



Leitlinien zur Umsetzung der länderbezogenen Berichterstattung

BEPS-Aktionspunkt 13

**Aktualisierte Fassung
September 2018**



OECD/G20 Projekt Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung

Leitlinien zur Umsetzung der länderbezogenen Berichterstattung: BEPS-Aktionspunkt 13

*Aktualisierte Fassung
September 2018*



Dieses Dokument und die darin enthaltenen Karten berühren weder den völkerrechtlichen Status von Territorien noch die Souveränität über Territorien, den Verlauf internationaler Grenzen und Grenzlinien sowie den Namen von Territorien, Städten oder Gebieten.

Originaltitel: *Guidance on the Implementation of Country-by-Country Reporting: BEPS Action 13, Update September 2018*

Übersetzung durch den Deutschen Übersetzungsdiest der OECD

© OECD 2019

Die OECD gestattet das Kopieren, Herunterladen und Abdrucken von OECD-Inhalten für den eigenen Gebrauch sowie das Einfügen von Auszügen aus OECD-Veröffentlichungen, -Datenbanken und -Multimediaprodukten in eigene Dokumente, Präsentationen, Blogs, Websites und Lehrmaterialien, vorausgesetzt die Quelle und der Urheberrechtsinhaber werden in geeigneter Weise genannt. Sämtliche Anfragen bezüglich Verwendung für öffentliche oder kommerzielle Zwecke bzw. Übersetzungsrechte sind zu richten an: rights@oecd.org. Die Genehmigung zur Kopie von Teilen dieser Publikation für den öffentlichen oder kommerziellen Gebrauch ist direkt einzuholen beim Copyright Clearance Center (CCC) unter info@copyright.com oder beim Centre français d'exploitation du droit de copie (CFC) unter contact@cfcopies.com.

Inhaltsverzeichnis

I. Einführung	5
II. Fragen bezüglich der Definition der im Musterformular für den länderbezogenen Bericht enthaltenen Posten.....	7
1. Definition der Umsatzerlöse (April 2017, September 2017).....	7
2. Definition verbundener Unternehmen (April 2017)	8
3. Ausweis aggregierter Daten oder konsolidierter Daten für die einzelnen Steuerhoheitsgebiete (Juli 2017)	9
4. Betrag der entrichteten und der zu entrichtenden Ertragsteuern (September 2017)	10
5. Zeitwertbilanzierung (November 2017) (vgl. Frage 1 zur Definition der Umsatzerlöse)	11
6. Negativer einbehaltener Gewinn (November 2017)	12
7. Behandlung von Dividenden für die Zwecke der Angaben unter “Vorsteuergewinn (-verlust)”, „Zu entrichtende Ertragsteuern (periodengerecht abgrenzt)“ und „Entrichtete Ertragsteuern (ohne Periodenabgrenzung)“ in Tabelle 1 (September 2018) (NEU)	13
8. Verwendung verkürzter Zahlen in Tabelle 1 (September 2018) (NEU)	14
III. Fragen bezüglich der in den länderbezogenen Bericht aufzunehmenden Unternehmen.....	15
1. Anwendung der länderbezogenen Berichterstattung auf Investmentfonds (Juni 2016)	15
2. Anwendung der länderbezogenen Berichterstattung auf Personen- gesellschaften (Juni 2016)	16
3. Rechnungslegungsgrundsätze/-standards für die Bestimmung des Vorliegens eines Konzerns und einer Konzernzugehörigkeit (April 2017)	17
4. Behandlung größerer Kapitalbeteiligungen (April 2017; aktualisiert im September 2018) (NEU)	18
5. Behandlung eines Unternehmens im Besitz und/oder unter der Führung von zwei oder mehreren nicht miteinander verbundenen multinationalen Konzernen (Juli 2017)	19
6. Börsennotierungsifiktion (November 2017)	20
IV. Fragen bezüglich der Pflicht zur Vorlage des länderbezogenen Berichts.....	21
1. Effekt von Wechselkursschwankungen auf die vereinbarte Schwelle für die Berichtspflicht von 750 Mio. EUR (Juni 2016)	21
2. Definition des konsolidierten Gesamtumsatzerlöses (April 2017; aktualisiert im November 2017 und Februar 2018)	22
3. Verkürztes Wirtschaftsjahr (September 2017, November 2017)	23
V. Fragen bezüglich der Übermittlung des länderbezogenen Berichts (Informationsaustausch, surrogate filing und local filing)	25
1. Übergangsoptionen für Erstellung und Vorlage der Berichte für multinationale Konzerne (parent surrogate filing) (Juni 2016; aktualisiert im Juli 2017)	25
2. Mitteilungspflichten bezüglich der länderbezogenen Berichterstattung für multinationale Konzerne während der Übergangsphase (Dezember 2016)	27

3. Nichteinhaltung der Bedingungen der Vertraulichkeit, sachgemäßen Verwendung und Einheitlichkeit sowie systemisches Scheitern	28
VI. Fragen bezüglich Verschmelzungen/Übernahmen/Spaltungen	29
1. Behandlung im Fall von Verschmelzungen/Übernahmen/Spaltungen	29
1.2 Tabellarische Übersicht über die Behandlung von Verschmelzungen/Spaltungen/Übernahmen (NEU)	34

I. Einführung

Alle OECD- und G20-Staaten haben sich verpflichtet, eine länderbezogene Berichterstattung (Country-by-Country Reporting – CbC) nach den Vorgaben des Berichts zu Aktionspunkt 13 *Verrechnungspreisdokumentation und länderbezogene Berichterstattung* einzuführen. Angesichts der erheblichen Vorteile, die die länderbezogene Berichterstattung den Steuerverwaltungen bei der Durchführung einer allgemeinen Bewertung der Risiken der Verrechnungspreisbestimmung sowie anderer steuerlicher Risiken im Zusammenhang mit Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (BEPS) bieten kann, haben sich einige weitere Staaten und Gebiete (die zusammen mit den OECD-Mitgliedstaaten das „Inclusive Framework“ bilden), darunter auch Entwicklungsländer, ebenfalls zur Umsetzung der länderbezogenen Berichterstattung verpflichtet.

Die Staaten einigten sich darauf, dass die Einführung der länderbezogenen Berichterstattung eine wichtige Priorität bei der Bekämpfung von BEPS-Risiken sei, und der Bericht zu Aktionspunkt 13 empfiehlt, dass diese Berichterstattung in Bezug auf Wirtschaftsperioden mit Beginn ab dem 1. Januar 2016 stattfinden sollte. Es wurde rasch auf die Einhaltung der Frist hingearbeitet, unter anderem mit der Einführung innerstaatlicher Rechtsrahmen sowie dem Abschluss von Vereinbarungen zwischen den zuständigen Behörden über den internationalen Austausch länderbezogener Berichte. Auch die multinationalen Konzerne haben Vorbereitungen für die Einführung der länderbezogenen Berichterstattung getroffen, und der Dialog zwischen Staat und Wirtschaft ist ein entscheidender Aspekt, um sicherzustellen, dass die länderbezogene Berichterstattung weltweit einheitlich umgesetzt wird. Die einheitliche Umsetzung wird nicht nur gleiche Bedingungen für alle gewährleisten, sondern auch den Steuerpflichtigen Sicherheit bieten und den Steuerverwaltungen ermöglichen, länderbezogene Berichte besser für ihre Arbeiten zur Risikoabschätzung zu nutzen.

Die OECD wird damit fortfahren, die einheitliche und rasche Umsetzung der länderbezogenen Berichterstattung zu unterstützen. Wo Auslegungsfragen aufgeworfen werden, die sich am besten durch gemeinsame öffentliche Leitlinien lösen lassen, wird sich die OECD bemühen, solche Leitlinien verfügbar zu machen. Die Leitlinien in diesem Text dienen diesem Zweck.

In einigen Fragen und Antworten wird auf Artikel des im Bericht zu Aktionspunkt 13 enthaltenen Musters für eine Rechtsvorschrift zur länderbezogenen Berichterstattung („Muster-vorschrift“) Bezug genommen. Das bedeutet nicht, dass die innerstaatlichen Rechtsvorschriften in den einzelnen Staaten exakt dem Wortlaut der Mustervorschrift zu folgen haben. Wie in Ziffer 61 des Berichts zu Aktionspunkt 13 ausgeführt, können die „Staaten [...] diese Mustervorschift an ihre eigenen Rechtssysteme anpassen, wenn bestehende Rechtsvorschriften geändert werden müssen“. Der innerstaatliche Rechtsrahmen sollte jedoch der Sache nach mit der Mustervorschrift in Einklang stehen.

II. Fragen bezüglich der Definition der im Musterformular für den länderbezogenen Bericht enthaltenen Posten

1. Definition der Umsatzerlöse (April 2017, September 2017)

1.1 Sollten außerordentliche Einnahmen und Gewinne aus Investmenttätigkeiten in der Spalte „Umsatzerlöse“ des länderbezogenen Berichts berücksichtigt werden?

Außerordentliche Einnahmen und Gewinne aus Investmenttätigkeiten sind unter den „Umsatzerlösen“ zu berücksichtigen.

1.2 Wenn Jahresabschlüsse als Datenquelle für die Angaben im Formular für die länderbezogene Berichterstattung herangezogen werden, welche der in den Jahresabschlüssen ausgewiesenen Posten sollten dann als Umsatzerlöse in Tabelle 1 aufgeführt werden? (Vgl. Frage 5 zur Zeitwertbilanzierung)

Alle Umsatzerlöse, Gewinne, Erträge und sonstigen Einkünfte, die in der gemäß den geltenden Rechnungslegungsvorschriften erstellten Finanzberichterstattung in Bezug auf Gewinne und Verluste, beispielsweise der Erfolgsrechnung oder der Gewinn- und Verlustrechnung, ausgewiesen sind, sollten als Umsatzerlöse in Tabelle 1 aufgeführt werden. Wenn in der gemäß den geltenden Rechnungslegungsvorschriften erstellten Erfolgsrechnung beispielsweise Erlöse aus dem Verkauf von Waren und Dienstleistungen, Nettoerträge aus der Veräußerung von Vermögenswerten, nicht realisierte Gewinne, Zinseinkünfte und außerordentliche Einnahmen erscheinen, so sollte der Betrag dieser in der Erfolgsrechnung ausgewiesenen Posten aggregiert und unter den Umsatzerlösen in Tabelle 1 ausgewiesen werden. Nicht durch Kapitaltransaktionen mit den Anteilseignern verursachte Eigenkapitalveränderungen (Comprehensive Income/Earnings), Neubewertungen und/oder nicht realisierte Gewinne, die im Reinvermögen und im Eigenkapitalteil der Bilanz berücksichtigt sind, sollten nicht als Umsatzerlöse in Tabelle 1 ausgewiesen werden. Die Beträge von in der Erfolgsrechnung netto ausgewiesenen Einnahmeposten müssen nicht angepasst werden.

Von Mitgliedern des Inclusive Framework wird erwartet, dass sie die obigen Leitlinien unter Berücksichtigung ihrer spezifischen inländischen Gegebenheiten so rasch wie möglich umsetzen. Dabei wird anerkannt, dass die multinationalen Konzerne möglicherweise einige Zeit brauchen werden, um diesen Leitlinien Rechnung zu tragen. Die Staaten können daher während einer kurzen Übergangsphase einen gewissen Spielraum zulassen.

2. Definition verbundener Unternehmen (April 2017)

2.1 Welche Unternehmen werden beim Ausweis der Umsatzerlöse verbundener Unternehmen als verbunden angesehen?

Als verbundene Unternehmen im Sinne von Tabelle 1, Spalte 3 des länderbezogenen Berichts gelten die in Tabelle 2 des länderbezogenen Berichts aufgelisteten Konzernunternehmen¹.

1. Die Bezugnahme auf den Bericht zu Aktionspunkt 13 im englischen Text erübrigt sich im deutschen Text, da „related parties“ in der deutschen Fassung dieses Berichts nicht mit „nahestehende Dritte“, sondern synonym zu „associated enterprises“ mit „verbundene Unternehmen“ übersetzt wurde (was der im Bericht zu Aktionspunkt 13 zugrunde gelegten Definition entspricht, die sich von der Definition von „related parties“ in anderen BEPS-Berichten unterscheidet) (Anmerkung des Übersetzers).

3. Ausweis aggregierter Daten oder konsolidierter Daten für die einzelnen Steuerhoheitsgebiete (Juli 2017)

3.1 Wenn ein Konzern in einem Staat über mehr als ein Konzernunternehmen verfügt, sollten dann die aggregierten Zahlen ausgewiesen werden oder sollte es sich bei den für das betreffende Steuerhoheitsgebiet ausgewiesenen Daten um konsolidierte Zahlen handeln, in denen inländische Geschäftsvorfälle zwischen den Konzernunternehmen in diesem Steuerhoheitsgebiet herauszurechnen sind?

Der Bericht zu Aktionspunkt 13 und die Mustervorschrift sehen vor, dass die Berichterstattung für die einzelnen Steuerhoheitsgebiete auf aggregierter Basis erfolgt. Dementsprechend sollten die Zahlen auf aggregierter Basis ausgewiesen werden, unabhängig davon, ob sie sich auf Geschäftsvorfälle mit inländischen oder mit ausländischen Unternehmen oder mit verbundenen oder mit fremden Unternehmen beziehen. Dieser Hinweis ist für die Spalten zu den Umsatzerlösen, die mit verbundenen Unternehmen erzielt wurden, und den Gesamtumsatzerlösen von besonderer Bedeutung. Wenn ein multinationaler Konzern die Daten erklären will, kann er dazu die Rubrik „Zusätzliche Informationen“ in Tabelle 3 nutzen.

Wenn der Staat der obersten Muttergesellschaft über eine Regelung zur Gruppenbesteuerung verfügt, die eine Konsolidierung für Steuerzwecke vorsieht, und wenn konzerninterne Geschäftsvorfälle bei dieser Konsolidierung aus den Einzelposten herausgerechnet werden, so kann der betreffende Staat den Steuerpflichtigen die Möglichkeit geben, den länderbezogenen Bericht auf der Grundlage konsolidierter Zahlen für die einzelnen Steuerhoheitsgebiete zu erstellen, solange für alle Steuerhoheitsgebiete in Tabelle 1 des länderbezogenen Berichts konsolidierte Daten ausgewiesen werden und dies von Jahr zu Jahr einheitlich gehandhabt wird. Steuerpflichtige, die sich für diese Option entscheiden, sollten in Tabelle 3 die folgende Formulierung (gegebenenfalls in der jeweiligen Landessprache) aufnehmen: „This report uses consolidated data at the jurisdictional level for reporting the data in Table 1“ („In diesem Bericht beruhen die Angaben in Tabelle 1 für die einzelnen Steuerhoheitsgebiete auf konsolidierten Zahlen“); dabei sollten die Spalten von Tabelle 1 genannt werden, in denen die konsolidierten Angaben von dem abweichen, was im Fall der Verwendung aggregierter Zahlen ausgewiesen worden wäre.

Von den Mitgliedern des Inclusive Framework wird erwartet, dass sie die obigen Leitlinien (ausschließliche Berichterstattung auf aggregierter Basis außer im vorstehend beschriebenen Fall) unter Berücksichtigung ihrer spezifischen inländischen Gegebenheiten so rasch wie möglich umsetzen. Dabei wird anerkannt, dass die multinationalen Konzerne möglicherweise einige Zeit brauchen werden, um die erforderlichen Anpassungen vorzunehmen, zum Beispiel in Fällen, in denen bereits Leitlinien veröffentlicht wurden, die den Ausweis konsolidierter Daten für inländische Geschäftsvorfälle gestatten. Die Staaten können daher während einer kurzen Übergangsphase (z.B. für 2016 beginnende Wirtschaftsjahre) einen gewissen Spielraum zulassen. Steuerpflichtige, die nach diesem Übergangsmechanismus konsolidierte Daten ausweisen, sollten in Tabelle 3 die gleichen Informationen liefern wie im vorstehenden Absatz beschrieben.

4. Betrag der entrichteten und der zu entrichtenden Ertragsteuern (September 2017)

4.1 Wenn die Ertragsteuern für ein Wirtschaftsjahr im Voraus entrichtet wurden (z.B. im Fall von Vorauszahlungen auf der Grundlage einer vorläufigen Schätzung der Körperschaftsteuerschuld für das betreffende Jahr), sollte der in der Spalte „Zu entrichtende Ertragsteuern (periodengerecht abgegrenzt)“ ausgewiesene Betrag dann mit dem in der Spalte „Entrichtete Ertragsteuern (ohne Periodenabgrenzung)“ ausgewiesenen Betrag in Tabelle 1 verknüpft werden?

Die zu entrichtenden Ertragsteuern (periodengerecht abgegrenzt) entsprechen dem Betrag der auf die steuerpflichtigen Gewinne oder Verluste des Berichtswirtschaftsjahres zu entrichtenden, periodengerecht abgegrenzten Steueraufwendungen aller Konzernunternehmen, die im betrachteten Steuerhoheitsgebiet steuerlich ansässig sind, unabhängig davon, ob diese Steuern entrichtet wurden (z.B. auf der Grundlage einer vorläufigen Schätzung der Steuerschuld).

Die entrichteten Ertragsteuern (ohne Periodenabgrenzung) entsprechen dem Steuerbetrag, der während des Berichtswirtschaftsjahres tatsächlich entrichtet wurde und der folglich nicht nur Vorauszahlungen zur Begleichung der Steuerschuld des betreffenden Wirtschaftsjahres, sondern auch Zahlungen zur Begleichung der Steuerschuld des bzw. der Vorjahre (z.B. zur Begleichung des offenen Saldos der zu entrichtenden Körperschaftsteuer für das bzw. die Vorjahre, einschließlich Zahlungen im Zusammenhang mit Neuveranlagungen von Vorjahren) umfassen sollte, unabhängig davon, ob diese Steuern unter Vorbehalt entrichtet wurden. Der Betrag der zu entrichtenden Ertragsteuern (periodengerecht abgegrenzt) und der Betrag der entrichteten Ertragsteuern (ohne Periodenabgrenzung) sollten unabhängig voneinander ausgewiesen werden.

4.2 Wenn Steuern entrichtet und anschließend rückerstattet wurden, wie sollte die Steuererstattung dann in Tabelle 1 ausgewiesen werden?

Eine Ertragsteuererstattung sollte im Allgemeinen unter den entrichteten Ertragsteuern (ohne Periodenabgrenzung) in dem Berichtswirtschaftsjahr ausgewiesen werden, in dem die Erstattung erfolgte. Eine Abweichung hiervon kann zulässig sein, wenn die Erstattung nach den geltenden Rechnungslegungsgrundsätzen oder in der Datenquelle, die für die Angaben in Tabelle 1 herangezogen wird, als Umsatzerlös des multinationalen Konzerns behandelt wird. Ist dies der Fall, sollten die Steuerpflichtigen die folgende Erklärung in Tabelle 3 aufnehmen: „Tax refunds are reported in Revenues and not in Income Tax Paid (on Cash Basis)“ („Steuererstattungen werden unter den Umsatzerlösen und nicht unter den entrichteten Ertragsteuern (ohne Periodenabgrenzung) ausgewiesen“).

Von Mitgliedern des Inclusive Framework wird erwartet, dass sie die obigen Leitlinien unter Berücksichtigung ihrer spezifischen inländischen Gegebenheiten so rasch wie möglich umsetzen. Dabei wird anerkannt, dass die Staaten und die multinationalen Konzerne möglicherweise einige Zeit brauchen werden, um diesen Leitlinien Rechnung zu tragen. Die Staaten können daher während einer kurzen Übergangsphase einen gewissen Spielraum zulassen. Während dieser kurzen Übergangsphase wird den Steuerpflichtigen geraten, gegebenenfalls in Tabelle 3 freiwillig die Erklärung „Tax refunds are reported in Revenues and not in Income Tax Paid (on Cash Basis)“ („Steuererstattungen werden unter den Umsatzerlösen und nicht unter den entrichteten Ertragsteuern (ohne Periodenabgrenzung) ausgewiesen“) aufzunehmen.

2. Im Bericht zu Aktionspunkt 13 wurde „Income Tax Accrued-Current Year“ anders als hier mit „Noch zu entrichtende Ertragsteuern (laufendes Jahr)“ übersetzt, während „Income Tax Paid (on Cash Basis)“ mit „Entrichtete Steuern (auf Kassenbasis)“ übersetzt wurde. In Anhang III zu Kapitel V der Verrechnungspreisleitlinien 2017 wird dies korrigiert; die hier verwendeten deutschen Begriffe beziehen sich auf diese neue Ausgabe der Verrechnungspreisleitlinien (Anmerkung des Übersetzers).

5. Zeitwertbilanzierung (November 2017) (vgl. Frage 1 zur Definition der Umsatzerlöse)

5.1 Wenn als Datenquelle Jahresabschlüsse herangezogen werden, die unter Verwendung der Zeitwertbilanzierung aufgestellt wurden, können dann die in diesen Jahresabschlüssen als Umsatzerlöse und Gewinne ausgewiesenen Beträge ohne weitere Anpassungen im länderbezogenen Bericht als Umsatzerlöse und Gewinne ausgewiesen werden?

Ja. Der gemäß Zeitwertbilanzierung ermittelte und im Jahresabschluss ausgewiesene Betrag der Umsatzerlöse und Gewinne kann ohne weitere Anpassung im länderbezogenen Bericht ausgewiesen werden.

6. Negativer einbehaltener Gewinn (November 2017)

6.1 Wenn ein Konzernunternehmen in seinem Jahresabschluss einen negativen Wert für den einbehaltenden Gewinn ausweist, sollte dann der negative Wert in der Spalte „Einbehaltener Gewinn“ in Tabelle 1 aufgeführt werden? Wenn ein Konzern in einem Staat über zwei oder mehr Konzernunternehmen verfügt, sollte dann in Tabelle 1 der von einem Konzernunternehmen ausgewiesene negative Wert mit den Gewinnen des oder der anderen Konzernunternehmen im betreffenden Steuerhoheitsgebiet saldiert werden?

Der negative Wert für den einbehaltenden Gewinn sollte in Tabelle 1 unverändert ausgewiesen werden. Bei zwei oder mehr Konzernunternehmen im selben Steuerhoheitsgebiet sollten negative einbehaltene Gewinne gegebenenfalls mit positiven einbehaltenden Gewinnen saldiert werden. In diesem Fall sollten die Steuerpflichtigen die folgende Erklärung in Tabelle 3 aufnehmen: „Accumulated earnings include negative figures for jurisdiction [--].“ („Der einbehaltene Gewinn beinhaltet negative Werte für das Steuerhoheitsgebiet [--].“) Mitglieder des Inclusive Framework sind gehalten, ihre Steuerpflichtigen unter Berücksichtigung der spezifischen inländischen Gegebenheiten zu verpflichten, die obigen Angaben in Tabelle 3 möglichst zeitnah zu liefern.

7. Behandlung von Dividenden für die Zwecke der Angaben unter „Vorsteuergewinn (-verlust)“, „Zu entrichtende Ertragsteuern (periodengerecht abgrenzt)“ und „Enrichtete Ertragsteuern (ohne Periodenabgrenzung)“ in Tabelle 1 (September 2018) (NEU)

7.1 Umfasst der „Vorsteuergewinn (-verlust)“ in Tabelle 1 von anderen Konzernunternehmen bezogene Zahlungen, die im Steuerhoheitsgebiet des Zahlungsleistenden als Dividenden behandelt werden?

Der Bericht zu Aktionspunkt 13 stellt zwar klar, dass die von anderen Konzernunternehmen bezogenen Dividenden nicht unter den „Umsatzerlösen“ zu erfassen sind, enthält jedoch keine speziellen Erläuterungen dazu, ob Dividenden von anderen Konzernunternehmen beim „Vorsteuergewinn (-verlust)“ auszunehmen sind oder nicht. Mangels konkreter Leitlinien hierzu verfolgen die einzelnen Staaten möglicherweise unterschiedliche Ansätze bei der Behandlung von Dividenden in den Angaben zum „Vorsteuergewinn (-verlust)“ in Tabelle 1 des länderbezogenen Berichts.

Um jetzt neuen Befolgungsaufwand für die Steuerpflichtigen zu vermeiden, wie er entstünde, wenn die Staaten zur Änderung ihres Ansatzes verpflichtet würden, gewähren diese Leitlinien den Staaten Flexibilität bei der Behandlung der von anderen Konzernunternehmen bezogenen Dividenden in den Angaben zum „Vorsteuergewinn (-verlust)“ in Tabelle 1. Um den Steuerverwaltungen das Verständnis dieser Angaben in den länderbezogenen Berichten zu erleichtern, sind die Mitglieder des Inclusive Framework gehalten, ihre Steuerpflichtigen möglichst zeitnah und unter Berücksichtigung der spezifischen inländischen Gegebenheiten zu verpflichten, in Tabelle 3 anzugeben, ob von anderen Konzernunternehmen bezogene Dividenden unter dem „Vorsteuergewinn (-verlust)“ in Tabelle 1 berücksichtigt sind und wenn ja, für welche Steuerhoheitsgebiete³.

Wenn die geltenden Rechnungslegungsvorschriften es einem Konzernunternehmen eines multinationalen Konzerns gestatten, seinen Anteil an den Gewinnen eines anderen Konzernunternehmens in seinem Einzelabschluss unter dem Vorsteuergewinn zu erfassen und dieser Anteil unter dem „Vorsteuergewinn (-verlust)“ in Tabelle 1 berücksichtigt ist, sind die Mitglieder des Inclusive Framework gehalten, ihre Steuerpflichtigen möglichst zeitnah und unter Berücksichtigung der spezifischen inländischen Gegebenheiten zu verpflichten, in Tabelle 3 anzugeben, dass dies der Fall ist und in welchen Steuerhoheitsgebieten³ dies der Fall ist.

7.2 Sollten auf diese Dividenden entrichtete bzw. zu entrichtende Ertragsteuern in den Spalten „Enrichtete Ertragsteuern (ohne Periodenabgrenzung)“ und/oder „Zu entrichtende Ertragsteuern (periodengerecht abgrenzt)“ erfasst werden?

Wenn Dividenden von anderen Konzernunternehmen im „Vorsteuergewinn (-verlust)“ in Tabelle 1 berücksichtigt sind, sollten die Ertragsteuern, die auf diese Dividenden entrichtet wurden oder zu entrichten sind, in der bzw. den entsprechenden Spalten ausgewiesen werden. Aus Konsistenzgründen sollten in diesen Spalten keine entrichteten oder zu entrichtenden Ertragsteuern auf Dividenden von Konzernunternehmen ausgewiesen werden, die nicht unter dem „Vorsteuergewinn (-verlust)“ berücksichtigt sind.

3. Im Bericht zu Aktionspunkt 13 wurde „Income Tax Accrued-Current Year“ anders als hier mit „Noch zu entrichtende Ertragsteuern (laufendes Jahr)“ übersetzt, während „Income Tax Paid (on Cash Basis)“ mit „Enrichtete Steuern (auf Kassenbasis)“ übersetzt wurde. In Anhang III zu Kapitel V der Verrechnungspreisleitlinien 2017 wird dies korrigiert; die hier verwendeten deutschen Begriffe beziehen sich auf diese neue Ausgabe der Verrechnungspreisleitlinien (Anmerkung des Übersetzers).

8. Verwendung verkürzter Zahlen in Tabelle 1 (September 2018) (NEU)

8.1 Können in Tabelle 1 verkürzte Zahlen verwendet werden? In diesem Fall würde beispielsweise bei Rundung auf den nächsten Tausender der Betrag 123 456 789 als 123 457 ausgewiesen.

Der Bericht und die veröffentlichten Leitlinien zu Aktionspunkt 13 sehen keine verkürzte Darstellung der in Tabelle 1 auszuweisenden Beträge vor. Die Beträge in Tabelle 1 sollten in vollständigen ganzen Zahlen angegeben werden (d.h. 123 456 789 sollte als 123 456 789 ausgewiesen und nicht auf beispielsweise 123 457 verkürzt werden).

III. Fragen bezüglich der in den länderbezogenen Bericht aufzunehmenden Unternehmen

1. Anwendung der länderbezogenen Berichterstattung auf Investmentfonds (Juni 2016)

1.1 Wie sollten die Vorschriften für die länderbezogene Berichterstattung auf Investmentfonds angewandt werden?

Laut Ziffer 55 des Berichts zu Aktionspunkt 13 gibt es keine allgemeine Freistellung für Investmentfonds. Deshalb besteht das Leitprinzip für die Bestimmung eines multinationalen Konzerns darin, den Konsolidierungsvorschriften für Rechnungslegungszwecke zu folgen. Wenn die Rechnungslegungsvorschriften beispielsweise vorsehen, dass Investmentgesellschaften nicht mit den Unternehmen konsolidiert werden, in die sie investiert haben (z.B. weil diese im Konzernabschluss der Investmentgesellschaft stattdessen erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert erfasst werden sollten), dann sollten die Unternehmen, in die die Investmentfonds investiert haben, nicht Teil eines Konzerns oder multinationalen Konzerns (gemäß der Definition der Mustervorschrift) sein oder als Konzernunternehmen eines multinationalen Konzerns betrachtet werden. Dieses Prinzip gilt auch dann, wenn die Investmentgesellschaft eine Mehrheitsbeteiligung an dem Unternehmen hält, in das sie investiert hat.

Wenn die Rechnungslegungsvorschriften jedoch vorsehen, dass eine Investmentgesellschaft mit einer Tochtergesellschaft konsolidiert wird, beispielsweise wenn diese Tochtergesellschaft Leistungen erbringt, die mit den Investmenttätigkeiten der Investmentgesellschaft zusammenhängen, dann sollte die Tochtergesellschaft Teil eines Konzerns sein und als Konzernunternehmen des multinationalen Konzerns (sofern ein solcher existiert) betrachtet werden.

Für ein Unternehmen, das einem Investmentfonds gehört, ist es dennoch möglich, andere Unternehmen zu beherrschen, so dass es zusammen mit diesen anderen Unternehmen einen multinationalen Konzern bildet. Wenn dies der Fall ist und wenn der nationale Konzern den Schwellenwert für den Umsatzerlös überschreitet, muss er der Pflicht zur Einreichung eines länderbezogenen Berichts nachkommen.

2. Anwendung der länderbezogenen Berichterstattung auf Personen- gesellschaften (Juni 2016)

2.1 Wie sollte eine Personengesellschaft, die steuerlich transparent ist und folglich nirgendwo steuerlich ansässig ist, im länderbezogenen Bericht erfasst werden? Wie sollte eine umgekehrt hybride Personengesellschaft behandelt werden, die in ihrem Gründungsstaat steuerlich transparent ist, vom Staat eines Gesellschafters aber als in ihrem Gründungsstaat steuerlich ansässig betrachtet wird?

Das Leitprinzip für die Bestimmung eines multinationalen Konzerns besteht darin, den Konsolidierungsvorschriften für Rechnungslegungszwecke zu folgen. Wenn die Rechnungslegungsvorschriften die Konsolidierung einer Personengesellschaft vorsehen, dann kann diese Personengesellschaft ein Konzernunternehmen eines multinationalen Konzerns sein, das der länderbezogenen Berichterstattung unterliegt.

Falls eine Personengesellschaft in keinem Staat steuerlich ansässig ist, sollten die Posten dieser Personengesellschaft, soweit sie nicht einer Betriebsstätte zuzuordnen sind, bei der Erstellung des länderbezogenen Berichts in die Zeile für staatenlose Unternehmen von Tabelle 1 aufgenommen werden. Gesellschafter, die auch Konzernunternehmen des multinationalen Konzerns sind, sollten ihren Anteil an den Posten der Personengesellschaft in Tabelle 1 unter dem Staat ihrer steuerlichen Ansässigkeit aufnehmen.

Tabelle 2 des länderbezogenen Berichts sollte eine Zeile für staatenlose Unternehmen enthalten, mit Unterzeilen für jedes staatenlose Unternehmen, einschließlich Personengesellschaften ohne steuerliche Ansässigkeit, was heißt, dass die Berichterstattung für staatenlose Unternehmen parallel zur Berichterstattung für Konzernunternehmen mit steuerlicher Ansässigkeit erfolgen sollte. Bei einer Personengesellschaft, die unter die Kategorie der staatenlosen Unternehmen fällt, sollte im Feld „Gründungsstaat oder Staat der Handelsregistereintragung, falls abweichend vom Staat der steuerlichen Ansässigkeit“ in Tabelle 2 der Staat angegeben werden, nach dessen Recht die Personengesellschaft gegründet wurde bzw. organisiert ist.

Für das multinationale Unternehmen kann es sich empfehlen, unter der Rubrik „Zusätzliche Informationen“ des Berichts Erläuterungen zum Aufbau der Personengesellschaft und zu den staatenlosen Unternehmen zu liefern. Eine Anmerkung in diesem Abschnitt könnte beispielsweise darauf hinweisen, dass die „staatenlosen“ (weißen) Einkünfte einer Personengesellschaft im Staat des betreffenden Gesellschafters erfasst und dort versteuert werden.

Wenn eine Personengesellschaft die oberste Muttergesellschaft ist, so ist der Staat, nach dessen Recht die Personengesellschaft gegründet wurde/organisiert ist, maßgeblich dafür, wo sie den länderbezogenen Bericht in ihrer Eigenschaft als oberste Muttergesellschaft einreichen muss, wenn es keinen Staat der steuerlichen Ansässigkeit gibt.

Eine Betriebsstätte einer Personengesellschaft wird in den länderbezogenen Bericht in gleicher Weise aufgenommen wie jede andere Betriebsstätte.

3. Rechnungslegungsgrundsätze/-standards für die Bestimmung des Vorliegens eines Konzerns und einer Konzernzugehörigkeit (April 2017)

3.1 Hinsichtlich der Bestimmung des Vorliegens eines „Konzerns“ und der Zugehörigkeit zum Konzern nach Artikel 1 Absatz 1 der Mustervorschrift im Bericht zu Aktionspunkt 13:

- a) Wenn die Eigenkapitalanteile des maßgeblichen Unternehmens* an einer öffentlichen Wertpapierbörse gehandelt werden, sollte es sich dann bei den anzuwendenden Rechnungslegungsstandards um die Rechnungslegungsstandards handeln, die für den Konzernabschluss dieses Unternehmens zur Anwendung kommen?
- b) Wenn die Eigenkapitalanteile des maßgeblichen Unternehmens* nicht an einer öffentlichen Wertpapierbörse gehandelt werden, besteht dann eine Wahlmöglichkeit zwischen der Anwendung von (i) den Rechnungslegungsstandards des Staats des Unternehmens, für das unterstellt wird, dass es börsennotiert ist, oder (ii) den International Financial Reporting Standards (IFRS), vorausgesetzt die jeweils gewählten Rechnungslegungsgrundsätze werden durchgehend angewandt?

* Das maßgebliche Unternehmen ist die oberste Muttergesellschaft nach Artikel 1 Absatz 6 der Mustervorschrift im Bericht zu Aktionspunkt 13.

Im Bericht zu Aktionspunkt 13 ist nicht festgelegt, dass die Konsolidierungsvorschriften eines bestimmten Rechnungslegungsstandards anzuwenden sind. Es wird von Folgendem ausgegangen:

- a) Wenn die Eigenkapitalanteile des maßgeblichen Unternehmens, das eine oberste Muttergesellschaft nach Artikel 1 Absatz 6 der Mustervorschrift ist, an einer öffentlichen Wertpapierbörse gehandelt werden, dann werden die Staaten von dem Konzern verlangen, dass dieser die Konsolidierungsvorschriften der Rechnungslegungsstandards anwendet, die bereits vom Konzern angewandt werden.
- b) Wenn die Eigenkapitalanteile des maßgeblichen Unternehmens, das eine oberste Muttergesellschaft nach Artikel 1 Absatz 6 der Mustervorschrift ist, nicht an einer öffentlichen Wertpapierbörse gehandelt werden, dann werden die Staaten es dem Konzern gestatten, entweder die inländischen Rechnungslegungsstandards des Staats der obersten Muttergesellschaft (einschließlich US GAAP, falls die inländischen Regelungen und Vorschriften des Staats der obersten Muttergesellschaft dies zulassen) oder IFRS als maßgeblichen Rechnungslegungsstandard zu verwenden, solange der Konzern dies von Jahr zu Jahr und auch für andere Aspekte des länderbezogenen Berichts, die die Bezugnahme auf einen Rechnungslegungsstandard erfordern, einheitlich handhabt. Wenn jedoch der Ansässigkeitsstaat des Unternehmens, das die oberste Muttergesellschaft ist, für Unternehmen, deren Eigenkapital an einer öffentlichen Wertpapierbörse gehandelt wird, die Anwendung eines bestimmten Rechnungslegungsstandards (oder bestimmter Rechnungslegungsstandards) vorschreibt, müssen diese Rechnungslegungsstandards (oder einer davon) angewandt werden. Wenn die Konsolidierungsvorschriften eines Staats im Allgemeinen verlangen, dass Investmentgesellschaften mit den Unternehmen konsolidiert werden, in die sie investiert haben, kann der Staat in Ausnahmefällen die Anwendung der IFRS-Konsolidierungsvorschriften zur Bestimmung der Zugehörigkeit zu einem Konzern vorschreiben. Auf eine solche Abweichung von den sonst im länderbezogenen Bericht zugrunde gelegten Rechnungslegungsstandards sollte in Tabelle 3 des länderbezogenen Berichts des multinationalen Konzerns hingewiesen werden.

Diese Leitlinien beziehen sich auf das, was ein Staat von einem Konzern verlangen kann, der in diesem Staat einen länderbezogenen Bericht vorzulegen hat, weil seine oberste Muttergesellschaft oder beauftragte Gesellschaft⁴ in diesem Staat ansässig ist.

4. Im Bericht zu Aktionspunkt 13 wurde „Surrogate Parent Entity“ noch mit „vertretende Muttergesellschaft“ übersetzt. Der hier verwendete Begriff deckt sich mit dem, der in der Übersetzung von Anhang III zu Kapitel V der Verrechnungspreisleitlinien 2017 verwendet wird (Anmerkung des Übersetzers).

4. Behandlung größerer Kapitalbeteiligungen (April 2017; aktualisiert im September 2018) (NEU)

4.1 Wenn fremde Dritte Minderheitsbeteiligungen am Eigenkapital eines Konzernunternehmens halten, sollten dann im konsolidierten Konzernumsatzerlös des Vorjahres für die Zwecke des Schwellenwerts von 750 Mio. EUR (oder des dem im Januar 2015 ungefähr entsprechenden Betrags in Landeswährung), der zur Bestimmung des Vorliegens eines freigestellten Konzerns angewandt wird, 100% der Umsatzerlöse des Konzernunternehmens berücksichtigt werden oder sollte ein an der Beteiligungshöhe bemessener anteiliger Betrag zugrunde gelegt werden? Sollten ferner die in den länderbezogenen Bericht aufgenommenen Finanzdaten des Unternehmens dem vollen 100%igen Betrag entsprechen oder sollten sie entsprechend der Beteiligungshöhe anteilig angegeben werden?

Unter der Voraussetzung, dass die Rechnungslegungsvorschriften des Staats der obersten Muttergesellschaft die Vollkonsolidierung eines Konzernunternehmens vorsehen, an dem fremde Dritte Minderheitsbeteiligungen halten, sollten für die Zwecke des Schwellenwerts von 750 Mio. EUR (oder des Betrags in Landeswährung, der dem im Januar 2015 ungefähr entsprach) 100% der Umsatzerlöse des Unternehmens berücksichtigt werden. In einem solchen Fall sollten die in den länderbezogenen Bericht aufgenommenen Finanzdaten dem vollen 100%igen Betrag entsprechen und nicht anteilig angegeben werden. Wenn die Rechnungslegungsvorschriften hingegen bei Vorliegen von Minderheitsbeteiligungen eine anteilige Konsolidierung vorsehen, kann der Staat gestatten, dass die Umsatzerlöse des Unternehmens für die Zwecke des Schwellenwerts von 750 Mio. EUR anteilig berücksichtigt werden und dass die in den länderbezogenen Bericht aufgenommenen Finanzdaten des Unternehmens ebenfalls anteilig angegeben werden.

(NEU) Wenn die Finanzdaten eines Konzernunternehmens anteilig ausgewiesen werden, sollte die Beschäftigtenzahl dieses Konzernunternehmens ebenfalls anteilig angegeben werden. In diesem Fall sollte der Steuerpflichtige die folgende Erklärung in Tabelle 3 des länderbezogenen Berichts aufnehmen: „The number of employees of the Constituent Entity A [betreffendes Unternehmen] in Jurisdiction X [betreffendes Steuerhoheitsgebiet] is reported on a pro-rata basis in accordance with the pro-rata reporting of the financial data of A“ („Die Beschäftigtenzahl von Konzernunternehmen A [betreffendes Unternehmen] in Steuerhoheitsgebiet X [betreffendes Steuerhoheitsgebiet] wird entsprechend dem anteiligen Ausweis der Finanzdaten von A ebenfalls anteilig angegeben“). Die Mitglieder des Inclusive Framework sind gehalten, ihre Steuerpflichtigen unter Berücksichtigung der spezifischen inländischen Gegebenheiten zu verpflichten, die obigen Angaben in Tabelle 3 möglichst zeitnah zu liefern.

5. Behandlung eines Unternehmens im Besitz und/oder unter der Führung von zwei oder mehreren nicht miteinander verbundenen multinationalen Konzernen (Juli 2017)

5.1 Wenn ein Unternehmen, das sich im Besitz und/oder unter der Führung von zwei oder mehreren nicht miteinander verbundenen multinationalen Konzernen befindet (z.B. ein Gemeinschaftsunternehmen), im Konzernabschluss eines oder mehrerer dieser multinationalen Konzerne konsolidiert wird – auch nach einer Quotenkonsolidierungsregel –, wird ein solches Unternehmen dann als ein Konzernunternehmen dieser nicht miteinander verbundenen multinationalen Konzerne betrachtet (d.h. sollte es in Tabelle 2 aufgenommen werden)? Wenn dies der Fall ist und auf das Unternehmen nach den geltenden Rechnungslegungsgrundsätzen eine Quotenkonsolidierungsregel angewandt wird, sollten dann die Angaben in Tabelle 1 anteilig erfolgen und sollten die Umsatzerlöse des Unternehmens für die Zwecke der Anwendung des Schwellenwerts von 750 Mio. EUR anteilig berücksichtigt werden?

Die Behandlung eines Unternehmens im Rahmen des länderbezogenen Berichts sollte der für Rechnungslegungszwecke entsprechen. Im Fall eines Unternehmens, das sich im Besitz und/oder unter der Führung von zwei oder mehreren nicht miteinander verbundenen multinationalen Konzernen befindet, sollte sich die Behandlung dieses Unternehmens im länderbezogenen Bericht nach den Rechnungslegungsvorschriften richten, die für jeden der nicht miteinander verbundenen multinationalen Konzerne einzeln gelten. Wenn die anzuwendenden Rechnungslegungsvorschriften vorsehen, dass ein Unternehmen im Konzernabschluss eines multinationalen Konzerns konsolidiert wird, gilt das betreffende Unternehmen als Konzernunternehmen dieses Konzerns nach Artikel 1 Absatz 4 der Mustervorschrift. Dementsprechend sollten die Finanzdaten eines solchen Unternehmens in den länderbezogenen Bericht des multinationalen Konzerns Eingang finden. Dies gilt für Unternehmen, die nach dem Prinzip der Voll- oder der Quotenkonsolidierung in den Konzernabschluss des multinationalen Konzerns einbezogen werden. Wenn ein Unternehmen nach den geltenden Rechnungslegungsvorschriften nicht konsolidiert werden muss, gilt das Unternehmen nicht als Konzernunternehmen und dementsprechend sind die Finanzdaten eines solchen Unternehmens auch nicht in den länderbezogenen Bericht aufzunehmen. Daher gilt ein Unternehmen, das nach der Equity-Methode in den Konzernabschluss des multinationalen Unternehmens einbezogen wird, nicht als ein Konzernunternehmen.

Wenn ein Unternehmen eines multinationalen Konzerns im Konzernabschluss quotal konsolidiert wird, können die Staaten gestatten, dass anstelle des Gesamtbetrags der Umsatzerlöse dieses Unternehmens für die Zwecke des Schwellenwerts von 750 Mio. EUR ein anteiliger Betrag berücksichtigt wird. Die Staaten können einem multinationalen Konzern auch gestatten, die Finanzdaten des Unternehmens im länderbezogenen Bericht, im Einklang mit den Informationen im Konzernabschluss des multinationalen Konzerns, anteilig anstatt in voller Höhe anzugeben.

6. Börsennotierungsfiktion (November 2017)

6.1 Was wird mit der Börsennotierungsfiktion in der Definition des Begriffs „Konzern“ in Artikel 1 Absatz 1 der Mustervorschrift bezweckt?

Die Börsennotierungsfiktion in der Definition des Begriffs „Konzern“ in Artikel 1 Absatz 1 der Mustervorschrift ist nur dann relevant, wenn ein Unternehmen andernfalls zwar die oberste Muttergesellschaft wäre, in dem Staat, in dem es steuerlich ansässig ist, aber nicht zur Aufstellung eines Konzernabschlusses verpflichtet ist. In diesem Fall umfasst der Konzern alle Konzernseinheiten, die im Konzernabschluss berücksichtigt würden, den das betreffende Unternehmen aufstellen müsste, wenn es an einer öffentlichen Wertpapierbörse notiert wäre. Für die Börsennotierungsfiktion ist es irrelevant, ob eine bestimmte Art von Konzernunternehmen unter Berücksichtigung u.a. des Gesellschaftsrechts des betreffenden Staats und/oder der für die betreffende öffentliche Wertpapierbörse geltenden Vorschriften tatsächlich börsennotiert sein kann oder nicht.

Einige Staaten, z.B. die Vereinigten Staaten und Kanada, unterscheiden im Hinblick auf die Pflicht zur Aufstellung eines Konzernabschlusses zwischen börsennotierten Unternehmen (*public entities*) und nicht börsennotierten Unternehmen (*non-public entities* oder *private entities*). In diesem Fall ist die Börsennotierungsfiktion relevant für die Bestimmung der Konzernunternehmen eines multinationalen Konzerns, dessen oberste Muttergesellschaft ein nicht börsennotiertes Unternehmen ist. Der englische Begriff *public entities* bezieht sich auf Unternehmen, deren Titel an einer öffentlichen Wertpapierbörse notiert sind, während sich *non-public entities* auf Unternehmen bezieht, die über keine an einer öffentlichen Wertpapierbörse gehandelten Titel verfügen. *Public entity* bezieht sich nicht auf ein Unternehmen in öffentlicher Trägerschaft.

Im Einklang mit Ziffer 55 des Berichts zu Aktionspunkt 13 sollten weder die Börsennotierungsfiktion noch diese Leitlinien so ausgelegt werden, als begründeten sie eine andere Freistellung von der Pflicht zur Vorlage des länderbezogenen Berichts als die, welche in Ziffer 52 des Berichts zu Aktionspunkt 13 und in Artikel 1 Absatz 3 der Mustervorschrift beschrieben ist.

IV. Fragen bezüglich der Pflicht zur Vorlage des länderbezogenen Berichts

1. Effekt von Wechselkursschwankungen auf die vereinbarte Schwelle für die Berichtspflicht von 750 Mio. EUR (Juni 2016)

1.1 Wenn Staat A einen 750 Mio. EUR entsprechenden Betrag in Landeswährung als Schwelle für die Berichtspflicht verwendet, Staat B diese Schwelle bei 750 Mio. EUR angesetzt hat und der Schwellenwert von Staat A aufgrund von Wechselkursschwankungen 750 Mio. EUR übersteigt, ist es Staat B dann gestattet, von einem Unternehmen eines multinationalen Konzerns mit Hauptsitz in Staat A, der in Staat A keinen länderbezogenen Bericht einreicht, weil sein Umsatzerlös zwar über 750 Mio. EUR, aber unter dem in Staat A geltenden Schwellenwert für die Berichtspflicht liegt, ein local filing zu verlangen?

Wie im Bericht zu Aktionspunkt 13 dargelegt, wurde ein Schwellenwert in Höhe von 750 Mio. EUR oder eines Betrags in Landeswährung, der dem im Januar 2015 ungefähr entsprach, vereinbart. Unter der Voraussetzung, dass der Staat der obersten Muttergesellschaft einen Schwellenwert für die Berichtspflicht eingeführt hat, der im Januar 2015 ungefähr 750 Mio. EUR in Landeswährung entsprach, sollte ein multinationaler Konzern, der unter diesem inländischen Schwellenwert liegt, nicht in einem anderen Staat, dessen Schwellenwert auf eine andere Währung lautet, zur Einreichung des Berichts verpflichtet werden.

Für einen Staat, der einen auf eine andere Währung als den Euro lautenden Schwellenwert verwendet, besteht keine Verpflichtung, diesen Wert regelmäßig zu überprüfen, um Wechselkursschwankungen Rechnung zu tragen. Die Angemessenheit des Schwellenwerts von 750 Mio. EUR (und der dem im Januar 2015 ungefähr entsprechenden Beträge in Landeswährung) kann Gegenstand der Prüfung des Mindeststandards der länderbezogenen Berichterstattung werden, die 2020 erfolgen soll.

2. Definition des konsolidierten Gesamtumsatzerlöses (April 2017; aktualisiert im November 2017 und Februar 2018)

2.1 Werden zur Bestimmung, ob ein multinationaler Konzern ein freigestellter multinationaler Konzern ist, außerordentliche Einnahmen und Gewinne aus Investmenttätigkeiten im konsolidierten Gesamtumsatzerlös des Konzerns berücksichtigt?

Um zu bestimmen, ob sich der konsolidierte Gesamtumsatzerlös eines multinationalen Konzerns auf weniger als 750 Mio. EUR (oder den Betrag in Landeswährung, der dem im Januar 2015 ungefähr entsprach) beläuft, sollten alle Umsatzerlöse berücksichtigt werden, die im Konzernabschluss erfasst sind (oder erfasst würden). Ein Staat, in dem die oberste Muttergesellschaft ansässig ist, darf die Berücksichtigung außerordentlicher Einnahmen und Gewinne aus Investmenttätigkeiten im konsolidierten Gesamtumsatzerlös verlangen, falls die fraglichen Posten nach den geltenden Rechnungslegungsvorschriften im Konzernabschluss enthalten sind.

Für Finanzunternehmen, die möglicherweise keine Bruttobeträge aus Geschäftsvorfällen in Bezug auf bestimmte Posten in ihrem Jahresabschluss ausweisen, sollten im Zusammenhang mit Finanztätigkeiten die Posten berücksichtigt werden, die nach den anzuwendenden Rechnungslegungsvorschriften als Umsatzerlösen entsprechende Posten gelten. Diese Posten könnten je nach den Rechnungslegungsvorschriften als „Nettoergebnis“, „Nettoeinnahmen“ oder Ähnliches bezeichnet werden. Wenn die Einnahmen oder Gewinne aus einer Finanztransaktion, beispielsweise einem Zinsswap, nach den geltenden Rechnungslegungsvorschriften sachgemäß auf Nettobasis ausgewiesen werden, bezieht sich der Begriff „Umsatzerlöse“ auf den Nettobetrag aus dem betreffenden Geschäftsvorfall.

Ein multinationaler Konzern, der die im Staat der obersten Muttergesellschaft oder der beauftragten Konzerngesellschaft geltenden Vorschriften für die Berechnung des für seine Pflicht zur Vorlage des länderspezifischen Berichts maßgeblichen konsolidierten Konzernumsatzerlöses erfüllt, sollte in keinem anderen Staat inländischen Berichtspflichten (*local filing*) unterliegen, sofern die Vorschriften des Staats, in dem die oberste Muttergesellschaft/beauftragte Konzerngesellschaft steuerlich ansässig ist, dem durch die Umsetzungsleitlinien ergänzten Mindeststandard von Aktionspunkt 13 entsprechen.

2.2 Kann ein multinationaler Konzern, dessen Eigenkapitalanteile nicht an einer öffentlichen Wertpapierbörsen gehandelt werden, zur Berechnung des konsolidierten Gesamtumsatzerlöses nach Artikel 1 Absatz 3 der Mustervorschrift einen Konzernabschluss zugrunde legen, der auf anderen Rechnungslegungsgrundsätzen/-standards beruht als jenen, die für die Bestimmung des Vorliegens eines Konzerns und einer Konzernzugehörigkeit nach Artikel 1 Absatz 1 der Mustervorschrift verwendet werden?

Ein multinationaler Konzern, der in seinem Ansässigkeitsstaat nicht zur Aufstellung eines Konzernabschlusses verpflichtet ist, z.B. weil seine Eigenkapitalanteile nicht an einer öffentlichen Wertpapierbörsen gehandelt werden, erstellt möglicherweise dennoch einen Konzernabschluss. Dieser kann beispielsweise für Investoren oder Kreditgeber bestimmt sein. In einigen Fällen können diesem Konzernabschluss andere Rechnungslegungsstandards zugrunde liegen als jene, die für die Bestimmung des Vorliegens eines Konzerns und einer Konzernzugehörigkeit nach Artikel 1 Absatz 1 der Mustervorschrift zu verwenden sind. In diesen Fällen ist der multinationale Konzern trotzdem verpflichtet, den konsolidierten Gesamtumsatzerlös für die Zwecke von Artikel 1 Absatz 3 anhand der Rechnungslegungsstandards zu berechnen, die für die Identifizierung eines Konzerns nach Artikel 1 Absatz 1 zu verwenden sind.

3. Verkürztes Wirtschaftsjahr (September 2017, November 2017)

3.1 Ist übergangsweise eine Erleichterung für multinationale Konzerne mit einem verkürzten Wirtschaftsjahr, das am oder nach dem 1. Januar 2016 beginnt und vor dem 31. Dezember 2016 endet, möglich?

Als Übergangsmaßnahme können die Staaten dem berichtenden Rechtsträger eines multinationa- len Konzerns mit einem verkürzten Wirtschaftsjahr, das am oder nach dem 1. Januar 2016 beginnt und vor dem 31. Dezember 2016 endet, gestatten, den erforderlichen länderbezogenen Bericht innerhalb der gleichen Fristen einzureichen, wie sie für multinationale Konzerne gelten, deren Wirtschaftsjahr am 31. Dezember 2016 endet. Die Frist für den Austausch des länderbezogenen Berichts verlängert sich in diesem Fall entsprechend. Eine solche übergangsweise vorgesehene Erleichterung würde der steuerpoli- tischen Absicht, die hinter dem Mindeststandard von Aktionspunkt 13 steht, nicht zuwiderlaufen.

3.2 Wenn das vorangegangene Wirtschaftsjahr der obersten Muttergesellschaft kürzer war als zwölf Monate, wie sollte dann bestimmt werden, ob es sich bei dem Konzern um einen freigestellten multinationalen Konzern handelt oder nicht?

Wenn das vorangegangene Wirtschaftsjahr der obersten Muttergesellschaft kürzer als zwölf Monate war, hat der Staat der obersten Muttergesellschaft bei der Anwendung des Schwellenwerts von 750 Mio. EUR nach Artikel 1 Absatz 3 der Mustervorschrift verschiedene Optionen. Unter anderem kann

1. der tatsächliche konsolidierte Gesamtumsatzerlös zugrunde gelegt werden, den der Konzern in dem verkürzten Wirtschaftsjahr erzielt hat,
2. der konsolidierte Gesamtumsatzerlös des verkürzten Wirtschaftsjahrs angepasst werden, um den einem 12-monatigen Wirtschaftsjahr entsprechenden konsolidierten Konzernumsatzerlös zu erhalten, oder
3. der proportionale Anteil des Schwellenwerts von 750 Mio. EUR berechnet werden, der dem verkürzten Wirtschaftsjahr entsprechen würde.

Diese den Staaten zugestandene Flexibilität kann zu Fällen führen, in denen die Frage, ob ein Konzern den Schwellenwert von 750 Mio. EUR nach Artikel 1 Absatz 3 der Mustervorschrift erreicht, von verschiedenen Staaten unterschiedlich beurteilt wird. Dies kann beispielsweise dann eintreten, wenn der Staat, in dem die oberste Muttergesellschaft steuerlich ansässig ist, den unter Option 1 beschriebenen Ansatz wählt, während einer oder mehrere Staaten, in denen die Konzernunternehmen steuerlich ansässig sind, die unter Option 2 oder 3 beschriebenen Ansätze wählen. In diesen Fällen, in denen der steuerliche Ansässigkeitsstaat der obersten Muttergesellschaft oder der beauftragten Konzerngesellschaft Option 1 anwendet, ist der Ansässigkeitsstaat der obersten Muttergesellschaft oder der beauftragten Gesellschaft aufgerufen (aber nicht verpflichtet), der obersten Muttergesellschaft oder beauftragten Gesellschaft die freiwillige Vorlage eines länderbezogenen Berichts zu ermöglichen (da keine entsprechende rechtliche Verpflichtung besteht) und diesen im Rahmen von Informationsaustauschmechanismen weiterzuleiten, um zu verhindern, dass ein oder mehrere Konzernunternehmen inländischen Berichtspflichten in jenen Staaten unterliegen, die Option 2 oder 3 anwenden und in denen Konzernunternehmen des multinationalen Konzerns steuerlich ansässig sind.

V. Fragen bezüglich der Übermittlung des länderbezogenen Berichts (Informationsaustausch, *surrogate filing* und *local filing*)

1. Übergangsoptionen für Erstellung und Vorlage der Berichte für multinationale Konzerne (*parent surrogate filing*) (Juni 2016; aktualisiert im Juli 2017⁵)

1.1 Können multinationale Konzerne, deren oberste Muttergesellschaft in einem Staat ansässig ist, dessen Rechtsrahmen für die länderbezogene Berichterstattung für spätere Berichtszeiträume in Kraft tritt als solche mit Beginn ab dem 1. Januar 2016, den länderbezogenen Bericht in diesem Staat freiwillig für Wirtschaftsperioden einreichen, die am oder nach dem 1. Januar des Jahres 2016 beginnen? Welche Auswirkungen hat dies auf in anderen Staaten bestehende Local-Filing-Pflichten?

Alle OECD- und G20-Staaten sowie eine Reihe anderer Staaten und Gebiete haben sich verpflichtet, den Mindeststandard der länderbezogenen Berichterstattung, der im Bericht zu Aktionspunkt 13 vereinbart wurde, umzusetzen. Der Bericht zu Aktionspunkt 13 empfiehlt, dass die Staaten eine gesetzliche Pflicht zur länderbezogenen Berichterstattung für Wirtschaftsperioden mit Beginn am oder nach dem 1. Januar 2016 einführen. Zugleich erkennt der Bericht zu Aktionspunkt 13 an, „dass einige Staaten möglicherweise eine gewisse Zeit brauchen werden, um die notwendigen Gesetzesänderungen im Rahmen ihrer innerstaatlichen Gesetzgebungsverfahren vorzunehmen“. Wenn Staaten die länderbezogene Berichterstattung einführen, aber nicht in der Lage sind, dies schon für die Wirtschaftsperiode mit Beginn ab dem 1. Januar 2016 zu tun, besteht folglich ein Übergangsproblem. Wenn andere Staaten eine Pflicht zur Einreichung des Berichts in ihrem Land (*local filing*) einführen (was nach dem Mindeststandard von Aktionspunkt 13 eine Option, aber keine Voraussetzung ist) und ansonsten keine Übergangslösung für dieses Problem vorsehen – was einige Staaten getan haben, indem sie den im Bericht erwähnten Unterschieden in den Gesetzgebungsverfahren Rechnung tragen –, ist es notwendig, Leitlinien in Bezug auf die inländischen Berichtspflichten, die in einer solchen Übergangsphase entstehen können, herauszugeben.

In solchen Fällen können Staaten, in denen die Umsetzung für Wirtschaftsperioden mit Beginn ab dem 1. Januar 2016 nicht möglich ist, eine freiwillige Einreichung durch in ihrem Staat ansässige oberste Muttergesellschaften gestatten. Dies würde es den obersten Muttergesellschaften von multinationalen Konzernen, die in solchen Staaten ansässig sind, erlauben, ihren länderbezogenen Bericht für die Wirtschaftsperioden mit Beginn am oder nach dem 1. Januar 2016 im Staat ihrer steuerlichen Ansässigkeit einzureichen. Dies wird als „Freiwillige Einreichung durch die oberste Muttergesellschaft“ (*parent surrogate filing*) bezeichnet, da es sich um eine Form der freiwilligen Einreichung (*surrogate filing*), deren Rahmen im Bericht zu Aktionspunkt 13 skizziert ist, handelt. Die freiwillige Einreichung durch die oberste Muttergesellschaft als solche ändert nichts an den Fristen oder dem Mindeststandard und gewährleistet somit die Integrität der im Rahmen des Berichts zu Aktionspunkt 13 erzielten Einigung.

5. Die Liste der Staaten und Gebiete am Ende dieser Leitlinien kann sich verändern und wird regelmäßig aktualisiert.

Wo die freiwillige Einreichung (einschließlich der freiwilligen Einreichung durch die oberste Muttergesellschaft) möglich ist, bedeutet dies, dass für das betreffende multinationale Unternehmen keine inländische Berichtspflicht (*local filing*) in einem Staat besteht, in dem der multinationale Konzern über Konzernunternehmen verfügt (im Folgenden als „Staat der inländischen Steuerverwaltung“ bezeichnet) und der ansonsten die Einreichung des länderbezogenen Berichts verlangen würde. Dies unterliegt folgenden Bedingungen:

1. Die oberste Muttergesellschaft hat der Steuerbehörde des Staats ihrer steuerlichen Ansässigkeit innerhalb der vorgesehenen Frist (d.h. zwölf Monate nach dem letzten Tag des Berichtswirtschaftsjahres des multinationalen Konzerns) einen länderbezogenen Bericht gemäß den Anforderungen des Berichts zu Aktionspunkt 13 vorgelegt, und
2. der Staat der steuerlichen Ansässigkeit der obersten Muttergesellschaft muss bis zum ersten Termin für die Einreichung des länderbezogenen Berichts über Rechtsvorschriften verfügen, die die länderbezogene Berichterstattung vorschreiben (auch wenn die Einreichung eines länderbezogenen Berichts für das fragliche Berichtswirtschaftsjahr nach diesen Rechtsvorschriften noch nicht verlangt wird), und
3. bis zum ersten Termin für die Einreichung des länderbezogenen Berichts muss zwischen dem Staat der steuerlichen Ansässigkeit der obersten Muttergesellschaft und dem Staat der inländischen Steuerverwaltung eine qualifizierte Vereinbarung zwischen den zuständigen Behörden wirksam sein⁶, und
4. der Staat der steuerlichen Ansässigkeit der obersten Muttergesellschaft hat die inländische Steuerverwaltung nicht über ein systemisches Scheitern unterrichtet, und
5. die folgenden Mitteilungen sind eingegangen⁷:
 - der Staat der steuerlichen Ansässigkeit der obersten Muttergesellschaft wurde von der obersten Muttergesellschaft spätestens am [letzten Tag des Berichtswirtschaftsjahres des betreffenden multinationalen Konzerns] unterrichtet und
 - die inländische Steuerverwaltung wurde von einem Unternehmen des multinationalen Konzerns, das im Staat der inländischen Steuerverwaltung steuerlich ansässig ist, darüber unterrichtet, dass es weder die oberste Muttergesellschaft noch die beauftragte Gesellschaft ist, wobei es angegeben hat, wer der berichtende Rechtsträger ist und wo dieser steuerlich ansässig ist, und dies spätestens am [letzten Tag des Berichtswirtschaftsjahres des betreffenden multinationalen Konzerns].

Die Staaten und Gebiete, die bestätigt haben, dass sie eine freiwillige Einreichung durch die oberste Muttergesellschaft gemäß dem vorstehend beschriebenen Rahmen für oberste Muttergesellschaften, die auf ihrem Staatsgebiet ansässig sind, in Bezug auf Wirtschaftsperioden mit Beginn am oder nach dem 1. Januar 2016 ermöglichen werden, sind hier aufgelistet: www.oecd.org/tax/automatic-exchange/country-specific-information-on-country-by-country-reporting-implementation.htm.

6. Eine notwendige Voraussetzung für das Bestehen einer wirksamen qualifizierten Vereinbarung zwischen den zuständigen Behörden ist, dass zwischen dem Staat der steuerlichen Ansässigkeit der obersten Muttergesellschaft und dem Staat der inländischen Steuerverwaltung auch eine wirksame internationale Übereinkunft besteht.
7. Wenn die Steuerverwaltung des Staats, in dem die oberste Muttergesellschaft beziehungsweise das Konzernunternehmen steuerlich ansässig ist, beschließt, keine entsprechenden Mitteilungen zu verlangen, oder kein Verfahren für die Abgabe solcher Mitteilungen festgelegt hat, gilt diese Bedingung nicht. Die in diesem Abschnitt eingefügten eckigen Klammern weisen für den Fall, dass entsprechende Mitteilungen verlangt werden, ferner darauf hin, dass es dem jeweiligen Staat überlassen ist, das unter den inländischen Gegebenheiten passendste Datum zu wählen, beispielsweise das Datum, das mit dem Termin für die Einreichung eines länderbezogenen Berichts übereinstimmt.

2. Mitteilungspflichten bezüglich der länderbezogenen Berichterstattung für multinationale Konzerne während der Übergangsphase (Dezember 2016)

2.1 Artikel 3 der Mustervorschrift für die länderbezogene Berichterstattung nach Aktionspunkt 13 gibt den Staaten die Möglichkeit zu verlangen, dass ihren Steuerverwaltungen Mitteilungen darüber zugesandt werden, wer der berichtende Rechtsträger des multinationalen Konzerns ist. Wenn ein Unternehmen eines multinationalen Konzerns verpflichtet ist, seine Steuerverwaltung bis zum 31. Dezember 2016 (für das Wirtschaftsjahr 2016) über die Identität und steuerliche Ansässigkeit des berichtenden Rechtsträgers (einschließlich der beauftragten Gesellschaft) des multinationalen Konzerns zu unterrichten, ist es dann mit dem Mindeststandard von Aktionspunkt 13 vereinbar, wenn die Staaten übergangsweise Erleichterungen für die Zeit vorsehen, bis die innerstaatlichen Gesetzesrahmen für die länderbezogene Berichterstattung und die qualifizierten Vereinbarungen zwischen den zuständigen Behörden eingerichtet sind?

Für eine Reihe multinationaler Unternehmen weltweit, die derzeit dabei sind, den berichtenden Rechtsträger zu bestimmen, und die eine freiwillige Einreichung in Erwägung ziehen, wenn andernfalls inländische Berichtspflichten bestehen, kann sich ein praktisches Problem stellen. Dabei geht es um die innerstaatlichen Mitteilungspflichten, denen Unternehmen multinationaler Konzerne unterliegen können und die sie verpflichten, ihre Steuerverwaltung darüber in Kenntnis zu setzen, wer der berichtende Rechtsträger ist, der den länderbezogenen Bericht einreichen wird. In einer Reihe von Fällen müssen die diesbezüglichen Mitteilungen für das Wirtschaftsjahr 2016 bis zum 31. Dezember 2016 eingehen.

Allerdings ist bis dahin möglicherweise noch nicht bekannt, welches Konzernunternehmen der geeignete berichtende Rechtsträger ist. Der Grund dafür ist, dass die Identifizierung des berichtenden Rechtsträgers von den innerstaatlichen Rechtsrahmen für die länderbezogene Berichterstattung und von den Beziehungen für den internationalen Informationsaustausch, die durch qualifizierte Vereinbarungen zwischen den zuständigen Behörden (QCAA) geschaffen werden, abhängig ist. Die Arbeiten an den innerstaatlichen Rechtsrahmen sind noch nicht abgeschlossen, und bis zum 31. Dezember 2016 liegen möglicherweise noch keine qualifizierten Vereinbarungen zwischen den zuständigen Behörden vor.

Multinationale Konzerne, die ihren gesetzlichen Mitteilungspflichten, so solche bestehen, nachkommen möchten, stehen dabei somit vor einer praktischen Schwierigkeit, weil notwendige Informationen nicht vorliegen. Um dem zu begegnen, könnten die Staaten gegebenenfalls eine gewisse Flexibilität bezüglich des Datums der Erfüllung der Mitteilungspflicht gewähren, da weder der Standard von Aktionspunkt 13 noch die Mustervorschrift vorschreiben, dass die Unterrichtung am Ende des Berichtswirtschaftsjahres zu erfolgen hat. Beispielsweise können Staaten, die Mitteilungspflichten einführen, ein anderes Datum für die Mitteilungen wählen, etwa das Datum für die Einreichung eines länderbezogenen Berichts oder das Datum für die Einreichung einer Unternehmensteuererklärung.

Staaten, die Mitteilungen vorschreiben, könnten auch administrative Leitlinien geben, die übergangsweise Erleichterungen bezüglich dieser Auflagen zulassen. Beispielsweise könnte Konzernunternehmen gestattet werden, eine Mitteilung auf der Grundlage einer vorläufigen Identifizierung des berichtenden Rechtsträgers und seiner steuerlichen Ansässigkeit zu machen. Das Konzernunternehmen könnte dann zu dem für die Einreichung des länderbezogenen Berichts vorgesehenen Datum eine aktualisierte Mitteilung auf der Basis neuer Informationen zusenden. Staaten, die Mitteilungen verlangen, könnten übergangsweise auch Befreiungen von Strafen in Bezug auf multinationale Unternehmen vorsehen, die ihre Mitteilungen aktualisieren.

Übergangsweise vorgesehene Erleichterungen würden der steuerpolitischen Absicht, die hinter dem Mindeststandard von Aktionspunkt 13 steht, unter diesen Umständen nicht zuwiderlaufen.

Um multinationale Konzerne so bald wie möglich Klarheit zu verschaffen, werden die Staaten zudem darauf hinwirken, dass ihre qualifizierten Vereinbarungen zwischen den zuständigen Behörden so bald wie möglich in Kraft treten, um dieses Übergangsproblem möglichst gering zu halten.

3. Nichteinhaltung der Bedingungen der Vertraulichkeit, sachgemäßen Verwendung und Einheitlichkeit sowie systemisches Scheitern

3.1 Wenn festgestellt wird, dass ein Staat die Bedingungen der Vertraulichkeit, sachgemäßen Verwendung oder Einheitlichkeit in der Praxis nicht einhält, dürfen andere Staaten dann den Austausch des länderbezogenen Berichts aussetzen? Falls ja, würde eine solche Aussetzung als systemisches Scheitern behandelt?

Wie unter Ziffer 56 des Berichts zu Aktionspunkt 13 ausgeführt, sind Vertraulichkeit, Einheitlichkeit und sachgemäße Verwendung notwendige Bedingungen im Zusammenhang mit dem Erhalt und der Verwendung von länderbezogenen Berichten. Die Konsequenzen einer Nichteinhaltung dieser Bedingungen hängen von den Bestimmungen der qualifizierten Vereinbarung zwischen den zuständigen Behörden (QCAA) der betreffenden Staaten ab. Nach §5 Absatz 1 der im Bericht zu Aktionspunkt 13 enthaltenen mehrseitigen Vereinbarung und zweiseitigen Mustervereinbarungen unterliegen alle ausgetauschten Informationen den im maßgeblichen Übereinkommen, Doppelbesteuerungsabkommen oder Abkommen über den steuerlichen Informationsaustausch (TIEA) vorgesehenen Vertraulichkeitsvorschriften und sonstigen Schutzvorkehrungen einschließlich der Bestimmungen, welche die Verwendung der ausgetauschten Informationen einschränken. Nach §5 Absatz 2 dieser Vereinbarungen ist die Verwendung der Informationen außerdem auf eine allgemeine Bewertung der Risiken im Zusammenhang mit Verrechnungspreisen, Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung sowie gegebenenfalls wirtschaftliche und statistische Analysen beschränkt.

Unbeschadet anderer möglicherweise bestehender Aussetzungsrechte kann eine zuständige Behörde nach §8 Absatz 5 der mehrseitigen Vereinbarung sowie §8 Absatz 2 der zweiseitigen Mustervereinbarungen den Informationsaustausch vorübergehend aussetzen, indem sie schriftlich ihre Feststellung mitteilt, dass eine erhebliche Nichteinhaltung durch die andere zuständige Behörde vorliegt oder vorlag. Eine erhebliche Nichteinhaltung ist in diesen Vereinbarungen definiert als Nichteinhaltung des §5 Absatz 1 und 2 und der entsprechenden Bestimmungen der maßgeblichen internationalen Übereinkunft (die den Bedingungen der Vertraulichkeit und sachgemäßen Verwendung entsprechen) sowie als nicht fristgerechte oder angemessene Bereitstellung von Informationen nach dieser Vereinbarung durch die andere zuständige Behörde (was sich auf die Erfüllung der Einheitlichkeitsbedingung bezieht). Wie in den „Leitlinien zur sachgemäßen Verwendung von in länderbezogenen Berichten enthaltenen Informationen“⁸ der OECD ausgeführt, kann sich diese Feststellung beispielsweise auf die Ergebnisse einer Peer-Review-Evaluierung des Staats in Bezug auf die sachgemäße Verwendung gründen.

Wenn eine zuständige Behörde festgestellt hat, dass eine erhebliche Nichteinhaltung durch die andere zuständige Behörde vorliegt oder vorlag, ist sie gehalten, Faktoren wie die Häufigkeit und den Schweregrad der Nichteinhaltung sowie die Verfügbarkeit anderer Abhilfemaßnahmen in ihre Entscheidung über eine vorübergehende Aussetzung des Informationsaustauschs miteinzubeziehen (z.B. ob unangemessene Korrekturen in Verständigungsverfahren oder anderen Verfahren der zuständigen Behörden zurückgenommen wurden, wie nach §5 Absatz 2 vorgeschrieben).

Nach der mehrseitigen Vereinbarung und den zweiseitigen Mustervereinbarungen muss die erstgenannte zuständige Behörde vor einer solchen Aussetzung des Informationsaustauschs die andere zuständige Behörde konsultieren.

Systemisches Scheitern liegt gemäß der Definition in Artikel 1 Absatz 13 der Mustervorschrift dann vor, wenn ein Staat den automatischen Informationsaustausch aus anderen als den in der entsprechenden qualifizierten Vereinbarung zwischen den zuständigen Behörden vorgesehenen Gründen aussetzt oder es anderweitig regelmäßig versäumt, in seinem Besitz befindliche länderbezogene Berichte weiterzuleiten. Da eine vorübergehende Aussetzung des Informationsaustauschs nach §8 mit den Bestimmungen der entsprechenden qualifizierten Vereinbarung zwischen den zuständigen Behörden in Einklang steht, stellt sie kein systemisches Scheitern dar.

8. www.oecd.org/tax/beps/beps-action-13-on-country-by-country-reporting-appropriate-use-of-information-in-CbC-reports-DEU.pdf.

VI. Fragen bezüglich Verschmelzungen/Übernahmen/Spaltungen

1. Behandlung im Fall von Verschmelzungen/Übernahmen/Spaltungen

1.1 Wenn in einem bestimmten Jahr Veränderungen der Eigentumsverhältnisse aufgrund von Verschmelzungen, Übernahmen und Spaltungen eintreten, wie wirkt sich dies auf die Pflicht zur Vorlage eines länderbezogenen Berichts für das betreffende Jahr aus und welche Informationen sollte der länderbezogene Bericht enthalten?

Für das Jahr, in dem eine Verschmelzung/Übernahme/Spaltung stattfindet, wird zur Bestimmung, ob es sich bei dem Konzern um einen freigestellten multinationalen Konzern handelt oder nicht, der konsolidierte Gesamtumsatzerlös des dem Berichtswirtschaftsjahr unmittelbar vorangehenden Wirtschaftsjahres zugrunde gelegt, der im Konzernabschluss dieses vorangegangenen Wirtschaftsjahres ausgewiesen ist. Es ist nicht erforderlich, den konsolidierten Konzernumsatzerlös für das vorangegangene Wirtschaftsjahr aufgrund einer im darauffolgenden Jahr stattfindenden Verschmelzung/Übernahme/Spaltung anzupassen.

Im Hinblick auf die Informationen, die im länderbezogenen Bericht für das Jahr, in dem die Verschmelzung/Übernahme/Spaltung stattfindet, auszuweisen sind, richtet sich die Frage, für welchen Zeitraum die Finanzdaten der verschmolzenen/übernommenen/aufgespaltenen Konzernunternehmen in den länderbezogenen Berichten der entsprechenden multinationalen Konzerne zu berücksichtigen sind (z.B. anteilig oder für das Gesamtjahr), nach den Rechnungslegungsgrundsätzen/-standards (die gemäß den Leitlinien zur Identifizierung der Rechnungslegungsgrundsätze/-standards für die Bestimmung des Vorliegens eines Konzerns und einer Konzernzugehörigkeit bestimmt werden). Angesichts der in Bezug auf die Datenquelle für die Angaben in Tabelle 1 gewährten Flexibilität können die in Tabelle 1 ausgewiesenen Informationen aus einer Quelle stammen, der andere Rechnungslegungsgrundsätze/-standards zugrunde liegen als dem Konzernabschluss.

Es kann Fälle geben, in denen ein Konzern (übernommener Konzern) von einem anderen Konzern (Nachfolgekonzern) zu einem Zeitpunkt übernommen wird, der nicht dem regulären Ende des Wirtschaftsjahres des übernommenen Konzerns entspricht. Beispielsweise kann es sein, dass der übernommene Konzern seine regulären Jahresabschlüsse auf Kalenderjahresbasis aufstellt, die Übernahme durch den Nachfolgekonzern aber am 30. Juni von Jahr 1 (J1) stattfindet. Unter der Annahme, dass der übernommene Konzern in J0 einen konsolidierten Gesamtumsatzerlös von mindestens 750 Mio. EUR erzielt hat, hängt die Frage, ob der übernommene Konzern verpflichtet ist, für den Zeitraum vom 1. Januar J1 bis 30. Juni J1 einen länderbezogenen Bericht vorzulegen, davon ab, ob er verpflichtet ist, für diesen Zeitraum im steuerlichen Ansässigkeitsstaat seiner obersten Muttergesellschaft einen Konzernabschluss aufzustellen (bzw. ob die Börsennotierungsaktion gilt). Wenn keine derartige Verpflichtung besteht, ist der übernommene Konzern nicht zur Vorlage eines länderbezogenen Berichts für diesen Zeitraum verpflichtet. In diesem Fall sollte der Nachfolgekonzern in Tabelle 3 seines länderbezogenen Berichts für J1 a) auf die Übernahme des übernommenen Konzerns durch den Nachfolgekonzern hinweisen und das Datum der Übernahme angeben und b) folgende Erklärung aufnehmen: „The Acquired Group did not file a CbC report in any jurisdiction for the period 1 January Y1 to 30 June Y1“. („Der übernommene Konzern hat für den Zeitraum vom 1. Januar J1 bis 30. Juni J1 in keinem Staat einen länderbezogenen Bericht vorgelegt.“) Mitglieder des Inclusive Framework sind gehalten, ihre Steuerpflichtigen unter Berücksichtigung der spezifischen inländischen Gegebenheiten zu verpflichten, die obigen Angaben in Tabelle 3 möglichst zeitnah zu liefern.

Die nachfolgend erörterten Sachverhalte veranschaulichen die Anwendung dieser Leitlinien.

Sachverhalt 1

In J1 veräußert Konzern S einen Teil seiner Unternehmen. Anschließend wird aus diesem Teilkonzern ein unabhängiger Konzern, Konzern E.

1.2 Wie sollten Konzern S und Konzern E bestimmen, ob sie in J1 als freigestellte multinationale Konzerne gelten?

Um zu bestimmen, ob es sich bei einem Konzern um einen freigestellten multinationalen Konzern nach Artikel 1 Absatz 3 der Mustervorschrift handelt, ist es nicht erforderlich, den konsolidierten Konzernumsatzerlös für das vorangegangene Wirtschaftsjahr aufgrund einer im darauffolgenden Jahr stattfindenden Verschmelzung/Übernahme/Spaltung anzupassen. Konzern S sollte zur Vorlage eines länderbezogenen Berichts für J1 verpflichtet sein, wenn sich der konsolidierte Gesamtumsatzerlös von Konzern S für J0 auf mindestens 750 Mio. EUR belief (bzw. einen Betrag in Landeswährung, der dem im Januar 2015 ungefähr entsprach).

Was Konzern E angeht, enthält der Mindeststandard von Aktionspunkt 13 keine spezifischen Leitlinien zur Behandlung eines Konzerns, der im vorangegangenen Wirtschaftsjahr Teil eines anderen multinationalen Konzerns war. Einige Staaten könnten die Ansicht vertreten, dass Konzern E nicht verpflichtet ist, einen länderbezogenen Bericht für J1 vorzulegen, da er aus rechtlicher Sicht in J0 nicht als unabhängiger Konzern existierte. Andere Staaten könnten der Auffassung sein, dass der Teilkonzern (der mit der Veräußerung zum unabhängigen Konzern E wird) aus wirtschaftlicher Sicht – als Teil von Konzern S – bereits vor der Veräußerung existierte und daher zur Vorlage des länderbezogenen Berichts für J1 verpflichtet sein sollte, wenn sich der konsolidierte Gesamtumsatzerlös für den Teilkonzern in J0 auf mindestens 750 Mio. EUR belief. Solange sich Konzern E an den Ansatz hält, den der Staat seiner obersten Muttergesellschaft im Hinblick auf diesen spezifischen Aspekt gewählt hat, sollten die Unternehmen von Konzern E in keinem anderen Staat inländischen Berichtspflichten unterliegen.

1.3 Wenn Konzern S auf Basis seines konsolidierten Gesamtumsatzerlöses für J0 in J1 kein freigestellter multinationaler Konzern ist, sollte Konzern S dann die Finanzdaten des Teilkonzerns in seinem länderbezogenen Bericht für J1 nur anteilig ausweisen?

Die Frage, für welchen Zeitraum die Finanzdaten des Teilkonzerns in den länderbezogenen Berichten von Konzern S zu berücksichtigen sind (z.B. anteilig oder für das Gesamtjahr), sollte sich nach den für Konzern S geltenden Rechnungslegungsgrundsätzen/-standards richten (die gemäß den Leitlinien zur Identifizierung der Rechnungslegungsgrundsätze/-standards für die Bestimmung des Vorliegens eines Konzerns und einer Konzernzugehörigkeit bestimmt werden). Wenn also die für Konzern S geltenden Rechnungslegungsgrundsätze/-standards die anteilige Berücksichtigung der Finanzdaten des Teilkonzerns (d.h. des späteren Konzerns E) in seinem Konzernabschluss verlangen, sollten die Finanzdaten des Teilkonzerns (Konzern E) auch im länderbezogenen Bericht von Konzern S anteilig ausgewiesen werden.

Sachverhalt 2

In J1 erwirbt Konzern B 100% von Konzern E. Sowohl Konzern B als auch Konzern E gelten im Hinblick auf J1 als freigestellter multinationaler Konzern, da ihr konsolidierter Gesamtumsatzerlös im vorangegangenen Wirtschaftsjahr (J0) jeweils weniger als 750 Mio. EUR betrug.

1.4 Wenn sich der konsolidierte Gesamtumsatzerlös von Konzern B und Konzern E in J0 zusammengekommen auf mindestens 750 Mio. EUR beläuft, ändert sich dadurch der Status von Konzern B als freigestellter multinationaler Konzern im Hinblick auf seine Pflicht zur Vorlage eines länderbezogenen Berichts für J1?

Nein. Konzern B gilt im Hinblick auf J1 weiterhin als freigestellter multinationaler Konzern. Für das Jahr, in dem eine Verschmelzung/Übernahme/Spaltung stattfindet, d.h. J1, richtet sich die Frage, ob es sich bei dem Konzern um einen freigestellten multinationalen Konzern handelt oder nicht, nach dem konsolidierten Gesamtumsatzerlös des Konzerns für das dem Berichtswirtschaftsjahr unmittelbar vorangegangene Wirtschaftsjahr (d.h. J0), der im Konzernabschluss für dieses vorangegangene Wirtschaftsjahr ausgewiesen ist. Es ist nicht erforderlich, den konsolidierten Konzernumsatzerlös für das vorangegangene Wirtschaftsjahr aufgrund einer im darauffolgenden Jahr stattfindenden Verschmelzung/Übernahme/Spaltung anzupassen.

Sachverhalt 3

Am 30. Juni von J1 erwirbt Konzern B 100% von Konzern E. Weder Konzern B noch Konzern E gilt im Hinblick auf J1 als freigestellter multinationaler Konzern, da ihr konsolidierter Gesamtumsatzerlös für das vorangegangene Wirtschaftsjahr (J0) jeweils mindestens 750 Mio. EUR betrug.

1.5 Sollte Konzern E für den Zeitraum vom 1. Januar J1 bis 30. Juni J1 einen länderbezogenen Bericht vorlegen?

Ob Konzern E für den Zeitraum vom 1. Januar J1 bis 30. Juni J1 einen länderbezogenen Bericht vorlegen sollte, hängt davon ab, ob Konzern E zur Aufstellung eines Konzernabschlusses verpflichtet ist. Wenn Konzern E nach den Rechnungslegungsvorschriften im Ansässigkeitsstaat der obersten Muttergesellschaft zur Aufstellung eines Konzernabschlusses für den Zeitraum vom 1. Januar J1 bis 30. Juni J1 verpflichtet ist (bzw. wenn die Börsennotierungsfiktion gilt), sollte Konzern E auch einen länderbezogenen Bericht für das verkürzte Wirtschaftsjahr vor der Übernahme aufstellen und einreichen*.

Wenn aber die oberste Muttergesellschaft von Konzern E nach den Rechnungslegungsvorschriften im Staat ihrer steuerlichen Ansässigkeit nicht zur Aufstellung eines Konzernabschlusses für den Zeitraum vom 1. Januar J1 bis 30. Juni J1 verpflichtet ist, so ist Konzern E auch nicht verpflichtet, einen länderbezogenen Bericht für dieses verkürzte Wirtschaftsjahr aufzustellen und vorzulegen. In diesem Fall sollte Konzern B in Tabelle 3 seines länderbezogenen Berichts a) auf die Übernahme von Konzern E durch Konzern B hinweisen und b) folgende Erklärung aufnehmen: „Group E did not file a CbC report with any jurisdictions for the short accounting period before the acquisition.“ („Konzern E hat für das verkürzte Wirtschaftsjahr vor der Übernahme in keinem Staat einen länderbezogenen Bericht vorgelegt.“) Mitglieder des Inclusive Framework sind gehalten, ihre Steuerpflichtigen unter Berücksichtigung der spezifischen inländischen Gegebenheiten zu verpflichten, die obigen Angaben in Tabelle 3 möglichst zeitnah zu liefern.

*In Fällen, in denen die oberste Muttergesellschaft von Konzern E nach der Übernahme nicht mehr existiert, hat das Unternehmen oder die Person (z.B. ein Anwalt oder Vertreter), das bzw. die nach den geltenden Bestimmungen (z.B. Rechnungslegungs-, regulatorischen oder anderen maßgeblichen Rechtsvorschriften) für die Vorlage des Konzernabschlusses für das verkürzte Wirtschaftsjahr zuständig ist, auch den länderbezogenen Bericht für Konzern E einzureichen.

1.6 Sollte Konzern B die Finanzdaten für Konzern E komplett oder anteilig ausweisen?

Die Frage, für welchen Zeitraum die Finanzdaten von Konzern E im länderbezogenen Bericht von Konzern B zu berücksichtigen sind (z.B. anteilig oder für das Gesamtjahr), sollte sich nach den für Konzern B geltenden Rechnungslegungsgrundsätzen/-standards richten (die gemäß den Leitlinien zur Identifizierung der Rechnungslegungsgrundsätze/-standards für die Bestimmung des Vorliegens eines Konzerns und einer Konzernzugehörigkeit bestimmt werden). Wenn also die für Konzern B geltenden Rechnungslegungsgrundsätze/-standards die anteilige Berücksichtigung der Finanzdaten von Konzern E im Konzernabschluss von Konzern B verlangen, sollten die Finanzdaten von Konzern E auch im länderbezogenen Bericht von Konzern B anteilig berücksichtigt werden.

Sachverhalt 4

In J1 veräußert Konzern S einen Teil seiner Unternehmen an Konzern B. Der konsolidierte Gesamtumsatzerlös von Konzern B für J0 beträgt weniger als 750 Mio. EUR, d.h. Konzern B ist ein freigestellter multinationaler Konzern.

1.7 Sollte der konsolidierte Gesamtumsatzerlös von Konzern S für J0 aufgrund der Veräußerung des Teilkonzerns angepasst werden?

Der konsolidierte Gesamtumsatzerlös des Konzerns für das dem Berichtswirtschaftsjahr unmittelbar vorangegangene Wirtschaftsjahr (d.h. J0) sollte nicht angepasst werden, um der Veräußerung in J1 Rechnung zu tragen. Wenn sich der konsolidierte Gesamtumsatzerlös von Konzern S für J0 auf mindestens 750 Mio. EUR beläuft, gilt Konzern S in J1 nicht als freigestellter multinationaler Konzern. Wenn sich der konsolidierte Gesamtumsatzerlös von Konzern S für J0 dagegen auf weniger als 750 Mio. EUR beläuft, gilt Konzern S in J1 weiterhin als freigestellter multinationaler Konzern.

1.8 Sollte Konzern B zur Bestimmung, ob er in J1 als freigestellter multinationaler Konzern nach Artikel 1 Absatz 3 der Mustervorschrift gilt, in den konsolidierten Gesamtumsatzerlösen für J0 die Umsatzerlöse des übernommenen Teilkonzerns teilweise oder vollständig berücksichtigen?

Der konsolidierte Gesamtumsatzerlös des Konzerns für das dem Berichtswirtschaftsjahr unmittelbar vorangegangene Wirtschaftsjahr (d.h. J0) sollte nicht angepasst werden, um der Übernahme in J1 Rechnung zu tragen. Konzern B sollte auf Basis des konsolidierten Gesamtumsatzerlöses des Konzerns für das vorangegangene Jahr weiterhin als freigestellter multinationaler Konzern gelten.

Sachverhalt 5

In J1 veräußert Konzern S einen Teil seiner Unternehmen an Konzern B. Sowohl Konzern B als auch Konzern S weisen für J0 einen konsolidierten Gesamtumsatzerlös von jeweils mindestens 750 Mio. EUR aus, d.h. sie gelten im Hinblick auf J1 beide als nicht freigestellte internationale Konzerne.

1.9 Sollte der länderbezogene Bericht von Konzern S für J1 Finanzdaten des in J1 an Konzern B veräußerten Teilkonzerns enthalten?

Die Frage, ob im länderbezogenen Bericht von Konzern S für J1 Finanzdaten des in J1 an Konzern B veräußerten Teilkonzerns zu berücksichtigen sind, sollte sich nach den für Konzern S geltenden Rechnungslegungsgrundsätzen/-standards richten (die gemäß den Leitlinien zur Identifizierung der Rechnungslegungsgrundsätze/-standards für die Bestimmung des Vorliegens eines Konzerns und einer Konzernzugehörigkeit bestimmt werden). Wenn also die für Konzern S geltenden Rechnungslegungsgrundsätze/-standards die anteilige Berücksichtigung der Finanzdaten des an Konzern B veräußerten Teilkonzerns im Konzernabschluss von Konzern S verlangen, sollte auch im länderbezogenen Bericht von Konzern S eine anteilige Berücksichtigung der Finanzdaten des Teilkonzerns erfolgen.

1.10 Sollte Konzern B die Finanzdaten des übernommenen Teilkonzerns in seinem länderbezogenen Bericht für J1 lediglich anteilig berücksichtigen?

Die Frage, für welchen Zeitraum Finanzdaten des Teilkonzerns im länderbezogenen Bericht von Konzern B zu berücksichtigen sind (z.B. anteilig oder für das Gesamtjahr), sollte sich nach den für Konzern B geltenden Rechnungslegungsgrundsätzen/-standards richten (die gemäß den Leitlinien zur Identifizierung der Rechnungslegungsgrundsätze/-standards für die Bestimmung des Vorliegens eines Konzerns und einer Konzernzugehörigkeit bestimmt werden). Wenn also die für Konzern B geltenden Rechnungslegungsgrundsätze/-standards die anteilige Berücksichtigung der Finanzdaten des Teilkonzerns im Konzernabschluss von Konzern B verlangen, sollte auch im länderbezogenen Bericht von Konzern B eine anteilige Berücksichtigung der Finanzdaten des Teilkonzerns erfolgen.

1.2 Tabellarische Übersicht über die Behandlung von Verschmelzungen/Spaltungen/Übernahmen/Spaltungen

Vorgänge und Auswirkungen der in Sachverhalt 1-5 beschriebenen Verschmelzungen/Übernahmen/Spaltungen

Bezugsjahr (J0)	Vorgang im Berichtsjahr (J1)	Schwellenwert	Auswirkungen	
			Tabelle 1	
Sachverhalt 1 Spaltung	Der konsolidierte Gesamtumsatzerlös von Konzern S veräußert einen Teil seiner Unternehmen. Anschließend wird aus diesem Teilkonzern ein unabhängiger Konzern, Konzern E.	Konzern S gilt nach wie vor als nicht freigestellter multinationaler Konzern. Ob Konzern E als freigestellter multinationaler Konzern gilt oder nicht, hängt von den Rechtsvorschriften der einzelnen Staaten ab. Solange Konzern E aber die Vorschriften des Staats seiner obersten Muttergesellschaft erfüllt, sollten die Konzernunternehmen von Konzern E in keinem anderen Staat inländischen Berichtspflichten (<i>local filing</i>) unterliegen.	Für welchen Zeitraum die Finanzdaten des Teilkonzerns in den länderbezogenen Berichten von Konzern S zu berücksichtigen sind, richtet sich nach den Vorschriften, die für den Konzernabschluss von Konzern S gelten.	
Sachverhalt 2 Verschmelzung	Der konsolidierte Gesamtumsatzerlös von Konzern B und Konzern E beträgt jeweils weniger als 750 Mio. EUR.	Sowohl Konzern B als auch Konzern E gelten als freigestellter multinationaler Konzern. Konzern B erwirbt 100% an Konzern E. Zusammengenommen beträfft sich der konsolidierte Gesamtumsatzerlös von Konzern B und Konzern E in J0 auf mindestens 750 Mio. EUR.	Konzern B gilt als freigestellter multinationaler Konzern. n.a.	
Sachverhalt 3 Verschmelzung	Der konsolidierte Gesamtumsatzerlös von Konzern B und Konzern E beträgt jeweils mindestens 750 Mio. EUR.	Weder Konzern B noch Konzern E gilt als freigestellter multinationaler Konzern. Am 30. Juni erwirbt Konzern B 100% an Konzern E.	Ob Konzern E verpflichtet ist, die letzten länderbezogenen Berichte vor der Verschmelzung einzurichten, hängt von den Rechnungslegungsvorschriften im Staat von Konzern E ab. Konzern B gilt nach wie vor als nicht freigestellter multinationaler Konzern.	Für welchen Zeitraum die Finanzdaten in den länderbezogenen Berichten zu berücksichtigen sind, richtet sich nach den Vorschriften, die für den Konzernabschluss von Konzern B (und ggf. Konzern E) gelten.
Sachverhalt 4 Veräußerung/Erwerb eines Teilkonzerns	Der konsolidierte Gesamtumsatzerlös von Konzern B beträgt weniger als 750 Mio. EUR.	Konzern S veräußert einen Teil seiner Unternehmen an Konzern B. Konzern B ist ein freigestellter multinationaler Konzern.	Konzern B gilt als freigestellter multinationaler Konzern. Ob Konzern S als freigestellter multinationaler Konzern gilt oder nicht, hängt von seinem konsolidierten Gesamtumsatzerlös in J0 ab.	n.a.
Sachverhalt 5 Veräußerung/Erwerb eines Teilkonzerns	Der konsolidierte Gesamtumsatzerlös von Konzern B und Konzern S beträgt jeweils mindestens 750 Mio. EUR.	Konzern S veräußert einen Teil seiner Unternehmen an Konzern B. Sowohl Konzern B als auch Konzern S sind nicht freigestellte multinationale Konzeme.	Sowohl Konzern B als auch Konzern S gelten nach wie vor als nicht freigestellte multinationale Konzeme.	Für welchen Zeitraum die Finanzdaten des Teilkonzerns in den länderbezogenen Berichten von Konzern S/B zu berücksichtigen sind, richtet sich nach den Vorschriften, die für den Konzernabschluss von Konzern S/B gelten.