

Finanzwissenschaftliche Forschungsarbeiten

Neue Folge Band 76

**Eignung des Country-by-Country
Reportings der OECD zur Einschätzung
von ausgewählten BEPS-Risiken und
Ableitung eines Ansatzes zur Verbesserung
des Country-by-Country Reportings**

Von

Fabian Lutz



Duncker & Humblot · Berlin

FABIAN LUTZ

Eignung des Country-by-Country Reportings der OECD
zur Einschätzung von ausgewählten BEPS-Risiken
und Ableitung eines Ansatzes zur Verbesserung
des Country-by-Country Reportings

Finanzwissenschaftliche Forschungsarbeiten

Begründet von Günter Schmolders †

Neue Folge Band 76

Eignung des Country-by-Country
Reportings der OECD zur Einschätzung
von ausgewählten BEPS-Risiken und
Ableitung eines Ansatzes zur Verbesserung
des Country-by-Country Reportings

Von

Fabian Lutz



Duncker & Humblot · Berlin

Der Fachbereich Wirtschafts- und Sozialwissenschaften
der Rechts- und Wirtschaftswissenschaftlichen Fakultät
der Friedrich-Alexander-Universität Erlangen-Nürnberg hat diese Arbeit
im Jahre 2019 als Dissertation angenommen.

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

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

Alle Rechte vorbehalten
© 2020 Duncker & Humblot GmbH, Berlin
Satz: L101 Mediengestaltung, Fürstenwalde
Druck: CPI buchbücher.de gmbh, Birkach
Printed in Germany

ISSN 0430-4977
ISBN 978-3-428-18014-1 (Print)
ISBN 978-3-428-58014-9 (E-Book)

Gedruckt auf alterungsbeständigem (säurefreiem) Papier
entsprechend ISO 9706 ☺

Internet: <http://www.duncker-humblot.de>

*Meinen Eltern
in Liebe und Dankbarkeit*

Inhaltsverzeichnis

A. Einleitung	21
I. Problemstellung und Zielsetzung	21
II. Gang der Arbeit	35
B. Inhalt des CbCR	37
I. Überblick über die Tabellen des CbCR	37
II. CbCR-Tabelle 1	38
1. Datengrundlage und einzubeziehende Unternehmen	38
2. Positionen	45
a) Überblick	45
b) Umsatzerlöse und sonstige Erträge	48
c) Jahresergebnis vor Ertragsteuern (EBT)	49
d) Ertragsteuern	51
e) Eigenkapital	52
f) Einbehaltener Gewinn	53
g) Zahl der Beschäftigten	54
h) Materielle Vermögenswerte	55
III. CbCR-Tabelle 2	55
IV. CbCR-Tabelle 3	58
C. Methodik der Untersuchung	61
I. CbCR zur ersten Risikoeinschätzung	61
II. Hintergrund der Untersuchung	61
1. Idealbedingungen	61
2. Allgemeine Annahmen und Einschränkungen sowie Abbildung im CbCR	63
3. Spezielle Annahmen und Einschränkungen	67
III. Unerwünschte Gestaltungen als BEPS-Risiko	69
IV. Untersuchungsschritte und Nutzung der Untersuchungsergebnisse zur Ableitung von Verbesserungsvorschlägen	70
1. 1. Untersuchungsschritt: Beurteilung der Tatbestandsmerkmale	71
2. 2. Untersuchungsschritt: Bildung von Fällen und erste Risikoeinschätzung	74
3. Auslegungsmöglichkeiten bei der Erstellung des CbCR	78
4. Ableitung von Verbesserungsvorschlägen	80
a) Discussion Draft der OECD zum CbCR v. 30.1.2014 als Anhaltspunkt für Kategorien von Verbesserungsvorschlägen	80
b) Vorgehensweise	85

D. Erste Risikoeinschätzung von hybriden Gestaltungen (Aktionspunkt 2)	88
I. Überblick	88
II. Hybride Gesellschaften	89
1. Hybrider Zahlungsleister	89
a) Allgemeine Charakterisierung	89
b) Tatbestand der Korrespondenzregeln im CbCR	91
aa) Hybrider Zahlungsleister	91
bb) Zahlung	92
cc) D/NI- bzw. DD-Ergebnis	93
dd) Schlussfolgerung	96
c) Fallbildung und erste Risikoeinschätzung	97
2. Reverse Hybrid	102
a) Allgemeine Charakterisierung	102
b) Tatbestand der spezifischen Empfehlung bzw. der Korrespondenzregel im CbCR	103
aa) Reverse Hybrid	103
bb) Zahlung	104
cc) D/NI-Ergebnis	106
dd) Schlussfolgerung	107
c) Fallbildung und erste Risikoeinschätzung	107
aa) Beschreibung der Fälle	107
bb) Erste Risikoeinschätzung: Auslegung (d2)	110
cc) Erste Risikoeinschätzung: Auslegung (d1)	112
dd) Variation der Datengrundlage und Anwendung der spezifischen Maßnahme und der Korrespondenzregel	113
ee) Schlussfolgerung	115
3. Doppelte Ansässigkeit	116
a) Allgemeine Charakterisierung	116
b) Tatbestand der Maßnahme im CbCR	117
aa) Doppelt ansässiger Steuerpflichtiger	117
bb) Zahlung	119
cc) DD-Ergebnis	119
dd) Schlussfolgerung	120
c) Fallbildung und erste Risikoeinschätzung	121
4. Zwischenergebnis der Untersuchung von hybriden Gesellschaften und Ableitung von Verbesserungsvorschlägen	125
III. Hybride Finanzinstrumente	126
1. Allgemeine Charakterisierung	126
2. Tatbestand der spezifischen Empfehlung bzw. der Korrespondenzregeln im CbCR	129
a) Finanzinstrument	129
b) Zahlung	133
c) D/NI-Ergebnis	137

d) Schlussfolgerung	139
3. Fallbildung und erste Risikoeinschätzung	141
a) Beschreibung der Fälle	141
b) Erste Risikoeinschätzung: 1. Variante	148
c) Erste Risikoeinschätzung: 2. Variante	150
d) Anwendung der Rechtsfolge der spezifischen Empfehlung bzw. der Korrespondenzregeln und Variation der Datengrundlage	152
4. Zwischenergebnis der Untersuchung von hybriden Finanzinstrumen- ten und Ableitung von Verbesserungsvorschlägen	154
IV. Importierte Besteuerungsinkongruenzen	156
1. Allgemeine Charakterisierung	156
2. Tatbestand der Korrespondenzregel im CbCR	157
a) Hybrider Betriebsausgabenabzug	157
b) Zahlung, die zu einer importierten Besteuerungsinkongruenz führt	158
c) Verrechnung beim Nexus	159
d) Schlussfolgerung	160
3. Fallbildung und erste Risikoeinschätzung	161
a) Beschreibung der Fälle	161
b) Erste Risikoeinschätzung: 1. Variante	164
c) Erste Risikoeinschätzung: 2. Variante	166
d) Anwendung der Rechtsfolge der Korrespondenzregel und Varia- tion der Datengrundlage	168
4. Zwischenergebnis der Untersuchung von importierten Besteuerungs- inkongruenzen und Ableitung von Verbesserungsvorschlägen	169
E. Erste Risikoeinschätzung von für die Hinzurechnungsbesteuerung relevanten Gestaltungen (Aktionspunkt 3)	170
I. Allgemeine Charakterisierung	170
II. Tatbestand und Rechtsfolge der Hinzurechnungsbesteuerung im CbCR	171
1. Zwischengesellschaft	171
2. Niedrigbesteuerung	177
3. Passive Einkünfte	180
a) Ansätze zur Bestimmung der passiven Einkünfte	180
b) Kategorische Analyse	181
c) Substanzanalyse	182
d) Excess-Profits-Analyse	185
e) Nichtaufgriffsgrenze	187
4. Rechtsfolge	188
5. Schlussfolgerung	190
III. Fallbildung und erste Risikoeinschätzung	192
IV. Zwischenergebnis der Untersuchung von für die Hinzurechnungsbesteu- erung relevanten Gestaltungen und Ableitung von Verbesserungsvor- schlägen	199

F. Erste Risikoeinschätzung von Gestaltungen mit Zinsabzug (Aktionspunkt 4)	201
I. Überblick	201
II. Für die Festquotenregel relevante Gestaltungen	204
1. Funktionsweise und Tatbestand sowie Rechtsfolge der Festquotenregel im CbCR	204
a) Allgemeine Charakterisierung	204
b) Nettozinsaufwendungen	204
c) Festquotenwert und Rechtsfolge	205
d) Schlussfolgerung	209
2. Fallbildung und erste Risikoeinschätzung	210
a) Beschreibung der Fälle	210
b) Erste Risikoeinschätzung: 1. Variante	211
c) Erste Risikoeinschätzung: 2. Variante	215
d) Anwendung der Rechtsfolge der Festquotenregel	216
3. Zwischenergebnis der Untersuchung von für die Festquotenregel relevanten Gestaltungen und Ableitung von Verbesserungsvorschlägen	217
III. Für die Konzernquotenregel relevante Gestaltungen	219
1. Funktionsweise und Tatbestand sowie Rechtsfolge der Konzernquotenregel im CbCR	219
a) Allgemeine Charakterisierung	219
b) Nettozinsaufwendungen des Konzernunternehmens	220
c) Konzernquotenwert und Rechtsfolge	220
aa) Nettozinsaufwendungen des Konzerns gegenüber Dritten ..	220
bb) EBITDA des Konzerns	222
cc) EBITDA des Konzernunternehmens	224
dd) Rechtsfolge	225
d) Schlussfolgerung	225
2. Fallbildung und erste Risikoeinschätzung	227
a) Beschreibung der Fälle	227
b) Erste Risikoeinschätzung: 1. Variante	231
c) Erste Risikoeinschätzung: 2. Variante	236
d) Anwendung der Rechtsfolge der Konzernquotenregel	239
3. Zwischenergebnis der Untersuchung von für die Konzernquotenregel relevanten Gestaltungen und Ableitung von Verbesserungsvorschlägen	240
IV. Für den Eigenkapital-Escape relevante Gestaltungen	242
1. Funktionsweise und Tatbestand sowie Rechtsfolge des Eigenkapital-Escapes im CbCR	242
a) Allgemeine Charakterisierung	242
b) Nettozinsaufwendungen und Zinsabzugsverbot aufgrund der Festquotenregel	243

c) Eigenkapitalquotenvergleich und Rechtsfolge	243
d) Schlussfolgerung	248
2. Fallbildung und erste Risikoeinschätzung	250
a) Beschreibung des Falls	250
b) Erste Risikoeinschätzung	253
3. Zwischenergebnis der Untersuchung von für den Eigenkapital-Escape relevanten Gestaltungen und Ableitung von Verbesserungsvorschlägen	255
G. Überblick über die Vorschläge zur Verbesserung des CbCR	257
I. Rechtfertigung der Vorschläge zur Verbesserung des CbCR	257
II. Einordnung der Verbesserungsvorschläge in Kategorien	260
III. Einordnung der Verbesserungsvorschläge nach ihrer Umsetzungsart und Zusammenfassung der Verbesserungsvorschläge	263
1. Definition der Umsetzungsarten	263
2. De lege lata: Einschränkung der Auslegungsmöglichkeiten bei der CbCR-Erstellung	265
3. De lege ferenda	268
a) Zusätzliche Positionen	268
b) Aufhebung der Länderaggregation (Entity-by-Entity Reporting)	271
c) Escape-Regel	272
IV. Verbesserungsvorschläge aus Sicht des CbCR-Erstellers	275
1. Abgrenzung der Sichtweise des CbCR-Erstellers von der der Finanzbehörden	275
2. Einschränkung der Auslegungsmöglichkeiten bei der CbCR-Erstellung	279
3. Zusätzliche Positionen und Aufhebung der Länderaggregation (Entity-by-Entity Reporting)	282
4. Zwischenergebnis	283
V. Unionsrechtliche Eignung des CbCR und der Verbesserungsvorschläge	284
H. Untersuchungsergebnis hinsichtlich der ersten Risikoeinschätzung und Ableitung des Verbesserungsansatzes für das CbCR	291
Literaturverzeichnis	295
Rechtsquellenverzeichnis	321
I. Gerichtsentscheidungen	321
II. Erlasse und Schreiben der Finanzbehörden	321
III. Sonstige Rechtsquellen	322
Stichwortverzeichnis	324

Abbildungs- und Tabellenverzeichnis

Abbildung 1:	Gang der Arbeit	35
Abbildung 2:	Zusammenfassende Abbildung der Untersuchungsbestandteile ..	71
Abbildung 3:	Gesamtbeurteilung der Verbesserungsvorschläge für einen CbCR-Ersteller ohne BEPS-relevante Gestaltungen	283
Tabelle 1:	Spaltennummern für Positionen der CbCR-Tabelle 1 für die Untersuchung	66
Tabelle 2:	Abbildung einer Beispielgestaltung in CbCR-Tabelle 1	67
Tabelle 3:	Auslegungsmöglichkeiten bei der Erstellung des CbCR und Bezeichnung mit Auslegungskürzeln für die Untersuchung	79
Tabelle 4:	Vergleich <i>Discussion Draft</i> und finales CbCR	82
Tabelle 5:	Ergebnis 1. Untersuchungsschritt für hybride Zahlungsleister ..	96
Tabelle 6:	Abbildung der Fälle zu hybriden Zahlungsleistern im CbCR für den 2. Untersuchungsschritt	98
Tabelle 7:	Ergebnis 1. Untersuchungsschritt für <i>Reverse Hybrids</i>	108
Tabelle 8:	Abbildung der Fälle zu <i>Reverse Hybrids</i> im CbCR für den 2. Untersuchungsschritt	109
Tabelle 9:	Ergebnis 1. Untersuchungsschritt für die doppelte Ansässigkeit	120
Tabelle 10:	Abbildung der Fälle zur doppelten Ansässigkeit im CbCR für den 2. Untersuchungsschritt	122
Tabelle 11:	Ableitung der Verbesserungsvorschläge für hybride Gesell- schaften	126
Tabelle 12:	Ergebnis 1. Untersuchungsschritt für hybride Finanzinstrumente	140
Tabelle 13:	Fallbildung für hybride Finanzinstrumente für den 1. Untersu- chungsschritt entlang der Pfeilrichtung mit Fallnummer	142
Tabelle 14:	Abbildung der Fälle zu hybriden Finanzinstrumenten im CbCR für den 2. Untersuchungsschritt	144
Tabelle 15:	Ableitung der Verbesserungsvorschläge für hybride Finanz- instrumente	154
Tabelle 16:	Ergebnis 1. Untersuchungsschritt für die importierte Besteue- rungsinkongruenz	160
Tabelle 17:	Abbildung der Fälle zu importierten Besteuerungsinkongruen- zen mit hybriden Finanzinstrumenten im CbCR für den 2. Untersuchungsschritt	163

Tabelle 18:	Ableitung der Verbesserungsvorschläge für importierte Besteuerungsinkongruenzen	169
Tabelle 19:	Ergebnis 1. Untersuchungsschritt für die Hinzurechnungsbesteuerung	190
Tabelle 20:	Abbildung des Grundfalls zur Hinzurechnungsbesteuerung im CbCR für den 2. Untersuchungsschritt	193
Tabelle 21:	Abbildung der Fallabwandlungen zur Hinzurechnungsbesteuerung im CbCR für den 2. Untersuchungsschritt	196
Tabelle 22:	Beteiligungswerte und tatsächlicher Risikogehalt für die 3. Fallabwandlung der Hinzurechnungsbesteuerung	198
Tabelle 23:	Ableitung des Verbesserungsvorschlags für die Hinzurechnungsbesteuerung	200
Tabelle 24:	Ergebnis 1. Untersuchungsschritt für die Festquotenregel	209
Tabelle 25:	Ausgestaltung der Fälle zur Festquotenregel für den 2. Untersuchungsschritt	212
Tabelle 26:	Abbildung der Fälle zur Festquotenregel im CbCR für den 2. Untersuchungsschritt	213
Tabelle 27:	Ableitung der Verbesserungsvorschläge für die Festquotenregel	219
Tabelle 28:	Ergebnis 1. Untersuchungsschritt für die Konzernquotenregel ..	226
Tabelle 29:	Ausgestaltung der Fälle zur Konzernquotenregel für den 2. Untersuchungsschritt	228
Tabelle 30:	Abbildung der Fälle zur Konzernquotenregel im CbCR für den 2. Untersuchungsschritt	230
Tabelle 31:	Ableitung der Verbesserungsvorschläge für die Konzernquotenregel	241
Tabelle 32:	Ergebnis 1. Untersuchungsschritt für den Eigenkapital- <i>Escape</i> ..	249
Tabelle 33:	Abbildung des Falls zum Eigenkapital- <i>Escape</i> im CbCR für den 2. Untersuchungsschritt	252
Tabelle 34:	Ableitung des Verbesserungsvorschlags für den Eigenkapital- <i>Escape</i>	256
Tabelle 35:	Zusammenfassung der aus der Untersuchung ermittelten optimalen Auslegungsoptionen	266
Tabelle 36:	Zusammenfassung der aus der Untersuchung ermittelten empfohlenen zusätzlichen CbCR-Tabelle 1-Positionen und Vergleich mit dem <i>Discussion Draft</i>	270
Tabelle 37:	Wahrheitsmatrix für die erste Risikoeinschätzung mit erwarteter Beurteilung der Ergebnisse durch die Unternehmen und die Finanzbehörden	279

Abkürzungsverzeichnis

A3F	Association Française des Femmes Fiscalistes
a.A.	anderer Ansicht
ABI	Association of British Insurers
Abl. EU	Amtsblatt der EU
Abs.	Absatz
Abt.	Abteilung
AEAO	Anwendungserlass zur Abgabenordnung
AEUV	Vertrag über die Arbeitsweise der EU
Anm.	Anmerkung
Anm. d. Verf.	Anmerkung des Verfassers
AO	Abgabenordnung
AOA	Authorized-OECD-Approach
AP 1	Aktionspunkt 1 des OECD/G20 BEPS-Projekts
AP 2	Aktionspunkt 2 des OECD/G20 BEPS-Projekts
AP 3	Aktionspunkt 3 des OECD/G20 BEPS-Projekts
AP 4	Aktionspunkt 4 des OECD/G20 BEPS-Projekts
AP 5	Aktionspunkt 5 des OECD/G20 BEPS-Projekts
AP 8–10	Aktionspunkte 8–10 des OECD/G20 BEPS-Projekts
AP 13	Aktionspunkt 13 des OECD/G20 BEPS-Projekts
arqus	Arbeitskreis Quantitative Steuerlehre
Art.	Artikel
ASA	Archiv für Schweizerisches Abgaberecht (Zeitschrift)
ASTG	Außensteuergesetz
ATAD	Anti Tax Avoidance Directive
Aufl.	Auflage
BB	Betriebs-Berater (Zeitschrift)
BC	Zeitschrift für Bilanzierung, Rechnungswesen und Controlling (Zeitschrift)
Bd.	Band
BdB	Bundesverband deutscher Banken e.V.
BDI	Bundesverband der Deutschen Industrie e.V.
Beil.	Beilage
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting

BFH	Bundesfinanzhof
BFuP	Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis (Zeitschrift)
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BIAC	Business and Industry Advisory Committee to the OECD
BIT	Bulletin for International Taxation (Zeitschrift)
BJIL	Brooklyn Journal of International Law (Zeitschrift)
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BR-Drucks	Drucksache des Deutschen Bundesrats
BRIC-Staaten	Ländergruppe aus Brasilien, Russland, Indien und China
bspw.	beispielsweise
BStBK	Bundessteuerberaterkammer
BStBl.	Bundessteuerblatt
BT-Drucks.	Drucksache des Deutschen Bundestags
Buchst.	Buchstabe
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	Sammlung der Entscheidungen des BVerfG
bzgl.	bezüglich
BZSt	Bundeszentralamt für Steuern
bzw.	beziehungsweise
C&SLJ	Company and Securities Law Journal (Zeitschrift)
CbCR	Country-by-Country Reporting/Report(-s)
CFC	Controlled Foreign Corporation
COD	Co-decision Procedure (Ordentliches Gesetzgebungsverfahren der EU)
COM	Europäische Kommission
DAC4	Directive on Administrative Cooperation 4 (Richtlinie 2016/881/EU des Rates der Europäischen Union v. 25.5.2016 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich der Verpflichtung zum automatischen Austausch von Informationen im Bereich der Besteuerung, Abl. EU 2016 L 146, S. 8)
DB	Der Betrieb (Zeitschrift)
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
DBW	Die Betriebswirtschaft (Zeitschrift)
DD	Double Deduction
d. h.	das heißt
DIHK	Deutscher Industrie- und Handelskammertag e. V.
DJLS	Dalhousie Journal of Legal Studies (Zeitschrift)
DK	Der Konzern (Zeitschrift)
D/NI	Deduction/No Inclusion

DRS	Deutscher Rechnungslegungs Standard
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
DStZ	Deutsche Steuer-Zeitung (Zeitschrift)
EBIT	Earnings before Interest and Taxes
EBITDA	Earnings before Interest, Taxes, Depreciation and Amortisation
EBT	Earnings before Taxes
ECLI	European Case Law Identifier
ECTR	EC Tax Review (Zeitschrift)
Ed.	Edition
EG	Europäische Gemeinschaft
EGAO	Einführungsgesetz zur AO
eJITaxR	eJournal of Tax Research (Zeitschrift)
EL	Ergänzungslieferung
ELISA	Européenne et Luxembourgeoise d'investissements
ErwGr.	Erwägungsgrund
EStG	Einkommensteuergesetz
ET	European Taxation (Zeitschrift)
EU	Europäische Union
EuG	Gericht der Europäischen Union
EuGH	Gerichtshof der Europäischen Union
EuR	Europarecht (Zeitschrift)
EUV	Vertrag über die EU
e. V.	eingetragener Verein
EWG	Europäische Wirtschaftsgemeinschaft
EY	Ernst & Young
F&E	Forschung und Entwicklung
FinMin NRW	Finanzverwaltung des Landes Nordrhein-Westfalen
Fn.	Fußnote
FR	Finanz-Rundschau (Zeitschrift)
FS	Fiscal Studies (Zeitschrift)
FTR	Florida Tax Review (Zeitschrift)
FVG	Finanzverwaltungsgesetz
G20	Gruppe der Zwanzig
GA	Generalanwalt/-anwältin
GAufzV	Gewinnabgrenzungsaufzeichnungs-Verordnung
GE	General Electric
GES	Zeitschrift für Gesellschaftsrecht und angrenzendes Steuerrecht (Zeitschrift)
GewStG	Gewerbsteuergesetz

GG	Grundgesetz
ggf.	gegebenenfalls
GKKB	Gemeinsame Konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHR	GmbH-Rundschau (Zeitschrift)
GRCh	Charta der Grundrechte der EU
GrS	Großer Senat
GuV	Gewinn- und Verlustrechnung
HB I	Handelsbilanz I
HB II	Handelsbilanz II
HB III	Handelsbilanz III
HFA	Hauptfachausschuss des IDW
HGB	Handelsgesetzbuch
HLR	Harvard Law Review (Zeitschrift)
h. M.	herrschende Meinung
Hrsg.	Herausgeber
IAS	International Accounting Standards
IASB	International Accounting Standards Board
IDW	Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V.
IES	Institute of Economic Studies der Faculty of Social Sciences der Karls-Universität in Prag
IFA	International Fiscal Association
ifo	ifo Institut – Leibniz-Institut für Wirtschaftsforschung an der Universität München e.V.
IFRS	International Financial Reporting Standards
i. H. v.	in (der) Höhe von
IP	Intellectual Property
IRAS	Inland Revenue Authority of Singapore
IRB	Internal Revenue Bulletin
IRS	Internal Revenue Service
IRZ	Zeitschrift für Internationale Rechnungslegung (Zeitschrift)
i. S. d.	im Sinne der/des
i. S. e.	im Sinne einer/eines
ISR	Internationale Steuer-Rundschau (Zeitschrift)
IStR	Internationales Steuerrecht (Zeitschrift)
IStR-Beih.	IStR – Beihefter (Zeitschrift)
IStR-LB	IStR – Länderbericht (Zeitschrift)
IT	Informationstechnologie

ITJ	International Tax Journal (Zeitschrift)
ITPJ	International Transfer Pricing Journal (Zeitschrift)
ITR	International Tax Review (Zeitschrift)
i. V. m.	in Verbindung mit
IWB	Internationales Steuer- und Wirtschaftsrecht (Zeitschrift)
JoIT	Journal of International Taxation (Zeitschrift)
JoPE	Journal of Public Economics (Zeitschrift)
JuS	Juristische Schulung (Zeitschrift)
Kap.	Kapitel
KapGes	Kapitalgesellschaft
KoR	Zeitschrift für internationale und kapitalmarktorientierte Rechnungslegung (Zeitschrift)
KStG	Körperschaftsteuergesetz
MEDEF	Mouvement des Entreprises de France
Mio.	Million
MNC	Multinational Corporation
MNE	Multinational Enterprise
Mrd.	Milliarde
m. w. N.	mit weiteren Nachweisen
NJW	Neue Juristische Wochenschrift (Zeitschrift)
No.	Number
Nr.	Nummer
NTJ	National Tax Journal (Zeitschrift)
NWB	Neue Wirtschafts-Briefe (Zeitschrift)
OECD	Organisation for Economic Cooperation and Development
OECD-MA	OECD-Musterabkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung des Einkommens und des Vermögens
OFD	Oberfinanzdirektion
o. J.	ohne Jahresangabe
o. O.	ohne Ortsangabe
ORDO	Jahrbuch für die Ordnung von Wirtschaft und Gesellschaft (Zeitschrift)
ÖStZ	Österreichische Steuerzeitung (Zeitschrift)
OWiG	Ordnungswidrigkeitengesetz
PersGes	Personengesellschaft
PiR	Praxis der internationalen Rechnungslegung (Zeitschrift)
PLC	Public Limited Company
PwC	PricewaterhouseCoopers
RIW	Recht der internationalen Wirtschaft (Zeitschrift)

RMS	Risikomanagementsystem
Rn.	Randnummer
Rs.	Rechtssache
Rz.	Randziffer
S.	Satz (bei Rechtsnormen)/Seite (bei Literaturangaben)
SE	Societas Europaea
sog.	sogenannt
StBp	Die steuerliche Betriebsprüfung (Zeitschrift)
SteuK	Steuerrecht kurzgefaßt (Zeitschrift)
StuB	Steuern und Bilanzen (Zeitschrift)
StuW	Steuer und Wirtschaft (Zeitschrift)
StVj	Steuerliche Vierteljahresschrift (Zeitschrift)
SWI	Steuer und Wirtschaft International (Zeitschrift)
TMTPR	Tax Management Transfer Pricing Report (Zeitschrift)
TN	Tax Notes (Zeitschrift)
TNI	Tax Notes International (Zeitschrift)
TPI	Transfer Pricing International (Zeitschrift)
TTTM	Taxes: The Tax Magazine (Zeitschrift)
Tz.	Textziffer
u. a.	unter anderem/und andere (bei Literaturangaben)
Ubg	Die Unternehmensbesteuerung (Zeitschrift)
UK	United Kingdom
US	United States (of America)
USA	United States of America
US-GAAP	US-Generally Accepted Accounting Principles
u. U.	unter Umständen
v.	vom (bei Datumsangaben)
VDA	Verband der Automobilindustrie e. V.
vgl.	vergleiche
Vol.	Volume
VPDG	Verrechnungspreisdokumentationsgesetz (Österreich)
WD	Wirtschaftsdienst (Zeitschrift)
WPg	Die Wirtschaftsprüfung (Zeitschrift)
XML	Extensible Markup Language
z. B.	zum Beispiel
ZDH	Zentralverband des Deutschen Handwerks e. V.
ZEW	Leibniz-Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung
ZfbF	Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung (Zeitschrift)
ZfWU	Zeitschrift für Wirtschafts- und Unternehmensethik (Zeitschrift)

A. Einleitung*

I. Problemstellung und Zielsetzung

Das von der OECD/G20 im Jahr 2013 ins Leben gerufene und im Oktober 2015 abgeschlossene BEPS-Projekt ist als Reaktion auf steuerliche Strategien einiger großer, international tätiger Konzerne zu sehen.¹ Zum einen erwarten diese Unternehmen von den Ländern ihrer steuerlichen Ansässigkeit, dass diese Anstrengungen verstärken, eine Doppelbesteuerung ihrer Gewinne zu vermeiden. Zum anderen versuchen sie ihre Steuerpolitik so auszurichten, dass eine möglichst niedrige Besteuerung der Gewinne erreicht wird. Es kann sogar beabsichtigt sein, eine Keimnalbesteuerung der Gewinne dem Grunde und der Höhe nach zu erzielen.² Die OECD wirft ihnen vor, dass sie, um Steuern zu sparen, gezielt steuerliche Gewinne in den Staaten ihrer wirtschaftlichen Aktivität verringern und/oder in Niedrigsteuerstaaten verlagern.³

Möglich wird BEPS auch durch die jedem Staat zustehende Steuergesetzgebungshoheit.⁴ Nationale Steuergesetze werden teilweise den zunehmenden internationalisierten Geschäftsaktivitäten der Unternehmen und neuen (digitalen und digitalisierten) Geschäftsmodellen⁵ nicht mehr gerecht oder sie

* Besonderer Dank gilt TaxFACTs – Forschungsschwerpunkt Steuern der Friedrich-Alexander-Universität Erlangen-Nürnberg und Rödl & Partner für die Unterstützung des Forschungsvorhabens durch ein Promotionsstipendium.

¹ Vgl. *Bannes, M./Cloer, A.*, BB 2016, S. 1047; OECD, Erläuterung, 2015, Tz. 1–2. Einen Eindruck von Steuerplanungsmodellen amerikanischer Großkonzerne liefern *Fuest, C./Spengel, C./Finke, K. u. a.*, Profit Shifting, 2013, S. 3–8; *Pinker-nell, R.*, StuW 2012, S. 369–374; *Richter, L./Hontheim, S.*, DB 2013, S. 1260–1264; *Spengel, C./Nusser, H.*, Handlungsoptionen, 2015, S. 127–132; *Sullivan, M. A.*, TNI 2012, S. 655.

² Vgl. OECD, Aktionsplan, 2014, S. 12; OECD, Situationsbeschreibung, 2014, S. 42.

³ Vgl. OECD, Situationsbeschreibung, 2014, S. 15–17.

⁴ Vgl. *Becker, K./Hoeck, A.*, in: *Kofler, G./Schnitger, A.* (Hrsg.), BEPS-Handbuch, 2019, Aktionspunkt 5, Rn. 3 m. w. N.; *Jacobs, O. H.*, International, 2016, S. 885; OECD, Situationsbeschreibung, 2014, S. 42, 49.

⁵ Vgl. OECD, Aktionspunkt 13, 2016, S. 3; *Pross, A./Radmanesh, S.*, Aktionsplan der OECD/G20, 2015, Rz. 2–3; *Roth, H.-P.*, Ubg 2015, S. 705–706 m. w. N. Der Besteuerung der digitalen Wirtschaft widmet die OECD mit AP 1 einen eigenen Aktionspunkt, siehe dazu *Fehling, D.*, IStR 2014, S. 638.

lassen eine Abstimmung mit ausländischen Steuergesetzen⁶ vermissen. Dadurch können legal zu nutzende Besteuerungslücken entstehen. Der Steuerpflichtige kann nicht dazu verpflichtet werden, die fehlende Harmonisierung im internationalen Steuerrecht durch sein steuerliches Handeln auszugleichen.⁷

Ein Verlust von Steuersubstrat lässt sich aber nicht nur auf von den Staaten unerwünschte Besteuerungslücken zurückführen, die die Unternehmen im Rahmen ihrer teils aggressiven Steuerplanung⁸ zur legalen Steuervermeidung⁹ ausnutzen, sondern auch auf rechtsmissbräuchliche Steuerumgehung¹⁰ oder Steuerhinterziehung^{11,12}. Neben den unmittelbaren Steuerausfällen kommt es auch zu mittelbar negativen Auswirkungen, wie der Verringerung der Steuermoral anderer Steuerzahler¹³ und der Benachteiligung national tätiger Konzerne im Wettbewerb mit internationalen Unternehmen. Ursächlich dafür ist, dass ihnen die Möglichkeit verwehrt bleibt, Besteuerungslücken des internationalen Steuerrechts¹⁴ auszunutzen. Verschärfend wirken von Staaten bewusst geschaffene Steueranreize¹⁵ mit dem Ziel, die Standort-

⁶ Vgl. BT-Drucks. 18/9536 v. 5.9.2016, S. 24; *Kofler, G./Kofler, H.*, Internationale Steuerarbitrage, 2008, S. 382–383; OECD, Erläuterung, 2015, Tz. 2, 5; OECD, Situationsbeschreibung, 2014, S. 42, 49; *Schleithoff, C.*, Initiative, 2015, S. 84.

⁷ Vgl. *Lang, M.*, IStR 2013, S. 369.

⁸ Vgl. *Fuest, C./Spengel, C./Finke, K. u. a.*, DB 2013, Beil. zu Heft 38, S. 34; *Kahle, H./Biebinger, C./Wildermuth, M.*, Ubg 2014, S. 288–289 m. w. N.; *Kofler, G.*, Spuk des Europäischen Steuerrechts, 2015, S. 12; *Schleithoff, C.*, Initiative, 2015, S. 84.

⁹ Vgl. *Kleinmanns, H.*, StuB 2016, S. 547; *Lang, M.*, IStR 2013, S. 369.

¹⁰ Vgl. *Bürger, S.*, Steuerflucht, 2006, S. 36–37; *Crezelius, G.*, StuW 1995, S. 321; *Driën, K.-D.*, in: *Tipke, K./Kruse, H. W.*, 156. EL 4.2019, § 42 AO, Rn. 2, 5; *Hey, J.*, StuW 2008, S. 169.

¹¹ Bei der Steuerverkürzung bzw. -hinterziehung wurde, anders als etwa bei der rechtsmissbräuchlichen Steuerumgehung, der „reguläre“ steuerliche Tatbestand erfüllt, die Finanzbehörde über die Tatbestandsverwirklichung aber nicht in Kenntnis gesetzt, vgl. *Hillenbrand, J./Brosig, M.*, BB 1997, S. 445; *Kruse, H. W.*, Steuerumgehung, 1979, S. 446–447, 451–452.

¹² Vgl. *Grotherr, S.*, Ubg 2016, S. 639–640.

¹³ Vgl. *Goldshteyn, M./Purer, B.*, StBp 2014, S. 61; OECD, Erläuterung, 2015, Tz. 3; *Schreiber, R.*, DB 2014, Beil. 5 zu Heft 47, S. 7; *Tipke, K.*, Besteuerungsmoral und Steuermoral, 2000, S. 53–56, 89–93 m. w. N.; *Tipke, K.*, Steuerrechtswissenschaft, 2012, S. 1417.

¹⁴ Vgl. BR-Drucks. 544/1/07 v. 11.9.2007, S. 76; BT-Drucks. 18/9536 v. 5.9.2016, S. 24; *Ehrke-Rabel, T./Kofler, G.*, ÖStZ 2009, S. 470; *Kofler, G./Kofler, H.*, Internationale Steuerarbitrage, 2008, S. 382; OECD, Aktionsplan, 2014, S. 8–9. Siehe auch *Schreiber, U./Overesch, M.*, WD 2005, S. 223.

¹⁵ Vgl. BT-Drucks. 18/9536 v. 5.9.2016, S. 24; *Herzig, N./Dempfle, U.*, DB 2002, S. 5; *Piltz, D. J.*, IStR 2013, S. 681–682; *Rödter, T./Pinkernell, R.*, IStR 2013, S. 620; *Schanz, D./Feller, A.*, BB 2015, S. 865–866 m. w. N.; *Wagner, F. W.*, StuW 1992, S. 3.

attraktivität im internationalen Wettbewerb zu erhöhen, oder deren lethargische Besteuerungs- bzw. Steuereintreibungsmoral¹⁶.

In seinem Ausmaß, der Anzahl der beteiligten Staaten und der politischen Intensität bei der Durchführung des Aktionsplans stellt das BEPS-Projekt eine beispiellose Initiative im Bereich der internationalen Unternehmensbesteuerung dar.¹⁷ Gleichwohl das BEPS-Projekt im Konsens aller beteiligten Länder beschlossen wurde, konnten die Interessen von Deutschland im Wesentlichen durchgesetzt werden.¹⁸ Kern des BEPS-Projekts bilden die 15 Aktionspunkte, die die Bereiche Substanz, Kohärenz und Transparenz umfassen.¹⁹

Mithilfe der transparenzbezogenen Aktionspunkte sollen Informationsasymmetrien zwischen Steuerpflichtigen und den Finanzbehörden abgebaut werden, sodass eine Besteuerung am „Ort der Wertschöpfung“²⁰ erreicht werden kann.²¹ Zu den Aktionspunkten im Bereich Transparenz zählt u. a. AP 13 mit dem Titel „Verrechnungspreisdokumentation und länderbezogene Berichterstattung“²². Er enthält die Ausführungen der OECD zum CbCR, der

Die Grenze zwischen aggressiver Steuergestaltung und einer „normalen Steuerplanung“ ist jedoch nur schwer erkennbar, vgl. *Fuest, C./Spengel, C./Finke, K. u. a.*, DB 2013, Beil. zu Heft 38, S. 34; *Heckemeyer, J. H./Spengel, C.*, WD 2013, S. 363; OECD, Situationsbeschreibung, 2014, S. 35–36.

¹⁶ Z. B. zu nennen sind die von Irland an Apple gewährten Steuervergünstigungen in Form von Verrechnungspreisrulings, die von der Europäischen Kommission als unzulässige staatliche Beihilfe gewertet wurden, vgl. Beschluss 2017/1283/EU der Europäischen Kommission v. 30.8.2016, Abl. EU 2017 L 187, S. 1; Europäische Kommission, Pressemitteilung IP/16/2923, 2016. Das Land Irland weigerte sich aber, die dem irischen Fiskus zustehende Strafzahlung von Apple einzufordern, vgl. Europäische Kommission, Pressemitteilung IP/17/3702, 2017. Siehe dazu *Jochimsen, C./Kleve, G.*, IStR 2017, S. 266–267. Apple hat die Strafzahlung i. H. v. 13,1 Mrd. Euro zuzüglich 1,2 Mrd. Euro Zinsen am 6.9.2018 auf ein Treuhandkonto eingezahlt. Apple und Irland haben gegen die Entscheidung der Europäischen Kommission vor dem EuG geklagt, vgl. Europäische Kommission, Daily News MEX/18/6148, 2018.

¹⁷ Vgl. *Kahle, H./Wildermuth, M.*, Ubg 2013, S. 406; OECD, Erläuterung, 2015, Tz. 4, 9, 11.

¹⁸ Vgl. *Groß, B.*, IStR 2016, S. 363.

¹⁹ Vgl. *Böhmer, J.*, in: Wassermeyer, F./Andresen, U./Ditz, X. (Hrsg.), Betriebsstätten Handbuch, 2. Aufl. 2018, Rz. 14.4–14.7; OECD, Aktionspunkt 13, 2016, S. 3; *Watrin, C./Thomsen, M./Weiß, F.*, DStZ 2016, S. 402.

²⁰ Vgl. OECD, Erläuterung, 2015, Tz. 1. Probleme ergeben sich bei der Definition des „Orts der Wertschöpfung“ zur Gewinnallokation, siehe z. B. *Rödder, T./Pinkernell, R.*, IStR 2013, S. 620; *Schreiber, U./Voget, J.*, StuW 2017, S. 148.

²¹ Vgl. *Evers, M. T./Meier, I./Spengel, C.*, Country-by-Country Reporting, 2016, S. 2; *Geberth, G./Heggmair, M.*, DB 2014, Nr. 8, S. M8; *Grotherr, S.*, RIW 2017, S. 1; *Naumann, M./Groß, B.*, IStR 2014, S. 793; *Pross, A./Radmanesh, S.*, Aktionsplan der OECD/G20, 2015, Rz. 13.

²² OECD, Aktionspunkt 13, 2016. AP 13 wurde in die OECD, Transfer Pricing Guidelines, 2017, aufgenommen.