

Abstract

Das Ziel dieser Arbeit ist es, die Herausforderungen und Chancen bei der Umsetzung der Public CbCR Richtlinie zu identifizieren. Methodisch wurden wissenschaftliche Literatur und Experteninterviews analysiert. Die Ergebnisse zeigen, dass bei der Datenerhebung durch etablierte steuerliche CbCR-Prozesse nur geringer Anpassungsbedarf besteht. Eine aktuelle Herausforderung ist die rechtliche Unklarheit bezüglich einzelner Wahloptionen. Zudem sollten sich Unternehmen mit Hauptsitz außerhalb der EU sollten sich frühzeitig mit den Unterschieden in nationalen Gesetzgebungen auseinandersetzen, um Vereinfachungsoptionen zu prüfen. Eine Chance für Unternehmen bietet die Verknüpfung von Public CbCR-Daten mit qualitativen Erläuterungen und Nachhaltigkeitsberichterstattung, womit die Qualität und Glaubwürdigkeit der Veröffentlichungen erhöht werden können.

Genderhinweis

In der vorliegenden Arbeit bemühe ich mich um ein substanzielles Gendern, das heißt dem Kontext entsprechend die männlichen und / oder weiblichen Personenbezeichnungen zu verwenden. Wo diese kontextsensible Handhabung des Genderns nicht möglich ist, beziehen sich die in dieser Masterarbeit verwendeten Personenbezeichnungen immer gleichermaßen auf alle Geschlechter.

Allgemeines Abkürzungsverzeichnis

Abs.	Absatz
AO	Abgabenordnung
Art.	Artikel
ATAD	Anti-Tax-Avoidance Directive (Anti-Steuervermeidungsrichtlinie)
BB	Betriebsberater (Zeitschrift)
BEPS -	Base Erosion and Profit Shifting
BGN	Bulgarische Lew (Währung)
BT	Bundestag
BZSt	Bundeszentralamt für Steuern
BMF	Bundesministerium der Finanzen
CbCR -	Country-by-Country Reporting
CRS -	Common Reporting Standard
CSA	Corporate Sustainability Assessment
CSR -	Corporate Social Responsibility
CZK	Tschechische Krone (Währung)
DAC -	Directive on Administrative Cooperation (EU-Amtshilferichtlinie)
DB	Der Betrieb (Zeitschrift)

DKK	Dänische Krone (Währung)
DOI	Digital Object Identifier (Digitaler Objektbezeichner)
EU -	Europäische Union
EUR	Euro (Währung)
EUV	Vertrag über die Europäische Union
et al.	et alii (und andere)
etc.	et cetera (und so weiter und so fort)
EWR	Europäischer Wirtschaftsraum
FASB	Financial Accounting Standards Board
f.	folgende
ff.	fortfolgende
GloBE	Global Base and Erosion Shifting
GRI -	Global Reporting Initiative
HGB	Handelsgesetzbuch
HR	Human Resources (Personalabteilung)
Hrsg.	Herausgeber
HUF	Ungarischer Forint (Währung)
Ifo	Information and Forschung

Ifst	Institut Finanzen und Steuern
IFRS	International Financial Reporting Standards
IStR	Internationales Steuerrecht (Zeitschrift)
Mio.	Millionen
Mrd.	Milliarden
OECD -	Organisation for Economic Cooperation and Development (Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung)
PWC	PricewaterhouseCoopers
PLN	Polnischer Złoty (Währung)
Rn.	Randnummer
RON	Rumänischer Leu (Währung)
S.	Seite
SEK	Schwedische Krone (Währung)
SSRN -	Social Science Research Network
Ubg.	Die Unternehmensbesteuerung (Zeitschrift)
UN -	United Nations (Vereinte Nationen)
UK	United Kingdom (Vereinigtes Königreich)

US	United States of Amerika (Vereinigte Staaten von Amerika)
UTB	Unrecognized Tax Benefits (potenzielle Vorteile aus ungewissen Steuerpositionen)
vgl.	vergleiche
Vol.	Volume
vs.	versus
Z.	Zeile
z.B.	zum Beispiel
ZEW	Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung

Inhaltsverzeichnis

Abstract	II
Allgemeines Abkürzungsverzeichnis	III
Inhaltsverzeichnis	VII
Darstellungsverzeichnis	X
Verzeichnis der Anlagen	XI
1 Einleitung	1
2 Steuertransparenz	4
2.1 Steuervermeidung	6
2.1.1 Begriffsunterscheidung	6
2.1.2 Praktiken der Steuervermeidung	8
2.1.3 Auswirkungen von Steuervermeidung	10
2.2 Rolle der OECD	11
2.2.1 Ursprung des BEPS-Projekts	13
2.2.2 BEPS Aktionspunkte	15
2.2.3 BEPS 2.0	17
2.3 Rolle der EU	19
2.3.1 Gesetzgebungskompetenz	20
2.3.2 DAC-Richtlinie	22
2.3.3 Weitere EU-Initiativen	24
3 Public Country-by-Country Reporting-Richtlinie	27
3.1 Hintergrund	28
3.1.1 Öffentliche Steuerberichterstattung	28
3.1.2 Entstehungsprozess der Richtlinie	30
3.2 Regelungsinhalt	32
3.2.1 Anwendungsbereich	32
3.2.2 Zeitlicher Anwendungsbereich und Veröffentlichungsfrist	35
3.2.3 Berichtsinhalte	36

3.2.4 Veröffentlichung _____	38
3.3 Vergleich mit steuerlichem Country-by-Country Reporting _____	40
3.3.1 Zielsetzung _____	41
3.3.2 Anwendungsbereich _____	41
3.3.3 Inhaltliche Anforderungen _____	43
4 Potentielle Auswirkungen auf Stakeholder _____	45
4.1 Konzeptioneller Rahmen _____	46
4.1.1 Direkte Kosten _____	46
4.1.2 Implizite Kosten _____	46
4.1.3 Nutzen _____	48
4.2 Auswirkungen auf Unternehmen _____	50
4.2.1 Kostenbedarf _____	50
4.2.2 Wettbewerbsnachteile _____	52
4.2.3 Verhaltenseffekte _____	54
4.3 Auswirkungen auf Investoren _____	56
4.3.1 Reaktionen auf erhöhte Steuertransparenz Maßnahmen _____	56
4.3.2 Reaktionen auf Veröffentlichung steuerbezogener Daten _____	58
4.4 Auswirkungen auf Öffentlichkeit _____	61
4.1.1 Öffentliches Interesse und Interpretationsfähigkeit _____	62
4.1.2 Auswirkungen auf das Konsumverhalten _____	63
4.5 Zusammenfassung _____	66
5 Praktische Implementierung _____	68
5.1 Implementierungsprozess _____	69
5.1.1 Aktueller Stand der Implementierung _____	70
5.1.2 Prozessspezifische Besonderheiten _____	71
5.2 Datenerhebung _____	72
5.2.1 Technische Umsetzung _____	72
5.2.2 Datenqualität _____	74

5.3 Datenaufbereitung- und Veröffentlichung	75
5.3.1 Qualitative Erläuterungen	76
5.3.2 Ausübung der optionalen Wahlrechte	79
5.4 Steuertransparenz und Nachhaltigkeitsberichterstattung	81
5.4.1 Anwendung in der Praxis	82
5.4.2 Nutzungsmöglichkeiten von Public CbCR Daten	83
5.5 Zusammenfassende Praxishinweise	85
6 Schlussfolgerung	88
Literaturverzeichnis	90
Eidesstattliche Erklärung	106

Darstellungsverzeichnis

Darstellung 1: Der BEPS-Aktionsplan	14
Darstellung 2: Übersicht Erweiterung DAC-Richtlinie	22
Darstellung 3: Umsatzschwellenwerte in lokalen Währungen	33
Darstellung 4: Unterschiede steuerliches CbCR vs. Public CbCR	41

Verzeichnis der Anlagen

Anlage 1: Fundstellen nationale Gesetzestexte zur Umsetzung der Public CbCR Richtlinie (EU) 2021/2101 (Stand 25.07.2024)

Anlage 2: Strukturierte Inhaltsanalyse der Experteninterviews nach Mayring

Anlage 3: Interview mit CbCR-Expertin aus der internen Steuerabteilung einer deutschen Bank

Anlage 4: Interview mit International Tax-Experte aus der internen Steuerabteilung eines deutschen Energiekonzerns

Anlage 5: Interview mit International Tax-Expertin einer „Big Four“ Wirtschaftsprüfungsgesellschaft in Rumänien

Anlage 6: Interview mit Accounting-Experten einer „Big Four“ Wirtschaftsprüfungsgesellschaft in Deutschland

Anlage 7: Interview mit zwei Transfer Pricing-Experten einer „Big Four“ Wirtschaftsprüfungsgesellschaft in Deutschland

Anlage 8: Muster Einwilligungserklärung zur Erhebung und Verarbeitung personenbezogener Interviewdaten

Anlage 9: Europäische Kommission: Country by country reporting

Anlage 10: Europäische Kommission: Anti Tax Avoidance Directive

Anlage 11: Europäische Kommission: Corporate sustainability reporting

Anlage 12: Fair Tax Mark: Tax Responsibility and Transparency Index launches to benchmark companies

Anlage 13: FASB: Improvements to Income Tax Disclosure

Anlage 14: Karellen: Whats the Difference between Tax Evasion, Tax Avoidance and Tax Planning?

Anlage 15: KPMG: Public Country-by-Country-FAQ

Anlage 16: KPMG Romania: Public Country-by-Country

Anlage 17: OECD Homepage: Our history

Anlage 18: OECD Homepage: Members and partners

Anlage 19: OECD Homepage: Base erosion and profit shifting

1 Einleitung

Die Verlagerung von Unternehmensgewinnen in Niedrigsteuerländer ist ein seit Jahren kontrovers diskutiertes Thema, das durch Enthüllungen wie die "Paradise Papers"¹ von 2017 und die "LuxLeaks"² von 2014 erhebliche mediale Aufmerksamkeit erregt hat. Insbesondere multinationale Konzerne wie beispielsweise Nike³, Ikea oder Starbucks⁴ gerieten durch die Schlagzeilen unter Druck, da die Recherchen aufdeckten, wie diese Unternehmen Gewinne in Länder wie die Niederlande, Luxemburg und Offshore-Steuerparadiese wie die Bermudas verlagern und dadurch ihre Steuerlast erheblich reduzieren.⁵

Laut aktuellen OECD-Schätzungen werden etwa 37,1% aller globalen Unternehmensgewinne mit einem effektiven Steuersatz von unter 15% versteuert.⁶ Dies führt auf nationaler Ebene zu erheblichen Steuerausfällen, die eine Studie des Ifo-Instituts aus dem Jahr 2021 auf jährlich rund 1,6 Mrd. EUR für Deutschland beziffert. Berücksichtigt man kleinere multinationale Unternehmen und deutsche Tochtergesellschaften ausländischer Konzerne, steigt der jährliche Verlust sogar auf 5,7 Mrd. EUR.⁷

In diesem Kontext hat sich ein zunehmendes Momentum für das Thema Steuertransparenz entwickelt, das maßgeblich durch das gestiegene öffentliche Verlangen nach mehr Transparenz und steuerlichen Informationen in Folge der Steuerskandale geprägt ist.⁸ Dieses Momentum wird gesetzgeberisch sowohl von der OECD als auch in Europa durch die Europäische Kommission vorangetrieben, die durch

¹ Vgl. beispielhaft Ramthun, Christian: Wie Konzern Steuern sparen, In: Wirtschaftswoche, 2017.

² Vgl. beispielhaft Bowers, Simon: Luxembourg tax files: how tiny state rubber-stamped tax avoidance on an industrial scale, In: The Guardian, 2017.

³ Vgl. Gamperl, Elisabeth et al.: Just do it, In: Süddeutsche Zeitung, 2017.

⁴ Vgl. Ramthun, 2017.

⁵ Vgl. Ramthun, 2017 oder auch Brinkmann, Bastian: Steuertricks kosten Deutschland 26 Milliarden Dollar. In: Süddeutsche Zeitung, 2023.

⁶ Vgl. OECD: Corporate Tax Statistics 2023, Paris: OECD Publishing, 2023.

⁷ Vgl. Fuest, Clemens et al.: Gewinnverlagerung deutscher Großunternehmen in Niedrigsteuerländer – wie hoch sind die Steueraufkommensverluste? In: ifo Schnelldienst, Nr.1, 2021, S.38.

⁸ Vgl. Middleton Alexandra / Muttonen, Jenni: Multinational Enterprises and Transparent Tax Reporting, London, UK: Routledge, 2020, S.20;38.

verschiedene Gesetzesinitiativen und internationale Abkommen darauf abzielen, mehr steuerliche Transparenz zu schaffen.⁹

Diese Arbeit beschäftigt sich mit der EU-Richtlinie 2021/2101¹⁰ zur Einführung des Public Country-by-Country Reporting (Public CbCR) und dem breiteren Themenfeld der steuerlichen Berichterstattung, in dem diese Richtlinie verortet ist. Mit der neuen Richtlinie werden multinationale Konzerne ab einem konsolidierten Umsatz von 750 Mio. EUR verpflichtet, steuerrelevante Informationen öffentlich zugänglich zu machen. Da die EU-Mitgliedstaaten bis zum 22. Juni 2023 Zeit hatten, die Richtlinie in nationales Recht umzusetzen und die erste Berichtsperiode in den meisten Mitgliedstaaten noch bevorsteht, sind viele Anwendungsfragen und Folgewirkungen der neuen Richtlinie noch ungeklärt.

Im Rahmen dieser Arbeit wird im zweiten Kapitel zunächst ein Verständnis für das generelle Thema Steuertransparenz geschaffen, indem die Problemstellung der Steuervermeidung und Lösungsansätze auf Ebene der OECD und EU aufgezeigt werden. Dies gibt einen thematischen Kontext vor, in welchem auch die aktuelle Implementierung der Public CbCR Richtlinie zu verorten ist.

Im dritten Kapitel wird die Richtlinie in ihrer Entstehung und einzelnen Regelungen näher analysiert. Ein Hauptaugenmerk liegt dabei auf der Verdeutlichung von Unterschieden in den nationalen Umsetzungen der Richtlinie und den Differenzen zum eng verwandten steuerlichen CbCR, das auf Initiative der OECD bereits seit mehreren Jahren in Kraft ist.

Im vierten und fünften Kapitel wird eine theoretische und praktische Aufarbeitung der Implikationen der Public CbCR Richtlinie durchgeführt. Methodisch wird dabei aktuelle wissenschaftliche Literatur und die Ergebnisse von fünf Interviews mit Experten von betroffenen Unternehmen und Beratern aus dem Kreis der „Big Four“

⁹ Vgl. Middelton/Muttonen, 2020, S.20.

¹⁰ Richtlinie (EU) 2021/2101 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 24. November 2021 zur Änderung der Richtlinie 2013/34/EU im Hinblick auf die Offenlegung von Ertrag-steuerinformationen durch bestimmte Unternehmen und Zweigniederlassungen.

Kanzleien¹¹ analysiert, verglichen und kombiniert, um Schwerpunkte für die praktische Implementierung zu identifizieren.

Das vierte Kapitel enthält hierbei eine Analyse der potentiellen Auswirkungen auf verschiedene Stakeholder infolge der Einführung der Public CBCR Richtlinie. Hierbei soll insbesondere untersucht werden, ob die Ziele der Richtlinie erreicht werden und welche anderen „Nebenwirkungen“ entstehen können.

Im fünften Kapitel soll der aktuelle Implementierungsprozess in der Praxis näher beleuchtet werden. Der Fokus liegt hierbei auf der Identifikation aktueller praktischer Herausforderungen, Fragestellungen und Lösungsansätzen.

Die Arbeit schließt mit einem Fazit und gibt einen Ausblick auf die künftige Entwicklung im Bereich Steuertransparenz und der öffentlichen Steuerberichterstattung.

Die Arbeit richtet sich vor allem an Unternehmen und steuerliche Praktiker, die sich aktuell oder künftig mit der Implementierung der Public CbCR Regelungen auseinandersetzen. Außerdem reiht sich die Arbeit in eine wachsende Anzahl an wissenschaftlicher Literatur zum Thema steuerlicher Berichterstattung ein, welches in den letzten Jahren durch die Vielzahl an verschiedenen neuen Gesetzesinitiativen immer stärker diskutiert wird.

¹¹ Öffentliche Bezeichnung der weltweit vier größten Wirtschaftsprüfungskanzleien vgl. hierzu beispielhaft Scholtes, Brigitte: Wirtschaftsprüfungsgesellschaften. Die Macht der Insider, Deutschlandfunk, 2015, URL: <https://www.deutschlandfunk.de/wirtschaftspruefungsgesellschaften-die-macht-der-insider-100.html>, letzter Abruf: 29.07.2024.

2 Steuertransparenz

Bereits in der Einleitung wird erläutert, dass das Thema Steuertransparenz in den letzten Jahren durch diverse, medienwirksame Steuerskandale erheblich an Bedeutung gewonnen hat. Um dieses Thema im Kontext aktueller Entwicklungen zu erörtern, ist es zunächst notwendig, ein klares Verständnis des Begriffs der Steuertransparenz zu entwickeln.

Erst kürzlich, im April 2024, veröffentlichte die Fair Tax Foundation in Kooperation mit CSR Europe den „Tax Responsibility and Transparency Index“. Dieser Index ermöglicht es Unternehmen, sich insbesondere im Bereich der Steuertransparenz zu messen und zu vergleichen.¹² Obwohl dieser Index freiwillig ist, verdeutlicht sein Titel die enge Verbindung zwischen Steuertransparenz und „Corporate Social Responsibility“ (CSR). Die EU-Kommission definiert CSR als ein Konzept, das Unternehmen dazu dient, soziale und Umweltbelange freiwillig in ihre Geschäftstätigkeit und in die Interaktion mit Stakeholdern zu integrieren.¹³

Die Entrichtung von Steuern an den Staat ist gesetzlich verpflichtend und nicht freiwillig, kann jedoch quantitativ erheblich durch steuerliche Planung und Vermeidungsstrategien beeinflusst werden. Da Steuern zweckmäßigerweise der Finanzierung öffentlicher Dienstleistungen und damit dem Gemeinwohl dienen, kann eine Unternehmensstrategie, die zu einem höheren Steueraufkommen führt, als sozial verantwortlich klassifiziert werden.¹⁴

An dieser Stelle wird der Begriff Steuertransparenz eingeführt, da das sozial verantwortliche Verhalten eines Unternehmens in Bezug auf seine steuerlichen Aktivitäten entsprechend offengelegt werden muss.

¹² Vgl. Fair Tax Mark: Tax Responsibility and Transparency Index launches to benchmark companies, 2024, URL: <https://fairtaxmark.net/tax-responsibility-and-transparency-index-launches-to-benchmark-companies/>, letzter Abruf: 29.07.2024.

¹³ Grünbuch Europäische Rahmenbedingungen für die soziale Verantwortung der Unternehmen, KOM 2001/366.

¹⁴ Vgl. Middleton/Muttonen. 2020, S.7f.

Ein wesentliches Element von CSR ist die Berichterstattung und Offenheit¹⁵, weshalb Transparenz auch ein zentraler Bestandteil der sozialen (und nachhaltigen) Steuerplanung von Unternehmen ist.¹⁶

Steuertransparenz beschreibt einen Zustand, der durch die Offenlegung von Steuerinformationen erreicht wird. Diese Offenlegung wird als die Weitergabe ursprünglich privater, steuerbezogener Informationen durch einen Emittenten an einen oder mehrere Empfänger definiert, sei es auf verpflichtender oder freiwilliger Basis.¹⁷ In anderen Worten, Steuertransparenz kann als eine Kommunikationsform verstanden werden, mit der ein Unternehmen seine steuerliche Ausrichtung und Strategie sowie weitere für Stakeholder relevante steuerbezogene Daten teilt.¹⁸

Als Ergebnis von Steuertransparenz wird erwartet, dass Steuervermeidung von multinationalen Konzernen reduziert wird, indem Steuerbehörden und Gesetzgeber mehr Informationen erhalten, um effizienter gegen Steuervermeidung vorzugehen. Bei Maßnahmen zur Steuertransparenz, die sich an die Öffentlichkeit richten, wird zudem erwartet, dass der öffentliche Druck zu mehr sozialer Verantwortung und Nachhaltigkeit führt und somit eine Veränderung in steuerlichen Planungen von Unternehmen bewirkt.¹⁹

In diesem Kapitel wird zunächst die Problemstellung der Steuervermeidung erläutert. Danach wird jeweils auf die Akteure OECD und EU eingegangen, in dem die Rolle beider Institutionen erläutert wird und konkrete Initiativen und Maßnahmen im Bereich Steuertransparenz aufgezeigt werden.

¹⁵ Vgl. McBarnet, Doreen: Corporate social responsibility beyond law, through law, for law: the new corporate accountability in Mc Barnet et al. (Hrsg.): *The New Corporate Accountability*, New York, USA: Cambridge University Press, 2007, S.32ff.

¹⁶ Vgl. Gribnau, Hans: Why Social Responsible Corporations Should Take Tax Seriously In: Elgaard et al. (Hrsg.): *Fair Taxation and Corporate Social Responsibility*. Copenhagen, Denmark: Ex Tuto Publishing, 2020, S.153.

¹⁷ Vgl. Müller, Raphael et al.: On the Determinants and Effects of Corporate Tax Transparency: Review of an Emerging Literature, ZEW Leibniz-Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung Discussion Paper Nr. 20-036, 2020, S.2.

¹⁸ Vgl. Middleton/Muttonen, 2020, S.32.

¹⁹ Vgl. Müller et al., 2020, S.1.

2.1 Steuervermeidung

Um die Entwicklungen rund um das Thema Steuertransparenz umfassend zu verstehen, ist es unabdingbar, sich auch mit den Ursachen und Treibern dieser Entwicklungen auseinanderzusetzen. In der Fachliteratur wird häufig der Begriff „Tax Avoidance“, also die Steuervermeidung, verwendet. Dennoch stößt man in der Steuerliteratur auch auf verwandte, jedoch nicht identische Begriffe wie „Tax Evasion“ (Steuerhinterziehung) oder „Tax Mitigation“ (Steuerminderung).

Steuern sind ein signifikanter Kostenfaktor für Unternehmen, weshalb viele von ihnen verschiedene Maßnahmen zur Steuervermeidung ergreifen.²⁰ Diese Thematik sollte jedoch nicht eindimensional in einem Schwarz-Weiß-Schema betrachtet werden, sondern differenziert sich in legalistische und ethische Aspekte.

Zur differenzierten Darstellung des Themas Steuervermeidung folgen in den nächsten Unterkapiteln eine theoretische Begriffsabgrenzung, ein Überblick über relevante Gestaltungsmethoden und die Auswirkungen dieser Steuervermeidungsformen.

2.1.1 Begriffsunterscheidung

Eine vereinfachte Darstellung von Steuervermeidung als Mittel multinationaler Konglomerate, um sich auf unethische Weise ihrer Steuerlast zu entziehen, während gesellschaftliche Gruppen mit weniger Ressourcen die Last tragen, entspricht nicht der komplexen Realität und erfordert eine differenzierte Betrachtung.²¹

Wie bereits zu Beginn erläutert, existieren mehrere Begriffe, die verschiedene Formen der steuerlichen Gestaltung beschreiben und sich in bestimmten Merkmalen unterscheiden. Der Begriff „Steuerhinterziehung“ gehört zur illegalen Sphäre und wird von der EU als der Einsatz illegaler Praktiken zur Vermeidung von Steuerzahlungen definiert, beispielsweise durch das Unterschlagen von Gewinnen.²²

²⁰ Vgl. Bruehne, Alissa/Jacob, Martin: Corporate Tax Avoidance and the Real Effects of Taxation, TRR 266 Accounting for Transparency Working Paper Series Nr. 34, 2021, S.7.

²¹ Vgl. Christians, Allison: Avoidance, Evasion, and Taxpayer Morality. In: Washington University Journal of Law and Policy, Vol. 44, 2018; S.1.

²² Europäisches Parlament : Tax avoidance vs tax evasion: fiscal vocabulary made easy, 2015, URL: <https://www.europarl.europa.eu/topics/en/article/20150529STO61068/tax-avoidance-vs-tax-evasion-fiscal-vocabulary-made-easy>, letzter Abruf 29.07.2024.

Dieser Begriff ist gesetzlich definiert und kann strafrechtlich verfolgt werden. In Deutschland kann Steuerhinterziehung gemäß § 370 Abgabenordnung (AO) beispielsweise mit bis zu fünf Jahren, in schweren Fällen sogar mit bis zu zehn Jahren Freiheitsstrafe geahndet werden. Im Englischen wird diese Form der illegalen Steuergestaltung als „Tax Evasion“ oder „Tax Fraud“ bezeichnet.²³

Steuervermeidung, die ebenfalls auf eine Steuerersparnis abzielt, unterscheidet sich jedoch dadurch, dass sie nicht grundsätzlich illegal ist, sondern in einer rechtlich zulässigen und nicht strafbaren Weise durchgeführt wird.²⁴ Steuervermeidung nutzt die zivilrechtliche Vertragsfreiheit, um wirtschaftliche Erfolge in steuerlich und zivilrechtlich vorteilhafte Konstruktionen zu überführen, wodurch die Steuerlast von Unternehmen oder Privatpersonen verringert wird.²⁵ Es existiert keine universelle Definition von Steuervermeidung, was dazu führt, dass manche Literatur sogar Steuerhinterziehung als eine Unterform der Steuervermeidung beschreibt.²⁶

Diese Situation erschwert auch die Abgrenzung von Steuervermeidung zu aggressiver Steuergestaltung („Tax Aggressiveness“), da die Unterscheidung, wenn überhaupt, auf einer moralischen Ebene erfolgt. Lenz beschreibt aggressive Steuervermeidung als die künstliche Gestaltung von Transaktionen, die hauptsächlich dazu dient, die Steuerlast zu minimieren, ohne echte Veränderungen in den tatsächlichen Geschäftsaktivitäten eines Unternehmens vorzunehmen. Dieser Ansatz konzentriert sich darauf, den genauen Wortlaut des Gesetzes bis an die Grenzen der Legalität auszunutzen, statt sich an die Intention des Gesetzgebers zu halten.²⁷ Steuergestaltung, die im legalen Rahmen verläuft und nicht gegen die Intention des Gesetzgebers verstößt, wird in der englischsprachigen Literatur oft als „Tax Planning“²⁸ oder „Legal Tax Avoidance“²⁹ bezeichnet.

²³ Vgl. Hlavica, Christian et al.: Tax Fraud & Forensic Accounting. Umgang mit Wirtschaftskriminalität, Wiesbaden: Gabler Verlag, 2011, S.108.

²⁴ Vgl. Wissenschaftlicher Dienst des Bundestags: Bedeutung und Ausmaß der Steuervermeidungsmodellen, 2018, S.5.

²⁵ Vgl. Pflaum, Ulrich: Steuerstrafrecht in: Handbuch Wirtschafts- und Steuerstrafrecht, Rn.2.

²⁶ Vgl. Lietz, Gerrit: Tax Avoidance vs. Tax Aggressiveness. SSRN working paper, 2013, S.5.

²⁷ Vgl. Lenz Hansrudi: Aggressive Tax Avoidance by Managers of Multinational Companies as a Violation of Their Moral Duty to Obey the Law. In: J Bus Ethics, Vol. 165, 2020, S.684.

²⁸ Vgl. Middleton/Muttonen, 2020, S.31.

²⁹ Vgl. Merks, Paulus: Tax Evasion, Tax Avoidance, and Tax Planning, INERTAX, Vol. 34, 2006, S.272.

In dieser Arbeit wird hierfür der Begriff „Steuerminderung“ („Tax Mitigation“) verwendet, da dieser am wenigsten Verwechslungspotential mit den bereits erörterten Konzepten der Steuervermeidung oder aggressiven Steuergestaltung birgt.³⁰ Das Hauptmerkmal der Steuererminderung ist, dass sie im Sinne des Gesetzes durchgeführt wird.³¹ Diese Unterscheidung ist in der Praxis jedoch keineswegs leicht, da es keine klaren quantifizierbaren Unterscheidungskriterien gibt.³² Eine mögliche Unterscheidung könnte anhand des unternehmerischen Risikos vorgenommen werden, mit der Annahme, dass das Konzept der Steuererminderung im Vergleich zum Konzept der Steuervermeidung keine oder zumindest weniger Risiken birgt.³³

2.1.2 Praktiken der Steuervermeidung

Eine vollständige Auflistung aller Modelle zur Steuervermeidung im Detail ist praktisch unmöglich. Die OECD identifiziert jedoch vier grundlegende Elemente, die in den meisten Fällen internationaler Steuervermeidung anzutreffen sind:³⁴

1. Minimierung der Besteuerung in Ländern mit mittlerem bis hohem Steuerniveau.
2. Nutzung von Ländern mit keiner oder sehr niedriger Quellenbesteuerung.
3. Geringe oder keine Besteuerung im Empfängerstaat.
4. Geringe oder keine Gewinnbesteuerung auf Ebene der obersten Muttergesellschaft eines Konzerns, bedingt durch die oben genannten Merkmale.

Um diese Ziele der Gewinnkürzung und -verlagerung zu erreichen, stehen Konzernen diverse Möglichkeiten und Strategien zur Verfügung. Im Folgenden werden typische Steuervermeidungsstrategien in diesem Bereich erläutert. Eine detaillierte Analyse einzelner Modelle ist aufgrund des Umfangs der Arbeit nicht möglich.

³⁰ Vgl. Lenkauskas, Edvinas: The Borderlines between the Concept of Tax Avoidance and the Other Similar Concepts. SSRN working paper, 2014, S.16.

³¹ Vgl. Lenkauskas, 2014, S.15.

³² Vgl. Middleton/Muttonen, 2020, S.31.

³³ Vgl. Karellen, Beth-Anne: What's the Difference Between Tax Evasion, Tax Avoidance, and Tax Planning? 2024, URL: <https://www.theaccountancy.co.uk/tax/tax-avoidance-tax-planning-tax-evasion-whats-difference-6316.html>, letzter Abruf: 29.07.2024.

³⁴ Vgl. OECD: Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung – Situationsbeschreibung und Lösungsansätze, Paris: OECD Publishing, 2014, S.56.

Steuerhoheit: Bilaterale Doppelbesteuerungsabkommen, die steuerliche Rechte koordinieren, sowie Unterschiede in nationalen Rechtssystemen können Unternehmen Möglichkeiten bieten, steuerliche Vorteile durch geringe oder fehlende Besteuerung in Quellen- oder Ansässigkeitsstaaten zu nutzen.³⁵ Eine Methode ist das Bereitstellen von Darlehen, Lizenzen oder Dienstleistungen über ausländische Konzernniederlassungen in Niedrigsteuerländern. Dabei mindern Zahlungen an die ausländische Niederlassung den Gewinn und die Steuerlast im Ansässigkeitsstaat, während die Gewinne der Niederlassung im Quellenstaat aufgrund nationaler oder bilateraler Regelungen gering oder gar nicht besteuert werden.³⁶

Andere Ansätze in der Steuersouveränität umfassen hybride Gesellschaften oder Finanzierungsinstrumente, bei denen durch unterschiedliche rechtliche Bewertungen in den beteiligten Staaten eine Nichtbesteuerung oder ein doppelter Betriebsausgabenabzug entstehen kann. Hybride Finanzierungsinstrumente werden in einem Staat als Eigenkapital und im anderen als Fremdkapital angesehen. Hybride Gesellschaften existieren, wenn ein Staat die Gesellschaft als transparentes Rechtssubjekt sieht, während sie in einem anderen Staat als eigenständiges, intransparentes Rechtssubjekt gilt.³⁷

Verrechnungspreise: Die Bemessung von konzerninternen Transaktionen erfolgt nach Verrechnungspreisregelungen und sollte dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechen.³⁸ Dies impliziert, dass die Vergütung einer Vertragspartei umso größer ist, je umfangreicher ihre Funktionen, Vermögenswerte und Risiken sind.³⁹ Die Verlagerung von Risiken oder immateriellen Wirtschaftsgütern in Niedrigsteuerländer kann problematisch sein, da die Konzerngesellschaft im Niedrigsteuerland dadurch höhere Transaktionen tätigen kann, ohne gegen Verrechnungspreisregeln zu verstoßen, und somit die Gewinn- und Steuerlast der anderen Gesellschaft senkt.⁴⁰

³⁵ Vgl. OECD, 2014, S.50.

³⁶ Vgl. OECD, 2014, S.50.

³⁷ Vgl. Bräunig Klaus et al.: OECD/G20-Projekt BEPS. Analyse und Empfehlungen für eine Umsetzung in Deutschland, Bonn: Stotax Stollfuß Medien, 2015, S.48.

³⁸ Vgl Bräunig et al., 2015, S.48.

³⁹ Vgl OECD, 2014, S.53.

⁴⁰ Vgl OECD, 2014, S.53.

Fremdfinanzierung: Fremdfinanzierungsmodelle führen zu ähnlichen Ergebnissen wie die oben beschriebenen Steuersouveränitätsstrategien. Die Möglichkeit, Konzerngesellschaften in hoch besteuerten Ländern mit Fremdkapital aus konzerninternen Gesellschaften in Niedrigsteuerländern zu finanzieren, führt dazu, dass die Zinszahlungen des Darlehens im höher besteuerten Land als Ausgaben den steuerlichen Gewinn mindern, während sie im Niedrigsteuerland gering oder gar nicht als Einkünfte besteuert werden.⁴¹

2.1.3 Auswirkungen von Steuervermeidung

Zur Analyse des Ausmaßes und der Auswirkungen internationaler Steuervermeidungspraktiken wurden in jüngster Zeit mehrere Studien durchgeführt. Die Ergebnisse dieser Untersuchungen sind entscheidend, um gegenwärtige und zukünftige Gesetzgebungen im Bereich der Steuertransparenz bewerten zu können.

Torslov et al. schätzen, dass weltweit fast 36% der Gewinne multinationaler Konzerne in Niedrigsteuerländer verlagert werden.⁴² Im Gegensatz dazu ermittelt Fuest et al. eine deutlich niedrigere Quote von 13%, da ihre Studie auf einer anderen Vergleichsbasis (weltweite Gewinnverteilung ohne Gewinnverlagerung) basiert.⁴³ Dies verdeutlicht, dass das genaue Ausmaß der Gewinnverlagerung aufgrund unterschiedlicher Daten und Methodologien stark variieren kann.

Fuest et al. beziffern den globalen Steuerverlust durch Gewinnverlagerung auf 53 Mrd. EUR, was laut dieser Studie 15% der gesamten Steuerzahlungen entspricht. Dieser relative Wert von 15% lässt sich auch auf den EU-Durchschnitt der 27 Mitgliedstaaten übertragen.⁴⁴

⁴¹ Vgl OECD, 2014, S.53.

⁴² Vgl Tørsløv, Thomas et al.: The missing profits of nations. National Bureau of Economic Research working paper series Nr. 24701, 2018, S.21.

⁴³ Vgl Fuest, Clemens et al.: Global Profit Shifting of Multinational Companies: Evidence from CbCR Micro Data. CESifo Working Paper Nr. 9757, 2022, S.26.

⁴⁴ Vgl Fuest et al., 2022, S.30f.

Die Auswirkungen dieser Praktiken lassen sich in der aktuellen Forschung in vier wesentliche Konsequenzen für Staat und Gesellschaft gliedern:

1. **Erhöhte Abhängigkeit von indirekten Steuern:** Hochsteuerländer müssen zunehmend auf indirekte Steuern wie die Mehrwertsteuer zurückgreifen, was die Steuerlast vermehrt auf die Verbraucher überträgt.⁴⁵
2. **Ungleichheit:** Die Steuerlast wird ungleich verteilt, wobei multinationale Unternehmen von Steuersenkungen profitieren, während kleinere Unternehmen und Einzelpersonen höhere Steuersätze tragen müssen. Dies verstärkt die wirtschaftliche Ungleichheit.⁴⁶
3. **Belastung öffentlicher Dienstleistungen:** Die Finanzierung öffentlicher Dienstleistungen wird durch die reduzierten Steuereinnahmen beeinträchtigt. Speziell auf kommunaler Eben können die Folgen der Steuervermeidung nicht durch andere Einnahmen aufgefangen werden.⁴⁷

2.2 Rolle der OECD

Die Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) wurde 1961 gegründet und hat ihren Sitz in Paris, Frankreich. Sie ging aus der Organisation für europäische wirtschaftliche Zusammenarbeit (OEEC) hervor, die nach dem Zweiten Weltkrieg zur Koordination des europäischen Wiederaufbaus ins Leben gerufen wurde.⁴⁸ Heute zählt die OECD 38 Mitgliedsstaaten, die vorwiegend westlich geprägte Industrieländer⁴⁹ umfassen, darunter die meisten EU-Mitgliedsstaaten, die USA, Kanada, Australien und Japan.⁵⁰ Die Organisation strebt danach, die wirtschaftliche Entwicklung und den Wohlstand ihrer Mitgliedsländer zu fördern und den internationalen Handel zu erleichtern.

⁴⁵ Vgl. Bilicka, Katarzyna et al.: Fiscal Consequences of Corporate Tax Avoidance, EU Tax Observatory Working Paper Nr. 18, 2023, S.27.

⁴⁶ Vgl. Bilicka et al., 2023, S.27; siehe auch Fuest et al., 2022, S.35.

⁴⁷ Vgl. Bilicka et al., 2023, S.26.

⁴⁸ Vgl. OECD Homepage: History, 2024a, URL: <https://www.oecd.org/60-years/>, letzter Abruf 29.07.2024.

⁴⁹ Vgl. Begriffsdefinition Industrieländer in: Pollert et al.: Wirtschaft von A bis Z. Berlin: Bibliographisches Institut, 2016.

⁵⁰ OECD Homepage: Über uns, 2024b, URL: <https://www.oecd.org/ueber-uns/mietglieder-und-partner/>, letzter Abruf 29.07.2024

Die OECD veröffentlicht regelmäßig Berichte und Analysen zu verschiedenen steuerlichen Themen, einschließlich Verrechnungspreisen, Doppelbesteuerungsabkommen und Steuertransparenz. Diese Veröffentlichungen sind entscheidend für die Entwicklung internationaler Steuerstandards und bieten den Regierungen Richtlinien zur Implementierung effektiver und fairer Steuerpraktiken.⁵¹

Ein weiteres bedeutendes Arbeitsfeld neben dem BEPS-Projekt ist das Thema Steuertransparenz. Im Rahmen des OECD Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes, das mit 171 Mitgliedsstaaten deutlich globaler aufgestellt ist als die Kernorganisation, werden Mitglieder dabei unterstützt, internationale Standards im Bereich der Steuertransparenz und des Informationsaustauschs zu implementieren. Ein Beispiel dafür ist die Entwicklung des Common Reporting Standard (CRS), der den automatischen Austausch von Finanzinformationen zwischen den Ländern regelt und 2014 vom OECD-Rat genehmigt wurde. Der CRS verpflichtet Länder dazu, ihre Finanzinstitute dazu anzuhalten, Informationen über Konten von Nichtansässigen zu sammeln und diese automatisch an die zuständigen lokalen Behörden zu melden.⁵²

Eines der umfangreichsten Projekte der OECD im Bereich Anti-Steuervermeidung und Steuertransparenz ist das sogenannte BEPS-Projekt. In diesem Kapitel wird zunächst näher auf die Entstehungsgeschichte eingegangen. Danach folgen Erläuterungen zu einzelnen Aktionspunkten des Projekts und zum Nachfolgeprojekt „BEPS 2.0“.

⁵¹ Vgl OECD: Wirksamere Bekämpfung schädlicher Steuerpraktiken unter Berücksichtigung von Transparenz und Substanz, OECD/G20 Projekt Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung, Paris: OECD Publishing, 2014, S.17.

⁵² Vgl Cockfield, Arthur: International Tax Transparency. In: Perspectives on Tax Law & Policy, Vol. 1, 2020, S.2.

2.2.1 Ursprung des BEPS-Projekts

Bereits 1998 begann die OECD mit der Untersuchung des schädlichen Steuerwettbewerbs und definierte den Begriff der „Steueroasen“.⁵³ In diesem Zusammenhang veröffentlichte sie eine Liste dieser Steueroasen, die Schlüsselkriterien wie fehlenden Informationsaustausch und mangelnde Transparenz umfasste.⁵⁴

Vor dem Hintergrund mehrerer Ereignisse, darunter die Finanzkrise von 2008⁵⁵ und die in der Einleitung erwähnten medialen Enthüllungen⁵⁶ über Steuervermeidungsaktivitäten, wurde eine unzureichende Informationsausstattung der Staaten im Kampf gegen Gewinnvermeidung und -verlagerung festgestellt.⁵⁷ Dies führte zu einer verstärkten Diskussion über die Notwendigkeit größerer Transparenz. Als Reaktion darauf beauftragte die G20 im Juni 2012 während des Gipfels in Los Cabos die OECD, sich intensiver mit diesem Thema zu beschäftigen.⁵⁸

Bis Februar 2013 erarbeitete die OECD einen Bericht, der erste Untersuchungsergebnisse zu diesem Phänomen darlegte.⁵⁹ Im Juli 2013 veröffentlichte sie den sogenannten BEPS-Aktionsplan, der 15 Maßnahmen zur Bekämpfung von Steuervermeidung durch BEPS vorschlug. Das BEPS-Projekt (Base Erosion and Profit Shifting) der OECD ist eine umfassende Initiative, die darauf abzielt, Steuervermeidung durch multinationale Unternehmen zu bekämpfen.

Das ursprüngliche Ziel des Projekts bestand darin, schädliche Steuerpraktiken einzuschränken und fairen Steuerwettbewerb zu fördern. Zudem sieht die OECD das BEPS-Projekt als Gelegenheit, ihre Position als führender Standardsetzer im Bereich des internationalen Steuerrechts, im Kontext des mangelnden Fortschritts in

⁵³ Vgl. Kockrow, Madeleine et al.: Steuerliche Transparenz und Nachhaltigkeitsberichterstattung, ifst-Schrift Nr. 546, 2022, S.19.

⁵⁴ OECD: Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue, Paris: OECD Publishing, 1998.

⁵⁵ Vgl. Cockfield, 2020, S.1.

⁵⁶ Vgl. Detaillierte Ausführungen in Kapitel 1.

⁵⁷ Vgl. Kraft, Gerhard/Schürkötter, Nicolas: "Tax Transparency" im Lichte des BEPS-Projekts. In: Der Betrieb. Bd. 74, 2021, S.474.

⁵⁸ Vgl. G20 Gipfelerklärung vom 19.06.2012, Rn.48.

⁵⁹ OECD: Addressing Base Erosion and Profit Shifting, Paris: OECD Publishing, 2013.

diesem Bereich durch die Vereinten Nationen (UN) in den vergangenen Jahrzehnten, zu festigen.⁶⁰

In den folgenden zwei Jahren wurden diese Vorschläge unter aktiver Mitwirkung von über 60 Staaten von der OECD weiterentwickelt.⁶¹ Am 5. Oktober 2015 wurde das BEPS-Projekt mit der Veröffentlichung von 13 Abschlussberichten zu einem vorläufigen Abschluss gebracht.⁶² Danach begann die Umsetzungsphase in den teilnehmenden Staaten, die bis heute andauert.

Die Maßnahmen des BEPS-Projekts wurden in Kooperation mit den G20-Staaten von der OECD entwickelt und sollen die Transparenz und Gerechtigkeit im internationalen Steuersystem verbessern. Diese Bemühungen zielen darauf ab, sicherzustellen, dass Gewinne dort besteuert werden, wo die wirtschaftliche Tätigkeit und der Wertschöpfungsprozess stattfinden, um das Steueraufkommen der beteiligten Länder zu schützen und eine gerechte Verteilung der Steuerlast zu gewährleisten.⁶³ Insgesamt kooperieren mittlerweile über 140 Staaten im Rahmen des sogenannten „Inclusive Framework on BEPS“.⁶⁴

⁶⁰ Vgl. Picciotto, Sol: The G20 and the “Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) Project“, Deutsches Institut für Entwicklungspolitik Discussion paper Nr.18, 2017, S.1.

⁶¹ Vgl. OECD, 2015, Rn.4.

⁶² OECD, 2015.

⁶³ Vgl. OECD: BEPS-Projekt Erläuterung: Abschlussberichte 2015, Paris: OECD Publishing, 2016, S.4f.

⁶⁴ OECD Homepage: BEPS, 2024c, URL: <https://www.oecd.org/tax/beps/about/#how>; letzter Abruf: 29.07.2024.

2.2.2 BEPS Aktionspunkte

Das BEPS-Projekt umfasst insgesamt 15 Aktionspunkte, die darauf abzielen, die Transparenz und Fairness im internationalen Steuersystem zu erhöhen und Steuer-
vermeidung zu bekämpfen. Diese Aktionspunkte unterteilen sich wie in Darstellung
1 dargestellt in drei grundlegende Kategorien:

Darstellung 1: Der BEPS-Aktionsplan⁶⁵

Der BEPS-Aktionsplan		
Kohärenz Massnahmen	Substanz Massnahmen	Transparenz Massnahmen
Neutralisierung der Effekte hybrider Instrumente 2	Verhinderung von Abkommensmissbrauch 6	Erfassung/Analyse BEPS-Daten und Gegenmassnahmen 11
Stärkung Vorschriften Hinzurechnungsbesteuerung 3	Verhinderung der Umgehung des Betriebsstättestatus 7	Offenlegungspflichten 12
Begrenzung der Zinsabzüge 4	Gewährleistung der Übereinstimmung von Verrechnungspreisen mit Wertschöpfung 8-10	Überprüfung Verrechnungspreis- dokumentation 13
Bekämpfung schädlicher Steuerpraktiken 5		Verbesserung Streitbelegungs- mechanismen 14
Lösung der Probleme der digitalen Wirtschaft		1
Entwicklung eines multilateralen Instruments		15

■ Mindeststandard

Im Kontext des Themas Steuertransparenz sind insbesondere die Aktionspunkte 12
und 13 für diese Arbeit relevant:

Aktionspunkt 12: Anzeige- bzw. Offenlegungsverpflichtung für Steuerplanungs- modelle

Laut OECD stellt das Fehlen zeitnaher, umfassender und relevanter Informationen
zu aggressiven Steuerplanungsstrategien eine der größten Herausforderungen für
Steuerverwaltungen weltweit dar.⁶⁶

⁶⁵ Schweizerische Eidgenossenschaft: BEPS Mindeststandards, 2023, URL: <https://www.sif.admin.ch/sif/de/home/multilateral/unternehmensbesteuerung/mindeststandards.html>, letzter Ab-
ruf: 29.07.2024.

⁶⁶ Vgl. OECD, 2015, S.17.

Ein schnellerer Zugriff auf diese Informationen könnte es Gesetzgebern bzw. Steuerbehörden ermöglichen, umgehend zu reagieren und entsprechende Maßnahmen oder Gesetzesänderungen einzuleiten.⁶⁷

Im Rahmen dieses Aktionspunkts beschreibt die OECD die Hauptmerkmale eines effektiven Offenlegungssystems. Die Offenlegungspflicht kann den Steuerberater/-planer oder direkt den Steuerpflichtigen betreffen⁶⁸, die bestimmte Steuergestaltungen, die verschiedene Kriterien (sogenannte „Hallmarks“) erfüllen, innerhalb eines festgelegten Zeitrahmens an die Steuerbehörden melden müssen.⁶⁹ Eine verspätete oder unterlassene Meldung kann sanktioniert werden.⁷⁰

Die EU hat diese Offenlegungspflicht mit der EU-Richtlinie 2018/882/EU⁷¹ (sogenannte DAC 6 Richtlinie) in Europäisches Recht umgesetzt.⁷²

Aktionspunkt 13: Überprüfung der Verrechnungspreisdokumentation / Country-by-Country Reporting

Dieser Aktionspunkt wurde vor dem Hintergrund beschlossen, dass die OECD eine mangelnde internationale Abstimmung, insbesondere bei den unterschiedlichen nationalen Dokumentationsanforderungen im Bereich der Verrechnungspreise, festgestellt hat.⁷³ Daher wurde im Rahmen des Aktionspunkts 13 die Vereinheitlichung und Verschärfung dieser Dokumentationspflichten empfohlen.⁷⁴ Diese Maßnahme wurde durch eine Neufassung der OECD-Verrechnungspreisrichtlinie⁷⁵ erreicht, in welcher in Kapitel V ein dreistufiger standardisierter Dokumentationsansatz eingeführt wurde.⁷⁶

⁶⁷ Vgl. Bräunig et al., 2015, S.104.

⁶⁸ Vgl. OECD, 2015, S.18.

⁶⁹ Vgl. OECD, 2015, S.19.

⁷⁰ Vgl. Bräunig et al., 2015, S.104.

⁷¹ Richtlinie (EU) 2018/822 des Rates vom 25. Mai 2018 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich des verpflichtenden automatischen Informationsaustauschs im Bereich der Besteuerung über meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen

⁷² Mehr Ausführungen hierzu in Kapitel 2.3.2.

⁷³ Vgl. Skupien, Andreas: Der länderbezogene Bericht des § 138a AO, Baden-Baden: Nomos, 2020, S.28.

⁷⁴ Vgl. OECD, 2015, S.9.

⁷⁵ OECD: OECD-Verrechnungspreisleitlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen, Paris: OECD Publishing, 2022.

⁷⁶ Vgl. OECD, 2015, S.9.

Das sogenannte Country-by-Country Reporting ist die dritte Säule dieser Dokumentationspflicht und beinhaltet nach Steuerhoheitsgebiet aufgeschlüsselte Daten zum gesamten Konzern sowie Informationen zu den einzelnen Unternehmen des Konzerns.⁷⁷ Der Country-by-Country-Report soll nach § 2 Abs. 1 des Multilateral Competent Authority Agreement (dem 86 Staaten beigetreten sind⁷⁸) automatisch mit denjenigen Staaten ausgetauscht werden, in denen ein oder mehrere Konzernunternehmen des multinationalen Konzerns steuerlich ansässig sind oder mit der durch eine Betriebsstätte ausgeübten Geschäftstätigkeit steuerpflichtig sind.⁷⁹

Die EU hat diesen Aktionspunkt mit der EU-Richtlinie 2016/881⁸⁰ (sogenannte DAC 4 Richtlinie) in Europäisches Recht umgesetzt.⁸¹

2.2.3 BEPS 2.0

Nachdem die 13 Schlussberichte zu den 15 BEPS-Aktionspunkten der globalen Steuerreform veröffentlicht wurde, blieb eine zentrale Frage offen. Aktionspunkt 1, der die steuerlichen Herausforderungen durch die Digitalisierung behandelte, führte zu keinen eindeutigen Handlungsempfehlungen.⁸² Ein Zwischenbericht aus dem Jahr 2018 analysierte eingehend die sich wandelnden Geschäftsmodelle infolge der Digitalisierung⁸³ und diente als Grundlage für den Konstruktionsversuch einer neuen „Weltsteuerordnung“. Im Januar 2019 präsentierte die OECD in einer Policy Note erste Ansätze zur Bewältigung globaler steuerlicher Herausforderungen, die im darauffolgenden Februar durch ein öffentliches Konsultationsdokument weiter spezifiziert wurden.⁸⁴

⁷⁷ Vgl. Rasch, Stephan et al.: Die finale Fassung des neuen OECD Kapitels zur Dokumentation und zum „Country-by-Country Reporting“. In: IStR, Bd.24, 2015, S.425.

⁷⁸ Bundeszentralamt für Steuern: Teilnehmende Staaten, 2013, URL: https://www.bzst.de/DE/Unternehmen/Intern_Informationsaustausch/CountryByCountryReporting/TeilnehmendeStaaten/teilnehmende_Staaten_node.html, letzter Abruf: 29.07.2024.

⁷⁹ Vgl. Skupien, 2020, S.40.

⁸⁰ Richtlinie (EU) 2016/881 des Rates vom 25. Mai 2016 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich der Verpflichtung zum automatischen Austausch von Informationen im Bereich der Besteuerung

⁸¹ Mehr Ausführungen hierzu in Kapitel 2.3.2.

⁸² Vgl. Steinmeister, Nicolas: Die Mindestbesteuerung multinationaler Konzerne. Dissertation. Westfälische Wilhelms-Universität Münster, 2023, S.11.

⁸³ OECD: Steuerliche Herausforderungen der Digitalisierung – Zwischenbericht 2018. Paris: OECD Publishing, 2018.

⁸⁴ Vgl. Augel, Christian: Steuerliche Gewinnabschöpfung im internationalen Konzern bei Nutzung digitaler Geschäftsmodelle. Berlin: Erich Schmidt Verlag, 2022, S.222.

Daraufhin veröffentlichte die OECD im Mai 2019 ein detailliertes Programm zur Implementierung und Verwaltung dieser Strategien. Diese neuen steuerlichen Richtlinien gründen auf einem Zwei-Säulen-Ansatz, der in Fachkreisen auch als BEPS 2.0⁸⁵ bekannt ist:

Säule I: Diese Säule adressiert die steuerlichen Herausforderungen, die durch die Digitalisierung entstehen, insbesondere die Problematik, dass viele digitale Geschäftsmodelle keine physische Präsenz im Marktstaat aufweisen.⁸⁶ Säule I besteht auf zwei verschiedenen Handlungsvorschlägen. Vorgeschlagen wird ein multilaterales Abkommen, das eine Ausweitung der Besteuerungsrechte der Markt- und Nutzerstaaten auf Gewinne, die aus digitalen Aktivitäten generiert werden, vorsieht (Amount A).⁸⁷ Das multilaterale Abkommen wurde zum jetzigen Zeitpunkt von 142 Staaten unterzeichnet, unter welche viele EU-Mitgliedsstaaten fallen.⁸⁸

Zudem wird ein vereinfachter Rahmen für die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes auf grundlegende Marketing- und Vertriebsaktivitäten im Inland eingeführt (Amount B). Dabei liegt der Schwerpunkt auf den Anforderungen von Ländern mit geringer Verwaltungskapazität, die oft keine passenden lokalen Marktdaten haben, um Verrechnungspreise festzulegen.⁸⁹

Säule II: Die zweite Säule konzentriert sich auf die Einführung einer globalen Mindestbesteuerung für internationale Unternehmensaktivitäten, um effektiv der Niedrigbesteuerung von Unternehmensgewinnen entgegenzuwirken. Diese Säule beinhaltet die sogenannten GloBE-Regeln, die sicherstellen sollen, dass große multinationale Unternehmen in jeder Jurisdiktion, in der sie operieren, ein Mindestmaß an

⁸⁵ Vgl. beispielsweise Bezeichnung durch KPMG: BEPS 2.0 Pillar 2: Die globale Mindestbesteuerung <https://kpmg.com/de/de/home/themen/uebersicht/beps-2-0-digitales.html> oder Ernst&Young: Neue Weltsteuerordnung (BEPS 2.0), URL: https://www.ey.com/de_de/tax/neue-weltsteuerordnung, letzter Abruf: 28.07.2024.

⁸⁶ Vgl. Hentschel, Sven et al.: Von der Wertschöpfung zum "Unified Approach", Die andauernde Suche nach einer Konsenslösung für BEPS-Aktionspunkt 1, In: Ubg, Bd.12, 2019, S. 680.

⁸⁷ Vgl. OECD Pressemitteilung vom 11.07.2023: Outcome Statement on the Two-Pillar Solution to address the tax challenges arising from the digitalisation on the economy.

⁸⁸ OECD: Members of the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS that have approved the July 2023 Outcome Statement on the Two Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy as of 28 May 2024, 2024, URL: <https://www.oecd.org/tax/beps/oecd-g20-inclusive-framework-members-outcome-statement-on-two-pillar-solution-to-address-tax-challenges-arising-from-digitalisation-july-2023.pdf>

⁸⁹ Vgl. OECD Pressemitteilung vom 11.07.2023.

Steuern zahlen.⁹⁰ Säule II etabliert eine globale Mindestbesteuerung für Unternehmensgruppen mit einem Jahresumsatz von mindestens 750 Mio. EUR, um ein Mindeststeuerniveau von 15 Prozent auf ihre Gewinne zu garantieren. Sollte dieses Niveau aufgrund niedriger nationaler Steuersätze bei einzelnen Geschäftseinheiten nicht erreicht werden, wird innerhalb des Konzerns eine sogenannte Ergänzungssteuer nachträglich erhoben.⁹¹ Die Implementierung dieser Maßnahme zielt darauf ab, den internationalen Steuerwettbewerb zu begrenzen und größere Steuergerechtigkeit herzustellen.

Die Umsetzung der Säule II erfolgt durch nationale Gesetzgebung, die bereits von einigen Staaten vollständig oder teilweise implementiert wurde. Die EU hat die Anforderungen in einer eigenen Richtlinie festgelegt, wodurch alle Mitgliedsstaaten zur Umsetzung verpflichtet sind.⁹² Bislang sind 19 EU-Mitgliedsstaaten dieser Verpflichtung nachgekommen.⁹³ Außerhalb der EU gestaltet sich die Umsetzung langsamer; bisher haben nur 12 weitere Staaten, darunter Norwegen, Japan, Malaysia und Südkorea, entsprechende Gesetze in Kraft gesetzt.⁹⁴

2.3 Rolle der EU

Neben der OECD als internationaler Regelungsgeber spielt auch die Europäische Union (EU) eine entscheidende Rolle in der Entwicklung neuer Standards und Regelwerke im Bereich Steuertransparenz.⁹⁵ Bereits im Jahr 2012 veröffentlichte die EU-Kommission einen Aktionsplan zur Stärkung des Kampfes gegen Steuerbetrug und Steuerhinterziehung, der 34 individuelle Vorschläge umfasste.⁹⁶

⁹⁰ Vgl. OECD: Tax Challenges Arising from the digitalisation of the economy-subject to Tax Rule (Pillar Two), Paris: OECD Publishing, 2023, S.5.

⁹¹ Steinmeister, 2023, S.44f.

⁹² Vgl. auch Erläuterungen in Kapitel 2.3.3.

⁹³ Anzahl der Staaten zum Stand vom 25.07.2024.

⁹⁴ Vgl. KPMG: Pillar Two State of Play, 2024a, URL: <https://digitalgateway.kpmgservices.tech/en-US/news/beps>, letzter Aufruf: 28.07.2024.

⁹⁵ Vgl. Middleton/Muttonen, 2020, S.20.

⁹⁶ Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament und den Rat: KOM 2012/722. Aktionsplan zur Verstärkung der Bekämpfung von Steuerbetrug und Steuerhinterziehung.

Das Thema wurde erneut in der Mitteilung zur Unternehmensbesteuerung für das 21. Jahrhundert⁹⁷ aufgegriffen. Diese Mitteilung, die eine langfristige Vision für ein faires und nachhaltiges Unternehmensumfeld sowie ein EU-Steuersystem skizziert, legte den Grundstein für die Public CbCR Richtlinie. Sie schlug vor, eine größere öffentliche Transparenz durch die Veröffentlichungspflicht effektiver Steuersätze von Unternehmen zu gewährleisten.

Um das Gesamtkonzept der Public CbCR Richtlinie, welches im 3. Kapitel detailliert dargestellt wird, zu verstehen, ist es zunächst notwendig, ein Verständnis für die EU-Maßnahmen im Bereich der Anti-Steuervermeidung und Steuertransparenz zu entwickeln, indem verschiedene EU-Gesetzesinitiativen auf diesem Gebiet näher betrachtet werden. In diesem Kapitel wird zunächst erläutert, welche Gesetzgebungskompetenzen die EU im Bereich Steuerrecht und Steuertransparenz innehat. Anschließend wird die Directive of Administrative Cooperation (DAC) erläutert, da sie zwei Maßnahmen enthält, die mit der Public CbCR Richtlinie in Verbindung stehen. Abschließend wird ein Blick auf weitere aktuelle Initiativen der EU geworfen, um den rechtlichen Kontext zu vervollständigen.

2.3.1 Gesetzgebungskompetenz

Der Grundsatz der begrenzten Einzelermächtigung gemäß Artikel 5 Absatz 2 des Vertrags über die Europäische Union (EUV) besagt, dass die EU nur innerhalb der Zuständigkeiten tätig wird, die ihr die Mitgliedstaaten in den Verträgen zur Verwirklichung der darin festgelegten Ziele übertragen haben. Die EU ist keine Steuerrechtsunion und verfügt über kein einheitliches, kodifiziertes Steuerrecht, weshalb die Steuerrechtssysteme der Mitgliedsstaaten als gleichrangige, jedoch unterschiedlich ausgestaltete Regelwerke bestehen.⁹⁸

⁹⁷ Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament und den Rat, KOM 2021/251. Eine Unternehmensbesteuerung für das 21. Jahrhundert.

⁹⁸ Vgl. Haase, Florian: Internationales und Europäisches Steuerrecht, Heidelberg: CF Müller, 2023, S.418.

Dennoch variieren die Kompetenzen der EU im Bereich der direkten und indirekten Steuern aufgrund unterschiedlicher Bestimmungen im Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV).

Laut Artikel 113 AEUV kann der Rat einstimmig Rechtsvorschriften über Umsatzsteuern, Verbrauchsabgaben und sonstige indirekte Steuern erlassen, sofern eine Harmonisierung für die Errichtung und das Funktionieren des Binnenmarkts und zur Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen notwendig ist. Dies hat im Bereich der Umsatzsteuern zu einer weitgehenden Harmonisierung geführt, mit Ausnahme einiger Unterschiede wie der Höhe des Steuersatzes.⁹⁹

Im Bereich der direkten Steuern existiert keine vergleichbare Ermächtigungsvorschrift im AEUV. Die allgemeine Binnenmarktkompetenz des Artikels 114 AEUV schließt Steuern ausdrücklich vom ordentlichen Gesetzgebungsverfahren mit qualifizierter Mehrheit aus. Über die Auffangregelung in Artikel 115 AEUV kann der Rat jedoch steuerliche Regelungen mit Einstimmigkeit beschließen, sofern ein Bezug zum Funktionieren des Binnenmarkts besteht.¹⁰⁰ Trotz fehlender Kompetenz und Harmonisierung im Bereich der direkten Steuern müssen die Ausgestaltung und Rechtsdurchsetzung der verschiedenen Steuersysteme unter Wahrung des Unionsrechts erfolgen.¹⁰¹

In der Vergangenheit war die EU-Kommission hinsichtlich einer Harmonisierung der direkten Steuern zurückhaltend¹⁰², und die EU-Gesetzgebung konzentrierte sich vornehmlich auf die Beseitigung von Hindernissen für den Binnenmarkt und die Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen durch Rechtsakte wie die Mutter-Tochter-Richtlinie oder die Fusionsrichtlinie.¹⁰³

⁹⁹ Vgl. Haase, 2023, S.419.

¹⁰⁰ Vgl. Kokott, Juliane: Kompetenzen des europäischen Gesetzgebers. in: Hey, Johanna; Schön, Wolfgang (Hrsg.): Europäisches Steuerverfassungsrecht. Symposium aus Anlass der Verabschiedung von Professor Dr. h.c. Rudolf Mellinghoff als Präsident des Bundesfinanzhofs, Berlin: Springer, 2023, S.35.

¹⁰¹ EuGH-Urteil vom 14.02.1995, Schumacker, C-279/93, Rn.21.

¹⁰² Vgl. Kellersmann, Dietrich et al.: Europäische Unternehmensbesteuerung, 2. Auflage, Wiesbaden: Springer Gabler, 2013, S.89.

¹⁰³ Vgl. Kokott, 2023, S.35.

In jüngerer Zeit zeigt sich die EU-Kommission ambitionierter und bemüht sich um die Schaffung eines faireren und effizienteren Steuersystems in Europa, mit Maßnahmen gegen Steuerbetrug und -missbrauch sowie aggressive Steuervermeidung. Dies beinhaltet auch Bestrebungen, eine gerechtere Verteilung der Steuerbefugnisse bei multinationalen Unternehmen zu erreichen.¹⁰⁴ Allerdings führen die erforderliche Einstimmigkeit bei Beschlüssen und die damit verbundenen Schwierigkeiten bei der Entscheidungsfindung zu Verzögerungen und erschweren die Kompromissfindung.¹⁰⁵

Die Mitteilung der EU-Kommission über eine effizientere und demokratischere Beschlussfassung in der EU-Steuerpolitik aus dem Jahr 2019 sowie der darauf verweisende Bericht des Europäischen Parlaments vom 11. Juli zur Umsetzung von Passerelle-Klauseln in den EU-Verträgen fordern eine Änderung und gliedern sich in die wachsende Diskussion zu diesem Thema ein.¹⁰⁶ „Eine Änderung der Beschlussfassung zur qualifizierten Mehrheit wird jedoch in naher Zukunft wohl kaum konsensfähig sein“.¹⁰⁷

2.3.2 DAC-Richtlinie

Der automatische Austausch von steuerlichen Daten steht im Zentrum des aktuellen globalen Trends, der eine Intensivierung der grenzüberschreitenden Arbeit der Steuerbehörden vorsieht. Dieser Trend folgt der Überzeugung, dass Steuervermeidung und Steuerhinterziehung nur durch mehr Transparenz und eine intensivere administrative Kooperation effektiv bekämpft werden können.¹⁰⁸

Die Directive on Administrative Cooperation (DAC), in Deutschland als Amtshilferichtlinie bekannt, bildet eine der Hauptsäulen der EU-Strategie in diesem

¹⁰⁴ Vgl. Kokott 2023, S.35.

¹⁰⁵ Vgl. Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament und den Rat KOM 2019/ 177 - Eine effizientere und demokratischere Beschlussfassung in der Energie- und Klimapolitik der EU, S.2.

¹⁰⁶ Vgl. Hamann, Nina: EU-Parlament entwirft neuen Plan zur Aufhebung des Einstimmigkeitsprinzips, Euractiv, 2023, URL: <https://www.euractiv.de/section/europa-kompakt/news/eu-parlament-entwirft-neuen-plan-zur-aufhebung-des-einstimmigkeitsprinzips/>, letzter Abruf 29.07.2024. siehe auch: Haase, 2023, S.420.

¹⁰⁷ Vgl. Haase, 2023, S.420.

¹⁰⁸ Vgl. Moreno Gonzales, Saturnia: Transparency and foreseeable relevance in exchange of information procedures. In: Marina Serrat Romaní, Jasper Korving und Mariolina Eliantonio (Hrsg.): Exchange of Information in the EU, Cheltenham: Edward Elgar Publishing, 2024, S.11.

Bereich.¹⁰⁹ Bis heute wurde die Richtlinie siebenmal erweitert, um neuen Anforderungen gerecht zu werden und den Umfang des automatischen Datenaustauschs zu erweitern. Eine achte Erweiterung, die den Datenaustausch bei Kryptowährungen betrifft, ist noch nicht abschließend verabschiedet und befindet sich daher noch im laufenden Gesetzgebungsprozess.¹¹⁰ Die Übersicht in Darstellung 2 zeigt die einzelnen Erweiterungen:

Darstellung 2: Übersicht Erweiterung DAC-Richtlinie¹¹¹

DAC	Informationsaustausch	Gültig ab
DAC 1	Arbeitseinkommen, Kapitalgewinne, Direktorenhonore, Renten	2013
DAC 2	Finanzkonten	2016
DAC 3	Steuervorbescheide	2017
DAC 4	Country-by-Country Reporte von multinationalen Unternehmen	2017
DAC 5	Wirtschaftliches Eigentum an Unternehmen	2018
DAC 6	Grenzüberschreitende Steuergestaltungen	2021
DAC 7	Daten digitaler Plattformen	2023
DAC 8	Transaktionen i.Z.m. Kryptowährungen	2026 (geplant)

Ein besonderes Augenmerk aus der Perspektive der steuerlichen Berichterstattung liegt auf den Erweiterungen DAC 4 und DAC 6, die beide auf Aktionspunkten des OECD BEPS Projekts basieren. DAC 4 bildet praktisch den Ursprung der Public-CbCR Richtlinie. Laut den Regelungen von DAC 4 müssen die Mitgliedsstaaten multinationale Unternehmen ab einer konsolidierten Einkommensschwelle von 750 Mio. EUR zur Übermittlung eines CbCR verpflichten.¹¹² Diese Reports enthalten detaillierte Informationen wie Gewinn, Umsatz, geschuldete und gezahlte Einkommensteuer, Angstelltenzahl, Kapital, einbehaltene Gewinne sowie materielle Wirtschaftsgüter, aufgeschlüsselt nach Ländern. Die Informationen werden

¹⁰⁹ Vgl. Panzato, Katerina/Bianco, Arthur: The evolution of the exchange of information in the EU: early years, DAC1 and DAC2, in: Serrat Romaní et al. (Hrsg), 2024, S.197.

¹¹⁰ Vgl. Europäisches Parlament: Briefing, 2023, URL: [https://www.europarl.europa.eu/Reg-Data/etudes/BRIE/2023/739310/EPRS_BRI\(2023\)739310_EN.pdf](https://www.europarl.europa.eu/Reg-Data/etudes/BRIE/2023/739310/EPRS_BRI(2023)739310_EN.pdf); letzter Abruf 29.07.2024.

¹¹¹ In Anlehnung an Grafik in Europäisches Parlament, 2023.

¹¹² Vgl. Europäische Kommission: Country by country reporting, 2024a, URL: https://taxation-customs.ec.europa.eu/country-country-reporting_en, letzter Abruf: 29.07.2024.

automatisch mit den Steuerbehörden der Mitgliedstaaten ausgetauscht, in denen das Unternehmen ansässig ist oder wirtschaftliche Aktivitäten ausführt.¹¹³

DAC 6 verpflichtet die Mitgliedstaaten, eine Meldepflicht für grenzüberschreitende Steuergestaltungen einzuführen, die primär an sogenannte Intermediäre (z.B. Steuerberater oder Rechtsanwälte) gerichtet ist, aber auch die beteiligten Unternehmen in die Pflicht nimmt.¹¹⁴ Meldepflichtige Gestaltungen liegen vor, wenn die in der Richtlinie beschriebenen allgemeinen oder spezifischen „Hallmarks“ erfüllt sind und müssen innerhalb von 30 Tagen nach dem ersten Umsetzungsschritt oder nach Bereitstellung der Gestaltung an die zuständige Finanzbehörde gemeldet werden.¹¹⁵

2.3.3 Weitere EU-Initiativen

Neben der Weiterentwicklung der DAC-Richtlinie hat die EU-Kommission in den letzten Jahren eine Vielzahl von Regelungen im Bereich der Anti-Steuervermeidung und Steuertransparenz vorgeschlagen, die teilweise bereits vom Parlament und Rat beschlossen wurden. Drei bedeutende Regelungen, die bereits in Kraft getreten sind, stechen besonders hervor:

Die **Richtlinie zur globalen Mindestbesteuerung**¹¹⁶ trat am 23. Dezember 2022 in Kraft und musste von den *meisten*¹¹⁷ Mitgliedstaaten bis zum 31. Dezember 2023 in nationales Recht umgesetzt werden. Diese Richtlinie setzt die Global Anti-Base Erosion (GloBE) Regelungen, auch bekannt als Pillar 2 der OECD, in europäisches Recht um und führt eine effektive Mindestbesteuerung von Konzernen ein.¹¹⁸ Das Regelwerk sieht vor, dass in Fällen, in denen ein multinationales Unternehmen in einem Steuerhoheitsgebiet effektiv weniger als 15 % Steuern zahlt, eine zusätzliche Steuer („top-up tax“) erhoben wird. Es besteht auch eine Verbindung zum Public

¹¹³ Vgl. Athanasaki, Vasiliki: DAC4 on CbCr: a powerful tool in the hands of tax administration with regard to transferpricing in: Serrat Romaní et al. (Hrsg), 2024, S.246.

¹¹⁴ Vgl. Haase, Florian: EU Tax Disclosure Rules, 2021, S.28f.

¹¹⁵ Vgl. Haase, 2021, S.29.

¹¹⁶ Richtlinie (EU) 2022/2523 des Rates vom 14. Dezember 2022 zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen und große inländische Gruppen in der Union

¹¹⁷ Anmerkung des Autors: Mitgliedsstaaten mit maximal 12 betroffenen multinationalen Unternehmen können die Implementierung bis zum 31.12.2029 durchführen.

¹¹⁸ Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen in der Union, KOM 2021/823.

CbCR, da die Mitgliedsstaaten eine temporäre Ausnahmeregelung (sogenannter Transitional CbCR Safe Harbour) einführen können, die die Erhebung der „top-up tax“ übergangsweise entfallen lässt, wenn Unternehmen bei bestimmten Kennzahlen wie Umsatz, Gewinn oder effektive Steuerrate unter einer bestimmten Schwelle liegen.¹¹⁹ Diese Werte müssen nach CbCR-Regeln ermittelt und folglich auch mit den Werten des Public CbCR konsistent sein.

Die *Anti-Steuervermeidungsrichtlinie (ATAD)*¹²⁰ vom 12. Juli 2016 hat EU-weit einheitliche und verbindliche Vorgaben zur Umsetzung wichtiger Aktionspunkte des BEPS-Projekts eingeführt. Dies umfasst unter anderem die Begrenzung der Abzugsfähigkeit von Zinszahlungen und Vorschriften über die Hinzurechnungsbesteuerung.¹²¹ Mit der Erweiterung der Richtlinie am 29. Mai 2017 wurden zusätzlich Regelungen zu hybriden Steuergestaltungen hinzugefügt. Die Mitgliedsstaaten mussten die meisten Regelungen bis zum 1. Januar 2019 in nationales Recht umsetzen, und die Umsetzung der Anti-Hybrid-Regelungen musste bis zum 1. Januar 2020 erfolgen.¹²²

Die *Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD)*¹²³, welche die seit 2014 geltende Non-Financial Reporting Richtlinie¹²⁴ erweitert, trat am 5. Januar 2023 in Kraft und muss bis spätestens 6. Juli 2024 von den Mitgliedsstaaten in nationales Recht umgesetzt werden. Diese Richtlinie verpflichtet alle großen Unternehmen und alle börsennotierten Unternehmen (außer börsennotierten

¹¹⁹ Vgl. OECD: Safe Harbours and Penalty Relief: Global Anti-Base Erosion Rules (Pillar Two), Paris, OECD Publishing, 2022, S.6 ff.

¹²⁰ Richtlinie (EU) 2016/1164 des Rates vom 12. Juli 2016 mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarkts

¹²¹ Vgl. Europäische Kommission: The Anti Tax Avoidance Directive, 2024b, URL: https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation-1/company-taxation/anti-tax-avoidance-directive_en, letzter Abruf: 29.07.2024.

¹²² Artikel 11 der ATAD Richtlinie.

¹²³ Richtlinie (EU) 2022/2464 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 14. Dezember 2022 zur Änderung der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 und der Richtlinien 2004/109/EG, 2006/43/EG und 2013/34/EU hinsichtlich der Nachhaltigkeitsberichterstattung von Unternehmen.

¹²⁴ Vgl. Kockrow et al., 2022, S.79f.

Kleinstunternehmen), Informationen über die sozialen und ökologischen Risiken sowie die Auswirkungen ihrer Aktivitäten auf Mensch und Umwelt offenzulegen.

¹²⁵

Auch steuerspezifische Themen müssen im Nachhaltigkeitsbericht aufgenommen werden, sofern sie gemäß der Richtlinie als materielles Thema gelten. Hierbei können Unternehmen entweder die Europäischen Sustainability Reporting Standards (ESRS) oder, falls kein spezifischer ESRS zum jeweiligen Steuerthema vorhanden ist, ein anderes Rahmenwerk wie den GRI 207 Tax¹²⁶ verwenden, der unter anderem Offenlegungen zur Steuerstrategie oder zum steuerlichen Risikomanagement beinhaltet.¹²⁷

¹²⁵ Vgl. Europäische Kommission: Corporate sustainability reporting, 2024c, URL: https://finance.ec.europa.eu/capital-markets-union-and-financial-markets/company-reporting-and-auditing/company-reporting/corporate-sustainability-reporting_en, letzter Abruf 29.07.2024.

¹²⁶ Detaillierte Ausführungen zum GRI 207 Tax finden sich in Kapitel 4.2.

¹²⁷ Vgl. Enache, Raluca et al.: Tax transparency is here to stay, In: International Tax Review, 2023, URL: <https://www.internationaltaxreview.com/article/2clkmcb3taewt03kgmdxc/sponsored/tax-transparency-is-here-to-stay>, letzter Abruf: 29.07.2024.

3 Public Country-by-Country Reporting-Richtlinie

Mit der Verkündung des Gesetzes zur Offenlegung von Ertragsteuerinformationen im Bundesgesetzblatt am 22.06.2023 wurde die sogenannte Public Country-by-Country Reporting Richtlinie der EU auch in Deutschland in nationales Recht umgesetzt.¹²⁸ Ziel der Richtlinie ist es, durch das Bereitstellen von länderbezogenen Steuer- und Finanzdaten eine „informierte öffentliche Debatte darüber zu ermöglichen, ob die betroffenen multinationalen Unternehmen und Konzerne ihren Beitrag zum Gemeinwohl auch dort leisten, wo sie tätig sind“.¹²⁹

Im Gegensatz zum sogenannten steuerlichen Country-by-Country Reporting in der DAC 4 Richtlinie, welches bereits im vorigen Kapitel näher betrachtet wurde, basiert das Public CbCR nicht direkt auf einem Aktionspunkt des OECD BEPS Projekts, sondern stellt vielmehr eine eigene Initiative der EU dar, welche über die vereinbarten Aktionspunkte hinausgeht.¹³⁰

Dieses Kapitel widmet sich dem Public CbCR aus einer europäischen Perspektive und fokussiert sich auf die Richtlinie und deren Implementierung in verschiedenen EU-Mitgliedsstaaten. Zu Beginn wird der Hintergrund der Richtlinie mit einer thematischen Einordnung und dem Entstehungsprozess betrachtet. Danach werden die einzelnen Regelungen der Richtlinie und Unterschiede in den nationalen Umsetzungen erklärt, um die Funktionsweise der Richtlinie darzustellen. Den Abschluss des Kapitels bildet eine Analyse der Unterschiede zum bereits länger existierenden steuerlichen CbCR (DAC4 Richtlinie).

¹²⁸ Vgl. Schuhmann, Sophia/Wolff, Cornelia: Das Instrument des öffentlichen CbCR im Zusammenspiel mit der Einführung der globalen Mindestbesteuerung in Deutschland, In: IStR, Bd. 24, 2023, S. 897.

¹²⁹ Regierungsentwurf, BT-Drucks. 20/5653, 2023, S. 1.

¹³⁰ Vgl. Dutt Verena et al.: Der EU-Vorschlag zum Country-by-Country Reporting im Internet, Mannheim: Stiftung Familienunternehmen, 2020, S. 5. Oder auch: Brocke, Klaus von: Die neue öffentliche Länderberichterstattung aus der Sicht eines Drittstaatenunternehmens, In: steueranwaltsmagazin, Nr.3, 2024, S.122.

3.1 Hintergrund

Im Kontext der zahlreichen Gesetzesinitiativen im Bereich der Steuertransparenz¹³¹ zielt die Public CbCR-Richtlinie auf den Bereich der öffentlichen Steuerberichterstattung ab. Die Intention der Richtlinie ist keineswegs neu und reiht sich in eine Serie bestehender Initiativen in diesem Bereich ein.

3.1.1 Öffentliche Steuerberichterstattung

Im Zuge der steigenden Tendenz zu mehr Steuertransparenz wurden global Regelungen eingeführt, welche die allgemeine finanzielle Berichterstattung um die öffentliche Steuerberichterstattung ergänzen.¹³² Inhaltlich kann hierbei zwischen quantitativer und qualitativer Berichterstattung unterschieden werden.

Quantitative Steuerinformationen werden entweder im Wege von Jahresabschlüssen oder über spezielle Steuerberichterstattung, wie z.B. dem CbCR mitgeteilt. Steuerliche Informationen in Jahresabschlüssen sind hauptsächlich für Investoren und Analysten relevant, um Aufschlüsse über die wirtschaftliche Performance eines Unternehmens geben zu können.¹³³ Andere quantitative Steuerberichterstattungsregelungen dienen primär den Steuerbehörden und anderen Stakeholdern, um das steuerliche Verhalten rund um Gewinnallokation und Steuerzahlungen von Unternehmen zu analysieren.¹³⁴

Qualitative Berichterstattung beinhaltet beispielsweise Informationen zur steuerlichen Strategie oder das steuerliche Risikomanagement eines Unternehmens. Diese Form der Berichterstattung bietet Unternehmen erheblichen Spielraum, den Informationsgehalt zu beeinflussen, und kann daher dazu führen, dass der Informationsgehalt zum tatsächlichen Steuerplanungsverhalten eines Unternehmens recht gering ist.¹³⁵

¹³¹ Vgl. beispielweise die beschriebenen Ansätze der OECD und EU in Kapitel 2

¹³² Vgl. Müller et al., 2020, S.17.

¹³³ Vgl. Ergebnisse der Studie: Hanlon, Michelle/Heitzman, Shane: A review of tax research. In: Journal of Accounting and Economics, Vol.50, 2010, S.127-178.

¹³⁴ Vgl. Müller et al., 2020, S.39.

¹³⁵ Vgl. beispielweise Bilicka, Katarzyna et al.: Qualitative information disclosure: Is mandating additional tax information disclosure always useful? ZEW Leibniz-Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung Discussion Paper Nr. 21-047, 2021, S.29.

Zunächst wurde die steuerliche Berichterstattung vornehmlich freiwillig von manchen Unternehmen genutzt, indem verpflichtende Veröffentlichungen mit freiwilligen Steuerangaben ergänzt wurden oder indem steuerliche Informationen im Rahmen eines freiwilligen CSR-Berichts oder eines separaten Steuerberichts veröffentlicht wurden.¹³⁶ Einer der ersten freiwilligen Standards, der steuerliche Informationen beinhaltet, ist der GRI 207 Tax, welcher 2019 von der Global Reporting Initiative (GRI) veröffentlicht wurde und sowohl qualitative Informationen wie die steuerliche Unternehmensstrategie, aber auch quantitative CbCR-Daten beinhaltet.¹³⁷ Anreize für die freiwillige Bereitstellung von zusätzlichen Informationen können die Vermeidung von Unsicherheiten rund um die finanzielle Berichterstattung oder die Minderung der Komplexität steuerlicher Berichterstattung sein.¹³⁸

Gegenwärtig werden immer mehr verpflichtende Regelungen im Bereich der steuerlichen Berichterstattung gesetzlich eingebettet. Die Public CbCR-Richtlinie ist hierbei nur ein Beispiel von mehreren aktuellen Initiativen. Australien plant mit einem aktuellen Gesetzesentwurf die Einführung eines Public CbCR-Regimes für Berichtszeiträume ab dem 01. Juli 2024, welches dem EU-Regelwerk stark ähnelt.¹³⁹ In den USA veröffentlichte der Standardsetzer FASB im Dezember 2023 ein neues verpflichtendes Regelwerk zur ertragsteuerlichen Berichterstattung.¹⁴⁰ Außerdem veröffentlichte die EU bereits in der jüngeren Vergangenheit sektorspezifische Public CbCR-Regelungen für Kreditinstitute¹⁴¹ und Rohstoffunternehmen.¹⁴²

¹³⁶ Vgl. Müller et al. 2020, S.18.

¹³⁷ Vgl. Nogueira, Jose: Tax Sustainability and Transparency, SSRN working paper, 2020, S.13.

¹³⁸ Vgl. beispielsweise Guay, Wayne et al.: Guiding through the Fog: Financial Statement Complexity and Voluntary Tax Disclosure. In: Journal of Accounting and Economics, Vol. 62, 2016, S.234ff.

¹³⁹ Vgl. KPMG Australia: Australian Public CbCR: revised draft legislation for multinationals released. 2024, URL: <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/xx/pdf/2024/02/australian-public-cbcr-article-template-feb-24-revised-ed.pdf>. Letzter Abruf: 29.07.2024.

¹⁴⁰ Vgl. Financial Accounting Standards Board: Improvements to Income Tax Disclosures, 2023, URL: <https://fasb.org/page/PageContent?pageId=/projects/recentlycompleted/improvements-to-income-tax-disclosures.html>. Letzter Abruf (29.07.2024).

¹⁴¹ Richtlinie 2013/36/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 26. Juni 2013 über den Zugang zur Tätigkeit von Kreditinstituten und die Beaufsichtigung von Kreditinstituten und Wertpapierfirmen, zur Änderung der Richtlinie 2002/87/EG und zur Aufhebung der Richtlinien 2006/48/EG und 2006/49/EG

¹⁴² Siehe Kapitel 3.1.2 zum Entstehungsprozess

3.1.2 Entstehungsprozess der Richtlinie

Um den Entstehungsprozess der Public CbCR Richtlinie nachvollziehen zu können, ist es zunächst wichtig festzustellen, dass es sich bei dieser Richtlinie, anders als beim steuerlichen CbCR, um keine Erweiterung der DAC Richtlinie handelt, sondern um eine Änderung der EU-Bilanzrichtlinie.¹⁴³ Auch wenn sich die Public CbCR Richtlinie zum großen Teil auf steuerrechtliche Angaben bezieht, wurde die Richtlinie von der EU-Kommission als Rechnungslegungsrichtlinie zur Niederlassungsfreiheit der Unternehmen vorgeschlagen.¹⁴⁴ Dadurch begründet sich die Richtlinie nicht wie beispielsweise Erweiterungen der DAC Richtlinie auf Art. 115 AEUV für steuerliche Vorschriften,¹⁴⁵ sondern auf Artikel 50 Abs. 1 AEUV, welcher für das Erlassen von Richtlinien zur Verwirklichung der Niederlassungsfreiheit bestimmt ist.

Dieser Umstand hatte zur Folge, dass der Gesetzesvorschlag der EU-Kommission sowohl vom EU-Parlament als auch vom Rat angenommen werden musste.¹⁴⁶ Bei reinen ertragsteuerlichen Gesetzesinitiativen kommt dagegen das besondere Gesetzgebungsverfahren mit verpflichtender Einstimmigkeit im Rat zur Anwendung.¹⁴⁷

Der Gesetzesentwurf der EU-Kommission zur Public CbCR Richtlinie wurde bereits am 12. April 2016, vor dem Beschluss des steuerlichen CbCR der DAC4 Richtlinie, vorgelegt.¹⁴⁸ Der Gesetzesentwurf stellte eine Erweiterung des bereits existierenden sektorspezifischen Public CbCR dar, welches 2013 in die EU-Bilanzrichtlinie¹⁴⁹ übernommen wurde.¹⁵⁰ Nach diesem Vorläufer waren bereits große

¹⁴³ Vgl. Lanfermann, Georg/Götze, Marco: Neue EU-Unternehmensberichterstattungspflichten ante portas, In: Betriebsberater, Nr.5, 2022, S.235.

¹⁴⁴ Vgl. Brocke, 2023, S.122.

¹⁴⁵ Zur Gesetzgebungskompetenz bei steuerrechtlichen Themen siehe Kapitel 2.3.1.

¹⁴⁶ Vgl. Lanfermann/Götze, 2022, S.236.

¹⁴⁷ Vgl. Cordes, Martin/Leonhardt, Andreas: Gesetzesentwurf zur Offenlegung von Ertragsteuerinformationen (public country by country reporting) - Analyse aus Sicht deutscher, international tätiger Familienunternehmen, In: Finanzrundschau, Nr.2, 2023, S.42.

¹⁴⁸ Vgl. Kockrow et al., 2022, S.53.

¹⁴⁹ Richtlinie 2013/34/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 26. Juni 2013 über den Jahresabschluss, den konsolidierten Abschluss und damit verbundenen Berichten von Unternehmen bestimmter Rechtsformen und zur Änderung der Richtlinie 2006/43/EG des Europäischen Parlaments und des Rates und zur Aufhebung des Richtlinien 78/660/EWG und 83/349/EWG des Rates, 29.06.2013 L 182/19.

¹⁵⁰ Vgl. Dutt et al, 2020, S.5.

europäische Unternehmen, die in der mineralgewinnenden Industrie oder auf dem Gebiet des Holzeinschlags in Primärwäldern tätig sind, verpflichtet, einen Bericht über finanzielle Daten zu veröffentlichen.¹⁵¹

Nachdem die Mitgliedsstaaten im Rat am 3. März 2024 dem Gesetzesentwurf mit qualifizierter Mehrheit zugestimmt haben, haben sich Kommission, Rat und Parlament im Trilog-Verfahren auf die finale Fassung der Richtlinie geeinigt.¹⁵² Deutschland hatte sich bei der Abstimmung im Rat enthalten.¹⁵³ Die Public CbCR Richtlinie wurde letztlich am 01. Dezember 2021 im EU-Amtsblatt veröffentlicht und verpflichtete die Mitgliedsstaaten, die Vorschriften bis zum 22. Juni 2023 in nationales Recht umzusetzen.¹⁵⁴ Diese Frist wurde nicht von allen Mitgliedsstaaten eingehalten.

Zum aktuellen Stand haben 23 Mitgliedstaaten bereits Gesetze verabschiedet. Dazu gehört Belgien, Bulgarien, Kroatien, die Tschechische Republik, Dänemark, Estland, Finnland, Frankreich, Deutschland, Griechenland, Ungarn, Irland, Lettland, Litauen, Luxemburg, Malta, die Niederlande, Polen, Portugal, Rumänien, die Slowakei, Spanien und Schweden.¹⁵⁵

Die verbleibenden vier Mitgliedsstaaten Italien, Zypern, Slowenien und Österreich wurden von der EU-Kommission am 23.05.2024 aufgefordert, die Richtlinie vollständig in nationales Recht umzusetzen. Die betroffenen Länder haben ab diesem Zeitpunkt zwei Monate Zeit, um zu reagieren und die notwendigen Maßnahmen zu ergreifen. Andernfalls könnte die Kommission die Fälle an den Gerichtshof der Europäischen Union verweisen.¹⁵⁶

¹⁵¹ Vgl. Kockrow et al. 2022, S.68.

¹⁵² Vgl. Heider, Christian: Referentenentwurf zur innerstaatlichen Umsetzung des public Country-by-Country Reporting - Überblick und kritische Einordnung, In: ISR, Nr.1, 2023, S.28.

¹⁵³ Vgl. Sommer, Christoph/Litterscheid, Sina: Das Public Country-by-Country Reporting in der EU, In: IWB, Nr.9, 2021, 370ff.

¹⁵⁴ Artikel 2 der Richtlinie (EU) 2021/2101 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 24. November 2021 zur Änderung der Richtlinie 2013/34/EU im Hinblick auf die Offenlegung von Ertragsteuerinformationen durch bestimmte Unternehmen und Zweigniederlassungen

¹⁵⁵ Vgl. EurLex: National transposition measures communicated by the Member States., 2024, URL:https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/NIM/?uri=uris-erv:OJ.L_.2021.429.01.0001.01.ENG, letzter Abruf; 29.07.2024.

¹⁵⁶ Vgl. Europäische Kommission: May infringements package: key decisions; 2024, URL: https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/inf_24_2422, letzter Abruf: 29.07.2024.

3.2 Regelungsinhalt

Die grundlegenden Inhalte der Public CbCR Richtlinie sind durch die EU-Kommission festgelegt und müssen von den Mitgliedsstaaten bei der Umsetzung in nationales Recht berücksichtigt werden. Jedoch besteht für Mitgliedsstaaten trotzdem Spielraum über einzelne Bestimmungen der Richtlinie hinauszugehen und beispielsweise Fristen vorzuziehen¹⁵⁷, und damit strengere Regelungen als die Richtlinie vorgibt, zu implementieren.

Nachfolgend werden die wesentlichen Merkmale der EU Public CbCR Richtlinie überblicksartig dargestellt. Der Schwerpunkt soll dabei auch auf der Herausarbeitung von Unterschieden in den nationalen Umsetzungsgesetzen liegen. Hierbei wurden alle nationalen Gesetztestexte, die bis zum 15.07.2024 vorlagen analysiert und spezifische Unterschiede identifiziert.¹⁵⁸

3.2.1 Anwendungsbereich

Oberste EU-Mutterunternehmen sowie EU-Unternehmen, die nicht Teil eines Konzerns sind, fallen unter den Anwendungsbereich der Public CbCR Richtlinie und müssen einen öffentlichen länderbezogenen Bericht veröffentlichen, wenn sie in den letzten zwei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren jeweils Umsatzerlöse von über 750 Mio. EUR erzielt haben.¹⁵⁹ Dieser Bericht soll für das zuletzt abgeschlossene Wirtschaftsjahr erstellt werden.

Oberste EU-Mutterunternehmen sowie EU-Unternehmen, die nicht Teil eines Konzerns sind, fallen unter den Anwendungsbereich der Public CbCR Richtlinie und müssen einen öffentlichen länderbezogenen Bericht veröffentlichen, wenn sie in den letzten zwei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren jeweils Umsatzerlöse von über 750 Mio. EUR erzielt haben.¹⁶⁰ Dieser Bericht soll für das zuletzt abgeschlossene Wirtschaftsjahr erstellt werden.

¹⁵⁷ Vgl. Brocke, 2023, S.122.

¹⁵⁸ Aus Gründen der besseren Darstellung sind sämtliche Fundstellen der nationalen Gesetze zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2021/2101 in Anlage 1 aufgeführt.

¹⁵⁹ Art. 48b Abs.1 der Richtlinie (EU) 2021/2101.

¹⁶⁰ Art. 48b Abs.1 der Richtlinie (EU) 2021/2101.

Wenn das Umsatzvolumen des Mutterunternehmens oder des einzelnen EU-Unternehmens, das keinem Konzern angehört, zwei Jahre hintereinander unter 750 Mio. EUR fällt, entfällt die Pflicht zur Berichterstattung.¹⁶¹

Mittlere und große EU-Tochterunternehmen¹⁶² sowie EU-Zweigniederlassungen¹⁶³ von Konzernen, deren oberstes Mutterunternehmen außerhalb der EU sitzt und die ebenfalls mehr als 750 Mio. EUR Umsatz in den letzten zwei Jahren erzielt haben, sind ebenfalls zur Erstellung eines solchen Berichts verpflichtet. Falls diese Tochterunternehmen nicht in der Lage sind, einen vollständigen Bericht zu erstellen, sollen sie einen Bericht mit allen verfügbaren Informationen veröffentlichen und zudem eine Erklärung über die fehlenden Informationen des Mutterunternehmens hinzufügen. Tochterunternehmen und Zweigniederlassungen, deren einziger Zweck darin besteht, die Veröffentlichung eines Public CbCR zu vermeiden, sind unabhängig von ihrem Umsatz zur Veröffentlichung eines solchen Berichts verpflichtet.¹⁶⁴

EU-Unternehmen, deren sämtliche Tochterunternehmen und Zweigniederlassungen sich im gleichen EU-Mitgliedstaat befinden¹⁶⁵, sowie Unternehmen, die bereits durch andere Vorschriften abgedeckt sind,¹⁶⁶ sind von dieser Verpflichtung ausgenommen. Ebenso sind mittlere und große EU-Tochterunternehmen und -Zweigniederlassungen von der Pflicht befreit, wenn ihr Mutterunternehmen aus einem Drittstaat einen entsprechenden Bericht veröffentlicht.¹⁶⁷

Nationale Umsetzung

Alle EU-Mitgliedstaaten, die ihre endgültigen Rechtsvorschriften veröffentlicht und verabschiedet haben, haben den in der Richtlinie festgelegten Schwellenwert für den konsolidierten Gruppenumsatz eingehalten.

¹⁶¹ Art. 48b Abs.1 Unterabs. 1 und 3 der Richtlinie (EU) 2021/2101.

¹⁶² Art. 48b Abs.4 der Richtlinie (EU) 2021/2101.

¹⁶³ Art. 48b Abs.5 der Richtlinie (EU) 2021/2101.

¹⁶⁴ Art. 48b Abs.7 der Richtlinie (EU) 2021/2101.

¹⁶⁵ Art. 48b Abs.2 der Richtlinie (EU) 2021/2101.

¹⁶⁶ Art. 48b Abs.3 der Richtlinie (EU) 2021/2101.

¹⁶⁷ Art. 48b Abs.6 der Richtlinie (EU) 2021/2101.

Es ist jedoch zu beachten, dass der Schwellenwert für die Umsatzgröße in den Mitgliedstaaten nicht immer auf Basis des Eurobetrags in der nationalen Umsetzung festgelegt wird. Dies liegt vor allem daran, dass nicht alle der 27 EU-Länder den Euro als ihre lokale Währung nutzen. Eine Übersicht über alle Mitgliedsstaaten, die in Ihrer Gesetzgebung die Umsatzschwelle in der lokalen Währung festgelegt haben, ist in Darstellung 3 ersichtlich:

Darstellung 3: Abweichende Umsatzschwellenwerte in lokalen Währungen¹⁶⁸

Mitgliedstaat	Umsatzschwelle in lokaler Währung
Bulgarien	BGN 1,5 Mrd. ¹⁶⁹
Dänemark	DKK 5,6 Mrd. ¹⁷⁰
Polen	PLN 3,5 Mrd. ¹⁷¹
Rumänien	RON 3,7 Mrd. ¹⁷²
Schweden	SEK 8 Mrd. ¹⁷³
Tschechien	CZK 19 Mrd. für multinationale Unternehmen mit Sitz in der Tschechischen Republik / CZK-Gegenwert von EUR 750 Mio. für multinationale Unternehmen mit Sitz außerhalb der EU ¹⁷⁴
Ungarn	HUF 275 Mrd. für multinationale Unternehmen mit Sitz in Ungarn ¹⁷⁵ / EUR 750 Mio. für multinationale Unternehmen mit Sitz außerhalb der EU

¹⁶⁸ Wechselkurse Stand 26.05.2024 gemäß OANDA.

¹⁶⁹ Art. 62b Abs.1 Gesetz über Änderungen und Ergänzungen des Rechnungslegungsgesetzes.

¹⁷⁰ Artikel 137b Abs.1 Gesetz Nr. 735 zur Änderung des dänischen Abschlussgesetzes vom 13.06.2023.

¹⁷¹ Art. 63m Abs.1 und 2 der Änderung des Rechnungslegungsgesetzes vom 12. April 2024.

¹⁷² Abschnitt 11 des Rechtsakts zur Änderung und Ergänzung der Norm Nr. 41/2015 zur Genehmigung der Rechnungslegungsvorschriften für Einzeljahresabschlüsse vom 3. April 2023.

¹⁷³ §2 Gesetz über die Veröffentlichung bestimmter großer Unternehmen Einkommensteuerberichte vom 1 Juni 2023.

¹⁷⁴ Art. 32m Abs.1 und 2 der Änderung des Gesetzes zur Rechnungslegung 563/1991 vom 08.11.2023.

¹⁷⁵ §134/E Abs.1 und Abs.7 der Änderung des Gesetzes C von 2000 über die Rechnungslegung vom 23.11.2022.

Für multinationale Unternehmen außerhalb der EU sind ebenso Unterschiede bei den Schwellenwerten für Zweigniederlassungen und Tochtergesellschaften zu beachten, da die Mitgliedsstaaten gemäß den aktuellen Kriterien für Unternehmensgrößen der EU¹⁷⁶ bei den Schwellenwerten für mittlere Unternehmen eine Bilanzsumme von 5 Mio. EUR bis maximal 7,5 Mio. EUR und einen Nettoumsatz von 10 Mio. EUR bis maximal 15 Mio. EUR festlegen können. Die Veröffentlichungspflicht kommt nur zur Anwendung, wenn die Tochtergesellschaft oder Zweigniederlassung die jeweilig festgelegten Schwellenwerte überschreitet.

3.2.2 Zeitlicher Anwendungsbereich und Veröffentlichungsfrist

Die EU-Richtlinie sieht vor, dass die Mitgliedstaaten die Regelungen spätestens ab dem ersten Wirtschaftsjahr, das am oder nach dem 22. Juni 2024 beginnt, anwenden müssen.¹⁷⁷ Multinationale Unternehmen haben nach dem Ende dieses Wirtschaftsjahres in der Regel zwölf Monate Zeit, um ihren länderbezogenen Bericht zu veröffentlichen.¹⁷⁸ Für Unternehmen, deren Wirtschaftsjahr dem Kalenderjahr entspricht, beginnt das erste Berichtsjahr daher im Jahr 2025, und die entsprechenden Meldungen müssen bis Ende Dezember 2026 eingereicht werden.

Die Mitgliedstaaten haben jedoch die Möglichkeit, die Bestimmungen der Richtlinie schon vor Ablauf dieser Frist anzuwenden und können zudem kürzere Fristen für die Berichterstattung festlegen.

Nationale Umsetzung

Die meisten EU-Länder, die bereits Gesetze zum Public CbCR erlassen haben, haben ihre lokalen Vorschriften den Anforderungen der EU-Richtlinie angeglichen. Diese Vorschriften gelten für Wirtschaftsjahre, die am oder nach dem 22. Juni 2024 beginnen.

¹⁷⁶ Größenklassen in Art. 3 gemäß letzter Aktualisierung durch Delegierte Richtlinie (EU) 2023/2775 der Kommission vom 17. Oktober 2023 zur Änderung der Richtlinie 2013/34/EU.

¹⁷⁷ Art. 48g der Richtlinie (EU) 2021/2101.

¹⁷⁸ Art. 48d Abs. 1 der Richtlinie (EU) 2021/2101.

Rumänien bildet eine bemerkenswerte Ausnahme, da hier die Regeln bereits für Wirtschaftsjahre gelten, die am oder nach dem 1. Januar 2023 beginnen.¹⁷⁹ Nach anfänglicher Unklarheit wurde vom rumänischen Finanzministerium klargestellt, dass die vorgezogene Veröffentlichungspflicht nur für Unternehmensgruppen, die den Sitz der Muttergesellschaft in Rumänien oder außerhalb der EU haben und nicht für sämtliche EU-ansässigen Unternehmensgruppen.¹⁸⁰

Auch Kroatien und Schweden haben sich für eine vorzeitige Anwendung entschieden: In Kroatien beginnt die Anwendung für Wirtschaftsjahre ab dem 1. Januar 2024¹⁸¹, in Schweden für solche, die am oder nach dem 31. Mai 2024¹⁸² starten.

Was die Fristen für die Berichterstattung betrifft, so haben die meisten Mitgliedstaaten die 12-monatige Meldefrist beibehalten. In Ungarn und Spanien jedoch sind die Fristen kürzer: Ungarn hat eine Frist von vier Monaten nach Ende des Wirtschaftsjahres für an Europäischen Wirtschaftsraums (EWR)-Märkten notierte Unternehmen und fünf Monate für andere Unternehmen festgelegt.¹⁸³ Spanien verlangt, dass multinationale Unternehmen ihre Berichte innerhalb von sechs Monaten nach dem Ende des Wirtschaftsjahres vorlegen.¹⁸⁴

3.2.3 Berichtsinhalte

Der öffentliche länderbezogene Bericht soll den Namen des Unternehmens oder des obersten Mutterunternehmens, das betroffene Wirtschaftsjahr, die verwendete Währung und gegebenenfalls eine Liste aller EU-Tochterunternehmen enthalten.¹⁸⁵

¹⁷⁹ Art. II des Rechtsakts zur Änderung und Ergänzung der Norm Nr. 41/2015 zur Genehmigung der Rechnungslegungsvorschriften für Einzeljahresabschlüsse vom 3. April 2023.

¹⁸⁰ Vgl. KPMG Romania: Public Country by Country reporting obligations - Further clarifications, 2023, URL: <https://kpmg.com/ro/en/home/insights/2023/06/public-country-by-country-reporting-obligations-further-obligations.html>, letzter Abruf 29.07.2024.

¹⁸¹ Art. 21 des Gesetzes zur Änderung des Rechnungslegungsgesetzes vom 20.07.2023.

¹⁸² §24 Gesetz über die Veröffentlichung bestimmter großer Unternehmen Einkommensteuerberichte vom 1 Juni 2023.

¹⁸³ §134/G Abs.1 der Änderung des Gesetzes C von 2000 über die Rechnungslegung vom 23.11.2022.

¹⁸⁴ Abschnitt 3 Nr.1 der Änderung des Gesetzes 22/2015 vom 22.Dezember 2022 über die Prüfung von Konten.

¹⁸⁵ Art. 48c Abs.2 a) der Richtlinie (EU) 2021/2101.

Des Weiteren sind Informationen aus den folgenden sieben Hauptbereichen aufzuführen:¹⁸⁶

1. Kurze Beschreibung der Unternehmenstätigkeit
2. Anzahl der Angestellten in Vollzeitäquivalenten
3. Konsolidierter Nettoumsatz
4. Gewinn oder Verlust vor Steuern
5. Zu zahlende Ertragsteuer für das betreffende Wirtschaftsjahr
6. Gezahlte Ertragsteuer im betreffenden Wirtschaftsjahr¹⁸⁷
7. Einbehaltener Gewinn

Die oben genannten Informationen müssen für jeden Mitgliedstaat, in dem die Unternehmensgruppe aktiv ist, sowie für jeden Staat, der von der EU als "nicht kooperativ" eingestuft wird (aufgeführt im Anhang I der EU-Liste nicht kooperativer Staaten), gemeldet werden. Ebenso muss die Berichterstattung für jeden Staat erfolgen, der seit mindestens zwei Jahren auf der "grauen Liste" der EU (Anhang II) steht. Informationen zu allen anderen Ländern können aggregiert unter der Kategorie "Rest der Welt" gemeldet werden.¹⁸⁸

Nationale Umsetzung

Die meisten Mitgliedstaaten haben sich in Bezug auf die erforderlichen Offenlegungen eng an den Wortlaut der Richtlinie gehalten. Einige Länder haben jedoch entschieden, zusätzliche Anforderungen einzuführen. Beispielsweise verlangt Ungarn eine obligatorische Erklärung der Unterschiede zwischen den gezahlten und den angesammelten Einkommensteuern, die ansonsten, wie oben erwähnt, optional ist.¹⁸⁹

¹⁸⁶ Art. 48c Abs.2 b) - h) der Richtlinie (EU) 2021/2101.

¹⁸⁷ Den offenlegenden Unternehmen ist es gestattet, etwaige wesentliche Abweichungen zwischen der Höhe der gezahlten Ertragsteuern und der Höhe der im Berichtsjahr aufgelaufenen Ertragsteuern unter Berücksichtigung der Beträge des Vorjahres zu begründen.

¹⁸⁸ Art. 48C Abs.5 der Richtlinie (EU) 2021/2101.

¹⁸⁹ §134/E Abs.11 der Änderung des Gesetzes C von 2000 über die Rechnungslegung vom 23.11.2022.

Länder wie Dänemark, Frankreich, die Niederlande und Rumänien haben die Offenlegungsvorschriften auf alle Länder des EWR ausgeweitet, sodass auch Informationen zu Geschäftstätigkeiten in Island, Liechtenstein und Norwegen separat veröffentlicht werden müssen.

3.2.4 Veröffentlichung

Bei multinationalen Unternehmen mit der obersten Muttergesellschaft in der EU liegt die Offenlegungspflicht bei dieser EU-Muttergesellschaft. Die Berichte müssen in öffentlich zugänglichen Handelsregistern des jeweiligen Mitgliedstaats und auf den Unternehmenswebsites veröffentlicht werden, sofern kein Mitgliedstaat eine Befreiung gewährt.¹⁹⁰ Veröffentlichte Berichte müssen mindestens fünf Jahre lang online zugänglich sein.¹⁹¹

Für Konzerne mit Hauptsitz außerhalb der EU, die in der EU über Tochtergesellschaften und Zweigstellen agieren, müssen diese EU-Tochtergesellschaften und -Zweigstellen weltweite Konzerndaten offenlegen. Sollten diese EU-Tochtergesellschaften und -Zweigstellen nicht auf alle notwendigen Informationen zugreifen können, müssen sie die Muttergesellschaft außerhalb der EU um die benötigten Daten bitten. Wenn die Muttergesellschaft die erforderlichen Informationen nicht liefert, müssen die EU-Tochtergesellschaften und -Zweigstellen einen Bericht mit den verfügbaren Daten und einer Erklärung zur fehlenden Unterstützung veröffentlichen.¹⁹²

Eine Ausnahme besteht, wenn die Muttergesellschaft außerhalb der EU den Bericht auf ihrer Website veröffentlicht und eine EU-Tochtergesellschaft oder -Zweigstelle beauftragt, diesen beim nationalen Handelsregister einzureichen. In diesem Fall gilt die Berichtspflicht aller betroffenen EU-Tochtergesellschaften und -Zweigstellen als erfüllt.¹⁹³

¹⁹⁰ Art.48d Abs.3 der Richtlinie (EU) 2021/2101.

¹⁹¹ Art. 48d Abs.4 der Richtlinie (EU) 2021/2101.

¹⁹² Art. 48b Abs.4 und 5 der Richtlinie (EU) 2021/2101.

¹⁹³ Art. 48b Abs.6 der Richtlinie (EU) 2021/2101.

Hinsichtlich der Sprache des veröffentlichten Berichts gibt die EU-Richtlinie nur vor, dass es in einer der EU-Amtssprachen erfolgen muss. Mitgliedsstaaten haben jedoch die Möglichkeit engere Kriterien zu setzen.

Außerdem stehen den Mitgliedsstaaten zwei Wahlmöglichkeiten zur Verfügung:

1. **Einführung der sogenannten „Schutzklausel“:** Mitgliedstaaten können es den betroffenen Unternehmensgruppen erlauben, die Offenlegung geschäftlich sensibler Informationen um maximal fünf Jahre zu verschieben.¹⁹⁴ Eine Ausnahme bildet dabei die Offenlegung von Daten, die sich auf Jurisdiktionen beziehen, die auf der EU-Liste nicht kooperativer Länder und Gebiete (Anhänge I und II) geführt werden.
2. **Ausnahme von der Veröffentlichungspflicht auf Websites:** Mitgliedstaaten können Unternehmen von der Verpflichtung befreien, den Bericht auf ihren eigenen Websites zu veröffentlichen, sofern der Bericht bereits öffentlich und kostenlos über die Website des Handelsregisters einem Dritten in der EU zugänglich gemacht wird.¹⁹⁵

Nationale Umsetzung

Ein wichtiger Unterschied in der nationalen Gesetzgebung ist die Sprache, in welcher der Bericht veröffentlicht werden muss. Während sich einige Länder wie beispielsweise Luxemburg, die Niederlande oder Portugal am Richtlinientext orientieren und nur eine beliebige EU-Amtssprache verlangen, gibt es bei anderen Ländern Abweichungen, die sich teils nur auf die Veröffentlichung im Register aber auch teils auf die komplette Veröffentlichung inklusive Website beziehen.

So verlangen z.B. Frankreich oder Deutschland eine Veröffentlichung in Französisch bzw. Deutsch und andere Länder geben die Wahl zwischen der lokalen Amtssprache und Englisch (z.B. Tschechien oder Dänemark).

¹⁹⁴ Art. 48c Abs.6 der Richtlinie (EU) 2021/2101.

¹⁹⁵ Art. 48d Abs.3 der Richtlinie (EU) 2021/2101.

Die meisten EU-Länder, die die EU-Gesetzgebung zum Public CbCR umgesetzt haben, haben sich für die Einführung der sogenannten „Schutzklausel“ entschieden. Zu dieser Gruppe gehören Bulgarien, Dänemark, Deutschland, Finnland, Frankreich, Irland, Kroatien, Lettland, Litauen, Luxemburg, Malta, die Niederlande, Polen, Portugal, Rumänien, Spanien, Schweden und Tschechien. Hervorzuheben ist, dass Deutschland sich für eine Aufschiebung der Offenlegungspflicht von maximal vier Jahren entschieden hat, im Gegensatz zu den maximal fünf Jahren, die die Richtlinie erlaubt.¹⁹⁶

Die folgenden zehn Mitgliedstaaten haben sich für die Ausnahme von der Veröffentlichungspflicht auf Websites entschieden: Deutschland, Griechenland, Irland, Kroatien, Lettland, Litauen, Luxemburg, Malta, Rumänien, Slowakei, Spanien und Tschechien.

Eine Ausnahme bei der Veröffentlichung bildet Estland, wo die Veröffentlichung durch die öffentlichen Behörden unter der Verwendung der Daten des steuerlichen CbCR geschieht, welche der Verwaltung durch die bereits bestehende Verpflichtung schon vorliegen.¹⁹⁷

3.3 Vergleich mit steuerlichem Country-by-Country Reporting

Die neue Richtlinie zum Public CbCR ähnelt dem sogenannten steuerlichen CbCR der DAC 4 Richtlinie in vielen substanziellen Gesichtspunkten.¹⁹⁸ Beide Regelwerke können als steuerliche Transparenzmandate verstanden werden und adressieren das Thema Gewinnverlagerung und Steuervermeidung.¹⁹⁹ Trotzdem weisen beide Gesetze einige signifikante Unterschiede auf, welche sich insbesondere in den Bereichen der Zielsetzung, des Anwendungsbereichs sowie in den zu berichtenden Daten niederschlagen.

¹⁹⁶ §342k Abs.2 Handelsgesetzbuch.

¹⁹⁷ Begründung zum Gesetz zur Ergänzung des Steuerinformationsaustauschgesetzes, des Steuergesetzes und des Einkommensteuergesetzes 379 SE. S.8.

¹⁹⁸ Vgl. Hoppe, Thomas et al.: Eine ökonomische Einordnung des öffentlichen Country-by-Country Reporting in der EU. In: IStR, Nr.23, 2021, S.928.

¹⁹⁹ Vgl. Heider, 2023, S.32.

3.3.1 Zielsetzung

Zwar ist die grundlegende Zielsetzung wie oben beschrieben ähnlich und soll bei beiden Gesetzen eine Reduktion von Gewinnverlagerungs- und Steuervermeidungsaktivitäten über die Erhöhung der Transparenz in multinationalen Unternehmen erreicht werden.²⁰⁰ Der wesentliche Unterschied liegt jedoch in der Art und Weise, wie das Ziel erreicht werden soll, da beide Gesetze unterschiedliche Effekte zur Erreichung des gemeinsamen Ziels herbeiführen wollen.

Das steuerliche CbCR zielt darauf ab, den Finanzbehörden eine Grundlage zur Ermittlung der Angemessenheit von Verrechnungspreisen zu geben. Anhand des länderbezogenen Berichtes sollen die Finanzbehörden eine erste Einschätzung von Verrechnungspreisrisiken und anderen Steuerrisiken eines multinationalen Unternehmens bekommen und daraufhin gezielter weitere Informationen anfordern können.²⁰¹

Das Public CbCR soll vor allem öffentlichen Druck und eine damit einhergehende Verhaltensänderung bei multinationalen Unternehmen erzeugen, da die Informationen im Gegensatz zum steuerlichen CbCR an einen weiteren Empfängerkreis adressiert werden.²⁰² Während sich das steuerliche CbCR nur auf die Finanzverwaltungen als Empfänger beschränkt, sind die Informationen des Public CbCR für jede Person der Öffentlichkeit einsehbar.²⁰³

3.3.2 Anwendungsbereich

Auf den ersten Blick erscheinen die Zielgruppen beider Regelwerke komplett identisch, da es um Verpflichtungen für multinationale Unternehmen/Konzerne mit einem Umsatz von mehr als 750 Mio. EUR handelt.

Trotzdem kann es zu Abweichungen kommen, da im Rahmen der Public CbCR-Richtlinie die Umsatzschwelle in den vorangegangenen beiden Wirtschaftsjahren

²⁰⁰ Vgl. Heider, 2023, S.32.

²⁰¹ Vgl. Heider, 2023, S.32.

²⁰² Vgl. Dutt et al., 2020, S.13.

²⁰³ Vgl. Hoppe et al., 2021, S.928.

überschritten sein muss,²⁰⁴ während das steuerliche CbCR nur auf das unmittelbar vorangegangene Wirtschaftsjahr abzielt.²⁰⁵

Ein weiterer Unterschied hinsichtlich des Anwendungsbereichs sind die sogenannten unverbundenen Unternehmen, die keinem Konzern angehören. Während diese Unternehmen beim steuerlichen CbCR nicht erfasst sind, weil sich die DAC4-Richtlinie nur auf multinationale Unternehmensgruppen bezieht, müssen unverbundene Unternehmen im Rahmen der Public CbCR-Richtlinie einen länderbezogenen Bericht veröffentlichen, sofern sie eine Zweigniederlassung in einem anderen Steuerhoheitsgebiet betreiben und die Umsatzschwelle überschreiten.²⁰⁶

Diese Diskrepanz wird jedoch wieder durch den Umstand eingeschränkt, dass die EU-Bilanzrichtlinie, in welche das Public CbCR verankert wurde, nur für Kapitalgesellschaften und Personenhandelsgesellschaften (bei denen keine natürliche Person unbeschränkt haftet), gilt.²⁰⁷ Hieraus ergibt sich, dass beispielsweise die deutschen Rechtsformen des Einzelunternehmens oder der Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR) trotz möglicher Überschreitung der Umsatzschwelle und ausländischer Zweigstelle nicht unter die Anwendung des Public CbCR fallen.²⁰⁸

²⁰⁴ Art. 48b Abs.1 der Richtlinie (EU) 2021/2101

²⁰⁵ Anhang 3 Abschnitt I Nr.4 der Richtlinie (EU) 2016/881

²⁰⁶ Vgl. Heider, 2023, S.33.

²⁰⁷ Art. 1 Abs. 1 Buchstabe a der EU-Richtlinie 2013/34/E

²⁰⁸ Vgl. Cordes, 2023, S.42.

3.3.3 Inhaltliche Anforderungen

Die in den Bericht einzubeziehenden Informationen sind bei beiden Ansätzen ähnlich, aber nicht identisch, da das steuerliche CbCR tiefer greift und Informationen verlangt, die beim Public CbCR nicht erforderlich sind.²⁰⁹

Die Unterschiede bei den Berichtsinhalten werden in Darstellung 4 dargestellt.

Darstellung 4: Unterschiede steuerliches CbCR vs. Public CbCR²¹⁰

	Steuerliches CbCR	Public CbCR
Umsatzerlöse	Separate Aufschlüsselung von Umsatzerlöse mit nahestehenden Unternehmen und fremden Unternehmen	Einschließlich Umsätze mit nahestehenden Unternehmen; keine separate Aufschlüsselung
Eigenkapital	Pflichtangabe	Keine Pflichtangabe
Zu zahlende Ertragsteuer	Zurückgestellte Steuern erfasst	Rückstellungen für ungewisse Steuerverbindlichkeiten nicht erfasst
Materielle Vermögenswerte	Pflichtangabe	Keine Pflichtangabe
Schutzklausel	Kein Aufschub der Veröffentlichungspflicht für nachteilige Angaben möglich	Aufschub der Veröffentlichungspflicht von nachteiligen Angaben bis zu 5 Jahren möglich
Enthaltene Unternehmen	Alle im Konzernabschluss konsolidierten Unternehmen, einschließlich Unternehmen, die nur aufgrund ihrer Größe oder aus Wesentlichkeitsgründen nicht vollkonsolidiert werden	Ausschließlich im Konzernabschluss konsolidierte Unternehmen

Die Public CbCR-Richtlinie enthält außerdem ein Wahlrecht, das den betroffenen Unternehmen offenlässt, ob sie die Daten gemäß den Vorgaben des Public CbCR offenlegen oder aus Vereinfachungsgründen die Daten aus dem steuerlichen CbCR übernehmen.²¹¹

²⁰⁹ Vgl. Cordes, 2023, S.46.

²¹⁰ In Anlehnung an Tabelle von Schuhmann/Wolff, 2023, S.900.

²¹¹ Art. 48c Abs.3 der Richtlinie (EU) 2021/2101

Im Fall der Inanspruchnahme des Wahlrechts müssen daher die Vorgaben des Public CbCR nicht beachtet werden, wobei sich das Wahlrecht immer nur auf alle Datenpunkte beziehen kann und nicht für einzelne Berichtsinhalte ausgewählt werden kann.²¹²

Ziel des Wahlrechts ist die Begrenzung des Erfüllungsaufwands auf ein verhältnismäßiges Maß.²¹³ Für Unternehmen, die aufgrund des unterschiedlichen Anwendungsbereichs jedoch beispielsweise gar nicht zum steuerlichen CbCR verpflichtet sind, kann das Wahlrecht seine beabsichtigte Wirkung allerdings nicht entfalten.²¹⁴

²¹² Vgl. Schuhmann/Wolff, 2023, S.900.

²¹³ Vgl. BT-Drucks. 20/5653 S. 61.

²¹⁴ Vgl. Bachmann, Carmen/Seifert, Christopher: Einführung eines public Country-by-Country Reportings - Kritische Anmerkungen zum Gesetzentwurf, In: Der Betrieb, Nr.20, 2023, S.1179.

4 Potentielle Auswirkungen auf Stakeholder

Dieses Kapitel widmet sich einer umfassenden Analyse der bestehenden wissenschaftlichen Literatur zur öffentlichen Steuerberichterstattung, um potenzielle Auswirkungen der Public CbCR-Richtlinie zu identifizieren. In den letzten Jahren haben im Kontext des steigenden öffentlichen Interesses zahlreiche Studien die Auswirkungen von Steuerberichterstattung untersucht. Im Rahmen dieses Kapitels soll primär Literatur zu öffentlicher Steuerberichterstattung analysiert werden, da sich die Zielgruppe und die damit einhergehenden Effekte von der vertraulichen Steuerberichterstattung an Finanzbehörden unterscheiden.

Zusätzlich werden auch aktuelle praktische Sichtweisen aus den durchgeführten Interviews mit Experten aus Unternehmen und der Beratung miteinbezogen. Die Interviews wurden anhand deduktiv festgelegter Kategorien analysiert und betreffen hauptsächlich die praktische Implementierung in Kapitel 5.²¹⁵ Trotzdem konnten durch die Interviews auch einige Erkenntnisse speziell den Bereich der direkten und impliziten Kosten gesammelt betreffen.

Zunächst soll mit dem konzeptionellen Rahmen die theoretischen Ansätze skizziert werden, die für das Verständnis der Auswirkungen von CbCR notwendig sind. Anschließend werden die Auswirkungen auf die einzelnen Zielgruppen untersucht.

Hierzu gibt es eine stetig wachsende Anzahl an wissenschaftlicher Literatur, in der die Reaktionen von Unternehmen, Investoren und der Öffentlichkeit auf die Einführung öffentlicher Steuerberichterstattung untersucht werden. Gleichwohl gibt es auch Auswirkungen, welche durch spezifische Regelungen der Public CbCR-Richtlinie bedingt sind. Diese sollen ebenfalls in die Analyse mitaufgenommen werden, um ein ganzheitliches Bild der potenziellen Auswirkungen der Public CbCR-Richtlinie darzustellen.

²¹⁵ Eine genauere methodische Beschreibung der Interviewdurchführung folgt in Kapitel 5.

4.1 Konzeptioneller Rahmen

Die bisherige konzeptionelle Forschung im Bereich der Steuertransparenz hat sich vorrangig auf die Bewertung der möglichen Kosten und Nutzen von verpflichtenden Steuerberichterstattungsregimen konzentriert.²¹⁶ In der Literatur wird ebenfalls untersucht, ob CbCR-Vorschriften das Ziel erreichen, die Steuervermeidung und Gewinnverlagerung zu minimieren.

Für eine umfassende Darstellung des konzeptionellen Rahmens werden zunächst die direkten Kosten und die impliziten Kosten durch die Einführung eines Regelwerks zur öffentlichen Steuerberichterstattung dargestellt, bevor ein Blick auf das potenzielle Nutzen eines solchen Regelwerks geworfen wird. Kosten und Nutzen, welche ausschließlich die Steuerbehörden betreffen, werden hierbei nicht berücksichtigt, da aufgrund des bereits bestehenden steuerlichen CbCR dahingehend keine wesentliche Änderung erwartet wird.

4.1.1 Direkte Kosten

Die Implementierung von verbindlichen CbCR-Vorschriften kann für betroffene Unternehmen zu erheblichen Kosten führen. Es entstehen direkte Kosten durch die Erstellung der Berichte sowie zusätzliche einmalige Implementierungskosten. Hinzu kommen fortlaufende Kosten, die durch das jährliche Sammeln und Aufbereiten der Daten für die Berichte entstehen.²¹⁷ Im Rahmen des Public CbCR wird jedoch erwartet, dass es zu keinem erheblichen Anstieg der direkten Kosten kommt, da die meisten betroffenen Unternehmen sich der bestehenden Datengrundlage des steuerlichen CbCR bedienen und diese für das Public CbCR verwenden können.²¹⁸

4.1.2 Implizite Kosten

Im Rahmen des Public CbCR stellen die impliziten Kosten laut der konzeptionellen Literatur einen deutlich bedeutenderen Faktor dar.²¹⁹ Zu dieser Form von Kosten zählen beispielsweise Reputationsrisiken und die Offenlegung wirtschaftlich sensibler Informationen, welche Unternehmen betreffen können. Es können auch

²¹⁶ Vgl. Müller et al., 2020, S.28.

²¹⁷ Vgl. Dutt, 2020, S.20.

²¹⁸ Vgl. Link, Mathias/Würzburger, Daniel: Praktische Umsetzung des Public Country-by-Country Reporting, In: Betriebsberater, Nr.43, 2023, S.2477.

²¹⁹ Vgl. Müller et al., 2020, S.29.

unerwünschte Nebenwirkungen und damit implizite Kosten für den Gesetzgeber bzw. den Staat entstehen, indem Standortnachteile durch die Einführung eines Public CbCR-Regimes entstehen.

Das primäre Ziel des Public CbCR ist die Reduktion von Steuervermeidung. Dies kann für Unternehmen bedeuten, dass Steuerplanungsmöglichkeiten eingeschränkt werden und dadurch höhere Steuerzahlungen entstehen.²²⁰ Zwar besteht dieser Grundsatz bereits für das steuerliche CbCR, er gilt jedoch gleichermaßen auch für das Public CbCR.

Bezüglich der Reputationsrisiken hat die allgemeine Öffentlichkeit, im Gegensatz zu Finanzexperten, oftmals weder Zugang zu zusätzlichen Informationen noch das nötige Fachwissen und könnte daher die Public CbCR-Daten falsch interpretieren.²²¹ Dies könnte dazu führen, dass eine niedrige Steuerlast eines Konzerns in einem Hochsteuerland fälschlicherweise als aggressive Steuervermeidung angesehen wird, obwohl es andere Gründe wie Konzernstrukturen oder frühere Verluste geben kann. Solche Missverständnisse können erhebliche Risiken für die betroffenen Unternehmen mit sich bringen, einschließlich Reputationsverlusten und daraus resultierenden Umsatzeinbußen.²²² Das Ausmaß der Reputationsrisiken hängt dabei von der Industrie und vom Geschäftsmodell des betroffenen Unternehmens ab.²²³

Die Offenlegung von sensiblen Informationen im Rahmen von Public CbCR kann erhebliche implizite Kosten für Unternehmen verursachen, da die Informationen Wettbewerbern nutzen und zu Vertragsneuverhandlungen mit Lieferanten oder Kunden führen könnten.²²⁴ Darüber hinaus kann es zu Wettbewerbsverzerrungen kommen, da nicht alle Unternehmen unter den Anwendungsbereich der Richtlinie fallen und damit auch keine sensiblen Daten offenlegen müssen.²²⁵

²²⁰ Vgl. Müller et al., 2020, S.29.

²²¹ Vgl. Graham, John et al.: Incentives for Tax Planning and Avoidance, In: The Accounting Review, Vol.89, 2014, S.991ff.

²²² Vgl. Dutt, 2020, S.22.

²²³ Vgl. Cockfield, Arthur/McArthur, Carl: Country-by-Country Reporting and Commercial Confidentiality, In: Canadian Tax Journal, Vol.63, 2015, S.627ff.

²²⁴ Vgl. Müller et al. 2020, S.30.

²²⁵ Vgl. Hoppe et al., 2021, S.927.

Als möglicherweise schwerwiegendste Folge kann die Einführung eines CbCR-Regelwerks auch die Entstehung eines Standortnachteils nach sich ziehen. Bei einer globalen Implementierung von Public CbCR-Regelungen, die keine Unterscheidung nach Unternehmensgröße machen, müssten alle multinationalen Konzerne ihre vertraulichen Informationen veröffentlichen. In einem solchen Fall gäbe es keinen signifikanten Wettbewerbsnachteil, da alle Unternehmen gleichermaßen betroffen wären, wodurch faire Wettbewerbsbedingungen erhalten blieben.²²⁶

Im Fall der EU-Richtlinie besteht jedoch ein größenabhängiger Anwendungsbereich und eine geographische Beschränkung auf EU-Konzerne mit Sitz in einem Mitgliedsstaat oder Nicht-EU Konzerne mit einer Tochtergesellschaft oder Zweigniederlassung in einem EU-Mitgliedsstaat.²²⁷ Dieser Umstand könnte erhebliche Verzerrungen im Wettbewerb verursachen, wenn bestimmte Unternehmensgruppen Zugang zu CbCR-Daten ihrer Konkurrenten oder Geschäftspartner erhalten, ohne selbst zur Offenlegung ähnlicher Informationen verpflichtet zu sein.²²⁸

Darüber hinaus könnten Unternehmen statt den Gewinnen auch wirtschaftliche Aktivität bzw. wirtschaftliche Substanz in Form von Investitionen und Arbeitskräften in jeweilige Niedrigsteuere Länder verlagern, um ihre Steuerlast stabil zu halten ohne von der Öffentlichkeit als „aggressiv steuervermeidend“ wahrgenommen zu werden.²²⁹ Daher könnte die Einführung von Public CbCR letztendlich negative Auswirkungen auf die Direktinvestitionen ausländischer Firmen in der EU und die damit verbundenen Arbeitsplätze haben.²³⁰

4.1.3 Nutzen

Im Hinblick auf den potenziellen Nutzen einer Einführung von Public CbCR müssen auf der konzeptionellen Ebene verschiedene Zielgruppen betrachtet werden. Während sich für die Finanzverwaltung und Gesetzgeber aufgrund des bereits bestehenden steuerlichen CbCR kein neuer Nutzen durch die Veröffentlichung dieser Daten ergeben sollte, könnte eine größere öffentliche Diskussion entstehen, die

²²⁶ Vgl. Schlie, Ina/Malke, Christiane: Country by Country Reporting im Hinblick auf Steuerzahlungen multinationaler Unternehmen, In: Der Betrieb, Nr.44, 2013, S.2469.

²²⁷ Vgl. Erklärungen zum Anwendungsbereich in Kapitel 3.2.1.

²²⁸ Vgl. Dutt et al, 2020, S.25.

²²⁹ Vgl. Hoppe et al., 2021, S.930.

²³⁰ Vgl. Dutt, 2020, S.26.

einerseits zu mehr Druck auf die Politik²³¹, aber auch zu Rechtfertigungsmöglichkeiten auf Seiten des Gesetzgebers führen kann.²³²

Auf den Nutzen für die Öffentlichkeit bezogen, vertreten Anhänger öffentlicher Steuerberichterstattung die Ansicht, dass die offengelegten Daten der Gesellschaft ermöglichen, das steuerliche Verhalten multinationaler Konzerne zu beurteilen.²³³ Sie argumentieren, dass Konsumenten diese Daten nutzen könnten, um fundiertere Kaufentscheidungen zu treffen.²³⁴ Die Öffentlichkeit kann diese Rolle jedoch nur dann effektiv ausüben, wenn die CbCR-Daten klare Einblicke in die Steuerstrategien der Unternehmen bieten und die nötige Expertise vorhanden ist, um diese Informationen sachkundig zu bewerten.²³⁵

Befürworter von Public CbCR sehen außerdem einen Nutzen für Analysten und Investoren. Die Argumentation basiert darauf, dass Investoren durch die CbCR-Daten besser in der Lage sind, ethische Aspekte in ihre Anlageentscheidungen einzubeziehen oder die Risiken im Zusammenhang mit aggressiver Steuervermeidung abzuschätzen.²³⁶ Die Veröffentlichung dieser länderbezogenen Informationen kann dazu beitragen, Informationslücken zwischen Unternehmensführung und Investoren zu schließen.²³⁷

Das Public CbCR könnte zudem die Möglichkeiten des Managements einschränken, sich auf Kosten der Investoren unbemerkt zu bereichern, da es die Transparenz erhöht und somit eine bessere Überwachung und Kontrolle des Managements ermöglicht.²³⁸

²³¹ Vgl. Lagarden, Martin et al.: Country-by-Country Reporting Goes Public – Cui Bono? In: *International Transfer Pricing Journal*, Vol.27, 2020 S.91ff.

²³² Vgl. Cockfield/McArthur, 2015, S. 644.

²³³ Vgl. Müller et al., 2020, S.24.

²³⁴ Vgl. Tabelle in Forstater, Maja: Beneficial openness? Weighing the costs and benefits of financial transparency. Charles Michelsen Institute Working Paper; Nr:3, 2017, S.24.

²³⁵ Vgl. Evers, Andrea/Hundsdoerfer, Jochen: Country-by-Country Reporting: Eine neue Rechnungslegung über länderspezifische Wertschöpfung und Ertragsteuern? Freie Universität Berlin Diskussionsbeiträge Nr.20, 2014, S. 16f.

²³⁶ Vgl. Murphy, Richard: Country-by-Country Reporting. Accounting for Globalisation Locally Edition 1.2., Tax Justice Network, 2012, URL: <https://www.taxresearch.org.uk/Documents/CBC2012.pdf>, letzter Abruf: 29.07.2024 S. 32.

²³⁷ Vgl. Dutt, 2020, S.30.

²³⁸ Vgl. Atwood, T.J./Lewellen, Christina: The Complementarity between Tax Avoidance and Manager Diversion. In: *Contemporary Accounting Research*, Vol.36, 2019, S.12.

4.2 Auswirkungen auf Unternehmen

Die Auswirkungen und Wirksamkeit der Veröffentlichung von CbCR-Daten wurden in der Literatur bisher primär anhand der bereits existierenden Public CbCR-Verpflichtungen im Bankensektor oder anhand freiwillig veröffentlichter CbCR-Daten untersucht. Im Folgenden wird der aktuelle Forschungsstand zum Kostenbedarf unter Berücksichtigung der Expertenmeinung aus betroffenen Unternehmen und der steuerlichen Beratung dargestellt. Außerdem wird die potenzielle Wirksamkeit der Richtlinie bezogen auf Verhaltensänderungen von Unternehmen durch die Analyse des aktuellen Forschungsstands untersucht.

4.2.1 Kostenbedarf

Im Bereich der direkten Kosten gibt es bislang wenig wissenschaftliche Untersuchungen. Die bei der Implementierung des steuerlichen CbCR entstehenden Kosten zur Datenerhebung und -aufbereitung wurden von Hanlon unter Berücksichtigung von Interviews mit multinationalen Unternehmen teilweise mit 3-5 Millionen US-Dollar beziffert.²³⁹ Hackett und Jansky sehen diese Zahlen ebenfalls als vernünftige Schätzung für die erstmalige Einführung des Banken-Public CbCR an.²⁴⁰ Allerdings muss hierbei bemerkt werden, dass die Regelungen für Banken bereits vor dem steuerlichen CbCR in Kraft getreten sind und somit in beiden Fällen die meisten Unternehmen erstmalig mit CbCR Datenerhebung konfrontiert waren. Die genaue Quantifizierung der Implementierungskosten gestaltet sich jedoch generell schwierig, da diese enorm von Unternehmensgröße, der Komplexität der Unternehmensstruktur und der bisherigen Beschaffenheit des internen Berichtswesens des Konzerns abhängen.²⁴¹

Da im aktuellen Fall des sektorübergreifenden Public CbCR jedoch ohnehin ein Großteil der betroffenen Unternehmen bereits zum steuerlichen CbCR auf derselben Datengrundlage verpflichtet sind, werden die Kosten laut Hackett und Jansky

²³⁹ Vgl. Hanlon, Michelle: Country-by-Country Reporting and the International Allocation of Taxing Rights. In: Bulletin for International Taxation, Vol. 72, 2018, S.212.

²⁴⁰ Vgl. Hackett, Franki/Janský, Petr: Incremental improvement: Evaluating the emancipatory impact of public country-by-country reporting. In: Critical perspectives on accounting Vol. 96, 2023, S.10.

²⁴¹ Vgl. Dutt, 2020, S.21.

sich auf die relativ trivialen Kosten der Veröffentlichung beschränken.²⁴² Diese Einschätzung wird auch in den Interviews mit den betroffenen Unternehmen deutlich. Eine Steuerspezialistin einer deutschen Bank, die bereits seit längerem mit dem Banken Public CbCR konfrontiert ist, äußerte, dass die damalige Projektimplementierung größtenteils mit internen Mitteln gestemmt werden konnte.²⁴³

Dass diese Aussage durchaus auch auf das sektorübergreifende Public CbCR zutrifft, zeigen die Ergebnisse weiterer Interviews, in denen mehrmals betont wird, dass die Implementierung in Unternehmen, die bereits dem steuerlichen CbCR unterliegen, intern ohne größeren externen Beratungsbedarf durchgeführt werden kann.²⁴⁴ Erhöhte Komplexität und folglich erhöhte Implementierungs- und gegebenenfalls Beratungskosten können nach der bisherigen Erfahrung der deutschen und rumänischen Berater bei individuell gelagerten Fragestellungen²⁴⁵ oder für Konzerne mit Muttergesellschaft außerhalb der EU entstehen, da diese sich mit den Regelwerken mehrerer Mitgliedsstaaten auseinandersetzen müssen.²⁴⁶

Bei den laufenden Kosten wurde jüngst die Auswirkungen des steuerlichen CbCR auf die Gebühren von Wirtschaftsprüfern untersucht. Chircop et al. fanden heraus, dass die Implementierung von CbCR zu einem Anstieg der Prüfungsgebühren um etwa 9,2 % führte.²⁴⁷ Diese Erhöhung wird durch eine erhöhte Nachfrage nach Prüfungsaufwand sowie ein gestiegenes Engagement-Risiko der Prüfer erklärt. Die Studie zeigte zudem einen stärkeren Anstieg der Prüfungsgebühren bei Unternehmen, die einer größeren Aufsicht unterliegen und die vor der Einführung von CbCR aggressive Steuervermeidungsstrategien verfolgten.

²⁴² Vgl. Hackett/Jansky, 2023, S.10.

²⁴³ Vgl. Anlage 3: Interview mit Steuerexpertin einer deutschen Bank, S.22, Z.103 und Z.108ff.

²⁴⁴ Vgl. Anlage 4: Interview mit Steuerexperte eines deutschen Energiekonzerns, S.36, Z.68ff; Anlage 5: Experteninterview mit International Tax Expertin einer Big Four Gesellschaft in Rumänien, S.50, Z.149ff.

²⁴⁵ Vgl. Anlage 3, S.22, Z.94ff.; Anlage 7: Experteninterview mit CbCR mit zwei Tax Experten einer deutschen Big Four Gesellschaft, S.80, Z.245f.

²⁴⁶ Vgl. Anlage 6: Experteninterview mit Accounting Experte einer Big Four Gesellschaft, S.64, Z.80ff; Anlage 7, S.80, Z.32ff.

²⁴⁷ Vgl. Chircop, Justin et al.: Unintended Consequences of Country-by-Country Reporting: Evidence from Auditor Behaviour, 2022.

Zwar sieht die Richtlinie zum Public CbCR und die bisherig veröffentlichten nationalen Umsetzungen lediglich vor, dass die Abschlussprüfer in ihrem Bestätigungsvermerk angeben müssen, ob das geprüfte Unternehmen einen CbCR veröffentlichen muss und nicht, ob dieser inhaltlich korrekt ist. Jedoch sehen Chircop et al. die Gefahr, dass die identifizierten Effekte der erhöhten Prüfungskosten bei öffentlicher Steuerberichterstattung sich noch verschärfen können.²⁴⁸ Insbesondere Aufsichtsräte könnten laut einem Experten aufgrund der eigenen Verantwortung für die inhaltliche Richtigkeit des Public CbCR auch eine freiwillige inhaltliche Prüfung des Berichts in Auftrag geben, um ihrer Aufgabe gerecht zu werden.²⁴⁹ Auch Grotherr erwähnt diese Möglichkeit, da auf diesem Weg die Prüfungspflicht des Aufsichtsrats teilweise kompensiert werden kann.²⁵⁰

4.2.2 Wettbewerbsnachteile

Zum gegenwärtigen Zeitpunkt gibt es noch keine empirische Auswertung zum Vorliegen möglicher Wettbewerbsverzerrungen durch die Veröffentlichung von steuerlichen Daten. Generell erscheint es zumindest fraglich, inwieweit die veröffentlichten Daten aufgrund des geringen Detailgrads und der zeitversetzten Veröffentlichung sensible Daten an andere Wettbewerber preisgeben können.²⁵¹

Auch Experten, speziell aus der Beratung, sehen die Gefahr eines Wettbewerbsnachteils als eher gering an, da zumindest für die EU-Mitgliedsstaaten eine Aggregation der Zahlen erfolgt und somit bei großen Konzernen keine direkten Rückschlüsse auf einzelne Gesellschaften gezogen werden können.²⁵² In Ländern, in denen nur eine oder sehr wenige Konzerngesellschaften ansässig sind, kann sich diese Frage anders darstellen, da Konkurrenten hier genauere Einblicke in die wirtschaftliche Aktivität einzelner Unternehmen haben.²⁵³

²⁴⁸ Vgl. Chircop et al., 2022, S.33.

²⁴⁹ Vgl. Anlage 6, S.66, Z.146ff.

²⁵⁰ Vgl. Grotherr, Siegfried: Zweifelsfragen, Risiken und Nebenwirkungen des künftigen öffentlichen Ertragsteuerinformationsberichts, In: FinanzRundschau Nr.5, 2023, S.106.

²⁵¹ Vgl. Hackett /Jansky, 2023, S.11.

²⁵² Vgl. Anlage 6, S.68, Z.204ff.; Anlage 7, S.79, Z.214ff; Anlage 4, S.42, Z.258ff.

²⁵³ Vgl. Anlage 4, S.42, Z.260ff; Anlage 7, S.80, Z.233ff.

Im Zusammenhang mit dem bestehenden Banken-CBCR wurde im Interview mit der Steuerspezialistin einer betroffenen Bank klar betont, dass sich die Reports konkurrierender Banken genau angeschaut werden und die Aussagekraft von Mitarbeiter- oder Umsatzzahlen durchaus ein gutes Indiz darstellt, um gewisse Erkenntnisse über die Aktivitäten der Konkurrenz zu erlangen.²⁵⁴

Inwieweit die in manchen Mitgliedsstaaten eingeführte „Schutzklausel“ zur temporären Verschiebung der Veröffentlichung von sensiblen Geschäftsinformationen im Rahmen des Public CBCR angewandt werden kann, ist noch unklar, da es europaweit noch keine klaren Angaben gibt, welche Daten unter diesen Begriff fallen können.²⁵⁵ In Rumänien, wo das Implementierungsdatum zwei Jahre vor den meisten anderen Mitgliedsstaaten liegt, gab es trotz mehrerer Anfragen keine klare Hilfestellung seitens der Verwaltung, was dazu führt, dass grundsätzlich jede Information bei entsprechender Begründung unter den Anwendungsbereich der „Schutzklausel“ fallen kann.²⁵⁶ Inwieweit der Begriff ausgelegt werden kann und ob andere Mitgliedsstaaten vor der ersten Veröffentlichungspflicht noch genauere Erläuterungen bekanntgeben, bleibt abzuwarten. Grundsätzlich besteht, speziell aus den Interviews mit den Experten aus der Beratung, die Vermutung, dass der Begriff eher eng ausgelegt wird.²⁵⁷

Ein weiterer Punkt, der im Bereich der Wettbewerbsverzerrung genannt werden sollte, besteht aufgrund der Unterschiede in den nationalen Umsetzungen der Public CBCR Richtlinie. Dies betrifft zum jetzigen Stand ausschließlich Konzerne mit Hauptsitz außerhalb der EU, da diese gegebenenfalls vor ihren Konkurrenten mit Sitz in der EU unter die Veröffentlichungspflicht fallen, da bei ihnen jede Niederlassung oder Tochtergesellschaft in einem EU-Mitgliedsstaat zu einer Veröffentlichungspflicht führt, während bei einem Konzern mit Sitz in der EU auf das Land der Muttergesellschaft abgestellt wird.

So könnte beispielsweise eine Konstellation entstehen, in welcher ein US-Konzern mit Tochtergesellschaft in Rumänien bereits ab dem Wirtschaftsjahr 2023 einen

²⁵⁴ Vgl. Anlage 3, S.21, Z.75ff. und S.28, Z.299ff.

²⁵⁵ Vgl. Anlage 5, S.54, Z.267ff.; Anlage 7, S.80, Z.238f.

²⁵⁶ Vgl. Anlage 5, S.54, Z.267ff.

²⁵⁷ Vgl. Anlage 6, S.68, Z.212ff; Anlage 7, S.80, Z.240f.

Ertragssteuerbericht veröffentlichen muss, während ein deutscher Konkurrenzkonkern mit einer Tochtergesellschaft in Rumänien erst ab dem Wirtschaftsjahr 2025 zur Veröffentlichung verpflichtet ist. Dies führt zumindest temporär zu einer ungleichen Behandlung und könnte als Wettbewerbsverzerrung betrachtet werden.

4.2.3 Verhaltenseffekte

Die Reduktion von Steuervermeidungs- und Gewinnverlagerungsaktivitäten durch das Erzeugen von öffentlichem Druck ist das Hauptziel der Public CbCR-Richtlinie. Die bisherige Literatur zur öffentlichen Steuerberichterstattung konzentriert sich hauptsächlich auf das Public CbCR für europäische Banken sowie auf die freiwillige Veröffentlichung von steuerlichen CbCR-Daten.

Generell zeigt die bisherige Auffassung in der Literatur, dass die Einführung von CbCR-Veröffentlichungspflichten eine Reduktion von Steuervermeidung zur Folge hat.²⁵⁸ Im Bereich der europäischen Banken weisen mehrere Studien auf eine Anpassung des steuerlichen Verhaltens nach Einführung der Veröffentlichungspflicht hin. Overesch und Wolff kamen zum Ergebnis, dass Banken, die über ihre Aktivitäten in Steueroasen berichten mussten, im Vergleich zu multinationalen Banken ohne Präsenz in Steueroasen sowie zu rein national tätigen Banken höhere Steuer Ausgaben geleistet haben.²⁵⁹

In einer anderen Studie untersuchen Eberhartinger et al., ob große EU-Banken als Reaktion auf die CbCR-Vorschriften ihre Präsenz in Steueroasen verringern. Die Ergebnisse deuten darauf hin, dass speziell große Banken, welche höheren Reputationsrisiken ausgesetzt sind, in Folge der CbCR-Implementierung gezielt Tochtergesellschaften in Steueroasen schließen.²⁶⁰

²⁵⁸ Vgl. Hackett und Jansky, 2023, S.14.

²⁵⁹ Vgl. Overesch, Michael/Wolff, Hubertus: Financial Transparency to the Rescue: Effects of Public Country-by-Country Reporting in the European Union Banking Sector on Tax Avoidance, Contemporary accounting research, Vol.38, 2021, S.1616ff.

²⁶⁰ Vgl. Eberhartinger, Eva et al.: Banks' tax disclosure, financial secrecy, and tax haven heterogeneity. WU International Taxation Research Paper Series, Nr.1, 2020, S.28.

Genauere Ergebnisse hinsichtlich der Verhaltensänderung von Unternehmen wurden in Verbindung mit dem steuerlichen CbCR durch mehrere Studien untersucht. Hugger et al.²⁶¹ sowie Joshi²⁶² kommen in ihren Studien beide zum Ergebnis, dass die Offenlegung steuerlicher Daten gegenüber der Finanzverwaltung eine Erhöhung des effektiven Steuersatzes von betroffenen Unternehmen zur Folge hatte. Zusätzlich kommt Joshi jedoch auch zur Schlussfolgerung, dass der Umfang von Gewinnverlagerungsaktivitäten nur gering beeinflusst wurde.²⁶³ Hugger konnte außerdem trotz höheren effektiven Steuersatzes keinen Anstieg der absoluten Steuerzahlungen beobachten, was auf einen möglichen Rückgang von wirtschaftlicher Aktivität in Folge der Einführung von CbCR schließen lässt.²⁶⁴

In einer der neusten Studien zu diesem Untersuchungsgegenstand kommt Tuinsma et al. zu sehr ähnlichen Schlüssen und prognostiziert ebenfalls einen Anstieg des effektiven Steuersatzes von 5-6%, wobei ebenfalls nur ein geringer Effekt auf Gewinnverlagerungsaktivitäten festgestellt werden kann.²⁶⁵ Ob Public CbCR in diesem Zusammenhang stärkere Verhaltenseffekte hervorrufen wird, ist noch offen und wird Gegenstand künftiger Forschung sein. Während Joshi et al. grundsätzlich keinen Mehrwert durch ein Public CbCR-Regime erkennen, da das steuerliche CbCR ausreichend sei,²⁶⁶ sieht Tuinsma et al. einen konkreten Bedarf für mehr öffentliche Steuerberichterstattung, da das steuerliche CbCR bisher nicht genug Einfluss auf Gewinnverlagerungsaktivitäten hat.²⁶⁷

²⁶¹ Vgl. Hugger, Felix: The Impact of Country-by-Country Reporting on Corporate Tax Avoidance. Ifo working paper, Nr.304, 2019, S.18.

²⁶² Vgl. Joshi, Preetika: Does Public Country-by-Country Reporting Deter Tax Avoidance and Income Shifting? SSRN working paper, 2019, S.33f.

²⁶³ Vgl. Joshi, 2019, S.34.

²⁶⁴ Vgl. Hugger, 2019, S.39.

²⁶⁵ Vgl. Tuinsma, Tijmen et al.: Effects of corporate transparency on tax avoidance: Evidence from Country-by-Country Reporting. IES working paper, Nr.4, 2023, S.13f.

²⁶⁶ Vgl. Joshi, 2019, S.34.

²⁶⁷ Vgl. Tuinsma et al., 2023, S.16f.

4.3 Auswirkungen auf Investoren

Bereits im Kapitel zum konzeptionellen Rahmen wurde angedeutet, dass durch die Einführung eines Public CbCR-Regimes zumindest in der Theorie durch einen Rückgang der Informationsasymmetrien ein potenzieller Nutzen für Investoren entstehen kann.²⁶⁸ Im folgenden Kapitel wird der aktuelle Forschungsstand zu diesem Thema analysiert und daraufhin untersucht, ob und wie sich Public CbCR auf Investorenreaktionen auswirken kann.

Dabei unterscheidet die Forschung zwischen den Kapitalmarkteffekten durch die grundsätzliche Steigerung von Steuertransparenz infolge der Einführung neuer gesetzlicher Regelungen und den Studien, die sich den Investorenreaktionen auf die tatsächliche Veröffentlichung steuerbezogener Informationen widmen.

4.3.1 Reaktionen auf erhöhte Steuertransparenz Maßnahmen

Eine grundlegende Erhöhung der Steuertransparenz im Markt durch die Einführung verpflichtender Berichterstattungspflichten oder durch die freiwillige Verpflichtung der Unternehmen zu erweiterten Offenlegungen kann verschiedene Kapitalmarktergebnisse beeinflussen. Mehrere Studien zeigen, dass öffentliche Berichterstattung die Informationsasymmetrien reduziert und damit zu einer erhöhten Aktienmarktliquidität führt.²⁶⁹

In Bezug auf den konkreten Zusammenhang zwischen erhöhter Steuertransparenz und gesteigerter Aktienliquidität untersuchte Hutchens et al. die Implementierung von SFAS 109 in den 1990er Jahren, die die Bilanzierung von Einkommensteuern in den USA reformierte und die Informativität der Berichterstattung über latente Steuern erhöhen sollte. Die Studie zeigt, dass Privatanleger im Vergleich zu professionellen Investoren ihre Aktienbestände in den von SFAS 109 am stärksten

²⁶⁸ Vgl. Ausführungen in Kapitel 4.1.3.

²⁶⁹ Vgl. Beyer, Anne et al.: The Financial Reporting Environment: Review of the recent literature, In: Journal of Accounting and Economics, Vol.50, 2010. und Leuz, Christian / Wysocki, Peter: Economic Consequences of Financial Reporting and Disclosure Regulation, SSRN working paper, 2008.

betroffenen Unternehmen erhöhten, was darauf hindeutet, dass der neue Standard die Informationsnachteile von Privatanlegern verringert hat.²⁷⁰

Verschiedene Studien analysieren die Reaktionen des Kapitalmarkts auf die Einführung branchenspezifischer CbCR-Initiativen in der EU. Die Untersuchungen zeigen unterschiedliche Reaktionen: Während Johannesen und Larsen in den Rohstoffindustrien starke Wertminderungen von 5-10% bei Unternehmen in Folge der Public CbCR Einführung beobachteten,²⁷¹ fand Dutt et al. im Bankensektor keine signifikante Reaktion hinsichtlich der Aktienpreisentwicklung.²⁷²

Studien von Hoopes et al.²⁷³ und Chen²⁷⁴ analysierten die Kapitalmarktreaktionen in Australien im Kontext der Einführung eines australischen Offenlegungsgesetzes, das große australische und ausländisch kontrollierte Firmen verpflichtet, ihr steuerpflichtiges Einkommen und die gezahlten Steuern offenzulegen. Die Ergebnisse beider Studien zeigen, dass die Aktienkurse der betroffenen Unternehmen, insbesondere steuerlich aggressivere Firmen mit null Steueraufwand in den Finanzberichten, signifikant um den Zeitpunkt der Gesetzesverabschiedung fielen. Dies deutet darauf hin, dass Investoren höhere Kosten aufgrund potenzieller negativer öffentlicher und regulatorischer Reaktionen erwarteten.

Dieselbe Reaktion konnte auch Müller et al. in Folge der EU-Ankündigung zur Einführung der Public CbCR Richtlinie feststellen. Die in der Ereignisstudie beobachteten Investorenreaktionen deuten darauf hin, dass Investoren die Reputationsrisiken und Wettbewerbsnachteile durch öffentliche Überprüfung als schwerwiegender bewerten als potenzielle Vorteile durch ein erweitertes Informationsumfeld oder

²⁷⁰ Vgl. Hutchens, Michelle et al.: The impact of standard setting on individual investors: evidence from SFAS 109. In: Review of accounting studies, Vol. 29, 2023, S.1450ff.

²⁷¹ Vgl. Johannesen, Niels/Larsen, Dan Thor: The power of financial transparency: An event study of country-by-country reporting standards. Economics Letters, Vol. 145, 2016, S.120ff.

²⁷² Vgl. Dutt, Verena et al.: Increasing tax transparency: investor reactions to the country-by-country reporting requirement for EU financial institutions. In: International Tax and Public Finance, Vol. 25, 2019, S.1280.

²⁷³ Vgl. Hoopes, Jeffrey et al.: Public tax-return disclosure. In: Journal of accounting & economics, Vol. 66, 2018, S.161f.

²⁷⁴ Vgl. Chen, Shannon: Do Investors Value Corporate Tax Return Information? Evidence from Australia, Dissertation, University of Texas, Austin, 2017, S.55f.

nachhaltigere Steuerstrategien.²⁷⁵ Besonders betroffen sind Unternehmen mit niedrigen effektiven Steuersätzen auf Buchgewinne, was die Bedeutung von Reputationsrisiken unterstreicht. Ebenso zeigt sich eine stärkere Marktreaktion bei Unternehmen in wachstumsstarken Branchen, was den Einfluss des Wettbewerbsumfelds auf Investorenentscheidungen verdeutlicht.²⁷⁶

Zusammengefasst kann festgehalten werden, dass die grundlegende Erhöhung der Steuertransparenz durch die Einführung von Gesetzen wie der Public CbCR Richtlinie einen deutlichen Einfluss auf die Aktienpreise und Aktienliquidität haben kann. Durch die vorhandenen Unterschiede in den Ergebnissen wird aber auch deutlich, dass dieser Effekt je nach Branche oder Unternehmensmerkmalen variieren kann. Trotzdem scheint die Einführung der EU Public CbCR Richtlinie insbesondere anhand der jüngsten Studie von Müller et al. in der Lage zu sein, das Investorenverhalten bei steuerlich aggressiveren Unternehmen zu beeinflussen und damit wiederum einen Anreiz für Unternehmen zu setzen, Gewinnverlagerung und Steuervermeidungsstrategien zu überdenken. Inwieweit sich dieser Anreiz aber in tatsächliche Verhaltenseffekte umsetzt, muss abgewartet werden und wird insbesondere in den nächsten Jahren ein wichtiger Forschungsgegenstand sein.

4.3.2 Reaktionen auf Veröffentlichung steuerbezogener Daten

Neben der Einführung neuer Steuertransparenzregelungen untersucht die bestehende Forschung auch, wie der Kapitalmarkt auf die tatsächliche Veröffentlichung steuerbezogener Offenlegungen reagiert. Aktienkursänderungen nach steuerbezogenen Offenlegungen reflektieren, wie Investoren die Neuigkeiten in der Veröffentlichung bewerten und ob sie diese in die Aktienkurse einfließen lassen.²⁷⁷ Hierunter fallen sowohl die „ungewollte“ Veröffentlichung von Steuervermeidungs- und Gewinnverlagerungsaktivitäten durch Medienenthüllungen als auch die freiwillige oder verpflichtende Veröffentlichung steuerlicher Informationen durch die Unternehmen.

²⁷⁵ Vgl. Müller, Raphael et al.: How do investors value the publication of tax information? Evidence from the European Public Country-by-Country Reporting, TRR 266 Accounting for Transparency Working Paper Series, Nr.79, 2022, S.22.

²⁷⁶ Vgl. Müller et al., 2022, S.20f.

²⁷⁷ Vgl. Müller et al., 2020, S.58.

Veröffentlichungen wie die Panama Papers und Lux Leaks zeigen, dass Investoren negativ auf Nachrichten über illegale Steuervermeidung und positiv auf legale Steuerplanung reagieren, insbesondere wenn diese mit geringen rechtlichen Risiken verbunden sind. Hanlon und Slemrod fanden durchschnittliche Kursrückgänge von -1,2% bei US-Unternehmen, die in Medienartikeln der Steuervermeidung beschuldigt wurden.²⁷⁸ Gallemore et al. bestätigten diesen Effekt und zeigten, dass er sich innerhalb von 30 Tagen umkehrte.²⁷⁹ Huesecken et al. fanden einen durchschnittlichen Kursanstieg für betroffene Unternehmen, jedoch weniger günstige Reaktionen für Unternehmen, die explizit in Medienberichten genannt wurden.²⁸⁰ Diese Ergebnisse zeigen, dass Investoren durchaus auf Informationen zu Steuervermeidung und Steuerplanung reagieren. Jedoch ist im Hinblick auf das Public CbCR entscheidend, ob Investoren diese Informationen gleichermaßen auch aus quantitativen und qualitativen Daten in ihre Investitionsentscheidungen miteinfließen lassen.

Studien wie die von Frischmann et al.²⁸¹ oder Robinson und Schmidt²⁸² zeigen, dass Investoren auf sogenannte UTB-Offenlegungen, welche potenzielle Vorteile aus ungewissen Steuerpositionen (z. B. Rückstellungen) enthalten, reagieren. Eine aktuellere Studie von Robinson et al. zeigt jedoch, dass Investoren veröffentlichte Zahlen zu Steuerausgaben nicht aussagekräftig hinsichtlich künftiger Gewinne interpretieren können.²⁸³ Campbell et al. bemerkten dahingehend, dass ausführlichere Offenlegungen zu steuerlichen Risiken auch positiv mit den gleichzeitigen Aktienrenditen verbunden sind.²⁸⁴ Eine recht aktuelle Studie von Small und Song zum selben Thema untersucht die Auswirkungen der UTB-Offenlegungen auf

²⁷⁸ Vgl. Hanlon, Michelle/Slemrod, Joel: What does tax aggressiveness signal? Evidence from stock price reactions to news about tax shelter involvement. *Journal of Public Economics*, Nr. 93, 2009, S.128.

²⁷⁹ Vgl. Gallemore, John et al.: The Reputational Costs of Tax Avoidance. *Contemporary accounting research*, Vol.31, 2014, S.1103ff.

²⁸⁰ Vgl. Huesecken, Birgit et al.: Effects of Disclosing Tax Avoidance: Capital Market Reaction to LuxLeaks, SSRN working paper, 2018, S.31f.

²⁸¹ Vgl. Frischmann, Peter et al.: Economic consequences of increasing the conformity in accounting for uncertain tax benefits. *Journal of accounting & economics*, Vol.46, 2008, S.277f.

²⁸² Vgl. Robinson, Leslie/Schmidt, Andrew: Firm and Investor Responses to Uncertain Tax Benefit Disclosure Requirements. *Journal of the American Taxation Association*, Vol.35, 2013, S.119f.

²⁸³ Vgl. Robinson, Leslie et al.: One size does not fit all: How the uniform rules of FIN 48 affect the relevance of income tax accounting. *The accounting review*, Vol.91, 2016, S.1212f.

²⁸⁴ Vgl. Campbell, John et al.: Tax-related mandatory risk factor disclosures, future profitability, and stock returns. *Review of Accounting Studies*, Vol.24, 2019, S.307f.

Investorenverhalten und Marktliquidität. Es zeigt sich, dass UTB-Offenlegungen zu reduzierter Handelsaktivität rund um die Veröffentlichung führen, was auf erhöhte Investorenunsicherheit hindeutet. Diese Unsicherheit ist besonders bei Unternehmen mit hoher Steuervermeidung, schlechter Finanzberichterstattung und geringer institutioneller Beteiligung ausgeprägt.²⁸⁵

Auch die sogenannte Steueraufwands-Anomalie, welche besagt, dass Schwankungen in steuerlichen Aufwandpositionen positiv mit künftigen Erträgen zusammenhängen und diese Erkenntnis von Investoren unterschätzt wird, deutet auf eine Informationsasymmetrie zu Lasten der Investoren hin.²⁸⁶ Diese Asymmetrie kann laut einer aktuellen Studie durch die verpflichtende Offenlegung ungewisser Steuerpositionen verbessert werden, da die Anomalie durch die zusätzlichen Informationen verringert wird. Dieser Effekt ist stärker bei Unternehmen mit höherer Offenlegungsqualität und genauerer Information.²⁸⁷

Dyrnick et al. kamen in einer experimentellen Studie zum Ergebnis, dass Kleinanleger in Anwesenheit öffentlicher Steuerberichterstattung schlechter zwischen aggressiven und weniger aggressiven Steuervermeidungsstrategien unterscheiden können, was jedoch durch detailliertere qualitative Steuerinformationen und länderspezifische Berichterstattung teilweise ausgeglichen werden kann.²⁸⁸

Hinsichtlich qualitativer Steuerberichterstattung kommt Luo et al. ebenfalls zum Ergebnis, dass ein höheres Ausmaß an qualitativen Erläuterungen in Steuerberichterstattungen zu einer verringerten Unsicherheit bei Investoren führt und sich dadurch positiv auf den Wert des Unternehmens auswirkt.²⁸⁹ Die Ergebnisse deuten darauf hin, dass sich Investoren durch die qualitativen Erläuterungen mehr

²⁸⁵ Vgl. Small, Christopher / Song, Jane: Does the Disclosure of Unrecognized Tax Benefits Affect Investor Uncertainty? SSRN working paper, 2021, S.31f.

²⁸⁶ Vgl. Thomas, Jacob/Zhang, Frank: Tax Expense Momentum. *Journal of Accounting Research*, Vol.49, 2011, S.819ff.

²⁸⁷ Vgl. Song, Huimin et al.: Does mandatory tax disclosure mitigate tax expense anomaly? Evidence from FIN 48. *Finance Research Letters*, Vol.59, 2024.

²⁸⁸ Vgl. Dierynck, Bart et al.: Public Tax Disclosures and Fair Share Perceptions, TRR 266 Accounting for Transparency Working Paper Series, Nr.94, 2022, S.31.f.

²⁸⁹ Vgl. Le Luo, Ma et al.: Tax avoidance and firm value: does qualitative disclosure in the tax footnote matter? SSRN working paper, 2023, S.28f.

Vertrauen in das Management hinsichtlich des Vorliegens illegaler Steuervermeidungsaktivitäten haben.

Betrachtet man den aktuellen Forschungsstand, ist recht eindeutig, dass das Ziel, die Informationsasymmetrie zugunsten der Investoren zu verringern, durchaus durch die Verpflichtung zu ausführlicher Steuerberichterstattung erreicht werden kann und somit die Public CbCR-Richtlinie insbesondere für Investoren vorteilhafte Auswirkungen mit sich bringen kann. Dabei ist insbesondere zu bemerken, dass die aktuellen Forschungsergebnisse darauf hindeuten, dass Unternehmen mit höherer Offenlegungsqualität auf quantitativer und insbesondere auf qualitativer Ebene auch positive Effekte hinsichtlich der Wertentwicklung auf dem Kapitalmarkt erwarten können, da Investoren weniger Unsicherheiten in Bezug auf diese Unternehmen einkalkulieren.

4.4 Auswirkungen auf Öffentlichkeit

Öffentliche Steuerberichterstattung kann nicht nur für Investoren und Unternehmen von Bedeutung sein, sondern auch für den Verbraucher bzw. „normalen Bürger“. Selbstverständlich ist nicht jedes von der Einführung des Public CbCR betroffene Unternehmen gleichermaßen von der Kaufentscheidung einzelner Bürger abhängig, da dies stark vom Tätigkeitsfeld des Unternehmens und der Art der produzierten Güter oder Dienstleistungen abhängt.²⁹⁰

Um mögliche Auswirkungen auf Unternehmen in Bezug auf Reputationsrisiken zu untersuchen, ist es wichtig zu analysieren, inwiefern die breite Öffentlichkeit auf öffentliche Steuerberichterstattung reagiert. Die bisherige Forschung in diesem Bereich basiert hauptsächlich auf Umfragen und Laborexperimenten, was den unerwünschten Nebeneffekt der „sozialen Erwünschtheit“ mit sich bringen kann und damit die Aussagekraft der Ergebnisse mindern kann.²⁹¹

Im Folgenden sollen trotzdem zwei Aspekte dieses Themas näher betrachtet werden, um generelle Tendenzen und mögliche Schwerpunkte für künftige Arbeiten zu

²⁹⁰ Vgl. Müller et al., 2020, S.73.

²⁹¹ Vgl. Müller et al., 2020, S.75.

identifizieren. Zum einen wird die Aufnahmefähigkeit der Öffentlichkeit für steuerliche Daten betrachtet, um zu erkennen, welche öffentliche Nachfrage nach diesen Daten besteht und ob die Daten von nicht fachkundigen Bürgern richtig interpretiert werden können. Danach werden aktuelle Erkenntnisse zum Konsumverhalten in Bezug auf öffentliche Steuerberichterstattung analysiert.

4.1.1 Öffentliches Interesse und Interpretationsfähigkeit

Aus einer gesellschaftlichen Perspektive unterstützen Steuerzahlungen die öffentlichen Haushalte, die dann für die Bereitstellung öffentlicher Güter und Dienstleistungen verwendet werden. Wenn Konsumenten das Bezahlen von Steuern als ihre Pflicht gegenüber der Gesellschaft betrachten, könnten Aufdeckungen über aggressive Steuervermeidungsstrategien die Wahrnehmung der Konsumenten von Unternehmen verschlechtern oder sogar ihr tatsächliches Kaufverhalten beeinflussen. Aufgrund aktueller politischer Debatten und Berichterstattungen über Skandale in den Medien könnte das Verständnis der Konsumenten für die Bedeutung von Steuern für die öffentliche Finanzierung in den letzten Jahren zugenommen haben.²⁹²

Bezogen auf die Veröffentlichung privater Steuerinformationen analysierte Reck et al. etwa eine Million Suchanfragen, die 2014 und 2015 in einem öffentlichen Steueroffenlegungssystem in Norwegen durchgeführt wurden. Es gibt keine Hinweise darauf, dass die Betroffenen ihr gemeldetes Einkommen erhöhen, wenn sie wissen, dass sie gesucht wurden, was impliziert, dass soziale Vergleiche die Hauptmotivation für die Suchanfragen sind, anstatt der Steuerkonformität.²⁹³ Da die meisten Länder private Steuerdaten nicht veröffentlichen und Public CBCR sich auf steuerliche Daten von Unternehmen konzentriert, kann jedoch hieraus kaum ein direkter Rückschluss gezogen werden.

Bachmann et al. diskutieren in einer aktuellen Studie die möglichen Fehlinterpretationen der Öffentlichkeit bezüglich Public CBCR. Ihre Umfrage unter 108 Studierenden zeigt erhebliche Defizite im Verständnis steuerlicher und finanzieller Zusammenhänge auf. Dabei ergab sich, dass nur 32% der Teilnehmer gezielt nach

²⁹² Vgl. Middleton/Muttonen, 2020, S.57.

²⁹³ Vgl. Reck, Daniel et al. (2022): Public disclosure of tax information: Compliance tool or social network?. In: Journal of Public Economics, Vol. 212, 2022, S.11.

neuen wirtschaftlichen Informationen in den Medien suchen.²⁹⁴ Zudem konnte nur eine Minderheit korrekte Antworten zu grundlegenden steuerlichen Konzepten wie der Rechtsformunterscheidung, Verlustverrechnung und der Interpretation aggregierter Ergebnisse von Tochtergesellschaften geben.²⁹⁵ Die Ergebnisse deuten auf ein Risiko hin, dass die Öffentlichkeit die offengelegten Daten falsch interpretiert und möglicherweise ungerechtfertigte Schlüsse über die Steuerpraxis der Unternehmen zieht.

Zu beachten ist auch der Journalismus, wenn es um die Informationsweitergabe an die Öffentlichkeit geht. Hierbei wurde von zwei Experten in den Interviews verdeutlicht, dass auch Journalisten finanzielle Zahlen ohne Erläuterung missverstehen können und somit entsprechende Berichterstattung an die Öffentlichkeit weitergeleitet werden kann.²⁹⁶

Zusammenfassend ist das öffentliche Interesse an steuerlicher Berichterstattung und die Interpretationsfähigkeit noch schwierig zu bemessen und wenig untersucht. Generell kann aber festgestellt werden, dass Experten auch die Gefahr sehen, dass Zahlen in der Öffentlichkeit ohne tiefes Fachwissen missverstanden werden können. Dies impliziert gleichzeitig, dass gerade die Zielgruppe der Öffentlichkeit und der Journalisten auf qualitative Erläuterungen zu den publizierten Zahlen angewiesen sind, um potenzielle Missverständnisse zu vermeiden.

4.1.2 Auswirkungen auf das Konsumverhalten

Frühe experimentelle Studien zeigen, dass Verbraucher negativ auf Berichte über aggressive Steuerstrategien von Unternehmen reagieren. Um die potenziellen Effekte auf das Verbraucherverhalten besser zu isolieren, setzen einige Studien experimentelle Methoden ein.

In der umfragebasierten Studie von Hardeck und Hertl schlüpfen die Teilnehmer in die Rolle von Verbrauchern und werden zu ihrer Kaufabsicht und Zahlungsbereitschaft für ein spezifisches Produkt befragt, nachdem sie entweder neutrale

²⁹⁴ Vgl. Bachmann, Carmen et al.: Zur Rolle der Öffentlichkeit beim public Country-by-Country-Reporting: Nützliche Kontrolle oder Laienurteil? In: Der Betrieb, 2023, S.1441.

²⁹⁵ Vgl. Bachmann et al., 2023, S.1441.

²⁹⁶ Vgl. Anlage 3, S.30. Z.357ff.; Anlage 5, S.54, Z.262f.

Informationen oder Medienberichte über die Steuervermeidung des betreffenden Unternehmens erhalten haben. Die Ergebnisse zeigen, dass sowohl die Kaufabsicht als auch die Zahlungsbereitschaft sinken, wenn bekannt ist, dass das Unternehmen Steuervermeidung betreibt.²⁹⁷ Antonetti und Anesa untersuchen den Einfluss der politischen Ideologie der Verbraucher auf deren Reaktionen. Ihre Ergebnisse deuten darauf hin, dass Steuervermeidung die Kaufabsichten der Verbraucher verringert, diese jedoch nicht bereit sind, einen höheren Preis für verantwortungsbewusstes Steuerverhalten zu akzeptieren.²⁹⁸

Die Reaktion der Verbraucher auf Steuervermeidung wird durch persönliche Werte und moralische Einstellungen zur Steuerkonformität beeinflusst, was bedeutet, dass das Bewusstsein der Verbraucher für die negativen Auswirkungen von Steuervermeidung maßgeblich für ihre Reaktion ist.²⁹⁹ Allerdings ist die Bekanntheit solcher Nachrichten relativ gering. In einer Umfrage von Asay et al. unter US-Bürgern gaben nur 20% der Befragten an, jemals einen Artikel über aggressive Steuerpraktiken von Unternehmen gelesen zu haben.³⁰⁰

Eine neuere empirische Studie von Asay et al. verwendet verschiedene Methoden, darunter repräsentative Verbrauchenumfragen, Einzelhandels-Scanner-Daten und GPS-Standortdaten, um das Konsumentenverhalten zu analysieren. Die Ergebnisse zeigen, dass Verbraucher ihre Kaufentscheidungen weder in Umfragen noch im tatsächlichen Kaufverhalten signifikant ändern, wenn sie mit negativen Steuerberichten über Unternehmen konfrontiert werden.³⁰¹ Insgesamt deutet die Studie darauf hin, dass Steuerboykotte kein bedeutendes Mittel der Verbraucherresonanz auf Unternehmenssteueraktivitäten sind.

²⁹⁷ Vgl. Hardeck, Inga/Hertl, Rebecca: Consumer Reactions to Corporate Tax Strategies: Effects on Corporate Reputation and Purchasing Behavior, In: *J Bus Ethics*, Vol.123, 2014, S.321ff.

²⁹⁸ Vgl. beispielsweise Antonetti, Paolo/Anesa, Mattia: Consumer reactions to corporate tax strategies, In: *Journal of business research*, Vol. 74, 2017, S.4f.

²⁹⁹ Vgl. Müller et al., 2020, S.67.

³⁰⁰ Vgl. Asay, Scott et al.: Consumer Responses to Corporate Tax Planning, Kenan Institute of Private Enterprise Research Paper No. 18-19, 2018, S.17.

³⁰¹ Vgl. Asay, Scott et al.: Tax Boycotts, In: *The accounting review*, Vol. 99, 2024, S.28ff.

Weniger empirische Arbeiten gibt es zum Zusammenhang zwischen Steuertransparenz und Konsumentenverhalten. Hoopes et al. untersuchen, wie die Politik Australiens zur Offenlegung detaillierter Steuerinformationen privater und öffentlicher Unternehmen das Verbrauchersentiment beeinflusst. Sie stellen keine Auswirkungen der öffentlichen Offenlegung auf das Verbraucherverhalten bei öffentlichen und großen internationalen Unternehmen fest, konnten jedoch bei kleineren Privatunternehmen Verbraucherreaktionen beobachten.³⁰² Insgesamt deuten diese Ergebnisse darauf hin, dass die Verbraucherstimmung gegenüber relativ globalen Marken großer öffentlicher Unternehmen widerstandsfähiger ist und möglicherweise (zumindest kurzfristig) etwas anfälliger für kleinere inländische Marken.³⁰³

Razen und Kupfer kommen in einer experimentellen Studie zum Ergebnis, dass erhöhte Steuertransparenz die Bereitschaft der Unternehmen erhöht, Steuern zu zahlen. Außerdem wird auch eine gesteigerte Bereitschaft der Verbraucher erkannt, steuermindernde Unternehmen zu sanktionieren.³⁰⁴

Die dargestellten Ergebnisse zeigen widersprüchliche Feststellungen hinsichtlich der Konsumentenreaktion auf Steuervermeidungsaktivitäten. Zusammenfassend lässt sich eine Tendenz erkennen, Unternehmen mit steuervermeidenden Aktivitäten negativer wahrzunehmen und diese in Kaufentscheidungen einzubeziehen. Trotzdem ist fraglich, inwieweit der Faktor der sozialen Erwünschtheit in den Forschungsarbeiten die Aussagekraft der Ergebnisse beeinflusst.

Im Hinblick auf Steuertransparenz und Public CbCR zeigt sich in ersten Arbeiten, dass die Offenlegung steuerlicher Informationen durchaus Konsumentenreaktionen hervorrufen kann. Für zukünftige Arbeiten wird es wichtig sein zu untersuchen, wie das Konsumentenverhalten in Europa auf die Veröffentlichung von Public CbCR-Berichten reagiert.

³⁰² Vgl. Hoopes et al., 2018, S.143.

³⁰³ Vgl. Hoopes et al., 2018, S.144.

³⁰⁴ Vgl. Razen, Michael/Kupfer, Alexander: The Effect of Tax Transparency on Consumer and Firm Behavior: Experimental Evidence, *Journal of Behavioral and Experimental Economics*, Vol.104, 2021, S.20.

4.5 Zusammenfassung

Die Veröffentlichung von CbCR-Daten hat umfassende Auswirkungen auf Unternehmen, Investoren und die Öffentlichkeit. Im Unternehmensbereich entstehen durch die Implementierung von CbCR Kosten, die je nach Größe und Struktur der Unternehmen variieren können. Allerdings sind die zusätzlichen Kosten für die Einführung von Public CbCR aufgrund bereits bestehender steuerlicher CbCR-Verpflichtungen recht gering. Möglicherweise könnten laufende Kosten durch erhöhte Prüfungsgebühren entstehen, sofern Unternehmen über die gesetzliche Verpflichtung hinaus eine inhaltliche Prüfung der Public CbCR-Daten anstreben.

Im Hinblick auf Wettbewerbsnachteile gibt es bisher keine empirischen Belege für signifikante Verzerrungen durch die Veröffentlichung von CbCR-Daten. Experten halten das Risiko von Wettbewerbsnachteilen für gering, da die veröffentlichten Daten meist aggregiert und zeitversetzt sind, was direkte Rückschlüsse auf einzelne Unternehmen erschwert. Nationale Unterschiede in der Umsetzung der CbCR-Richtlinie könnten jedoch temporär zu Wettbewerbsnachteilen führen, insbesondere für Konzerne mit Hauptsitz außerhalb der EU.

Die Einführung von CbCR-Veröffentlichungspflichten scheint die Steuervermeidungspraktiken von Unternehmen zu reduzieren. Studien zeigen, dass insbesondere Banken ihre Präsenz in Steueroasen verringern und höhere Steuerausgaben leisten, jedoch bleiben die Effekte auf Gewinnverlagerungsaktivitäten gering. Ob Public CbCR stärkere Verhaltenseffekte hervorrufen wird, bleibt offen und bedarf weiterer Forschung.

Für Investoren kann die Erhöhung der Steuertransparenz durch Public CbCR zu einer verbesserten Aktienmarktliquidität und einer Reduktion von Informationsasymmetrien führen. Studien zeigen unterschiedliche Kapitalmarkteffekte je nach Branche und Unternehmensmerkmalen. Während einige Untersuchungen starke Wertminderungen in bestimmten Industrien nach der Einführung von Public CbCR beobachteten, blieben in anderen Bereichen signifikante Reaktionen aus. Insbesondere steuerlich aggressive Unternehmen erfahren negative Kursreaktionen, was die Bedeutung von Reputationsrisiken unterstreicht. Insgesamt deutet sich an, dass eine

höhere Offenlegungsqualität auf quantitativer und qualitativer Ebene positive Effekte auf die Wertentwicklung eines Unternehmens haben kann.

Die Reaktionen der Öffentlichkeit auf die Veröffentlichung steuerlicher Daten sind gemischt. Während frühere Studien darauf hinweisen, dass Verbraucher negativ auf Berichte über aggressive Steuervermeidungsstrategien reagieren und dies ihre Kaufentscheidungen beeinflusst, zeigen andere Untersuchungen eine begrenzte Wirkung auf das tatsächliche Konsumverhalten. Die Fähigkeit der Öffentlichkeit, komplexe steuerliche Informationen korrekt zu interpretieren, ist oft begrenzt, was zu Missverständnissen führen kann. Experten betonen die Notwendigkeit qualitativer Erläuterungen zu den veröffentlichten Zahlen, um potenzielle Missverständnisse zu vermeiden.

Insgesamt zeigt die aktuelle Forschung, dass die Einführung von Public CbCR vielfältige Auswirkungen nach sich ziehen kann. Unternehmen müssen sich auf erhöhte Kosten und mögliche Verhaltensänderungen einstellen. Investoren können von einer verbesserten Transparenz profitieren, während die Reaktionen der Öffentlichkeit auf steuerliche Informationen eine sorgfältige Kommunikation erfordern. Die langfristigen Effekte und die tatsächlichen Veränderungen im Verhalten der Unternehmen und Konsumenten bleiben Gegenstand zukünftiger Forschung.

5 Praktische Implementierung

Um den aktuellen Implementierungsprozess der Public CbCR Richtlinie zu untersuchen, wurde für diese Studie ein qualitativer Methodenansatz gewählt. Wie bereits in der Einleitung angeführt, wurden leitfadengestützte Interviews mit Mitarbeitern aus dem Kreis der "Big 4"-Kanzleien und sowie Mitarbeitern interner Steuerabteilungen von betroffenen Unternehmen durchgeführt. Insgesamt wurden fünf Interviews durchgeführt und transkribiert. Dies umfasst drei Interviews mit Steuer und Accounting Experten aus einer Big 4 Wirtschaftsprüfungsgesellschaft (zwei aus Deutschland und eine aus Rumänien) und zwei CbCR Experten aus Unternehmen (eine deutscher Energiekonzern und eine deutsche Bank welche seit 2015 bereits unter bankenspezifische Public CbCR Anforderungen fällt.).

Ein kritisches Thema ist der Zeitpunkt der Interviews, da in den meisten Ländern inklusive Deutschlands der erste Bericht erst Ende 2026 veröffentlicht werden muss. Daher wurden einerseits ein Interview mit einer internen CbCR Expertin einer deutschen Bank und andererseits eine Beraterin aus Rumänien durchgeführt, da im Bankensektor allgemein und in Rumänien bereits ähnliche Public CbCR Regelungen gelten (Bankensektor) bzw. bereits dieses Jahr erste Bericht veröffentlicht werden müssen (Erste Berichtsveröffentlichung im Rumänien bereits Ende 2024).

Alle Interviewteilnehmer haben eine Einwilligungserklärung unterschrieben und einer Audioaufzeichnung unter hinreichender Anonymisierung, zugestimmt. Die Interviews wurde alle im Juni 2024 remote durchgeführt und dauerten zwischen 30 und 60 Minuten. Obwohl eine Reihe von Fragen entwickelt wurde, diente es dem Konzept der Arbeit, Flexibilität und Variation zuzulassen, um sicherzustellen, dass relevante Informationen und Einsichten von den Interviewpartnern bereitgestellt wurden. Im Rahmen einer strukturierenden Inhaltsanalyse nach Mayring³⁰⁵ wurden vorab deduktive Kategorien festgelegt, die verschiedene Phasen und Punkte der Implementierung und Gesetzgebung abbilden. So können Äußerungen der

³⁰⁵ Vgl. Mayring, Philipp: Qualitative Inhaltsanalyse: Grundlagen und Techniken, 12., überarb. Aufl, Beltz Pädagogik, Weinheim: Beltz, 2015.

Interviewpartner verschiedenen Kategorien zugeordnet werden und anschließend in den folgenden Kapiteln zur Analyse und Diskussion verwendet werden.³⁰⁶

Das Kapitel gibt zunächst einen Einblick in den Stand und Verlauf des aktuellen Implementierungsstand in der Praxis. Anschließend werden die Punkte der Datenerhebung sowie Datenaufbereitung- und Veröffentlichung auf praktische Herausforderungen und Hinweise untersucht. Zuletzt wird die Verknüpfung zwischen dem Thema Public CbCR und Nachhaltigkeitsberichterstattung analysiert. Dies geschieht primär anhand der Interviewergebnisse. Außerdem werden auch Meinungen aus aktueller Literatur hinzugezogen, um den Interviews mehr Kontext zu verleihen.

5.1 Implementierungsprozess

Die Public CbCR-Richtlinie wurde von der Mehrheit der EU-Mitgliedstaaten rechtzeitig in nationales Recht umgesetzt, und auch Nachzügler wie Belgien, Malta oder Polen haben die Gesetze in den letzten Monaten verabschiedet.³⁰⁷ Dies zwingt Unternehmen dazu, sich mit den neuen Regelungen auseinanderzusetzen und entsprechende Implementierungsschritte einzuleiten, um fristgerecht den ersten länderbezogenen Bericht zu veröffentlichen.

Durch die Befragung einer Expertin aus Rumänien, wo die Public CbCR-Verpflichtung bereits für Wirtschaftsjahre ab dem 01.01.2023 gilt, sowie von Experten aus Deutschland, wo der erste Bericht stellvertretend für die meisten Mitgliedstaaten erst für Wirtschaftsjahre nach dem 22.06.2024 veröffentlicht werden muss, sollen unterschiedliche Standpunkte sowie übertragbare Praxishinweise herausgearbeitet werden.

³⁰⁶ Kategorien-Raster zum Zwecke der Inhaltsanalyse ist der Anlage 2 zu entnehmen.

³⁰⁷ Siehe Übersicht Implementierung in Kapitel 3.2.2.

5.1.1 Aktueller Stand der Implementierung

Hinsichtlich des aktuellen Implementierungsstatus muss grundsätzlich zwischen betroffenen Unternehmensgruppen mit Muttergesellschaften innerhalb und außerhalb der EU unterschieden werden. In Gesprächen mit deutschen Experten aus der Beratungsbranche und von einem betroffenen Unternehmen wurde geäußert, dass EU-Konzerne sich zwar des Themas bewusst sind, jedoch meist noch keine konkreten Implementierungsprojekte geplant oder initiiert wurden. Dies liegt daran, dass die erste Berichtspflicht in fast allen EU-Mitgliedsstaaten erst für das Wirtschaftsjahr 2025 ansteht.³⁰⁸

Laut den Experten wird aufgrund der bereits bestehenden Verpflichtung zum steuerlichen CbCR kein großer Anpassungs- und Vorbereitungsbedarf auf prozessualer Ebene gesehen.³⁰⁹ Jedoch liegt der Fokus momentan vor allem auf der Implementierung der Mindeststeuergesetzgebung (Pillar 2), die als ein deutlich größeres Projekt angesehen wird und aufgrund des Anwendungszeitraums ab dem 01.01.2024 dringender umzusetzen ist.³¹⁰

Internationale Konzerne mit Hauptsitz außerhalb der EU beschäftigen sich dagegen bereits deutlich konkreter mit den Public CbCR-Regelungen. Aufgrund der divergierenden Veröffentlichungspflichten in verschiedenen EU-Ländern müssen Konzerne mit Präsenz in solchen Ländern oft früher ihren Bericht publizieren.³¹¹ Insbesondere in Rumänien berichtet die lokale Expertin, dass trotz der baldigen ersten Veröffentlichungsfrist am 31.12.2024 noch Unsicherheit bei Nicht-EU-Konzernen besteht. Dies liegt daran, dass noch kein offizielles Reporting-Template seitens der EU-Kommission oder der rumänischen Verwaltung veröffentlicht wurde.³¹²

Zusammenfassend lässt sich festhalten, dass für europäische Unternehmen die Implementierung von Pillar 2 aktuell im Vordergrund steht und Public CbCR eher eine untergeordnete Rolle spielt. Für Konzerne mit Sitz außerhalb der EU ist es jedoch wichtig, sich insbesondere bei Präsenz in mehreren EU-Ländern mit der

³⁰⁸ Vgl. Anlage 4, S.35, Z.48ff.; Anlage 6, S.63, Z.39ff; Anlage 7, S.76, Z.97ff.

³⁰⁹ Vgl. Anlage 7, S.76, Z.93.; Anlage 4, S.35, Z.35f.

³¹⁰ Vgl. Anlage 4, S.35, Z.37ff; Anlage 5, S.51, Z.167ff; Anlage 6, S.64, Z.84ff.

³¹¹ Vgl. Anlage 6, S.63, Z.47ff; Anlage 7, S.75, Z.88ff.

³¹² Vgl. Anlage 5, S.35, Z. 54ff.

Implementierung auseinanderzusetzen und entsprechende Projekte aufzusetzen, da sie durch die Unterschiede in den nationalen Gesetzen am stärksten beeinflusst werden.

5.1.2 Prozessspezifische Besonderheiten

Im Kontext der anstehenden Implementierungsprozesse ist es insbesondere für Unternehmen ohne gestartete Implementierungsprojekte relevant, welche Abteilungen bei der Implementierung und Durchführung von Public CbCR-Vorgaben einzubinden sind. Während interne Steuerabteilungen bisher gemeinsam mit dem Konzernrechnungswesen für das steuerliche CbCR verantwortlich waren – und diese laut einheitlicher Aussage aller Experten auch weiterhin die zwei primär involvierten Abteilungen bleiben – berichten zwei Experten, dass sich die Verantwortung innerhalb der Unternehmen stärker in Richtung Konzernrechnungswesen verschieben könnte, insbesondere bei der Datenaufbereitung.³¹³ Zudem muss auch beim Public CbCR die HR-Abteilung für die Angabe der Mitarbeiterzahlen einbezogen werden, was sich im Vergleich zum steuerlichen CBCR nicht ändert.³¹⁴

Link und Würzburger empfehlen bei der technischen Umsetzung, insbesondere zur Datenerfassung, neben der Steuerabteilung und Buchhaltung auch die IT, Prozessabteilung, Shared Services sowie die Mitarbeiter, die für ausländische Tochtergesellschaften verantwortlich sind, einzubinden.³¹⁵ Neu im Vergleich zum steuerlichen CBCR ist die Verknüpfung mit Marketing und Unternehmenskommunikation, da die Daten nun öffentlich gemacht und auch auf der Unternehmenshomepage veröffentlicht werden.

Insbesondere eine Expertin aus dem Bankensektor gab im Kontext der dort bereits bestehenden Public CBCR-Verpflichtung an, dass die Abteilung Unternehmenskommunikation stets einbezogen ist und sogar die Vorstände über Veröffentlichungen informiert werden möchten.³¹⁶ Auch eine rumänische Expertin unterstreicht die

³¹³ Vgl. Anlage 3, S.21, Z.58f; Anlage 4, S.35, Z.54f; Anlage 5, S.49, Z.94ff. Anlage 6, S.64, Z.63ff.

³¹⁴ Vgl. Anlage 3, S.21, Z.59f; Anlage 4, S.35, Z.57.

³¹⁵ Vgl. Link/Würzburger, 2023, S.2477.

³¹⁶ Vgl. Anlage 3, S.21, Z.61ff.

Wichtigkeit des Einbeziehens von Marketing und Compliance-Abteilungen, da die Veröffentlichung steuerlicher Daten mit Reputationsrisiken einhergeht.³¹⁷

Wie bereits im Kapitel zum Kostenbedarf angedeutet, sehen die Experten mehrheitlich keinen großen Bedarf an externer Beratung bei der Prozessimplementierung. Dies wäre laut einem Experten aus dem Energiekonzern vor allem dann nötig, wenn ein neues IT-Tool oder neue IT-Prozesse im Zuge der Implementierung des Public CBCR eingeführt werden sollen.³¹⁸ Diese Einschätzung wird auch von Link und Würzburger geteilt, die beschreiben, dass bei normaler Prozessdurchführung und Datenerhebung die Verantwortung trotz Outsourcing im Unternehmen verbleibt, während gerade bei der Implementierung neuer Prozesse externe Beratung von Nutzen sein kann.³¹⁹

5.2 Datenerhebung

Im Bereich der zu erhebenden Daten bestehen trotz der hohen Ähnlichkeit zum steuerlichen CbCR spezifische Besonderheiten beim Public CbCR.³²⁰ Aus den Interviewergebnissen zum Implementierungsstand geht hervor, dass betroffene Unternehmen oft keinen umfangreichen Anpassungsbedarf bei der Implementierung des Public CbCR sehen, da sie bereits etablierte Prozesse für das steuerliche CBCR haben. Dennoch soll dieser Abschnitt potenzielle Maßnahmen und Bedürfnisse in der technischen Umsetzung der Datenerhebung sowie der Sicherstellung der Datenqualität untersuchen, um mögliche Praxishinweise zu identifizieren.

5.2.1 Technische Umsetzung

Im Bereich der Datenerhebung ist zunächst nochmals auf das Wahlrecht hinzuweisen, das Unternehmen ermöglicht, im Rahmen des Public CbCR auf die Datengrundlage des bereits bestehenden steuerlichen CbCR zurückzugreifen.³²¹ Grundsätzlich ist davon auszugehen, dass trotz der bestehenden Unterschiede in den

³¹⁷ Vgl. Anlage 5, S.49, Z.98ff.

³¹⁸ Vgl. Anlage 4, S.36, Z.70ff.

³¹⁹ Vgl. Link/Würzburger, 2023, S.2477.

³²⁰ Zu den Unterschieden und Gemeinsamkeiten zwischen steuerlichen CBCR und Public CBCR siehe Kapitel 3.3.3.

³²¹ Siehe Erläuterungen in Kapitel 3.3.2.

Anforderungen die meisten Konzerne diese Option nutzen und die Datengrundlage des steuerlichen CbCR verwenden und für das Public CbCR ergänzen.³²²

Diese Annahme wird auch in den Interviews bestätigt, bei denen die befragten Experten angeben, dass deutsche Konzerne die bestehende Option zur Nutzung der Daten des steuerlichen CbCR ebenfalls nutzen werden.³²³ Diese Annahme kann auch die rumänische Expertin in der bereits laufenden praktischen Umsetzung in Rumänien bestätigen, da die dortigen Klienten beim Thema der Datengrundlage und -erhebung keine Probleme haben.³²⁴

Eine wesentliche Herausforderung in der Datenerhebung, die von allen deutschen Experten im Hinblick auf das steuerliche CbCR genannt wurde, ist die Datenerhebung von nicht-konsolidierungspflichtigen Gesellschaften, welche oft manuell erfolgt.³²⁵ Dies kann insbesondere herausfordernd sein, da die Daten dieser Gesellschaften nicht im Konzernrechnungswesen enthalten sind und teilweise auch nicht nach IFRS-Standard bilanziert werden.

In diesem Kontext ist es wichtig darauf hinzuweisen, dass die Kennzahlen dieser Gesellschaften beim Public CbCR explizit nicht mitaufgeführt werden müssen, da sowohl in der Richtlinie als auch in nationalen Gesetzgebungen ausschließlich Unternehmenseinheiten einbezogen werden müssen, die im konsolidierten Abschluss enthalten sind.³²⁶ Dies kann wiederum zur Herausforderung bei der Datenübernahme aus dem steuerlichen CbCR führen, da im Unternehmen entschieden werden muss, ob man vereinfachungshalber die nicht erforderlichen Daten mitaufführt oder die Daten der nicht-konsolidierungspflichtigen Gesellschaften für das Public CbCR herauskürzt.³²⁷

Ob neue technische Tools notwendig für die Datenerhebung sind, hängt von den bestehenden Prozessen im Rahmen des steuerlichen CbCR ab. Unternehmen streben aufgrund der vorgezogenen zeitlichen und öffentlichen Verpflichtung des

³²² Vgl. Link/Würzburger, 2023, S.2477.

³²³ Vgl. Anlage 6, S.65, Z.111ff; Anlage 7, S.76, Z.93.

³²⁴ Vgl. Anlage 5, S.52, Z.200ff.

³²⁵ Vgl. Anlage 3, S.23, Z.137ff; Anlage 4, S.38, Z.135ff; Anlage 6, S.65, Z.114ff.

³²⁶ Art. 48b Abs.2 a) Richtlinie (EU) 2021/2101.

³²⁷ Vgl. Grotherr, 2023, S.197.

Public CbCR eine stärkere Automatisierung und Optimierung ihrer Datenerhebung an, da im Rahmen des steuerlichen CbCR teilweise noch manuelle Erfassungen aufgrund mangelnder Datentiefe und aus Gründen der Kosteneffizienz durchgeführt wurden.³²⁸ Dieser Punkt wird auch im Interview mit dem Experten aus der Steuerabteilung eines Energiekonzerns erwähnt, da der Konzern seine CbCR-Prozesse in Form eines webbasierten Tools aufrüsten will und eine Verknüpfung zum Public CbCR vorstellbar ist.³²⁹

In Anbetracht der aufgeführten Unterschiede sollte bei der Entwicklung eines Tools klar definiert werden, welche Daten für welches Reporting genutzt werden sollen, insbesondere im Unterschied zwischen steuerlichem und Public CbCR. Gerade beim Thema nicht-konsolidierungspflichtige Gesellschaften sollte vorab abgestimmt werden, ob diese Daten miteinbezogen werden sollen.

5.2.2 Datenqualität

Aufgrund der Veröffentlichung der Daten stellt sich insbesondere wegen der veränderten Zielgruppe die Frage, welche Rolle die Sicherstellung der Datenqualität spielt. In der Theorie können beim steuerlichen CbCR Datenfehler im Wege von Rückfragen der Finanzverwaltung aufgeklärt und korrigiert werden. Durch die Veröffentlichung können falsche Daten jedoch Reputationsrisiken bergen, die schwieriger zu korrigieren sind.

Die Experten der Unternehmen aus dem Banken- und Energiesektor beschreiben die Sicherstellung der Datenqualität aus dem Kreis der konsolidierungspflichtigen Unternehmen ohne große Schwierigkeiten, da diese im Konzernrechnungswesen enthalten sind.³³⁰ Auch hier wird daher die größte Herausforderung bei der Datenüberprüfung nicht-konsolidierungspflichtiger Gesellschaften gesehen, welche jedoch, wie bereits erwähnt, für das Public CbCR nicht einbezogen werden müssen.

Durch die grundsätzliche Option zur Datenübernahme aus dem steuerlichen CbCR sollte auch der Optimierungsbedarf im Bereich des steuerlichen CbCR betrachtet werden. In Verbindung mit den neuen gesetzlichen Regelungen zur

³²⁸ Vgl. Link/Würzburger, 2023, S.2477.

³²⁹ Vgl. Anlage 4, S.36, Z.71ff.

³³⁰ Vgl. Anlage 3, S.23, Z.144f; Anlage 4, S.38, Z.133f.

Mindestbesteuerung im Rahmen von Pillar 2 wurde und wird in vielen Ländern eine sogenannte CbCR Safe Harbour Regelung eingeführt, mittels welcher Unternehmen die Möglichkeit erhalten, während eines gesetzlich bestimmten Übergangszeitraums die Besteuerung anhand ihres Country-by-Country Reports nachzuweisen, um damit komplexe Berechnungspflichten im Rahmen von Pillar 2 temporär zu vermeiden.³³¹

Die Qualität der erforderlichen CbCR-Daten muss daher generell, aber auch speziell im Hinblick auf die nicht-konsolidierungspflichtigen Gesellschaften, sichergestellt werden³³². Dieser Anpassungsbedarf bei der Datenqualität ist laut beiden deutschen Big-Four-Experten durchaus vorhanden und primär auf die neuen Regelungen zur Mindestbesteuerung zurückzuführen, hängt aber ebenfalls mit Public CbCR zusammen. Die Anpassung äußert sich laut den Experten in der Überprüfung der Datenerhebungsprozesse und Datenquellen sowie der Erstellung formaler Richtlinien zum steuerlichen CbCR.³³³

Diese Erkenntnis im Bereich des Public CbCR ist insbesondere für die Unternehmen relevant, welche sich entscheiden, freiwillig auch nicht notwendige Angaben aus dem steuerlichen CbCR zu übernehmen und mitzuveröffentlichen.

5.3 Datenaufbereitung- und Veröffentlichung

Während sich im Zuge der Datenerhebung bei Public CbCR keine tiefgreifenden Veränderungen zum steuerlichen CbCR ergeben, sollte ein verstärkter Blick auf die Datenveröffentlichung gerichtet werden, da sich die Zielgruppe maßgeblich ändert. Für Unternehmen gibt es bei der Datenaufbereitung und -veröffentlichung zunächst die Frage zu klären, in welchem Detailgrad quantitative Daten im Public CbCR erläutert werden sollen, um Missverständnissen vorzubeugen, aber auch nicht zu detaillierte Informationen an Wettbewerber preiszugeben.

³³¹ Vgl. Schuhmann/Wolff, 2023, S.903.

³³² Vgl. Schuhmann/Wolff, 2023, S.903.

³³³ Vgl. Anlage 6, S.65, Z.118ff; Anlage 7, S.78, Z.159ff.

Des Weiteren gibt es im Regelwerk der Richtlinie auch zwei freiwillige Wahlrechte, welche mit der Veröffentlichung zusammenhängen.³³⁴ Anhand der folgenden Abschnitte soll daher analysiert werden, welche Rolle die qualitativen Erläuterungen im Public CbCR spielen und welche Fragestellungen sich in der Ausübung der Wahlrechte ergeben.

5.3.1 Qualitative Erläuterungen

Die Public-CbCR-Richtlinie bietet ähnlich dem steuerlichen CbCR die Möglichkeit, die verpflichtenden quantitativen Daten mit freiwilligen qualitativen Sachverhaltserläuterungen zu ergänzen. Während die Erläuterungen im steuerlichen CbCR an die Finanzverwaltung gerichtet waren, können die Daten nun von der Öffentlichkeit interpretiert werden, was andere Bedürfnisse und Anforderungen an die Erläuterungen stellt.

Die Darstellungsform der freiwilligen Erläuterungen innerhalb des Public CbCR wird, wie bei den anderen Berichtsinhalten, in einem Musterformblatt der EU vorgegeben, dessen Veröffentlichung laut zwei Experten im Herbst 2024 erwartet wird.³³⁵ Daher werden Unternehmen voraussichtlich nicht die Freiheit haben, eigenständig zu entscheiden, in welcher Form zusätzliche Angaben im Bericht aufgenommen werden.³³⁶

Zur Frage der Notwendigkeit solcher freiwilligen Erläuterungen raten vor allem die Experten aus der Beratung einheitlich zur Nutzung dieser Möglichkeit. Als Grund für mehr Erläuterungen und damit auch mehr Transparenz wird beispielsweise von einem Experten die Heterogenität der Daten mit verschiedenen Datenquellen genannt, welche durch Erläuterungen verständlicher gemacht werden können und letztendlich in einem effizienteren Prozess durch weniger Rückfragen münden.³³⁷

Ein weiterer genannter Grund sind die Interpretationsspielräume, die durch die zusätzlichen Erläuterungen eingeengt werden können.³³⁸ Hierbei unterstreicht die rumänische Beraterin auch explizit, dass gerade auch Unternehmen, die bisher beim

³³⁴ Siehe Ausführungen in Kapitel 3.2.3.

³³⁵ Vgl. Anlage 5, S.47, Z.56f.; Anlage 7, S.79, Z.211f.

³³⁶ Vgl. Grotherr, 2023, S.204f.

³³⁷ Vgl. Anlage 6, S.67, Z.184ff.

³³⁸ Vgl. Anlage 7, S.79, Z.204ff.

steuerlichen CbCR keine Erläuterungen hinzugefügt haben, aufgrund der nun stark veränderten Zielgruppe das Thema qualitative Erläuterung stärker in den Fokus nehmen sollten, da aufgrund fehlender technischer Kenntnisse auch bei Journalisten Fehlinterpretationen entstehen können.³³⁹

Beachtenswert ist auch die andere Sichtweise, die von der befragten Expertin aus dem Bankensektor geäußert wurde. Hier scheint beim Public CBCR im Bankensektor bisher Marktstandard zu sein, keine zusätzlichen Veröffentlichungen aufzunehmen, da durch die begrenzte Aussagekraft im Freitextfeld, bevorzugt wird, detailliert auf individuelle Fragen einzugehen, anstatt bereits präventiv Erläuterungen bereitzustellen.³⁴⁰ Speziell bei einer solchen Vorgehensweise, aber auch allgemein, sollten Unternehmen bereits im Vorfeld effektive Kommunikationsstrategien entwickeln, um auf Fragen oder öffentliche Kritik nach der Veröffentlichung professionell reagieren zu können.³⁴¹

Mögliche Missverständnisse werden von Grotherr et al. vor allem in folgenden Fällen identifiziert:

1. Verlustverrechnung:

Um niedrige gezahlte Ertragsteuern in einzelnen Geschäftsjahren zu erklären, kann es sinnvoll sein, im Public CbCR auf interperiodische Verlustverrechnungen wie Verlustvorträge oder Verlustrückträge hinzuweisen.

Diese Erläuterungen sind wichtig, um ein zutreffendes Bild der tatsächlichen Besteuerungssituation in der Unternehmensgruppe oder des multinational tätigen Großunternehmens zu vermitteln. Ohne solche Zusatzerklärungen könnte ein falscher Eindruck über die tatsächliche Steuerbelastung entstehen.³⁴²

³³⁹ Vgl. Anlage 5, S.54, Z.260ff;

³⁴⁰ Vgl. Anlage 3, S.27, Z.264ff. und S.28, Z.283ff.

³⁴¹ Vgl. Bachmann, Carmen: Stellungnahme zur öffentlichen Anhörung zum Entwurf der Bundesregierung für ein „Gesetz zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2021/2101 im Hinblick auf die Offenlegung von Ertragsteuerinformationen durch bestimmte Unternehmen und Zweigniederlassungen, 2023, S.13.

³⁴² Vgl. Grotherr, 2023, S.204.

2. *Fehlender Ausweis von latenten Steuern:*

Latente Steuern sind keine Pflichtangaben im Public-CbCR-Regelwerk. Die Unterschiede in Bilanzierung und Bewertung zwischen Handels- und Steuerbilanz führen zu Verzerrungen zwischen dem handelsrechtlichen Gewinn und der „zu zahlenden Ertragsteuer“, wenn latente Steuern, insbesondere passive latente Steuern, nicht im Posten „Ertragsteuer“ berücksichtigt werden.

Diese Verzerrungen treten auf, weil Steuerbelastungen aufgrund abweichender steuerlicher Vorschriften erst in späteren Geschäftsjahren sichtbar werden, was im Public CBCR nicht ersichtlich ist. Daher kann es ratsam sein, auf freiwilliger Basis zusätzliche Informationen zu latenten Steuern im Public CBCR für eine bessere Vergleichbarkeit und Interpretation der Steuerquoten bereitzustellen.³⁴³

3. *Niedrige oder übermäßig hohe effektive Steuerrate:*

Die Public CbCR Richtlinie erwähnt explizit die Möglichkeit einer freiwilligen Gesamtschilderung, welche die wesentlichen Unterschiede zwischen den „noch zu zahlenden Ertragsteuern für das betreffende Geschäftsjahr“ und den „gezahlten Ertragsteuern auf Kassenbasis“ im veröffentlichten Bericht erläutert.³⁴⁴ Insbesondere bei auffällig niedrigen oder hohen effektiven Steuerraten in einzelnen Ländern kann es sinnvoll sein, solche Erläuterungen hinzuzufügen. Grotherr schlägt hierbei eine Faustregel zur freiwilligen Erläuterung vor, wenn sich bei einzelnen Steuerhoheitsgebieten auf der Basis einer Kennzahlenbildung effektive Ertragsteuersätze von unter 10 % oder von über 50 % befinden, die bei der breiten Öffentlichkeit einen Erklärungsbedarf auslösen könnten.³⁴⁵

³⁴³ Vgl. Grotherr, 2023, S.204.

³⁴⁴ Artikel 48c Abs.7 der Richtlinie (EU) 2021/2101.

³⁴⁵ Vgl. Grotherr, 2023, S.204.

5.3.2 Ausübung der optionalen Wahlrechte

Praktische Fragestellungen stellen sich insbesondere auch hinsichtlich der Wahlrechte, welche im Gesetzestext einiger Mitgliedsstaaten übernommen wurden.³⁴⁶

Schutzklausel

Die bereits im Kapitel zur potenziellen Wettbewerbsverzerrung erwähnte Schutzklausel erlaubt es, die Offenlegung geschäftlich sensibler Informationen um maximal fünf Jahre zu verschieben. Bislang ist die Regelung aufgrund der zahlreichen unbestimmten Rechtsbegriffe und fehlender Beispiele recht unklar. Für die Inanspruchnahme muss sichergestellt sein, dass die weggelassene Angabe bei ihrer Offenlegung der Marktstellung des Unternehmens einen erheblichen Nachteil zufügen würde. Inwieweit ein erheblicher Nachteil ausgelegt werden kann, ist indes unklar. Auch die befragten Experten sehen die Wirkungskraft der Daten insbesondere aufgrund der Aggregation als eher begrenzt an.³⁴⁷

Als Ausnahme werden Unternehmensgruppen genannt, die nur eine oder sehr wenige Unternehmen innerhalb eines Landes haben und daher Rückschlüsse eher möglich sind.³⁴⁸ Darüber hinaus ist jedoch auch zu beachten, dass die Ausübung dieses Wahlrechts die Aufmerksamkeit von Wettbewerbern erhöhen könnte und damit ein erhöhtes Reputationsrisiko zur Folge hätte.³⁴⁹ Die Option kann auch nicht für Länder auf der „EU-Black List“ bzw. „EU-Grey List“ genutzt werden, da die Daten für diese Länder immer separat aufgeschlüsselt werden müssen.³⁵⁰

Ebenso muss die Option jährlich neu begründet werden und kann nicht pauschal für die Maximaldauer von fünf Jahren in Anspruch genommen werden.³⁵¹ Dies bedeutet einen höheren Arbeitsaufwand, was auch vor dem Hintergrund bewertet werden sollte, dass die Angaben nach Ablauf der temporären Befreiung in jedem Fall nachträglich veröffentlicht werden müssen.

³⁴⁶ Länderspezifische Übersicht in Kapitel 3.2.3.

³⁴⁷ Vgl. Anlage 6, S.68, Z.204ff.; Anlage 7, S.79, Z.215ff; Anlage 4, S.42, Z.258ff.

³⁴⁸ Vgl. Anlage 4, S.42, Z.260ff; Anlage 7, S.80, Z.233ff.

³⁴⁹ Vgl. Anlage 5, S.55, Z.297ff; Bachmann, 2023, S.11.

³⁵⁰ Vgl. Bachmann, 2023, S.11.

³⁵¹ Vgl. Bachmann, 2023, S.11.

Ausnahme von der Veröffentlichungspflicht auf der Website

Unternehmen haben in manchen Ländern, welche das Wahlrecht in die Gesetzgebung implementiert haben, die Option, auf die Veröffentlichung des Berichts auf ihren eigenen Websites zu verzichten, sofern der Bericht bereits öffentlich und kostenlos über die Website des Handelsregisters Dritten in der EU zugänglich gemacht wird. Dabei ist es jedoch fraglich, ob in jedem Land, welches diese Option in nationales Recht umgesetzt hat, auch ein kostenlos zugängliches Register vorliegt. So berichtet die rumänische Expertin, dass dort das gesetzliche Wahlrecht auf dem Papier zwar existiert, das Handelsregister jedoch in der Vollversion nicht kostenlos für jeden zugänglich ist, was Zweifel bei der praktischen Anwendung dieses Wahlrechts aufkommen lässt.³⁵²

Gerade auch für Unternehmensgruppen mit Sitz außerhalb der EU, die Tochterunternehmen und Niederlassungen in mehreren EU-Mitgliedsstaaten haben, kann es relevant sein, die einzelnen Staaten auf die Zugänglichkeit des Registers zu analysieren, da die Richtlinie erlaubt, ein einziges Tochterunternehmen für die Veröffentlichung des Public CbCR für die ganze Unternehmensgruppe zu benennen. Dies könnte unter gegebener Inanspruchnahme des Veröffentlichungswahlrechts eine Vereinfachungsoption bieten, indem ein Tochterunternehmen den Bericht in einem frei zugänglichen Register veröffentlicht und alle anderen Tochterunternehmen in der EU auf der Website mit einem Link auf dieses Register verweisen können.³⁵³ Eine solche Analyse wurde laut einer Expertin auch schon von einem Kunden über das Beraternetzwerk in Auftrag gegeben.³⁵⁴

Generell wird die Nachfrage nach Vereinfachungsoptionen auch von anderen Experten betont, da speziell die Nicht-EU-Unternehmensgruppen mit erhöhter Komplexität durch die Unterschiede in nationalen Gesetzgebungen der Public-CbCR-Richtlinie konfrontiert sind.³⁵⁵ Zum aktuellen Stand mit wenig praktischen Umsetzungshinweise seitens der EU oder einzelner Mitgliedsstaaten sind keine Vorrangregeln vorgesehen, wenn Mitgliedstaaten unterschiedliche Optionen nutzen oder

³⁵² Vgl. Anlage 5, S.56, Z.340ff.

³⁵³ Vgl. Anlage 5, S.11, Z.365ff.

³⁵⁴ Vgl. Anlage 5, S.57, Z.363ff.

³⁵⁵ Vgl. Anlage 7, S.80, Z.233ff.

den Anwendungsbereich erweitern. Daher müssen nicht in der EU ansässige multinationale Unternehmen beobachten, wie jeder Mitgliedstaat die EU-Richtlinie umsetzt, und sicherstellen, dass ihr Bericht die Anforderungen jedes Landes erfüllt, in welchem sie berichtspflichtig sind, unabhängig vom Standort der berichtenden Tochtergesellschaft.³⁵⁶

Somit könnte beispielsweise bei gleichzeitiger Präsenz in Deutschland und in Spanien ein Nicht-EU-Konzern die deutsche Tochter beauftragen, das Public CbCR für den gesamten Konzern in Deutschland zu veröffentlichen. Dabei muss aber sichergestellt werden, dass die Veröffentlichung in Deutschland unter Einhaltung der vorgezogenen spanischen Veröffentlichungsfrist innerhalb von 7 Monaten (im Vergleich zu 12 Monaten in Deutschland) nach dem Bilanzstichtag durchgeführt wird.

Generell gilt es abzuwarten, inwiefern in den nächsten Monaten noch praktische Hinweise zu Vereinfachungsoptionen seitens der EU oder der Mitgliedstaaten veröffentlicht werden. Solche Informationen könnten deutlich mehr Rechtssicherheit für betroffene Unternehmen schaffen.

5.4 Steuertransparenz und Nachhaltigkeitsberichterstattung

Die Themen Nachhaltigkeit und Steuern lassen sich mittlerweile nicht mehr komplett getrennt betrachten. Die Nachhaltigkeit der Geschäftsstrategie und die steuerliche Position von Unternehmen sind zentrale Themen der öffentlichen Diskussion. Die bereits erwähnte GRI mit ihrem 2019 veröffentlichten Standard GRI 207: Tax 2019 integriert Steueraspekte in ihre Berichterstattung und verknüpft damit die Bereiche Nachhaltigkeit und Steuertransparenz. Zusätzlich wird das Thema Steuern auch bei der neuen CSRD-Richtlinie der EU eine bedeutende Rolle spielen.

Die Public-CbCR-Richtlinie ist grundlegend nicht der reinen Nachhaltigkeitsberichterstattung zuzuordnen. Trotzdem entsteht durch das verfolgte Ziel höherer Steuertransparenz automatisch eine Verbindung zum Thema Corporate

³⁵⁶ Vgl. KPMG: Public Country-by-Country – FAQ, 2024b, URL: <https://kpmg.com/xx/en/home/services/tax/regional-tax-centers/eu-tax-centre/country-by-country-reporting/eu-public-faq.html>, letzter Abruf: 29.07.2024.

Sustainability, welche im folgenden Abschnitt thematisiert wird. Hierbei wird zunächst untersucht, wie steuerliche Berichterstattung bereits in der Praxis mit Nachhaltigkeit verknüpft wird. Danach werden potenzielle Nutzungsmöglichkeiten des Public CbCR in diesem Bereich identifiziert.

5.4.1 Anwendung in der Praxis

Durch die Einführung der Public-CbCR-Richtlinie und der CSRD-Richtlinie schafft die EU erstmals einheitliche, sektorübergreifende Regelungen, die verpflichtende Berichterstattung zu steuerlichen Themen beinhalten. Davor war das Themenfeld Steuertransparenz und Nachhaltigkeitsberichterstattung vor allem durch freiwillige Standards geprägt, die sich in den Kriterien und der Herangehensweise teils deutlich unterscheiden.³⁵⁷ Hierunter fallen beispielsweise der mehrfach erwähnte GRI 207: Tax 2019 Standard oder der S&P Corporate Sustainability Assessment (CSA) Standard.

Aus den Interviews mit den Experten geht hervor, dass steuerliche Berichterstattung und Nachhaltigkeit aktuell an Bedeutung gewinnen, bislang aber nicht im Vordergrund standen. So berichtet der Steuerexperte eines deutschen Energiekonzerns, dass das Nachhaltigkeitsteam und die steuerliche Berichterstattung bislang keine Verknüpfungspunkte hatten.³⁵⁸ Auch zwei Experten aus der Beratung geben an, dass ihrem Eindruck nach das Thema Nachhaltigkeit bislang nicht wirklich mit Steuern verbunden wurde, aber mittlerweile immer stärker in den Fokus rückt.³⁵⁹

Diese Entwicklung wird durch Overesch et al. in einer Studie zur Anwendung des GRI 207: Tax bestätigt. Die Ergebnisse zeigen einerseits regionale Unterschiede mit einer Anwendungshäufigkeit im Jahr 2021 von 69,35 % im südeuropäischen Raum und eher selteneren Anwendungshäufigkeiten von beispielsweise 19,35 % in Nordeuropa oder 22,22 % in Osteuropa.³⁶⁰ Andererseits zeigt sich ein einheitlicher Trend zu steigender Anwendung im Vergleich zu den Vorjahren, speziell im

³⁵⁷ Vgl. PwC: Tax transparency and sustainability reporting in 2023, 2023, S.6.

³⁵⁸ Vgl. Anlage 4, S.43, Z.299ff.

³⁵⁹ Vgl. Anlage 5, S.58. Z.405ff; Anlage 6, S.71, Z.285ff.

³⁶⁰ Vgl. Overesch et al., 2023, S.852.

deutschsprachigen Raum, wo sich die Anwendung von 2020 auf 2021 unter den analysierten Unternehmen von 23,26 % auf 34,88 % gesteigert hat.³⁶¹

Zur Art der steuerlichen Berichterstattung gab die Expertin aus dem Bankensektor an, dass Tax-Compliance ausschließlich durch qualitative Steuerberichterstattung zu begründen ist und sich daher eher aus der Veröffentlichung von Steuerstrategien ergibt und nicht durch quantitative Berichterstattung. Die Zusammenarbeit von Steuer- und Nachhaltigkeitsabteilung läuft daher vornehmlich über Textbausteine in qualitativen Berichten.³⁶²

Diese Aussage deckt sich ebenfalls mit einer Studie aus dem Jahr 2023, in der PwC den aktuellen Status von Steuertransparenz und Nachhaltigkeitsberichterstattung in 8 Ländern anhand der Veröffentlichungen von 269 Unternehmen untersucht.³⁶³ Die Studie kommt hierbei zum Ergebnis, dass qualitative Daten wie Steuerstrategien deutlich häufiger als quantitative Daten veröffentlicht werden.³⁶⁴

Außerdem werden auch in dieser Studie regionale Unterschiede identifiziert, da Unternehmen in einigen Ländern wie UK eher dazu neigen, ihre „Total Tax Contribution“ (Gesamtmenge der gezahlten Steuern) zu veröffentlichen und in anderen Ländern die Veröffentlichung von Public CbCR Berichten bevorzugt wird.³⁶⁵ Ursache hierfür sind unterschiedliche lokale Gesetze zur steuerlichen Offenlegung sowie die unterschiedliche regionale Anwendung freiwilliger Standards wie des GRI 207: Tax, der CbCR-Veröffentlichungen enthält.

5.4.2 Nutzungsmöglichkeiten von Public CbCR Daten

Im Kontext der dargestellten wachsenden Bedeutung von Steuertransparenz im Bereich der Nachhaltigkeit stellt sich die Frage, wie die quantitativen Public CbCR-Daten von Unternehmensseite genutzt werden können, um über die reine Veröffentlichungspflicht hinaus den gestiegenen Erwartungen gerecht zu werden.

³⁶¹ Vgl. Overesch et al., 2023, S.852.

³⁶² Vgl. Anlage 3, S.30, Z.333ff. und S.29, Z.313ff.

³⁶³ Studie umfasst Unternehmen in Deutschland, Österreich, UK, Spanien, Schweiz, Südafrika, Brasilien und Irland.

³⁶⁴ Vgl. PwC, 2023, S.6.

³⁶⁵ Vgl. PwC, 2023, S.19.

Ein wichtiger Anhaltspunkt ist hierbei wieder der GRI 207: Tax, der selbst CbCR-Daten beinhaltet. Zwei Experten raten im Interview explizit zur Nutzung dieses freiwilligen Standards, da der zusätzliche Arbeitsaufwand zum bereits verpflichtenden Public CbCR eher gering ist und somit mit moderatem Aufwand ein positives Bild des Unternehmens durch zusätzliche freiwillige Transparenz erzeugt werden kann.³⁶⁶ Diese Schlussfolgerung teilt auch PwC in ihrer Studie zu Tax und Sustainability Reporting.³⁶⁷

Außerdem kann auch abseits der Anwendung neuer Standards ein Nutzen erfolgen, indem qualitative Reportings, wie die Steuerstrategie, auch mit quantitativen Zahlen untermauert werden. Dies kann durch die zusätzlichen Erläuterungen im Public CbCR oder durch die Einbindung der Public-CbCR-Daten in andere qualitative Steuer- und Nachhaltigkeitsberichterstattung geschehen. Diese Verbindung quantitativer und qualitativer Berichterstattung wird sowohl von einer Beraterin als auch von der Steuerexpertin aus dem Bankensektor als sinnvoll hervorgehoben.³⁶⁸

Auch KPMG betont in einer Handreichung zum Thema Public Tax Reporting, dass narrative Erklärungen zur steuerlichen Strategie eines Unternehmens unerlässlich sind, aber ihre Wirksamkeit steigern, wenn sie durch quantitative Daten unterstützt werden. Eine kombinierte Darstellung aus narrativen und datenbasierten Elementen fördert offene, ehrliche und informierte Gespräche unter den Interessengruppen, was langfristig hilft, Vertrauen aufzubauen.³⁶⁹

Vor dem Hintergrund erster Greenwashing-Vorwürfe durch Bilicke et al., welche im Kontext des verpflichtenden qualitativen Tax-Strategy-Disclosure-Regimes in UK feststellen, dass betroffene Unternehmen zwar das Volumen der Diskussion über ihre Steuerstrategie in ihren Jahresberichten erhöhen, jedoch auch mehr Standardfloskeln verwenden, ohne ihr grundlegendes Verhalten zu ändern,³⁷⁰ kann das

³⁶⁶ Vgl. Anlage 5, S.60, Z.440ff; Anlage 6, S.70, Z.264ff.

³⁶⁷ Vgl. PwC, 2023, S.19.

³⁶⁸ Vgl. Anlage 3, S.32, Z.402ff; Anlage 5, S.59, Z.438ff.

³⁶⁹ Vgl. KPMG International: Public Tax Reporting, 2024, S. 19. URL: <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/xx/pdf/2024/05/public-tax-reporting.pdf>.

³⁷⁰ Vgl. Bilicka et al., 2021, S.37.

Einbinden von quantitativen Daten aus dem Public CbCR zur höheren Glaubwürdigkeit und zu einer positiven Abgrenzung führen.

5.5 Zusammenfassende Praxishinweise

Nach umfassender Betrachtung von Expertenmeinungen und aktueller Literatur zur Implementierung der Public-CbCR-Richtlinie wurden Kernherausforderungen und Handlungsoptionen für betroffene Unternehmen identifiziert. Diese werden nachfolgend als Praxishinweise dargestellt. Da die Richtlinie inzwischen in den meisten Mitgliedsstaaten in nationales Recht umgesetzt, sollten Unternehmen sich zeitnah mit den Regelungen auseinandersetzen. Während in Ländern wie Deutschland die erste Veröffentlichung erst Ende 2026 erfolgt, müssen Unternehmen mit Sitz außerhalb der EU mit unternehmerischer Präsenz in Rumänien, bereits Ende 2024 den ersten Bericht veröffentlichen.

Laut befragten Experten sind sich auch deutsche Unternehmen der neuen Anforderungen bewusst, haben aber oft noch keine konkreten Implementierungsprojekte gestartet. Dies liegt daran, dass durch die bestehende Verpflichtung zum steuerlichen CbCR keine große Anpassung erwartet wird und aktuell die Implementierung der Pillar 2-Gesetzgebung im Vordergrund steht. Trotzdem ist es empfehlenswert, sich die Unterschiede zwischen Public CbCR und steuerlichem CbCR frühzeitig klarzumachen, um spätere Missverständnisse in der praktischen Implementierung zu vermeiden.

Für die Implementierung des Public CbCR ist es ratsam, verschiedene Abteilungen einzubinden, darunter die klassisch verantwortliche Steuerabteilung und das Konzernrechnungswesen. In diesem Fall sollten aber auch Marketing und Unternehmenskommunikation beteiligt werden, da die Daten nun öffentlich gemacht werden müssen und strategische Kommunikationspläne sinnvoll sind, um effektiv auf Fragen und Kritik zu den veröffentlichten Daten reagieren zu können. Externe Beratung wird nach Ansicht der befragten Experten meist nur bei spezifischen Fragen oder bei der Implementierung neuer IT-Tools benötigt.

In Bezug auf die Datenerhebung können Unternehmen die Datengrundlage des steuerlichen CbCR für das Public CbCR nutzen. Neue technische Tools zur Datenerhebung könnten hilfreich sein, um die Prozesse zu automatisieren und zu optimieren, da dies bisher beim steuerlichen CbCR vermehrt manuell durchgeführt wird.

Vor diesem Hintergrund sollte nochmals festgehalten werden, dass nicht-konsolidierungspflichtige Gesellschaften im Gegensatz zum steuerlichen CbCR nicht beim Public CbCR aufgeführt werden müssen. Die Sicherstellung und Verbesserung der Datenqualität wird aktuell hauptsächlich durch die Safe-Harbour-Regelung im Rahmen von Pillar 2 angetrieben, wobei das Thema Public CbCR in solche Anpassungsprozesse ebenfalls miteinbezogen werden kann.

Unternehmen sollten entscheiden, in welchem Detailgrad quantitative Daten im Public CbCR erläutert werden sollen. Diese Erklärungen sind wichtig, um die Daten verständlicher zu machen und Missverständnisse zu vermeiden. Besonders für Unternehmen, die bisher beim steuerlichen CbCR keine Erläuterungen hinzugefügt haben, wird empfohlen, diese Möglichkeit aufgrund der veränderten Zielgruppe stärker in den Fokus zu nehmen.

Hinsichtlich der teilweise gesetzlich implementierten Wahlrechte sollten Unternehmen beachten, dass die Schutzklausel noch sehr unklar definiert ist. Zudem muss sie jährlich neu begründet werden, was zusätzlichen Arbeitsaufwand bedeutet. Somit sollte gründlich abgewogen werden, ob sich eine Inanspruchnahme im Einzelfall lohnen würde.

Für Unternehmensgruppen mit Sitz außerhalb der EU kann es sinnvoll sein, die Zugänglichkeit der entsprechenden nationalen Register zu analysieren, um eine effiziente Veröffentlichung durch ein einziges Tochterunternehmen zu erreichen, worauf andere verbundene Unternehmen verweisen können. Es gibt jedoch Zweifel an der praktischen Umsetzung dieser Option, da nicht in jedem Land, wo die Option gesetzlich verankert wurde, ein kostenlos zugängliches Register existiert.

Die Verknüpfung von steuerlicher Berichterstattung und Nachhaltigkeit gewinnt nachweislich an Bedeutung. Experten empfehlen die Nutzung der CbCR-Daten für den GRI 207: Tax Standard, da der zusätzliche Arbeitsaufwand gering ist und freiwillige Transparenz ein positives Unternehmensbild fördern kann. Grundsätzlich wird eine verstärkte Verbindung von qualitativen und quantitativen Daten im Bereich der steuerlichen Transparenz und Nachhaltigkeitsberichterstattung empfohlen, da dies glaubwürdiger und aussagekräftiger als rein qualitative Berichterstattung ist.

6 Schlussfolgerung

Die Einführung der Public CbCR-Richtlinie der Europäischen Union markiert einen bedeutenden Schritt zur Erhöhung der Steuertransparenz multinationaler Unternehmen. Diese Richtlinie verpflichtet große multinationale Unternehmen, detaillierte steuerliche und finanzielle Informationen öffentlich zugänglich zu machen, um Steuervermeidungspraktiken zu reduzieren und eine fairere Verteilung der Steuerlast zu erreichen. Diese Arbeit konzentriert sich auf den aktuellen Implementierungsprozess in der Praxis und reiht sich in eine wachsende Zahl an Literatur zum Thema Steuertransparenz und öffentlicher Steuerberichterstattung ein.

Die Hauptfragestellung dieser Arbeit war es, die aktuellen Herausforderungen und Chancen bei der praktischen Umsetzung der neuen Regelungen zu identifizieren. Eine zentrale Erkenntnis hierbei ist, dass Unternehmensgruppen mit Sitz außerhalb der EU mit mehr Herausforderungen konfrontiert sind, da sie unterschiedliche Gesetzesregelungen in verschiedenen EU-Mitgliedstaaten berücksichtigen müssen. Allgemein kann festgehalten werden, dass die Nutzung und Interpretation von optionalen Wahlrechten in der Gesetzgebung aufgrund fehlender Informationen und der Unterschiede zwischen den einzelnen Mitgliedstaaten derzeit deutlich mehr Fragen aufwerfen als die technische Umsetzung der Datenerhebung und Veröffentlichung, welche derzeit eher unproblematisch erscheint.

Für betroffene Unternehmen ist es wichtig, sich frühzeitig damit zu beschäftigen, in welcher Form und in welchem Umfang qualitative Erläuterungen zum eigenen Vorteil genutzt werden können und ab welchem Punkt Wettbewerbsnachteile befürchtet werden. Generell geht aus der Befragung der Experten hervor, dass eine gut durchdachte Kommunikationsstrategie und freiwillige Erläuterungen der veröffentlichten Zahlen durchaus Chancen bieten.

Ein weiterer wichtiger Aspekt ist die Verbindung von Steuertransparenz und Nachhaltigkeit. Die Integration steuerlicher Berichterstattung, speziell quantitativer CbCR-Daten, in die qualitative Nachhaltigkeitsberichterstattung kann die Glaubwürdigkeit und Aussagekraft der Berichte erhöhen. Die CSRD-Richtlinie der EU verlangt von Unternehmen, umfassende Nachhaltigkeitsberichte zu erstellen, die

auch Informationen über die Steuerposition enthalten und qualitative Daten einbeziehen.

Eine offene Frage bleibt, wie stark die Public CbCR-Richtlinie langfristig Steuervermeidungspraktiken beeinflusst und ob die erwarteten positiven Effekte auf Steueraufkommen und faire Steuerverteilung eintreten. Die Untersuchung der Auswirkungen der Public CbCR-Veröffentlichungen auf das Investorenverhalten und die Öffentlichkeit bietet viel Potenzial für künftige Forschung, die auch für Unternehmen in der praktischen Umsetzung der Veröffentlichungspflicht nützlich sein kann.

Abschließend sollte beachtet werden, dass die EU-Vorschriften zum Public CbCR nur eine von mehreren globalen Entwicklungen im Bereich der steuerlichen Berichterstattung sind. In Australien wird aktuell ab Juli 2024 ein ähnliches Public CbCR-System mit zusätzlichen qualitativen Offenlegungen eingeführt. Parallel dazu hat das Financial Accounting Standards Board in den USA im Dezember 2023 bedeutende Änderungen der Anforderungen an die Offenlegung und Abstimmung von Ertragsteuern verabschiedet. Es bleibt abzuwarten, welche weiteren Entwicklungen global hinzukommen und wie multinationale Unternehmen mit verschiedenen Transparenzpflichten umgehen werden.

Literaturverzeichnis

Antonetti, Paolo; Anesa, Mattia: Consumer reactions to corporate tax strategies. The role of political ideology. In: *Journal of business research*, Vol.74, 2017, S.1-10.

Asay, H. Scott; Hoopes, Jeffrey L. et al.: Consumer Responses to Corporate Tax Planning, Kenan Institute of Private Enterprise Research Paper, No. 18-19), 2018.

Asay, H. Scott; Hoopes, Jeffrey L. et al.: Tax Boycotts. In: *The accounting review*, Vol. 99, 2024, S. 1–29.

Athanasaki, Vasiliki: DAC4 on CbCr: a powerful tool in the hands of tax administration with regard to transferpricing. In: Romaní, Marina Serrat; Korving, Jasper; Eliantonio, Mariolina (Hrsg.): *Exchange of Information in the EU*. Cheltenham, UK: EE Elgar, 2024, S. 242–260.

Atwood, T. J.; Lewellen, Christina: The Complementarity between Tax Avoidance and Manager Diversion: Evidence from Tax Haven Firms. In: *Contemporary Accounting Research*, Vol. 36, 2019, S. 259–294.

Augel, Christian: *Steuerliche Gewinnabschöpfung im internationalen Konzern bei Nutzung digitaler Geschäftsmodelle*, Berlin: Erich Schmidt Verlag, 2022.

Bachmann, Carmen: Stellungnahme zur öffentlichen Anhörung zum Entwurf der Bundesregierung für ein „Gesetz zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2021/2101 im Hinblick auf die Offenlegung von Ertragsteuerinformationen durch bestimmte Unternehmen und Zweigniederlassungen, Universität Leipzig, Lehrstuhl Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, 2023, Online verfügbar unter <https://www.bundestag.de/resource/blob/943002/cb363fc6734ddf56bbfbd51eabddb10/Stellungnahme-Bachmann-data.pdf>, zuletzt abgerufen am 29.07.2024.

Bachmann, Carmen; Gebhardt, Johannes; Seifert, Christopher: Zur Rolle der Öffentlichkeit beim public Country-by- Country-Reporting: Nützliche Kontrolle oder Laienurteil? In: *Der Betrieb*, Nr.25, 2023, S. 1440–1443.

Bachmann, Carmen; Seifert, Christopher: Einführung eines public Country-by-Country Reportings - Kritische Anmerkungen zum Gesetzentwurf, In: Der Betrieb, Nr.20, 2023, S. 1175–1181.

Beyer, Anne; Cohen, Daniel A. et al.: The Financial Reporting Environment. Review of the Recent Literature, In: Journal of Accounting and Economics, Vol.50, 2010, S. 296-343.

Bilicka, Katarzyna Anna; Casi-Eberhard, Elisa et al.: Qualitative Information Disclosure. Is Mandating Additional Tax Information Disclosure Always Useful? ZEW Leibniz-Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung Discussion Paper Nr. 21-04, 2021, Online verfügbar unter: <https://madoc.bib.uni-mannheim.de/60237/1/dp21047.pdf>, zuletzt abgerufen am 29.07.2024.

Bilicka, Katarzyna Anna; Dubinina, Evgeniya; Janský, Petr: Fiscal Consequences of Corporate Tax Avoidance. EU Tax Observatory Working Paper, Nr. 18, 2023, Online verfügbar unter https://www.taxobservatory.eu/www-site/uploads/2023/06/EUTO_WP18_Fiscal-Consequences-of-Corporate-Tax-Avoidance_June2023.pdf, zuletzt abgerufen am 29.07.2024.

Bowers, Simon: Luxembourg tax files: how tiny state rubber-stamped tax avoidance on an industrial scale. In: The Guardian, 2014, Online verfügbar unter <https://www.theguardian.com/business/2014/nov/05/-sp-luxembourg-tax-files-tax-avoidance-industrial-scale?utm>, zuletzt abgerufen am 29.07.2024.

Bräunig, Klaus: OECD/G20-Projekt BEPS. Analyse und Empfehlungen für eine Umsetzung in Deutschland, Bonn: Stotax Stollfuß Medien, 2015.

Brinkmann, Bastian: Steuertricks kosten Deutschland 26 Milliarden Dollar. In: Süddeutsche Zeitung, 2023.

Brocke, Klaus von: Die neue öffentliche Länderberichterstattung aus der Sicht eines Drittstaatenunternehmens: Fluch und Segen einer EU-weiten Angleichung auf Grundlage einer Richtlinie, In: steueranwaltsmagazin, Nr.4, 2023, S. 122–129.

Bruehne, Alissa; Jacob, Martin: Corporate Tax Avoidance and the Real Effects of Taxation. A Review, TRR 266 Accounting for Transparency Working Paper Series, Nr. 34, 2021, Online verfügbar unter: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3495496#, zuletzt abgerufen am 29.07.2024.

Bundeszentralamt für Steuern: Teilnehmende Staaten CbCR, 2023, Online verfügbar unter https://www.bzst.de/DE/Unternehmen/Intern_Informationsaustausch/CountryByCountryReport-ing/TeilnehmendeStaaten/teilnehmende_Staaten_node.html, zuletzt abgerufen am 29.07.2024.

Campbell, John L.; Cecchini, Mark et al.: Tax-related mandatory risk factor disclosures, future profitability, and stock returns, In: Review of accounting studies, Nr.24, 2019, S. 264–308.

Chen, Shannon: Do investors value corporate tax return information? Evidence from Australia, Dissertation, University of Texas, Austin, 2017.

Chircop, Justin; He, Shaohua; Liu, Jiancheng: Country-by-Country Reporting and Audit Fees, SSRN working paper, 2022, Online verfügbar unter https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=4262225, zuletzt abgerufen am 29.07.2024.

Christians, Allison: Avoidance, Evasion, and Taxpayer Morality, In: Washington University Journal of Law and Policy, Vol. 44, 2018, S.1-17.

Cockfield, Arthur J.: International Tax Transparency, In: Perspectives on Tax Law & Policy Nr.1, 2020, S.1-4.

Cockfield, Arthur J.; MacArthur, Carl: Country-by-Country Reporting and Commercial Confidentiality. In: Canadian Tax Journal, Vol. 63, 2015, S. 627–660.

Cordes, Martin; Leonhardt, Andreas: Gesetzentwurf zur Offenlegung von Ertragsteuerinformationen (public country by country reporting) - Analyse aus Sicht deutscher, international tätiger Familienunternehmen, In: Finanzrundschau, Nr.2, 2023, S. 41–48.

Dierynck, Bart; Jacob, Martin; et a.: Public Tax Disclosures and Fair Share Perceptions, TRR 266 Accounting for Transparency Working Paper Series, Nr. 94, 2022, Online verfügbar unter https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=4173175, zuletzt abgerufen am 29.07.2024.

Dutt, Verena K.; Ludwig, Christopher A. et al.: Increasing tax transparency: investor reactions to the country-by-country reporting requirement for EU financial institutions, In: International Tax and Public Finance, Vol. 26, 2019, S. 1259–1290.

Dutt, Verena K.; Spengel, Christoph; Vay, Heiko: Der EU-Vorschlag zum Country-by-Country Reporting im Internet. Kosten, Nutzen, Konsequenzen, 2. Auflage, Mannheim: Stiftung Familienunternehmen, 2020.

Eberhartinger, Eva; Speitmann, Raffael; Sureth-Sloane, Caren: Banks' tax disclosure, financial secrecy, and tax haven heterogeneity, In: WU International Taxation Research Paper Series, Nr.1, 2020, Online verfügbar unter https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3523909, zuletzt abgerufen am 29.07.2024.

Enache, Raluca; Marlier, François; McCaroll, Louise: Tax transparency is here to stay, In: International Tax Review, 2023, Online verfügbar unter <https://www.internationaltaxreview.com/article/2clkmcb3taewt03kgmdxc/sponsored/tax-transparency-is-here-to-stay>, zuletzt abgerufen am 29.07.2024.

Europäische Kommission: Country-by-country reporting, 2024a, Online verfügbar unter https://taxation-customs.ec.europa.eu/country-country-reporting_en, zuletzt abgerufen am 29.07.2024.

Europäische Kommission: The Anti Tax Avoidance Directive, 2024b, Online verfügbar unter https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation/company-taxation/anti-tax-avoidance-directive_en, zuletzt abgerufen am 29.07.2024.

Europäische Kommission: Corporate sustainability reporting, 2024c, Online verfügbar unter https://finance.ec.europa.eu/capital-markets-union-and-financial-markets/company-reporting-and-auditing/company-reporting/corporate-sustainability-reporting_en, zuletzt abgerufen am 29.07.2024.

Europäische Kommission: May infringements package, 2024d, Online verfügbar unter https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/inf_24_2422, zuletzt abgerufen am 29.07.2024.

Europäisches Parlament: Tax avoidance vs tax evasion: fiscal vocabulary made easy, 2015, Online verfügbar unter <https://www.europarl.europa.eu/topics/en/article/20150529STO61068/tax-avoidance-vs-tax-evasion-fiscal-vocabulary-made-easy>, zuletzt aktualisiert am 28.02.2018., zuletzt abgerufen am 29.07.2024.

Europäisches Parlament: Briefing EU Legislation in Progress. Tax transparency rules for crypto-asset transactions (DAC8), 2023, Online verfügbar unter [https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/BRIE/2023/739310/EPRS_BRI\(2023\)739310_EN.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/BRIE/2023/739310/EPRS_BRI(2023)739310_EN.pdf), zuletzt abgerufen am 29.07.2024.

Evers, Andrea; Hundsdorfer, Jochen: Country-by-Country reporting. Eine neue Rechnungslegung über länderspezifische Wertschöpfung und Ertragsteuern? Freie Universität Berlin Diskussionsbeiträge, Nr.20, 2014, Online verfügbar unter http://edocs.fu-berlin.de/docs/receive/FUDOCS_document_000000020976, zuletzt abgerufen am 29.07.2024.

Fair Tax Mark: Tax Responsibility and Transparency Index launch-es to benchmark companies, 2024, Online verfügbar unter <https://fairtaxmark.net/tax-responsibility-and-transparency-index-launches-to-benchmark-companies/>, zuletzt abgerufen am 29.07.2024.

Financial Accounting Standards Board: Improvements to Income Tax Disclosures, 2023, Online verfügbar unter <https://fasb.org/page/PageContent?pageId=/projects/recentlycompleted/improvements-to-income-tax-disclosures.html>, zuletzt abgerufen am 29.07.2024.

Forstater, Maja : Beneficial openness? Weighing the costs and benefits of financial transparency, Charles Michelsen Institute Working Paper, Nr.3, 2017.

Frischmann, Peter J.; Shevlin, Terry; Wilson, Ryan: Economic consequences of increasing the conformity in accounting for uncertain tax benefits, In: Journal of accounting & economics, Vol. 46, 2008, S. 261–278.

Fuest, Clemens; Greil, Stefan; Hugger, Felix; Neumeier, Florian: Global Profit Shifting of Multinational Companies: Evidence from CbCR Micro Data, CESifo Working Paper, Nr. 9757, 2022, Online verfügbar unter https://www.econstor.eu/bitstream/10419/263687/1/cesifo1_wp9757.pdf, zuletzt abgerufen am 29.07.2024.

Fuest, Clemens; Hugger, Felix; Neumeier, Florian: Gewinnverlagerung deutscher Großunternehmen in Niedrigsteuerländer – Wie hoch sind die Steueraufkommensverluste? In: ifo Schnelldienst, Nr.1, 2021, Online verfügbar unter <https://www.ifo.de/publikationen/2021/aufsatz-zeitschrift/gewinnverlagerung-deutscher-grossunternehmen>, zuletzt abgerufen am 29.07.2024.

G20: Erklärung der Staats- und Regierungschefs der G20 in Los Cabos vom 19.06.2012, 2012, Online verfügbar unter <https://www.bundesregierung.de/resource/blob/974430/474782/476e30b7a9b160ff8997984c1794a315/g20-loscabos-gipfelkommunikation%C3%A9-deutsch-data.pdf?download=1>, zuletzt abgerufen am 29.07.2024.

Gallemore, John; Maydew, Edward L.; Thornock, Jacob R. : The reputational costs of tax avoidance, In: Contemporary accounting research, Vol.31, 2014, S.1103-1133.

Gamperl, Elisabeth; Obermaier, Frederik; Obermayer, Bastian: Just do it. Investigativ Recherche zu Steuervermeidung, In: Süddeutsche Zeitung, 2017.

Graham, John et al.: Incentives for Tax Planning and Avoidance, In: The Accounting Review, Vol.89, 2014, S.991-1023.

Gribnau, Hans: Why Social Responsible Corporations Should Take Tax Seriously, In: Karina Kim Egholm Elgaard, Rasmus Kristian Feldthusen et al. (Hrsg.): Fair Taxation and Corporate Social Responsibility. Copenhagen, Denmark: Ex Tuto Publishing, 2020, S. 103–160.

Grotherr, Siegfried: Zweifelsfragen, Risiken und Nebenwirkungen des künftigen öffentlichen Ertragsteuerinformationsberichts, In: Finanzrundschau, Nr.5, 2023, S. 193–207.

Guay, Wayne; Samuels, Delphine; Taylor, Daniel: Guiding through the Fog: Financial statement complexity and voluntary disclosure, In: Journal of Accounting and Economics, Vol. 62, 2016, S. 234–269.

Haase, Florian: EU Tax Disclosure Rules, Cheltenham, UK: Edward Elgar Publishing, 2021.

Haase, Florian: Internationales und Europäisches Steuerrecht, 7. neu bearbeitete Auflage, Heidelberg: CF Müller Verlag, 2023.

Hackett, Franki; Janský, Petr: Incremental improvement. Evaluating the emancipatory impact of public country-by-country reporting, In: Critical perspectives on accounting, Vol. 96, 2023, S.1-17.

Hamann, Nina: EU-Parlament entwirft neuen Plan zur Aufhebung des Einstimmigkeitsprinzips, Euractiv, 2023, Online verfügbar unter <https://www.euractiv.de/section/europa-kompakt/news/eu-parlament-entwirft-neuen-plan-zur-aufhebung-des-einstimmigkeitsprinzips/>, zuletzt abgerufen am 29.07.2024.

Hanlon, Michelle: Country-by-Country Reporting and the International Allocation of Taxing Rights, In: Bulletin for International Taxation, Vol. 72, 2018, S.209-217.

Hanlon, Michelle; Heitzman, Shane: A review of tax research, In: Journal of Accounting and Economics, Vol.50, 2010, S. 127–178.

Hanlon, Michelle; Slemrod, Joel: What does tax aggressiveness signal? Evidence from stock price reactions to news about tax shelter involvement, In: Journal of Public Economics Vol. 93, 2009, S. 126–141.

Hardeck, Inga; Hertl, Rebecca: Consumer Reactions to Corporate Tax Strategies: Effects on Corporate Reputation and Purchasing Behaviour, In: J Bus Ethics, Vol. 123, 2014, S. 309–326.

Heider, Christian: Referentenentwurf zur innerstaatlichen Umsetzung des public Country-by-Country Reporting - Überblick und kritische Einordnung, In: Internationale Steuerrundschau, Nr.1, 2023, S. 27–34.

Hentschel, Sven; Hörnicke, Gabriel; Kraft, Gerhard: Von der Wertschöpfung zum „unified approach“. Die andauernde Suche nach einer Konsenslösung für BEPS-Aktionspunkt 1, In: Die Unternehmensbesteuerung, Nr.12, 2019, S.673-683.

Kokott, Juliane: Kompetenzen des europäischen Gesetzgebers. in: Hey, Johanna; Schön, Wolfgang (Hrsg.): Europäisches Steuerverfassungsrecht. Symposion aus Anlass der Verabschiedung von Professor Dr. h.c. Rudolf Mellinghoff als Präsident des Bundesfinanzhof, Berlin: Springer, 2023, S.33-46.

Hlavica, Christian; Klapproth, Uwe; Hülsberg, Frank M.: Tax Fraud & Forensic Accounting. Umgang mit Wirtschaftskriminalität, Wiesbaden: Gabler Verlag, 2011.

Hoopes, Jeffrey L.; Robinson, Leslie; Slemrod, Joel: Public tax-return disclosure, In: Journal of accounting & economics, Vol. 66, 2018, S. 142–162.

Hoppe, Thomas; Müller, Jens et al.: Eine ökonomische Einordnung des öffentlichen Country-by-Country Reporting in der EU. In: Internationales Steuerrecht, Nr.23, 2021, S. 925-930.

Huesecken, Birgit; Overesch, Michael; Tassius, Alexander: Effects of Disclosing Tax Avoidance. Capital Market Reaction to LuxLeaks, SSRN working paper, 2018, Online verfügbar unter https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2848757, zuletzt abgerufen am 29.07.2024.

Hugger, Felix: The Impact of Country-by Country Reporting on Corporate Tax Avoidance. ifo working paper, Nr. 304, 2019, Online verfügbar unter <https://www.ifo.de/DocDL/wp-2019-304-hugger-corporate-tax-avoidance.pdf>, zuletzt abgerufen am 29.07.2024.

Hutchens, Michelle; Rego, Sonja O.; Williams, Brian: The impact of standard setting on individual investors: evidence from SFAS 109, In: Review of accounting studies, Vol. 29, 2023, S. 1407–1455.

Johannesen, Niels; Larsen, Dan Thor: The power of financial transparency. An event study of country-by-country reporting standards, In: Economics letters, Vol. 145, 2016, S. 120–122.

Joshi, Preetika: Does Private Country-by-Country Reporting Deter Tax Avoidance and Income Shifting? Evidence from BEPS Action Item 13, SSRN Working paper, 2019, Online verfügbar unter https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3347499, zuletzt abgerufen am 29.07.2024.

Karellen, Beth-Anne: What’s the Difference Between Tax Evasion, Tax Avoidance, and Tax Planning? The accountancy partnership, 2024, Online verfügbar unter <https://www.theaccountancy.co.uk/tax/tax-avoidance-tax-planning-tax-evasion-whats-difference-6316.html>, zuletzt abgerufen am 29.07.2024.

Kellersmann, Dietrich; Treisch, Corinna et al.: Europäische Unternehmensbesteuerung I, 2. Auflage, Wiesbaden: Springer Gabler, 2013.

Kockrow, Madeleine; Kraft, Gerhard; Schnitger, Arne: Steuerliche Transparenz und Nachhaltigkeitsberichterstattung, In: Institut Finanzen und Steuern Schrift, Nr.546, 2022.

KPMG: Pillar Two State of Play, 2024a, Online verfügbar unter <https://digital-gateway.kpmgservices.tech/en-US/news/beps>. Zuletzt abgerufen am 29.07.2024.

KPMG: Public Country-by-Country – FAQ, 2024b, Online verfügbar unter <https://kpmg.com/xx/en/home/services/tax/regional-tax-centers/eu-tax-centre/country-by-country-reporting/eu-public-faq.html>, zuletzt abgerufen: 29.07.2024.

KPMG Australia: Australian Public CbCR: revised draft legislation for multinationals released, 2024, Online verfügbar unter <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/xx/pdf/2024/02/australian-public-cbcr-article-template-feb-24-revised-ed.pdf>, zuletzt abgerufen am 29.07.2024.

KPMG Romania: Public Country by Country reporting obligations - Further clarifications, 2023, Online verfügbar unter <https://kpmg.com/ro/en/home/insights/2023/06/public-country-by-country-reporting-obligations-further-obligations.html>, zuletzt abgerufen am 29.07.2024.

Kraft, Gerhard; Schürkötter, Nicolas: "Tax Transparency" im Lichte des BEPS-Projekts. Die richtige Balance zwischen staatlichem Informationsinteresse und übermäßigen Compliance-Kosten? In: *Der Betrieb*, Nr. 10, 2021, S. 474–480.

Lagarden, Martin; Schreiber, Ulrich et al.: Country-by-Country Reporting Goes Public – Cui Bono? In: *International Transfer Pricing Journal*, Vol. 27, 2020, S. 91–97.

Lanfermann, Georg; Götze, Marco: Neue EU-Unternehmensberichterstattungspflichten ante portas: Public Country-by-Country Reporting, In: *Betriebs-Berater*, Nr.5, 2022, S.193-256.

Le Luo; Ma, Mark; Omer, Thomas C.; Xie, Hong: Tax Avoidance and Firm Value: Does Qualitative Disclosure in the Tax Footnote Matter? SSRN working paper, 2023, Online verfügbar unter https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=4335672, zuletzt abgerufen am 29.07.2024.

Lenkauskas, Edvinas: The Borderlines between the Concept of Tax Avoidance and the Other Similar Concepts, SSRN working paper, 2014, Online verfügbar unter https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2503436, zuletzt abgerufen am 29.07.2024.

Lenz, Hansrudi: Aggressive Tax Avoidance by Managers of Multinational Companies as a Violation of Their Moral Duty to Obey the Law: A Kantian Rationale, In: *J Bus Ethics*, Vol. 165, 2020, S. 681–697.

Leuz, Christian; Wysocki, Peter D.: Economic Consequences of Financial Reporting and Disclosure Regulation. A Review and Suggestions for Future Research, SSRN working paper, 2008, Online verfügbar unter https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1105398, zuletzt abgerufen am 29.07.2024.

Lietz, Gerrit: Tax Avoidance vs. Tax Aggressiveness. A Unifying Conceptual Framework, SSRN working paper. 2013, Online verfügbar unter https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2363828, zuletzt abgerufen am 29.07.2024.

Link, Mathias; Würzburger, Daniel: Praktische Umsetzung des Public Country-by-Country Reporting, In: Betriebs-Berater, Vol. 43, 2023, S. 2474–2478.

Mayring, Philipp: Qualitative Inhaltsanalyse: Grundlagen und Techniken, 12., überarb. Auflage, Beltz Pädagogik, Weinheim: Beltz, 2015.

McBarnet, Doreen J. (Hg.): Corporate social responsibility and the law, In McBarnet, Doreen J.; Voiculescu, Aurora; Campbell, Tom (Hrsg.): The New Corporate Accountability: Corporate Social Responsibility and the Law, New York, USA: Cambridge University Press, 2007, S.9-58.

Merks, Paulus: Tax Evasion, Tax Avoidance and Tax Planning, In: Intertax, Vol. 34, 2006, S.272-282.

Middleton, Alexandra; Muttonen, Jenni: Multinational enterprises and transparent tax reporting, London, UK: Routledge, 2020.

Moreno Gonzales, Saturnia: Transparency and foreseeable relevance in exchange of information procedures, In: Romani, Marina Serrat; Korving, Jasper; Eliantonio, Mariolina (Hrsg.): Exchange of Information in the EU. Cheltenham, UK: Edward Elgar Publishing, 2024, S. 8–36.

Müller; Raphael; Spengel; Christoph; Vay; Heiko: On the Determinants and Effects of Corporate Tax Transparency: Review of an Emerging Literature, ZEW Leibniz-Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung Discussion Paper, Nr. 20-036, 2020, Online verfügbar unter https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3736747, zuletzt abgerufen am 29.07.2024.

Müller, Raphael / Spengel, Christoph / Weck, Stefan: How Do Investors Value the Publication of Tax Information? Evidence From the European Public Country-By-Country Reporting, TRR 266 Accounting for Transparency Working Paper Serie, Nr.79, 2022, Online verfügbar unter: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3949860, zuletzt abgerufen am 29.07.2024.

Murphy, Richard: Country-by-Country Reporting. Accounting for globalisation locally. Tax Justice Network, 2012, Online verfügbar unter <https://www.taxresearch.org.uk/Documents/CBC2012.pdf>, zuletzt abgerufen am 29.07.2024.

Nogueira, Jose Albino: Tax Sustainability and Transparency - The Role of Tax Disclosures as An Arbitrator for Tax Avoidance, SSRN working paper, 2022, Online verfügbar unter https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=4073049, zuletzt abgerufen am 29.07.2024.

OECD: Harmful Tax Competition, Paris: OECD Publishing, 1998.

OECD: Addressing Base Erosion and Profit Shifting, Paris: OECD Publishing, 2013.

OECD: Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung – Situationsbeschreibung und Lösungsansätze, Paris: OECD Publishing, 2014.

OECD: BEPS-Projekt Erläuterung, Paris: OECD Publishing, 2016.

OECD: OECD-Verrechnungspreisleitlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen, Paris: OECD Publishing, 2022.

OECD: Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Subject to Tax Rule (Pillar Two), Paris: OECD Publishing, 2023.

OECD: Outcome Statement on the Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy, 11.07.2023, Online verfügbar unter <https://www.oecd.org/tax/beps/outcome-statement-on-the-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-july-2023.pdf>, zuletzt abgerufen am 29.07.2024.

OECD: Members of the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS that have approved the July 2023 Outcome Statement on the Two Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy as of 28 May 2024, 2024, Online verfügbar unter <https://www.oecd.org/tax/beps/oecd-g20-inclusive-framework-members-outcome-statement-on-two-pillar-solution-to-address-tax-challenges-arising-from-digitalisation-july-2023.pdf>, zuletzt aktualisiert am 28.05.2024, zuletzt abgerufen am 29.07.2024.

OECD Homepage: History, 2024a, Online verfügbar unter <https://www.oecd.org/en/about/history.html>, zuletzt abgerufen am 29.07.2024.

OECD Homepage: Über uns, 2024b, Online verfügbar unter <https://www.oecd.org/en/about/members-partners.html>, zuletzt abgerufen am 29.07.2024.

OECD Homepage: BEPS, 2024c, Online verfügbar unter <https://www.oecd.org/tax/beps/about/#how>, zuletzt abgerufen am 29.07.2024.

Overesch, Michael; Wolff, Hubertus: Financial Transparency to the Rescue: Effects of Public Country-by-Country Reporting in the European Union Banking Sector on Tax Avoidance, In: Contemporary Accounting Research, Vol. 38, 2021, S.1616–1642.

Panzatou, Katerina; Bianco, Arthur: The evolution of the exchange of information in the EU: early years, DAC1 and DAC2, In: Romaní, Marina Serrat; Korving, Jasper; Eliantonio, Mariolina (Hrsg.): Exchange of Information in the EU, Cheltenham, UK: Edward Elgar Publishing, 2024, S.196-222.

Pflaum, Ulrich: Steuerstrafrecht, In: Wabnitz, Heinz-Bernd; Janovsky, Thomas, Schmitt, Lothar (Hrsg.) Handbuch Wirtschafts- und Steuerstrafrecht, 5.neu bearbeitete und erweiterte Auflage, München: C.H. Beck, 2020.

Picciotto, Sol: The G20 and the “Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) Project“, Deutsches Institut für Entwicklungspolitik Discussion paper, Nr.18, 2017, Online verfügbar unter https://www.idos-research.de/uploads/media/DP_18.2017.pdf, zuletzt abgerufen: 29.07.2024.

Pollert, Achim; Kirchner, Bernd et al.: Duden Wirtschaft von A bis Z. Grundlagenwissen für Schule und Studium, Beruf und Alltag, 6. Auflage, Berlin: Bibliographisches Institut, 2016.

PwC (2023): Tax-transparency and sustainability reporting in 2023, 2023, Online verfügbar unter <https://www.pwc.com/gx/en/tax/pdf/tax-transparency-and-sustainability-reporting-in-2023.pdf>, zuletzt abgerufen am 29.07.2024.

Ramthun, Christian: Wie Konzerne (ganz legal) Steuern sparen. In: WirtschaftsWoche, 2017, Online verfügbar unter <https://www.wiwo.de/finanzen/steuerrecht/steuertricks-wie-konzerne-ganz-legal-steuern-sparen/20546072.html>, zuletzt abgerufen am 29.07.2024.

Rasch, Stephan; Mank, Katharina; Tomson, Susanne: Die finale Fassung des neuen OECD Kapitels zur Dokumentation und zum "Country-by-Country Reporting". Neue Herausforderungen für Unternehmen, In: Internationales Steuerrecht, Vol. 12, 2015, S.424-429.

Razen, Michael; Kupfer, Alexander: The Effect of Tax Transparency on Consumer and Firm Behavior: Experimental Evidence, In: Journal of Behavioural and Experimental Economics, Vol. 104, 2021, S.1-12.

Reck, Daniel; Slemrod, Joel; Vattø, Trine Engh: Public disclosure of tax information. Compliance tool or social network? In: Journal of Public Economics, Vol. 212, 2022, S.1-22.

Robinson, Leslie; Stomberg, Bridget; Towery, Erin M.: One size does not fit all. How the uniform rules of FIN 48 affect the relevance of income tax accounting, In: The accounting review, Vol. 91, 2016, S. 1195–1216.

Robinson, Leslie A.; Schmidt, Andrew P.: Firm and Investor Responses to Uncertain Tax Benefit Disclosure Requirements, In: Journal of the American Taxation Association, Vol. 35, 2013, S. 85–120.

Schlie, Ina; Malke, Christiane: Country by Country Reporting im Hinblick auf Steuerzahlungen multinationaler Unternehmen. Aktuelle Entwicklungen und Diskussionsbedarf, In: Der Betrieb, Nr. 44, 2013, S. 2467-2470

Scholtes, Brigitte: Wirtschaftsprüfungsgesellschaften. Die Macht der Insider. Deutschlandfunk, 2015, Online verfügbar unter <https://www.deutschlandfunk.de/wirtschaftspruefungsgesellschaften-die-macht-der-insider-100.html>, zuletzt abgerufen am 29.07.2024.

Schuhmann, Sophia; Wolff, Cornelia: Das Instrument des öffentlichen CbCR im Zusammenspiel mit der Einführung der globalen Mindestbesteuerung in Deutschland, In: Internationales Steuerrecht, Nr.24, 2023, S. 897-906.

Schweizerische Eidgenossenschaft: BEPS Mindeststandards, 2023, Online verfügbar unter <https://www.sif.admin.ch/sif/de/home/multilateral/unternehmensbesteuerung/mindeststandards.html>, zuletzt abgerufen am 29.07.2024.

Skupien, Andreas: Der länderbezogene Bericht des § 138a AO, Baden-Baden: Nomos Verlag, 2020.

Small, R. Christopher; Song, Jane Z.: Does the Disclosure of Unrecognized Tax Benefits Affect Investor Uncertainty? SSRN working paper, 2021, Online verfügbar unter https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3815951, zuletzt abgerufen am 29.07.2024.

Sommer, Christoph; Litterscheid, Sina: Das Public Country-by-Country Reporting in der EU, In: Internationales Steuer- und Wirtschaftsrecht, Nr.9, 2021, S.370-379.

Song, Huimin; Tao, Xuedan; Wang, Huabing; Zhang, Jinkang; Zhang, Lin-lin: Does mandatory tax disclosure mitigate tax expense anomaly? Evidence from FIN 48, In: Finance Research Letters, Vol. 59, 2024, Article.104686.

Steinmeister, Nicolas: Die Mindestbesteuerung multinationaler Konzerne, Dissertation, Westfälische Wilhelms-Universität Münster, 2023.

Thomas, Jacob; Zhang, Frank X.: Tax expense momentum, In: Journal of accounting research, Vol. 49, 2011, S. 791–821.

Tørsløv, Thomas; Wier, Ludvig; Zucman, Gabriel: The Missing Profits of Nations. National Bureau of Economic Research working paper series, Nr. 24701, 2018, Online verfügbar unter https://www.nber.org/system/files/working_papers/w24701/w24701.pdf, zuletzt abgerufen am 29.07.2024.

Tuinsma, Tijmen et al.: Effects of corporate transparency on tax avoidance: Evidence from Country-by-Country Reporting. IES working paper, Nr.4, 2023.

Wissenschaftlicher Dienst des Bundestags: Bedeutung und Ausmaß der Steuer-
vermeidung anhand von Steuervermeidungsmodellen. In Abgrenzung zur Steuer-
hinterziehung, 2018, Online verfügbar unter [https://www.bundestag.de/re-
source/blob/564376/f9641d636964faed69f950d86ddb8cd8/WD-4-032-18-pdf.pdf](https://www.bundestag.de/resource/blob/564376/f9641d636964faed69f950d86ddb8cd8/WD-4-032-18-pdf.pdf),
zuletzt abgerufen am 29.07.2024.

Eidesstattliche Erklärung

Felix Kohlstetter

Rosenackerweg 15

71634 Ludwigsburg

Erklärung

Ich versichere hiermit, dass ich den vorliegenden Praktikumsbericht mit dem Thema

Public Country-by-Country-Reporting in der EU
Herausforderungen und Chancen bei der praktischen Implementierung der steuerlichen Transparenzpflicht

selbst verfasst und keine anderen als die angegebenen Quellen und Hilfsmittel verwendet habe

Ludwigsburg

29.07.2024

Ort

Datum

.....
Unterschrift