

Prof. Dr. Stephan Weinert / Dr. Christian Schwarz / StB/FBIStR Dr. Stefan Stein, alle Düsseldorf

# Country-by-Country-Reporting und die Substanzfrage: Referenzgröße Mitarbeiter

**Prof. Dr. Stephan Weinert** ist Professor für Personalmanagement an der Hochschule Düsseldorf. **Dr. Christian Schwarz** und **StB/FBIStR Dr. Stefan Stein** sind Mitarbeiter der KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft. Dr. Christian Schwarz ist daneben Vertretungsprofessor für quantitative Methoden an der Hochschule Düsseldorf.  
**Kontakt:** autor@der-betrieb.de

Das Country-by-Country-Reporting zielt darauf ab, Transparenz in den Dreiklang von wirtschaftlicher Substanz, Wertschöpfung und Gewinnaufteilung über verschiedene Steuerhoheitsgebiete zu bringen. Es ist zu vermuten, dass die Substanzgröße Mitarbeiteranzahl in Zukunft zur Überprüfung von Verrechnungspreissystemen genutzt werden wird. In dem Beitrag werden verschiedene Vergleichbarkeitsfaktoren gezeigt, welche sachgerechte Anpassungen der Substanzgröße Mitarbeiteranzahl zur Reduzierung von Doppelbesteuerungsrisiken ermöglichen.

## I. Einleitung

Ausgelöst durch die Steuerplanung multinationaler Konzerne haben die OECD-/G20-Staaten ein Maßnahmenpaket im Rahmen einer Initiative zur Vermeidung einer Aushöhlung steuerlicher Bemessungsgrundlagen und Gewinnverlagerungen („Base Erosion and Profit Shifting“ – „BEPS“) beschlossen. Eine der Zielsetzungen der BEPS-Initiative besteht darin, sicherzustellen, dass Unternehmensgewinne dort besteuert werden, wo die wirtschaftliche Aktivität und Wertschöpfung stattfindet bzw. die Substanz (unter Anwesenheit qualifizierter Mitarbeiter und Entscheidungsträger) ist.

Insb. sollen in Zukunft Finanzbehörden durch das sog. Country-by-Country-Reporting („CbCR“) in die Lage versetzt werden, die Mitarbeiteranzahl zur Verprobung von Verrechnungspreissystemen zu nutzen oder gar in steuerlichen Betriebsprüfungen direkt für eine globale formelhafte Gewinnaufteilung heranziehen. Vordergründig konsistent ist ein solches Vorgehen zur Grundidee der BEPS-Initiative, die Gewinnaufteilung über verschiedene Steuerhoheitsgebiete in Einklang mit der wirtschaftlichen Aktivität, Wertschöpfung und Substanz zu bringen.

Im Folgenden wird dargelegt, dass eine pauschale Berücksichtigung der Mitarbeiteranzahl für verrechnungspreisrelevante Fragestellungen, insb. im Kontext des CbCR aber auch im Zusammenhang mit einer formelhaften Gewinnaufteilung bei der Gemeinsamen Konsolidierten KSt-Bemessungsgrundlage (GKKB), ohne die Einbeziehung weiterer Vergleichbarkeitsfaktoren wie unternehmensinterner Entscheidungsbefugnisse und Verantwortlichkeiten oder länderspezifischer Arbeitsmarktcharakteristika, zu Fehlallokationen und -interpretationen führen kann.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> Zur Gefahr vorschneller und in der Sache vollkommen unzutreffender Rückschlüsse infolge einer undifferenzierten Verwendung der Finanzkennzahlen aus dem CbCR siehe auch Ditz/Quilitzsch, DStR 2017 S. 284.

## II. OECD Postulat der wertschöpfungsbasierten Erfolgsaufteilung

### 1. Transparenzsteigerung durch länderbezogene Berichterstattung

Da die Ermittlungsmöglichkeiten der nationalen Finanzbehörden bei Auslandssachverhalten begrenzt sind, bestehen in Deutschland nach § 90 AO erhöhte Mitwirkungspflichten für Stpfl. bei der Aufklärung steuerrelevanter Tatsachen. Als weitere Maßnahme sieht nunmehr § 138a AO erweiterte Berichtspflichten durch das CbCR<sup>2</sup> vor, in welchem Stpfl. eine tabellarische Übersicht über ihre weltweiten Finanzkennzahlen sowie funktionalen Verantwortlichkeiten an die Finanzbehörden übermitteln müssen.<sup>3</sup> U.a. sind im Rahmen des CbCR für jedes Steuerhoheitsgebiet auf aggregierter Basis neben den Umsatzerlösen, Vorsteuergewinnen und den Steuerzahlungen auch Angaben zu den materiellen Vermögenswerten und der Anzahl der Mitarbeiter zu machen.

Die Aufstellung von länderbezogenen Finanzkennzahlen im Rahmen des CbCR soll dazu beitragen, die Transparenz über die globale Wertschöpfung multinationaler Konzerne zu steigern, und die Finanzbehörden in die Lage versetzen, eine erste Einschätzung bezüglich steuerlicher Verrechnungspreisrisiken sowie Gewinnkürzungen und Gewinnverlagerungen zu machen.<sup>4</sup> Hatten Finanzbehörden in der Vergangenheit häufig nur Einblicke in einen Ausschnitt der Wertschöpfungskette, führt das CbCR zu einer weitergehenden Transparenz in Bezug auf die weltweite Wertschöpfung und Ergebnisverteilung innerhalb multinationaler Konzerne.<sup>5</sup> Durch die systematische Auswertung und Analyse der länderbezogenen Finanzkennzahlen erhoffen sich die Finanzbehörden Aufschluss über „unerwünschte“ Steuergestaltungen und Gewinnverlagerungen in Niedrigsteuermätern zu erhalten. Es ist zu vermuten, dass Finanzbehörden etwaige Auffälligkeiten in den Finanzzahlen zum Anlass für eine „effektive Betriebsprüfung“, also eine entsprechende Schwerpunktsetzung in Betriebsprüfungen, nehmen werden. Ausweislich der Gesetzesbegründung zu § 138a AO sollen die Daten des CbCR allerdings nicht für eine globale

<sup>2</sup> Das CbCR ist grds. durch inländische Konzernobergesellschaften eines multinationalen Konzerns verpflichtend zu erstellen, sofern die konsolidierten Konzernumsatzerlöse des vorangegangenen Wirtschaftsjahres mindestens 750 Mio. € betragen, vgl. § 138a Abs. 1 AO; siehe zur Umsetzung des CbCR im deutschen Recht Nientimp/Stein/Schwarz, Ubg 2016 S. 401 ff.; Schreiber/Greil, DB 2017 S. 13-15.

<sup>3</sup> Folglich stehen den Finanzbehörden auch Konzerndaten zur Verfügung, welche reine Auslands-sachverhalte ohne inländischen Anknüpfungspunkt betreffen. Vgl. etwa Grotherr, Ubg 2016 S. 640.

<sup>4</sup> Vgl. BT-Drs. 18/9536, Allgemeiner Teil, S. 33.

<sup>5</sup> Vgl. Nientimp/Holinski/Schwarz/Stein, DB 2016 S. 2742-2748 für eine erste quantitative Analyse hinsichtlich der zu erwartenden Beobachtungen aus dem CbCR für das Verhältnis „Umsatz pro Mitarbeiter“ und „EBIT pro Mitarbeiter“ innerhalb der EU.

<sup>6</sup> Vgl. Schreiber/Greil, DB 2017 S. 17.

formelhafte Gewinnaufteilung, z.B. auf Basis der Mitarbeiter oder Vermögensgegenstände<sup>7</sup>, genutzt werden.<sup>8</sup>

## 2. Anzahl der Mitarbeiter als Maßstab wirtschaftlicher Substanz

In der post-BEPS-Welt verlagert sich der Fokus der steuerlichen Würdigungen im internationalen Steuerrecht zunehmend auf eine stärker ökonomische und betriebswirtschaftliche Betrachtung der globalen Gesamtwertschöpfung,<sup>9</sup> Die zugrunde liegende Intention der Finanzbehörden besteht in einer stärker verursachungsgerechten Aufteilung des Besteuerungssubstrats zwischen den Staaten, wodurch eine faire Finanzierung der öffentlichen Haushalte sichergestellt werden soll.<sup>10</sup>

Ein Blick auf die bereitzustellenden Daten im CbCR lässt vermuten, dass die Anzahl der Mitarbeiter einerseits und die materiellen Vermögenswerte andererseits im Rahmen der steuerlichen Analyse durch die Finanzbehörden als Indikator für die wirtschaftliche Substanz innerhalb eines Steuerhoheitsgebiets dienen soll.<sup>11</sup> Mit anderen Worten sollen sich Finanzbehörden auf dieser Grundlage ein Bild darüber machen, ob Unternehmensgewinne dort besteuert werden, wo die wirtschaftliche Aktivität und die Wertschöpfung stattfinden.<sup>12</sup>

In Bezug auf die BEPS-Zielsetzung ist für die Referenzgröße „Anzahl der Mitarbeiter“ grds. anzuerkennen, dass diese als Indikator für die wirtschaftliche Aktivität bzw. Substanz und Wertschöpfung geeignet ist. Zur Vermeidung möglicher Fehlinterpretationen sollten neben dieser Referenzgröße aber auch weitere Vergleichbarkeitsfaktoren, insb. in Bezug auf die konzerninterne organisatorische Dimension (wie Entscheidungsbefugnisse und Verantwortlichkeiten) sowie länderspezifischen Arbeitsmarktcharakteristika (wie Arbeitsproduktivität und Mitarbeiterkosten), Berücksichtigung finden. Diese Forderung steht in Einklang mit der Durchführung von Vergleichbarkeitsanalysen, wie dies sowohl seitens der OECD als auch der deutschen Finanzverwaltung für Verrechnungspreiszwecke gefordert wird, um durch sachgerechte Anpassungen das Vergleichbarkeitsniveau zu erhöhen.<sup>13</sup>

## III. Organisatorische Dimension: Entscheidungsbefugnisse und Verantwortlichkeiten

Allein die Anzahl der Mitarbeiter lässt keine Rückschlüsse auf deren Entscheidungsbefugnisse und Verantwortlichkeiten in den innerbetrieblichen Prozessen, wie bspw. des Innovationsprozesses zur Entwicklung immaterieller Ver-

mögensgegenstände, zu. Daher sollte bei der Interpretation und dem Vergleich der Mitarbeiteranzahl innerhalb des CbCR eines Konzerns, aber auch zwischen verschiedenen Konzernen, eine strukturierte Analyse und Darstellung von Entscheidungsbefugnissen und Verantwortlichkeiten durchgeführt werden. So können Mitarbeiterkategorien und deren individuelle Wertschöpfung sinnvoll abgebildet werden. Dies steht auch im Einklang mit der BEPS-Initiative der OECD, die eine Separierung nach unterschiedlichen Wertschöpfungsbeiträgen vorsieht. Die Analyse der individuellen Verantwortlichkeiten kann typischerweise mittels einer RACI-Analyse erfolgen, die nachfolgend näher erläutert wird.

### 1. Darstellung des RACI-Konzepts

Eine RACI- (Akronym für Responsible, Accountable, Consulted, Informed) Analyse<sup>14</sup> ist eine konzeptionelle Methode zur strukturierten Analyse und Darstellung von Verantwortlichkeiten innerhalb betrieblicher Abläufe.<sup>15</sup> Durch die RACI-Analyse können die verschiedenen Grade der Involvierung und unterschiedlichen Rollen von Abteilungen bzw. Konzerngesellschaften in betrieblichen Abläufen dargestellt und analysiert werden. Die vier Unterscheidungskriterien können dabei wie folgt beschrieben werden:

- *Responsible*: Personen bzw. Konzerngesellschaften mit einer Durchführungsverantwortung, welche verantwortlich für die operative Funktionsausübung sind. Ein Hinzuziehen weiterer Personen bzw. Konzerngesellschaften für die operative Umsetzung ist möglich. Diese Rolle wird als Teil des Tagesgeschäfts wahrgenommen und ausgeübt.
- *Accountable*: Personen bzw. Konzerngesellschaften mit Kosten- bzw. Gesamtverantwortung, welche die Verantwortung für die Budgets und die Funktionsausübung tragen und die funktionspezifischen Risiken managen. Durch diese Personen bzw. Konzerngesellschaften erfolgt häufig eine Unterbeauftragung der betrieblichen Tätigkeiten an Konzerngesellschaften mit Durchführungsverantwortung sowie die anschließende Überwachung der Ergebnisse.
- *Consulted*: Personen bzw. Konzerngesellschaften, welche möglicherweise weder über eine Durchführungsverantwortung noch eine Kosten- oder Gesamtverantwortung verfügen, allerdings wichtige Informationen und Kenntnisse für die Funktionsausübung haben.
- *Informed*: Personen bzw. Konzerngesellschaften mit einem Informationsrecht über den Verlauf bzw. das Ergebnis einer betrieblichen Tätigkeit.

### 2. Nutzen des RACI-Konzepts für die Verrechnungspreisanalyse

Durch die RACI-Analyse kann insb. besser verstanden werden, wer an Wertschöpfungsaktivitäten in welchem Ausmaß beteiligt ist. Aufgrund der rasanten technologischen Entwicklung der letzten Jahrzehnte sowie der zunehmenden Globalisierung und Internationalisierung sind Unternehmen vermehrt dazu übergegangen, komplexe Aufgabenstellungen nicht mehr an einem Ort autonom

7 Siehe hierzu auch die Überlegungen der EU für eine gemeinsame konsolidierte KSt-Bemessungsgrundlage und die Gewinnaufteilung auf Basis der Faktoren Umsatz, Arbeit und Vermögenswerte. Vgl. Art. 28 des Vorschlags für eine Richtlinie des Rates über eine Gemeinsame konsolidierte KSt-Bemessungsgrundlage (GKKB) vom 25.10.2016.

8 Vgl. BT-Drs. 18/9536, S. 37; OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting Action 13: 2015 Final Report, Tz. 25; siehe kritisch zu dieser Hoffnung Schreiber, DB 2016 S. 1462. Zur Eignung des CbCR für eine formelhafte Gewinnaufteilung Krauß, IStR 2014 S. 204.

9 Ausführung zur wertschöpfungsbeitragsorientierten Gewinnaufteilung bei immateriellen Werten siehe Stein/Schwarz/Holinski, DStR 2017 S. 118-125; Nientimp/Stein/Schwarz/Holinski, BB 2017 S. 407-414.

10 So etwa Schreiber/Greil, DB 2017 S. 17.

11 Vgl. Schwarz/Stein, Transfer Pricing International 2017, im Druck.

12 Vgl. Schreiber/Greil, DB 2017 S. 1; Grotherr, Ubg 2016 S. 640 f.

13 Vgl. Tz. 3.4.12.7 VerwGr.-Verf. 2005; OECD-Verrechnungspreisleitlinien Tz. 1.36 ff. Ausführlich Nientimp, in: Fuhrmann (Hrsg.), AStG Kommentar, § 1 Rn.176-183.

14 Es wird auch von der RASCI-Analyse gesprochen, welche die „Accountable“-Tätigkeiten um „Support“-Tätigkeiten ergänzt.

15 Vgl. etwa Meyer/Reher, Projektmanagement, 2016, S. 80-89.

zu bearbeiten, sondern an örtlich getrennte Einheiten zu übertragen. Exemplarisch können hier Forschungs- und Entwicklungsaktivitäten international tätiger Konzerne genannt werden. Anstatt diese nur in Deutschland durchzuführen, werden die dafür notwendigen Arbeiten auf mehrere, global verteilte interne und teilweise externe Akteure allokiert. Lediglich die Koordination findet noch zentral statt, häufig im Headquarter. Eine solche Arbeitsteilung weist mehrere Vorteile auf. Je nach geografischer Lage der Akteure können Zeitzonendifferenzen ausgenutzt werden. Mittels moderner Datenübertragungswege ist es so möglich, dass Entwicklungsaktivitäten von einem Standort an einen anderen problemlos weitergereicht werden können. Die Leistungserstellung kann so rund um die Uhr erfolgen, was das Entwicklungstempo enorm beschleunigt.

Ein weiterer Vorteil ist die Ausnutzung lokaler Faktorunterschiede (Rohstoffe, Land und Arbeit). Insb. der Faktor Arbeit spielt hier eine zunehmend bedeutende Rolle. Dieser basiert nicht mehr, wie es in der Vergangenheit zu beobachten war, einzig auf der Ausnutzung von Lohnkostenunterschieden. Vielmehr setzt sich zunehmend die Erkenntnis durch, dass nachhaltige Wettbewerbsvorteile, speziell in wissensintensiven Branchen, vorrangig auf das zur Verfügung stehende Humankapital zurückzuführen sind.<sup>16</sup> International tätige Unternehmen mit weltweiten Standorten können dies gezielt für sich nutzen, indem sie hoch qualifiziertes Personal nicht nur auf dem begrenzten heimischen Arbeitsmarkt rekrutieren, sondern vor Ort in den jeweiligen Ländern gewinnen. Dadurch minimieren sie gezielt die Risiken, die aus einem heimischen Fachkräftemangel erwachsen können.

Diese Überlegungen machen deutlich, dass Wertschöpfung, speziell in wissensintensiven Branchen im Allgemeinen und Forschung und Entwicklung, besonders auch<sup>17</sup> auf das zur Verfügung stehende Personal zurückgeführt werden kann. Dieses kann wiederum gem. RACI verschiedenen Rollen zugeordnet werden, die unterschiedlich stark an Wertschöpfungsprozessen beteiligt sind. Am Beispiel der IT-Entwicklung würde die originäre Leistungserstellung auf die jeweiligen Softwareentwickler entfallen. Ihnen ist die Rolle der Responsible zuzuschreiben. Der interne Auftraggeber agiert als Accountable. Das übergeordnete Programm-Management-Office ist einzubeziehen, um notwendige Informationen auszutauschen. Es nimmt daher die Consulted-Rolle ein, der Betriebsrat ggf. die des Informed. Deutlich wird, dass insb. die Accountable-Rollen aber auch die Responsible-Rollen maßgeblich für die erzielte Wertschöpfung (und damit auch für die steuerliche Zuordnung) sind.

Weiterhin ist festzustellen, dass komplexe Wertschöpfungsaktivitäten durch ausreichend und gut qualifiziertes Personal ausgeführt werden müssen. Entsprechend sind nicht nur die Anzahl der Mitarbeiter als Maßstab wirtschaftlicher Substanz sowie deren unterschiedliche Entschei-

dungsbefugnisse zu berücksichtigen. Neben der Quantität ist zudem die Qualität zu beachten. Diese schlägt sich insb. im Qualifikationsniveau der Mitarbeiter nieder, was im Folgenden weiter analysiert wird.

#### IV. Arbeitsmarktcharakteristika: Arbeitsproduktivität und Mitarbeiterkosten

Neben unterschiedlichen Entscheidungsbefugnissen und Verantwortlichkeiten in den innerbetrieblichen Prozessen können zusätzlich unterschiedliche Qualifikationsniveaus auf dem Arbeitsmarkt, eine daraus divergente Arbeitsproduktivität sowie die Kosten pro Mitarbeiter als ein Indikator für die Arbeitsproduktivität und das Qualifikationsniveau berücksichtigt werden. Die Einbeziehung dieser eher länderspezifischen Charakteristika kann wiederum entsprechend der unternehmensspezifischen organisatorischen Verantwortlichkeiten und Entscheidungsbefugnisse hilfreich sein, um etwaige Fehlinterpretationen bei einer alleinigen Fokussierung auf die Mitarbeiteranzahl zu vermeiden.

Diese länderspezifischen Charakteristika sind materiell, da, wie die weiteren empirischen Analysen zeigen, auch im Rahmen der EU-Staaten weiterhin große Kostenunterschiede pro Mitarbeiter bestehen und sich sowohl die Arbeitsproduktivität als auch die Qualifikationsniveaus erheblich unterscheiden. Zur Quantifizierung der Arbeitsproduktivität sowie der Qualifikationsniveaus wird auf Daten des „World Economic Forum Global Competitiveness Reports“ zurückgegriffen.<sup>18</sup>

Für Unternehmen kann aus der Anreicherung der Finanzdaten aus dem CbCR mit weiteren externen Daten, wie z.B. Arbeitsmarktdaten, der Aussagegehalt des CbCR gesteigert und ex ante potenziellen Bedenken der Steuerbehörden hinsichtlich einer strukturellen Bevorzugung oder Benachteiligung bestimmter Steuerhoheitsgebiete entgegnet werden. Insb. aufgrund der vorherrschenden Bedenken, dass die Daten des CbCR für Zwecke einer formelhaften Gewinnaufteilung (miss-)braucht werden, ermöglicht eine weitergehende Analyse die Substanziierung der eigenen Position und trägt somit zur Erhöhung der Rechtssicherheit bei. Ebenso können für Steuerbehörden etwaige Auffälligkeiten, die sich aus der Bezugsgröße Mitarbeiteranzahl nicht direkt ergeben, aufgedeckt werden.

##### 1. Beschreibung der Datensätze

Die nachfolgende Analyse basiert auf der Kombination von Unternehmensdaten und länderspezifischen Wettbewerbsindikatoren, insb. bzgl. der Arbeitsproduktivität.

Der Unternehmensdatensatz wurde auf Basis der Amadeus Neo Datenbank<sup>19</sup> der Bureau van Dijk Electronic Publishing GmbH erstellt. Dieser Datensatz umfasst bis zu 1.815.352 abhängige<sup>20</sup> Unternehmen, die in den EU-28-Ländern<sup>21</sup> sowie Norwegen und der Schweiz tätig sind, verschiedenen NACE

16 Vgl. Omila/Lorenzo/Liste, Total Quality Management & Business Excellence 1/2011 S. 29-42, ebenso Buller/McEvoy, Human Resource Management Review 1/2012 S. 43-56.

17 Daneben ist infolge der oftmals hohen Risiken im Bereich der Forschung und Entwicklung auch der Kapitalausstattung als Maßstab der finanziellen Tragfähigkeit eine erhebliche Bedeutung für die Zuordnung von Risiken und deren Vergütungspotenzial beizumessen. Ein Überblick über die typischen Risiken der Forschung und Entwicklung, deren Realisationszeitpunkte und deren vertragliche Zuordnung in Abhängigkeit von verschiedenen Forschungs- und Verwertungskonzepten siehe Stein, Verlagerung von Forschungs- und Entwicklungsfunktionen in multinationalen Konzernen, 2014, S. 161-168.

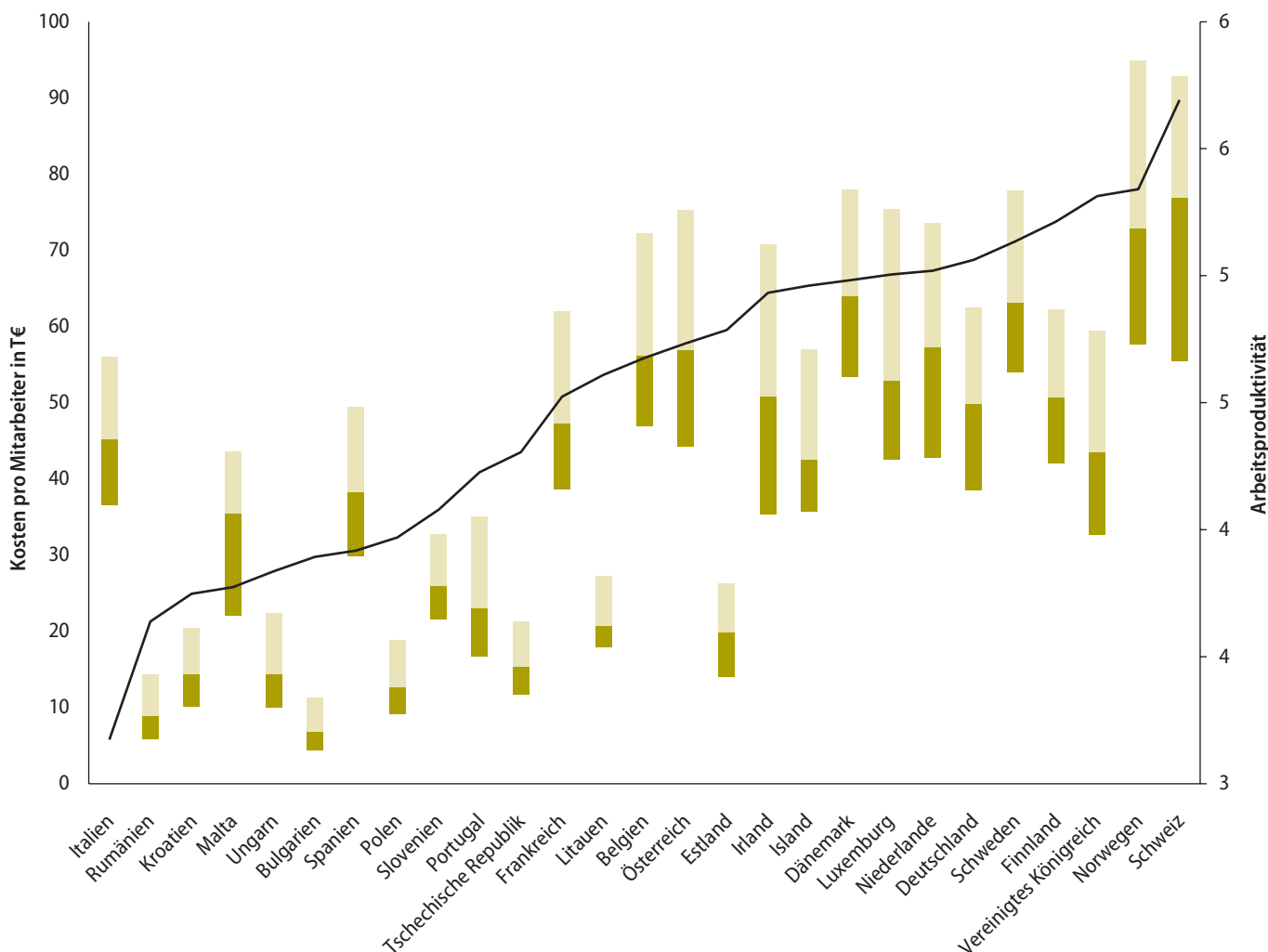
18 The Global Competitiveness Report 2015-2016 ist öffentlich abrufbar unter: <http://hbfm.link/1745>.

19 Amadeus Neo Datenbank in der Version 13.06, Update 260.

20 Unternehmen mit den folgenden Unabhängigkeitsindikatoren laut Bureau van Dijk wurden ausgeschlossen: A+, A, A-, B+, B, B-.

21 Die folgenden Länder der „EU 28“ werden berücksichtigt: Belgien, Bulgarien, Dänemark, Deutschland, Estland, Finnland, Frankreich, Griechenland, Irland, Italien, Kroatien, Lettland, Litauen, Luxemburg, Malta, Niederlande, Österreich, Polen, Portugal, Rumänien, Schweden, Slowakei, Slowenien, Spanien, Tschechische Republik, Ungarn, das Vereinigte Königreich und Zypern.

Abb. 1: Übersicht Kosten pro Mitarbeiter separiert nach Ländern und Arbeitsproduktivität



Anmerkung: Die Interquartilsbandbreiten der Kosten pro Mitarbeiter sind dunkel schattiert im Bereich erstes Quartil bis Median, hell schattiert für den Bereich Median bis zum dritten Quartil. Die schwarze Linie visualisiert die Arbeitsproduktivität der einzelnen Länder.

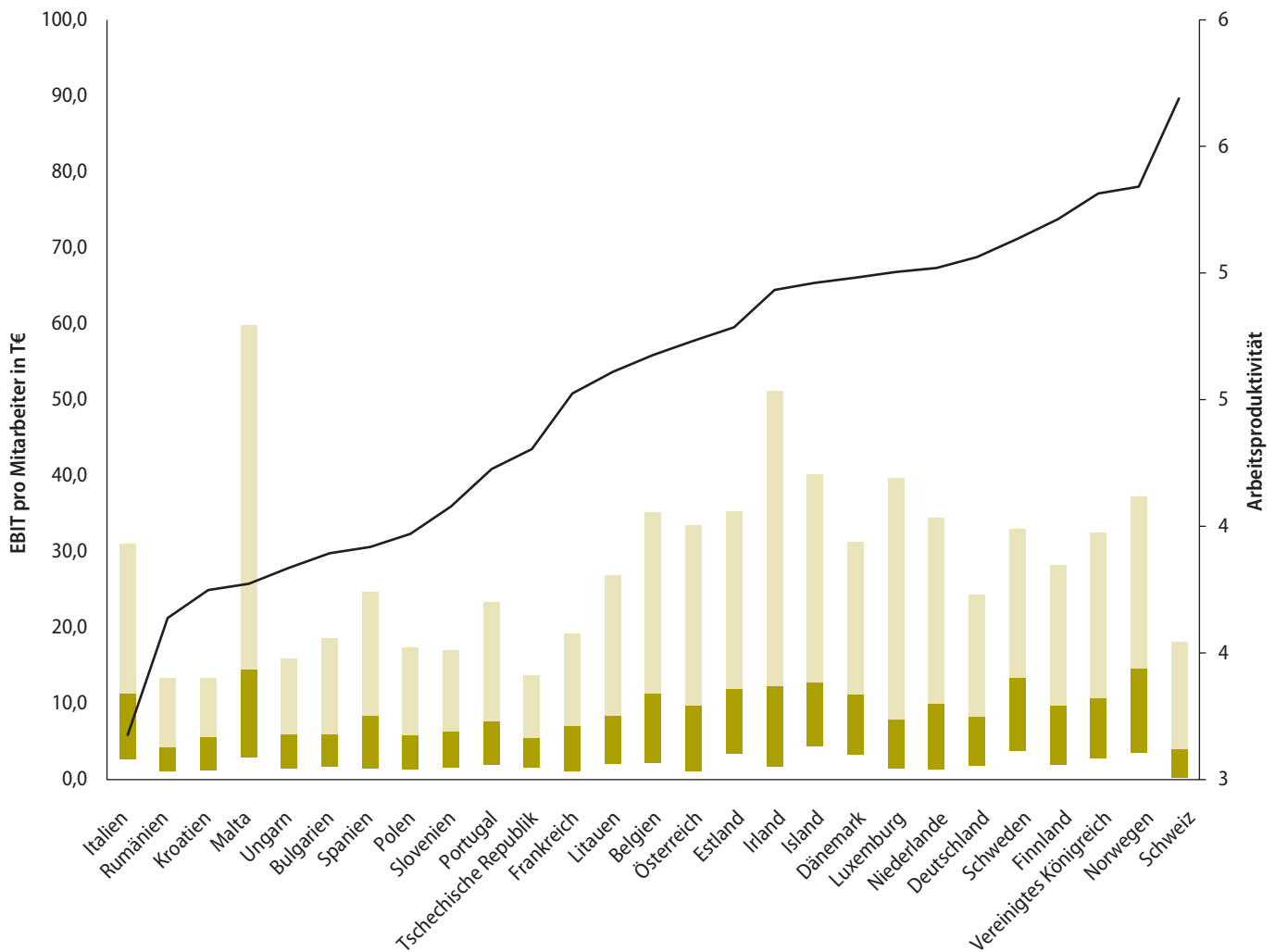
Codes<sup>22</sup> zugeordnet werden können, als auch ausgewählte Finanzkennzahlen dieser Unternehmen für die Jahre 2012 bis 2014. Nach der Anwendung eines Umsatzfilters (Unternehmen mit Umsatz größer oder gleich 10 Mio. €) sowie dem Ausschluss von hohen und niedrigen EBIT-Werten und Umsätzen infolge von Fehleinträgen in der Datenbank (obere und untere 1%), jeweils im Mittelwert über die drei Jahre, verbleiben noch 168.328 Unternehmen im Datensatz. Die hohe Unternehmensanzahl des Datensatzes soll eine Indikation für CbCR Verhältnisse über Funktionen (NACE Codes) wie auch Länder und einen breiten Zeitraum von drei Jahren zeigen. Diese breit angelegte Querschnittsübersicht ist robust gegenüber dem Ausschluss einzelner Unternehmen.

Die Amadeus Unternehmensdaten werden ergänzt durch länderspezifische Wettbewerbsindikatoren des „World

22 Die enthaltenen Wirtschaftszweige nach der NACE Code Klassifikation (Rev. 2) sind für die Distributionsfunktion 4511 bis 4540, 4600 bis 4799, für die Dienstleistungsfunktion 1800, 4900 bis 7120, 7410 bis 8299, 7311,7312 und für die Produktionsfunktion 0111 bis 0150, 0170 bis 0899, 1010 bis 3299, 4110 bis 4399.

Economic Forums Global Competitiveness Reports“. Dieser Report vergleicht seit Jahrzehnten unterschiedlichste Länder im Hinblick auf ihre ökonomische Wettbewerbsfähigkeit. Für die Beurteilung der Wettbewerbsfähigkeit werden dabei sieben Eckpfeiler identifiziert, u.a. die Arbeitsmarkteffizienz.<sup>23</sup> Die Arbeitsmarkteffizienz wird dabei als einer der Haupttreiber für die Entwicklung von effizienzgetriebenen Volkswirtschaften bzw. des volkswirtschaftlichen Wachstums identifiziert.<sup>24</sup> Die Arbeitsmarkteffizienz enthält wiederum als Indexwert verschiedene Faktoren<sup>25</sup>,

23 Vgl. The Global Competitiveness Report 2015-2016, a.a.O. (Fn. 18), S. 6.  
 24 Daneben sind ebenso die technologische Anpassungsfähigkeit, die Gütermarkteffizienz, die Entwicklung der Finanzinstitutionen und das Bildungsniveau für Effizienz getriebene Volkswirtschaften von besonderer Bedeutung, vgl. The Global Competitiveness Report 2015-2016, a.a.O. (Fn. 18), S. 6.  
 25 Unter dem Index Arbeitsproduktivität werden jeweils das länderspezifische Verhältnis zwischen Arbeitskosten und Produktivität (7.06 Pay and Productivity), die Eigenständigkeit und die Verlässlichkeit auf das lokale Management (7.07 Reliance on professional management), die Fähigkeit Arbeitskräfte zu gewinnen und auch langfristig zu halten (7.08 Country capacity to retain talent und 7.09 Country capacity to attract talent), als auch die Teilhabe von Frauen an der Erwerbstätigkeit (7.10 Female participation in labor force) zusammengefasst.

**Abb. 2: Übersicht EBIT/FTE separiert nach Ländern und Arbeitsproduktivität**

Anmerkung: Die Interquartilsbandbreiten des EBIT pro Mitarbeiter sind dunkel schattiert im Bereich erstes Quartil bis Median, hell schattiert für den Bereich Median bis zum dritten Quartil. Die schwarze Linie visualisiert die Arbeitsproduktivität der einzelnen Länder.

wobei insb. der Faktor Arbeitsproduktivität<sup>26</sup> für die folgenden Analysen von Bedeutung ist. Rein indikativ und unabhängig vom Einzelfall eines konkreten Unternehmens soll im Folgenden der Index der Arbeitsmarktproduktivität dazu dienen, länderspezifische Unterschiede über die Arbeitsproduktivität aufzuzeigen.

## 2. Kosten pro Mitarbeiter und Arbeitsproduktivität

Der erste Analyseschritt stellt den Zusammenhang zwischen Kosten pro Mitarbeiter (wie in der Amadeus pro Unternehmen verfügbar) und der länderspezifischen Arbeitsproduktivität der Jahre 2012 bis 2014 aus dem World Economic Forum Global Competitiveness Report dar. Auf der einen Seite stellt Abb. 1 auf S. 740 die Interquartilsbandbreite für die Kosten pro Mitarbeiter über die einzelnen Länder des Amadeus Datensatzes (linke vertikale Achse) dar. Die Anordnung der Länder erfolgt dabei von links nach

rechts in aufsteigender Arbeitsproduktivität (rechte vertikale Achse).

Die Darstellung zeigt einen positiven Zusammenhang zwischen der Arbeitsproduktivität und den Interquartilsbandbreiten der Mitarbeiterkosten.<sup>27</sup> Dies entspricht auch dem theoretisch erwarteten Zusammenhang zwischen Grenzprodukt der Arbeit und marginalen Kosten.<sup>28</sup> Somit könnten für die Berücksichtigung der Wertschöpfungsbeiträge einer Mitarbeitergruppe z.B. die Kosten pro Mitarbeiter als Indikation für die Mitarbeiterqualifikation herangezogen werden.

Hinsichtlich des CbCR zeigt die empirische Evidenz, dass eine formelhafte Gewinnaufteilung mittels der bloßen Mitarbeiteranzahl nicht sinnvoll sein kann, da sich die Arbeitsproduktivität sowie die Kosten pro Mitarbeiter zwischen den Ländern erheblich unterscheiden. Sollten Finanzbehörden im Rahmen steuerlicher Betriebsprüfun-

<sup>27</sup> Die Korrelationskoeffizienten zwischen der Arbeitsproduktivität und den Kosten pro Mitarbeiter sind: 1. Quartil = 0,71, Median = 0,72, 3. Quartil = 0,73.

<sup>28</sup> Vgl. Whinston/Green/Mas-Colell, Microeconomic Theory, Kapitel 5.

<sup>26</sup> Hierfür nutzen wir den Proxy „Efficient Use of Talent“.

gen undifferenziert ihre Argumentation auf die bloße Mitarbeiterzahl stützen, können auf Basis der beschriebenen Analyse gewichtige Argumente gegen die Zweckmäßigkeit des verfolgten Ansatzes vorgebracht werden.

### 3. EBIT pro Mitarbeiter und Arbeitsproduktivität

In einem zweiten Analyseschritt stellt Abb. 2 auf S. 741 die Interquartilsbandbreite für das Verhältnis „EBIT pro Mitarbeiter“ über die einzelnen Länder des Datensatzes dar (linke vertikale Achse). Die Anordnung der Länder erfolgt dabei analog zu Abb. 1 von links nach rechts in aufsteigender Anordnung nach der Arbeitsproduktivität (rechte vertikale Achse).

Im Gegensatz zum positiven Zusammenhang zwischen Arbeitsproduktivität und den Mitarbeiterkosten ergibt sich indikativ kein offensichtlich stark positiver Zusammenhang zwischen dem EBIT pro Mitarbeiter und der Arbeitsproduktivität. Lediglich ein leicht ausgeprägter positiver Korrelationskoeffizient deutet tendenziell einen schwach positiven Zusammenhang an.<sup>29</sup>

Bei der Analyse der Kennzahlen des CbCR kann folglich aus der EBIT-Verteilung pro Mitarbeiter weder auf die Arbeitsproduktivität noch auf die Mitarbeiterkosten geschlossen werden. Es zeigt sich ein klar positiver Zusammenhang zwischen Arbeitsproduktivität und Mitarbeiter nur auf der Kostenseite, nicht aber bezogen auf das „erwirtschaftete“ EBIT. Dies verdeutlicht, dass eine undifferenzierte Interpretation des Verhältnisses „EBIT pro Mitarbeiter“ ohne weitere Anpassungsrechnungen zu Fehleinschätzungen führen kann. Daher sollte bei einer Interpretation der Daten aus einem CbCR nicht nur die organisatorische Dimension wie in Abschn. III. erläutert, sondern auch die konkreten länderspezifischen Arbeitsmarktcharakteristika sowie die Kostenniveaus in adäquater Weise berücksichtigt werden.

### V. Zusammenfassung

Durch die BEPS-Initiative der OECD und insb. das CbCR werden Finanzbehörden in Zukunft in die Lage versetzt, umfassende konzernbezogene Daten für ihre Überprüfung der Verrechnungspreise und eine damit verbundene Risikoeinschätzung zu verwenden. Es wurde dargelegt, dass die Anzahl der Mitarbeiter als ein Indikator für die Substanz bzw. Wertschöpfung in den verschiedenen Ansässigkeitsstaaten der Konzerngesellschaften verwendet werden könnte. Es ist daher zu vermuten, dass in künftigen Betriebsprüfungen zunehmend kontroverse Diskussionen über die Relevanz und den Aussagegehalt mitarbeiterbezogener Kennzahlen geführt werden, zumal zu befürchten ist, dass diese in verschiedenen Ländern zur Verprobung von Verrechnungspreissystemen oder gar direkt für eine globale formelhafte Gewinnaufteilung herangezogen werden könnten. Vordergründig ist ein solches Vorgehen konsistent zur Grundidee der BEPS-Initiative, die Gewinnaufteilung über verschiedene Steuerhoheitsgebiete in Einklang mit der wirtschaftlichen Aktivität, Substanz und Wertschöpfung in Einklang zu bringen. Aufgrund der fiskalischen Dimension darf allerdings bezweifelt werden, ob die Finanzbehörden weltweit ein einheitliches Verständnis hinsichtlich des

„angemessenen“ Wertschöpfungsbeitrags der einzelnen Konzerngesellschaften entwickeln werden. Es ist daher zu befürchten, dass das Doppelbesteuerungsrisiko für multinationale Unternehmen infolge des Datenaustauschs im Rahmen des CbCR erheblich zunehmen wird.

Der vorliegende Beitrag hat aufgezeigt, dass die pauschale Verwendung mitarbeiterbezogener Kennzahlen ohne die Berücksichtigung weiterer Vergleichbarkeitsfaktoren (z.B. Verantwortlichkeiten oder Arbeitsmarktcharakteristika) zu Fehleinschätzungen führen kann und daher nicht sachgerecht ist. Eine Möglichkeit zur Steigerung des Vergleichbarkeitsniveaus besteht darin, die Verantwortlichkeiten und Entscheidungsbefugnisse der Mitarbeiter im Rahmen einer RACI-Analyse zu berücksichtigen und zur Einbeziehung länderspezifischer Arbeitsmarktcharakteristika auf etablierte Datenbanken wie den Global Competitiveness Report des World Economic Forums zurückzugreifen.

### Redaktionelle Hinweise:

- Vgl. zum Anti-BEPS-Umsetzungsgesetz *Schreiber/Greil*, DB 2017 S. 10 = DB1226158.
- Vgl. zur Substanzfrage des Country-by-Country-Reporting *Nientimp/Holinski/Schwarz/Stein*, DB 2016 S. 2742 = DB1221525.

### Betriebswirtschaft

»DB1235768

## IDW: Prüfungsstandards zur Prüfung von Corporate Governance-Systemen

Der HFA des IDW hat in seiner Sitzung vom 02.-03.03.2017 u.a. die Prüfungsstandards IDW PS 981, und IDW PS 982 für freiwillige Prüfungen von Corporate-Governance-Systemen verabschiedet.

Die Prüfung des Risikomanagementsystems (RMS) nach IDW PS 981 bezieht sich auf den Teil des unternehmensweiten Risikomanagements, der sich mit den strategischen Risiken und den operativen Risiken aus der Geschäftstätigkeit (Risiken aus den Leistungserstellungsprozessen) befasst. IDW PS 981 erläutert die wesentlichen Grundelemente, die ein RMS typischerweise aufweist, und beschreibt die Prüfungsanforderungen bei der Auftragsannahme, der Prüfungsplanung und -durchführung sowie bei der Dokumentation und Berichterstattung des RMS-Prüfers. Ein gesonderter Abschnitt enthält zusätzliche Anwendungshinweise und Erläuterungen, ferner Musterformulierungen für die Berichterstattung des RMS-Prüfers zu den beiden Auftragsarten.

Der IDW PS 982 verdeutlicht die Anforderungen und die Vorgehensweise bei der Prüfung des internen Kontrollsystems des internen und externen Berichtswesens außerhalb der Abschlussprüfung. Die Prüfung nach dem IDW PS 982 erstreckt sich – in Abhängigkeit von Art, Umfang und Zielsetzung der Unternehmensberichterstattung – auf die zugrunde liegenden Kerngeschäfts- bzw. Unterstützungsprozesse mit ihren Steuerungs- und Kontrollmaßnahmen. Ziel einer nach IDW PS 982 durchgeführten Systemprüfung ist es nicht, eine Aussage darüber zu treffen, ob die Berichtsinhalte der Unternehmensberichterstattung in allen wesentlichen Belangen fehlerfrei sind. Insoweit sind diese nicht Gegenstand der Prüfung. (Vgl. IDW, IDW-Aktuell vom 29. und 30.03.2017)

<sup>29</sup> Die Korrelationskoeffizienten zwischen der Arbeitsproduktivität und der Größe EBIT pro Mitarbeiter sind: 1. Quartil = 0,20, Median = 0,32, 3. Quartil = 0,30.