

# Inhaltsverzeichnis

<b>Vorwort</b> .....	V
<b>Abkürzungsverzeichnis</b> .....	XIX
<b>1. Einleitung und Themenstellung</b> .....	1
1.1. Country-by-Country Reporting als Teil des OECD/G20 BEPS Projekts .....	1
1.2. Problemstellung und Ziel der Arbeit .....	4
1.3. Aufbau der Arbeit .....	7
<b>2. Country-by-Country Reports als Teil einer standardisierten Verrechnungspreisdokumentation</b> .....	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 Stellen .....	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
<b>3. Automatischer Austausch von Country-by-Country Reports .....</b>	<b>55</b>
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 Auskunfts-klauseln .....	62
3.2.2.2. Durchsetzung des innerstaatlichen Rechts .....	64
3.2.2.3. Voraussichtliche Erheblichkeit .....	66
3.2.2.4. Sonderfall: Kleine Auskunfts-klauseln 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 gesetzese-rgänzender 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
<b>4. Zum Vorschlag für „public“ Country-by-Country Reporting .....</b>	<b>139</b>
4.1. Hintergrund .....	139
4.2. Der Richtlinienvorschlag 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 Sys- teme .....	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 Steuer- recht .....	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
<b>5. Grundrechtliche Aspekte des Country-by-Country Reportings .....</b>	<b>201</b>
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-AHR .....	290
5.6.5.5.2. Zulässigkeit von „public“ CbC-Reporting .....	291
<b>6. Rechtsschutzaspekte des Country-by-Country Reportings .....</b>	<b>295</b>
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
<b>7. Zusammenfassung der Ergebnisse .....</b>	<b>369</b>
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
<b>Literaturverzeichnis .....</b>	<b>391</b>
<b>Judikaturverzeichnis .....</b>	<b>413</b>
<b>Stichwortverzeichnis .....</b>	<b>423</b>