

Evers, Andrea; Hundsdoerfer, Jochen

Working Paper

Country-by-Country Reporting: Eine neue Rechnungslegung über länderspezifische Wertschöpfung und Ertragsteuern?

Diskussionsbeiträge, No. 2014/20

Provided in Cooperation with:

Free University Berlin, School of Business & Economics

Suggested Citation: Evers, Andrea; Hundsdoerfer, Jochen (2014) : Country-by-Country Reporting: Eine neue Rechnungslegung über länderspezifische Wertschöpfung und Ertragsteuern?, Diskussionsbeiträge, No. 2014/20, Freie Universität Berlin, Fachbereich Wirtschaftswissenschaft, Berlin

This Version is available at:

<https://hdl.handle.net/10419/102025>

Standard-Nutzungsbedingungen:

Die Dokumente auf EconStor dürfen zu eigenen wissenschaftlichen Zwecken und zum Privatgebrauch gespeichert und kopiert werden.

Sie dürfen die Dokumente nicht für öffentliche oder kommerzielle Zwecke vervielfältigen, öffentlich ausstellen, öffentlich zugänglich machen, vertreiben oder anderweitig nutzen.

Sofern die Verfasser die Dokumente unter Open-Content-Lizenzen (insbesondere CC-Lizenzen) zur Verfügung gestellt haben sollten, gelten abweichend von diesen Nutzungsbedingungen die in der dort genannten Lizenz gewährten Nutzungsrechte.

Terms of use:

Documents in EconStor may be saved and copied for your personal and scholarly purposes.

You are not to copy documents for public or commercial purposes, to exhibit the documents publicly, to make them publicly available on the internet, or to distribute or otherwise use the documents in public.

If the documents have been made available under an Open Content Licence (especially Creative Commons Licences), you may exercise further usage rights as specified in the indicated licence.

Country-by-Country Reporting: Eine neue Rechnungslegung über länderspezifische Wertschöpfung und Ertragsteuern?

Andrea Evers
Jochen Hundsdorfer

Fachbereich Wirtschaftswissenschaft
Diskussionsbeiträge

FACTS

2014/20

Country-by-Country Reporting: Eine neue Rechnungslegung über länderspezifische Wertschöpfung und Ertragsteuern?

Andrea Evers

Freie Universität Berlin

Andrea.Evers@fu-berlin.de

Jochen Hundsdoerfer

Freie Universität Berlin

Jochen.Hundsdoerfer@fu-berlin.de

Version: September 2014

Abstrakt

Country-by-Country Reporting (CbCR) soll für (insb. Steuer-)Behörden oder für die Öffentlichkeit Transparenz über die regionale Verteilung von Produktionsfaktoren, Gewinnen und Steuerzahlungen schaffen und so Steuervermeidungsstrategien aufdecken. Die folgende Analyse zeigt die Entstehungsgeschichte des CbCR und stellt die Möglichkeiten eines allgemein verpflichtenden CbCR für multinationale Unternehmen seinen Grenzen und Risiken gegenüber. Unsere Analyse zeigt, dass das CbCR die Informationsansprüche der Adressaten nicht in der Weise befriedigen kann, wie seine Befürworter es propagieren. Auch CbCR als ein weiterer Rechenversuch ändert nichts daran, dass Gewinne von multinationalen Unternehmen nicht lokal zuordbar sind. Ein auf wenige, nachprüfbar zu ermittelnde Kernelemente reduziertes CbCR würde – ob freiwillig, als industrielle Selbstverpflichtung oder als gesetzliche Pflicht – für die Informationsadressaten den gleichen Nutzen bringen wie das bislang vorgeschlagene detaillierte CbCR. Ein solches Basis-CbCR würde beispielsweise die Umsatzerlöse, die Arbeitnehmerzahl und/oder die Lohnsumme, das Sachanlagevermögen und/oder die Abschreibungen darauf sowie die gezahlten Ertragsteuern und/oder den Steueraufwand je Land ausweisen, nicht aber das Einkommen vor Steuern.

Schlüsselwörter:

Country-by-Country Reporting, Steuervermeidung, Steuertransparenz, internationaler Steuerwettbewerb

Country-by-Country Reporting: Eine neue Rechnungslegung über länderspezifische Wertschöpfung und Ertragsteuern?

1 Was ist Country-by-Country Reporting (CbCR)?

2 Entwicklungsgeschichte des CbCR

2.1 Transparenz der Zahlungen von MNU an Entwicklungsländer

2.1.1 Freiwilliges CbCR für Unternehmen der Rohstoffindustrie

2.1.1.1 Publish What you Pay (PWYP)

2.1.1.2 Extractive Industries Transparency Initiative (EITI)

2.1.2 Gesetzliche Verankerung des CbCR für Unternehmen der Rohstoffindustrie

2.1.2.1 Dodd-Frank Act

2.1.2.2 Europäische Bilanz- und Transparenzrichtlinie

2.2 Unternehmensbezogene Steuertransparenz für MNU aller Branchen: Initiativen

3 CbCR für MNU aller Branchen?

3.1 Adressaten

3.2 Aussagefähigkeit länderspezifischer Unternehmensdaten in einem CbCR

3.2.1 Klare Definitionen der Berichtskategorien als notwendige Voraussetzung eines aussagefähigen CbCR

3.2.2 Top-Down versus Bottom-Up Approach: Orientierung an Konzernabschluss, Einzelabschluss oder Steuerbilanz?

3.2.3 Verrechnungspreisermittlung für innerkonzernliche Leistungen

3.2.4 Erfolge aus ausländischen Betriebsstätten, bezogene konzerninterne Dividenden?

3.2.5 Steuerberichterstattung: Steuerzahlungen, laufender Steueraufwand, gesamter Steueraufwand?

3.3 Nutzen und Risiken eines CbCR für MNU aller Branchen

3.3.1 Perspektive der Adressaten

3.3.1.1 Steuerbehörden

3.3.1.2 Öffentlichkeit

3.3.1.3 Steuerwettbewerb und Rechenschaftspflicht der Regierungen

3.3.1.4 Investoren

3.3.2 Perspektive der MNU

3.3.2.1 Business Case CbCR?

3.3.2.2 Wettbewerbsnachteile

3.3.2.3 Steuergeheimnis

3.3.2.4 CbCR als Treiber für faktische formelbasierte Profit Splits?

3.3.2.5 Kosten für Compliance und Prüfung

4 Fazit

1 Was ist Country-by-Country Reporting (CbCR)?

Zahlreiche empirische Studien belegen internationale Gewinnverlagerung durch multinationale Unternehmen (MNU).¹ Es wird vermutet, dass auch MNU mit Sitz in Deutschland Steuern vermeiden, wobei die Schätzungen zum Umfang der Steuervermeidung, abhängig von der Definition der Steuervermeidung, den methodischen Verfahren und den betrachteten Jahren, beträchtlich variieren.² In jüngster Vergangenheit gerieten mehrere US-amerikanische Konzerne aufgrund ihrer niedrigen ausgewiesenen Steuerbelastung ausländischer Gewinne in die öffentliche Kritik.³ Es wird behauptet, dass die Auswirkungen der Steuerflucht hoch seien und zu Lasten des Wohlstandes der betroffenen Länder und deren Bevölkerung gingen.⁴ Neben den daraus resultierenden Steuerausfällen werden Wettbewerbsverzerrungen⁵ und negative Auswirkungen auf die Steuermoral der übrigen Steuerzahler⁶ befürchtet.

In vielen Industriestaaten wird intensiv darüber diskutiert, inwieweit MNU in ihren Aktivitätsstaaten in angemessenem Umfang Ertrag- und Umsatzsteuer entrichten. Als Reaktion auf die Debatte, die unter dem Stichwort BEPS mittlerweile institutionalisiert wurde, intensivierten die EU, die OECD und die G20 ihre Aktivitäten zur Eindämmung von Steuerhinterziehung und -vermeidung. 2013 veröffentlichte die OECD mit Unterstützung der G20-Staaten den BEPS-Aktionplan⁷, mit dessen Hilfe vorhandene Besteuerungslücken geschlossen und steuerplanerischen Gewinnverlagerungen entgegengewirkt werden sollen. Eine Umsetzung der BEPS-Initiative wird bis 2015 erwartet.⁸

Für die interessierte Öffentlichkeit ist es bisher alles andere als einfach, zu erfahren, wie viel Steuern ein auch in Deutschland tätiges MNU tatsächlich in Deutschland schuldet oder gezahlt hat. Konzernabschlüsse, die auf dem Gedanken des Einheitsunternehmens basieren, weisen regelmäßig keine hinreichenden länderspezifischen Daten aus.⁹ Solche können bislang nur der Segmentberichterstattung entnommen werden, falls diese geografisch differenzierte Angaben enthält.¹⁰ Das interne

¹ Vgl. etwa *Huizinga/Laeven*, *Journal of Public Economics* 2008, S. 1164 –1182; *de Mooij/Ederveen*, *Oxford Review of Economic Policy* 2008, 680 – 697; *Eggert/Eggert/Winner*, *Journal of International Economics* 2010, S. 99 – 108. Nach einer Meta-Studie von *Heckemeyer* und *Overesch* sinken ausgewiesene Gewinne von MNU in einem Land um durchschnittlich 0,8%, wenn dieses Land den Steuersatz um einen Prozentpunkt erhöht; vgl. *Heckemeyer/Overesch*, Discussion Paper No. 13-045, 2013. Konzerninterne Verrechnungspreise, insbesondere grenzüberschreitende Lizenzierungsvereinbarungen, erklärten einen größeren Teil dieser Reaktion als konzerninterne Finanzierungen.

² Nach einer umstrittenen Schätzung von *Murphy* entgehen allein der Euro-Zone durch legale und illegale Steuervermeidungspraktiken jährlich Steuereinnahmen in Höhe von rund 1 Billion Euro; vgl. *Murphy*, *Tax Research LLP* 2012, S. 2; kritisch etwa *Gattringer*, *Neue Züricher Zeitung* v. 28.05.2013. *Huizinga* und *Laeven* ermittelten bezogen auf das Jahr 1999 eine von Deutschland ausgehende Verlagerung von Unternehmensgewinnen in Höhe von 2,104 Milliarden US-Dollar; vgl. *Huizinga/Laeven* (FN 1), S. 1164 - 1182. Das *Deutsche Institut für Wirtschaftsforschung (DIW)* schätzte die Besteuerungslücke für 2001 in Deutschland im Unternehmenssteuerbereich auf 100 Milliarden Euro; vgl. *Bach/Dwenger*, *DIW Wochenbericht* 5/2007, S. 63; *Bach*, in: *DIW, DIW Wochenbericht* 22-23/2013, S. 3. *Heckemeyer* und *Spengel* errechnen hingegen eine Buchgewinnverlagerung bei Outbound-Direktinvestitionen bis 2003 von unter 20 Milliarden Euro und einen Anstieg auf maximal 61 Milliarden Euro bis 2006; vgl. *Heckemeyer/Spengel*, *PWP* 2008, S. 54.

³ Durch Gewinnverlagerungen in Niedrigsteuerländer gelang es MNU, wie beispielsweise Apple und Google, im Jahr 2010 eine effektive Steuerlast auf ausländische Gewinne von weniger als 5 % zu verzeichnen. Hierzu ausführlich: *Pinkernell*, *StuW* 2012, S. 369 – 374; *Pinkernell*, *IStR-LB* 2013, S. 59 – 60.

⁴ Vgl. *OECD*, *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, 2013, S. 8.

⁵ Vgl. *Europäisches Parlament*, *A7-0162/2013*, 2013, S. 5, Bst. E; *Henn/Mewes/Meinzer*, 2013, S. 25.

⁶ Vgl. *OECD*, *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, 2013, S. 8.

⁷ *OECD* (FN 4), S. 3 – 40.

⁸ Vgl. *OECD* (FN 4), S. 34 – 40. Ansonsten sieht der Koalitionsvertrag vor, nationale Maßnahmen umzusetzen, um internationaler Steuervermeidung entgegenzuwirken; vgl. *CDU/CSU/SPD-Koalitionsvertrag*, 2013, S. 65.

⁹ Vgl. *Heber*, *IStR* 2013, S. 523; *Hardeck*, *ZfB* 2012, S. 105.

¹⁰ IFRS 8.33 sieht z. B. Angaben zu Umsatzerlösen vor, die von externen Kunden erwirtschaftet wurden und dem Herkunftsland des Unternehmens sowie den Drittstaaten zugewiesen werden, in denen das Unternehmen Umsatzerlöse

Management vieler MNU ist in der Praxis jedoch überwiegend eher an den unterschiedlichen Geschäftsbereichen als an geografischen Bereichen ausgerichtet.¹¹ Der Jahres- bzw. Konzernabschluss berichtet über das weltweite Konzernergebnis und den weltweiten Steueraufwand des gesamten MNU einschließlich latenter Steuern, nicht aber über länderspezifische Ergebnisse und Steueraufwendungen oder Steuerzahlungen.

Hier setzt das Country-by-Country Reporting (CbCR) an. Entwickelt wurde die Idee vor rund einem Jahrzehnt von *Murphy* und *Christensen*¹² mit dem Ziel, mehr Transparenz bezüglich der Steuerzahlungen von MNU herzustellen.¹³ Mit dem CbCR sollen MNU dazu verpflichtet werden, in oder neben ihren Jahres- bzw. Konzernabschlüssen und Geschäftsberichten bestimmte länderspezifische Informationen detailliert offenzulegen.¹⁴ Vorgesehen ist nicht nur die Veröffentlichung von Ergebnissen vor Steuern und die Höhe der abgeführten Steuern je Land, sondern auch die Offenlegung sogenannter Wertschöpfungsindikatoren.¹⁵ Die Öffentlichkeit solle so erfahren, in welchen Ländern MNU Umsatzerlöse erzielen und Personal und Kapital einsetzen und ob die gezahlten Steuern im Verhältnis zu der Höhe der erwirtschafteten Gewinne und den jeweiligen nationalen Steuersätzen angemessen seien.¹⁶ Damit solle erreicht werden, dass die Länder eine „gerechte Teilhabe“ an der Wertschöpfung der MNU erlangen.¹⁷ CbCR ist demnach nicht als steuerliche Verpflichtung, sondern als Berichterstattungspflicht konzipiert.

Im Folgenden soll zunächst die Entwicklungsgeschichte des CbCR für die Rohstoffindustrie dargestellt werden. Anschließend wird die derzeit diskutierte Erweiterung auf MNU aller Branchen analysiert.

2 Entwicklungsgeschichte des CbCR

2.1 *Transparenz der Zahlungen von MNU an Entwicklungsländer*

Für die Bevölkerung eines Entwicklungslandes muss Rohstoffreichtum kein Vorteil sein. Ein Zusammenhang zwischen Rohstoffreichtum und relativ geringem Wirtschaftswachstum („resource curse“ oder „Fluch der Ressourcen“) wurde mehrfach empirisch bestätigt,¹⁸ wobei allerdings Umfang und Kausalität strittig sind.¹⁹ Anhänger der Theorie des „Fluchs der Ressourcen“ argumentieren, Rohstoffreichtum fördere Korruption und eine damit zusammenhängende Misswirtschaft von Rohstoff Erlösen, reduziere die Abhängigkeit totalitärer Regimes von Steuereinnahmen und behindere eine demokratische Entwicklung.²⁰

Um diesen möglichen „Fluch der Ressourcen“ zu verhindern oder abzumildern, entstand die Idee einer Rechenschaft über Zahlungen von MNU der Rohstoffindustrie an (insb. rohstoffreiche) Staaten. Diese Rechenschaft sollte neben Steuerzahlungen auch Zahlungen z.B. für Schürfrechte umfassen. NGOs setzen sich in ihren Kampagnen für eine solche Schaffung erhöhter Transparenz und für

erwirtschaftet hat; vgl. auch *Murphy*, 2009, S. 4; veröffentlicht von der Task Force on Financial Integrity and Economic Development; *Heber*, IStR 2013, S. 523.

¹¹ Vgl. *Devereux et al.*, Oxford University, Centre for Business Taxation, 2011, S. 37; *Murphy* (FN 10), S. 4.

¹² *Richard Murphy*, Wirtschaftsprüfer, Gründer des Tax Justice Network in 2002 und Leiter des Tax Research UK; *Jon Christensen*, Entwicklungsökonom, Direktor des Tax Justice Network, Chesham, U.K.

¹³ Vgl. *Murphy*, 2012, S. 2, <http://www.taxresearch.org.uk/Documents/CBC2012.pdf>.

¹⁴ *Shaheen*, International Tax Review 2012, S. 24.

¹⁵ Vgl. *Murphy* (FN 13), S. 8.

¹⁶ Vgl. *MISEREOR*, Arbeitspapier, 2013, S. 9.

¹⁷ Vgl. *Europäische Kommission*, Meldung in: DB 2010, S. M12 – M14.

¹⁸ Vgl. *Sachs/Warner*, European Economic Review 2001, S. 827, m.w.N.; *Gylfason*, European Economic Review 2001, S. 847; *Sachs/Warner*, NBER Working Paper 5398/1995, 1997.

¹⁹ Vgl. *Liou/Musgrave*, Comparative Political Studies, 2013, S. 1- 27, m.w.N.

²⁰ Vgl. *Ross*, Princeton University Press 2013, Kapitel 1, S. 5 f.

strengere Rechenschaftspflichten ein. Die beiden hier zu nennenden Initiativen sind die Publish What you Pay (PWYP)-Kampagne und die Extractive Industries Transparency Initiative (EITI)²¹.

2.1.1 Freiwilliges CbCR für Unternehmen der Rohstoffindustrie

2.1.1.1 Publish What you Pay (PWYP)

Mit dem Zusammenschluss einer kleinen Gruppe aus NGOs²² entstand 2002 in Großbritannien die „Publish What You Pay“ (PWYP)-Kampagne. Die Gründer dieser Initiative stellten ein Konzept vor, wonach Unternehmen verpflichtet werden sollen, sämtliche Zahlungen an Regierungen und öffentlichen Institutionen ressourcenreicher Ländern offenzulegen („publish what you pay“) und einer unabhängigen Prüfung zu unterziehen. Erweitert wurde dieser Ansatz dadurch, dass auch die beteiligten Länder ihre Einnahmen aus dem Abbau der Bodenschätze offenlegen sollen („publish what you earn“) und angeben müssen, wohin diese Gelder investiert wurden („publish how you spend it“).²³ Mittlerweile haben sich weltweit mehr als 800 Organisationen dem Netzwerk angeschlossen und unterstützen die Initiative bei ihrer Forderung nach mehr Transparenz in der Rohstoffindustrie.²⁴

Die Offenlegung soll der Bevölkerung ressourcenreicher Entwicklungsländer ermöglichen, den Geldzufluss der Länder für die Ausbeutung ihrer Ressourcen zu verfolgen. Auf diese Weise könne die Bevölkerung die Verwendung der Einnahmen aus dem Abbau der Ressourcen kontrollieren. Die Veröffentlichung der Einnahmen soll verhindern, dass Gelder öffentlicher Haushalte unterschlagen oder für Zwecke missbraucht werden, die aus gesamtwirtschaftlicher Sicht nicht von Bedeutung für die Länder sind. Ziel der Initiative ist damit die Bekämpfung von Armut durch Korruption und die Verbesserung des wirtschaftlichen Wachstums in rohstoffreichen Ländern.²⁵

2.1.1.2 Extractive Industries Transparency Initiative (EITI)

Aus der PWYP-Kampagne heraus erfolgte die Gründung der Initiative für Transparenz in der Rohstoffwirtschaft („Extractive Industries Transparency Initiative“; EITI).²⁶ Ebenso wie die PWYP-Kampagne basiert die 2003 ins Leben gerufene EITI auf dem Grundgedanken, dass die Bevölkerung eines Landes Anspruch auf finanzielle Informationen über die Ausbeutung der natürlichen Ressourcen und die damit zusammenhängenden Einnahmen eines Landes habe. Zu diesem Zweck entwickelte die EITI einen Transparenz-Standard hinsichtlich der Höhe und Verwendung der Einnahmen aus der Rohstoffförderung.²⁷ Die Länder, die sich der EITI angeschlossen haben, werden durch diesen Standard zu einer Veröffentlichung regelmäßiger EITI-Berichte verpflichtet.²⁸ In den EITI-Berichten werden sowohl die Einnahmen der Regierungen teilnehmender Länder als auch die Zahlungsströme aus der Rohstoffgewinnung privater und öffentlicher Rohstoffunternehmen an die EITI-Mitgliedsländer offengelegt.²⁹ Begleitet wird die Umsetzung des EITI-Standards innerhalb eines Staates durch eine Multistakeholder-Gruppe (MSG), bestehend aus Vertretern der Regierung, verschiedener NGOs, Unternehmen und Investoren. Die MSG entwickelt einen individuellen Arbeitsplan für den jeweiligen Staat und definiert die Inhalte des EITI-Berichts.

²¹ <http://www.publishwhatyoupay.org/>; <http://eiti.org/>.

²² Hierzu zählen z.B. „Open Society Institute“ und „Global Witness“.

²³ Vgl. *van Oranje/Parham*, 2009, S. 28.

²⁴ Vgl. <http://www.publishwhatyoupay.org/about>.

²⁵ Vgl. *van Oranje/Parham* (FN 23), S. 21.

²⁶ Vgl. <http://www.publishwhatyoupay.org/activities/advocacy/extractive-industries-transparency-initiative>.

²⁷ Vgl. *EITI*, EITI Standard, 2013, S. 6.

²⁸ Vgl. *EITI* (FN 27), S. 20; *van Oranje/Parham* (FN 23), S. 55.

²⁹ Vgl. *EITI* (FN 27), S. 26.

Interessierte Staaten bewerben sich freiwillig um eine Aufnahme in die EITI.³⁰ Für die Unternehmen, die in diesen Staaten tätig sind, wird die Veröffentlichung ihrer Zahlungen durch die Aufnahme der Staaten obligatorisch.³¹ Obwohl der letztmals im Mai 2013 überarbeitete EITI-Standard die Anforderungen an die beteiligten Länder verschärft,³² liegt die Verantwortung für die Umsetzung des EITI-Standards weiterhin bei den teilnehmenden Ländern bzw. deren MSG selbst. So besteht hinsichtlich der in den EITI-Bericht aufzunehmenden Informationen ein Entscheidungsspielraum auf Länderebene. Die MSG legt im Vorfeld der Berichtserstattung fest, welche Zahlungen und Einnahmen für die Aussagekraft des EITI-Berichts wesentlich sind. Zwar regelt der EITI-Standard, dass bei der Festlegung der Wesentlichkeitsgrenze die Höhe der Zahlungsströme in das Verhältnis zum Gesamtumsatz gesetzt werden soll, dennoch wird den MNU und den Mitgliedsländern durch solche Freiheiten die Möglichkeit geboten, Aktivitäten von der Offenlegung auszuschließen.³³

Der EITI sind mittlerweile 46 Staaten³⁴ und über 80 unterstützende Unternehmen aus der Öl-, Gas- und Bergbauindustrie³⁵ beigetreten. Bei den derzeit beteiligten Staaten handelt es sich sowohl um Entwicklungsländer (z.B. Ghana, Nigeria oder Indonesien) als auch um einige westliche ressourcenreiche Industriestaaten (z.B. Norwegen und die USA³⁶). Länder wie Deutschland, Belgien, Frankreich, Großbritannien, Italien, Niederlande, Australien und Kanada befürworten zwar grundsätzlich die Prinzipien der EITI und unterstützen die Kampagne, haben sich aber bislang nicht zu einer Umsetzung des EITI-Standards entschlossen.³⁷

Aufgrund der begrenzten Beteiligung an der freiwilligen EITI vertreten sowohl die Unterstützer der PWYP-Kampagne als auch weitere Befürworter des CbCR die Ansicht, dass die Durchsetzung gesetzlich verankerter Offenlegungspflichten für Unternehmen weiterhin einen wesentlichen Bestandteil solcher Initiativen darstellen sollte.³⁸ Bereits 2010 verschärfte PWYP durch eine Kampagne den Druck auf das International Accounting Standards Board (IASB) und forderte, eine nach Ländern untergliederte Offenlegungspflicht von Einkünften und Steuerzahlungen für die extraktive Industrie in Form eines Rechnungslegungsstandards in die IFRS zu integrieren.³⁹ Der Standardsetzer hat Stellung zu den Forderungen der PWYP Kampagne bezogen, aber offen gelassen, ob sich eine Einführung des CbCR in die IFRS durchsetzen wird.⁴⁰ Derzeit plant das IASB kein CbCR für extraktive Industrien.⁴¹

2.1.2 Gesetzliche Verankerung des CbCR für Unternehmen der Rohstoffindustrie

2.1.2.1 Dodd-Frank Act

Knapp acht Jahre nach Gründung der PWYP-Initiative fand die Verpflichtung zu einem CbCR mit der Unterzeichnung des Dodd-Frank Wall Street Reform and Consumer Protection Act⁴² im Juli

³⁰ Vgl. *van Oranje/Parham* (FN 23), S. 55.

³¹ Vgl. *Devereux et al.* (FN 11), S. 17.

³² Vgl. *EITI* (FN 27), S. 6.

³³ Vgl. *EITI* (FN 27), S. 26.

³⁴ Dies sind 29 Compliant-Länder und 17 Kandidaturländer; vgl. <http://eiti.org/countries>.

³⁵ Vgl. <http://eiti.org/supporters/companies>.

³⁶ Norwegen: Beitritt am 01.03.2011, Status: Compliant; vgl. <http://eiti.org/Norway>. USA: Beitritt am 19.03.2014, Status: Kandidatur; vgl. <http://eiti.org/united-states-america>.

³⁷ Vgl. etwa *Bundesministerium für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung*, http://www.bmz.de/de/was_wir_machen/themen/goodgovernance/transparenz/eiti/index.html.

³⁸ Vgl. *Devereux et al.* (FN 11), S. 19; *van Oranje/Parham* (FN 23), S. 54.

³⁹ Vgl. <http://www.publishwhatyoupay.org/resources/background-briefing-iasb-consultation>.

⁴⁰ Vgl. *IASB*, Discussion Paper DP/2010/01, S. 147 – 163.

⁴¹ Vgl. <http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Extractive-Activities/Pages/Summary.aspx>.

⁴² *111. Kongress der Vereinigten Staaten von Amerika*, H.R. 4173, 2010.

2010 erstmals Einzug in eine gesetzliche Regelung. Nach Abschnitt 1504 des Dodd-Frank Acts ist jedes an der US-Börse notierte Rohstoffunternehmen aus den Branchen Bergbau, Erdöl und Erdgas dazu verpflichtet, jährlich das Formular SD einzureichen. In diesem Formular müssen Rohstoffkonzerne an amerikanische und ausländische Regierungen gezahlte Geldflüsse, inklusive Steuern, Lizenzen, Bonuszahlungen und Dividenden, für den Abbau und die Verarbeitung von Erdöl, Erdgas und anderen Bodenschätzen offenlegen. Eine Veröffentlichung kann unterbleiben, wenn die Wesentlichkeitsgrenze von 100.000 US-Dollar nicht überschritten wird. In den jährlichen Berichten wird zudem eine Aufschlüsselung der Gesamtsumme aller Zahlungen nach Projekten gefordert.⁴³

Betroffen sind alle beim US-Wertpapier- und Börsenausschuss (SEC) registrierten Unternehmen. Darunter fallen nicht nur große amerikanische Rohstoffkonzerne wie Exxon und Chevron, sondern auch andere MNU, die ihren Stammsitz nicht in den USA haben, wie beispielsweise BHP Billiton aus Australien bzw. Großbritannien, Statoil ASA aus Norwegen oder Vale S.A. aus Brasilien.

Die Richtlinie wurde u.a. vom American Petroleum Institute, dem Industrieverband der US-Ölindustrie, angefochten.⁴⁴ Insbesondere wurde kritisiert, dass die Regelung des Dodd-Frank Acts selbst dann keine Ausnahmen von einer Veröffentlichungspflicht der Berichte vorsieht, wenn eine Offenlegung der geforderten Informationen unter nationalem Recht der Staaten versagt wird oder eine Veröffentlichung der Daten für die Konzernleitung schädigend sein könnte. Mit gerichtlicher Entscheidung vom 2. Juli 2013 wurde die Richtlinie des Dodd-Frank Acts vorerst außer Kraft gesetzt.⁴⁵

2.1.2.2 Europäische Bilanz- und Transparenzrichtlinie

Auch auf europäischer Ebene wurde diskutiert, die Transparenz von Zahlungen im Rohstoffsektor zu erhöhen. Am 26. Juni 2013 nahm das Plenum des Europäischen Parlaments einen Reformvorschlag der Europäischen Kommission zur Überarbeitung der 4. und 7. Bilanzrichtlinie⁴⁶ an, der eine länder- und projektspezifische Berichtserstattung vorsieht. Die neue Richtlinie des Europäischen Parlaments und des Rates wurde am 26. Juni 2013 verabschiedet.⁴⁷

Die neue Bilanzrichtlinie sieht eine länder- und projektbezogene Berichterstattung für alle großen Unternehmen und Unternehmen von öffentlichem Interesse vor, die in der mineralgewinnenden Industrie oder auf dem Gebiet des Holzeinschlags in Primärwäldern tätig sind. Alle Geld- und Sachleistungen, die aufgrund operativer Tätigkeiten an nationale, regionale oder lokale Behörden eines Mitgliedstaates oder eines Drittlandes gezahlt wurden, müssen in einem jährlichen, separaten Bericht offengelegt werden.⁴⁸ Erfasst werden neben Steuerzahlungen auch Produktionszahlungsansprüche, Nutzungsentgelte, Dividenden, Unterzeichnungs-, Entdeckungs- und Produktionsboni sowie Lizenz-, Miet- und Zugangsgebühren inklusive sonstiger Gegenleistungen für Lizenzen und Konzessionen und Zahlungen für die Verbesserung der Infrastruktur.⁴⁹ Von einer Berichterstattung ist abzusehen, wenn der Gesamtbetrag der Zahlungen innerhalb eines Geschäftsjahres nicht die Wesentlichkeitsgrenze von 100.000 Euro übersteigt.⁵⁰

Die geänderte Transparenzrichtlinie ist am 26. November 2013 in Kraft getreten. Die Einbeziehung des CbCR in die Transparenzrichtlinie verpflichtet Emittenten, die in der mineralgewinnenden In-

⁴³ Vgl. *Securities and Exchange Commission*, RIN 3235-AK85, 77 Federal Register v. 12.09.2012, S. 56365 – 56419.

⁴⁴ *United States District Court for the district of Columbia*, Civil Action No. 12-1668 v. 10.10.2012.

⁴⁵ *United States District Court for the district of Columbia*, Civil Action No. 12-1668 (JDB) v. 02.07.2013, S. 1 – 30.

⁴⁶ RL 78/660/EWG, ABl. L 222 v. 14.08.1978, S. 11 und RL 83/349/EWG, ABl. L 193 v. 18.07.1983, S. 1.

⁴⁷ RL 2013/34/EU v. 26.06.2013, ABl. L 182 v. 29.06.2013, S. 19 – 76.

⁴⁸ RL 2013/34/EU (FN 47), S. 24, Rn. 44 und S. 52, Art. 41.

⁴⁹ RL 2013/34/EU (FN 47), S. 52, Art. 41, Nr. 5.

⁵⁰ RL 2013/34/EU (FN 47), S. 25, Rn. 46.

dustrie oder der Industrie des Holzeinschlags in Primärwäldern tätig sind, zu einer projektbezogenen Berichterstattung auf Länderebene.⁵¹

Die beiden Legislativvorhaben wirken somit komplementär. Während die EU-Bilanzrichtlinie neben europäischen Unternehmen von öffentlichem Interesse zusätzlich große, nicht an einer Börse gelistete Unternehmen innerhalb der EU⁵² zu einer jährlichen Berichterstattung verpflichtet, erfasst die Transparenzrichtlinie Unternehmen aus Drittstaaten, die an einer Börse in einem EU-Mitgliedstaat zugelassen sind. Beide Richtlinien verlangen eine öffentliche Zugänglichkeit der Berichte.⁵³

2.2 Unternehmensbezogene Steuertransparenz für MNU aller Branchen: Initiativen

Die derzeitigen Initiativen und Gesetze lassen einen klaren Trend erkennen: Gerechtfertigt mit dem Zweck der Korruptionsbekämpfung setzt sich eine verpflichtende Anwendung des CbCR gegenwärtig für MNU der Rohstoffindustrie und der Forstwirtschaft durch. Die Zahl der von einer länderspezifischen Berichtspflicht betroffenen deutschen Unternehmen dürfte sich aufgrund dieses engen Kreises in überschaubaren Grenzen halten.

Während der Implementierung des CbCR in der Rohstoffindustrie und Forstwirtschaft wurden jedoch die oben genannten Fälle insbesondere US-amerikanischer Unternehmen bekannt, die durch Steuergestaltungen ihre ausländische Steuerlast auf – gemessen an den nominalen Ertragsteuersätzen der Gastländer – äußerst niedrige Werte reduzieren. Mit Hilfe von CbCR kann grundsätzlich nicht nur über geleistete Steuerzahlungen (von Unternehmen der Rohstoffindustrie) Transparenz erzeugt werden, sondern auch über *nicht* geleistete Steuerzahlungen bzw. niedrige Steuerbelastungen.

Daher kam die (ursprüngliche) Idee, CbCR als länderspezifische Rechnungslegungspflicht für MNU aller Branchen zu nutzen, wieder in die öffentliche Diskussion. So wurde die Pflicht zu einer gesonderten Bilanzierung von Steuern und Gewinnen je Land mit der Veröffentlichung der CRD IV Richtlinie im Amtsblatt der Europäischen Union am 27. Juni 2013 mittlerweile auch im europäischen Bankensektor etabliert.⁵⁴ Nach § 26a KWG müssen alle deutschen Kreditinstitute und Wertpapierfirmen berichten, in welchem Land sie welche Steuern in welcher Höhe zahlen. Daneben umfasst die Offenlegung Informationen zu der Firmenbezeichnung, der Art der Tätigkeit und der geografischen Lage aller Niederlassungen der Institute. Des Weiteren müssen Informationen zum Umsatz, zur Anzahl der Lohn- und Gehaltsempfänger, zum Gewinn oder Verlust vor Steuern und zu den erhaltenen öffentlichen Beihilfen veröffentlicht werden. Aufgeschlüsselt werden die Angaben nach den Mitgliedsstaaten der EU und den Drittstaaten, in denen die Institute über Niederlassungen verfügen. Bis zum 1. Juli 2014 sind die Angaben auf vertraulicher Basis an die Europäische Kommission zu übermitteln. Ab 2015 sind die Angaben voraussichtlich im Anhang zum Jahresabschluss zu publizieren und somit der Öffentlichkeit zugänglich.⁵⁵ Auf einer Pressekonferenz am 23. Mai 2013 begrüßte EU-Kommissar *Michel Barnier* die Entscheidungen hinsichtlich der Einführung des CbCR für Banken. Zudem sprach er sich für eine uneingeschränkte Ausweitung der länderspezifischen Rechnungslegungspflicht auf alle MNU aus.⁵⁶

⁵¹ RL 2013/50/EU v. 22.10.2013, ABl. L 294 v. 06.11.2013, S. 13 – 27.

⁵² Große Unternehmen sind solche Unternehmen, die am Bilanzstichtag mindestens zwei der drei Größenmerkmale überschreiten: Nettoumsatzerlöse: EUR 40 Mio., Bilanzsumme: EUR 20 Mio., Anzahl der Beschäftigten innerhalb eines Geschäftsjahres: 250; vgl. RL 2013/34/EU (FN 47), S. 28, Art. 3 Abs. 4.

⁵³ RL 2013/34/EU (FN 47), S. 53, Art. 45. Die Transparenzrichtlinie fordert eine öffentliche Zugänglichkeit der Berichte von mindestens zehn Jahren; vgl. RL 2013/50/EU (FN 51), S. 20, Art. 6.

⁵⁴ RL 2013/36/EU (CRD IV), ABl. L 176 v. 27.06.2013, S. 338 – 436. Deutschland hat die Richtlinie 2013 in nationales Recht umgesetzt; Gesetz zur Umsetzung der RL 2013/36/EU v. 28.08.2013, BGBl. I 2013, S. 3395 – 3457.

⁵⁵ Gesetz zur Umsetzung der Richtlinie 2013/36/EU (FN 54), S. 3429 – 3430, 3446.

⁵⁶ Vgl. *Europäische Kommission*, Speech/13/444, 2013, S. 5.

Auf nationaler Ebene wurde die Umsetzung einer länder- und projektbezogenen Berichtspflicht für deutsche Unternehmen aller Branchen erstmals am 17. Oktober 2012 von Bündnis 90/Die Grünen gefordert.⁵⁷ Ziel dieser Forderung war es, „Deutschland eine Vorreiterrolle für Transparenz einnehmen zu lassen“⁵⁸. Trotz Ablehnung des Antrags⁵⁹ folgte am 4. Juni 2013 eine weitere Forderung der Fraktionen SPD und Bündnis 90/Die Grünen an die Bundesregierung, einen Gesetzesentwurf vorzulegen, der alle großen deutschen Kapitalgesellschaften gem. § 267 HGB zu einer länderspezifischen Offenlegung ihrer Steuerzahlungen, Gewinne, Umsätze, Beschäftigten und Kapitalbestände verpflichten sollte.⁶⁰ Auch dieser Antrag wurde abgelehnt.⁶¹ Im aktuellen Koalitionsvertrag einigten sich SPD und CDU lediglich darüber, entsprechend der europäischen Regelung eine länderspezifische Berichterstattung im Bankenbereich und im Rohstoffhandel insbesondere über erzielte Gewinne, entstandene Verluste und gezahlte Steuern zwischen den Steuerverwaltungen einzuführen.⁶² Eine verpflichtende Veröffentlichung der Angaben im Jahres- bzw. Konzernabschluss ist, ebenso wie eine Rechnungslegung auf Länderbasis für MNU weiterer Branchen, nicht beabsichtigt.

Des Weiteren setzte sich der Deutsche Bundestag für die Implementierung einer länderspezifischen Rechnungslegungspflicht in den OECD-Leitsätzen für MNU⁶³ ein.⁶⁴ Obwohl ein CbCR nicht in die Leitsätze integriert wurde,⁶⁵ veröffentlichte die OECD am 3. Oktober 2013 ein Memorandum zum Thema CbCR als wesentlichen Bestandteil des Transfer Pricing Dokumentationsvorschlags.⁶⁶ In dem Memorandum wurden Fragen zur Art und zum Umfang der offenzulegenden länderspezifischen Informationen zur Debatte gestellt. Nach einer öffentlichen Konsultation im November 2013 veröffentlichte die OECD am 30. Januar 2014 den ersten Diskussionsentwurf zur Verrechnungspreisdokumentation und zum CbCR.⁶⁷ Danach sollen Informationen über die finanzielle und steuerliche Situation des Konzerns in Form eines CbCR innerhalb eines von der Muttergesellschaft zu erstellenden „Master Files“ dargestellt werden. Das Master File soll anschließend allen untergeordneten Gesellschaften zur Verfügung gestellt werden, damit die nationalen Finanzbehörden ihre Anfragen unmittelbar an die nationalen Konzerngesellschaften richten können.

Die folgende Abbildung 1 zeigt für die vorliegenden Vorschläge, wer der Rechenschaftspflicht unterliegen soll, ob die Veröffentlichung nur gegenüber (z.B. Steuer-)Behörden oder gegenüber der Öffentlichkeit verpflichtend ist und welche Branchen betroffen sind:

⁵⁷ BT-Drs. 17/11075 v. 17.10.2012.

⁵⁸ BT-Drs. 17/11075 (FN 57), S. 3.

⁵⁹ BT-Drs. 17/11695 v. 28.11.2012, S. 2.

⁶⁰ BT-Drs. 17/13717 v. 04.06.2013, S. 2.

⁶¹ BT-Drs. 17/14185 v. 26.06.2013, S. 3.

⁶² Vgl. *CDU/CSU/SPD* (FN 8), S. 65.

⁶³ *OECD*, OECD-Leitsätze für multinationale Unternehmen, 2011, S. 1 – 101.

⁶⁴ BT-Drucksache 17/4668, S. 3 – 4.

⁶⁵ Vgl. *Hardeck*, IStR, 2011, S. 935.

⁶⁶ *OECD*, Memorandum on Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, 2013, S. 1 – 5.

⁶⁷ *OECD*, Discussion Draft on Transfer Pricing and CbC Reporting, 2014, S. 1 – 20. Die bislang eingegangenen Kommentierungen sind unter <http://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/latestdocuments/> zu finden.

Rechen- schaftspflicht Ver- öffentlichungs- pflicht gegenüber	Länder/ Regierungen		MNU		Industrie ■ Extraktiv ■ Banken ■ Alle
	Behörden		CRD IV	OECD	
Öffentlichkeit		EITI	PWYP	CRD IV (ggf. ab 2015)	
		Bilanz-/ Transpa- renz-RL	Dodd- Frank- Act	EITI (Best Practice)	

Abbildung 1: Rechenschafts- und Veröffentlichungspflicht der vorliegenden Vor-
schläge zu einer länderspezifischen Berichtserstattung

3 CbCR für MNU aller Branchen?

3.1 Adressaten

Die Ausgestaltung eines obligatorischen CbCR für MNU aller Branchen, wie es derzeit diskutiert wird, ist noch unklar. Zunächst sind die potentiellen Informationsadressaten zu benennen. Anschließend kann erörtert werden, wie ein CbCR ausgestaltet sein muss, um die jeweiligen Informationsinteressen zu befriedigen. Erst auf dieser Grundlage können die Möglichkeiten und Grenzen eines CbCR für MNU aller Branchen diskutiert werden.

Steuerbehörden: Von Befürwortern des CbCR wird vorgebracht, dass ein in den Jahres- bzw. Konzernabschluss eingebundenes CbCR von den Steuerbehörden als Informationsquelle herangezogen werden könnte. Die Offenlegung relevanter länderspezifischer Steuerdaten würde nicht nur die Identifizierung steuermisbräuchlich agierender Konzerne erleichtern, sondern im gleichen Zuge die Kosten und die Dauer der Untersuchungen der Steuerbehörden verringern.⁶⁸

Öffentlichkeit: CbCR verfolgt auch das Ziel, den öffentlichen Druck auf MNU zu erhöhen, damit diese ihre Governance im steuerlichen Bereich anpassen.⁶⁹ Eine Verbesserung der Steuereultur erfordere, die geleisteten Steuern je Land für die Öffentlichkeit zugänglich zu machen.⁷⁰ CbCR soll MNU dazu anhalten, mehr steuerliche Verantwortung zu übernehmen. Dabei könnte CbCR als Teil der Aktivitäten eines Unternehmens im Bereich Corporate Social Responsibility auch Auswirkungen auf die Produktmärkte (z.B. Kundenbindung) haben.

Staaten bzw. Regierungen: Primär könnte ein CbCR politischen Entscheidungsträgern Informationen über den Ist-Zustand der Besteuerung von MNU im jeweiligen Land geben und damit möglichen Reformbedarf der Unternehmensbesteuerung aufzeigen. Daneben ist eine zweite Perspektive denkbar: Ein CbCR könnte Hinweise darauf geben, wie sich andere Länder im Wettbewerb um das Steuersubstrat von MNU positionieren. Auch „unfairer“ Steuerwettbewerb der Länder könnte sich in einem CbCR widerspiegeln.

⁶⁸ Vgl. *Murphy*, Tax Research LLP, 2009, S. 6.

⁶⁹ Vgl. *Fuest/Spengel/Finke/Heckemeyer/Nusser*, DB 2013, S. 36, *Europäische Kommission* (FN 17), S. M12 – M14.

⁷⁰ Vgl. *Bormann/Rixen/Seipp*, 2009, S. 2.

Investoren: Wirtschaftliche Aktivitäten von MNU in politisch instabilen Ländern mit hoher Korruption und mangelnder Rechtsstaatlichkeit bergen Risiken, die die Konzerneinnahmen und damit die Renditen der Investoren gefährden. Eine länderspezifische Aufschlüsselung von Finanzinformationen könnte mehr Transparenz für Investoren hinsichtlich geopolitischer Risiken multinationaler Konzerne schaffen. Trends in der geographischen Verteilung der Unternehmensaktivitäten können auf mögliche Diversifikationseffekte hinweisen. Nicht zuletzt können Investoren ein Interesse daran haben, die Chancen und Risiken der Steuerplanung von MNU zu erkennen.⁷¹ Aus diesen Gründen befürworten auch einzelne Investoren die Schaffung von mehr Transparenz durch die Einführung eines CbCR – insbesondere für Unternehmen in risikoreichen Industrien, wie der Rohstoffindustrie.⁷²

3.2 Aussagefähigkeit länderspezifischer Unternehmensdaten in einem CbCR

3.2.1 Klare Definitionen der Berichtskategorien als notwendige Voraussetzung eines aussagefähigen CbCR

Zentrale Herausforderung bei der Implementierung eines CbCR wird es sein, die Aussagefähigkeit und Vergleichbarkeit der offenzulegenden Informationen zu gewährleisten und Fehlinterpretationen zu vermeiden.⁷³ Dies setzt klare, allgemein zugängliche und leicht verständliche Definitionen der verwendeten Berichtskategorien voraus.⁷⁴ „Ehrlichkeit in der Wissensübertragung durch Rechenschaft verlangt inhaltlich eindeutige, wahlrechtsfreie Vorschriften zur Rechnungslegung.“⁷⁵

Das OECD-Diskussionspapier vom 30.1.2014 enthält zwar einen Vorschlag für ein generelles CbCR, berücksichtigt als Adressaten aber lediglich Finanzbehörden.⁷⁶ Dennoch wird dieser Vorschlag hier als Grundlage für die Diskussion der Ausgestaltung eines CbCR und die dabei auftretenden Schwierigkeiten verwendet. Im OECD-Diskussionspapier vom 30. Januar 2014 werden folgende Berichtskategorien vorgeschlagen und in einem kurzen Anhang mit dem Titel „Specific Instructions“ erläutert:⁷⁷

- Umsatzerlöse
- Ergebnis vor Steuern
- Ertragsteuern (on Cash Basis) gezahlt an a) den Ansässigkeitsstaat der Gesellschaft, b) alle anderen Staaten
- Gesamtbetrag der gezahlten Quellensteuern
- Gezeichnetes Kapital und Gewinnrücklagen
- Anzahl der Mitarbeiter
- Lohnsummen
- Materielle Vermögenswerte
- Gezahlte Lizenzzahlungen an rechtlich nicht selbständige Gesellschaften
- Erhaltene Lizenzzahlungen von rechtlich nicht selbständigen Gesellschaften
- Gezahlte Zinsen an rechtlich nicht selbständige Gesellschaften
- Erhaltene Zinsen von rechtlich nicht selbständigen Gesellschaften

⁷¹ Vgl. *Murphy* (FN 13), S. 32; *Murphy*, *Accountancy Magazine* 2004, S. 91.

⁷² Beispielsweise unterstützten die Aktionäre von Chevron 2010 einen von Oxfam America eingereichten Aktionärsantrag mit der Aufforderung an das Unternehmen, seine Zahlungen an Regierungen offenzulegen; vgl. *Fiestas/Sullivan/Crossley*, 2010, S. 16.

⁷³ Vgl. *Europäische Kommission* (FN 17), S. M12 – M14.

⁷⁴ Vgl. *Europäische Kommission*, 2011, S. 26.

⁷⁵ Schneider, *Betriebswirtschaftslehre*, Band 2: Rechnungswesen, 1997, S. 231.

⁷⁶ Vgl. *OECD* (FN 67), S. 1, 18.

⁷⁷ Vgl. *OECD* (FN 67), S. 15.

- Gezahlte Dienstleistungsentgelte an rechtlich nicht selbständige Gesellschaften
- Erhaltene Dienstleistungsentgelte von rechtlich nicht selbständigen Gesellschaften

Die bei der Abgrenzung von Berichtskategorien zu lösenden Probleme gehen weit über technische Details hinaus. Dies beginnt schon bei der Frage, ob für die primäre Zuordnung einer Konzerngesellschaft zu einem Land der Sitz oder der Ort der Geschäftsleitung relevant ist.⁷⁸ Für die zentralen Kategorien Einkommen (Earnings Before Income Tax) und Steuern werden im Folgenden einige Zuordnungs- und Abgrenzungsprobleme diskutiert.

3.2.2 Top-Down versus Bottom-Up Approach: Orientierung an Konzernabschluss, Einzelabschluss oder Steuerbilanz?

Im Regelfall, in dem die Gesellschaften eines MNU vollkonsolidiert in den Konzernabschluss einbezogen werden, entspricht die Summe der Jahresergebnisse vor Steuern der einzelnen Gesellschaften nicht dem Konzernergebnis vor Steuern.⁷⁹ Für ein CbCR sind zwei Ansätze möglich: Bei einem Top-Down-Ansatz wird das Konzernergebnis auf die einzelnen Gesellschaften des MNU und damit Länder aufgeteilt. Bei einem Bottom-Up-Ansatz werden hingegen die Jahresergebnisse aus den Einzelabschlüssen der einzelnen Gesellschaften verwendet.⁸⁰

Im Top-Down-Ansatz sind konzerninterne Zwischenerfolge nicht in den länderspezifischen Einkommen enthalten. Dies hätte den Vorteil, dass die Summe der Länderergebnisse leichter in das Konzernergebnis überführt werden könnte. Allerdings würden die Steuerzahlungen, deren Bemessungsgrundlagen meist aus den Ergebnissen der Einzelabschlüsse (einschließlich der – möglicherweise steuerlich korrigierten – konzerninternen Zwischenerfolge) abgeleitet werden, damit weniger zu den Länderergebnissen passen. Eine Aufteilung des Konzernergebnisses auf Länder kann nicht verursachungsgerecht erfolgen, sondern muss auf Schlüsselgrößen abstellen. Solche Schlüsselungen sind zwangsläufig mit Willkür behaftet. Die vom SEC für große MNU geforderte Form 10-K basiert weitgehend auf dem Top-Down-Ansatz.

Im Bottom-Up-Ansatz würden die Jahresergebnisse aus den lokalen Einzelabschlüssen, die auf der Grundlage lokaler Rechnungslegungsvorschriften ermittelt wurden, berichtet werden. Da sich die Rechnungslegungsvorschriften zwischen Ländern unterscheiden, wären die länderspezifischen Einkommen nicht direkt vergleichbar.⁸¹ In diesem Ansatz würden konzerninterne Zwischenerfolge als Bestandteile der länderspezifischen Einkommen berichtet. Damit könnten die Steuerzahlungen leichter erklärt werden, aber der Bezug zum Konzernergebnis ist geringer.⁸²

Zwischen dem Top-Down-Ansatz und dem Bottom-Up-Ansatz steht eine Konsolidierung auf Länderebene.⁸³ Dabei würden Zwischenerfolge aus konzerninternen Leistungen innerhalb eines Landes konsolidiert werden, während Zwischenerfolge aus grenzüberschreitenden konzerninternen Leistungen berichtet würden. Wegen der unterschiedlichen Ansätze wäre der länderspezifische Erfolg allerdings schwer zu interpretieren. Auch würden Abgrenzungsfragen auftreten, z.B. bei einer konzerninternen Lieferung eines Zwischenprodukts von Land A in Land B und einer anschließenden konzerninternen Lieferung des Endprodukts von Land B in Land A. Für die MNU wäre eine zusätzliche Konsolidierung auf Länderebene vermutlich mit erheblichem Aufwand verbunden.

⁷⁸ Vgl. *OECD* (FN 66), S. 2. Das OECD-Diskussionspapier verweist hier auf Art. 4 des OECD-Musterabkommens; vgl. *OECD* (FN 67), S. 18.

⁷⁹ Vgl. *OECD* (FN 66), S. 2.

⁸⁰ Vgl. *OECD* (FN 67), S. 5.

⁸¹ Vgl. *ABI*, in: *OECD*, Public Comments received on Discussion Draft on Transfer Pricing Documentation and CbC Reporting, Volume I, 2014, S. 12.

⁸² Vgl. *OECD* (FN 66), S. 2; *Evers/Meier/Spengel*, Discussion Paper No. 14-015, S. 7 – 11, halten daher sowohl den Top-Down-Ansatz als auch den Bottom-Up-Ansatz für ungeeignet.

⁸³ Vgl. *OECD* (FN 67), S. 5 – 6.

Die Wahl zwischen Top-Down-Ansatz und Bottom-Up-Ansatz kann auch die Offenlegung länderspezifischer Umsatzerlöse beeinflussen. Konzerngesellschaften erwirtschaften nicht nur Umsätze aus grenzüberschreitenden Transaktionen mit externen Dritten, sondern auch aus konzerninternen Transaktionen. Umsatzerlöse aus konzerninternen Transaktionen bleiben im Konzernabschluss unberücksichtigt, während sie in den Gewinn- und Verlustrechnungen der einzelnen Konzerngesellschaften ausgewiesen werden.⁸⁴ Eine verursachungsgerechte Aufteilung der konsolidierten Umsatzerlöse auf die Länder differenziert nach Umsätzen aus konzerninternen und externen Transaktionen anhand des Top-Down-Ansatzes ist nicht möglich. Im Bottom-Up-Ansatz würden Umsätze aus konzerninternen Transaktionen doppelt erfasst.

An Stelle des anteiligen Ergebnisses des Konzernabschlusses oder der Einzelabschlussergebnisse könnte das in den Steuererklärungen zugrunde gelegte zu versteuernde Einkommen der Gesellschaften berichtet werden.⁸⁵ Die steuerrechtliche Ergebnisermittlung folgt jedoch regelmäßig eigenen steuerrechtlichen Regelungen. Abweichungen zwischen dem steuerlichen Gewinn und den Handelsbilanzergebnis sind aufgrund einer unterschiedlichen Ausübung von Bilanzierungs- und Bewertungswahlrechten in der Steuerbilanz regelmäßig zu erwarten.⁸⁶ Die Diskrepanz zwischen dem konsolidierten Konzernergebnis und der Summe der steuerrechtlichen Gesamteinkünfte der Einzelgesellschaften wäre womöglich noch größer als bei Zugrundelegung des Einzelabschlusses.⁸⁷ Auch würden hier je Land eigene Regeln gelten, so dass die ausgewiesenen Jahresergebnisse vor Steuern zwischen Ländern nicht vergleichbar wären.

3.2.3 Verrechnungspreisermittlung für innerkonzernliche Leistungen

Sowohl im Bottom-Up-Ansatz als auch im Top-Down-Ansatz mit Konsolidierung auf Länderebene wären Zwischenerfolge aus grenzüberschreitenden konzerninternen Leistungen im berichteten Länderegebnis vor Steuern enthalten. Die Höhe dieser Zwischenerfolge hängt von den verwendeten konzerninternen Verrechnungspreisen ab. Das offensichtliche und seit langem bekannte Problem der konzerninternen Gewinnermittlung und -aufteilung mit Verrechnungspreisen liegt darin, dass der Gesamtgewinn eines Konzerns nicht verursachungsgerecht auf die Tätigkeitsstaaten aufgeteilt werden kann.⁸⁸ Synergien und Fixkosten können einzelnen Ländern nicht willkürfrei zugerechnet werden. Immaterielle Wirtschaftsgüter sind räumlich nicht gebunden. Gerade dieses Problem führte ja zu der Vermutung, MNU würden Gewinne zwischen Ländern verlagern. Ein verursachungsgerechter länderspezifischer Einkommensausweis setzt eine Lösung dieses unlösbaren Problems voraus. Mit anderen Worten: Könnten Gewinne von MNU verursachungsgerecht auf Länder aufgeteilt werden, dann wäre aus steuerlicher Sicht ein CbCR überflüssig. Da sie aber nicht aufgeteilt werden können, ist ein verursachungsgerechter Einkommensausweis innerhalb des CbCR unmöglich.⁸⁹

Hinzu kommt, dass die Verrechnungspreise im Einzelabschluss beeinflusst sein können, da die an konzerninternen Leistungen beteiligten Gesellschaften regelmäßig weisungsgebunden sind. Sie können weiterhin von den Verrechnungspreisen abweichen, die für steuerliche Zwecke herangezogen wurden.

Beispiel: Konzerngesellschaft A im Land 1 liefert Zwischenprodukte an Konzerngesellschaft B im Land 2. Für die Zwischenprodukte besteht kein aktiver Markt. Als Gegenleistung zahlt B auf Weisung der Konzernleitung ein Entgelt in Höhe von 110 Geldeinheiten (GE). Aus Sicht der Finanzbe-

⁸⁴ Vgl. *Evers/Meier/Spengel* (FN 82), S. 7 – 10.

⁸⁵ Vgl. *OECD* (FN 66), S. 2 – 3; *Evers/Meier/Spengel* (FN 82), S. 10f.

⁸⁶ Vgl. *Reiner*, in: Münchener Kommentar zum HGB, 3. Aufl., 2013, § 274, Rn. 1; *Weber*, in: Beck'sches Steuer- und Bilanzlexikon, Edition 1/14, Steuerrückstellungen, Rn. 12.

⁸⁷ Vgl. *OECD* (FN 66), S. 3.

⁸⁸ Für viele: *Sommer*, Separate Accounting or Unitary Apportionment?, Köln, 2011, S. 80 – 114. Vgl. zu dieser Problematik in Wertschöpfungsrechnungen *Haller*, Wertschöpfungsrechnung, 1997, S. 517 – 521.

⁸⁹ Ähnlich *Devereux et al.* (FN 11), S. 15, 23, 27; *Pinkernell*, FR 2013, S. 741; *Ditz/Quilitzsch* (FN 89), S. 129.

hörden im Land 1 wäre ein Entgelt von 120 GE angemessen gewesen. Die Finanzbehörden in Land 2 sehen einen Verrechnungspreis von 100 GE als angemessen an. Das MNU verzichtet auf ein Verständigungsverfahren; es kommt zu einer Doppelbesteuerung. Welcher Verrechnungspreis soll in einem CbCR angesetzt werden?

Damit ist festzuhalten: Bezüglich der Ermittlung von Länderergebnissen weist CbCR konzeptionell dieselben Mängel auf wie die steuerliche Gewinnermittlung gemäß „Separate Accounting“. Es ist sogar zu vermuten, dass für die im CbCR zur Anwendung kommenden Verrechnungspreise weitaus größere Spielräume bestehen als für steuerliche Verrechnungspreise. Insoweit wird CbCR die ihm zgedachten Funktionen nicht erfüllen können.

Dies kann beispielhaft an der in der Einleitung erwähnten niedrigen Steuerbelastung der Auslandsgewinne von US-amerikanischen MNU erläutert werden. Durch Anpassung der in Form 10-K verwendeten Transferpreise, insbesondere für Lizenzen, können diese MNU die Verteilung ihrer Ergebnisse auf US-Ergebnisse und Auslandsergebnisse und damit auch – bei konstanten Steuerzahlungen – die im Jahresabschluss nach US-GAAP ausgewiesenen rechnerischen Steuerbelastungen in den USA und im Ausland beeinflussen.⁹⁰ Ohne Kenntnis darüber, welche Methoden für die Transferpreisermittlung angesetzt wurden und wie hier Ermessensspielräume ausgenutzt wurden, können die Steuerbelastungen nur schwer interpretiert werden.

3.2.4 Erfolge aus ausländischen Betriebsstätten, bezogene konzerninterne Dividenden?

Es erscheint offensichtlich, dass Erfolge aus ausländischen Betriebsstätten den jeweiligen Tätigkeitsstaaten zugerechnet werden müssen und nicht dem Einkommen aus dem Land zugerechnet werden dürfen, in dem die Gesellschaft ihren Sitz hat, die das Eigentum an der Betriebsstätte hält.⁹¹ Wenn für die ausländischen Betriebsstättengewinne die Anrechnungsmethode zur Anwendung kommt und der Steuersatz im Betriebsstättenstaat unter dem Steuersatz der Gesellschaft liegt, dann hat die Gesellschaft inländische Steuern auf diese ausländischen Einkünfte zu entrichten. In einem CbCR passt die örtliche Zuordnung der Steuerzahlungen insoweit nicht zu der der Einkommen.

Ähnliches gilt für bezogene konzerninterne Dividenden und darauf möglicherweise entfallende Steuerzahlungen. Hier kommt hinzu, dass in Dividenden von Inlandstochtergesellschaften auch ausländische Einkünfte (und in Dividenden von Auslandstochtergesellschaften inländische Einkünfte), z.B. aus Betriebsstätten, enthalten sein können.

3.2.5 Steuerberichterstattung: Steuerzahlungen, laufender Steueraufwand, gesamter Steueraufwand?

Hinsichtlich der offenzulegenden Steuerzahlungen kommt eine Aufteilung nach zahlungswirksamen Steuern (cash tax expenses aus der Kapitalflussrechnung), laufenden Steuern (current tax expenses) oder erfolgswirksamen Steuern einschließlich latenter Steuern in Betracht. Erhebliche Abweichungen zwischen den tatsächlich gezahlten Steuern eines Wirtschaftsjahres in einem Land und den erklärten bzw. gezahlten Steuern vorangegangener Wirtschaftsjahre seien ein Hinweis auf mögliche bislang unentdeckte steuerplanerische Maßnahmen und könnten damit von den Steuerbehörden zur Risikoeinschätzung von Gestaltungsmissbräuchen herangezogen werden.⁹² Während im CbCR-Vorschlag von *Murphy* (2009) die Veröffentlichung einer umfassenden tax charge (current and deferred taxes, tax payments, (deferred) tax assets and liabilities) vorgeschlagen wird,⁹³ favorisiert

⁹⁰ Vgl. *Levey/Wrappe*, Transfer Pricing: Rules, Conflicts and Controversy, 2001, S. 21: „...the information derived from public sources, generally Form 10-K filings, often does not contain sufficient detail about contractual relationships.”

⁹¹ Vgl. *OECD* (FN 67), S. 18.

⁹² Vgl. *Murphy* (FN 13), S. 30.

⁹³ Vgl. *Murphy* (FN 10), S. 8.

die OECD in ihrem Diskussionspapier zum Thema Verrechnungspreisdokumentation und CbCR die Offenlegung der zahlungswirksamen Ertragsteuern.⁹⁴

Zahlungswirksame Ertragsteuern enthalten neben Steuervorauszahlungen für das laufende Jahr auch Steuervorauszahlungen für Folgejahre,⁹⁵ Abschlusszahlungen für frühere Perioden sowie Nachzahlungen oder Erstattungen aufgrund von Außenprüfungen oder Gerichtsverfahren. Diese Komponenten der zahlungswirksamen Steuern stehen in keiner direkten Beziehung zum Jahresergebnis (periodenfremd). Damit kann auf der Grundlage zahlungswirksamer Steuern für einzelne Perioden und Länder nicht auf die Höhe oder ggf. Angemessenheit der Steuerbelastung der Jahresergebnisse geschlossen werden. Dieser Mangel kann gemildert werden, indem die Steuerzahlungen mehrerer Perioden in Bezug zur Summe der Jahresergebnisse über mehrere Perioden gesetzt werden.⁹⁶

Hinzu kommt, dass steuerliche und handelsrechtliche Gewinne in der Regel voneinander abweichen. Damit lassen sich zahlungswirksame Steuern kaum mit dem handelsrechtlichen Jahresüberschuss in Einklang bringen.⁹⁷ Da ein länderspezifischer Ausweis von Änderungen der Steuerforderungen bzw. -verbindlichkeiten sowie der bilanzierten latenten Steuern bisher nicht vorgeschlagen wurde, wird den Lesern des CbCR eine – komplexe – Überleitung von den zahlungswirksamen Steuern zu den länderspezifischen erfolgswirksamen Steuern nicht möglich sein.

Ein wichtiger Einflussfaktor auf die Beziehung zwischen Länderergebnis und länderspezifischen zahlungswirksamen Steuern sind Verlustvorträge in dem jeweiligen Land. Diese Verlustvorträge können aus ökonomischen Verlusten früherer Veranlagungszeiträume, die sich in steuerlichen Verlusten niedergeschlagen haben, oder aus Steuergestaltungen stammen. In dem OECD-Diskussionspapier vom 30. Januar 2014 ist ein gesonderter Ausweis von Verlustvorträgen je Land nicht vorgesehen. Sofern einem positiven Ländereinkommen eine geringe Steuerzahlung oder gar eine Steuererstattung gegenübersteht, ist aus dem CbCR damit nicht ersichtlich, ob dies auf die Nutzung von Verlustvorträgen zurückzuführen ist.

Im Top-Down-Ansatz wird das Konzernergebnis auf die Länder alloziiert, in dem das MNU tätig ist. Abhängig von den Rechnungslegungsstandards des Konzerns ist es möglich, dass bestimmte Wertanpassungen (z.B. bei der Neubewertung von Immobilien oder bei Finanzinstrumenten) erfolgsneutral als Other Comprehensive Income ausgewiesen werden. Dieses Other Comprehensive Income wird aller Voraussicht nach nicht im CbCR ausgewiesen werden. Es ist jedoch denkbar, dass auf Teile dieses Other Comprehensive Income zahlungswirksame Steuern anfallen. Auch insoweit bestände im CbCR kein Bezug zwischen dem Ländereinkommen und den gezahlten Steuern.

Zudem verlangt ein zuverlässiges und vergleichbares Bild über die Gesamtertragsteuerbelastung des MNU sowie die regionale Verteilung der Besteuerung nicht nur eine Berichterstattung über Steuern, die vom MNU gezahlt werden, sondern auch über solche Steuern, die direkt an der Quelle einbehalten werden. Auch eine mögliche Anrechnung von Quellensteuern ist im CbCR zu berichten. Werden Quellensteuern nicht im CbCR ausgewiesen, kann der ungerechtfertigte Eindruck entstehen, die MNU zahle wenig Steuern.⁹⁸ Quellensteuern werden jedoch unmittelbar von ausländischen Vertragspartnern einbehalten und ohne Mitwirkung der MNU an den ausländischen Fiskus abgeführt. Die Buchungssysteme der tatsächlich belasteten MNU enthalten selten detaillierte Aufzeichnungen über einbehaltene Quellensteuern, die auf Transaktionen mit fremden Dritten oder auf konzernin-

⁹⁴ Vgl. *OECD* (FN 67), S. 19.

⁹⁵ Vgl. *Schlie/Malke*, DB 2013, S. 2469.

⁹⁶ *Dyrengh/Hanlon/Maydew*, *Accounting Review* 2008, S. 61-82, schlagen eine über fünf Jahre berechnete „long-run cash effective tax rate“ vor.

⁹⁷ Vgl. *OECD* (FN 66), S. 2; *Evers/Meier/Spengel* (FN 82), S. 10.

⁹⁸ Vgl. *BIAC*, in: *OECD* (FN 81), Appendix 1, S. 4, Rn. 6. Auch da von einigen MNU der „digital economy“ die Einbehaltung von EU-Quellensteuern mithilfe von Durchleitungsgesellschaften vermieden wird (Vgl. hierzu ausführlich: *Pinkernell*, *IStR* 2014, S. 276), erscheint der Ausweis im Rahmen des CbCR sinnvoll.

ternen Transaktionen beruhen. Auch gibt es Fälle, in denen zu viel entrichtete Quellensteuer nicht erstattet wird bzw. eine Erstattung erst in zukünftigen Jahren erfolgt.⁹⁹

Zusammenfassend ist der Zusammenhang zwischen den länderspezifischen gezahlten Steuern und dem Länderergebnis eines Geschäftsjahres an so vielen Stellen temporär oder permanent durchbrochen, dass diese beiden Größen zumindest für ein einzelnes Geschäftsjahr nicht sinnvoll zueinander in Beziehung gesetzt werden können. Eine zentrale Funktion, die dem CbCR von seinen Befürwortern zugeschrieben wird, nämlich die steuerliche Risikoabschätzung durch Ermittlung der lokalen Steuerbelastung, kann das CbCR damit nicht erfüllen.

3.3 Nutzen und Risiken eines CbCR für MNU aller Branchen

3.3.1 Perspektive der Adressaten

3.3.1.1 Steuerbehörden

Wie oben dargestellt, gehören die Steuerbehörden der Länder, in denen eine MNU tätig ist, zu den Hauptadressaten des CbCR. Denn begünstigt werden sollen Steuervermeidungsmodelle durch einen Mangel an steuerrelevanten Informationen über Tochterunternehmen insbesondere in den Ländern, in denen keine Besteuerung von Unternehmensgewinnen erfolgt und keine Steuererklärungen eingereicht werden.¹⁰⁰ Ein wirkungsvoller Einsatz des CbCR als Instrument zur Bekämpfung der Steuervermeidung setzt indessen voraus, dass zusätzliche Informationen nicht nur zur Verfügung stehen, sondern auch richtig gewertet werden können und relevant sind und dass bei Erfüllung bestimmter Tatbestandsvoraussetzungen entsprechende Sanktionen verhängt werden können.¹⁰¹

Die zielgerichtete Anpassung von internen Verrechnungspreisen wird oftmals als einer der Hauptgründe genannt, der eine Verlagerung von Steuersubstrat in Niedrigsteuerländer ermöglicht.¹⁰² Indessen ist eine Offenlegung konzerninterner Verrechnungspreise nicht vorgesehen. Die länderspezifische Aufschlüsselung von Umsatzerlösen, Vor-Steuer-Ergebnissen, Lohnsummen, Sachanlagevermögen, konzerninterner Dienstleistungsentgelte sowie der gezahlten Steuern lässt die Aufdeckung von aggressiven Steuerpositionen nicht zu.¹⁰³ Selbst im OECD-Diskussionspapier vom 30. Januar 2014 wird angemerkt, dass die durch das CbCR offengelegten Informationen allein keinen überzeugenden Hinweis auf eine angemessene oder nicht angemessene Festsetzung von konzerninternen Verrechnungspreisen liefern würden. Sie seien als Substitut für umfangreiche Funktions- und Vergleichbarkeitsanalysen sowie für detaillierte Analysen der einzelnen Transaktionen und konzerninternen Preise nicht geeignet.¹⁰⁴ Insofern ist in hohem Maße fraglich, wie die Offenlegung länderspezifischer Steuerdaten tatsächlich den Steuerbehörden bei der Identifikation oder steuerlichen Umwertung als missbräuchlich angesehener Steuergestaltungen helfen soll.

Hinzu kommt, dass MNU schon heute bezüglich konzerninterner Verrechnungspreise umfangreichen Dokumentationspflichten unterliegen.¹⁰⁵ Aufgrund der zunehmenden Verschärfung der Dokumentations- und Missbrauchsvorschriften¹⁰⁶ sind viele MNU bei der Erstellung der detaillierten Transfer Pricing Reports auf die Hilfe externer Berater angewiesen. Um der Gefahr möglicher Doppelbesteuerungen, z.B. durch Gewinnkorrekturen, zu begegnen, müssen MNU den Steuerbehörden

⁹⁹ Vgl. *Petrofac Group*, in: *OECD*, Public Comments received on Discussion Draft on Transfer Pricing Documentation and CbC Reporting, Volume III, 2014, S. 105, C.1.20.g.

¹⁰⁰ Vgl. *Murphy* (FN 13), S. 60.

¹⁰¹ Vgl. *Devereux et al.* (FN 11), S. 15.

¹⁰² Vgl. *Heckemeyer/Overesch* (FN 1); *Murphy*, (FN 68), S. 2; *Christian Aid*, 2010, S. 2.

¹⁰³ Vgl. *Ernst & Young*, 2013, S. 4.

¹⁰⁴ Vgl. *OECD* (FN 67), S. 6.

¹⁰⁵ Vgl. *OECD* (FN 67), S. 2; *Morris*, *OECD Observer* No. 278, 2010, S. 13; *Ditz/Quilitzsch* (FN 89), S. 129.

¹⁰⁶ Vgl. *Jacobs/Endres/Spengel*, *Internationale Unternehmensbesteuerung*, 7. Aufl., 2007, S. 916.

sämtliche relevante Informationen über die Ermittlung der Verrechnungspreise zur Verfügung stellen und bereit sein, zu diesem Zweck ihre gesamten Konzernstrukturen offenzulegen.¹⁰⁷ Dass die Festsetzung der Verrechnungspreise dennoch häufig bei Außenprüfungen aufgegriffen wird, ist weniger auf fehlende Informationen der Steuerbehörden zurückzuführen, sondern vielmehr dadurch verursacht, dass der Fremdvergleichsgrundsatz („dealing at arm’s length principle“) in besonderem Maße der Auslegung bedarf.¹⁰⁸

Die Steuerbehörden sind zudem über die bestehenden Besteuerungslücken und entsprechenden legalen steuerminimierenden Strategien der ansässigen Unternehmen gewöhnlich bereits informiert.¹⁰⁹ Im Rahmen der Systemkonformität darf jedoch jeder Steuerpflichtige seine rechtlichen Verhältnisse frei gestalten, um so eine möglichst geringe Steuerlast zu erzielen:¹¹⁰ Steuerminimierung innerhalb des geltenden Rechts ist zulässig. Der Nutzen der zusätzlichen Informationen aus dem CbCR läuft dann auch für Finanzbehörden in den Ländern, deren Steuersysteme und Kapazitäten eine hinreichende Verwertung der offengelegten Daten gewährleisten würden, ins Leere.

Interessant in diesem Zusammenhang ist ein Blick auf die US-Rechnungslegung, wo vor einigen Jahren die Anforderungen an die Berichterstattung über Steuerpositionen im Jahresabschluss nach US-GAAP deutlich erhöht wurden.¹¹¹ Hier wurde von Unternehmensseite die Befürchtung geäußert, der Fiskus werde diese zusätzlichen Informationen für die Besteuerung zum Nachteil der Unternehmen nutzen.¹¹² Diese Befürchtung ist anscheinend bisher grundlos gewesen¹¹³, entweder weil der Fiskus diese Informationen bisher nicht auswerten konnte oder weil er sie schlichtweg nicht benötigt. Dies spricht dafür, dass es sich mit den im Rahmen des CbCR offengelegten Unternehmensdaten ähnlich verhalten könnte. Andererseits zeigt eine aktuelle Studie, dass US-Unternehmen mit niedrigeren weltweiten Effektivsteuersätzen eher dazu optieren, auf eine geographische Segmentberichterstattung zu verzichten. Die Autoren führen als mögliche Erklärung an, dass Manager glauben würden, der Verzicht auf geographische Segmentberichterstattung würde ihnen bei der Verschleierung von Steuerplanung helfen.¹¹⁴

3.3.1.2 Öffentlichkeit

Schon jetzt übt die Öffentlichkeit insbesondere durch NGOs und die Medien im Hinblick auf die Unternehmensbesteuerung Druck auf MNU aus („naming and shaming“).¹¹⁵ Die Steuermoral von MNU wird kritisiert.¹¹⁶ MNU wehren sich öffentlich gegen die Vorwürfe unmoralischen Verhaltens.¹¹⁷

Unter Steuermoral kann die intrinsische Motivation der Steuerpflichtigen zur Erfüllung steuerlicher Pflichten verstanden werden.¹¹⁸ Dabei bezeichnet Steuermoral nicht nur die Einstellung gegenüber

¹⁰⁷ Vgl. *Morris*, OECD Observer No. 278, 2010, S. 13.

¹⁰⁸ Ähnlich Vgl. *Devereux et al.* (FN 11), S. 15; *Morris* (FN 107), S. 13.

¹⁰⁹ Vgl. *Fuest/Spengel/Finke/Heckemeyer/Nusser* (FN 69), S. 36.

¹¹⁰ BFH, Urt. v. 07.07.1998, DStR 1998, S. 1869.

¹¹¹ FIN 48, „Accounting for Uncertainty in Income Taxes“ (veröffentlicht 2006).

¹¹² Vgl. *Blouin/Gleason/Mills/Sikes*, National Tax Review 2007, S. 522; *Mills/Robinson/Sansing*, The Accounting Review, 2010, S. 1721.

¹¹³ Vgl. *Tomohara/Lee/Lee*, 2010, S. 87 und S. 99.

¹¹⁴ Vgl. *Hope/Ma/Thomas*, Journal of Accounting and Economics 2013, S. 170 – 189.

¹¹⁵ Vgl. *Hardeck* (FN 9), S. 102 m.w.N.

¹¹⁶ *Margaret Hodge*: „We are not accusing you of being illegal; we are accusing you of being immoral“, <http://www.dailymail.co.uk/news/article-2231828/Immoral-tax-avoiders-Ama-zon-Starbucks-Google-lashed-MPs-elaborate-schemes.html>.

¹¹⁷ Vgl. etwa *Cook* (Apple): „Wir zahlen alle Steuern, die wir schulden, jeden einzelnen Dollar.“, abrufbar unter: <http://www.wsj.de/article/SB10001424127887324787004578497351732405038.html>.

¹¹⁸ Vgl. *Alm/Torgler*, Journal of Economic Psychology 2006, S. 224-246.

steuerlichen Rechtspflichten und zur Steuerhinterziehung, sondern auch die Einstellung zu legaler Steuervermeidung.¹¹⁹ So wird die Auffassung vertreten, dass „Steuergestaltungen jenseits von Steuermisbrauchstatbeständen, die den Staat daran hindern, notwendige Ausgaben zu finanzieren“, als inakzeptabel anzusehen seien.¹²⁰ Der Begriff der Steuermoral stellt in diesem Kontext auf ein gerechtes Ausmaß der Ausschöpfung des legalen Gestaltungsspielraums ab.¹²¹ Der Maßstab der Gerechtigkeit bemisst sich dabei an subjektiven Wertvorstellungen von Einzelnen oder bestimmten Gruppierungen und nicht mehr an der Legalität der Handlungen.¹²² Aggressive Steuerplanung von MNU könne sich negativ auf die Steuermoral der Allgemeinheit und somit auch auf die Akzeptanz des Steuerrechts auswirken. Wenn die Mehrheit der Steuerzahler davon ausgeht, dass „exzessive“ Steuerminimierung im legalen Rahmen üblich ist, könnten Steuerzahler ihr eigenes Verhalten entsprechend anpassen,¹²³ um sogenannte „Dummensteuern“¹²⁴ zu vermeiden.

Hiergegen wird eingewandt, dass Steuerrecht auf Gesetz beruhe. Die Ausnutzung legaler Vorteile könne nicht moralisch fragwürdig sein, da das Gesetz nicht die Zahlung einer höheren als der geringstmöglichen gesetzlich zu entrichtenden Steuer verlangt.¹²⁵ Ein bloßes Abstellen auf die Ehrbarkeit oder Moral des Steuerpflichtigen entspreche nicht den Kernelementen des Rechtsstaates.¹²⁶ Da keine Einigkeit darüber erzielt werden könne, was legal, aber dennoch nicht moralisch vertretbar ist, schaffe die Einführung eines wenig aussagefähigen und leicht falsch interpretierbaren CbCR nur zusätzlichen Raum für weitere vorurteilsgeladene Diskussionen. Der „bewährten Gleichbehandlung durch die Finanzbehörden“ sei der Vorrang zu gewähren.¹²⁷

Hinzu komme, dass Staaten steuerliche Anreize für MNU bewusst setzen. Beispiele sind die Wirtschaftsförderung strukturschwacher Gebiete oder allgemein der Wettbewerb um Direktinvestitionen. MNU hätten aber nicht die Aufgabe, zwischen moralisch legitimen und moralisch illegitimen, aber legalen Steuergestaltungen zu differenzieren. Hierfür gebe es auch keine Maßstäbe.¹²⁸

Auch würde die Offenlegung von Geldflüssen und Steuerzahlungen an öffentliche Stellen den Fokus der Öffentlichkeit stark auf direkte Zahlungen der MNU an Staaten richten. Der Beitrag eines Unternehmens zu Wachstum und Wohlstand einer Gesellschaft in einem Land bestehe aber nicht nur in der gezahlten Unternehmensteuer.¹²⁹

3.3.1.3 Steuerwettbewerb und Rechenschaftspflicht der Regierungen

Die Existenz von Steueroasen ermöglicht eine Nutzung zwischenstaatlicher Steuerarbitrage¹³⁰ und fördert – unterstützt durch eine geringe Bereitschaft vieler Steueroasen zum steuerlichen Informationsaustausch – Steuervermeidung durch MNU.¹³¹ Neben den bekannten Offshore-Standorten versuchen viele Staaten, im Standortwettbewerb für bestimmte Buchgewinne attraktiv zu sein.¹³² Hier

¹¹⁹ Vgl. *Uebelhart*, Der Schweizer Treuhänder 2013, S. 801.

¹²⁰ *Nawrath*, DStR 2009, S. 4.

¹²¹ Vgl. *Uebelhart* (FN 119), S. 801.

¹²² Vgl. BT-Drs. 17/14185, S. 9; *Uebelhart* (FN 119), S. 801.

¹²³ Vgl. *OECD* (FN 6), S. 8.

¹²⁴ *Rose*, in: Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion: Festschrift für Klaus Tipke zum 70. Geburtstag, Köln, 1995, S. 153 – 164.

¹²⁵ Vgl. *Pöllath*, FR 2008, S. 1043.

¹²⁶ Vgl. *OECD*, Tax & Development: Progress Report and Key Proposal for work program developed by the sub-group on transparency in financial reporting 2011, S. 5, Rn. 17.

¹²⁷ Vgl. BT-Drs. 17/14185, S. 9.

¹²⁸ Vgl. *Wagner*, in: FinanzArchiv, 1986, 32 – 54; *Wagner*, DStR, 2014, 1142 – 1143.

¹²⁹ Vgl. *Schlie/Malke* (FN 95), S. 2469; *Shaheen*, (FN 14), S. 26.

¹³⁰ Vgl. *Jacobs/Endres/Spengel* (FN 106), S. 911 f.

¹³¹ Vgl. *Henn/Mewes/Meinzer* (FN 5), S. 25 – 38.

¹³² *Rodi*, StuW 2008, S. 328; *Hey*, ifo Schnelldienst, 2013, S. 4, *Pinkernell*, IStR 2014, S. 273.

sind in der EU nicht nur die Niederlande, Belgien und Irland zu nennen. Aufgrund eines geringen Austausches steuerrelevanter Informationen der Steuerbehörden mit anderen Ländern und vielschichtigen Steuervergünstigungen, die Raum für Steuergestaltungen schaffen, erfülle etwa Deutschland nach Angaben des Tax Justice Network alle Voraussetzungen einer Steueroase.¹³³

Insbesondere durch die Erweiterung der Euro-Zone ergeben sich neue Steuergestaltungsspielräume für MNU. So sind in Lettland im Januar 2014 mit der Euro-Einführung Steuern auf Zinsen und Lizenzgebühren, die von lettischen Holdinggesellschaften an ausländische Unternehmen gezahlt werden, entfallen. Bereits seit Anfang 2013 sind Gewinne aus der Veräußerung von Aktien und Geschäftsanteilen sowie Dividendenzahlungen, die von einer lettischen Gesellschaft erhalten oder gezahlt werden, von einer Besteuerung ausgenommen.¹³⁴

Hier stellt sich die allgemeine Frage, ob legale Steuervermeidung auf der Ebene der MNU, die steuerliche Anreize nutzen, vermieden werden sollte, oder ob nicht eher Staaten, die diese Anreize setzen, der richtige Ansatzpunkt sind. Ein CbCR könnte hier durchaus eine Funktion haben, denn dadurch könnten die Wirkungen des Steuerwettbewerbs auf die Buchgewinnverlagerung der Öffentlichkeit transparenter dargestellt werden. Damit könnte sich der gewünschte öffentliche Druck möglicherweise weniger gegen MNU als vielmehr gegen Staaten richten, wenn deren Verhalten im Steuerwettbewerb als unlauter angesehen wird.¹³⁵

Hierfür müssten regelmäßig mehrere CbC-Reports (z.B. aller Unternehmen einer Branche, die in einem bestimmten Land tätig sind) aggregiert werden. Wie oben dargestellt, werden die durch CbCR publizierten Informationen jedoch vermutlich schlecht geeignet sein, die Position eines Landes im Steuerwettbewerb zu bestimmen. Insbesondere die unzuverlässige Ermittlung der Länderergebnisse sowie der schwache Zusammenhang zwischen länderspezifischen gezahlten Steuern und Länderergebnissen beeinträchtigen die Eignung des CbCR zur länder- und geschäftsjahrsbezogenen Steuerbelastungsmessung.

3.3.1.4 Investoren

Steuerplanungsstrategien von MNU sind für die Anteilseigner mit Chancen und Risiken verbunden. Im Erfolgsfall wird die Steuerbelastung gesenkt. Die Risiken bestehen zunächst in Steuernachzahlungen und (ausnahmsweise) Strafzahlungen im Fall der Nichtanerkennung von Steuergestaltungen. Ob eine aggressive Steuerplanung auch nennenswerte Reputationsrisiken mit entsprechenden Umsatzverlusten beinhaltet, kann derzeit noch nicht fundiert beurteilt werden.¹³⁶ Ein weiteres Risiko liegt darin, dass das Management Steuerausweichung (z.B. mit Hilfe von Gesellschaften in Steueroasen) nutzen könnte, um finanzielle Mittel auch vor den Anteilseignern zu verbergen und ggf. zu veruntreuen.¹³⁷

¹³³ Henn/Mewes/Meinzer (FN 5), S. 25.

¹³⁴ Vgl. Roedel & Partner Riga, 2013, S. 7.

¹³⁵ Vgl. die Pressemitteilung der EU-Kommission vom 11.6.2014: EU-Kommission untersucht Transferpreisvereinbarungen von Apple-Irland, Starbucks-Niederlande, Fiat Finance and Trade-Luxemburg bezüglich unerlaubter Beihilfen.

¹³⁶ Hanlon/Slemrod finden für die USA im Durchschnitt eine negative Kursreaktion auf die Nachricht, dass ein Unternehmen „tax shelters“ nutzt; die Reaktion im Einzelhandel ist stärker als in anderen Branchen; vgl. Hanlon/Slemrod, Journal of Public Economics 2009, S. 126 – 141.

¹³⁷ Vgl. Desai/Dharmapala, Journal of Financial Economics 2006, S. 145 – 179; Desai/Dyck/Zingales, Journal of Financial Economics 2007, S. 591 – 623. Hingegen findet Blaylock für die USA keine Hinweise darauf, dass Steuervermeidung von Managern zur Aneignung von Anteilseignermitteln verwendet wird; vgl. Blaylock, Diskussionspapier 2011.

Allerdings könnten die umfangreichen Informationen des CbCR die Konzernabschlüsse überladen und ihre Verständlichkeit einschränken. Ein möglicherweise irreführendes CbCR würde so die effiziente Kommunikation zwischen Investoren und Unternehmen beeinträchtigen.¹³⁸

Es ist offen, inwieweit ein CbCR Investoren helfen kann, länderspezifische Risiken zu erkennen und so die Kapitalkosten zu senken.¹³⁹ Auch ist fraglich, inwieweit sich steuerlich getriebene Reputationsrisiken tatsächlich auf Grundlage von Finanzinformationen einschätzen lassen.¹⁴⁰ Die Frage, wie groß der Transparenzvorteil durch CbCR für Investoren im Verhältnis zu den zusätzlichen Kosten ist, kann nur empirisch beantwortet werden. Hierfür muss aus Investorensicht nicht auf moralische Aspekte rekuriert werden. Vielmehr sollten ökonomische Kriterien Verwendung finden.

3.3.2 Perspektive der MNU

3.3.2.1 Business Case CbCR?

“The public’s interest in the amount of tax paid by UK companies has probably never been higher and the degree of public trust that companies always pay a fair amount of tax has probably never been lower.”¹⁴¹ Öffentliche Kritik an der Steuermoral von MNU kann deren Reputation bedrohen.¹⁴² So verleiht beispielsweise *Christian Aid* im Rahmen der Alternative Tax Awards jährlich Negativpreise an MNU in Kategorien wie „Most Surprising Use of Tax Havens“ oder „Tax Haven Enthusiast of the Year“, um Steuervermeider öffentlich anzuprangern.¹⁴³ Für MNU könnte CbCR eine Maßnahme sein, um zu dokumentieren, dass gesellschaftliche Erwartungen im Hinblick auf angemessenes unternehmerisches Verhalten erfüllt wurden und um so gesellschaftliche Legitimation zu sichern.¹⁴⁴

Hardeck belegt in einer Studie aus dem Jahr 2011, dass Steuern für in Deutschland ansässige MNU bislang nur von untergeordneter Relevanz bei der Nachhaltigkeitsberichterstattung waren. So gingen die Angaben in den Nachhaltigkeitsberichten der im DAX-30 gelisteten Unternehmen meist nicht über die Höhe der global gezahlten Steuern und den Anteil von Steuern an der Wertschöpfung des Unternehmens hinaus. Steuerliche Prinzipien bzw. ein steuerlicher Verhaltenskodex sowie steuerpolitisches Engagement wurden von den meisten deutschen Unternehmen nicht thematisiert. Auch eine Aufgliederung nach im In- und Ausland gezahlten Steuern fand nur vereinzelt statt, wobei eine Offenlegung nicht dem Konzept des CbCR folgte.¹⁴⁵ Dennoch zeigt die Studie auch, dass gerade Unternehmen, die unter einem höheren Legitimitätsdruck standen und über die in den Medien hinsichtlich ihres steuerlichen Verhaltens negativ berichtet worden war, eine steuerliche Nachhaltigkeitsberichterstattung nutzten, um Rechenschaft abzulegen und das Vertrauen der Gesellschaft wiederzugewinnen.¹⁴⁶

Ob CbCR geeignet ist, das Vertrauen der Öffentlichkeit in MNU bezüglich der Unternehmensbesteuerung zu erhöhen, ist unklar. MNU könnten die Offenlegung von Zahlungen an staatliche Stellen als Managementinstrument zur Verbesserung und Pflege des öffentlichen Unternehmensimages nutzen.¹⁴⁷ Allerdings setzt dies eine öffentliche Zugänglichkeit des CbCR voraus. Das OECD-

¹³⁸ Vgl. *Europäische Kommission* (FN 74), S. 10, 13.

¹³⁹ Murphy vertritt die Auffassung, dass CbCR Risiken senken und somit zu sinkenden Kapitalkosten führt; vgl. *Murphy* (FN 13), S. 41 – 42.

¹⁴⁰ Vgl. *Europäische Kommission* (FN 74), 2011, S. 13.

¹⁴¹ *Burke*, in: PwC, 2012, S. 3.

¹⁴² Vgl. *Steiner/Belz*, *Der Schweizer Treuhänder* 2009, S. 101.

¹⁴³ Vgl. *Christian Aid*, 2009, S. 1 – 3.

¹⁴⁴ Vgl. *Hardeck* (FN 9), S. 107.

¹⁴⁵ Vgl. *Hardeck*, (FN 9), S. 116.

¹⁴⁶ Vgl. *Hardeck*, (FN 9), S. 121.

¹⁴⁷ Vgl. *Ernst & Young* (FN 103), S. 33.

Diskussionspapier geht bislang von den Steuerbehörden als einzigen Adressaten aus. Außerdem zeigen die obigen Ausführungen, dass sich auch mithilfe eines CbCR die pro Land gezahlten Steuern und das länderspezifische Ergebnis einer MNU nicht aufeinander abstimmen lassen. Ob MNU durch ihre Steuerzahlungen tatsächlich eine gerechte Teilhabe an der Wertschöpfung eines Landes leisten, wäre für die Öffentlichkeit anhand eines CbCR nicht nachvollziehbar. Ein öffentlich zugängliches CbCR beinhaltet damit das Risiko, Missverständnisse zu schaffen.

MNU sollte deshalb freigestellt bleiben, ob sie die Veröffentlichung länderspezifischer Unternehmensdaten im Rahmen eines CbCR dazu nutzen, ihr öffentliches Ansehen zu erhöhen.¹⁴⁸ Sinnvoll ist aus unserer Sicht ein Rahmenkonzept für eine freiwillige Unternehmensberichterstattung. Hier bieten sich die Umsatzerlöse, die Mitarbeiterzahl, die Personalaufwendungen, die Steuerzahlungen und der Steueraufwand als länderspezifische Berichtskategorien an. Ein länderspezifischer Ausweis der Ergebnisse vor Steuern ist u.E. aus den o.g. Gründen wenig hilfreich.

3.3.2.2 Wettbewerbsnachteile

Die Veröffentlichung länderspezifischer Informationen kann eine Offenlegung sensibler Geschäftsdaten beinhalten. Eine Offenlegung von Ländereinkommen und länderspezifischem Faktoreinsatz lässt Rückschlüsse auf Geschäftsgeheimnisse zu¹⁴⁹, wie z.B. über die geografische Aufstellung eines MNU und damit einhergehende Markterschließungspotentiale. Wettbewerber könnten aus dem offengelegten Zahlenwerk deshalb ungerechtfertigte Vorteile ziehen und dadurch ihre Marktposition stärken. Zum Anderen könnten MNU infolge von Fehlinterpretationen der veröffentlichten Informationen in die öffentliche Kritik geraten und so aufgrund von Reputationsverlusten Wettbewerbsnachteile im In- und Ausland erleiden.¹⁵⁰ Wettbewerbsnachteile entstehen für ein MNU auch, wenn es einer Verpflichtung zum CbCR unterliegt, während für andere MNU der Branche, z.B. aufgrund einer Unterschreitung von Größenmerkmalen, eine Ausnahme greift.¹⁵¹

Im Hinblick auf die zusätzlichen Compliance- und Auditingkosten durch CbCR verdient folgender Aspekt an dieser Stelle Beachtung: Sofern ein Unternehmen als MNU zum CbCR verpflichtet ist, werden die Kosten für CbCR vermutlich – wie andere Complicance-Kosten – mit der Unternehmensgröße nur unterproportional steigen. Dies bedeutet, dass relativ kleine MNU durch die erhöhten Publizitätskosten im Vergleich zu großen MNU relativ stärker belastet werden (s.u. Abschnitt 3.3.2.5).

3.3.2.3 Steuergeheimnis

Im Zusammenhang mit einem verpflichtenden CbCR ist zu fragen, ob einer Offenlegung konzerninterner Steuerinformationen im Jahres- bzw. Konzernabschluss in Deutschland das Steuergeheimnis gem. § 30 AO entgegensteht.¹⁵² Nach § 30 Abs. 1 AO haben Amtsträger das Steuergeheimnis zu wahren. Dadurch sollen die persönlichen, betrieblichen, unternehmerischen oder sonstigen wirtschaftlichen Verhältnisse geschützt werden¹⁵³, die der Steuerpflichtige bei der Erfüllung seiner steuerlichen Auskunft- und Mitwirkungspflichten gegenüber der Finanzverwaltung offenbaren muss. Als Gegenstück zu weitreichenden Offenbarungspflichten verhindert das Steuergeheimnis somit die zweckentfremdete Weitergabe der im Steuerverfahren erlangten Kenntnisse.¹⁵⁴ Das Steu-

¹⁴⁸ Vgl. *Shaheen* (FN 14), S. 26.

¹⁴⁹ Vgl. *Devereux et al.* (FN 11), S. 34; *Hardeck* (FN 9), S. 123.

¹⁵⁰ Vgl. *Hardeck* (FN 115), S. 123.

¹⁵¹ Die Ersteller eines CbCR befürchten Wettbewerbsnachteile bei der Einführung eines CbCR nur für den europäischen Raum; vgl. *Europäische Kommission* (FN 74), S. 10.

¹⁵² Vgl. *Ditz/Quilitzsch* (FN 89), S. 129; *Schlie/Malke* (FN 95), S. 2469; *Fuest/Spengel/Finke/Heckemeyer/Nusser* (FN 69), S. 36.

¹⁵³ Vgl. *Rüsken*, in: *Klein*, AO, 2012, § 30, Rn. 1.

¹⁵⁴ Vgl. *Intemann*, in: *Pahlke/König*, AO, 2009, § 30, Rn. 1, 5.

ergeheimnis dient dem öffentlichen Interesse und bezweckt, das Vertrauen der Steuerbürger in die Verschwiegenheit der Finanzbehörden zu stärken.¹⁵⁵ Steuerpflichtige sollen sich nicht etwa aus Furcht vor den Folgen einer unkontrollierten und unbefugten Weitergabe ihrer persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse unvollständig oder unrichtig offenbaren.¹⁵⁶ Das Steuergeheimnis fördert somit die Bereitschaft der Bürger zur wahrheitsgemäßen Offenlegung steuerlicher Sachverhalte.¹⁵⁷

Eine Verletzung des Steuergeheimnisses setzt voraus, dass ein Amtsträger Steuerdaten, von denen er berufsmäßig Kenntnis erlangt hat, unbefugt offenbart oder verwertet. Bei einem CbCR werden die steuerlichen Sachverhalte allerdings nicht durch einen Amtsträger, sondern durch die MNU selbst offenbart. Zudem sieht § 30 Abs. 4 AO Durchbrechungen des Steuergeheimnisses vor. Danach wäre eine Offenbarung der erlangten Kenntnisse u.a. zulässig, soweit sie durch Gesetz ausdrücklich zugelassen ist oder der Betroffene zustimmt. Bei einer Integration des CbCR in innerstaatliches Recht oder bei einem freiwilligen CbCR mit Zustimmung des Steuerpflichtigen ist eine Offenlegung der unter die Regelung des CbCR fallenden Daten zulässig.¹⁵⁸

Allerdings würde eine Offenlegung länderspezifischer Steuerdaten das Steuergeheimnis weiter einschränken.¹⁵⁹ Durch die Einführung einer Berichtspflicht, nach der Ergebnisse und Steuerzahlungen länderspezifisch offengelegt werden müssten, wäre der durch das Steuergeheimnis gewährte Vertrauensschutz partiell obsolet. Indessen ist das Steuergeheimnis in seiner Entstehungsgeschichte als Schutzrecht natürlicher Personen zu sehen. Hingegen läuft die ursprüngliche Intention des Steuergeheimnisses bereits gegenwärtig insoweit ins Leere, als publizierende Unternehmen – unabhängig davon, welche Rechtsform sie haben – in ihren Jahresabschlüssen schon weitreichende Informationen zu der Höhe und Entstehung ihres Einkommens veröffentlichen. Auch Informationen über die Höhe der gezahlten und latenten Steuern werden im Anhang angegeben. Die Tatsache, dass im CbCR Umsätze, Aufwendungen und Steuern nach Ländern aufgeschlüsselt und damit noch detaillierter veröffentlicht werden, stellt u.E. keine wesentliche Änderung gegenüber der allgemeinen Offenlegungspflicht im Rahmen von Jahresabschlüssen dar.

Wird dennoch ein Eingriff des CbCR in das Steuergeheimnis befürchtet, dann besteht eine Möglichkeit darin, als Adressaten eines CbCR nur die Finanzbehörden zu bestimmen. Die Daten müssten dann sowohl an die inländischen als auch an die ausländischen Steuerbehörden weitergegeben werden.¹⁶⁰ Einige Staaten (beispielsweise Frankreich, Finnland, Norwegen und Schweden) gehen aber mit den steuerlichen Informationen der Steuerpflichtigen weitaus weniger verschwiegen um, als es in Deutschland der Fall ist.¹⁶¹ Eine Offenlegung steuerlicher Informationen ist dort nach innerstaatlichem Recht zulässig, sodass mittlerweile Steuerinformationen einzelner Steuerpflichtiger problemlos abgefragt werden können.¹⁶² Ob sich diese Offenlegungspraxis auch auf Informationen beziehen würde, die Finanzbehörden aus einem CbCR erhalten haben, ist derzeit noch offen.

3.3.2.4 CbCR als Treiber für faktische formelbasierte Profit Splits?

CbCR soll Informationen darüber offenlegen, ob die Unternehmensgewinne der MNU in den Ländern besteuert werden, in denen Wertschöpfung stattfindet. Dieses bedarf einer über die Offenle-

¹⁵⁵ BVerfG, Urteil v. 27.6.1991, NJW 1991, S. 2132.

¹⁵⁶ Vgl. *Rüsken*, in: *Klein*, AO, 2012, § 30, Rn. 2.

¹⁵⁷ BVerfG, Urteil v. 27.6.1991 (FN 155), S. 2132.

¹⁵⁸ Eine andere Frage ist, ob die steuerlichen Mitwirkungspflichten für deutsche Tochtergesellschaften von MNU in ihrer derzeitigen Ausgestaltung ein CbCR erzwingen könnten. Dies verneinen *Ditz/Quilitzsch* (FN 89), S. 129.

¹⁵⁹ Vgl. auch BT-Drs. 17/14185, S. 9.

¹⁶⁰ Vgl. *OECD* (FN 67), S. 10.

¹⁶¹ Vgl. *Ditz/Quilitzsch* (FN 89), S. 129.

¹⁶² Z.B. service de vérification de l'avis d'impôt sur le revenu in Frankreich (JORF n°0240 du 15 octobre, page 16963, texte n°16).

gung von länderspezifischen Ergebnissen und Steuerzahlungen hinausgehende Veröffentlichung von länderspezifischen Indikatoren für wirtschaftliche Aktivität, also insbesondere Faktoreinsätzen und Umsatzerlösen. Genannt werden in den Gestaltungsvorschlägen zum CbCR als mögliche Indikatoren u.a. der Arbeitseinsatz, aufgliedert nach Anzahl der Mitarbeiter, nach Lohnsumme oder nach beidem, die Allokation der materiellen oder immateriellen Wirtschaftsgüter, die Verteilung von Forschungs- und Marketingausgaben sowie die Höhe der Umsatzerlöse.¹⁶³ Die Idee dahinter ist, die Angemessenheit der länderspezifischen Gewinne eines MNU anhand einfacher Verteilungsschlüssel bewerten zu können.¹⁶⁴

Diese Idee entspricht im Kern dem Konzept des Formula Apportionment, bei dem das Ergebnis eines MNU anhand von Schlüsseln (z.B. Anlagevermögen, Personalaufwand und Umsatzerlöse) zum Zweck der Ertragsbesteuerung auf die Länder verteilt wird, in denen das MNU tätig ist und die an dem Verfahren teilnehmen. Insoweit wird der Fremdvergleichsgrundsatz obsolet.

*Hines*¹⁶⁵ hat jedoch gezeigt, dass die Verteilungsschlüssel des Formula Apportionment nur einen geringen Teil des betriebswirtschaftlichen Gesamtergebnisses europäischer Kapitalgesellschaften erklären können und infolgedessen eine Verteilung des Aufkommens auf die einzelnen Länder auf Grundlage solcher Indikatoren willkürlich sei. So erklären beispielsweise der Grad der Beschäftigung sowie andere Faktoren, wie das Vermögen und der Umsatz, weniger als 22 % der Streuung der weltweiten Gewinne der untersuchten MNU. Unternehmensgewinne werden nicht nur durch den Grad der Beschäftigung, das Ausmaß der Vermögensgegenstände oder die Höhe der Umsatzerlöse „verursacht“, sondern ebenfalls durch anderweitige nicht greifbare interne und externe Faktoren, wie beispielsweise Konjunktur- und Umwelteinflüsse. Gerade diese Tatsache ist die Existenzberechtigung für eine verrechnungspreisbasierte Gewinnermittlung. Andererseits kann auch die verrechnungspreisbasierte Gewinnermittlung den Gewinn nicht verursachungsgerecht Staaten zuordnen, soweit mobile immaterielle Wirtschaftsgüter zum Einsatz kommen oder Synergien aus dem Einsatz von Verbundfaktoren gezogen werden.

Es ist damit zu rechnen, dass einige Länder Informationen aus einem CbCR zumindest zur Verprobung, möglicherweise auch zur faktischen Festsetzung der Steuerzahlungen verwenden werden. Dadurch entstünde insoweit ein faktisches Formula Apportionment.¹⁶⁶ Problematisch an dieser Entwicklung ist erstens, dass die Steuerzahlungen dann auf einer Grundlage festgesetzt würden, die demokratisch regelmäßig nicht legitimiert sein dürfte. Zweitens stellen sich Fragen des Rechtsschutzes, wenn ein MNU gegen ein faktisches Formula Apportionment den Rechtsweg einschlägt. Wie sollen Gerichte beispielsweise überprüfen, ob die Regeln für das CbCR im Detail angemessen sind und ob ein MNU sie eingehalten hat? Drittens bestände die Gefahr, dass Staaten CbCR nur dann für Besteuerungszwecke nutzen, wenn die daraus resultierenden Steuerzahlungen relativ hoch sind. In diesem Fall droht eine unregelmäßige Doppelbesteuerung, wenn andere Staaten weiter die herkömmliche Gewinnermittlung auf der Grundlage von Verrechnungspreisen ansetzen. Auch ungeplante Minderbesteuerungen sind möglich.

3.3.2.5 Kosten für Compliance und Prüfung

Ein CbCR wird den verpflichteten MNU zusätzlichen administrativen Aufwand und entsprechende Compliance-Kosten verursachen.¹⁶⁷ Befürworter des CbCR behaupten, der Mehraufwand hielte sich in Grenzen, da die meisten MNU bereits über Aufzeichnungen zu den offenzulegenden Informatio-

¹⁶³ Vgl. *OECD* (FN 8); *Murphy* (FN 13), S. 25 – 31.

¹⁶⁴ Vgl. *OECD* (FN 4), S. 14; *OECD* (FN 66), S. 4.

¹⁶⁵ Vgl. *Hines*, *European Economic Review* 2010, S. 108 – 120.

¹⁶⁶ Vgl. *Ditz/Quilitzsch* (FN 89), S. 130. Entsprechend begrüßt *Krauß* das CbCR aus der Perspektive einer formelhaften Gewinnaufteilung; vgl. *Krauß*, *IStR* 2014, S. 207.

¹⁶⁷ Vgl. *Europäische Kommission* (FN 74), S. 26; *Devereux et al.* (FN 11), S. 34-38.

nen verfügen würden.¹⁶⁸ Tatsächlich werden der Umfang des Mehraufwands und die Höhe der zusätzlichen Kosten für die Bereitstellung und Prüfung der Informationen von den Anforderungen an die offenzulegenden Daten und der Ausgestaltung des CbCR abhängen.¹⁶⁹

Eine länderspezifische Aufschlüsselung der Umsatzerlöse und Personalkosten sollte von den meisten geprüften MNU ohne hohen Mehraufwand erstellt werden können,¹⁷⁰ da diese ohne die Aufzeichnungen nicht imstande wären, den jeweiligen gesetzlichen Verpflichtungen zu einer ordnungsgemäßen Buchführung nachzukommen.¹⁷¹ Bezüglich der länderspezifischen Steuerzahlungen wurde oben bereits auf die Problematik von ausländischen Steuern z.B. auf Betriebsstättengewinne und von Quellensteuern hingewiesen. Hinzu kommt, dass eine Erstellung von Jahresabschlüssen nicht immer gesetzlich vorgeschrieben ist, und einige Tochterunternehmen oder Betriebsstätten erstellen keine Steuererklärungen (z.B. in Ländern oder Sonderwirtschaftszonen, in denen Unternehmensgewinne von einer Besteuerung ausgenommen sind). Ebenso ist die Angabe eigener Umsatzerlöse und Aufwendungen zwar möglich, eine detaillierte Überleitung zu konsolidierten Größen ist jedoch mit weitaus mehr Aufwand verbunden.¹⁷²

Werden eine detaillierte Aufgliederung der Gesamtumsätze, Einkäufe, Service- und Finanzierungskosten, getrennt nach konzerninternen Transaktionen und Drittleistungen, sowie Angaben zu Vermögenswerten und weiteren Aufwendungen, wie beispielweise Marketing- und Forschungsausgaben, gefordert¹⁷³, dann werden die Rechnungslegungssysteme vieler Tochterunternehmen bzw. Betriebsstätten diese Informationen oftmals nicht direkt liefern können, so dass einmalige Kosten für die Umstellung des Informations- und Buchhaltungssystem anfallen werden.¹⁷⁴ Der zusätzliche Nutzen einer sehr feinen Aufgliederung innerhalb des CbCR erscheint nach den obigen Ausführungen fraglich. Daher sollten u.E. die Anforderungen an ein CbCR gering gehalten werden und nicht denen anderer steuerrechtlicher Offenlegungspflichten entsprechen. Um den administrativen Aufwand angemessen zu halten, sollten nur solche Informationen abgefragt werden, die den Jahresabschlüssen oder ähnlichen Dokumentationen entnommen werden können und nicht neu gesammelt werden müssen.¹⁷⁵ Da erfahrungsgemäß größere MNU bezogen auf den Gewinn verhältnismäßig weniger durch steuerliche Erhebungskosten belastet werden als kleinere und mittelständische Unternehmen,¹⁷⁶ spricht Einiges dafür, kleine und mittelständische Unternehmen gänzlich von einer Offenlegung im Rahmen des CbCR zu befreien und stattdessen nur börsennotierte MNU zu einem CbCR zu verpflichten.

Um den Umfang und die Kosten für Compliance und Prüfung zu reduzieren, wurde vorgeschlagen, nur Zahlungen ab einer bestimmten Wesentlichkeitsgrenze länderspezifisch offenzulegen.¹⁷⁷ Es gestaltet sich allerdings als schwierig, eine einheitliche Wesentlichkeitsgrenze zu bestimmen, da sich diese an der relativen Größe der MNU selbst und ihrem wirtschaftlichen Einfluss in dem jeweiligen Land orientieren sollte. Zudem zeigen *Hasegawa/Hoopes/Ishida/Slemrod*, dass die Festlegung einer Wesentlichkeitsgrenze Anreize für Unternehmen schafft, die für die Bemessung der Wesentlichkeit relevanten Größen (z. B. das steuerrechtliche Ergebnis) zu manipulieren, wenn eine Offenlegungspflicht und damit einhergehende Kosten vermieden werden kann.¹⁷⁸

¹⁶⁸ Shaheen (FN 14), S. 26.

¹⁶⁹ Vgl. *Devereux et al.* (FN 11), S. 37; OECD (FN 66), S. 2.

¹⁷⁰ Vgl. *BIAC*, 2013, S. 4 – 5.

¹⁷¹ Vgl. *Murphy* (FN 13), S. 57.

¹⁷² Vgl. *BIAC* (FN 170), S. 5, *Devereux* (FN 11), S. 38.

¹⁷³ Vgl. *Murphy*, 2012, S. 25 – 30.

¹⁷⁴ Vgl. *Devereux et al.* (FN 11), S. 37.

¹⁷⁵ Vgl. *BIAC* (FN 13), S. 4.

¹⁷⁶ Vgl. *Eichfelder*, 2010, S. 1 – 45.

¹⁷⁷ *OECD* (FN 67), S. 7.

¹⁷⁸ Vgl. *Hasegawa/Hoopes/Ishida/Slemrod*, *National Tax Journal* 2013, S. S. 571 – 608.

Die Integration des CbCR in die Rechnungslegung wirft auch die Frage nach einer Prüfungspflicht auf. Eine Prüfungspflicht kann damit begründet werden, dass die Glaubwürdigkeit ungeprüfter CbCR-Daten in Frage gestellt werden kann.¹⁷⁹ Auch wären geprüfte CbCR-Daten für Investoren vermutlich wertvoller und eher entscheidungsrelevant. Eine solche Prüfung würde allerdings vermutlich auf Einzelabschlussebene ansetzen und entsprechende Kenntnisse des jeweiligen länderspezifischen Bilanzrechts voraussetzen.¹⁸⁰ Zwar verpflichtet sich der Abschlussprüfer im Rahmen der Prüfung, die im Konzernabschluss zusammengefassten Einzelabschlüsse der Tochterunternehmen zu überprüfen. Dabei greifen Abschlussprüfer aber bereits gegenwärtig auf die Hilfe Dritter zurück.¹⁸¹ Eine genaue Überprüfung sämtlicher Daten des CbCR würde voraussetzen, dass die Prüfer in den jeweiligen Ländern Einsicht in die entsprechenden Unterlagen und Dokumente nehmen. Wird jedes betroffene Land für sich als bedeutend betrachtet¹⁸², dann ist eine länderspezifische Reduzierung des Prüfungsumfangs nach dem Wesentlichkeitsgrundsatz auch bei für den Konzernabschluss unbedeutenden Tochterunternehmen ausgeschlossen.¹⁸³ Aufgrund des zusätzlichen Prüfungsumfangs würde das CbCR als prüfungspflichtiger Bestandteil der Rechnungslegung die Prüfungskosten der Unternehmen vermutlich spürbar erhöhen.¹⁸⁴

4 Fazit

CbCR soll durch die Schaffung einer Transparenz über die regionale Verteilung von Produktionsfaktoren, Gewinnen und Steuerzahlungen Steuervermeidungsstrategien aufdecken, damit MNU ihren „gerechten Anteil“ zum Steueraufkommen der Länder leisten, in denen sie wirtschaftlich tätig sind. Die jüngsten Bestrebungen der OECD zeigen, dass CbCR bereits als fester Bestandteil einer der größten Reformen im Bereich des Transfer Pricing vorgesehen ist.

Dabei leidet ein gemäß den Vorschlägen der OECD ausgestattetes detailliertes CbCR an einem nicht behebbaren Geburtsfehler: Die Tatsache, dass Gewinne im MNU nicht lokal zuordbar sind, kann auch durch CbCR als einem weiteren Rechenversuch nicht verändert werden. Der steuerliche Spielraum mit der Möglichkeit zur Gewinnverlagerung entsteht gerade daraus, dass die Wertschöpfung in einem MNU einzelnen Ländern nicht willkürfrei zugeordnet werden kann. Genau diese lokale Zuordnung der Wertschöpfung wird aber bei einem detaillierten CbCR verlangt. Damit kommt im schlimmsten Fall zur Gewinnallokation der Einzelabschlüsse und den steuerlichen Gewinnallokationen, die sich auch noch je Land unterscheiden können, eine weitere willkürliche Methode der lokalen Gewinnallokation hinzu. Welche Aussagen auf Grundlage einer solchen Rechnung gemacht werden sollen, bleibt unklar.

In der vorgeschlagenen Form bleibt das CbCR ein leeres Versprechen; es kann die Informationsansprüche der Adressaten nicht in der Weise befriedigen, wie seine Befürworter es propagieren. Für Steuerbehörden ist ein CbCR als Informationsquelle weitestgehend nutzlos. Für die Öffentlichkeit ist es schwer, die Zahlen aus dem CbCR zu interpretieren und in Bezug insbesondere zum Jahresergebnis des MNU zu setzen. Auch der Wert eines CbCR für Investoren ist unklar.

Ein auf wenige, nachprüfbar zu ermittelnde Kernelemente reduziertes CbCR würde – ob freiwillig, als industrielle Selbstverpflichtung oder als gesetzliche Pflicht – für die Informationsadressaten den gleichen Nutzen bringen wie das vorgeschlagene detaillierte CbCR. Hier wären jedoch – neben reduzierten Offenlegungs- und Prüfungskosten – weitaus weniger Missverständnisse möglich. Ein

¹⁷⁹ Vgl. *Murphy*, 2012, S. 52.

¹⁸⁰ Vgl. *Bormann*, in: *Hennrichs/Kleindiek/Watrin*, Münchener Kommentar zum Bilanzrecht, 2013, § 317 HGB, Rn. 82.

¹⁸¹ Vgl. *Ebke*, in: *Schmidt/Ebke*, Münchener Kommentar zum HGB, 2013, § 317 HGB, Rn. 11; *Bormann*, in: *Hennrichs/Kleindiek/Watrin*, Münchener Kommentar zum Bilanzrecht, 2013, § 317 HGB, Rn. 82.

¹⁸² Vgl. *Murphy* (FN 13), S. 28.

¹⁸³ Vgl. *Ebke*, in: *Schmidt/Ebke*, Münchener Kommentar zum HGB, 3. Aufl. 2013, § 317 HGB, Rn. 12.

¹⁸⁴ Vgl. *Europäische Kommission* (FN 74), S. 26; *Devereux et al.* (FN 11), S. 37.

solches Basis-CbCR würde beispielsweise die Umsatzerlöse, die Arbeitnehmerzahl und/oder die Lohnsumme, das Sachanlagevermögen und/oder die Abschreibungen darauf sowie die gezahlten Ertragsteuern und/oder den Steueraufwand je Land ausweisen. Es sollte auf eine Allokation des Einkommens auf Länder ebenso verzichten wie auf die Allokation der immateriellen Vermögenswerte, denn hierfür fehlt eine geeignete theoretische Basis.

Literatur

- Alm, James/Torgler, Benno*, Culture differences and tax morale in the United States and Europe, in: *Journal of Economic Psychology* 2006, S. 224-246.
- Bach, Stefan*, Unternehmensbesteuerung: Hohe Gewinne – mäßige Steuereinnahmen, in: *DIW, DIW Wochenbericht 22-23/2013, Besteuerungslücke bei Gewinnen*, S. 3 – 12.
- Bach, Stefan/Dwenger, Nadja*, *DIW Wochenbericht 5/2007, Unternehmensbesteuerung: Trotz hoher Steuersätze mäßiges Aufkommen*, S. 1 – 65.
- BIAC*, *BIAC comments on the OECD White Paper on Transfer Pricing Documentation, 2013*, S. 1 – 16, <http://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/BIAC.pdf>.
- Blaylock, Bradley*, Do managers extract economically significant rents through tax aggressive transactions?, *Diskussionspapier 2011*, <http://ssrn.com/abstract=1911265>.
- Blouin, Jennifer/Gleason, Christi/Mills, Lillian/Sikes, Stephanie*, What can we learn about uncertain tax benefits from Fin 48?, *National Tax Journal* 2007, S. 521-535.
- Bormann, René/Rixen, Thomas/Seipp, Klaus*, Mit Transparenz zu einem gerechten und effizienten Steuersystem, 2009, S. 1 – 4, <http://library.fes.de/pdf-files/wiso/06534.pdf>.
- Bundesministerium für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung*, *Transparenzinitiative im Rohstoffsektor: EITI*, http://www.bmz.de/de/was_wir_machen/themen/goodgovernance/transparenz/eiti/index.html.
- CDU/CSU/SPD-Koalitionsvertrag, Deutschlands Zukunft gestalten, 2013*, S. 1 – 130.
- Christian Aid*, The alternative tax awards, 2009, S. 1 – 3, <http://www.christianaid.org.uk/images/alternativetaxawards.pdf>.
- Christian Aid*, Shifting sands: tax, transparency and multinational corporations, 2010, S. 1 – 6, <http://www.christianaid.org.uk/images/accounting-for-change-shifting-sands.pdf>.
- de Mooij, Ruud A./Ederveen, Sjef*, Corporate tax elasticities: a reader's guide to empirical findings, *Oxford Review of Economic Policy* 2008, S. 680–697.
- Desai, Mihir A./Dharmapala, Dhammika*, Corporate tax avoidance and high-powered incentives, *Journal of Financial Economics* 2006, S. 145-179.
- Desai, Mihir A./Dyck, Alexander/Zingales, Luigi*, Theft and Taxes, *Journal of Financial Economics* 2007, S. 591-623.
- Devereux, Michael, et al.*, Transparency in reporting financial data by multinational corporations, *Project Report, Oxford University Centre for Business Taxation, 2011*, S. 1 – 49.
- Ditz, Xaver/Quilitzsch, Carsten*, Erweiterung von Offenlegungspflichten durch Country by Country Reporting: Steuerpolitischer Nutzen und verfahrensrechtliche Grenzen, *DStR* 2014, S. 127 – 131.
- Dyreg, Scott D./Hanlon, Michelle/Maydew, Edward L.*, Long-Run Corporate Tax Avoidance, *Accounting Review* 2008, S. 61-82.
- Eggert, Peter H./Eggert, Wolfgang/Winner, Hannes*, Saving taxes through foreign plant ownership, *Journal of International Economics* 2010, S. 99 – 108.
- Eichfelder, Sebastian*, Steuerkomplexität als Markteintrittsbarriere? Entscheidungsanreize steuerlicher Bürokratiekosten, *Schumpeter Discussion Paper 2010-00*, S. 1 – 45.
- Ernst & Young*, Tax Transparency – Seizing the initiative, 2013, S. 1 – 47.
- Europäische Kommission*, Öffentliche Konsultation zum Country by Country Reporting, *Meldung in: DB* 2010, S. M12 – M14.

- Europäische Kommission*, Summary report of the responses received to the commission's consultation on country-by-country reporting by multinational companies, 2011, S. 1 – 31.
- Europäisches Parlament*, Bericht über die Bekämpfung von Steuerbetrug, Steuerflucht und Steuer-oasen, (2012/0000(INI)), A7-0162/2013, 2013, S. 1 – 34.
- Europäische Kommission, Sustainability and reporting: Europe at the forefront, Speech/13/444, 2013, S. 1 – 5.
- Evers, Theresia Maria/Meier, Ina/Spengel, Christoph*, Transparency in Financial Reporting: Is Country-by-Country Reporting suitable to combat international profit shifting, Discussion Paper No. 14-015, S. 1 – 22.
- Fiestas, Helena/Sullivan, Rory/Crossley, Rachel*, Better returns in a better world, S. 1 – 46, <http://www.oxfam.org/sites/www.oxfam.org/files/better-returns-better-world-181110-en.pdf>.
- Fuest, Clemens/Spengel, Christoph/Finke, Katharina/Heckemeyer, Jost/Nusser, Hannah*, Handlungsoptionen gegen aggressive Steuerplanung, DB 2013, S. 33 - 36.
- Gattringer, Christian*, Manipulierte Zahlen in der europäischen Steuerdebatte: Das Eine-Billion-Euro-Phantom, Neue Züricher Zeitung, 2013, <http://www.nzz.ch/aktuell/wirtschaft/wirtschaftsnachrichten/das-eine-billion-euro-phantom-1.18088344>.
- Gylfason, Thorvaldur*, Natural resources, education, and economic development, European Economic Review 2001, S. 847 – 859.
- Haller, Axel*, Wertschöpfungsrechnung. Ein Instrument zur Steigerung der Aussagefähigkeit von Unternehmensabschlüssen im internationalen Kontext, 1997.
- Hanlon, Michelle/Slemrod, Joel*, What does tax aggressiveness signal? Evidence from stock price reactions to news about tax shelter involvement, Journal of Public Economics 2009, S. 126-141.
- Hardeck, Inga*, Die Empfehlungen der OECD-Leitsätze für multinationale Unternehmen im Bereich der Besteuerung: Inhalt, Risiken und Implikationen für international tätige Unternehmen, IStR 2011, 933 – 939.
- Hardeck, Inga*, Die Bedeutung von Steuern in der Nachhaltigkeitsberichterstattung: Eine international vergleichende empirische Analyse, ZfB 2012, S. 101 – 131.
- Hasegawa, Makoto/Hoopes, Jeffrey L./Ishida, Ryo/Slemrod, Joel B.*, The effect of public disclosure on reported taxable income: evidence from individuals and corporations in Japan, National Tax Journal 2013, S. 571 – 608.
- Heber, Caroline*, Rechnungslegung nach Ländern als Möglichkeit zur Verbesserung der Informationsbeschaffung der Abgabenbehörden, IStR 2013, S. 522 – 527.
- Heckemeyer, Jost H./Spengel, Christoph*, Ausmaß der Gewinnverlagerung multinationaler Unternehmen – empirische Evidenz und Implikationen für die deutsche Steuerpolitik, PWP 2008 S. 37 – 61.
- Heckemeyer, Jost H./Overesch, Michael*, Multinationals' Profit Response to Tax Differentials: Effect Size and Shifting Channels, Discussion Paper No. 13-045, 2013, S. 1 – 32.
- Henn, Markus/Mewes, Sarah/Meinzer, Markus*, Schattenfinanzzentrum Deutschland – Deutschlands Rolle bei globaler Geldwäsche, Kapitalflucht und Steuervermeidung, 2013, S. 1- 43.
- Hennrichs, Joachim/Kleindiek, Detlef/Watrin/Christoph*, Münchener Kommentar zum Bilanzrecht, Band 2, §§ 238 – 243e HGB, 1. Auflage, 2013.
- Hey, Johanna*, Steueroasen und „legale Steuervermeidung“: Wie kann größere Steuergerechtigkeit erreicht werden?, ifo Schnelldienst 2013, S. 3 – 5.

- Hines, James R. Jr.*, Income misattribution under formula apportionment, *European Economic Review* 2010, S. 108 – 120.
- Hope, Ole-Kristian/Ma, Mark (Shuai)/Thomas, Wayne B.*, Tax avoidance and geographic earnings disclosure, *Journal of Accounting and Economics* 2013, S. 170 – 189.
- Huizinger, Harry P./Laeven, Luc*, International profit shifting within multinationals: a multi-country perspective, *Journal of Public Economics* 2008, S. 1164-1182.
- IASB, Extractive Activities, Discussion Paper DP/2010/01, April 2010.
- Jacobs, Otto H./Endres, Dieter/Spengel, Christoph*, *Internationale Unternehmensbesteuerung*, 7. Auflage, 2007.
- Klein, Franz*, *Abgabenordnung (AO)*, 12. Auflage, 2014.
- Krauß, Sebastian*, Country-by-Country-Reporting: Ein Weg zu einer formelhaften Gewinnaufteilung?, *IStR* 2014, 204 – 209.
- Levey, Marc M./Wrappe, Steven C.*, *Transfer Pricing: Rules, Conflicts and Controversy*, 2001, S. 1 – 462.
- Liou, Yu-Ming/Musgrave, Paul*, Refining the oil curse: Country-level evidence from exogenous variations in resource income, *Comparative Political Studies*, 2013, S. 1 – 27.
- Mills, Lillian F./Robinson, Leslie A./Sansing, Richard C.*, FIN 48 and Tax Compliance, *The Accounting Review* 2010, S. 1721 – 17.
- MISEREOR, Country-by-Country Reporting: Länderspezifische Offenlegungspflichten für Unternehmen – ein Beitrag zur Stärkung der öffentlichen Finanzen in Entwicklungsländern, *Arbeitspapier* 2013, S. 1 – 26.
- Morris, Williams*, Is Country by Country Reporting the answer?, *OECD Observer* No. 278, 2010, S. 12 – 13.
- Murphy, Richard*, Location, location, *Accountancy Magazine* 2004, S. 90 – 91.
- Murphy, Richard*, Country-by-Country Reporting – Holding multinational corporations to account wherever they are, 2009, S. 1 – 47, http://www.financialtransparency.org/wp-content/uploads/2009/06/Final_CbyC_Report_Published.pdf?80f948.
- Murphy, Richard*, Information Exchange: what would help developing countries now?, *Tax Research LLP* 2009, S. 1 – 6.
- Nawrath, Axel*, Entscheidungskompetenz des Gesetzgebers und gleichheitsgerechte Sicherung des Steueraufkommens, *DStR* 2009, S. 2 – 4.
- Murphy, Richard*, Closing the European Tax Gap – A Report for Group of the Progressive Alliance of Socialists & Democrats in the European Parliament, *Tax Research LLP* 2012, S. 1 – 97.
- Murphy, Richard*, Country-by-Country Reporting – Accounting for globalization locally, 2012, S. 1 – 66, <http://www.taxresearch.org.uk/Documents/CBC2012.pdf>.
- OECD, OECD-Leitsätze für multinational Unternehmen, 2011, S. 1 – 101.
- OECD, Tax & Development: Progress Report and Key Proposal for work program developed by the sub-group on transparency in financial reporting, 2011, S. 1 – 8.
- OECD, Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, 2013, S – 40.
- OECD, Addressing Base Erosion and Profit Shifting, 2013, S. 1 – 87.
- OECD, Memorandum on Transfer Pricing Documentation and Country by Country Reporting, 2013, S. 1 – 5.
- OECD, Discussion draft on transfer pricing documentation and CbC Reporting, 2014, S. 1 – 20.

- OECD*, Public comments received on discussion draft on transfer pricing documentation and CbC Reporting, Volume I, Letters A to C, 2014, S. 1 – 304.
- OECD*, Public comments received on discussion draft on transfer pricing documentation and CbC Reporting, Volume III, Letters K to R, 2014, S. 1 – 221.
- Pahlke, Armin/Koenig, Ulrich*, Abgabenordnung (AO), 2. Auflage, 2009.
- Pinkernell, Reimar*, Ein Musterfall zur internationalen Steuerminimierung durch US-Konzerne, *StuW* 2012, S. 369 – 374.
- Pinkernell, Reimar*, OECD-Aktionsplan gegen internationale Gewinnverlagerung und Aushöhlung der Bemessungsgrundlagen (BEPS-Projekt), *FR* 2013, S. 737 – 746.
- Pinkernell, Reimar*, USA: Senatsausschuss untersucht internationale Steuergestaltung des Apple-Konzerns, *IStR-LB* 2013, S. 59 – 60.
- Pinkernell, Reimar*, Der OECD-Diskussionsentwurf zu den steuerlichen Herausforderungen der „Digital Economy“ vom 24. 3. 2014, *IStR* 2014, S. 273 – 280.
- Pöllath, Richard*, Sicherung des Steueraufkommens ist einfach, wenn man will, *FR* 2008, S. 1042 – 1044.
- PwC*, Tax Transparency, Building Public Trust: A Review of the tax reporting in the UK's largest companies, 2012, S. 1 – 35.
- Rodi, Michael*, Internationaler Steuerwettbewerb, *StuW*, 2008, S. 327 – 336.
- Roedl & Partner Riga*, Schulterschluss leben: Recht und Steuern in Estland, Lettland und Litauen, 2013, S. 1 – 12.
- Rose, Gerd*, Über die Entstehung von „Dummensteuern“ und ihre Vermeidung, in: Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion: Festschrift für Klaus Tipke zum 70. Geburtstag, Hrsg. Joachim Lang; Köln 1995, S. 153 – 164.
- Ross, Michael L.*, The Oil Curse: How petroleum wealth shapes the development of, Princeton University Press, 2013, S. 312 ff.
- Sachs, Jeffrey D. /Warner, Andrew M.*, Natural Resources and Economic Development: The curse of natural resources, *European Economic Review* 45 2001, S. 827 – 838.
- Sachs, Jeffrey D., Warner, Andrew M.*, Natural resource abundance and economic growth, National Bureau of Economic Research, NBER Working paper No. 5398/1995, 1997. S. 1 – 35.
- Schlie, Ina/Malke, Christiane*, Country by Country Reporting im Hinblick auf Steuerzahlungen multinationaler Unternehmen, *DB* 2013, S. 2467 – 2470.
- Schmidt, Karsten/Ebke, Werner F.*, Münchener Kommentar zum Handelsgesetzbuch, Band 4, §§ 238 – 342e, 3. Auflage, 2013.
- Schneider, Dieter*, Betriebswirtschaftslehre, Band 2: Rechnungswesen, 2. Aufl., 1997.
- Shaheen, Salam*, The tide turns towards country by country reporting, *International Tax Review* 2012, S. 24 – 26.
- Sommer, Christoph*, Separate Accounting or Unitary Apportionment?, Diss. Berlin, Köln, 2011.
- Steiner, Hans Jürgen/Belz, David*, Steuerliches Risikomanagement: Ergebnisse einer Umfrage im deutschsprachigen Raum, Schweizer Treuhänder 2009, S. 95 – 102.
- Tomohara, Akinori/Lee, Ho Jin/Lee, Sangjik*, Does FIN 48 benefit the tax authorities through an increase in taxpayer compliance?, 2010, S. 85 – 102.

Uebelhart, Peter, Internationale Steuerplanung zwischen Legalität und Legitimität, Sind Steuertransparenz und Steuermoral die neuen Leitlinien einer sich ändernden Steuerlandschaft?, *Der Schweizer Treuhänder* 2013, S. 800 – 803.

Van Oranje, Mabel/Parham, Henry, Publishing what we learned, 2009, abrufbar unter: <http://www.publishwhatyoupay.org/sites/pwypdev.gn.apc.org/files/Publishing%20What%20We%20Learned%20-%20EN.pdf>.

Wagner, Franz W., Der gesellschaftliche Nutzen einer betriebswirtschaftlichen Steuervermeidungslehre, in: *FinanzArchiv* 1986, S. 32–54.

Wagner, Franz W., Der Homo Oeconomicus als Menschenbild des Steuerrechts, in: *DStR* 2014, S. 1133-1143.

Weber, Sandra, Beck'sches Steuer- und Bilanzlexikon, 2014.

Diskussionsbeiträge - Fachbereich Wirtschaftswissenschaft - Freie Universität Berlin
Discussion Paper - School of Business and Economics - Freie Universität Berlin

2014 bereits erschienen:

- 2014/1 FOSSEN, Frank M.; Ronny FREIER und Thorsten MARTIN
Race to the debt trap? : Spatial econometric evidence on debt in German municipalities
Economics
- 2014/2 SCHREIBER, Sven
Anticipating business-cycle turning points in real time using density forecasts from a VAR
Economics
- 2014/3 FOSSEN, Frank M. und Daniela GLOCKER
Stated and revealed heterogeneous risk preferences in educational choice
Economics
- 2014/4 KNABE, Andreas, Ronnie SCHÖB und Marcel THUM
Der flächendeckende Mindestlohn
Economics
- 2014/5 QUINT, Dominic und Pau RABANAL
Monetary and Macprudential Policy in an Estimated DSGE Model of the Euro Area
Economics
- 2014/6 HUGHES HALLETT, Andrew; Ansgar RANNENBERG und Sven Schreiber
New Keynesian versus old Keynesian government spending multipliers: a comment
Economics
- 2014/7 DOBUSCH, Leonhard
Digitale Zivilgesellschaft in Deutschland : Stand und Perspektiven 2014
Management
- 2014/8 BEZNOSKA, Martin
Estimating a Consumer Demand System of Energy, Mobility and Leisure : a Microdata Approach for Germany
Economics
- 2014/9 GÖRLITZ, Katja und Sylvi RZEPKA
Does Regional Training Supply Determine Employees' Training Participation?
Economics
- 2014/10 BRANDSTETTER, Laura
Do Corporate Tax Cuts Reduce International Profit Shifting?
FACTS

- 2014/11 HETSCHKO, Clemens; Andreas KNABE und Ronnie SCHÖB
Looking Back in Anger? Retirement and Unemployment Scarring
Economics
- 2014/12 HEIMSTÄDT, Maximilian; Frederic SAUNDERSON und Tom HEATH
Conceptualizing Open Data Ecosystems: a timeline analysis of Open Data
development in the UK
Management
- 2014/13 QUINT, Dominic
Is it Really More Dispersed?: Measuring and Comparing the Stress from the
Common Monetary Policy in the Euro Area
Economics
- 2014/14 SCHREYÖGG, Georg und Simone M. OSTERMANN
Managing uncertainty in Intensive Care Units: Exploring formal and informal coping
practices in a university hospital
Management
- 2014/15 LÜTHEN, Holger
Rates of Return and Early Retirement Disincentives: Evidence from a German
Pension Reform
Economics
- 2014/16 MEISSNER, Thomas und Davud ROSTAM-AFSCHAR
Do Tax Cuts Increase Consumption? An Experimental Test of Ricardian Equivalence
Economics
- 2014/17 EICHFELDER, Sebastian und Mona LAU
Capital Gains Taxes and Asset Prices: The Impact of Tax Awareness and
Procrastination
FACTS
- 2014/18 BLAUFUS, Kay; Matthias BRAUNE; Jochen HUNDSDOERFER und Martin JACOB
Self-Serving Bias and Tax Morale
FACTS
- 2014/19 AMBROSIUS, Christian und Alfredo Cuecuecha
Do Remittances Increase Borrowing?
Economics