

Andreas Skupien

Der länderbezogene Bericht des § 138a AO

Inhalt, Rechtsschutz und Schadensersatz



Nomos

Nomos Universitätsschriften

Recht

Band 970

Andreas Skupien

Der länderbezogene Bericht des § 138a AO

Inhalt, Rechtsschutz und Schadensersatz



Nomos



Onlineversion

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

Zugl.: Köln, Univ., Diss., 2019

ISBN 978-3-8487-6426-6 (Print)

ISBN 978-3-7489-0549-3 (ePDF)

1. Auflage 2020

© Nomos Verlagsgesellschaft, Baden-Baden 2020. Gedruckt in Deutschland. Alle Rechte, auch die des Nachdrucks von Auszügen, der fotomechanischen Wiedergabe und der Übersetzung, vorbehalten. Gedruckt auf alterungsbeständigem Papier.

Vorwort

Die vorliegende Arbeit wurde im Sommersemester 2019 eingereicht und von der Rechtswissenschaftlichen Fakultät der Universität zu Köln als Dissertationsschrift angenommen. Rechtsprechung und Literatur wurden bis einschließlich Juli 2019 berücksichtigt.

Mein besonderer Dank gilt Frau Professor Dr. *Johanna Hey* für die Anregung zu diesem Thema, die Betreuung der Arbeit sowie für ihre wertvollen Anmerkungen, die ganz wesentlich zum erfolgreichen Abschluss meines Promotionsvorhabens beigetragen haben. Herrn Professor Dr. *Stephan Eilers* danke ich für die Übernahme und die sehr zeitnahe Erstellung des Zweitgutachtens.

Darüber hinaus bedanke ich mich bei meinen Eltern für die geleistete Unterstützung und den mir jederzeit uneingeschränkt gebotenen Rückhalt.

Meiner Frau Claudia schulde ich unendlichen Dank. Sie hat mit ihren kritischen Durchsichten nicht nur zum Gelingen der Arbeit beigetragen, sondern mich seitdem wir uns kennen jeden Tag aufs Neue ungemein bereichert.

Düsseldorf, im November 2019

Andreas Skupien

Inhaltsverzeichnis

Abkürzungsverzeichnis	15
Kapitel 1 Einleitung	21
A. Thema	21
B. Ziel der Arbeit	22
C. Relevanz der Arbeit	23
Kapitel 2 Sinn und Zweck	25
A. Problemaufriss	25
B. Das BEPS-Projekt	26
I. Gründe	27
II. Lösungsansätze	29
C. Die Funktionen einer neuartigen Anzeigepflicht	30
D. Verrechnungspreise und Dokumentationspflichten	31
I. Fremdvergleichsgrundsatz	31
II. Verrechnungspreiskontrolle	33
III. Verrechnungspreisdokumentation	33
1.) Stammdokumentation (Master File)	34
2.) Einzeldokumentation (Local File)	35
3.) Länderbezogener Bericht (Country-by-Country Reporting)	36
a) Öffentlicher Country-by-Country-Report	36
b) Nichtöffentlicher Country-by-Country-Report	38
4.) Austausch des länderbezogenen Berichts	40
E. Umsetzung des Aktionsplans 13	41
I. Anti Tax Avoidance Package und Richtlinie 2016/881/EU	41
II. Nationale Umsetzung	43
F. Zielsetzung des länderbezogenen Berichts	44
I. Allgemeine Abschätzung der Risiken von Verrechnungspreisgestaltungen	44

II. Anreiz zur Steuergerechtigkeit und Änderung von Rechtsvorschriften	45
G. Stellungnahme	46
Kapitel 3 Rechtliche Rahmenbedingungen	48
A. Europäische Rechtsquellen und ihr Verhältnis zum nationalen Recht	48
I. Anwendungsvorrang des Unionsrecht	50
II. Absolute Verfassungsschranken des BVerfG	52
1.) Identitätskontrolle	53
2.) Unabdingbarer Grundrechtsschutz	53
3.) Ultra-Vires-Kontrolle	54
III. Eröffnung des Anwendungsbereichs des Europarechts	55
1.) Die Grundfreiheiten der AEUV	55
2.) Die Grundrechte der GRC	57
B. Durchbrechungen und Vorbehalte zugunsten des nationalen Verfassungsrechts	59
C. Umsetzungsspielräume in der Richtlinie 2016/881/EU für den nationalen Gesetzgeber	61
I. Inhaltliche Angaben des länderbezogenen Berichts	61
II. Berichtende Rechtsträger	62
III. Schwellenwert	62
IV. Speicherdauer	65
V. Automatischer Austausch	65
VI. Wahl der Sanktionen	65
Kapitel 4 Inhaltliche Ausgestaltung des � 138 a AO	67
A. Einleitung	67
B. Der länderbezogene Bericht als neue Mitwirkungspflicht der AO	67
C. Adressat des länderbezogenen Berichts	69
I. Verpflichtung der Konzernobergesellschaft	69
II. Der 750 Mio. EUR Schwellenwert	71
III. Verpflichtung inländischer Konzerntochtergesellschaften	71
1.) Vorliegen einer beherrschten Konzerngesellschaft	71
2.) Surrogate Parent Entity (beauftragte Gesellschaft)	73
3.) Secondary mechanism	73

4.) Rechtliche und tatsächliche Unmöglichkeit zur Erstellung eines länderbezogenen Berichts	75
5.) Begrenzung auf die Übermittlung des länderbezogenen Berichts	77
6.) Begrenzung auf einen „eingeschränkten Bericht“	77
7.) Monatsfrist des § 138 a Abs. 4 Satz 4 AO beim „eingeschränkten Bericht“	79
IV. Sanktionen	81
D. Inhalt des länderbezogenen Berichts	82
I. Übersicht über die Aufteilung der Einkünfte, Steuern und Geschäftstätigkeiten nach Steuerhoheitsgebieten	82
1.) Umsatzerlöse und sonstige Erträge	84
2.) Im Wirtschaftsjahr gezahlte Ertragsteuern	85
3.) Im Wirtschaftsjahr für dieses Wirtschaftsjahr gezahlte und zurückgestellte Ertragsteuern	86
4.) Jahresergebnis vor Ertragsteuern	87
5.) Eigenkapital	87
6.) Einbehaltener Gewinn	88
7.) Zahl der Beschäftigten	88
8.) Materielle Vermögenswerte	90
II. Auflistung aller Geschäftseinheiten, die in den verschiedenen Gesamtangaben erfasst sind, nach Steuerhoheitsgebieten	90
III. Angabe von zusätzlichen Informationen	92
IV. Zwischenergebnis	93
V. Herkunft der im länderbezogenen Bericht verwendeten Unternehmensdaten	93
VI. Ermittlung der 750 Mio. EUR Schwelle	95
1.) Grundlage der Ermittlung	95
2.) Auswirkung von Wechselkursschwankungen auf den Schwellenwert	96
VII. Aggregierte Zahlen auf Länderebene	97
VIII. Anzahl der Geschäftstätigkeiten	98
E. Risikoabschätzung von Verrechnungspreisgestaltungen	99
I. Allgemeiner Informationszuwachs für die Steuerverwaltungen	99
1.) Vergleich mit nationalen Dokumentationsvorschriften	100
a) Konzernabschluss, Einzelabschlüsse, steuerliche Einkommensermittlung	100

b) Segmentberichterstattung	102
2.) Vergleich mit der Verrechnungspreisdokumentation nach § 90 Abs. 3 AO und GAufzV	103
a) Organisationsstruktur und Geschäftsmodell	103
b) Lokale Unternehmen	104
c) Konzerninterne Geschäftsvorfälle	104
d) Finanzinformationen	105
e) Kongruenzen und Unterschiede zwischen den Dokumentationspflichten	105
3.) Stellungnahme	107
II. Informationszuwachs für eine Risikoabschätzung von Verrechnungspreisgestaltungen	108
1.) Ermittlung von betriebswirtschaftlichen Kennzahlen	109
a) Umsatzrentabilität	109
b) Cash-Flow	110
c) Kosteneffizienz	110
d) Arbeitsproduktivität	111
e) Eigenkapitalrentabilität	111
f) Effektivsteuersatz	111
g) Zwischenergebnis	112
2.) Draft Handbook on Transfer Pricing Risk Assessment	112
a) Profitability	113
b) Recurring losses, recurring low profits, or recurring low returns on investment	113
c) Fluctuation contrary to market trends	114
d) Substantial or disproportionate income in low-tax jurisdictions	114
e) Transactions with related parties in low-tax jurisdictions	115
f) Intra-group service transactions	115
g) Royalty, management fees, and insurance premium payments, particularly to entities in low tax jurisdictions	115
h) Marketing or procurement companies located market countries or countries where manufacturing takes place	115
i) Excessive debt and/or interest expense	116
j) Transfer or use of intangibles to/for related parties	116
k) Cost contribution arrangements	116
l) Business restructurings	116

m) Poor/Non-existent Documentation	117
3.) Branchenspezifischer Vergleich der länderbezogenen Berichte	117
4.) Stellungnahme	118
III. Aufbewahrungszeitraum von 15 Jahren	119
1.) Sinn und Zweck der Speicherung als Grenze	120
2.) Verhältnismäßigkeit der Dauer: Zeitraum als Grenze	121
a) Urteile zur Vorratsdatenspeicherung	121
b) Frist zur Festsetzung und Änderung der Steuern	124
c) Prüfungszeitraum bei einer Betriebsprüfung	124
d) Speicherdauer nach der DSGVO	125
3.) Stellungnahme	128
F. Europarechtliche Bewertung der Verpflichtung zur Erstellung und Übermittlung des länderbezogenen Berichts	130
I. Vereinbarkeit mit dem Datenschutzgrundrecht gemäß Art. 7 und 8 GRC	130
1.) Sachlicher Schutzbereich	130
2.) Persönlicher Schutzbereich: Schutzzumfang juristischer Personen	131
3.) Schutz juristischer Personen über Art. 16 AEUV und der DSGVO	133
II. Vereinbarkeit mit dem Grundrecht der unternehmerischen Freiheit nach Art. 16 GRC	135
1.) Schutzbereich	135
2.) Eingriff	135
3.) Rechtfertigung	136
a) Unionsgesetzliche Grundlage	136
b) Rechtfertigungsgrund	136
c) Verhältnismäßigkeit	137
aa) Geeignetheit	138
bb) Erforderlichkeit	139
(1) Intensität der Beeinträchtigung	140
(2) Aufwand für die betroffenen Unternehmen	141
(a) Verwaltungsaufwand	141
(b) Angabe in der Steuererklärung	142
III. Vereinbarkeit mit der Eigentumsgarantie nach Art. 17 GRC	143
IV. Vereinbarkeit mit den unionsrechtlichen Grundfreiheiten	144
1.) Dienstleistungsfreiheit, Art. 56 AEUV	144
2.) Niederlassungsfreiheit, Art. 49 AEUV	145

3.) Rechtfertigung	145
a) Wirksamkeit der Steueraufsicht	146
b) Vermeidung der Steuerumgehung	147
c) Wahrung einer ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse	148
d) Ergebnis	148
Kapitel 5 Der automatische Informationsaustausch des länderbezogenen Berichts	150
A. Einleitung	150
B. Ablauf eines automatischen Informationsaustauschs	152
I. Angaben des Steuerpflichtigen	152
II. Erste Verantwortungssphäre: Landesfinanzverwaltungen	153
III. Zweite Verantwortungssphäre: BZSt	153
IV. Prüfungsumfang des BZSt vor einem Austausch	154
V. Zwischenergebnis	156
C. Die Austauschgrundlagen und ihre Geheimhaltungs- und Zweckbestimmungen	156
I. Die Austauschgrundlagen	157
1.) EU-Amtshilferichtlinie	158
2.) DBA und DTC CAA	160
3.) TIEA und TIEA CAA	162
4.) MCAA	163
a) Vertraulichkeit, Einheitlichkeit und sachgemäße Verwendung	164
b) Erklärung zu Verwendungsbeschränkungs- und Datenschutzbestimmungen	167
II. Verhältnis der Austauschgrundlagen zueinander	168
1.) Austauschgrundlage zwischen USA und Deutschland	169
2.) Drittstaatenproblematik	171
III. Zwischenergebnis	173
D. Übermittlung sämtlicher länderbezogener Berichtsdaten	174
I. Beschränkung auf absolut notwendige Informationen	175
II. Beschränkung auf voraussichtlich steuerlich erhebliche Informationen	177
III. Die steuerliche Erheblichkeit der länderbezogenen Berichtsdaten	180

IV. Vereinbarkeit mit dem Steuergeheimnis nach § 30 AO	181
1.) Der länderbezogene Bericht als Gegenstand des Steuergeheimnisses	183
2.) Geheimhaltung der länderbezogenen Berichte im Inland	186
a) „Verfahren im Sinne des Absatzes 2 Nr. 1 lit. a) und b)“	186
b) „Durch Bundesgesetz ausdrücklich zugelassen“	187
V. Zwischenergebnis	187
E. Austausch der Berichtsdaten innerhalb eines bestimmten Zeitraums ohne Anhörung	188
I. Notwendigkeit einer Anhörung	189
II. Vereinbarkeit des automatischen Austauschs mit der Gewährung rechtlichen Gehörs	191
III. Nachträgliche Äußerung von Bedenken	192
IV. Zwischenergebnis	193
F. Stellungnahme	194
Kapitel 6 Rechtsschutz	198
A. Einleitung	198
B. Die zu beanstandenden Maßnahmen	198
I. Verpflichtung zur Erstellung und Übermittlung des länderbezogenen Berichts	199
II. Weiterleitung der Berichtsdaten durch das BZSt	200
III. Verwendung der Berichtsdaten durch eine ausländischen Steuerbehörde	201
IV. Zwischenergebnis	201
C. Rechtsschutzmöglichkeiten	202
I. Außergerichtliche Rechtsschutzmöglichkeiten vor einem automatischen Austausch	202
II. Außergerichtliche Rechtsschutzmöglichkeiten nach einem automatischen Austausch	203
1.) Konsultationsverfahren des MCAA	204
2.) Aussetzungs- und Kündigungsmöglichkeit des MCAA	205
3.) Verständigungsverfahren des DBA	208
4.) Schiedsverfahren des DBA	212
III. Gerichtliche Rechtsschutzmöglichkeiten vor einem automatischen Austausch	215
1.) Die Rechtsnatur der Datenübermittlung durch das BZSt	215

2.) Sicherungs- oder Regelungsanordnung	217
3.) Anordnungsanspruch	218
a) § 1004 BGB analog i.V. mit § 30 AO	218
b) Unionsgrundrechte	220
4.) Anordnungsgrund	220
5.) Glaubhaftmachung	222
6.) Allgemeines Rechtsschutzbedürfnis	223
7.) Rechtsfolge	224
IV. Gerichtliche Rechtsschutzmöglichkeiten nach einem automatischen Austausch	225
1.) Rechtsverhältnis	226
2.) Feststellungsinteresse	226
3.) Keine Subsidiarität	227
4.) Rechtsfolge	227
D. Ansprüche auf Sekundärebene	228
I. § 839 BGB i.V. mit Art. 34 GG	228
1.) Verletzung einer Amtspflicht	228
a) Weiterleitung der Berichtsdaten durch das BZSt	229
b) Drittstaatenproblematik	231
2.) Vorliegen einer drittbezogenen Amtspflicht	232
3.) Verschulden	233
4.) Schaden	233
5.) Rechtsfolge	235
II. §§ 823, 826 BGB	236
III. § 280 Abs. 1 BGB analog	236
E. Stellungnahme	238
Kapitel 7 Zusammenfassung der Ergebnisse	241
Literaturverzeichnis	249

Abkürzungsverzeichnis

Abl.	Amtsblatt
Abs.	Absatz
AEUV	Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union
a.F.	alte Fassung
AktG	Aktiengesetz
AO	Abgabenordnung
Art.	Artikel
AStG	Außensteuergesetz
ATAP	Anti Tax Avoidance Package
BB	Betriebs-Berater Zeitschrift für Recht und Wirtschaft
BDSG	Bundesdatenschutzgesetz
BeckRS	Beck online Rechtsprechung
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
Beschl.	Beschluss
BFH	Bundesfinanzhof
BFHE	Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofes
BFH/NV	Sammlung amtlich nicht veröffentlichter Entscheidungen des Bundesfinanzhofes
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI. I	Bundesgesetzblatt Teil I
BGBI. II	Bundesgesetzblatt Teil II
BGH	Bundesgerichtshof
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BpO	Betriebsprüfungsordnung
BR-Drucks.	Bundesratdrucksache
BStBl. I	Bundessteuerblatt Teil I
BStBl. II	Bundessteuerblatt Teil II
BStBl. III	Bundessteuerblatt Teil III
BT-Drucks.	Bundestagsdrucksache
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts

Abkürzungsverzeichnis

BVerwG	Bundesverwaltungsgericht
bzw.	beziehungsweise
BZSt	Bundeszentralamt für Steuern
C	Council – Rat der Europäischen Union
CbCR	Country-by-Country-Reporting
CCN	Common Communication Network
CCZ	Corporate Compliance Zeitschrift
CNS	Procédure de consultation – Anhörungsverfahren
COM	Commission – Europäische Kommission
CRS	Common Reporting Standard
DAC	Directive on Administrative Cooperation
DB	Der Betrieb – Wochenschrift für Betriebswirtschaft Steuerrecht Wirtschaftsrecht Arbeitsrecht
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
ders.	derselbe
Der Konzern	Der Konzern – Zeitschrift für Gesellschaftsrecht, Steuerrecht, Bilanzrecht und Rechnungslegung der verbundenen Unter- nehmen
DRS	Deutsche Rechnungslegungsstandards
DRSC	Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee e.V.
DSGVO	Datenschutz-Grundverordnung
DStJG	Veröffentlichungen der Deutschen Steuerjuristischen Gesell- schaft e.V.
DStR	Deutsches Steuerrecht – Wochenschrift für Steuerrecht, Wirt- schaftsrecht und Betriebswirtschaft
DStRE	Deutsches Steuerrecht – Entscheidungsdienst
DStZ	Deutsche Steuer-Zeitung
DTC CAA	Competent Authority Agreement on the Exchange of Country- by-Country Reports on the Basis of a Double Tax Convention
DTC CAA-MV	Competent Authority Agreement on the Exchange of Country- by-Country Reports on the Basis of a Double Tax Convention Mustervorschrift
EBT	Earnings Before Taxes
ECOFIN	Economic and Financial Affairs Council
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte
EG	Europäische Gemeinschaft
EGV	Vertrag zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft

EL	Ergänzungslieferung
EStG	Einkommensteuergesetz
et. al.	et alteri
EU	Europäische Union
EUAHiG	EU-Amtshilfegesetz
EuGH	Europäischer Gerichtshof
EuR	Zeitschrift Europarecht
EUR	Euro
EU-Kommission	Europäische Kommission
EUV	Vertrag über die Europäische Union
EuZW	Europäische Zeitschrift für Wirtschaftsrecht
e.V.	eingetragener Verein
EWS	Europäisches Wirtschafts- und Steuerrecht
f.	folgende
ff.	fortfolgende
FATCA	Foreign Account Tax Compliance Act
FAZ	Frankfurter Allgemeine Zeitung
FVerlV	Funktionsverlagerungsverordnung
FVG	Finanzverwaltungsgesetz
FG	Finanzgericht
FGO	Finanzgerichtsordnung
FKAustG	Gesetz zum automatischen Austausch von Informationen über Finanzkonten in Steuersachen
FR	Finanz-Rundschau Ertragsteuerrecht
FS	Festschrift
G8	Gruppe der 8
G20	Gruppe der 20
GAufzV	Gewinnabgrenzungaufzeichnungs-Verordnung
Gem.	Gemäß
GewStG	Gewerbesteuerengesetz
GG	Grundgesetz
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHG	GmbH-Gesetz
GmbHR	GmbH Rundschau – Gesellschafts- und Steuerrecht der GmbH und GmbH&CoKG
GRC	Charta der Grundrechte der Europäischen Union

Abkürzungsverzeichnis

GrS	Großer Senat
GuV	Gewinn- und Verlustrechnung
HGB	Handelsgesetzbuch
H/H/Sp	Hübschmann/Hepp/Spitaler
Hrsg.	Herausgeber
Hs.	Halbsatz
IAS	International Accounting Standards
IFRS	International Financial Reporting Standards
ifst	Institut für Finanzen und Steuern e.V.
IRS	Internal Revenue Service
i.S.d.	im Sinne des
ISO	International Organization for Standardization.
ISR	Internationale Steuer-Rundschau
ISrR	Internationales Steuerrecht – Zeitschrift für europäische und internationale Steuer- und Wirtschaftsberatung
i.V. mit	in Verbindung mit
IWB	Internationale Wirtschaftsbriefe
JA	Juristische Arbeitsblätter
JuS	Juristische Schulung
JZ	JuristenZeitung
JbFStR	Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht
KStG	Körperschaftsteuergesetz
MCAA	Multilateral Competent Authority Agreement
MCAA-MV	Multilateral Competent Authority Agreement Mustervorschrift
Mio.	Millionen
MNE	Multinational Enterprise
MMR	Multimedia und Recht
Mrd.	Milliarden
MüKo	Münchener Kommentar
m.w.N.	mit weiteren Nachweisen
NJW	Neue Juristische Wochenschrift
Nr.	Nummer
NStZ	Neue Zeitschrift für Strafrecht
NVwZ	Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht – Vereinigt mit Verwaltungsrechtsprechung

NVwZ-RR	NVwZ – Rechtsprechungs-Report Verwaltungsrecht
NZG	Neue Zeitschrift für Gesellschaftsrecht – das gesamte Recht der Personen- und Kapitalgesellschaften; Konzernrecht, Umwandlungsrecht, Unternehmenskauf, Steuer- und Bilanzrecht
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
OECD-MA	OECD-Musterabkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen
OECD-MK	OECD-Musterkommentar
PhamR	Pharma Recht – Fachzeitschrift für das gesamte Arzneimittelrecht
PublG	Publizitätsgesetz
RFH	Reichsfinanzhof
RL	Richtlinie
Rn.	Randnummer
Rs.	Rechtssache
S.	Seite
s.	siehe
Sec.	Section
Slg.	Sammlung der Rechtsprechung des Gerichtshofes
sog.	sogenannte
StbJb	Steuerberater-Jahrbuch
SteuK	Steuerrecht kurzgefasst – Gesetzgebung, Rechtsprechung, Verwaltung im Fokus der Praxis
StuB	Steuern und Bilanzen – Zeitschrift für das Steuerrecht und die Rechnungslegung der Unternehmen
StuW	Steuer und Wirtschaft – Zeitschrift für die gesamten Steuerwissenschaften
TIEA	Tax Information Exchange Agreement
TIEA CAA	Competent Authority Agreement on the Exchange of Country-by-Country Reports on the Basis of a tax Information Exchange Agreement
TIEA CAA-MV	Competent Authority Agreement on the Exchange of Country-by-Country Reports on the Basis of a tax Information Exchange Agreement Mustervorschrift
TKG	Telekommunikationsgesetz
u.a.	unter anderem
Ubg	Die Unternehmensbesteuerung

Abkürzungsverzeichnis

Urt.	Urteil
v.	vom
Vgl.	Vergleiche
VG-Verfahren	Verwaltungsgerichtsverfahren
VO	Verordnung
Vorb.	Vorbemerkung
VwVfG	Verwaltungsverfahrensgesetz
XML-Schema	Extensible Markup Language Schema
z.B.	zum Beispiel
ZD	Zeitschrift für Datenschutz
ZIS	Zeitschrift für Internationale Strafrechtsdogmatik
ZPO	Zivilprozessordnung
ZUM	Zeitschrift für Urheber- und Medienrecht

Im Übrigen wird verwiesen auf:

Kirchner, Abkürzungsverzeichnis der Rechtssprache

Kapitel 1 Einleitung

A. Thema

Das Thema Transparenz hat im Zusammenhang mit der Verteilung von Steuersubstrat und dem internationalen Informationsaustausch seit geraumer Zeit im internationalen Steuerrecht global an Fahrt aufgenommen.¹ Grund dafür ist die verstärkte politische und öffentliche Fokussierung auf die Steuergestaltungen multinationaler Unternehmen, die mit ihren Steuermodellen in der Vergangenheit die Gewinne verlagerten bzw. verkürzten und dadurch ihre Steuerbelastung teilweise bis zu einem einstelligen Prozentsatz drücken konnten. In diesem Kontext fällt der Begriff der „aggressiven Steuergestaltung“ von multinationalen Unternehmen.

Die OECD hat sich im Auftrag der G20-Staaten mit denen als aggressiv bezeichneten Steuergestaltungen unter dem Namen *BEPS*, also *Base Erosion and Profit Shifting*, auseinandergesetzt und herausgearbeitet, wie BEPS das Vorgehen der Unternehmen ermöglicht. Die OECD veröffentlichte Ende 2015 ihre Abschlussberichte, in denen sie 15 Aktionspunkte thematisieren. Diese Punkte konzentrieren sich auf punktuelle Veränderungen des materiellen Rechts und der Erweiterung bestehender Anzeigepflichten. Zudem steht die Steigerung der Transparenz der Steuerpflichtigen gegenüber den Steuerverwaltungen als auch unter den internationalen Steuerverwaltungen selbst im Mittelpunkt. Den Empfehlungen der OECD folgten weltweite gesetzgeberische Umsetzungen. Auch der europäische Gesetzgeber hat sich intensiv mit den Aktionspunkten beschäftigt und weitgehende und rasche Umsetzungen eingeleitet.

Die Steigerung der Transparenz drückt sich dabei am deutlichsten in den Aktionspunkten 12 und 13 aus. Während Aktionspunkt 12 die Anzeigepflicht für Steuergestaltungen thematisiert, beschäftigt sich Aktionspunkt 13 mit einer neuartigen dreistufigen Verrechnungspreisdokumenta-

1 Siehe dazu nur *Thoens/Schley*, IStR 2018, 632 (633); *Hey*, FG 2018, 633 (633) zu Anzeigepflichten bei Steuergestaltungen; *Hendricks*, StuW 2018, 354 (355); *Wöhrer*, What is the Cost of Transparency?, 2018, 3 ff.; *Duffy/Bailey*, International Tax Review 2017, Tax disputes post-BEPS: A perfect storm; *Flüchter*, IStR 2015, 943 (947 ff.); *Swenson*, International Tax Review 2015, Global chaos: Tax dispute resolution under mounting pressure; *Burwitz*, NZG 2015, 546 (547 ff.); *Packman*, Tax transparency and country-by-country reporting, 2012, 3 ff.

tion. Diese setzt sich aus einem *Master File* (Stammdokumentation), einem *Local File* (Einzeldokumentation) und einem *Country-by-Country-Reporting* (länderbezogener Bericht) zusammen. Mit dieser Dokumentation wird das Ziel verfolgt, die Transparenz hinsichtlich der Verrechnungspreise gegenüber den Steuerverwaltungen zu verbessern.²

Der länderbezogene Bericht verpflichtet multinationale Konzerne mit jährlichen konsolidierten Umsatzerlösen von mindestens 750 Mio. EUR zu einer jährlichen Veröffentlichung gegenüber den zuständigen Behörden. Der Bericht enthält je Staat aggregierte Daten über die globale Verteilung der Umsätze, Gewinne, Steuern, Arbeitnehmerzahlen, ausschüttbare Gewinne, des Eigenkapitals und des beweglichen Vermögens, sowie die Angabe der wichtigsten Geschäftstätigkeiten des Steuerpflichtigen in den jeweiligen Ansässigkeitsstaaten. Ziel ist es, diese dreistufige Verrechnungspreisdokumentation als Grundlage für Verrechnungspreisanalysen zu verwenden.³ Um die Transparenz nicht nur zwischen den betroffenen Unternehmen und den nationalen Steuerverwaltungen zu erhöhen, sieht Aktionspunkt 13 darüber hinaus einen automatischen Austausch, der länderbezogenen Berichte zwischen den Staaten vor, in denen ein Unternehmen des multinationalen Konzerns ansässig ist oder über eine Betriebsstätte verfügt.

Da den Empfehlungen der OECD/G20 keine verbindliche Rechtsqualität zukommt, bedurfte es zunächst einer Umsetzung durch den europäischen Gesetzgeber.⁴ Dabei wurde der Aktionspunkt 13 mit seiner dreistufigen Verrechnungspreisdokumentation durch die Richtlinie 2016/881/EU übernommen. Die nationale Umsetzung der Richtlinie 2016/881/EU erfolgte im Dezember 2016 insbesondere in § 90 Abs. 3 AO und für den länderbezogenen Bericht in einem neuen § 138 a AO.

Der länderbezogene Bericht ist Gegenstand dieser Arbeit.

B. Ziel der Arbeit

Diese Arbeit untersucht die inhaltliche Ausgestaltung des länderbezogenen Berichts und geht der Frage nach, ob die nationale Umsetzung der Verpflichtung zur Erstellung und Übermittlung des länderbezogenen Be-

2 OECD, Aktionspunkt 13 – Abschlussbericht 2015, 9.

3 Kritisch dazu *Schreiber/Voget*, *StuW* 2017, 145 (146); siehe auch OECD, Aktionspunkt 13 – Abschlussbericht 2015, 15; *Fuest/Spengel et. al.*, *StuW* 2015, 90 (94).

4 *Köhler*, *StBJb* 2015/2016, 361 (368).

rechts sowie sein automatischer Austausch zwischen den Steuerverwaltungen mit höherrangigen Recht, insbesondere dem Europarecht, vereinbar ist. Abgeschlossen wird die Arbeit mit einer Darstellung des außergerichtlichen und gerichtlichen Rechtsschutzes sowie einer Untersuchung von schadensersatzrechtlichen Möglichkeiten für die betroffenen Unternehmen des länderbezogenen Berichts.

C. Relevanz der Arbeit

Die Relevanz dieser Arbeit ergibt sich aus den gesteigerten Transparenzanforderungen, die die Steuerpflichtigen aufgrund gesetzgeberischer Veränderungen treffen. Je mehr Transparenzanforderungen an die Unternehmen gestellt werden, desto eindringlicher stellt sich die Frage, welchen Mehrwert die Steuerverwaltungen daraus erhalten und wie dies mit geltendem Recht vereinbar ist. Diese Fragestellung gewinnt zudem dadurch an Gewicht, als dass der länderbezogene Bericht jährlich automatisch mit anderen Staaten ausgetauscht wird.

Die Einigung der Staatengemeinschaft im Rahmen des BEPS-Projekts auf neue Standards gilt als ein Meilenstein für die internationale Steuerpolitik. Vor dem Hintergrund des politischen und gesellschaftlichen Drucks, eine verstärkte Zusammenarbeit der internationalen Steuerverwaltungen voranzutreiben und BEPS einzudämmen, erscheint es als ein Balanceakt, die Ergebnisse des internationalen BEPS-Projekts zügig in nationales Recht umzusetzen und dabei die Rechte des Steuerpflichtigen ausreichend zu berücksichtigen.⁵ Im Zuge erhöhter Transparenzanforderungen und eines vermehrten Informationsaustausches, bestehen sowohl Gefahren der Rechtssicherheit als auch des Steuergeheimnisses und des Datenschutzes, da immer mehr Staaten Zugang zu Daten Steuerpflichtiger erhalten.⁶ Hier hat nicht zuletzt die DSGVO in der Europäischen Union einen Standard an Datenschutzbestimmungen gesetzt und damit die Bedeutung eines einheitlichen Datenschutzes deutlich gemacht. Der Austausch der länderbezogenen Berichte erfolgt schließlich nicht nur innerhalb der EU, sondern auch mit Drittländern. Dabei gilt es, ein unterschiedliches nationales Steu-

5 Siehe *Raber*, Ausgewählte Reformansätze im steuerpolitischen Kontext aus Unternehmenssicht, in: Oestreicher, BEPS, 2015, 153 (158 f.); *Seer*, in: Mellinghoff et. al., Leitgedanken des Rechts, Band II, § 163 Rn. 25.

6 Siehe *Raber*, Ausgewählte Reformansätze im steuerpolitischen Kontext aus Unternehmenssicht, in: Oestreicher, BEPS, 2015, 153 (158 f.).

erdatenschutzniveau der Staaten zu überwinden und betroffene Unternehmen weltweit ausreichend zu schützen.

Kapitel 2 Sinn und Zweck

A. Problemaufriss

Die Thematik der „aggressiven Steuergestaltungen“ multinationaler Konzerne beschäftigt neben der Öffentlichkeit⁷ vermehrt die internationale Politik.⁸ Unter dem Begriff des „multinationalen Konzerns“ ist ein solcher zu verstehen, „der zwei oder mehr Unternehmen umfasst, deren steuerliche Ansässigkeit in unterschiedlichen Staaten liegt, oder ein Unternehmen, das in einem Staat steuerlich ansässig ist und in einem anderen Staat mit der durch eine Betriebsstätte ausgeübten Geschäftstätigkeit steuerpflichtig ist, und der kein freigestellter multinationaler Konzern ist.“⁹ Eine allgemeine Definition für die Begrifflichkeit der als aggressiv empfundenen Steuergestaltungen besteht nicht. Aus der öffentlichen Debatte lässt sich allerdings ein allgemeines Verständnis entnehmen, dass insbesondere die Ausnutzung von Steuersystemen durch ein Unternehmen zur Senkung seiner effektiven Steuerbelastung auf ein Minimum davon umfasst sein soll.¹⁰

Die bestehende Diskussion richtet sich zum einen gegen die gesetzgeberisch eröffneten Möglichkeiten für die Unternehmen, die Steuergefälle zwischen den Staaten zur Senkung ihrer Steuerlast im Rahmen des geltenden Rechts auszunutzen.¹¹ Zum anderen stehen ihre Steuergestaltungen im Fokus, die trotz Vereinbarkeit mit geltendem Recht zu einer als ungerecht empfundenen Verteilung von Steuersubstrat führen. Die Öffentlichkeit¹² greift zur Darstellung dieser Thematik zumeist US-amerikanische global agierende Konzerne medial auf, die durch ihre Steuermodelle und die Aus-

7 Zahlreiche Studien beweisen die Praktiken zu Gewinnverkürzungen und Gewinnverlagerungen multinationaler Unternehmen. Siehe dazu nur die Studien von McDonald, 2008; Avi-Yonah/Lahav, 2012; Grubert, 2012; Markle/Hackelford, 2012; Overesch, 2016.

8 OECD, Situationsbeschreibung und Lösungsansätze, 2014, 7.

9 OECD, Aktionspunkt 13 – Abschlussbericht 2015, 43.

10 Dazu auch BT-Drucks. 18/5776: Auf eine Kleine Anfrage nannte die Bundesregierung als Beispiel für eine aggressive Steuergestaltung eine „auf möglichst hohe Steuerersparnis abzielende Beratung.“

11 Vgl. nur FG Köln, Beschl. v. 7.9.2015 – 2 V 1375/15, IStR 2015, 835 Rn. 89; BT-Drucks. 18/9536, 24.

12 Vgl. nur Jungbluth, Die Zeit, 21.2.2013; Meck, FAZ 18.8.2013; Bernau, FAZ 28.6.2017.

nutzung der differierenden staatlichen Steuersysteme die effektive Steuerbelastung ihrer weltweit generierten Gewinne auf einen niedrigen Prozentsatz drücken können.¹³ Diese steuerlichen Gestaltungsmöglichkeiten können zudem zu Wettbewerbsvorteilen gegenüber kleineren, lokalen Unternehmen führen, die über keine ausländischen Unternehmen oder Betriebsstätten verfügen und sich die Inkongruenzen der verschiedenen Steuersysteme daher nicht zunutze machen können.

Minderbesteuerung kann folglich nicht nur zu nationalen Steuerausfällen, sondern auch zur Verzerrung des internationalen Steuerwettbewerbs führen. Die OECD schätzt die globalen Mindereinnahmen durch Gewinnverlagerungen und Gewinnkürzungen durch internationale Steuergestaltungen bei der Körperschaftsteuer zwischen 4 % und 10 % der globalen Körperschaftsteuereinnahmen ein. Dies würde jährlich 100 bis 240 Mrd. US-\$ betragen.¹⁴ Weil globale steuerliche Mindereinnahmen eine Vielzahl von Staaten treffen, bedarf es daher auch möglichst einheitlicher Regelungen, die die identifizierten Probleme global bekämpfen.

B. Das BEPS-Projekt

Die beobachteten steuerlichen Praktiken multinationaler Konzerne werden unter dem Schlagwort *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS), also der Verminderung steuerlicher Bemessungsgrundlagen und der grenzüberschreitenden Verschiebung von Gewinnen durch multinationale Konzerne, international thematisiert.¹⁵ Die OECD hat sich seit 2013 im Auftrag der G20-Staaten mit BEPS auseinandergesetzt. Dabei analysiert die OECD die Auslöser und Grundlagen von Gewinnverlagerungen und -kürzungen und beschäftigt sich mit dem grenzüberschreitenden Verschieben von Gewinnen durch multinationale Konzerne. In den Mittelpunkt ihrer Untersuchung nimmt sie jene Grundpfeiler, die sie für die Besteuerung grenzüberschreitender Wirtschaftstätigkeit als relevant erachtet. Dabei handelt es sich um die Steuerhoheit, also die jeweiligen nationalen Anknüpfungspunkte für die Besteuerung, die Verrechnungspreise, die Fremdfinanzierung sowie die Steuerumgehung.¹⁶ Diese eröffnen nach Auffassung der

13 *Europäische Kommission*, Commission Expert Group on Taxation of the digital Economy, 28.5.2014, 54 f.

14 *OECD*, Situationsbeschreibung und Lösungsansätze, 2014, 4.

15 *OECD*, Background Brief – Inclusive Framework on BEPS, 2017, 7.

16 *OECD*, Situationsbeschreibung und Lösungsansätze, 2014, 41 ff.

OECD zahlreiche Möglichkeiten für BEPS.¹⁷ Die Untersuchung endete am 5. Oktober 2015 mit der Veröffentlichung der finalen Fassung des BEPS-Projekts, die in ihren 15 Aktionspunkten Handlungsempfehlungen für internationale Standards enthält.¹⁸

I. Gründe

Die Gründe für BEPS sind vielschichtig. Die OECD erkennt in den bestehenden international unterschiedlichen steuerrechtlichen Rahmenbedingungen einen wesentlichen Auslöser für BEPS. Grund dafür sei, dass die bestehenden Regelungen nicht mehr mit der fortschreitenden wirtschaftlichen Globalisierung im Einklang stünden.¹⁹ Ebenso seien die veränderten Geschäftspraktiken multinationaler Konzerne in den Fokus zu nehmen. Die OECD nennt Beispiele, die das Problem BEPS verständlich machen sollen. So ist es den untersuchten multinationalen Konzernen möglich, Gewinne in einem Staat zu erzielen, ohne über eine steuerpflichtige Präsenz in diesem Staat zu verfügen. Ebenso kann eine Tochtergesellschaft in einem Niedrigsteuerland gemessen zu den Aktiva einen fast doppelt so hohen Gewinn ausweisen wie ihr globaler Konzern.²⁰ Die OECD hält in ihrer Situationsbeschreibung zu BEPS daher fest, dass Unternehmen einige nationale Regelungen zu umgehen und für sie vorteilhafte Regelungen auszunutzen versuchen, um damit ihre Steuerlast möglichst gering zu halten.²¹

Einen weiteren Grund für BEPS sieht die OECD zudem in der bestehenden mangelnden Kenntnis der Steuerverwaltungen über die weltweiten Gewinne, Steuern und Wirtschaftsaktivitäten ihrer Steuerpflichtigen.²² Viele Staaten arbeiten bei grenzüberschreitenden Sachverhalten zusammen, da die Unternehmensbesteuerung gemäß den Prinzipien der formellen Territorialität und der materiellen Universalität erfolgt.²³ Diese beschränken das staatliche Handeln, Informationen auf fremden Territorien zu beschaffen und sie auf nationaler Ebene ihrer Besteuerung zugrunde zu

17 OECD, Situationsbeschreibung und Lösungsansätze, 2014, 48 ff.

18 Dazu OECD, OECD/G20 Projekt, Erläuterung, Abschlussberichte 2015.

19 OECD, Situationsbeschreibung und Lösungsansätze, 2014, 7.

20 OECD, Situationsbeschreibung und Lösungsansätze, 2014, 62.

21 OECD, Situationsbeschreibung und Lösungsansätze, 2014, 55.

22 OECD, Situationsbeschreibung und Lösungsansätze, 2014, 7.

23 Jacobs/Endres/Spengel, in: Jacobs, Internationale Unternehmensbesteuerung, 2016, 420.