

Viktoria Wöhler\*)

# Öffentliches Country-by-Country-Reporting verfassungswidrig

## PUBLIC COUNTRY-BY-COUNTRY REPORTING UNCONSTITUTIONAL

OECD BEPS Action 13 introduced a new transfer pricing documentation concept consisting of a master file, a local file and a country-by-country report. Under BEPS Action 13, the OECD recommends to ensure *“that there is no public disclosure of confidential information [...] and other commercially sensitive information contained in the documentation package”*. Nonetheless, the European Commission has presented a proposal to implement public country-by-country reporting (CbCR). In France, public CbCR was adopted on November 8<sup>th</sup>, 2016, by the National Assembly as a part of the transparency and anti-corruption bill. However, in its decision of December 8<sup>th</sup>, 2016, the French Conseil constitutionnel (Constitutional Court) has declared public CbCR unconstitutional.

### 1. Öffentliches CbCR – Entscheidung des französischen Verfassungsgerichts

Am 8. 12. 2016 hat der französische Conseil constitutionnel („Verfassungsrat“; französisches Verfassungsgericht) die Verpflichtung von multinationalen Unternehmen mit einem Umsatz von mindestens 750 Mio Euro zur Veröffentlichung von Country-by-Country-Reports (CbCR) für verfassungswidrig erklärt.<sup>1)</sup>

Die französische Bestimmung<sup>2)</sup> verpflichtete multinationale Unternehmen, einen CbCR online der Öffentlichkeit zugänglich zu machen. Dieser CbCR sollte Informationen zur Art der Tätigkeit, zur Zahl der Mitarbeiter, zu den Umsatzerlösen, zum Gewinn und zur Steuerbelastung enthalten. Diese Daten sollten jeweils separat für jeden EU-Mitgliedsstaat, in dem das Unternehmen tätig ist, aufgelistet werden. Die Daten für Tätigkeiten außerhalb der EU konnten unter gewissen Voraussetzungen aggregiert werden.

Das Verfassungsgericht untersuchte in seinem Urteil nicht nur die Regelung zu CbCR, sondern hatte aufgrund von Anträgen des Senatspräsidenten, von 60 Senatoren, von 60 Abgeordneten und des Premierministers etliche Bestimmungen des *„Loi relative à la transparence, à la lutte contre la corruption et à la modernisation de la vie économique“* (Gesetz für Transparenz, den Kampf gegen Korruption und die Modernisierung der Wirtschaft) auf ihren Einklang mit der Verfassung zu überprüfen. Dieser Umstand erklärt, warum die Begründung für die Verfassungswidrigkeit des öffentlichen CbCR im Urteil des Verfassungsgerichts relativ kurz ausgefallen ist.

Das französische Verfassungsgericht sieht in der Verpflichtung zur Offenlegung von CbCR einen Eingriff in die Unternehmensfreiheit (*„la liberté d’entreprendre“*) und begründet dies damit, dass öffentliche CbCR Geschäftspartnern und Konkurrenten einen Einblick in die wesentlichen Elemente der Produktions- und Vertriebsstruktur eines Unternehmens ermöglichen könnten (*„l’obligation faite à certaines sociétés de rendre publics des indicateurs économiques et fiscaux correspondant à leur activité pays par pays, est de nature à permettre à l’ensemble des opérateurs qui interviennent sur les marchés où s’exercent ces activités, et en particulier à leurs concurrents, d’identifier des*

\*) Viktoria Wöhler, LL.M., BSc ist wissenschaftliche Mitarbeiterin im Christian Doppler Labor für „Transparenz im Internationalen Steuerrecht“ am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU Wien. Die Autorin dankt Univ.-Prof. Dr. DDr. h. c. Michael Lang und Dr. Karoline Spies für wertvolle Anmerkungen und die kritische Durchsicht des Manuskripts.

1) Conseil constitutionnel 8. 12. 2016, 2016-741, Rz 103.

2) *Article 137 Loi relatif à la transparence, à la lutte contre la corruption et à la modernisation de la vie économique*; abrufbar unter <http://www.assemblee-nationale.fr/14/ta/ta0830.asp> (Zugriff am 19. 12. 2016).

*éléments essentiels de leur stratégie industrielle et commerciale*).<sup>3)</sup> Das Gericht erkannte zwar an, dass die Verpflichtung zur Veröffentlichung von CbCR eine geeignete Maßnahme zur Hintanhaltung von Steuerhinterziehung ist („*le législateur a entendu, par une mesure de transparence, éviter la délocalisation des bases taxables afin de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales. Il a ainsi poursuivi un objectif de valeur constitutionnelle.*“).<sup>4)</sup> In seiner Abwägung des öffentlichen Interesses am Kampf gegen Steuerhinterziehung mit der Unternehmensfreiheit entschied es jedoch, dass öffentliches CbCR ein unverhältnismäßig schwerer Eingriff in die Unternehmensfreiheit ist, der nicht mit dem Ziel der Bekämpfung von Steuerhinterziehung gerechtfertigt werden kann: „*Une telle obligation porte dès lors à la liberté d'entreprendre une atteinte manifestement disproportionnée au regard de l'objectif poursuivi.*“<sup>5)</sup>

Das Gericht entschied allerdings nicht nur über die erst im November 2016 verabschiedete Verpflichtung zum öffentlichen CbCR, sondern erklärte auch eine Regelung aus dem Jahr 2013, mit der Bankengruppen zur Erstellung und Veröffentlichung eines CbCR verpflichtet wurden, für verfassungswidrig.<sup>6)</sup> Ohne näher auf die Bestimmung einzugehen, stellte das Verfassungsgericht nur fest, dass die Regelung aus dem Jahr 2013 eine ähnliche Verpflichtung zur Offenlegung vorsieht und konsequenterweise ebenfalls verfassungswidrig sein muss: „*La conformité à la Constitution d'une loi déjà promulguée peut être appréciée à l'occasion de l'examen des dispositions législatives qui la modifient, la complètent ou affectent son domaine. En l'espèce, les dispositions du paragraphe III de l'article 137 déclarées contraires à la Constitution avaient pour effet d'abroger les paragraphes III à V de l'article 7 de la loi du 26 juillet 2013, lesquels instituent un dispositif semblable à celui prévu par le paragraphe I de l'article 137. Pour les mêmes raisons, ces paragraphes III à V de l'article 7 de la loi du 26 juillet 2013 doivent également être déclarés contraires à la Constitution.*“

Die strittige Bestimmung aus dem Jahr 2013 scheint allerdings die französische Umsetzung des Art 89 Kapitaladäquanz-RL zu sein.<sup>7)</sup> Sowohl die Richtlinie als auch die strittige französische Bestimmung sehen eine Verpflichtung für Kreditinstitute und Wertpapierfirmen vor, die Firma, die Art der Tätigkeiten und den Belegenheitsort, den Umsatz, die Anzahl der Mitarbeiter, den Gewinn oder Verlust vor Steuern, die Steuern auf Gewinn oder Verlust und die erhaltenen staatliche Beihilfen, aufgeschlüsselt nach Mitgliedstaaten und Drittländern, in denen sie über eine Niederlassung verfügen, offenzulegen. Diese Informationen müssen als Anhang zum Jahresabschluss veröffentlicht werden.

Frankreich ist unabhängig davon, ob die Regelung im Einklang mit den innerstaatlichen Grundrechten steht, zur Umsetzung des öffentlichen CbCR für Bankengruppen verpflichtet. Das französische Verfassungsgericht ging auf diese Problematik jedoch nicht ein. Allerdings erkennt die französische Rechtslage zwar einen Anwendungsvorrang des Unionsrechts vor einfachem Gesetzesrecht an, nicht jedoch vor der Verfassung.<sup>8)</sup> Auf die spezifische französische Problematik soll in weiterer Folge jedoch nicht näher eingegangen werden.

---

<sup>3)</sup> Conseil constitutionnel 8. 12. 2016, 2016-741, Rz 103.

<sup>4)</sup> Conseil constitutionnel 8. 12. 2016, 2016-741, Rz 102.

<sup>5)</sup> Conseil constitutionnel 8. 12. 2016, 2016-741, Rz 103.

<sup>6)</sup> Vgl Conseil constitutionnel 8. 12. 2016, 2016-741, Rz 104. Die Entscheidung betrifft die französische Regelung in *paragraphes III à V de l'article 7 de la loi no 2013-672 du 26 juillet 2013 de séparation et de régulation des activités bancaires*.

<sup>7)</sup> Richtlinie 2013/36/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 26. 6. 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 (Kapitaladäquanz-RL), ABl L 176 vom 27. 6. 2013, S 338.

<sup>8)</sup> Vgl *Kruis*, Der Anwendungsvorrang des EU-Rechts in Theorie und Praxis (2013) 68 f.

Im vorliegenden Beitrag wird die Entscheidung des französischen Verfassungsgerichts zum Anlass genommen, um die Bedenken im Hinblick auf öffentliches CbCR zu diskutieren. Da auf EU-Ebene sowohl ein Vorschlag der Kommission zur Einführung von öffentlichem CbCR vorliegt als auch Bankengruppen bereits aufgrund von Art 89 Kapitaladäquanz-RL zu CbCR verpflichtet sind, soll insbesondere die Frage behandelt werden, ob das Primärrecht der EU einer Offenlegungspflicht für CbCR entgegensteht. Zuerst wird ein kurzer Überblick über die Eckpunkte des CbCR gegeben, bevor der Fokus auf öffentliches CbCR gelegt wird.

## II. Was ist CbCR und woher kommt es?

### 1. BEPS-Aktionspunkt 13

Im Rahmen des BEPS-Aktionspunktes 13 „*Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting*“ wurde das V. Kapitel der „*OECD-Verrechnungspreisleitlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen*“ neugestaltet. Im Rahmen der Verrechnungspreisdokumentation müssen multinationale Unternehmen nunmehr einem dreiteiligen Konzept folgen und ein Master File, mehrere Local Files und einen CbCR erstellen.

Das Master File und das Local File sind nicht neu, bereits der „*EU-Verhaltenskodex zur Verrechnungspreisdokumentation für verbundene Unternehmer*“ (EU TPD)<sup>9)</sup> empfahl die Erstellung eines Master Files und mehrerer Local Files. Das Master File enthält jenen Teil der Dokumentation, der für alle Konzernunternehmen relevant ist, wie etwa Informationen zur Unternehmensstrategie, zur organisatorischen, rechtlichen und operativen Struktur des multinationalen Konzerns, zur konzerninternen Verrechnungspreispolitik oder auch zu konzerninternen Transaktionen mit verbundenen Unternehmen.<sup>10)</sup> Das Local File ergänzt diese eher allgemeiner gehaltenen Informationen mit spezifischen Erläuterungen der Verrechnungspreisgestaltung der jeweiligen landesspezifischen konzerninternen Transaktionen. Gemeinsam sollen Master File und Local File es den Finanzbehörden ermöglichen, die konzerninterne Verrechnungspreisgestaltung nachzuprüfen.<sup>11)</sup>

Mit BEPS-Aktionspunkt 13 wurde die Verrechnungspreisdokumentation um ein weiteres Element ergänzt. Es wurde vorgeschlagen, dass multinationale Unternehmensgruppen mit einem jährlichen Gesamtumsatz von mindestens 750 Mio Euro zusätzlich einen CbCR erstellen müssen. Der CbCR enthält in aggregierter Form Informationen über die globale Verteilung der Erträge, des Gewinns und der Steuerbelastung eines Konzerns. Der CbCR soll allerdings explizit nicht unmittelbar der Überprüfung der Angemessenheit der Verrechnungspreisgestaltung dienen, sondern der Finanzverwaltung vielmehr nur als Instrument zur Risikoeinschätzung und Auswahl der zu prüfenden Gesellschaften zur Verfügung stehen.<sup>12)</sup>

### 2. Wer muss einen CbCR erstellen?

Multinationale Unternehmensgruppen müssen einen CbCR erstellen, wenn ihr jährlicher konsolidierter Gesamtumsatz mindestens 750 Mio Euro beträgt. Grundsätzlich muss die oberste Muttergesellschaft den CbCR für die Unternehmensgruppe erstellen. Ist diese oberste Muttergesellschaft in einem Staat ansässig, der CbCR umgesetzt hat,

---

<sup>9)</sup> Entschließung des Rates und der im Rat vereinigten Vertreter der Regierungen der Mitgliedstaaten vom 27. 6. 2006 zu einem Verhaltenskodex zur Verrechnungspreisdokumentation für verbundene Unternehmen in der Europäischen Union (EU TPD), ABI C 176 vom 28. 7. 2006, S 1.

<sup>10)</sup> Vgl. *Zach*, Verhaltenskodex zur Verrechnungspreisdokumentation für verbundene Unternehmen in der Europäischen Union (EU TPD), SWI 2006, 351.

<sup>11)</sup> Vgl. *OECD*, Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project (2015) 15.

<sup>12)</sup> Vgl. *OECD*, BEPS Action 13, Final Report, 16.

dann hat sie einen CbCR zu erstellen und an die jeweilige für sie zuständige Finanzbehörde zu übermitteln. Muss die oberste Muttergesellschaft keinen CbCR erstellen, können allerdings im Rahmen der sekundären Berichtspflicht auch andere Konzerngesellschaften zur Erstellung und Übermittlung des CbCR verpflichtet werden.<sup>13)</sup>

Grundsätzlich sind alle multinationalen Unternehmensgruppen von der Verpflichtung zur Erstellung von CbCR erfasst, die in zumindest einem Staat, in dem CbCR eingeführt wurde, eine Geschäftseinheit, dh entweder eine Tochtergesellschaft oder auch nur eine Betriebsstätte, haben. Der Standort des Hauptsitzes einer multinationalen Unternehmensgruppe ist für die Verpflichtung zur Erstellung von CbCR nicht allein ausschlaggebend, da auch Tochtergesellschaften zur Vorlage eines CbCR verpflichtet werden, wenn deren Ansässigkeitsstaat den CbCR nicht im Wege des automatischen Informationsaustauschs von der Steuerverwaltung des Ansässigkeitsstaates der obersten Muttergesellschaft erhält.

### 3. Welche Informationen enthält ein CbCR?

In drei Tabellen sind die Informationen aufgelistet, die multinationale Unternehmen im Rahmen des CbCR übermitteln müssen. In der ersten Tabelle sind die Erträge, der Gewinn und die Steuern nach Steuerhoheitsgebieten getrennt aufzulisten. Für jedes Steuerhoheitsgebiet sind die Erträge – aufgesplittet auf Erträge aus Geschäftsfällen mit verbundenen Unternehmen und fremden Dritten –, der Vorsteuergewinn, der Betrag der entrichteten Ertragsteuern, die noch offenen Ertragsteuern, das ausgewiesene Kapital, der einbehaltene Gewinn, die Beschäftigtenzahl und die materiellen Vermögenswerte anzugeben. Die Daten von etwaigen Betriebsstätten sind für diese Zwecke im Betriebsstättenstaat zu berücksichtigen. Sind in einem Staat mehrere Konzerngesellschaften und/oder Betriebsstätten tätig, so sind die Daten dieser Geschäftseinheiten im jeweiligen Steuerhoheitsgebiet zusammenzufassen.<sup>14)</sup>

Die zweite Tabelle gibt einen Überblick über die wichtigsten Geschäftstätigkeiten der einzelnen Konzernunternehmen und Betriebsstätten. Alle Konzernunternehmen müssen, geordnet nach Steuerhoheitsgebiet ihrer steuerlichen Ansässigkeit und unter Angabe ihres Sitzes, aufgelistet werden. Betriebsstätten sind auch extra aufzunehmen und dem Steuerhoheitsgebiet zuzuordnen, in dem die Betriebsstätte gelegen ist. Dabei ist die Gesellschaft zu nennen, der die Betriebsstätte zuzuordnen ist. Für jede Geschäftseinheit sind dessen wichtigste Geschäftstätigkeiten anzukreuzen. Zur Auswahl stehen dabei „Forschung und Entwicklung“, „Besitz oder Verwaltung von geistigem Eigentum“, „Einkauf oder Beschaffung“, „Verarbeitung oder Produktion“, „Verkauf, Marketing oder Vertrieb“, „Verwaltungs-, Management- oder Supportleistungen“, „Erbringung von Dienstleistungen für fremde Dritte“, „Interne Finanzierung der Unternehmensgruppe“, „Regulierte Finanzdienstleistungen“, „Versicherung“, „Besitz von Aktien oder anderen Wertpapieren mit Beteiligungscharakter“, „Ruhende Tätigkeit“ und „Sonstige“.<sup>15)</sup>

In der dritten Tabelle sind alle weiteren Informationen zu nennen, die notwendig sind oder das Verständnis der im CbCR enthaltenen Informationen erleichtern können.<sup>16)</sup>

### 4. Wer erhält Zugang zu CbCR?

CbCR sollen in erster Linie den Steuerbehörden in allen Ländern, in denen die Konzerngesellschaft tätig ist, einen Überblick über die weltweite Verteilung der Gewinne

---

<sup>13)</sup> Vgl. *OECD*, BEPS Action 13, Final Report, 23, 41; ausführlicher auch *Langer/Wöhler*, Neues Verrechnungspreisdokumentationsgesetz in Österreich, FJ 2016, 211 (216).

<sup>14)</sup> Vgl. *OECD*, BEPS Action 13, Final Report, 29; *Langer/Wöhler*, FJ 2016, 211 (216 f).

<sup>15)</sup> Vgl. *OECD*, BEPS Action 13, Final Report, 30.

<sup>16)</sup> Vgl. *OECD*, BEPS Action 13, Final Report, 30.

im Konzern geben. Die Informationen zur Zahl der Mitarbeiter, zum Kapital und auch zum Wert des materiellen Vermögens sollen den Finanzbehörden als Indikatoren für das wirtschaftliche Gewicht der Konzerngesellschaft(en) in den jeweiligen Staaten dienen.<sup>17)</sup>

Um allen relevanten Steuerbehörden Zugang zu den CbCR zu verschaffen, ist grundsätzlich ein reziproker automatischer Austausch von CbCR zwischen den Steuerbehörden vorgesehen. Zu diesem Zweck müssen die teilnehmenden Staaten die im jeweiligen Staat ansässigen obersten Muttergesellschaften verpflichten, CbCR zu erstellen und an all jene teilnehmenden Staaten weiterleiten, in denen der Konzern entweder aufgrund einer dort ansässigen Konzerngesellschaft oder aufgrund einer dortigen Betriebsstätte steuerpflichtig ist.<sup>18)</sup>

Die OECD bringt in BEPS-Aktionspunkt 13 zum Ausdruck, dass CbCR nicht an die Öffentlichkeit gelangen sollten, um die Vertraulichkeit der darin enthaltenen Informationen zu schützen: „*Tax administrations should take all reasonable steps to ensure that there is no public disclosure of confidential information (trade secrets, scientific secrets, etc.) and other commercially sensitive information contained in the documentation package.*“<sup>19)</sup> CbCR sollen daher auch nur mit jenen Ländern ausgetauscht werden, die gewährleisten können, dass die Daten vertraulich bleiben.<sup>20)</sup>

BEPS-Aktionspunkt 13 wurde bereits durch ein multilaterales Verwaltungsübereinkommen<sup>21)</sup> auf Basis von Art 6 des multilateralen Übereinkommens des Europarats und der OECD über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen (Amtshilfeübereinkommen)<sup>22)</sup> und innerhalb der EU durch Änderungen der Amtshilfe-RL<sup>23)</sup> umgesetzt. Österreich hat das auf dem Amtshilfeübereinkommen basierende multilaterale Verwaltungsübereinkommen unterzeichnet und ist als Mitglied der EU zur Umsetzung der Amtshilfe-RL verpflichtet. Dieser Verpflichtung ist Österreich mit der Verabschiedung des Verrechnungspreisdokumentationsgesetzes (VPDG)<sup>24)</sup> nachgekommen.

### III. Veröffentlichung von CbCR

#### 1. Internationale Entwicklungen

Der OECD-Standard sieht grundsätzlich nur einen Austausch der CbCR zwischen den Steuerbehörden vor. Öffentliches CbCR wurde zwar bereits im Rahmen der Erstellung des BEPS-Aktionspunktes 13 von zivilgesellschaftlichen Organisationen gefordert,<sup>25)</sup> von der Arbeitsgruppe der OECD jedoch abgelehnt.<sup>26)</sup> Die EU geht mit einem Vorschlag zur Veröffentlichung der entsprechenden Daten durch eine Änderung der Bi-

---

<sup>17)</sup> Vgl. *OECD*, BEPS Action 13, Final Report, 16.

<sup>18)</sup> Vgl. *OECD*, BEPS Action 13, Final Report, 23.

<sup>19)</sup> *OECD*, BEPS Action 13, Final Report, 19.

<sup>20)</sup> Vgl. *OECD*, BEPS Action 13, Final Report, 22.

<sup>21)</sup> Der Text des multilateralen Verwaltungsübereinkommens ist abrufbar unter: <https://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/about-automatic-exchange/cbc-mcaa.pdf> (Zugriff am 19. 12. 2016). Dieses multilaterale Verwaltungsübereinkommen wurde bereits von 50 Staaten unterzeichnet: <https://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/about-automatic-exchange/CbC-MCAA-Signatories.pdf> (Zugriff am 19. 12. 2016).

<sup>22)</sup> Übereinkommen über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen in der Fassung des am 1. Juni 2011 in Kraft getretenen Protokolls, BGBl III 2014/193.

<sup>23)</sup> Richtlinie (EU) 2016/881 des Rates vom 25. 5 2016 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich der Verpflichtung zum automatischen Austausch von Informationen im Bereich der Besteuerung (Amtshilfe-RL), ABI L 146 vom 3. 6. 2016, S 8.

<sup>24)</sup> EU-Abgabenänderungsgesetz 2016 (EU-AbgÄG 2016); 205/ME B1gNR 25. GP, 1.

<sup>25)</sup> Vgl. etwa die Forderungen des Tax Justice Network: <http://www.taxjustice.net/topics/corporate-tax/country-by-country/> (Zugriff am 19. 12. 2016).

<sup>26)</sup> Vgl. *Roller*, Dokumentation von konzerninternen Verrechnungspreisen – neue Standards, SWI 2015, 326 (327).

lanzrichtlinie jedoch darüber hinaus.<sup>27)</sup> Nach dem Vorschlag zur Änderung der Bilanz-RL wären innerhalb der EU wesentliche Teile des CbCR, jedoch nicht alle Daten, die gemäß BEPS-Aktionspunkt 13 gemeldet werden müssen, in einem Unternehmensregister und auf der Website der Konzerngesellschaft verpflichtend zu veröffentlichen. Die nach diesem Vorschlag zu veröffentlichenden CbCR müssen Informationen zur Art der Tätigkeiten, zur Zahl der Beschäftigten, zu den Nettoumsatzerlöse, zum Gewinn oder Verlust vor Ertragsteuern, zu den noch zu zahlenden Ertragsteuern (für das laufende Jahr), zu den bereits gezahlten Ertragsteuern und zu den einbehaltenen Gewinnen enthalten.<sup>28)</sup> Diese Informationen sind jeweils getrennt für die Tätigkeiten des Unternehmens in jedem einzelnen Mitgliedstaat auszuweisen. Für Drittstaaten ist grundsätzlich keine Aufschlüsselung vorgesehen, die Informationen müssen nur aggregiert für alle Drittstaaten veröffentlicht werden. Eine Ausnahme besteht in dieser Hinsicht jedoch für bestimmte Steuergebiete, die die relevanten internationalen Standards, etwa zum Informationsaustausch, zum fairen Steuerwettbewerb oder zur Geldwäschebekämpfung, nicht erfüllen. Diese Steuergebiete sollen durch eine gemeinsame Unionsliste bestimmt werden.<sup>29)</sup>

Eingeschränkt existieren bereits jetzt vereinzelt Veröffentlichungspflichten für bestimmte Unternehmen: Kreditinstitute und Wertpapierfirmen müssen seit 1. 1. 2015 jährlich ihre Firma, die Art der Tätigkeiten und den Belegenheitsort, ihren Umsatz, die Zahl ihrer Mitarbeiter, ihren Gewinn oder Verlust vor Steuern, ihre Steuern auf Gewinn oder Verlust und erhaltene staatliche Beihilfen, aufgeschlüsselt nach Mitgliedstaaten und Drittländern, in denen sie über eine Niederlassung verfügen, offenlegen. Dieser CbCR ist grundsätzlich als Anhang zum Jahresabschluss zu veröffentlichen.<sup>30)</sup>

Außerdem sind Unternehmen, die in der mineralgewinnenden Industrie und/oder der Holzindustrie tätig sind, gem Art 41 Bilanz-RL verpflichtet, ihre Zahlungen an Regierungen nach Ländern und ggf nach Projekten offenzulegen.<sup>31)</sup>

Während auf EU-Ebene die verpflichtende Offenlegung von CbCR über einige wenige Sektoren hinaus noch diskutiert wird, wollten einige Staaten, darunter Frankreich und das Vereinigte Königreich, das Ergebnis dieser Diskussionen nicht abwarten und haben Regelungen für öffentliches CbCR auf nationaler Ebene beschlossen.<sup>32)</sup> In Frankreich entschied das Verfassungsgericht jedoch am 8. 12. 2016, dass öffentliches CbCR nicht mit der französischen Verfassung vereinbar ist.

## 2. Primärrecht als Prüfungsmaßstab

Das französische Verfassungsgericht hat entschieden, dass öffentliches CbCR Konkurrenten einen Einblick in die wesentlichen Elemente der Produktions- und Vertriebsstruktur eines Unternehmens ermöglichen könnte und dies ein unverhältnismäßig schwerer Eingriff in die Unternehmensfreiheit ist. Die vom französischen Verfassungsgericht un-

---

<sup>27)</sup> *EU-Kommission*, Vorschlag für eine Richtlinie des Europäischen Parlaments und des Rates zur Änderung der Richtlinie 2013/34/EU im Hinblick auf die Offenlegung von Ertragsteuerinformationen durch bestimmte Unternehmen und Zweigniederlassungen (Vorschlag zur Änderung der Bilanz-RL), 12. 4. 2016.

<sup>28)</sup> Vgl Art 48c Vorschlag zur Änderung der Bilanz-RL.

<sup>29)</sup> Vgl Art 48g Vorschlag zur Änderung der Bilanz-RL.

<sup>30)</sup> Art 89 Kapitaladäquanz-RL.

<sup>31)</sup> Richtlinie 2013/34/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 26. 6. 2013 über den Jahresabschluss, den konsolidierten Abschluss und damit verbundene Berichte von Unternehmen bestimmter Rechtsformen und zur Änderung der Richtlinie 2006/43/EG des Europäischen Parlaments und des Rates und zur Aufhebung der Richtlinien 78/660/EWG und 83/349/EWG des Rates (Bilanz-RL), ABl L 182 vom 29. 6. 2013, S 19.

<sup>32)</sup> Frankreich: *Article 137 de la loi relative à la transparence, à la lutte contre la corruption et à la modernisation de la vie économique*; Großbritannien: *UK Finance Act 2016*.

tersuchten Regelungen setzten Art 89 Kapitaladäquanz-RL und den Vorschlag der Kommission zur Änderung der Bilanz-RL auf nationaler Ebene um. Die Mitgliedstaaten der EU sind zur Umsetzung der Offenlegungspflichten für Bankengruppen verpflichtet. Sollte die Kommission mit ihrem Vorschlag zur Änderung der Bilanz-RL erfolgreich sein, so wird öffentliches CbCR auch für alle anderen Unternehmensgruppen, die den Schwellenwert von 750 Mio Euro erreichen, in allen Mitgliedstaaten verpflichtend. Richtlinien müssen von den Mitgliedstaaten umgesetzt werden, unabhängig davon, ob nationales Verfassungsrecht dem entgegensteht. Daher sind diese Bestimmungen vorrangig nicht am Maßstab der nationalen verfassungsrechtlichen Bestimmungen, sondern anhand des Primärrechts der EU zu beurteilen.

Unionsrechtlich können unter anderem die in der EU-Grundrechtecharta (GRC) garantierten Rechte als Maßstab für eine Prüfung der Richtlinie anhand des Primärrechts herangezogen werden. Hier kämen etwa Art 8 GRC zum Schutz personenbezogener Daten und die unternehmerische Freiheit in Art 16 GRC in Betracht. Bei der Anwendung des Art 8 GRC auf juristische Personen ist die Rechtsprechung des EuGH jedoch sehr restriktiv: „*juristische Personen [können sich] auf den durch die Art. 7 und 8 der Charta verliehenen Schutz nur berufen, soweit der Name der juristischen Person eine oder mehrere natürliche Personen bestimmt*“.<sup>33)</sup> Das Grundrecht der unternehmerischen Freiheit in Art 16 GRC ist demgegenüber auch für juristische Personen anwendbar. Nach unionsrechtlichen Gesichtspunkten stellt sich daher die Frage, ob die Verpflichtung zur Veröffentlichung von CbCR in die unternehmerische Freiheit eingreift. Wird dies bejaht, ist in weiterer Folge zu prüfen, ob dieser Eingriff gem Art 52 Abs 1 GRC verhältnismäßig ist.<sup>34)</sup>

Der Schutzbereich des Grundrechts auf unternehmerische Freiheit in der GRC ist vage formuliert: „*Die unternehmerische Freiheit wird nach dem Unionsrecht und den einzelstaatlichen Rechtsvorschriften und Gepflogenheiten anerkannt.*“ Das Grundrecht auf unternehmerische Freiheit garantiert die Freiheit, eine Wirtschafts- oder Geschäftstätigkeit auszuüben, wie sie auch vor der GRC bereits von der EuGH-Rechtsprechung anerkannt wurde.<sup>35)</sup> Der Verweis auf die einzelstaatlichen Rechtsvorschriften und Gepflogenheiten kann als bloße Betonung des Gestaltungsspielraums der Mitgliedstaaten interpretiert werden, der die sehr weit gefasste unternehmerische Freiheitssphäre nicht einschränkt.<sup>36)</sup> Als maßgebliche Grundrechtsschranke des Art 16 GRC wird in der Literatur allein der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz gesehen.<sup>37)</sup> Die Verpflichtung zur Offenlegung von Unternehmensdaten kann folglich als Eingriff in die unternehmerische Freiheit qualifiziert werden. Die interessantere Frage ist allerdings, ob die Einschränkung der unternehmerischen Freiheit durch die Verpflichtung zur Veröffentlichung von CbCR verhältnismäßig ist. Im Folgenden werden die vom französischen Verfassungsgericht vorgebrachten Argumente im Lichte des Unionsrechts diskutiert.

### 3. Geschäftsgeheimnis?

Das französische Verfassungsgericht hat seine Entscheidung darauf gestützt, dass CbCR einen Einblick in die wesentlichen Elemente der Produktions- und Vertriebsstruktur eines Unternehmens geben können. Dies ist insofern interessant, als man berech-

---

<sup>33)</sup> EuGH 9. 11. 2010, *Schecke*, C-92/09 und C-93/09, ECLI:EU:C:2010:662, Rn 53. In der Literatur wird diese Rechtsprechung aber zu Recht kritisiert; vgl etwa *Kingreen* in *Calliess/Ruffert* (Hrsg), EUV/AEUV<sup>4</sup> (2011) Art 8 GRC Rz 11.

<sup>34)</sup> Vgl zB *Müller*, Wettbewerb und Unionsverfassung (2014) 320 f.

<sup>35)</sup> Vgl Erläuterungen des Präsidiums zu Art 16 GRC, ABI C 303 vom 14. 12. 2007, S 17.

<sup>36)</sup> Vgl zB *Müller*, Wettbewerb und Unionsverfassung, 320 f.

<sup>37)</sup> Vgl *Müller*, Wettbewerb und Unionsverfassung, 322.

tigterweise die Frage stellen kann, ob die in CbCR enthaltenen Daten wirklich einen tiefgehenden Einblick in die Geschäftsstruktur eines Unternehmens geben und damit Geschäftsgeheimnisse offenbaren können.

Den Bedenken, dass CbCR tiefe Einblicke in die Geschäftsstruktur eines Unternehmens geben könnten, kann man entgegenhalten, dass in vielen Fällen die im CbCR enthaltenen Daten nicht wesentlich über die bereits ohnehin in den Einzel- und Konzernabschlüssen der multinationalen Unternehmensgruppen veröffentlichten Informationen hinausgehen. Auch Jahresabschlüsse geben Auskunft darüber, wie hoch die Umsatzerlöse und der erwirtschaftete Gewinn im abgelaufenen Jahr waren. Die Bilanz gibt Auskunft über die Vermögenslage einer Gesellschaft und die Gewinn- und Verlustrechnung gibt Aufschluss über die Profitabilität eines Unternehmens.

Auch die Veröffentlichungspflicht des Jahresabschlusses wurde bereits kritisch beleuchtet. Das Landesgericht Wels legte dem EuGH bereits im Jahr 2000 ua die Frage vor, ob „es mit dem gemeinschaftsrechtlichen Grundrecht auf Freiheit der wirtschaftlichen Betätigung vereinbar [sei], dass Art 2 Abs 1 lit f der ersten Richtlinie 68/151/EWG in Verbindung mit Art 47 der vierten Richtlinie 78/660/EWG die Unternehmen durch die Verpflichtung zur Offenlegung der Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung für jedes Geschäftsjahr unter Strafandrohung zwingt, Geschäftsgeheimnisse preiszugeben“.<sup>38)</sup> Der EuGH lehnte jedoch die Antragslegitimation des Landesgerichts Wels als Firmenbuchgericht ab, da das Gericht in dieser Funktion nicht über einen Rechtsstreit entscheidet.<sup>39)</sup> Zuvor hatte sich der OGH in etlichen Urteilen bereits gegen ein Vorabentscheidungsersuchen entschieden und stattdessen festgehalten, dass die Beschränkung der Grundrechte des Eigentumsschutzes und der Berufsfreiheit durch die in der Bilanz- und in der Publizitätsrichtlinie vorgesehene Offenlegung dem Schutz Dritter und der Sicherstellung eines funktionierenden Wettbewerbs dient und nicht unverhältnismäßig ist.<sup>40)</sup> Der OGH berief sich dabei auf das Urteil des EuGH in der Rs *Daihatsu*, in dem der EuGH entschieden hatte, dass eine Regelung, die Zwangsstrafen wegen Nichtvorlage des Jahresabschlusses beim Registergericht nur auf Antrag eines begrenzten, vom Gesetzgeber als besonders betroffen erachteten Personenkreises (Gesellschafter, Gläubiger oder Betriebsrat der Gesellschaft) vorsieht, keine ausreichende Umsetzung der Publizitäts-RL<sup>41)</sup> war.<sup>42)</sup>

Auch die Europäische Kommission hat sich bei der Beantwortung einer Anfrage eines Parlamentsabgeordneten zum gleichen Thema ähnlich geäußert. Die Kommission sah den Eingriff allerdings nicht nur als verhältnismäßig, sondern sah juristische Personen überhaupt nicht vom Schutzbereich der Grundrechtecharta umfasst.<sup>43)</sup> Diese Antwort war zu kurz gegriffen, denn der Schutzbereich mancher Charta-Grundrechte umfasst auch juristische Personen.<sup>44)</sup>

---

<sup>38)</sup> EuGH 15. 1. 2002, *Lutz GmbH*, C-182/00, ECLI:EU:C:2002:19, Rn 10.

<sup>39)</sup> Vgl. EuGH 15. 1. 2002, *Lutz GmbH*, C-182/00, ECLI:EU:C:2002:19, Rn 13; *Burgstaller*, EuGH: Firmenbuchgericht kein „Gericht“ iSd Art 234 EG! *ecolex* 2002, 219.

<sup>40)</sup> Vgl. ua OGH 15. 12. 1999, 6 Ob 307/99m; 9. 3. 2000, 6 Ob 14/00b; 29. 3. 2000, 6 Ob 77/00t; 28. 6. 2000, 6 Ob 165/00h; kritisch *Weh*, Die Bilanzoffenlegung und der Datenschutz – Ein Rechtsprechungszwischenbericht, *GesRZ* 2001, 18.

<sup>41)</sup> Erste Richtlinie 68/151/EWG des Rates vom 9. 3. 1968 zur Koordinierung der Schutzbestimmungen, die in den Mitgliedstaaten den Gesellschaften im Sinne des Artikels 58 Absatz 2 des Vertrages im Interesse der Gesellschafter sowie Dritter vorgeschrieben sind, um diese Bestimmungen gleichwertig zu gestalten (Publizitäts-RL), *ABl* 1968 L 65 vom 14. 3. 1968, S 8.

<sup>42)</sup> Vgl. EuGH 4. 12. 1997, *Daihatsu*, C-97/96, ECLI:EU:C:1997:581; *Gruber*, Bilanzpublizität für jedermann? Überlegungen zum „Daihatsu“-Urteil des EuGH, *RdW* 1998, 525.

<sup>43)</sup> Vgl. Schriftliche Anfrage E-0482/01 von *Herbert Bösch* (PSE) an die Kommission, Bilanzoffenlegungsrichtlinien und Grundrechte, *ABl* C 235 E vom 21. 8. 2001, S 213.

<sup>44)</sup> Vgl. *Stangl*, Der Anwendungsbereich der Grundrechtecharta, in *Kahl/Raschauer/Storr* (Hrsg), *Grundsatzfragen der Grundrechtecharta* (2013) 1 (2 f).



Der EuGH hat allerdings in der Rs *Springer* den Grundrechtseingriff durch die Pflicht zur Offenlegung von Jahresabschlüssen als verhältnismäßig beurteilt.<sup>45)</sup> Durch die Offenlegungsverpflichtung sollen Dritte vor Gesellschaften geschützt werden, deren Haftung auf das Gesellschaftsvermögen beschränkt ist. Außerdem werden durch die unionsrechtlichen Vorgaben „*hinsichtlich des Umfangs der zu veröffentlichenden finanziellen Angaben in der Gemeinschaft gleichwertige rechtliche Mindestbedingungen für miteinander im Wettbewerb stehende Gesellschaften*“ hergestellt.<sup>46)</sup> Der EuGH bezweifelt außerdem, dass die Offenlegungsverpflichtungen „*geeignet sind, die Wettbewerbsstellung der betreffenden Gesellschaften zu ändern*“, und sieht daher nur einen begrenzten Nachteil für die betroffenen Gesellschaften.<sup>47)</sup>

Es besteht daher wenig Zweifel daran, dass ein Grundrechtseingriff durch die Offenlegung des Jahresabschlusses legitime Ziele verfolgt und verhältnismäßig ist. Um die Frage zu beantworten, ob öffentliches CbCR demgegenüber stärker in die Geheimhaltungsinteressen von Konzernen eingreift, sollte daher zunächst geklärt werden, inwiefern die Daten in CbCR über die ohnehin von den meisten Konzerngesellschaften zu veröffentlichenden Informationen in den Jahresabschlüssen hinausgehen. Der Vorschlag zur Änderung der Bilanz-RL sieht öffentliche CbCR vor, die Informationen zu Umsatzerlösen, Gewinnen, Steuern, Geschäftstätigkeiten und Zahl der Mitarbeiter, getrennt nach Steuerhoheitsgebieten, enthalten.

Aus den Jahresabschlüssen der einzelnen Konzerngesellschaften und dem Konzernabschluss kann man die meisten dieser Unternehmensdaten bereits ablesen. Der ausschlaggebende zusätzliche Informationsgehalt liegt wohl in der Aufschlüsselung auf Länderebene und in der übersichtlichen Zusammenfassung dieser Daten und der vereinfachten Darstellung in einer einzigen Tabelle. Zwar können auch aus den Einzelabschlüssen der Konzerngesellschaften zum Teil bereits Rückschlüsse auf die geografische Verteilung der Gewinne und des Vermögens des Konzerns gezogen werden. Die Aussagekraft des CbCR ist in dieser Hinsicht allerdings noch um einiges höher, da auch die Daten der Betriebsstätten jeweils im Betriebsstättenstaat, in dem sie gelegen sind – und nicht im Steuerhoheitsgebiet der jeweiligen Konzerngesellschaft, die die Betriebsstätte hält –, zu berücksichtigen sind.

Die Daten im CbCR sind zwar auf Länderebene aufzuschlüsseln, allerdings nicht nach Sparte oder Geschäftsbereich. Hat eine Unternehmensgruppe mehrere Konzerngesellschaften und/oder Betriebsstätten in einem Staat, so sind die Daten dennoch nur aggregiert auf Länderebene darzustellen. Umso größer und diverser ein Konzern ist, umso weniger werden sich daher aus den CbCR Rückschlüsse auf die genaue Produktions- und Vertriebsstruktur ziehen lassen. Hat etwa eine multinationale Unternehmensgruppe in einem Staat mehrere Konzerngesellschaften, die unterschiedliche Geschäftstätigkeiten ausüben, so sind die Informationen im CbCR für Konkurrenten und Geschäftspartner wohl kaum aufschlussreicher als die Daten in den Jahresabschlüssen.

Dennoch lassen sich auch Fallkonstruktionen finden, in denen die Vertraulichkeit der CbCR für einen multinationalen Konzern von Bedeutung sein kann. Werden etwa in einzelnen Ländern nur bestimmte Tätigkeiten ausgeführt, so kann der CbCR für Geschäftspartner und Konkurrenten interessante Informationen liefern. Aus dem CbCR könnte man etwa herauslesen, dass eine Unternehmensgruppe in einem Land hauptsächlich im Bereich der Forschung und Entwicklung tätig ist, 50 Mitarbeiter beschäftigt und einen jährlichen Gewinn iHv 100.000 Euro erwirtschaftet. Auch wenn ein multinati-

---

<sup>45)</sup> Vgl. EuGH 24. 9. 2007, *Springer*, C-435/02 und C-103/03, ECLI:EU:C:2004:552, Rn 49 ff; ähnlich EuG 21. 6. 2006, *Danzer*, T-47/02, ECLI:EU:T:2006:167, Rn 43.

<sup>46)</sup> EuGH 24. 9. 2007, *Springer*, C-435/02 und C-103/03, ECLI:EU:C:2004:552, Rn 50.

<sup>47)</sup> EuGH 24. 9. 2007, *Springer*, C-435/02 und C-103/03, ECLI:EU:C:2004:552, Rn 53.

onales Unternehmen etwa in etlichen Ländern nur einzelne Projekte hat, die jedoch im Rahmen einer jeweils eigenen Betriebsstätte abgewickelt werden, kann ein CbCR detaillierte Auskünfte über die Profitabilität der einzelnen Projekte geben. Diese Information könnte für Konkurrenten, aber auch für Geschäftspartner, etwa bei zukünftigen Vertragsverhandlungen, hilfreich sein.

Zusammenfassend ist festzustellen, dass die Informationsdichte in CbCR in einigen Teilbereichen über die bereits im Jahresabschluss verfügbaren Daten hinausgeht. Die Daten sind jedoch auf Länderebene aggregiert und werden vor allem bei Konzernen, die in mehreren unterschiedlichen Sparten tätig sind, wenig detaillierte Einblicke in die Geschäftsstruktur bieten können. In Einzelfällen könnten die zusätzlich verfügbaren Daten allerdings für Geschäftspartner und Konkurrenten interessante Informationen liefern.

#### 4. Verhinderung der Steuerplanung

Im Rahmen der Verhältnismäßigkeitsprüfung ist auch die Frage relevant, welches legitime Ziel mit dem Eingriff in ein Grundrecht verfolgt wird. Das französische Verfassungsgericht nannte als Rechtfertigung für die Verpflichtung zu öffentlichem CbCR die Bekämpfung von Steuerflucht und Steuerbetrug. Dies wirft die Frage auf, warum gerade die Veröffentlichung von CbCR zur Bekämpfung von Steuerhinterziehung notwendig ist und ob es nicht auch bereits ausreichend sein könnte, wenn nur die Finanzbehörden Zugriff auf die fraglichen Daten hätten. Welcher Mehrwert wird durch die Veröffentlichung der CbCR erwartet?

Soll die Öffentlichkeit die Möglichkeit bekommen, anhand von CbCR die Steuerehrlichkeit der Konzerne zu überprüfen und den Finanzverwaltungen dabei behilflich sein, Steuerhinterziehung durch illegale Steuerplanung aufzudecken? Im Hinblick auf eine solche Zielsetzung ist zu erwidern, dass allein anhand von CbCR kaum festgestellt werden kann, ob ein Konzern die jeweils lokal anwendbaren Steuergesetze befolgt oder nicht. Um der Öffentlichkeit wirklich einen ausreichenden Einblick zu geben, wäre es notwendig, nicht nur die CbCR, sondern zumindest auch das Master File und eventuell auch die Local Files zu veröffentlichen. Selbst dann bleibt fraglich, ob unbeteiligte Dritte überhaupt in der Lage sind, die veröffentlichten Informationen richtig zu interpretieren.<sup>48)</sup> Die Beurteilung einzelner Kennzahlen ohne Berücksichtigung der Gesamtsituation kann leicht zu Missverständnissen führen.

Mit der Einführung von öffentlichem CbCR wird jedoch nicht nur das Ziel verfolgt, Steuerhinterziehung zu verhindern. So führt die Kommission in einem Bericht zum öffentlichen CbCR für Bankengruppen etwa aus, dass *„der Druck auf die Unternehmen zu[nimmt], Verantwortung für die Auswirkungen ihres Handelns auf die Gesellschaft zu übernehmen, und ihr Beitrag in Form von Steuern wird zunehmend als Teil ihrer sozialen Verantwortung (Corporate Social Responsibility) betrachtet“*.<sup>49)</sup> Die Veröffentlichung von Konzernsteuerdaten kann der Bevölkerung einen kleinen Einblick geben, wie sich die Gewinne und Steuerbelastungen eines Konzerns in unterschiedlichen Ländern zusammensetzen. CbCR könnten die betroffenen Unternehmensgruppen veranlassen, zu erklären, warum ihre Steuerlast in einem bestimmten Land niedriger ist. Durch die Verpflichtung zu erhöhter Transparenz könnte wieder mehr Vertrauen der Öffentlichkeit in das Steuersystem aufgebaut werden. Anhand von CbCR könnte der Bevölkerung gezeigt werden, dass nicht nur der „kleine Mann“, sondern auch große Konzerne einen

---

<sup>48)</sup> Vgl. *Staringer/Hickl*, Steuerdaten: EU droht Unternehmen mit Pranger, Die Presse vom 1. 5. 2016.

<sup>49)</sup> *Europäische Kommission*, Allgemeine Bewertung der wirtschaftlichen Folgen der in Artikel 89 der Richtlinie 2013/36/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 26. Juni 2013 vorgeschriebenen länderspezifischen Berichterstattung, COM(2014) 676 final, 4.

Beitrag zur öffentlichen Verwaltung leisten müssen.<sup>50)</sup> Durch die Pflicht zur Veröffentlichung der CbCR soll auch der Druck auf Unternehmen erhöht werden, von legalen Steuervermeidungsstrategien abzusehen und eine bestimmte Mindeststeuerquote zu erreichen. Diese Zielsetzung erscheint geeignet, um einen Eingriff in das Grundrecht der unternehmerischen Freiheit zu rechtfertigen.

Wie man etwa anhand von „LuxLeaks“ beobachten kann, besteht durchaus ein Interesse der Öffentlichkeit daran, dass auch Konzerne wie *Starbucks* und *Apple* ausreichend Steuern bezahlen. Anhand von veröffentlichten CbCR bekämen Konsumenten Informationen darüber, wie viel Steuern ein Konzern im jeweiligen Land bezahlt, und könnten dies in ihre Kaufentscheidung einfließen lassen. In diesem Zusammenhang muss allerdings die Frage gestellt werden, was von Konzernen erwartet wird: Müssen sie (nur) die Gesetze befolgen oder auch „ethisch“ korrekt handeln? Anders ausgedrückt kann die Frage aufgeworfen werden, ob es Aufgabe der multinationalen Konzerne ist, auf Gestaltungsmöglichkeiten, die sich aufgrund der Unterschiede der nationalen Steuerrechtsordnungen ergeben, zu verzichten, oder ob es nicht vielmehr allein Aufgabe des Gesetzgebers ist, missbräuchliche Gestaltungen erst gar nicht zu ermöglichen.

Außerdem trifft das Risiko des negativen Einflusses auf ihre Reputation, das mit der Veröffentlichung von CbCR verbunden sein kann, unterschiedliche Unternehmensgruppen unterschiedlich stark. Für die Öffentlichkeit sind wohl nur jene Unternehmen interessant, die auch bekannt sind, weil sie Produkte oder Dienstleistungen für den Endkunden anbieten. Konzerne, deren Zielgruppe in erster Linie andere Unternehmen sind, sind der Öffentlichkeit meist nicht bekannt und müssen daher auch bei öffentlichem CbCR kein größeres Misstrauen ihrer Kunden befürchten. Im Ergebnis ist daher fraglich, in welchem Ausmaß öffentliches CbCR allein wirklich dazu dienen kann, eine gerechtere Verteilung der Steuerlast zu erreichen.

#### IV. Conclusio

Das französische Verfassungsgericht hat öffentliches CbCR für verfassungswidrig erklärt, da CbCR wesentliche Einblicke in die Produktions- und Vertriebsstruktur einer multinationalen Unternehmensgruppe geben können. Es ist allerdings fraglich, ob CbCR tatsächlich einen viel tieferen Einblick in die Geschäftsstruktur geben, als dies ohnehin schon durch veröffentlichte Jahresabschlüsse der Fall ist. Dennoch sind auch einige Fallkonstellationen denkbar, bei denen die Unternehmensgruppe ein berechtigtes Interesse an der Vertraulichkeit der CbCR haben könnte.

Obwohl sich die OECD für die Vertraulichkeit der CbCR ausspricht und sich nur für einen automatischen Austausch der CbCR zwischen den Steuerverwaltungen unterschiedlicher Länder einsetzt, deutet einiges darauf hin, dass dies bloß eine Zwischenlösung ist und in einigen Jahren die CbCR von multinationalen Unternehmensgruppen öffentlich verfügbar sein werden.

Es kann zwar bezweifelt werden, ob erhöhte Transparenz allein die richtige Maßnahme ist, um multinationale Unternehmensgruppen von Steuerplanungen abzuhalten, die zu einer insgesamt niedrigen effektiven Steuerbelastung führen. Die Pflicht zur Veröffentlichung von CbCR kann der Bevölkerung jedoch zumindest einen kleinen Einblick in die Wirkungsweise des Zusammenspiels der unterschiedlichen Steuersysteme in unterschiedlichen Ländern geben, wenn auch fraglich ist, wie aussagekräftig CbCR allein, ohne weitere Erläuterungen, für unbeteiligte Dritte sein können.

---

<sup>50)</sup> Vgl. *Christians*, Lux Leaks: Revealing the Law, One Plain Brown Envelope at a Time, Tax Notes International 2014, 1123.