

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