4.9 Erstellung eines CbCR-Manual für Berichtsperiode

Damit eine konsistente Datengrundlage für den CbCR-Prozess besteht, sollte ein konzerninternes CbCR-Manual erstellt werden.⁷³ Darin sollte klar geregelt werden, welche Konzerneinheit welche Aufgaben bei der Erstellung des CbCR einnimmt. Dieses Manual dient einerseits dazu, die Rollen der einzelnen Gruppengesellschaften im CbCR-Prozess schriftlich festzuhalten, und andererseits als Hilfsmittel, um für zukünftige Wirtschaftsjahre Konsistenz zu erreichen.

67 GROTHERR, Implementierung der länderbezogenen Berichterstattung in die Berichtssysteme und -prozesse einer multinationalen Unternehmensgruppe, 26.

68 Siehe OECD, Country-by-Country Reporting Status Message XML Schema: User Guide for Tax Administrations 2017.

69 HENSELER, IT-Tools für das Risikomanagement im Bereich Verrechnungspreise, 183.

70 HENSELER, IT-Tools für das Risikomanagement im Bereich Verrechnungspreise, 183.

71 Siehe Fachinformationen ESTV, Freiwillige Berichterstattung 2018.

72 Fachinformationen ESTV, Freiwillige Berichterstattung 2018.

73 Siehe GROTHERR, Implementierung der länderbezogenen Berichterstattung in die Berichtssysteme und -prozesse einer multinationalen Unternehmensgruppe, 16.

5 Evaluation/Statistische Auswertung der Daten

Die Vielzahl an erhobenen Daten ermöglicht es den Steuerbehörden, verschiedene Analysen vorzunehmen, anhand derer entsprechende Cluster gebildet werden können. Diese sollen den Steuerbehörden eine erste TP-Analyse zu BEPS-bezogenen Risiken ermöglichen. Je nach Fall können jedoch weitergehende ökonomische und statistische Auswertungen gemacht werden.⁷⁴

Von besonderem Interesse könnten u. a. folgende Kennzahlen aus der Tabelle 1 gemäss Anhang zur ALBAV sein:⁷⁵

- effektive Steuerquote;
- Gewinn/Verlust vor Steuern («EBT») pro FTE («Full-time Equivalent»);⁷⁶
- Umsatz pro FTE;
- operative Marge.

Zusätzlich hat die OECD ein Handbuch zur effektiven steuerlichen Risikobeurteilung (sogenanntes «Handbook of Effective Tax Risk Assessment»⁷⁷) herausgegeben, worin 19 potenzielle Risikoindikatoren aufgeführt und beschrieben werden, anhand derer eine erste Risikobeurteilung des CbCR vorgenommen werden kann.⁷⁸

Grundvoraussetzung für die Interpretation von Daten ist allerdings, diese in das Verhältnis zu Vergleichswerten zu setzen.⁷⁹ Dies wird üblicherweise über ein Benchmarking mit externen Vergleichsunternehmen gemacht. Momentan erscheint dies aufgrund des kurzen Erfahrungshorizontes von bloss zwei Jahren nicht wirklich als aussagekräftig. Aufgrund fehlender Vergleichswerte sehen sich MNE daher in der Praxis mit erheblicher Unsicherheit und mit offenen Fragen konfrontiert, wie etwa der, welche Werte bzw. Kennzahlen eine tieferegreifende Analyse hervorrufen und wie diese Daten für Steuerbehörden am sinnvollsten erläutert werden (etwa im Rahmen der TP-Dokumentation oder in der Tabelle 3 gemäss Anhang zur ALBAV).

Wie oben in Abschn. 3.3 bereits erwähnt, erscheint es oft naheliegend, die gesetzlich geforderten Daten mit zusätzlichen Daten zu ergänzen, die allerdings nur konzernintern sichtbar sind.

Seitens Steuerbehörden sollte der CbCR gemäss OECD-Richtlinie nicht zu unmittelbaren Verrechnungspreisadjustierungen auf Grundlage einer globalen formelbepflanzten Gewinnaufteilung bzw. globalen Einkommenskorrektur führen.⁸⁰ Die Informationen des CbCR sollten von den Steuerbehörden vielmehr als allgemeine Bewertung von Verrechnungspreisrisiken und damit als Risikoeinschätzung dienen.⁸¹

Die Evaluation der wichtigsten Funktionen kann einigermaßen einfach vorgenommen werden. Das Augenmerk sollte auf wichtigen Funktionen im Zusammenhang mit immateriellen Werten liegen, sogenannten DEMPE-Funktionen («Development», «Enhancement», «Maintenance», «Protection» und «Exploitation»)⁸², ausgeübt werden und ob die Angaben in der Tabelle 2, gemäss Anhang zur ALBAV, in Zusammenhang mit den Daten aus der Tabelle 1, gemäss Anhang zur ALBAV, sinnvoll erscheinen. Oft sind die Angaben jedoch nicht vergleichbar, da sich diese in der Tabelle 2, gemäss Anhang zur ALBAV, auf Gesellschaftsebene beziehen, während sich diejenigen aus der Tabelle 1, gemäss Anhang zur ALBAV, auf Steuerhoheitsgebietsebene beschränken.⁸³ Nichtsdestotrotz sollte sich ein MNE im Klaren sein, dass zukünftige gesetzliche Anforderungen möglicherweise weitergehen werden und die Daten aus der Tabelle 1 gemäss Anhang zur ALBAV ebenfalls auf Gesellschaftsebene angefragt werden könnten. Somit sollte ein proaktiver Ansatz mit Analysen verschiedener Zukunftsszenarien zumindest in Betracht gezogen werden.

6 Zusammenfassung

Der neue dreiteilige Dokumentationsstandard – bestehend aus Master File, Local File und CbCR – verschafft den Steuerbehörden eine relativ breite Übersicht zur Gewinnaufteilung innerhalb eines MNE. Schweizer MNE

74 Siehe dazu beispielsweise IRS, Transfer Pricing Examination Process 2018, 9.

75 NIENTIMP/HOLINSKI/SCHWARZ/STEIN, Country-by-Country-Reporting und die Substanzfrage, 32.

76 FTE kann in manchen Fällen null sein, da ein Unternehmen die Wahl hat, FTE per Jahresdurchschnittswerte oder Jahresende zu berechnen. Gerade am Jahresende sind beispielsweise Monteure nicht mehr auf der Anlage tätig, obwohl diese in gewissen Steuerjurisdiktionen Betriebsstätten auslösen können und damit berichtspflichtig sind.

77 Siehe OECD, BEPS Action 13 Country-by-Country Reporting: Handbook on Effective Tax Risk Assessment 2017.

78 NIENTIMP/HOLINSKI/SCHWARZ/STEIN, Country-by-Country-Reporting und die Substanzfrage, 36 f.

79 NIENTIMP/HOLINSKI/SCHWARZ/STEIN, Country-by-Country-Reporting und die Substanzfrage, 36 f.

80 OECD, BEPS Action 13 on Country-by-Country Reporting: Guidance on the appropriate use of information contained in Country-by-Country reports 2017.

81 OECD, BEPS Action 13 on Country-by-Country Reporting: Guidance on the appropriate use of information contained in Country-by-Country reports 2017; siehe auch WEINERT/SCHWARZ/STEIN, Country-by-Country-Reporting und die Substanzfrage: Referenzgrösse Mitarbeiter, 742.

82 Siehe OECD, OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017, Chapter VI, 257 ff.

83 Bei Vorliegen nur einer Konzerngesellschaft pro Steuerjurisdiktion ist ein Vergleich wohl naheliegender.

sind folglich gut beraten, die drei Dokumente vor der Einreichung aufeinander abzustimmen, um potenziellen kritischen Fragen seitens Finanz- und Steuerbehörden Einhalt zu gebieten. Gerade beim CbCR, der ein komplett neues Erfordernis darstellt, ist eine von Anfang an konsistente Datengrundlage ein zentrales Kriterium, da der Inhalt relativ standardisiert vorgegeben wird und daher die befüllten Datenfelder schneller überprüft werden können. Die Frage der Konsistenz stellt sich umso mehr, falls die Diskussion um ein öffentliches CbCR seitens der EU wieder Aufwind erhalten sollte.⁸⁴ Denkbar ist ausserdem, dass der auszuweisende Detaillierungsgrad des CbCR zukünftig zunimmt und damit mehr und weitergehende Daten gefordert werden, wie etwa zusätzliche Finanz- und Steuerdaten auf einzelner Geschäftseinheitsebene, so dass das MNE die Daten jeder einzelnen Konzerngeschäftseinheit einzeln auszuweisen hat. Auch Überlegungen zur Herabsetzung des Schwellenwertes zur Erstellungspflicht des CbCR von derzeit CHF 900 Mio. sind denkbar, was zur Konsequenz hätte, dass eine grössere Anzahl zusätzlicher MNE einen CbCR zu erstellen hätten. Des Weiteren könnte aufgrund der transparenteren Sicht auf die globalen Value Chains die Profitsplit-Methode an Bedeutung gewinnen.⁸⁵

Die neuen Anforderungen haben nicht nur vermeintliche Nachteile, wie etwa höhere Kosten, für die gestiegene Compliance oder zusätzliche Angriffsrisiken seitens der Steuerbehörden zur Folge, sondern bieten auch Chancen hinsichtlich Bereinigung interner Strukturen sowie detaillierter Analyse neuer Kennzahlen, weltweiter Aktivitäten und Wertschöpfungsketten. So bietet die Programmierung bzw. Automatisierung zusätzlicher Daten und Prozesse die Möglichkeit, Abläufe konsistenter und effizienter zu gestalten.

Um dies zu erreichen, sind von Anfang an klare Ziele und damit zusammenhängend die Zuständigkeiten sowie Prozesse innerhalb der beteiligten Abteilungen des MNE (insbesondere des Tax, TP sowie der Konzernrechnungslegung) zu definieren. Ausserdem sollten die involvierten Abteilungen der Konzernobergesellschaft sowie der Tochtergesellschaften (inklusive Betriebsstätten) auf potenzielle Anfragen der Steuer- und Finanzbehörden bezüglich Inhalt und Austauschprozess vorbereitet sein. Darüber hinaus ist es sicherlich sinnvoll, wenn die Konzernobergesellschaft weitergehende Analysen bzw. Statistiken erstellt, um auf Fragen seitens Steuerbehörden kompetent zu antworten.

Detaillierte Informationen zu den ersten Resultaten des Standard-Implementierungsprozesses der einzelnen Länder liegen in den OECD Peer Reviews⁸⁶ vor. Im Jahr 2020 wird die OECD eine Evaluation der bis dahin vorliegenden Ergebnisse vornehmen und beurteilen, ob Änderungen am CbCR-Minimum Standard vorgenommen werden.⁸⁷ Bis dahin sollten Konzernobergesellschaften einen möglichst effizienten CbCR-Prozess implementiert haben, um auf die potenziell zusätzlichen Anforderungen gut vorbereitet zu sein.

Literatur

- BÄRSCH SVEN-ERIC/ENGELEN CHRISTIAN/FÄRBER NIKLAS, Die Dokumentation von Verrechnungspreisen und das Country-by-Country Reporting, Der Betrieb 2017, Dossier Nr. 15, 38
- ENGELEN CHRISTIAN/HEIDER CHRISTIAN, Der länderbezogene Bericht nach Art. 138a AO. Erste Praxiserfahrungen und ausgewählte Zweifelsfragen, Deutsches Steuerrecht 2018, 1042
- FREHNER EVA, Das erste Country-by-Country Reporting wurde eingereicht – und jetzt? Strategische Aufgaben der Group-Tax-Abteilung, EF 2018, 189
- GROTHERR SIEGFRIED, Implementierung der länderbezogenen Berichterstattung in die Berichtssysteme und -prozesse einer multinationalen Unternehmensgruppe, Der Betrieb 2017, Dossier Nr. 15, 10
- HENSELER STEPHANIE, IT-Tools für das Risikomanagement im Bereich Verrechnungspreise. Implementierung eines toolbasierten Country-by-Country Reporting Prozesses, Internationale Wirtschaftsbriefe 2018, 183
- KPMG International, BEPS Action 13: Country implementation summary, vom 15.3.2019, publiziert auf: <https://home.kpmg.com>
- KUNERT MARCUS/STROTHENKE STEPHAN, Verrechnungspreisdokumentation 2.0 – Neue Dokumentationsanforderungen zum Country-by-Country-Reporting und zur GAufzV, StuB 2017, Nr. 20, 774–775
- MANK KATHARINA/SALIHU PAJTESA, Praktische Fragen des Country-by-Country Reportings – Erfahrungen aus dem ersten Jahr Praxis, IWB, Nr. 23, 908–910

84 WÖHRER, Ist öffentliches Country-by-Country-Reporting mit den EU-Grundrechten vereinbar?, 1.

85 SCHÖNEBORN, Transfer pricing Management: Wie der Umgang mit Komplexität und Ungewissheit künftige Ergebnisse bestimmt, 2734.

86 Siehe OECD, Country-by-Country Reporting – Compilation of Peer Review Reports (Phase 1), Inclusive Framework on BEPS: Action 13 2018.

87 Siehe OECD, Country-by-Country Reporting – Compilation of Peer Review Reports (Phase 1), Inclusive Framework on BEPS: Action 13 2018.

NIENTIMP AXEL/HOLINSKI NILS/SCHWARZ CHRISTIAN/STEIN STEFAN, Country-by-Country-Reporting und die Substanzfrage, Der Betrieb 2016, Dossier Nr. 15, 31

RASCH STEPHAN/TOMSON SUSANNE, Die Umsetzung von BEPS in das deutsche Recht, Internationale Wirtschaftsbriefe 2016, 483

RISSE ROBERT, Steuerliche Transparenz durch ein Tax Compliance System und die Anforderungen nach IDW PS 980, Der Betrieb 2017, 2061

SCHÖNEBORN FRANK, Transfer pricing Management: Wie der Umgang mit Komplexität und Ungewissheit künftige Ergebnisse bestimmt, Der Betrieb 2016, 2733

SCHREIBER ROLF/GREIL STEFAN, Das «Anti-BEPS-Umsetzungsgesetz», Der Betrieb 2017, Dossier Nr. 15, 2

STOCKER RAOUL/STUDER CHRISTOPH, Bestimmung von Verrechnungspreisen. Ausgewählte Aspekte der schweizerischen Praxis, ST 386.

WEINERT STEPHAN/SCHWARZ CHRISTIAN/STEIN STEFAN, Country-by-Country-Reporting und die Substanzfrage: Referenzgrösse Mitarbeiter, Der Betrieb 2017, 737

WELLENS LUDGER/WALL DIMITRI, Verrechnungspreise als Teil der Compliance-Organisation im Unternehmen, Der Betrieb 2016, 1385

WÖHRER VIKTORIA, Ist öffentliches Country-by-Country-Reporting mit den EU-Grundrechten vereinbar?, Transfer Pricing International 2017, 1

Rechtsquellen

AIA-Richtlinie, RL (EU) 2016/881 des Rates zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich der Verpflichtung zum automatischen Austausch von Informationen im Bereich der Besteuerung (vom 25.5.2016), ABI L 146, 8 vom 3.6.2016

ALBAG, BG über den internationalen automatischen Austausch länderbezogener Berichte multinationaler Konzerne (vom 1.12.2017), SR 654.1

ALBAV, VO über den internationalen automatischen Austausch länderbezogener Berichte multinationaler Konzerne (vom 29.9.2017), SR 654.11

ALBA-Vereinbarung-OECD, Multilaterale Vereinbarung der zuständigen Behörde über den Austausch länderbezogener Berichte, in Kraft getreten am 1.12.2017, SR 0.654.1

Amtshilfeübereinkommen, Übereinkommen über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen, in Kraft getreten am 1.12.2017, SR 0.652.1

DBA-USA, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und den Vereinigten Staaten von Amerika zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen, in Kraft getreten am 19.12.1997, SR 0.672.933.61

Materialien

Botschaft zum Austausch der länderbezogenen Berichterstattung, Botschaft zur Genehmigung der Multilateralen Vereinbarung der zuständigen Behörden über den Austausch länderbezogener Berichte und zu ihrer Umsetzung (Bundesgesetz über den internationalen automatischen Austausch länderbezogener Berichte multinationaler Konzerne, ALBAG) (vom 23.11.2016), BBI 2017, 33

Erläuternder Bericht zur ALBA-Vereinbarung-OECD und ALBAG, Erläuternder Bericht zum multilateralen Übereinkommen der zuständigen Behörde über den Austausch länderbezogener Berichte und zum Bundesgesetz über den internationalen automatischen Austausch länderbezogener Berichte multinationaler Konzerne (vom April 2016)

Erläuterungen zur ALBAV, Erläuterungen zur Verordnung über den internationalen automatischen Austausch länderbezogener Berichte multinationaler Konzerne vom 29.9.2018

Medienmitteilung SIF, Erster Austausch länderbezogener Berichte von grossen multinationalen Unternehmen, vom 18.6.2018

OECD, Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting 2013, Paris 2013, publiziert auf: www.oecd.org

OECD, BEPS Action 13 Country-by-Country Reporting, Handbook on Effective Implementation 2017, Paris 2017, publiziert auf: www.oecd.org

OECD, BEPS Action 13 Country-by-Country Reporting: Handbook on Effective Tax Risk Assessment 2017, Paris 2017, publiziert auf: www.oecd.org

OECD, BEPS Action 13 on Country-by-Country Reporting: Guidance on the appropriate use of information contained in Country-by-Country reports 2017, Paris 2017, publiziert auf: www.oecd.org

OECD, BEPS Action 13 on Country-by-Country Reporting, Peer Review Documents 2017, Paris 2017, publiziert auf: www.oecd.org

- OECD, BEPS Action 13, Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Final Report 2015, Paris 2015, publiziert auf: www.oecd.org
- OECD, Country-by-Country exchange relationships 2019, publiziert auf: www.oecd.org
- OECD, Country-by-Country Reporting – Compilation of Peer Review Reports (Phase 1), Inclusive Framework on BEPS: Action 13 2018, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Paris 2018, publiziert auf: www.oecd.org
- OECD, Country-by-Country Reporting Status Message XML Schema: User Guide for Tax Administrations 2017, Paris 2017, publiziert auf: www.oecd.org
- OECD, Country-by-Country Reporting: Update on exchange relationships and implementation 2019, publiziert auf: www.oecd.org
- OECD, Country-by-Country Reporting XML Schema: User Guide for Tax Administrations 2017, Paris 2017, publiziert auf: www.oecd.org
- OECD, Country-Specific Information on Country-by-Country Reporting Implementation 2019, publiziert auf: www.oecd.org
- OECD, Guidance on the Implementation of Country-by-Country Reporting, BEPS Action 13 2018, Paris 2018, publiziert auf: www.oecd.org
- OECD, Multilateral Competent Authority Agreement on the Exchange of Country-by-Country Reporting 2016, Paris 2016, publiziert auf: www.oecd.org
- OECD, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, Progress Report July 2017–June 2018, Paris 2018, publiziert auf: www.oecd.org
- OECD, OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017, Paris 2017, publiziert auf: www.oecd.org
- OECD, Signatories of the multilateral competent authority agreement on the exchange of Country-by-Country Reporting (CbC MCAA) and signing dates 2019, Paris 2019, publiziert auf: www.oecd.org
- SIF, Länderbezogene Berichte 2019, publiziert auf: www.sif.admin.ch
- Fachinformationen ESTV, Freiwillige Berichterstattung 2018, publiziert auf: www.estv.admin.ch
- IRS, Transfer Pricing Examination Process 2018, publiziert auf: www.irs.gov

Praxisanweisungen

Fachinformationen ESTV, Country-by-Country-Reporting 2018, publiziert auf: www.estv.admin.ch