

CbCR: Mehr Transparenz oder sogar Einstieg in ein neues System der internationalen Konzernbesteuerung?

Düsseldorf, 25.9.2014

RA/StB Dr. Reimar Pinkernell LL.M.

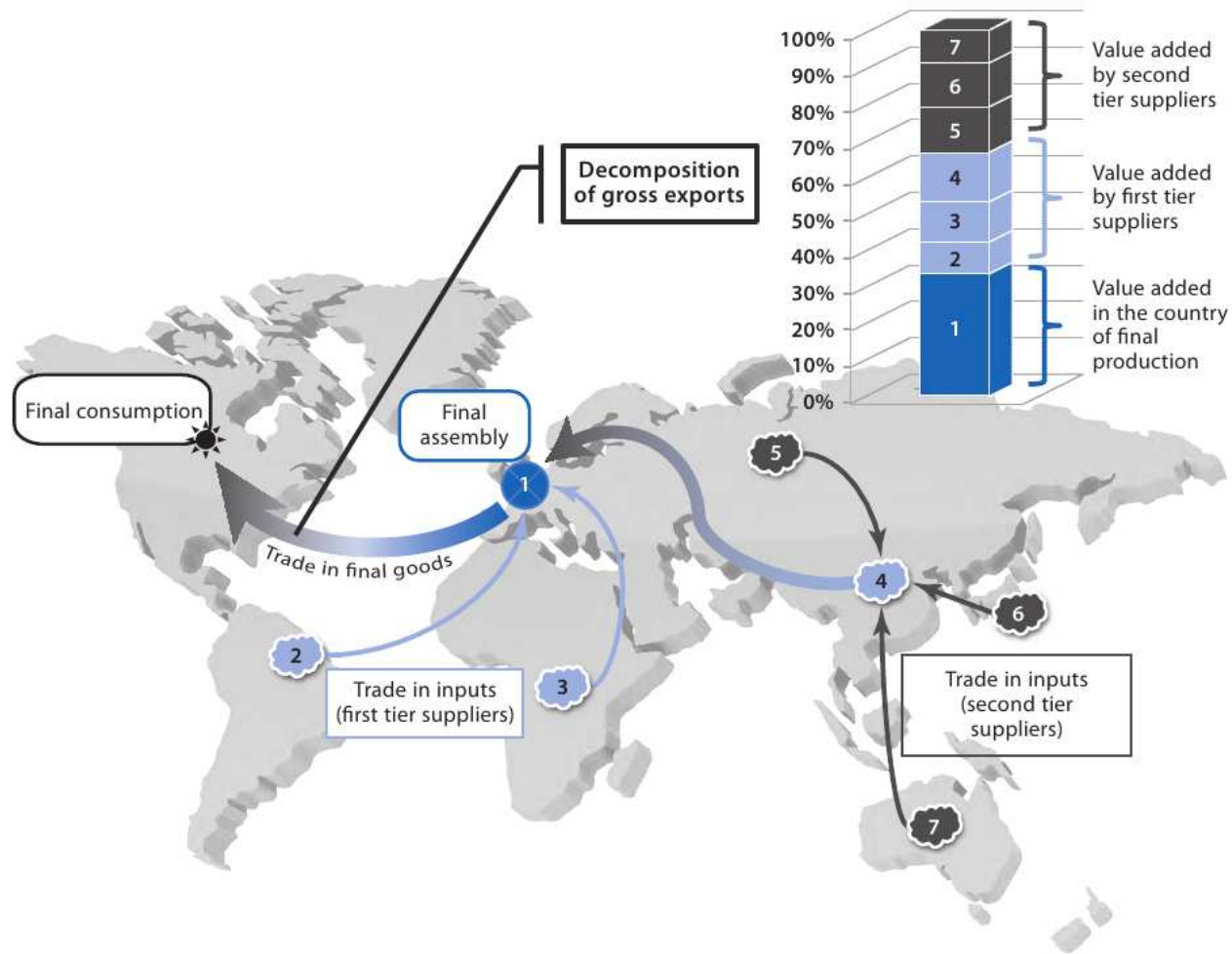
Inhaltsübersicht

- I. Die Krise der internationalen Konzernbesteuerung
- II. BEPS-Aktionsplan vom 19.7.2013
- III. VP-Dokumentations- und CbCR-Diskussionsentwurf vom 30.1.2014
- IV. Neufassung von Kapitel V der OECD-VPGrundsätze vom 16.9.2014
- V. Rechtfertigung und Folgewirkungen des CbCR
- VI. Umsetzung in Deutschland

I. Die Krise der internationalen Konzernbesteuerung

- Wirtschaftspolitik hat Handels-, Kapitalverkehrs- und Niederlassungsbeschränkungen beseitigt
 - World Trade Organisation (WTO), NAFTA, EU-Binnenmarkt
 - künftig: Transatlantic Trade and Investment Partnership (TTIP), kombiniert EU-Binnenmarkt und USA zu einer Freihandelszone
- Freihandel verdrängt Protektionismus \Rightarrow bessere Allokation von Ressourcen \Rightarrow mehr Wohlstand
- Multinationale Konzerne (MNEs)
 - haben auf Anreiz reagiert und
 - siedeln Unternehmensfunktionen dort an, wo sie den größten Ertrag bringen
- Ergebnis ist die globale Wertschöpfungskette (global value chain)

I. Die Krise der internationalen Konzernbesteuerung



Quelle: OECD

I. Die Krise der internationalen Konzernbesteuerung

- Mutterunternehmen und Tochtergesellschaften
 - gehen arbeitsteilig vor,
 - werden zentral gesteuert und
 - bilden eine wirtschaftliche Einheit
- Wettbewerbsvorteil durch Größen- und Skaleneffekte, Synergien
- entscheidende Messgröße des Erfolgs der wirtschaftlichen Einheit „Konzern“ ist der (globale) Konzerngewinn
- Rechnungslegungsstandards (IFRS, US-GAAP, HGB) ermitteln den Konzerngewinn durch Konsolidierung:
 - Eliminierung der Innenumsätze zwischen Konzerngesellschaften (Einheitsbetrachtung)
 - Zuordnung von Erfolgsbeiträgen zu Konzerngesellschaften kaum/nicht möglich
 - konzernweite Größen- und Skaleneffekte, Synergieeffekte nicht lokalisierbar

I. Die Krise der internationalen Konzernbesteuerung

- nationale Steuerhoheit umfasst völkerrechtlich nur das jeweilige Staatsgebiet
 - KSt-Pflicht wird durch territoriale Anknüpfungspunkte ausgelöst wie z.B. Ansässigkeit oder inländische Betriebsstätte („nexus“)
 - Gruppenbesteuerung/Steuerkonsolidierung grds. auf inländische Stpfl. beschränkt (kein Import von Verlusten, kein Export von Steuersubstrat)
- Handel und MNEs sind global, Steuerrecht bleibt „Kleinstaaterei“
=> Zollstationen entlang der globalen Wertschöpfungskette

Burg
Pfalzgrafenstein

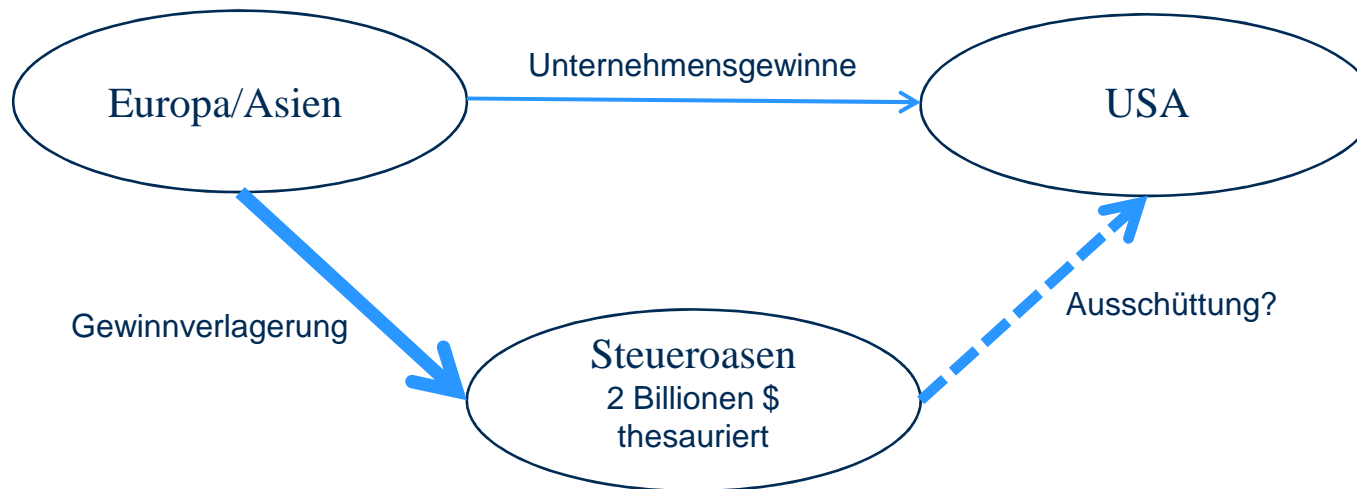


I. Die Krise der internationalen Konzernbesteuerung

- steuerliche Territorialität behindert grenzüberschreitende Konzerne
 - Einmalbesteuerung des Konzerngewinns bei Muttergesellschaft nicht möglich
 - stattdessen Zwang zur rechtsträgerbezogenen Gewinnermittlung ohne Konsolidierung
 - „separate entity accounting“ erfolgt im Interesse der Steuergläubiger (Aufteilung)
 - Welteinkommensprinzip + Quellenbesteuerung = internationale Doppelbesteuerung
- Versuch der Lösung von Verteilungskonflikten durch DBA und OECD-VPGrundsätze
 - Verteilung der Besteuerungsrechte (Art. 4 bis 21 OECD-MA)
 - Gewinnabgrenzung durch transaktionsbezogenen Fremdvergleich (Art. 9 OECD-MA)
 - Vermeidung Doppelbest. durch Freistellung/Steueranrechnung (Art. 23 OECD-MA)
 - aber: oftmals nur DBA-Verständigungsverfahren ohne Einigungszwang
 - kein Schutz gegenüber Nicht-DBA-Ländern (z.B. Brasilien)
 - mangelnde zwischenstaatliche Abstimmung verursacht Doppelbesteuerung

I. Die Krise der internationalen Konzernbesteuerung

- „Selbsthilfe“ der MNEs: Beseitigung der Doppelbest. durch Steuergestaltung
 - z.B. Vermeidung von Quellensteuern, Treaty-Shopping, VP-Optimierung
 - legitime Antwort auf mangelnde internationale Harmonisierung
- Streitfrage: Steuergestaltung zur Erreichung einer Keimnalbesteuerung ebenfalls legitim?



I. Die Krise der internationalen Konzernbesteuerung

- NGOs (u.a. Tax Justice Network, Oxfam) und Öffentlichkeit:
 - internationale Keinmalbesteuerung ist „unmoralisch“
 - MNEs müssen Beitrag zum Steueraufkommen leisten („pay their fair share“)
 - MNEs sollen Steuerzahlungen nach Ländern aufschlüsseln und im JA offenlegen
 - Vorbild: CbCR in korruptionsanfälligen Branchen (Mineralgewinnung)
 - NGOs wollen MNEs überwachen („name and shame“)
 - Kritik: NGOs spielen „Steuer-Hilfssheriff“ (wenig Fachwissen), Anprangern ist willkürlich und trifft nur Konsumgüterhersteller (Starbucks vs. GE), Abstumpfungseffekt
- europäische Unternehmen:
 - Kritik an steuerlicher Wettbewerbsverzerrung durch US-Steuerrecht
 - US-Konzerne nutzen „Kriegskassen“ für Übernahmen (z.B. GE/Alstom)
 - steuerliche US-Exportsubvention nicht mit Freihandel vereinbar

I. Die Krise der internationalen Konzernbesteuerung

- steuerjuristische Analyse: strikte Trennung von Recht und Moral
 - Aktienrecht verlangt (nachhaltige) Gewinnmaximierung
 - Ausnutzung rechtmäßiger Gestaltungsmöglichkeiten nicht illegitim
 - Keinalbesteuerung beruht ebenso wie Doppelbesteuerung auf mangelnder internationaler Harmonisierung
 - staatlicher Steuerwettbewerb ermöglicht/erleichtert Steuergestaltung; „stateless income“ ohne staatliche Helfer nicht vorstellbar (z.B. Google-Struktur, Apple-Struktur)
 - Konzernverrechnungspreise bewirken nur Aufteilung, keine Vernichtung von Steuersubstrat
 - Besteuerungslücken ergeben sich aus der Zuteilung von Besteuerungsrechten an Staaten, die keine Steuern erheben (wollen)
 - Einbeziehung dieser Staaten in Freihandel und internationale Steueraufteilung ist der eigentliche Systemfehler ⇒ politisches Problem, erfordert politische Lösung

I. Die Krise der internationalen Konzernbesteuerung

- BEPS-Report der OECD vom Feb. 2013: keine Schuldzuweisung an MNEs, sondern Bestandsaufnahme der „pressure points“
 - OECD-VP Grundsätze können Auseinanderfallen von wirtschaftlicher Aktivität und Gewinnbesteuerung nicht durchgängig verhindern
 - steuerlicher Anreiz zur Verlagerung mobiler Unternehmensfunktionen und immat WG in Niedrigsteuerrländer ⇔ optimale Allokation von Ressourcen
 - steuerliche Wettbewerbsverzerrung zwischen den Unternehmen
 - Verschärfung des schädlichen staatlichen Steuerwettbewerbs („race to the bottom“, z.B. Großbritannien vs. Irland)
- Fazit von *Joe Andrus* (ehem. Leiter VP-Abteilung der OECD)
 - BEPS lässt alle Beteiligten in der Öffentlichkeit schlecht aussehen: MNEs gelten als Steuertrickser und deren Berater als Gauner, die OECD scheint nur den Interessen der Konzerne zu dienen, *Finanzverwaltungen sowie Politiker erscheinen unfähig*

I. Die Krise der internationalen Konzernbesteuerung

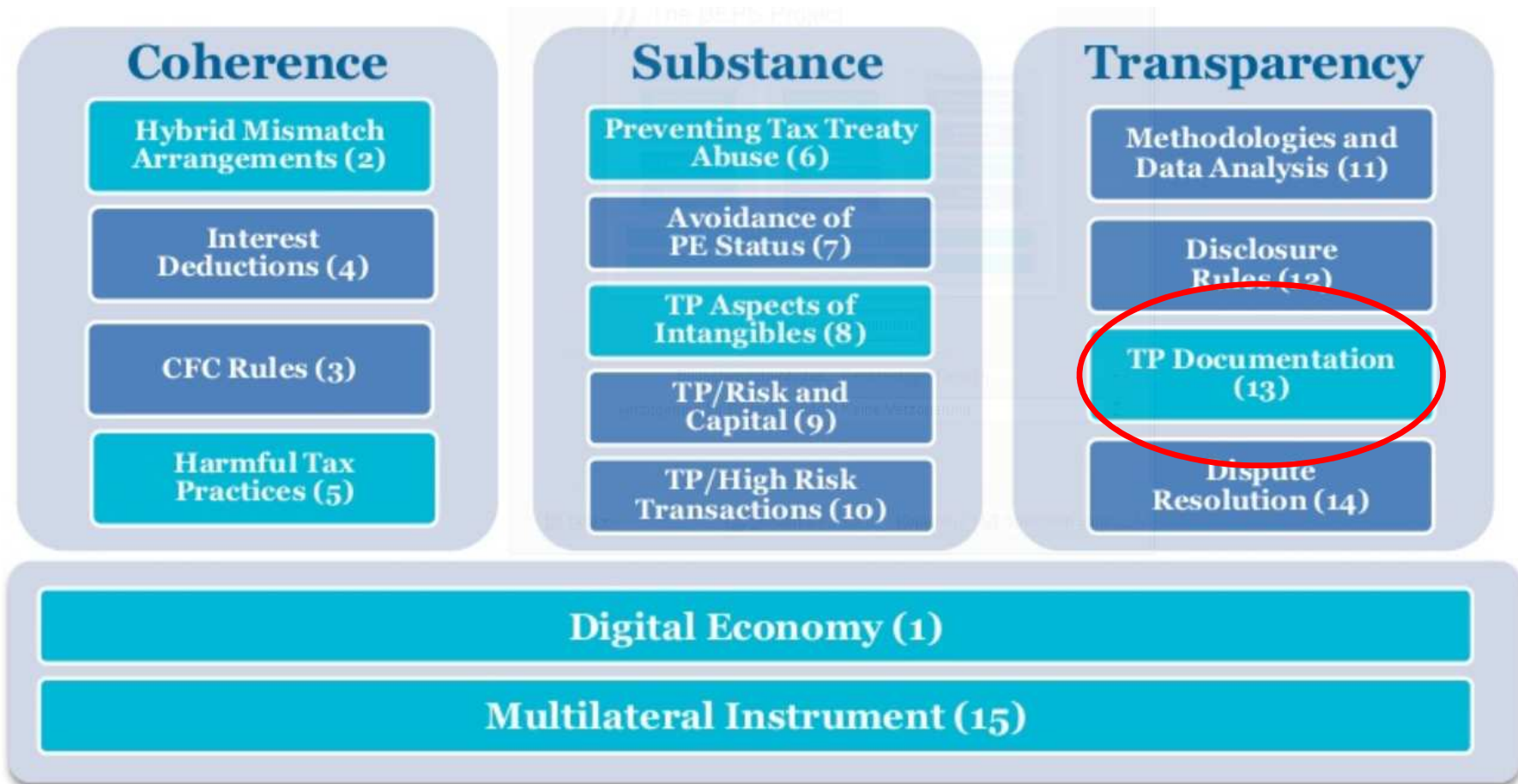
- Reaktion der G20-Finanzminister und G20-Staatschefs („informelle Weltregierung“, 90% des globalen BIP)
 - OECD soll BEPS-Gegenmaßnahmen entwickeln
 - Ziel ist Einmalbesteuerung der Konzerngewinne am Ort der wirtschaftlichen Aktivität
 - Beteiligung der BRICS-Schwellenländer u. Konsultation mit Entwicklungsländern
 - aber auch: Anhörung von Unternehmensvertretern, z.B. Business and Industry Advisory Committee to the OECD (BIAC)
- G8-Gipfel 17./18.6.2013 (Lough Erne)
 - OECD soll „common template for country-by-country reporting to *tax authorities*“ entwickeln
 - Büchse der Pandora geöffnet?

II. BEPS-Aktionsplan vom 19.7.2013

OECD/G20: Ausarbeitung von 15 BEPS-Gegenmaßnahmen bis Ende 2015

- Kohärenz: bessere Abstimmung von Besteuerungsregeln/Beseitigung der tax arbitrage
⇒ Einmalbesteuerung der MNE-Gewinne
- Substanz: Zuordnung von Einkünften in Übereinstimmung mit Substanz u. wirtschaftl. Aktivität ⇒ Besteuerung am Ort der Wertschöpfung (VP-Grundsätze)
- schwierige Grundsatzfragen
 - Arbeitsgruppe „Digital Economy“
 - mehrseitige DBA-Änderungsvereinbarung zur Anpassung möglichst vieler DBA
- Transparenz und Normvollzug
 - Maßnahme Nr. 11: „collect and analyze BEPS data“
 - Maßnahme Nr. 12: „disclosure of aggressive tax planning arrangements“
 - Maßnahme Nr. 13: „re-examine transfer pricing documentation“
 - Maßnahme Nr. 14: „make dispute resolution more effective“

II. BEPS-Aktionsplan vom 19.7.2013



II. BEPS-Aktionsplan vom 19.7.2013

Maßnahme Nr. 13 hat zwei Kernelemente

- „bessere“ VP-Dokumentation zwecks Anwendung des Fremdvergleichs
 - weltweit ganz unterschiedliche Dokumentationsregeln (Vollzugsdefizite?)
 - Standardisierung durch Daten-Schablonen („templates“)
 - „Musterschüler“ D: § 90 Abs. 3 AO, GAufZ, VerwGrds-Verfahren
 - länderbezogene Berichterstattung (CbCR): „requirement that MNEs provide all relevant governments with needed information on their **global allocation of the income, economic activity and taxes paid among countries** according to a common template“
 - CbCR dient nicht der Anwendung des Fremdvergleichs im Einzelfall
 - Ziel ist vielmehr *umfassende BEPS-Risikoeinschätzung* in Bezug auf den jeweiligen Konzern: Wo wird das Einkommen erwirtschaftet? Wo wird es (nicht) besteuert?
 - Berichtspflicht nur ggü. Finanzverwaltungen, nicht Öffentlichkeit/NGOs!
- ⇒ Überarbeitung von Kapitel V der OECD-VPGrundsätze (1995)

III. VP-Doku- und CbCR-Diskussionsentwurf vom 30.1.2014

Diskussionsentwurf v. 30.1.2014 der Arbeitsgruppe 6 des OECD-Steuer Ausschusses nennt drei Hauptziele der Dokumentationspflichten:

- VP-Risikoeinschätzung in Bezug auf den jeweiligen Stpfl. (Wer soll geprüft werden?)
- Grundlage für Betriebsprüfung (Was soll geprüft werden?)
- Prävention, d.h. Stpfl. soll Verrechnungspreise fortlaufend dokumentieren und dabei selbst auf Fremdüblichkeit prüfen („culture of compliance“)

=> Versuch, den enormen VP-Prüfungsaufwand durch „self-policing“ der Stpfl. in den Griff zu kriegen (realistisch?)

Entwurf enthielt zweistufigen Dokumentationsansatz:

- ein globales Master File = wirtschaftliches „Selbstportrait“ des Konzerns (Konzernstruktur, Geschäftstätigkeit, immat. WG, konzerninterne Finanzgeschäfte [z.B. Cash Pool], CbCR-Schablone), Musterschablonen in Annex I und III
- länderbezogene Local Files = wesentl. Finanzkennzahlen, Geschäftsbeziehungen, Funktions- und Risikoanalyse, angewandte VP-Methode *für jede Gesellschaft*, Annex II

III. VP-Doku- und CbCR-Diskussionsentwurf vom 30.1.2014

Entwurf CbCR-Schablone (Annex III): 17 Einzelinformationen je Land je Gesellschaft!

Overview of allocation of income, taxes and business activities on a country-by-country basis

Country	Constituent Entities Organised in the Country	Place of Effective Management	Important business activity code(s)	Revenues	Earnings Before Income Tax	Income Tax Paid (on Cash Basis)		Total Withholding Tax Paid	Stated capital and accumulated earnings	Number of Employees	Total Employee Expense	Tangible Assets other than Cash and Cash Equivalents	Royalties Paid to Constituent Entities	Royalties Received from Constituent Entities	Interest Paid to Constituent Entities	Interest Received from Constituent Entities	Service Fees Paid to Constituent Entities	Service Fees Received from Constituent Entities	
						(a) To Country of Organisation	(b) To All Other Countries												
	1.																		
	2.																		
	3.																		
	4.																		
	Total:																		
	1.																		
	2.																		
	3.																		
	4.																		
	Total:																		
	1.																		
	2.																		
	3.																		
	4.																		
	Total:																		
	1.																		
	2.																		
	3.																		
	4.																		
	Total:																		

III. VP-Doku- und CbCR-Diskussionsentwurf vom 30.1.2014

Massive Kritik in der öffentlichen Anhörung am 19.5.2014:

- CbCR-Schablone verlangt Einzeldaten, die für grobe Risikoeinschätzung nicht erforderlich sind (z.B. konzerninterne Zinsen, Lizenzgebühren und Dienstleistungsvergütungen)
- Einführung von Wesentlichkeitsgrenzen erforderlich
- G20-Beschluss fordert nur landesbezogene Informationen, nicht für jede Gesellschaft
- CbCR-Schablone gehört nicht in das Master File, da anderer Zweck
- Sprache der CbCR-Schablone nicht geklärt (Landessprache? Englisch?)
- unklar, welches Konzernunternehmen die Unterlagen erstellen und welche Finanzverwaltung sie erhalten soll
- Informationsaustausch zwischen Finanzverwaltungen muss Grundrechte der Unternehmen berücksichtigen (Steuergeheimnis, Rechtsschutz)
- Regelung zu Sanktionen bei Dokumentationspflichtverstößen („penalties“) zu unbestimmt

IV. Neufassung Kapitel V vom 16.9.2014

Kritik in Endfassung vom 16.9.2014 größtenteils berücksichtigt (Verhandlungstaktik?):

- Master File, Local File und CbCR-Template selbständig („three-tiered approach“)
- nur noch drei CbCR-Eckdaten zu den Gesellschaften im jeweiligen Land (Firma, steuerliche Ansässigkeit, Geschäftstätigkeit; Annex III Tabelle 2)
- aggregiertes CbCR nach Ländern, nicht für jede Gesellschaft (Annex III, Tabelle 1)
- Reduzierung der CbCR-Daten für jedes Land auf **Umsatz**, Vorsteuergewinn, Steueraufwand (Zahlung + Rückstellung lfd. Periode), **Anzahl Arbeitnehmer**, **materielle WG**, Summe gez. Kapital und thesaurierte Gewinne
- Umsatz, AN u. mat. WG = „Indikatoren wirtschaftlicher Aktivität“ (Parallele zur GKKB?)
- Zuordnung Umsatz nach „Ursprungslandprinzip“ (Sitz des leistenden Unternehmens)
- MNE darf Datenquellen selbst bestimmen (z.B. Einzelabschlüsse, reporting package des Konzernabschlusses)
- Pflicht zur jährlichen Aktualisierung der CbCR-Daten

IV. Neufassung Kapitel V vom 16.9.2014

Table 1. Overview of allocation of income, taxes and business activities by tax jurisdiction

Name of the MNE group: Fiscal year concerned:										
Tax Jurisdiction	Revenues			Profit (Loss) Before Income Tax	Income Tax Paid (on cash basis)	Income Tax Accrued – Current Year	Stated capital	Accumulated earnings	Number of Employees	Tangible Assets other than Cash and Cash Equivalents
	Unrelated Party	Related Party	Total							

IV. Neufassung Kapitel V vom 16.9.2014

Table 2. List of all the Constituent Entities of the MNE group included in each aggregation per tax jurisdiction

Name of the MNE group: Fiscal year concerned:														
Tax Jurisdiction	Constituent Entities resident in the Tax Jurisdiction	Tax Jurisdiction of organisation or incorporation if different from Tax Jurisdiction of Residence	Main business activity(ies)											
			Research and Development	Holding or Managing intellectual property	Purchasing or Procurement	Manufacturing or Production	Sales, Marketing or Distribution	Administrative, Management or Support Services	Provision of Services to unrelated parties	Internal Group Finance	Regulated Financial Services	Insurance	Holding shares or other equity instruments	Dormant
	1.													
	2.													
	3.													
	1.													
	2.													
	3.													

² Please specify the nature of the activity of the Constituent Entity in the “Additional Information” section.

IV. Neufassung Kapitel V vom 16.9.2014

Offene Punkte:

- Festlegung von Details wie z.B. Sprache, Wesentlichkeitskriterien, Penalties und Aufbewahrungsdauer obliegt den einzelnen Staaten (nationale Gesetzgebung)
- Arbeitsgruppe 6 hat Fristverlängerung erhalten, um Streitige Fragen zu klären
 - Erklärungspflicht: Welcher Staat soll primärer Empfänger der Unterlagen sein?
Mögliche Lösung: Master File = Sitzstaat des Mutterunternehmens; CbCR = Sitzstaat des Mutterunternehmens; Local File = jeweiliges Land
 - Informationsaustausch: Weitergabe von Master File und CbCR an andere Staaten?
Austausch nur auf Grundlage von DBA und TIEA? EDV-Plattform?
 - D versucht, Austausch von CbCR zu beschränken (Schadensbegrenzung)
 - effektiver Schutz des Steuergeheimnisses, Verwendungsbeschränkungen
 - Lösungsvorschlag „in den nächsten Monaten“ angestrebt
- komplette Überprüfung von Kapitel V spätestens im Jahr 2020 (Verbesserungsbedarf?)

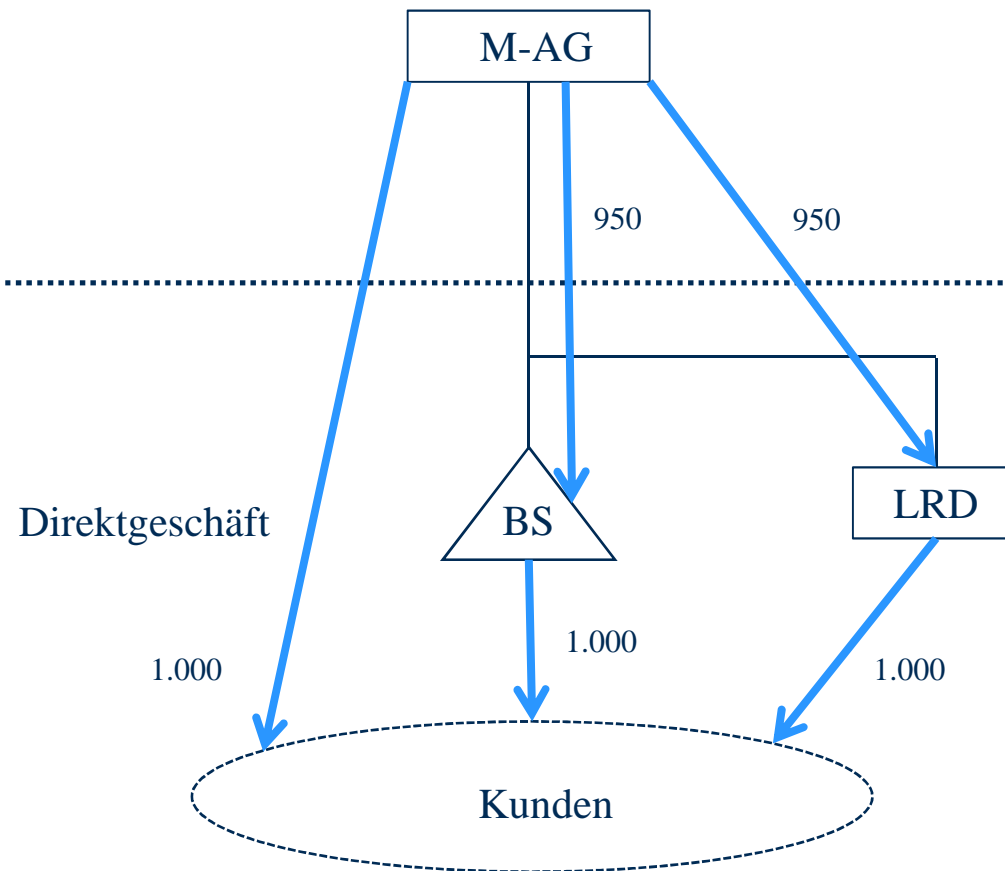
V. Rechtfertigung und Folgewirkungen des CbCR

Rechtfertigungsansatz G20/OECD: mehr Transparenz in Bezug auf BEPS („risk assessment“) ⇒ nachgeschobene Diagnose für BEPS-Therapie?

- im Einzelfall: Wo findet die wirtschaftliche Aktivität des Konzerns statt (Umsatz, AN, mat. WG)? Wo wird der Gewinn versteuert? ⇒ Betriebsprüfung und Auskunftsaustausch bei „Auffälligkeiten“ ⇒ Steuernachforderung
 - aber: stark erhöhtes Risiko der Doppelbesteuerung, Maßnahme Nr. 14 bislang steckengeblieben (Reform des Verständigungsverfahrens)
 - MNEs verlieren Kontrolle über sensible Daten
 - mangelnde steuerliche Planungssicherheit behindert Investitionen
- allgemein: Gibt es auffällige Muster der Gewinnverlagerung und Gewinnverkürzung? Welche Branchen und Länder sind betroffen? => Änderung nationaler Gesetze und DBA
 - aber: Umsatz und mat. WG spielen keine/geringe Rolle für VP-Analyse
 - wirtschaftl. Indikatoren Umsatz, AN und mat. WG liefern kein besseres Ergebnis
 - Verteilungswirkung der OECD-VPGrundsätze wird erstmals vollständig transparent

V. Rechtfertigung und Folgewirkungen des CbCR

Beispiel 1: OECD-konforme „Gewinnverlagerung“ in den Ansässigkeitsstaat



V. Rechtfertigung und Folgewirkungen des CbCR

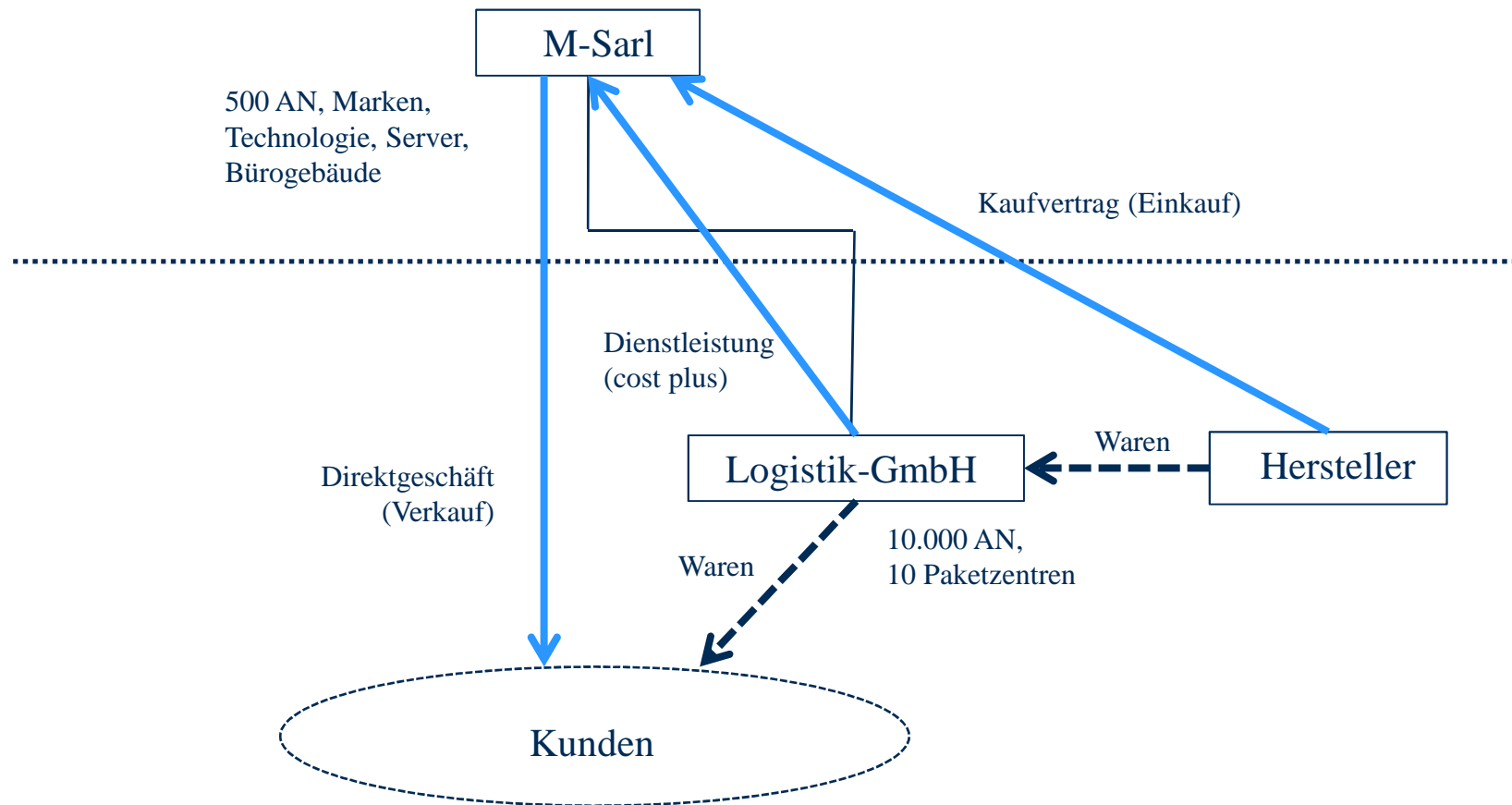
Beispiel 1: OECD-konforme „Gewinnverlagerung“ in den Ansässigkeitsstaat

	Direktgeschäft	Vertreter-BS	Low Risk Distributor
Umsatz Marktstaat lt. CbCR	0	1.000	1.000
./. VP	-0	-950	-950
./. Kosten	<u>-0</u>	<u>-50</u>	<u>-50</u>
Steuersubstrat Marktstaat	0	0	0

- keine Besteuerung von Direktgeschäften (Art. 7 Abs. 1 OECD-MA)
- Gewinnaufteilung für Vertreter-BS bzw. LRD beruht auf Funktions- und Risikoanalyse, hoher Umsatz im Marktstaat irrelevant (ähnl. Ergebnis bei Anwendung TNMM)
- „Marktzugang/Nachfrage“, „Infrastruktur“ und „Standortvorteile“ sind externe Faktoren, die nicht berücksichtigt werden
- Besteuerung am „Ort der wirtschaftlichen Aktivität“ = Sitzstaat M-AG

V. Rechtfertigung und Folgewirkungen des CbCR

Beispiel 2: OECD-konforme „Gewinnverlagerung“ zum Strategieträger (E-Commerce)



V. Rechtfertigung und Folgewirkungen des CbCR

Beispiel 2: OECD-konforme „Gewinnverlagerung“ zum Strategieträger

	LUX	D
AN	500	10.000
Mat. WG	Bürogebäude, Server	10 Paketzentren
Immat. WG	Marken, Technologie	./.
Umsatz (lt. CbCR)	3 Mrd. Euro	Cost-Plus-Verg.

- AN und mat. WG ganz überwiegend in D
- *wesentliche* Personalfunktionen, Risiken und immat. WG in LUX
- Logistik-GmbH nur „Routineunternehmen“ mit Cost-Plus-Vergütung (⇔ Einzelhändler)
- M-Sarl ist „Strategieträger“, dem der Residualgewinn zugewiesen wird
- Aufteilung nach GKKB hätte gegenteiliges Ergebnis (Umsatz, AN, mat. WG in D)

V. Rechtfertigung und Folgewirkungen des CbCR

Schlussfolgerungen:

- OECD-VPGrundsätze nutzen wesentl. (Personal-)Funktionen und Risikotragung als Maßstab für Zuordnung (qualitativer Ansatz), CbCR verwendet abweichende Indikatoren wirtschaftl. Aktivität (quantitativer Ansatz) ⇒ überflüssiger/schädlicher „Fremdkörper“?
- keine wissenschaftlichen Vorgaben für Bestimmung des Orts der Wertschöpfung, Streit zwischen „supply approach“ und „demand approach“ ist ungelöst:
 - Ort der Produktion (AN und WG) ⇔ Ort der Nachfrage (Kunden)
- G20-Forderung nach Besteuerung am „Ort der wirtschaftlichen Aktivität“ ist m.E. ein verdeckter Dissens (Formelkompromiss):
 - Industriestaaten (Kapitalexporteure) halten an supply approach fest (Personal-funktionen) ⇒ lediglich Ausschaltung substanzschwacher Oasengesellschaften
 - Schwellen- und Entwicklungsländer (Kapitalimporteure) fordern Einbeziehung des Marktzugangs (demand approach) ⇒ Neuverteilung des Steuersubstrats
- CbCR liefert Daten für marktbezogene Aufteilung durch die Hintertür (Umsatz pro Land!)

V. Rechtfertigung und Folgewirkungen des CbCR

Schlussfolgerungen (Fortsetzung):

- Dissens schlägt auf Wertschöpfung mit „intangibles“ durch (BEPS-Maßnahme Nr. 8)
 - OECD: Verfügungsmacht („control“) unerlässlich = supply approach; Schwellenländer: auch Standortvorteile und Marktzugang einbeziehen = demand approach
- noch mehr VP-Fälle müssen durch „BP-Basarlösung“ bzw. Verständigungsverfahren oder Schiedsverfahren entschieden werden, Rückstau unerledigter Fälle wächst
- Gesetzmäßigkeit/Gleichmäßigkeit der Besteuerung fragl. (Art. 3 Abs. 1 GG, § 85 AO): Steuerbelastung wird in BP und Verständigungsverfahren „ausgehandelt“
- Verknüpfung von wirtschaftlicher Aktivität und Gewinnzuordnung unionsrechtlich angreifbar (Cadbury Schweppes: Missbrauch nur bei „rein künstlichen Gestaltungen“)
- Zuteilung von Steuersubstrat an Staaten, die nicht besteuern (wollen), weiterhin möglich (Patent-Box GB, Dumping-Steuersatz IRL, „manufacturing income“ USA)
- schädlicher Steuerwettbewerb ersetzt „sandy beaches“ durch Vorzugsbesteuerung in OECD-Mitgliedsstaaten (Spiegel-Bericht zur deutschen Patentbox)

V. Rechtfertigung und Folgewirkungen des CbCR

Schlussfolgerungen (Fortsetzung):

- erforderlich ist globaler politischer Konsens statt Formelkompromiss auf Kosten der MNEs; es gibt keinen „richtigen“ Aufteilungsmaßstab
- deutsche GewSt als Beispiel für formelhafte Aufteilung mit „Einmalbesteuerung“
 - vereinheitlichte Bemessungsgrundlage, Organgesellschaften sind Betriebsstätten
 - Zerlegung nach Maßgabe der Lohnsummen (Faktor *politisch* festgelegt)
 - Mindesthebesatz 200 % (BVerfG: kein Unterbietungswettbewerb) ⇒ Burg Pfalzgrafenstein nur noch Touristenattraktion
- GKKB-Projekt als Beispiel für formelhafte Aufteilung in der EU
 - einheitliche Bemessungsgrundlage (GKB) mit Konsolidierung (GKKB)
 - Faktoren AN, Umsätze und mat. WG (keine Berücksichtigung von immat. WG!)
 - „Konstruktionsfehler“: kein Mindeststeuersatz, kein Finanzausgleich für fiskal. Verlierer

VI. Umsetzung in Deutschland

- EU-Rechnungslegungsvorschriften erfordern *Offenlegung des CbCR* nur für bestimmte Branchen (Mineralgewinnung, Banken)
- Deutschland hat Einführung eines allgemeinen *CbCR für Besteuerungszwecke* bereits international zugesagt, vgl. auch Koalitionsvertrag CDU/CSU/SPD
- steuerliches CbCR ist Eingriff in das Grundrecht auf informationelle Selbstbestimmung bzw. in den Gewerbebetrieb des Stpfl. (Art. 12 u. 14 GG)
- Vorbehalt des Gesetzes erfordert Schaffung einer gesetzlichen Grundlage; betroffen sind zwei Ebenen:
 - Auferlegung einer Dokumentationspflicht, z.B. Änderung § 90 Abs. 3 AO und GAufZV
 - zwischenstaatlicher Informationsaustausch, z.B. im Rahmen von DBA-Auskunfts-klauseln, Informationsaustauschabkommen mit Steueroasen (TIEAs), EU-Amtshilfe-RL (EUAHiG), Generalnorm § 117 Abs. 2 und 3 AO

VI. Umsetzung in Deutschland

- Auferlegung neuer Dokumentationspflichten
 - Eingriff erfordert Rechtfertigung, z.B. „wirksame Steueraufsicht“ durch EU-MS
 - gesetzliche Regelung muss geeignet, erforderlich und verhältnismäßig sein
 - BFH hat § 90 Abs. 3 AO im Kern bestätigt, aber auch Grenzen angedeutet (I R 45/11)
 - **OECD gibt mangelnde Eignung des CbCR für VP-Korrekturen selbst zu (Tz. 25)**
- Informationsaustausch
 - geeignete Rechtsgrundlagen bislang unklar (DBA-Auskunfts-klausel/TIEA), was ist mit Anfragen von Nicht-DBA-Staaten (z.B. Brasilien)?
 - Grundrecht auf informationelle Selbstbestimmung vs. „Rasterfahndung“ durch ausländische Steuerbehörden (z.B. EDV-Projekt des ATO)
 - Möglichkeit des präventiven Rechtsschutzes gegen Auskunftserteilung? Schutz vor staatlicher Wirtschaftsspionage? Schutz des „internationalen Steuergeheimnisses“?
 - subjektives Recht auf Steueranrechnung aufgrund staatl. Fürsorgepflicht?

Literaturauswahl

Bittner/Dawid/Hoffmann, VP-Dokumentation und CbCR, IWB 2014, 218

Ditz/Quilitzsch, Erweiterung von Offenlegungspflichten durch CbCR – Steuerpolitischer Nutzen und verfahrensrechtliche Grenzen, DStR 2014, 127

Evers/Hundsdoerfer, CbCR: Eine neue Rechnungslegung über länderspezifische Wertschöpfung und Ertragsteuern?, FACTS 2014/20

Evers/Meier/Spengel, Transparency in Financial Reporting: Is CbCR Suitable to Combat International Profit Shifting?, ZEW Discussion Paper No. 14-015

Heber, Rechnungslegung nach Ländern als Möglichkeit zur Verbesserung der Informationsbeschaffung der Abgabenbehörden, IStR 2013, 522

Hendricks, Auswirkungen der BEPS-Initiative auf den intern. Informationsaustausch in Steuersachen, (erscheint demnächst)

OECD (www.oecd.org/ctp/beps.htm)

Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, 19.7.2013

Discussion Draft on transfer pricing documentation and country-by-country reporting, 30.1.2014

Guidance on Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, 16.9.2014

Schlie/Malke, CbCR im Hinblick auf Steuerzahlungen multinationaler Unternehmen, DB 2013, 2467

Kontakt

Dr. Reimar Pinkernell LL.M.

Rechtsanwalt, Steuerberater

reimar.pinkernell@fgs.de

Bonn

Johanna-Kinkel-Straße 2 - 4
53175 Bonn
Telefon 0228/95 94-0
Telefax 0228/95 94-100
bonn@fgs.de

Berlin

Friedrichstraße 69
10117 Berlin
Telefon 030/21 00 20-20
Telefax 030/21 00 20-99
berlin@fgs.de

Frankfurt

MesseTurm
Friedrich-Ebert-Anlage 49
60308 Frankfurt/Main
Telefon 069/717 03-0
Telefax 069/717 03-100
frankfurt@fgs.de

München

Brienner Straße 29
80333 München
Telefon 089/80 00 16-0
Telefax 089/80 00 16-99
muenchen@fgs.de

Repräsentanz Wien

Am Heumarkt 7
1030 Wien
Telefon +43 1/713 08 14
Telefax +43 1/713 08 15
wien@fgs-wien.at

Repräsentanz Zürich

Bahnhofstraße 69a
8001 Zürich
Telefon +41 44/225 70-10
Telefax +41 44/225 70-11
zuerich@fgs-zuerich.ch