

Inhaltsverzeichnis

Vorwort	V
Abkürzungsverzeichnis	XIX
1. Einleitung und Themenstellung	1
1.1. Country-by-Country Reporting als Teil des OECD/G20 BEPS Pro- jekts	1
1.2. Problemstellung und Ziel der Arbeit	4
1.3. Aufbau der Arbeit	7
2. Country-by-Country Reports als Teil einer standardisierten Verrechnungs- preisdokumentation	9
2.1. Neue Standards der Verrechnungspreisdokumentation nach BEPS Action 13	9
2.2. Bestehende Formen des Country-by-Country Reportings	14
2.2.1. Im Überblick	14
2.2.2. Der Bericht über Zahlungen an staatliche Stellen	15
2.2.2.1. Unionsrechtliche Vorgaben	15
2.2.2.2. Berichtspflichtige Unternehmen	17
2.2.2.3. Umfang der Berichtspflicht	18
2.2.2.4. Konsolidierter Bericht über Zahlungen an staatliche Stel- len	20
2.2.3. Länderbezogene Berichterstattung in der Finanzindustrie	21
2.2.4. Rückschlüsse auf den Country-by-Country Report nach BEPS Action 13	22
2.3. Umsetzung von BEPS Action 13	25
2.3.1. BEPS Action 13 als Ausgangspunkt	25
2.3.2. EU-Amtshilferichtlinie	26
2.3.3. Umsetzung in Österreich (VPDG)	27
2.4. Berichtspflichten nach dem VPDG	30
2.4.1. Die Geschäftseinheit nach dem VPDG	30
2.4.2. Die multinationale Unternehmensgruppe nach dem VPDG	35
2.4.3. Die Bestimmung der Umsatzerlöse nach dem VPDG	37
2.4.4. Die oberste Muttergesellschaft nach dem VPDG	39
2.4.5. Sekundäre Berichtspflichten	40
2.4.5.1. Freiwilliger Eintritt in die Berichtspflicht	40
2.4.5.2. Verpflichtung zum Eintritt	42
2.4.6. Die Mitteilungspflichten im VPDG	44
2.4.7. Strafbestimmungen beim Country-by-Country Reporting	45
2.5. Inhalt des Country-by-Country Reports	47

2.6. Die sachgemäße Verwendung von Country-by-Country Reports	50
3. Automatischer Austausch von Country-by-Country Reports	55
3.1. Hintergrund	55
3.2. Country-by-Country Reports als Gegenstand des völkerrechtlichen Auskunftsverkehrs in Steuersachen	56
3.2.1. Rechtsgrundlagen	56
3.2.1.1. Das Übereinkommen über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen	56
3.2.1.2. Doppelbesteuerungsabkommen (DBA)	58
3.2.1.3. Tax Information Exchange Agreements (TIEA)	59
3.2.1.4. Raum für bilaterales Country-by-Country Reporting	60
3.2.2. Umfang des Informationsaustausches	62
3.2.2.1. Die Generalklauseln als große Auskunftsklauseln	62
3.2.2.2. Durchsetzung des innerstaatlichen Rechts	64
3.2.2.3. Voraussichtliche Erheblichkeit	66
3.2.2.4. Sonderfall: Kleine Auskunftsklauseln in DBA	70
3.3. Automatischer Informationsaustausch auf Basis völkerrechtlicher Grundlagen	72
3.3.1. Im Überblick	72
3.3.2. Automatischer Informationsaustausch auf Grundlage des Amtshilfeübereinkommens	74
3.3.2.1. Abschluss eines Verwaltungsübereinkommens	74
3.3.2.2. Das multilaterale Verwaltungsübereinkommen über den automatischen Austausch von CbC-Reports (CbCR MCAA)	74
3.3.2.3. Rechtsqualität der Verwaltungsübereinkommen	76
3.3.2.3.1. Das CbCR MCAA als völkerrechtlicher Vertrag	76
3.3.2.3.2. Verwaltungsübereinkommen oder gesetzesergänzender Staatsvertrag?	78
3.3.2.3.3. Vorliegen einer Gesetzesergänzung?	79
3.3.2.3.4. Schaffung einer gesetzlichen Grundlage mit dem VPDG	80
3.3.2.3.5. Verzögerte Wirksamkeit des CbCR MCAA im Völkerrecht	81
3.3.2.4. Voraussetzung für einen Informationsaustausch nach dem CbCR MCAA	82
3.3.2.4.1. Abkommen in Geltung und in Kraft	82

3.3.2.4.2. Innerstaatliche gesetzliche Grundlage für die Erstellung von CbC-Reports	83
3.3.2.4.3. Notifizierungen	85
3.3.3. Automatischer Informationsaustausch auf Grundlage eines DBA	86
3.3.3.1. Ausgangspunkt Wortlaut	86
3.3.3.2. Kontroverse im Schrifttum	87
3.3.3.3. Abschluss bilateraler Verwaltungsübereinkommen	90
3.3.3.4. Inhalt eines bilateralen Verwaltungsübereinkommens	91
3.3.3.5. Voraussetzung für einen Informationsaustausch	93
3.3.4. Automatischer Informationsaustausch auf Grundlage eines TIEA	94
3.3.5. Innerstaatliche Ermächtigung zum automatischen Informationsaustausch	95
3.4. Informationsaustausch nach der EU AHR	99
3.5. Verhältnis der Rechtsgrundlagen zueinander	101
3.5.1. Bedeutung der Fragestellung	101
3.5.2. Das Verhältnis des Amtshilfeübereinkommens zur EU-AHR	102
3.5.3. Das Verhältnis eines DBA zum Amtshilfeübereinkommen	104
3.5.4. Das Verhältnis eines DBA zur EU-AHR	105
3.6. Geheimnisschutz und Verwendungsbeschränkungen beim Country-by-Country Reporting	107
3.6.1. Vorgaben nach BEPS Action 13	107
3.6.2. Das internationale Steuergeheimnis im Überblick – Ein relativer Geheimnisschutz	109
3.6.3. Verwendungsbeschränkungen	111
3.6.3.1. Im Überblick	111
3.6.3.2. Persönliche Verwendungsbeschränkungen	112
3.6.3.3. Sachliche Verwendungsbeschränkungen	113
3.6.4. Verwendung in öffentlichen Gerichtsverfahren	115
3.6.5. Verwendung für andere als die genannten Zwecke	115
3.6.6. Verletzung des internationalen Steuergeheimnisses	117
3.7. Country-by-Country Reporting und Auskunftsverweigerungsrechte	121
3.7.1. Die Bedeutung von Auskunftsverweigerungsrechten	121
3.7.2. Beachtung der Gesetze und Verwaltungspraxis	126
3.7.3. Schutz von Geschäftsgeheimnissen	129
3.7.4. Verstoß gegen den „ordre public“ des ersuchten Staates	135

3.7.5. Wahrung von Auskunftsverweigerungsrechten	137
4. Zum Vorschlag für „public“ Country-by-Country Reporting	139
4.1. Hintergrund	139
4.2. Der Richtlinievorschlag im Überblick	140
4.2.1. Ertragsteuerinformationsbericht vs Country-by-Country Report	140
4.2.2. Verpflichtete Unternehmen	141
4.2.3. Inhalt des Ertragsteuerinformationsberichts	143
4.3. Kritik am „public“ Country-by-Country Reporting	145
4.4. Ermächtigungsgrundlage zur Umsetzung von „public“ Country-by-Country Reporting	149
4.4.1. Die Qual der Wahl der Ermächtigungsgrundlage	149
4.4.2. Vorgaben des EuGH	152
4.4.3. Verwirklichung der Niederlassungsfreiheit	154
4.4.3.1. Im Überblick	154
4.4.3.2. Schutzvorschriften im Interesse Dritter	156
4.4.3.3. Bezug zur Niederlassungsfreiheit	161
4.4.3.4. Raum für eine „Koordinierung“	165
4.4.3.5. Zwischenergebnis	168
4.4.4. Angleichung von Rechtsvorschriften für den Binnenmarkt (Art 115 AEUV)	168
4.4.4.1. Im Überblick	168
4.4.4.2. Umfassende Harmonisierung vs Wettbewerb der Systeme	171
4.4.4.3. Bekämpfung von schädlichem Steuerwettbewerb und Binnenmarktbezug	174
4.4.4.4. Vermeidung einer Rechtszersplitterung	176
4.4.4.5. Alternative Begründung zum Binnenmarktbezug	177
4.4.4.6. Weitere primärrechtliche Schranken	181
4.4.4.7. Zwischenergebnis	182
4.4.5. Auflösung einer Konkurrenz von Ermächtigungsgrundlagen	183
4.4.5.1. Problemstellung	183
4.4.5.2. Die Subsidiarität des Art 115 AEUV und die Spezialität des Art 50 AEUV	183
4.4.5.3. Umgehung „ungewünschter“ Ermächtigungsgrundlagen – Zum Ziel und Inhalt des Rechtsakts	185
4.4.5.3.1. Das Einstimmigkeitsprinzip im Steuerrecht	185

4.4.5.3.2. Offenlegungspflichten als Bestimmungen des Steuerrechts	187
4.4.5.3.3. Rückgriff auf die EuGH Judikatur zu horizontalen Kompetenzkonflikten	190
4.4.5.4. Zwischenergebnis	192
4.4.6. Beseitigung von Rechtsakten auf Basis der „falschen“ Ermächtigungsgrundlage	192
4.4.6.1. Nichtigkeitsklage (Art 263 AEUV)	192
4.4.6.2. Vorabentscheidungsverfahren (Art 267 AEUV)	196
4.4.6.3. Inzidente Normenkontrolle (Art 277 AEUV)	198
5. Grundrechtliche Aspekte des Country-by-Country Reportings	201
5.1. Hintergrund	201
5.2. Einschlägige Grundrechtsgarantien im Überblick	202
5.2.1. Das Recht auf Achtung des Privat- und Familienlebens nach Art 8 EMRK	202
5.2.2. Das Recht auf Geheimhaltung personenbezogener Daten nach dem DSG	204
5.2.3. Das Recht auf Schutz personenbezogener Daten nach Art 8 EU-GRC	205
5.2.4. Das Recht auf Schutz personenbezogener Daten gem Art 16 AEUV	206
5.2.5. Die EU-Datenschutzgrundverordnung (EU-DSGV)	207
5.2.6. Erwerbs(ausübungs)freiheit nach Art 6 StGG	208
5.2.7. Das Recht auf unternehmerische Freiheit nach Art 16 EU-GRC	209
5.3. Anwendungsbereich der Grundrechte	210
5.3.1. Anwendung der Unionsgrundrechte	210
5.3.2. Country-by-Country Reporting als „Durchführung des Rechts der Union“	213
5.3.3. Raum für verfassungsrechtlichen Grundrechtsschutz	216
5.4. Country-by-Country Reporting als Eingriff in das Grundrecht auf Datenschutz	220
5.4.1. Im Überblick	220
5.4.2. Country-by-Country Reporting Verpflichtete als Grundrechtsträger	221
5.4.3. Country-by-Country Reports als personenbezogene Daten	227
5.4.3.1. Begriff der personenbezogener Daten	227
5.4.3.2. Bedeutung für Country-by-Country Reports	230

5.4.4. Country-by-Country Reporting als Verarbeitung personenbezogener Daten	232
5.4.4.1. Vom Begriffsverständnis der Verarbeitung personenbezogener Daten	232
5.4.4.2. Übermittlung von Country-by-Country Reports an das FA	233
5.4.4.3. Automatischer Austausch von Country-by-Country Reports	233
5.4.4.4. Verpflichtende Veröffentlichung von Country-by-Country Reports	235
5.4.5. Zwischenergebnis	236
5.5. „Public“ Country-by-Country Reporting als Eingriff in die unternehmerische Freiheit	237
5.6. Zulässigkeit von Grundrechtseingriffen	240
5.6.1. Ausgestaltung der Gesetzesvorbehalte	240
5.6.2. Determinierte gesetzliche Grundlage	243
5.6.2.1. Im Überblick	243
5.6.2.2. Die gesetzliche Grundlage auf Unionsrechtsebene	244
5.6.2.3. Die gesetzliche Grundlage im innerstaatlichen Recht	245
5.6.3. Wesensgehaltsgarantie	247
5.6.4. Country-by-Country Reporting im öffentlichen Interesse	250
5.6.4.1. Im Überblick	250
5.6.4.2. Überwindung von Informationsasymmetrien	251
5.6.4.3. Bekämpfung von Steuerhinterziehung, Steuervermeidung und aggressiver Steuerplanung	253
5.6.4.4. Zur Deckung in der höchstgerichtlichen Rsp	254
5.6.4.5. Grundsatz der Transparenz – Selbstzweck oder Mittel zum Zweck?	257
5.6.5. Verhältnismäßigkeit von Country-by-Country-Reporting	261
5.6.5.1. Im Überblick	261
5.6.5.2. Eignung zur Zielerreichung	263
5.6.5.2.1. Zur Aussagekraft eines Country-by-Country Reports	263
5.6.5.2.2. Bekämpfung von BEPS durch „public“ Country-by-Country Reporting	266
5.6.5.3. Erforderlichkeit von Country-by-Country Reporting nach dem Konzept der OECD und der EU-AHR	269
5.6.5.3.1. Die Ausgestaltung des Anwendungsbereichs	269

5.6.5.3.2. Zusammenhang zwischen Maßnahme und legitimen Eingriffsziel	270
5.6.5.3.3. Schutzstandards für juristische Personen und Wirtschaftsdaten	275
5.6.5.3.4. Schutzgarantien der Betroffenen	278
5.6.5.3.5. Gerichtliche Kontrolle	279
5.6.5.4. Erforderlichkeit von “public” Country-by-Country Reporting	280
5.6.5.4.1. Ausgestaltung des Anwendungsbereichs	280
5.6.5.4.2. Umfang und Qualität offenzulegender Informationen	281
5.6.5.4.3. Rückschlüsse aus bestehenden Publizitätspflichten	284
5.6.5.4.4. Rückschlüsse aus der EuGH-Rsp zur „Margenbesteuerung“	286
5.6.5.4.5. Gelindere Mittel einer verpflichtenden Veröffentlichung von CbC-Reports	288
5.6.5.5. Würdigung	290
5.6.5.5.1. Zulässigkeit von CbC-Reporting nach dem Konzept der OECD und der EU-AHFR	290
5.6.5.5.2. Zulässigkeit von „public“ CbC-Reporting	291
6. Rechtsschutzaspekte des Country-by-Country Reportings	295
6.1. Das Rechtsschutzinteresse der Betroffenen	295
6.2. Rechtsschutz im Vorfeld der Übermittlung von Country-by-Country Reports	298
6.2.1. Rahmenbedingungen	298
6.2.2. Bestehende verfahrensrechtliche Befugnisse durch die Parteistellung	300
6.2.3. Das Vorliegen eines subjektiven Rechts	304
6.2.3.1. Bestimmung eines subjektiven Rechts nach der Schutznormtheorie	304
6.2.3.2. Einfachgesetzlich gewährte subjektive Rechte	307
6.2.3.3. Verfassungsrechtlich gewährte subjektive Rechte	309
6.2.3.4. Zeitpunkt der Bescheiderlassung	311
6.2.3.5. Einschränkungen des rechtsstaatlichen Prinzips	313
6.2.3.6. Zwischenergebnis	316
6.2.4. Unionsrechtliche Vorgaben	317
6.2.4.1. Im Überblick	317

6.2.4.2. Der Grundsatz des rechtlichen Gehörs	317
6.2.4.2.1. Grundrechtsträger	317
6.2.4.2.2. Grundrechtsverpflichtete	320
6.2.4.2.3. Grundrechtliche Garantien	321
6.2.4.3. Das Recht auf einen wirksamen Rechtsbehelf nach Art 47 EU-GRC	323
6.2.4.3.1. Im Überblick	323
6.2.4.3.2. Vom Unionsrecht garantierte Rechte oder Freiheiten aus der EU-AHR	325
6.2.4.3.3. Vom Unionsrecht garantierte Rechte oder Freiheiten aus der EU-GRC	331
6.2.4.3.4. Notwendigkeit eines wirksamen Rechtsschut- zes	333
6.2.4.4. Effektivitätsgebot	336
6.2.4.5. Zwischenergebnis	338
6.2.5. Erwirken eines Feststellungsbescheids	339
6.2.5.1. Erlassen eines Bescheids ohne ausdrückliche Rechtsgrund- lage	339
6.2.5.2. Mittel zweckentsprechender Rechtsverteidigung	340
6.2.5.3. Inhalt eines Feststellungsbescheids	343
6.2.5.4. Möglichkeit der Säumnisbeschwerde	344
6.2.6. Auswirkungen auf den Informationsaustausch	345
6.3. Rechtsschutz nach der Übermittlung von Country-by-Country- Reports	347
6.3.1. Im Überblick	347
6.3.2. Rechtsbehelfe nach dem DSG	347
6.3.3. Amtshaftung	350
6.4. Wahrung der Verwendungsbeschränkungen in Österreich	353
6.4.1. Verwendungsbeschränkungen des CbCR MCAA als Beweisverwer- tungsverbote	353
6.4.2. Innerstaatliche Rechtsgrundlage	355
6.4.3. Durchsetzen von Verwendungsbeschränkungen	356
6.5. Beseitigung von Doppelbesteuerung	358
6.5.1. Problemstellung	358
6.5.2. Gegenberichtigungen in Österreich	359
6.5.3. Vermeidung von Doppelbesteuerung nach dem CbCR MCAA	360
6.5.4. Vermeidung von Doppelbesteuerung nach Art 25 OECD- MA	361

6.5.5. Vermeidung von Doppelbesteuerung durch Instrumente der EU	364
6.5.6. Würdigung	367
7. Zusammenfassung der Ergebnisse	369
Country-by-Country Reports als Bestandteil einer standardisierten Verrechnungspreisdokumentation	369
Automatischer Austausch von Country-by-Country Reports	371
Zum Vorschlag für „public“ Country-by-Country Reporting	377
Grundrechtliche Aspekte des Country-by-Country Reportings	381
Rechtsschutzaspekte des Country-by-Country Reportings	386
Literaturverzeichnis	391
Judikaturverzeichnis	413
Stichwortverzeichnis	423