



# **BEPS-Aktionspunkt 13 zur länder- bezogenen Berichterstattung**

**LEITLINIEN ZUR SACHGEMÄSSEN VERWENDUNG VON  
IN LÄNDERBEZOGENEN BERICHTEN ENTHALTENEN  
INFORMATIONEN**

September 2017



# **BEPS-Aktionspunkt 13 zur länderbezogenen Berichterstattung**

Leitlinien zur sachgemäßen  
Verwendung von in länderbezogenen  
Berichten enthaltenen Informationen

September 2017

Dieses Dokument und die darin enthaltenen Karten berühren weder den völkerrechtlichen Status von Territorien noch die Souveränität über Territorien, den Verlauf internationaler Grenzen und Grenzlinien sowie den Namen von Territorien, Städten oder Gebieten.

Originaltitel: *BEPS Action 13 on Country-by-Country Reporting – Guidance on the appropriate use of information contained in Country-by-Country reports*

Übersetzung durch den Deutschen Übersetzungsdienst der OECD

© OECD 2017

Die OECD gestattet das Kopieren, Herunterladen und Abdrucken von OECD-Inhalten für den eigenen Gebrauch sowie das Einfügen von Auszügen aus OECD-Veröffentlichungen, -Datenbanken und -Multimediaprodukten in eigene Dokumente, Präsentationen, Blogs, Websites und Lehrmaterialien, vorausgesetzt die Quelle und der Urheberrechtsinhaber werden in geeigneter Weise genannt. Sämtliche Anfragen bezüglich Verwendung für öffentliche oder kommerzielle Zwecke bzw. Übersetzungsrechte sind zu richten an: [rights@oecd.org](mailto:rights@oecd.org). Die Genehmigung zur Kopie von Teilen dieser Publikation für den öffentlichen oder kommerziellen Gebrauch ist direkt einzuholen beim Copyright Clearance Center (CCC) unter [info@copyright.com](mailto:info@copyright.com) oder beim Centre français d'exploitation du droit de copie (CFC) unter [contact@cfcopies.com](mailto:contact@cfcopies.com).

## Inhaltsverzeichnis

<b>Einführung und Hintergrund .....</b>	<b>5</b>
<b>Bedeutung des Begriffs „sachgemäße Verwendung“ .....</b>	<b>7</b>
Bedeutung des Begriffs „Risiken im Zusammenhang mit Gewinnverkürzung- und Gewinnverlagerung“ .....	8
<b>Konsequenzen der Nichteinhaltung der Bedingung der sachgemäßen Verwendung ..</b>	<b>10</b>
Sachgemäße Verwendung als Bedingung, um länderbezogene Berichte erhalten und nutzen zu können .....	10
Verpflichtung der zuständigen Behörden, Verletzungen der Bedingung der sachgemäßen Verwendung mitzuteilen .....	11
Verpflichtung der zuständigen Behörden, unangemessene Korrekturen unverzüglich in Verfahren der zuständigen Behörden zurückzunehmen .....	11
Fähigkeit der zuständigen Behörden, den Austausch länderbezogener Berichte in Fällen der Nichteinhaltung nach Konsultation vorübergehend auszusetzen ....	12
Risiko einer unrichtigen Steuerveranlagung .....	12
<b>Ansätze zur Gewährleistung der sachgemäßen Verwendung von Informationen     aus länderbezogenen Berichten .....</b>	<b>13</b>
Umfassen die mehrseitigen und/oder zweiseitigen Vereinbarungen zwischen den zuständigen Behörden zur länderbezogenen Berichterstattung, die Ihr Staat unterzeichnet hat, die sachgemäße Verwendung von in länderbezogenen Berichten enthaltenen Informationen als Bedingung, um länderbezogene Berichte erhalten und nutzen zu können? .....	15
Verfügt Ihre Steuerbehörde über klare, schriftlich niedergelegte Grundsätze zur Nutzung länderbezogener Berichte, einschließlich Leitlinien zur sachgemäßen Verwendung? .....	15
Werden diese Grundsätze allen Mitarbeitern gegenüber, die bei ihrer Arbeit Zugang zu länderbezogenen Berichten haben dürften, wirksam kommuniziert? .....	15
Wird die Nutzung länderbezogener Berichte kontrolliert oder überwacht, um ihre sachgemäße Verwendung zu gewährleisten? .....	16
Erhalten die betroffenen Mitarbeiter der Steuerbehörde Ihres Staats Leitlinien oder Schulungen, in denen ihre Verpflichtungen klar dargelegt sind? .....	19
Sind Maßnahmen vorgesehen, um zu gewährleisten, dass die Kontroll- vorkehrungen bei Bedarf überprüft und aktualisiert werden und dass die Ergebnisse dieser Überprüfungen dokumentiert werden? .....	20
Wurden andere Maßnahmen getroffen, um die sachgemäße Verwendung von länderbezogenen Berichten zu gewährleisten? .....	20



## Einführung und Hintergrund

1. Der Bericht zu Aktionspunkt 13 führte einen dreistufigen Ansatz für die Verrechnungspreisdokumentation ein, bestehend aus einer Stammdokumentation („Master File“), die standardisierte, für alle Mitglieder eines multinationalen Konzerns relevante Informationen enthält, einer Einzeldokumentation („Local File“), die sich speziell auf wesentliche Geschäftsvorfälle des inländischen Steuerpflichtigen bezieht, und einem länderbezogenen Bericht („Country-by-Country Report“), der bestimmte Informationen hinsichtlich der weltweiten Verteilung der Einkünfte und Steuern des multinationalen Konzerns zusammen mit bestimmten Indikatoren für die Orte wirtschaftlicher Tätigkeit innerhalb des multinationalen Konzerns enthält (Informationen aus länderbezogenen Berichten).
2. Wenn eine länderbezogene Berichterstattung vorgesehen ist, hat die oberste Muttergesellschaft eines Konzerns, dessen jährlicher konsolidierter Umsatzerlös sich im vorangegangenen Wirtschaftsjahr auf mindestens 750 Mio. Euro belief (oder einen Betrag in Landeswährung, der dem im Januar 2015 ungefähr entsprach), bei ihrer inländischen Steuerbehörde im Namen des Konzerns einen länderbezogenen Bericht einzureichen. Dieser länderbezogene Bericht muss spätestens zwölf Monate nach dem letzten Tag des Berichtswirtschaftsjahrs des Konzerns eingereicht werden. Ein Staat kann einen früheren Termin festlegen, dies ist aber weder erforderlich noch empfohlen. Die Steuerbehörde, bei der der länderbezogene Bericht eingereicht wird, leitet den Bericht im Rahmen zwei- oder mehrseitiger Steuerabkommen oder Abkommen über den Informationsaustausch in Steuersachen (TIEA), die den automatischen Informationsaustausch gestatten, an die Steuerbehörden anderer Staaten weiter, in denen der Konzern Geschäftstätigkeiten nachgeht. Dies unterliegt bestimmten Bedingungen, darunter, dass der Staat über den erforderlichen Rechtsrahmen für die länderbezogene Berichterstattung verfügt und die Bedingungen in Bezug auf Vertraulichkeit, Einheitlichkeit sowie die sachgemäße Verwendung von Informationen aus länderbezogenen Berichten erfüllt. Die Umsetzung der länderbezogenen Berichterstattung ist einer der vier Mindeststandards des Aktionsplans gegen Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (BEPS) und wird von allen Staaten, die Mitglied des „Inclusive Framework on BEPS“ der OECD sind, vorgenommen.
3. Die Modalitäten der länderbezogenen Berichterstattung sind im Bericht zu Aktionspunkt 13 beschrieben, was durch Leitlinien zu bestimmten Elementen der Gestaltung, Funktionsweise und Umsetzung dieser Berichterstattung ergänzt wird. Anhang IV zu Kapitel V im Bericht zu Aktionspunkt 13 enthält zur Unterstützung der Staaten zudem ein Umsetzungspaket, bestehend aus einem Muster für innerstaatliche Rechtsvorschriften, einem Muster für mehrseitige Vereinbarungen zwischen den zuständigen Behörden (Competent Authority Agreements – CAA) für Staaten, die länderbezogene Berichte im Rahmen des Übereinkommens über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen (das multilaterale Übereinkommen) austauschen, sowie Mustern zweiseitiger Vereinbarungen für Staaten, die länderbezogene Berichte im Rahmen von Doppelbesteuerungsabkommen oder TIEA

austauschen. Das Muster für mehrseitige Vereinbarungen zwischen den zuständigen Behörden diene als Grundlage für die mehrseitige Vereinbarung zwischen den zuständigen Behörden über länderbezogene Berichte der OECD (die mehrseitige Vereinbarung), die von vielen Ländern für die Durchführung des automatischen Austauschs von länderbezogenen Berichten verwendet wird. Es ist nicht erforderlich, dass die Staaten diese Muster bei der Umsetzung der länderbezogenen Berichterstattung verwenden, sie sind jedoch nützliche Referenzinstrumente, um sicherzustellen, dass zentrale Elemente einheitlich behandelt werden. In diesen Leitlinien werden Bestandteile dieser Instrumente beschrieben.



## Bedeutung des Begriffs „sachgemäße Verwendung“

4. Dass ein Staat länderbezogene Berichte erhalten und nutzen kann, ist an die Bedingung geknüpft, dass er die in den länderbezogenen Berichten enthaltenen Informationen sachgemäß verwendet. Diese Bedingung ist unter den Ziffern 25 und 56 des Berichts zu Aktionspunkt 13 beschrieben und wird durch Artikel 6 Absatz 1 der Mustervorschrift und § 5 Absatz 2 der mehrseitigen Vereinbarung und der zweiseitigen Mustervereinbarungen wirksam. Nach diesen Bestimmungen beschränkt sich eine sachgemäße Verwendung auf:

- die allgemeine Bewertung von Verrechnungspreisisiken,
- die Bewertung anderer Gewinnverkürzungs- und Gewinnverlagerungsrisiken sowie
- gegebenenfalls wirtschaftliche und statistische Analysen.

5. Der Bericht zu Aktionspunkt 13 enthält zwei Absätze, die klären, was nicht als eine sachgemäße Verwendung zu betrachten wäre. Dieser Text wird im Wesentlichen in § 5 der mehrseitigen Vereinbarung und der zweiseitigen Mustervereinbarungen aufgegriffen.

*[...] die Informationen im länderbezogenen Bericht [sollten] nicht als Ersatz für eine detaillierte Verrechnungspreisanalyse einzelner Geschäftsvorfälle und Preise auf der Grundlage einer vollständigen Funktions- und Vergleichbarkeitsanalyse verwendet werden. Die im länderbezogenen Bericht enthaltenen Informationen stellen für sich genommen keinen eindeutigen Nachweis dafür dar, dass Verrechnungspreise angemessen oder nicht angemessen sind. Sie sollten von den Steuerverwaltungen nicht genutzt werden, um Verrechnungspreiskorrekturen auf der Grundlage einer globalen formelhaften Gewinnaufteilung vorzuschlagen (Ziffer 25).*

*Die Staaten sollten ausgehend von den Angaben im länderbezogenen Bericht keine Korrekturen der Einkünfte eines Steuerpflichtigen auf der Grundlage einer Gewinnaufteilungsformel vorschlagen. [...] Dies bedeutet jedoch nicht, dass die Staaten die Angaben im länderbezogenen Bericht nicht im Rahmen einer Steuerprüfung als Grundlage für weitere Untersuchungen der Verrechnungspreisvereinbarungen des multinationalen Konzerns oder anderer Steuerangelegenheiten verwenden dürfen (Ziffer 59).*

6. Es ist somit klar, dass in länderbezogenen Berichten enthaltene Informationen für allgemeine Bewertungen von Verrechnungspreisisiken verwendet werden können, dass sie aber für sich genommen nicht als Grundlage genutzt werden sollten, um Änderungen der Verrechnungspreise vorzuschlagen oder die Einkünfte eines Steuerpflichtigen unter Heranziehung einer globalen formelhaften Gewinnaufteilung zu korrigieren. Nichts hindert eine Steuerbehörde indessen daran, Informationen aus länderbezogenen Berichten für die Planung von Steuerprüfungen oder als Grundlage für im Verlauf einer Prüfung durchgeführte weitere Untersuchungen hinsichtlich der Verrechnungspreisvereinbarungen oder anderer Steuerangelegenheiten des Konzerns zu verwenden. Es besteht keine Verpflichtung, wonach sich diese Untersuchungen speziell auf potenzielle Risiken beziehen müssen, die unter Verwendung von Informationen aus länderbezogenen Berichten identifiziert wurden.

Beispielsweise können Informationen aus länderbezogenen Berichten (z.B. Einzelheiten zu den Konzernunternehmen aus Tabelle 2) als Grundlage für Untersuchungen steuerlicher Fragen dienen, die unter Verwendung anderer Datenquellen identifiziert wurden oder die sich im Verlauf einer Steuerprüfung stellen. Das OECD-Forum Steuerverwaltung hat ein Handbuch erstellt, das den Steuerbehörden dabei helfen soll, effektiven Gebrauch von Informationen aus länderbezogenen Berichten zur Bewertung steuerlicher Risiken zu machen.

7. Der Bericht zu Aktionspunkt 13 enthält keine Leitlinien in Bezug darauf, inwieweit es den Steuerbehörden möglich ist, Informationen aus länderbezogenen Berichten für die Bewertung anderer Gewinnverkürzungs- und Gewinnverlagerungsrisiken oder für wirtschaftliche und statistische Analysen zu verwenden. Informationen aus länderbezogenen Berichten können, sofern angemessen, gegebenenfalls für wirtschaftliche und ökonomische Analysen herangezogen werden (eine solche Verwendung ist beispielsweise nicht angemessen, wenn sie nach dem einschlägigen Steuerabkommen oder TIEA nicht zulässig ist), weitere Einzelheiten hierzu werden jedoch nicht geliefert. Der Bericht zu Aktionspunkt 13 definiert auch nicht, was unter „Risiken im Zusammenhang mit Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung“ zu verstehen ist.

### **Bedeutung des Begriffs „Risiken im Zusammenhang mit Gewinnverkürzung- und Gewinnverlagerung“**

8. Die Einführung des auf Englisch im Februar 2013 erschienenen Berichts *Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung – Situationsbeschreibung und Lösungsansätze* (der BEPS-Bericht, OECD, 2014) spricht von der Herausforderung, vor der die Staaten stehen, weil Unternehmen „Gewinne an Standorte verlagern, an denen sie einer günstigeren steuerlichen Behandlung unterliegen“. In diesem Bericht heißt es weiter:

*Obwohl sich die spezifischen Zielsetzungen einzelner multinationaler Unternehmen unterscheiden, insbesondere wenn die Hauptsitze der Konzerne in verschiedenen Staaten liegen, besteht der Fokus bei der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung im Wesentlichen darin, Gewinne dorthin zu verlagern, wo sie zu niedrigeren Sätzen besteuert werden, und Aufwendungen dorthin zu verschieben, wo sie zu höheren Sätzen abzugsfähig sind. Es können auch spezielle Strategien eingesetzt werden, um vorhandene „Steuerattribute“ wie Steuergutschriften, Verlustvorträge usw. zu nutzen. Diese allgemeinen Ziele werden oft auf eine Weise erreicht, die mit der Gesamtsteuerung der Treasury-Prozesse des Konzerns in Einklang steht, z.B. im Hinblick auf das Cash Management, die Steuerung von Wechselkursrisiken und effiziente Gewinnrückführungsstrategien.*

9. Der BEPS-Bericht enthält eine Reihe von Beispielen dazu, wie damals geltende Steuervorschriften genutzt werden konnten, um gestützt auf bestehende Regeln zu Besteuerungsrechten, Verrechnungspreisen, die steuerliche Behandlung von Krediten sowie Missbrauchsbekämpfungsvorschriften eine niedrige Besteuerung bzw. Nichtbesteuerung zu erwirken. Dies umfasst die Nutzung geringbesteuerter Niederlassungen eines ausländischen Unternehmens, hybride Rechtsträger, hybride Finanzinstrumente, Durchlaufgesellschaften, den Einsatz von Derivaten zur Vermeidung von Quellensteuern sowie Gewinnverlagerungen auf der Basis einer vertraglichen Risikoaufteilung und der Bepreisung immaterieller Werte.

10. Der im Juli 2013 veröffentlichte Aktionsplan zur *Bekämpfung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung* (BEPS-Aktionsplan, OECD, 2014) änderte nichts an dieser allgemeinen Definition, identifizierte aber zur Bekämpfung von BEPS erforderliche Maßnahmen sowie Methoden für deren Umsetzung. Einige der 15 im BEPS-Aktionsplan beschriebenen Aktionspunkte zielen auf spezifische Gestaltungen ab (Aktionspunkt 2 beispielsweise auf

hybride Gestaltungen und Aktionspunkt 6 auf Abkommensmissbrauch), dies trifft allerdings nicht auf alle Aktionspunkte zu. Zusammengefasst und einheitlich umgesetzt, stellen die 15 Aktionspunkte jedoch eine umfassende Antwort auf die BEPS-Risiken dar, vor denen die Länder stehen, indem sie die Kohärenz und Transparenz des internationalen Steuersystems verbessern und gewährleisten, dass sich der Ort der steuerpflichtigen Gewinne eines Konzerns mit dem Ort seiner wesentlichen wirtschaftlichen Tätigkeit deckt.

11. Gemäß dem BEPS-Bericht sollte unter der Formulierung „Bewertung anderer Gewinnverkürzungs- und Gewinnverlagerungsrisiken“ demnach die allgemeine Abschätzung von steuerlichen Risiken verstanden werden, die zur Aushöhlung des Steuersubstrats eines Staats führen könnten. Länderbezogene Berichte können zwar zur Identifizierung von Hinweisen auf mögliche steuerliche Risiken verwendet werden, in der Praxis ist es jedoch üblicherweise erst dann möglich, die Gestaltungen zu verstehen, die diese Risiken entstehen lassen, wenn weitere Untersuchungen durchgeführt wurden. Entscheidend bleibt, dass Informationen aus länderbezogenen Berichten nur für Risikobewertungen sowie als Grundlage für weitere Untersuchungen im Verlauf einer Steuerprüfung verwendet werden sollten (sowie gegebenenfalls für wirtschaftliche und statistische Analysen). Genauso wie Informationen aus länderbezogenen Berichten für sich genommen keinen eindeutigen Nachweis für die Nichtangemessenheit von Verrechnungspreisen darstellen, liefern sie auch keinen eindeutigen Nachweis dafür, dass ein Konzern andere Formen von Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung vornimmt.

## **Konsequenzen der Nichteinhaltung der Bedingung der sachgemäßen Verwendung**

12. Der Bericht zu Aktionspunkt 13 nennt mehrere für einen Staat aus der Nichteinhaltung oder möglichen Nichteinhaltung der Bedingung der sachgemäßen Verwendung resultierende Konsequenzen, die durch die Mustervereinbarungen zwischen den zuständigen Behörden, wenn diese zur Umsetzung der länderbezogenen Berichterstattung verwendet werden, Wirksamkeit erhalten.

- Sachgemäße Verwendung als Bedingung, um länderbezogene Berichte erhalten und nutzen zu können
- Verpflichtung der zuständigen Behörden, Verletzungen der Bedingung der sachgemäßen Verwendung dem Sekretariat des Koordinierungsgremiums (für den Austausch von Berichten gemäß der mehrseitigen Vereinbarung) oder der anderen zuständigen Behörde (für den Austausch von Berichten gemäß den zweiseitigen Mustervereinbarungen) mitzuteilen
- Verpflichtung der zuständigen Behörden, unangemessene Korrekturen unverzüglich in Verfahren der zuständigen Behörden zurückzunehmen
- Fähigkeit der zuständigen Behörden, den Austausch länderbezogener Berichte in Fällen der Nichteinhaltung nach Konsultation vorübergehend auszusetzen

13. Darüber hinaus besteht ein ernstes Risiko, dass eine unsachgemäße Verwendung von länderbezogenen Berichten dazu führen könnte, dass Unternehmen steuerlich falsch veranlagt werden.

### **Sachgemäße Verwendung als Bedingung, um länderbezogene Berichte erhalten und nutzen zu können**

14. Ziffer 56 des Berichts beschreibt die sachgemäße Verwendung von Informationen aus länderbezogenen Berichten als eine der drei Voraussetzungen für den Empfang und die Verwendung von länderbezogenen Berichten (neben Vertraulichkeit und Einheitlichkeit). Die Bedingung der sachgemäßen Verwendung wird durch § 5 Absatz 2 der mehrseitigen Vereinbarungen und der zweiseitigen Mustervereinbarungen wirksam. Danach ist vorgesehen, dass durch den länderbezogenen Bericht erhaltene Informationen für eine allgemeine Bewertung von Verrechnungspreissrisiken, Gewinnverkürzungs- und Gewinnverlagerungsrisiken sowie gegebenenfalls für wirtschaftliche und statistische Analysen verwendet werden.

15. In den Erwägungsgründen der mehrseitigen Vereinbarung und der zweiseitigen Mustervereinbarungen verweisen die Staaten darauf, dass sie über geeignete Schutzvorkehrungen verfügen bzw. zum Zeitpunkt des ersten Austausches länderbezogener Berichte verfügen sollten, um sicherzustellen, dass die erhaltenen Informationen für eine allgemeine Bewertung der Verrechnungspreissrisiken und anderer Gewinnverkürzungs-

und Gewinnverlagerungsrisiken sowie gegebenenfalls für wirtschaftliche und statistische Analysen verwendet werden. Nach § 8 Absatz 1 (d) der mehrseitigen Vereinbarung muss die zuständige Behörde eines Staats dem Sekretariat des Koordinierungsgremiums mitteilen, „dass sie über den erforderlichen Rechtsrahmen und die erforderliche Infrastruktur zur Gewährleistung der [...] sachgemäßen Verwendung der Informationen in den länderbezogenen Berichten verfügt“. Daher werden die Steuerbehörden keine länderbezogenen Berichte übermitteln, solange diese Bedingung nicht erfüllt ist und solange nach der multilateralen Vereinbarung keine entsprechende Notifikation übermittelt wurde. Nach dem Mindeststandard des Berichts zu Aktionspunkt 13 kann ein Staat von einem Unternehmen, das nicht die oberste Muttergesellschaft seines Konzerns ist, dementsprechend auch nicht verlangen, dass es einen länderbezogenen Bericht einreicht (so genanntes „Local Filing“), sofern dieser Staat nicht die Bedingung der sachgemäßen Verwendung erfüllt und die anderen im Bericht zu Aktionspunkt 13 genannten Voraussetzungen für ein Local Filing gegeben sind. Wenn ein Staat ein Local Filing in gemäß dem Bericht zu Aktionspunkt 13 nicht zulässigen Situationen verlangt, wird dies während der Peer-Review-Evaluierung dieses Staats festgestellt.

### **Verpflichtung der zuständigen Behörden, Verletzungen der Bedingung der sachgemäßen Verwendung mitzuteilen**

16. Die mehrseitige Vereinbarung und die zweiseitigen Mustervereinbarungen sehen unter § 5 Absatz 3 vor, dass eine zuständige Behörde das Sekretariat des Koordinierungsgremiums (wenn der Austausch gemäß der mehrseitigen Vereinbarung erfolgt) oder die andere zuständige Behörde (wenn der Austausch gemäß den zweiseitigen Mustervereinbarungen erfolgt), soweit dies nach geltendem Recht zulässig ist, umgehend über alle Fälle der Nichteinhaltung der Bedingung der sachgemäßen Verwendung (wie auch der Bedingungen der Vertraulichkeit und der Einheitlichkeit) sowie über alle Gegenmaßnahmen und in Bezug auf diese Nichteinhaltung ergriffenen Maßnahmen unterrichtet. Wenn diese Mitteilung gegenüber dem Koordinierungsgremium des Sekretariats erfolgt, wird das Sekretariat davon alle zuständigen Behörden in Kenntnis setzen, die gemäß der mehrseitigen Vereinbarung eine Austauschbeziehung mit der zuständigen Behörde eingegangen sind, die über die Nichteinhaltung unterrichtet hat.

### **Verpflichtung der zuständigen Behörden, unangemessene Korrekturen unverzüglich in Verfahren der zuständigen Behörden zurückzunehmen**

17. Die Bedingung der sachgemäßen Verwendung gestattet es einer Steuerbehörde nicht, ausgehend von Daten aus dem länderbezogenen Bericht Korrekturen der Einkünfte eines Steuerpflichtigen auf der Grundlage einer globalen formelhaften Gewinnaufteilung vorzunehmen. Alle Korrekturen sollten sich auf eine geeignete Dokumentation stützen. Ziffer 59 des Berichts zu Aktionspunkt 13 sieht des Weiteren Folgendes vor:

*Außerdem werden [die Staaten] sich verpflichten, dass im Fall entsprechender Korrekturen anhand der Angaben im länderbezogenen Bericht durch die inländische Steuerverwaltung diese in einem einschlägigen Verfahren der zuständigen Behörde des jeweiligen Staates unverzüglich zurückgenommen werden.*

18. § 5 Absatz 2 der mehrseitigen Vereinbarung und der zweiseitigen Mustervereinbarungen setzt diese Verpflichtung um und dehnt sie auf Verfahren der Behörden in Bezug auf alle Korrekturen aus, die unter Nichteinhaltung der Bedingung der sachgemäßen Verwendung vorgenommen wurden.

### **Fähigkeit der zuständigen Behörden, den Austausch länderbezogener Berichte in Fällen der Nichteinhaltung nach Konsultation vorübergehend auszusetzen**

19. § 8 der multilateralen Vereinbarung und der bilateralen Mustervereinbarungen stellt klar, dass jede Nichteinhaltung der Bedingung der sachgemäßen Verwendung als „erhebliche Nichteinhaltung“ betrachtet wird. Wenn eine zuständige Behörde feststellt, dass in einem anderen Staat eine erhebliche Nichteinhaltung vorliegt oder vorlag, kann sie den Austausch länderbezogener Berichte vorübergehend durch schriftliche Mitteilung aussetzen. Diese Feststellung kann sich beispielsweise, gestützt auf die in diesen Leitlinien enthaltenen objektiven Kriterien, auf die Ergebnisse einer Peer-Review-Evaluierung des Staats in Bezug auf die sachgemäße Verwendung gründen. In jedem Fall sollte sich die zuständige Behörde, bevor sie den Austausch länderbezogener Berichte aussetzt, mit dem anderen Staat darüber konsultieren, ob es zu einer erheblichen Nichteinhaltung gekommen ist.

### **Risiko einer unrichtigen Steuerveranlagung**

20. Länderbezogene Berichte enthalten nach Steuerhoheitsgebieten aufgeschlüsselte, aggregierte Daten zum Ort der Einkünfte, Steuern und Geschäftstätigkeiten eines Konzerns. Zudem sind darin die Hauptgeschäftstätigkeiten der einzelnen Unternehmen des Konzerns aufgelistet. Wenn ein Konzern in einem Steuerhoheitsgebiet über mehr als ein Unternehmen verfügt, enthält sein länderbezogener Bericht keine detaillierten Informationen zu den Einkünften und Aufwendungen eines bestimmten Unternehmens oder zu den Geschäftsvorfällen, die es mit fremden oder verbundenen Unternehmen getätigt hat. Länderbezogene Berichte enthalten keine Informationen zur Risikoaufteilung zwischen den Unternehmen eines Konzerns und beschreiben auch nicht, welche Funktionen die einzelnen Unternehmen ausüben und welche Vermögenswerte sie nutzen. Daher können die in einem länderbezogenen Bericht enthaltenen Informationen zwar wertvolle Anhaltspunkte für potenzielle Risiken liefern, die es genauer zu untersuchen gilt, doch reicht dies für sich genommen nicht aus, um einer Steuerbehörde zu gestatten, verlässliche Schlüsse bezüglich der Sachverhalte zu ziehen, aus denen sich diese Risikoanhaltspunkte ergeben. Wenn eine Steuerbehörde steuerliche Korrekturen vorschlägt, die sich ausschließlich auf in einem länderbezogenen Bericht enthaltene Informationen stützen, besteht somit ein erhebliches Risiko, dass sich diese Korrekturen auf unrichtige Annahmen gründen. Das könnte zu einer unrichtigen Steuerveranlagung und möglicherweise zu Doppelbesteuerung führen, wenn dies nicht berichtigt werden kann.



## **Ansätze zur Gewährleistung der sachgemäßen Verwendung von Informationen aus länderbezogenen Berichten**

21. Dieser Abschnitt enthält Leitlinien bezüglich der Schritte, die die Staaten nötigenfalls ergreifen können, um die Bedingung der sachgemäßen Verwendung in ihren innerstaatlichen Vorschriften und Verfahren wirksam umzusetzen. Ein Staat sollte in der Lage sein, eine Checkliste mit sechs grundlegenden Fragen mit „Ja“ zu beantworten, bzw. davon ausgehen können, dass er dazu vor dem ersten Austausch länderbezogener Berichte in der Lage sein wird.

1. Umfassen die mehrseitigen und/oder zweiseitigen Vereinbarungen zwischen den zuständigen Behörden zur länderbezogenen Berichterstattung, die Ihr Staat unterzeichnet hat, die sachgemäße Verwendung von in länderbezogenen Berichten enthaltenen Informationen als Bedingung, um länderbezogene Berichte erhalten und nutzen zu können?
2. Verfügt Ihre Steuerbehörde über klare, schriftlich niedergelegte Grundsätze zur Nutzung länderbezogener Berichte, einschließlich Leitlinien zur sachgemäßen Verwendung?
3. Werden diese Grundsätze allen Mitarbeitern gegenüber, die bei ihrer Arbeit Zugang zu länderbezogenen Berichten haben dürften, wirksam kommuniziert?
4. Wird die Nutzung länderbezogener Berichte kontrolliert oder überwacht, um ihre sachgemäße Verwendung zu gewährleisten, beispielsweise indem:
  - i) der Zugang zu länderbezogenen Berichten beschränkt wird und/oder
  - ii) sichergestellt wird, dass hinreichende Nachweise einer sachgemäßen Verwendung geliefert werden?
5. Erhalten die betroffenen Mitarbeiter der Steuerbehörde Ihres Staats Leitlinien oder Schulungen, in denen klar dargelegt wird, dass sie verpflichtet sind:
  - i) das Koordinierungsgremium des Sekretariats (für den Austausch von Berichten gemäß der mehrseitigen Vereinbarung) oder die andere zuständige Behörde (für den Austausch von Berichten gemäß den mehrseitigen Mustervereinbarungen) umgehend über Fälle der Nichteinhaltung der Bedingung der sachgemäßen Verwendung zu unterrichten, und
  - ii) eine steuerliche Korrektur der zuständigen Behörde unverzüglich zurückzunehmen, die unter Verwendung einer Gewinnaufteilungsformel auf der Grundlage länderbezogener Berichte erfolgte?
6. Sind Maßnahmen vorgesehen, um zu gewährleisten, dass die Kontrollvorkehrungen bei Bedarf überprüft und aktualisiert werden und dass die Ergebnisse dieser Überprüfungen dokumentiert werden?

22. Zwar sollten alle Staaten in der Lage sein, diese Fragen mit „Ja“ zu beantworten, bzw. davon ausgehen können, dazu vor dem ersten Austausch länderbezogener Berichte in der Lage zu sein, doch kann es Unterschiede zwischen den Staaten in Bezug auf die konkret von ihnen eingeführten Maßnahmen und Kontrollen geben, was unter anderem von den Modellen für die Risikobewertung abhängig ist, die sie gewählt haben. Was beispielsweise die Überwachung der Verwendung von Informationen aus länderbezogenen Berichten betrifft, kann eine Steuerbehörde, die ein zentralisiertes Modell mit einem spezialisierten Arbeitsteam für die Risikobewertung gewählt hat, entweder auf Kontrollen des Zugangs zu den länderbezogenen Berichten vertrauen oder größeres Gewicht auf Vorschriften legen, wonach steuerliche Korrekturen vollumfänglich zu dokumentieren sind und einer Überprüfung unterliegen müssen, um sicherzustellen, dass Informationen aus länderbezogenen Berichten nicht unsachgemäß verwendet wurden. Wenn eine Steuerbehörde hingegen ein dezentralisiertes Modell umgesetzt hat, bei dem die Risikobewertungen in den für die Sicherstellung der Steuerehrlichkeit zuständigen Abteilungen durchgeführt werden, dürften Kontrollen des Zugangs zu Informationen aus länderbezogenen Berichten weniger Gewissheit hinsichtlich der sachgemäßen Verwendung verschaffen. In diesem Fall könnte stärker auf Maßnahmen vertraut werden, die gewährleisten, dass steuerliche Korrekturen vollumfänglich dokumentiert und begründet werden. Aktionspunkt 13 sieht keine Beschränkungen vor, die einen Staat daran hindern, den für die Sicherstellung der Steuerehrlichkeit zuständigen Mitarbeitern Zugang zu länderbezogenen Berichten zu gewähren, solange die in den Berichten enthaltenen Informationen sachgemäß verwendet und dem einschlägigen Steuerabkommen oder TIEA entsprechend vertraulich behandelt werden.

23. Dieser Abschnitt beschreibt als Beispiele einige der Maßnahmen, die die Staaten umsetzen können, um in der Lage zu sein, jede der obigen Fragen mit „Ja“ zu beantworten. In der Praxis können die Staaten dabei möglicherweise auf bereits bestehende Regeln und Verfahren vertrauen (beispielsweise auf die aktuellen Verfahren für die Bewertung steuerlicher Risiken, für den Umgang mit im Rahmen von Steuerabkommen oder TIEA ausgetauschten Informationen oder für die Behandlung von Verrechnungspreisfällen), in welchem Fall nur gewährleistet werden muss, dass sich diese Verfahren auch auf Informationen aus länderbezogenen Berichten erstrecken. Wenn eine Steuerbehörde aktuell über belastbare Verfahren verfügt, um sicherzustellen, dass sich steuerliche Korrekturen auf eine sorgfältige Steuerprüfung unter Berücksichtigung aller verfügbaren Daten stützen, dürften sich die erforderlichen Schritte, um die Einhaltung der Bedingung der sachgemäßen Verwendung zu gewährleisten (z.B. um schriftliche Verfahren zur Verwendung von Informationen aus länderbezogenen Berichten einzurichten und sicherzustellen, dass sich die existierenden Sicherheitsmaßnahmen auf länderbezogene Berichte erstrecken), in Grenzen halten. Regeln zur Gewährleistung der sachgemäßen Verwendung von Informationen aus länderbezogenen Berichten können zusätzlich gestärkt werden, wenn die Steuerbehörde sicherstellt, dass die betroffenen Steuerpflichtigen des Staats (d.h. Unternehmen großer Konzerne) über diese Grundsätze informiert sind, wodurch es ihnen möglich ist, Fälle von Nichteinhaltung zu identifizieren und zu melden. Keine der Ausführungen dieses Abschnitts soll Steuerbehörden daran hindern, Informationen aus länderbezogenen Berichten für die Planung von Steuerprüfungen oder sonstigen Maßnahmen zur Sicherstellung der Steuerehrlichkeit zu verwenden oder als Ausgangspunkt zu nehmen, um bei Steuerpflichtigen oder anderen Steuerbehörden weitere Auskünfte einzuholen. Wenn eine andere Steuerbehörde um weitere Auskünfte ersucht wird, muss der Standard der voraussichtlichen Erheblichkeit erfüllt sein.



**Umfassen die mehrseitigen und/oder zweiseitigen Vereinbarungen zwischen den zuständigen Behörden zur länderbezogenen Berichterstattung, die Ihr Staat unterzeichnet hat, die sachgemäße Verwendung von in länderbezogenen Berichten enthaltenen Informationen als Bedingung, um länderbezogene Berichte erhalten und nutzen zu können?**

24. Der Bericht zu Aktionspunkt 13 beschreibt zwar die Verpflichtung der Staaten, Informationen aus länderbezogenen Berichten sachgemäß zu verwenden, konkret sind diese Verpflichtung und die Konsequenzen ihrer Nichteinhaltung jedoch in den mehrseitigen und zweiseitigen Vereinbarungen enthalten, die ein Staat für den Austausch von länderbezogenen Berichten nutzt. So ist zum Beispiel die Verpflichtung, wonach sich die Verwendung der Informationen auf die „Bewertung erheblicher Risiken im Zusammenhang mit Verrechnungspreisen, Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung sowie gegebenenfalls für wirtschaftliche und statistische Analysen“ beschränken wird, in § 5 Absatz 2 der zweiseitigen Mustervereinbarungen im Umsetzungspaket dargelegt.

25. Um zu gewährleisten, dass die Bedingung der sachgemäßen Verwendung wirksam umgesetzt wird, ist es wichtig, dass die Staaten diese Bedingung in die Vereinbarungen aufnehmen, die sie für die länderbezogene Berichterstattung nutzen. Diese Bedingung ist in der mehrseitigen Vereinbarung enthalten, die inzwischen von zahlreichen Staaten unterzeichnet wurde. Wenn ein Staat zweiseitige Vereinbarungen zwischen den zuständigen Behörden nutzt, sollte er in die von ihm geschlossenen Vereinbarungen die gleiche Bedingung der sachgemäßen Verwendung und die gleichen Konsequenzen für den Fall ihrer Nichteinhaltung aufnehmen. Dies kann durch operative und administrative Maßnahmen der Art ergänzt werden, wie sie an anderer Stelle in diesen Leitlinien dargelegt sind.

**Verfügt Ihre Steuerbehörde über klare, schriftlich niedergelegte Grundsätze zur Nutzung länderbezogener Berichte, einschließlich Leitlinien zur sachgemäßen Verwendung?**

26. Die Steuerbehörde eines Staats sollte über schriftlich niedergelegte Grundsätze verfügen, in denen klar geregelt ist, dass Informationen aus länderbezogenen Berichten nur für sachgemäße Zwecke verwendet werden dürfen, einschließlich einer Beschreibung dessen, was als eine solche sachgemäße Verwendung gilt. Dies könnte in einem separaten Grundsatzdokument festgelegt werden oder beispielsweise bestehenden Leitlinien zur Verwendung der Verrechnungspreisdokumentation hinzugefügt werden.

27. Um den Mitarbeitern beim Verständnis und bei der Interpretation dieser Grundsätze zu helfen, sollten die Steuerbehörden erwägen, darin genauere Erklärungen und Beispiele dafür aufzunehmen, was als sachgemäße Verwendung gilt und/oder was nicht. Die Grundsätze können auch Leitlinien dazu enthalten, was die Mitarbeiter tun sollten, wenn sie Fragen bezüglich der sachgemäßen Verwendung haben oder wenn sie den Verdacht hegen, dass Informationen aus länderbezogenen Berichten unsachgemäß verwendet wurden.

**Werden diese Grundsätze allen Mitarbeitern gegenüber, die bei ihrer Arbeit Zugang zu länderbezogenen Berichten haben dürften, wirksam kommuniziert?**

28. Mitarbeiter der Steuerbehörde, die bei ihrer Arbeit Zugang zu Informationen aus länderbezogenen Berichten haben dürften, sollten sich der Beschränkungen bewusst sein, die nach innerstaatlichem Recht und gemäß Verpflichtungen aus Vereinbarungen zwischen den zuständigen Behörden für die Verwendung solcher Informationen gelten, und sollten zugleich

eindeutig dazu ermutigt werden, diese Informationen im zulässigen Rahmen zu nutzen. Dies kann beispielsweise erreicht werden, indem die schriftlich niedergelegten Grundätze der Steuerbehörde in ein Handbuch aufgenommen werden, das den Mitarbeitern ausgehändigt wird, wenn sie das erste Mal Zugang zu länderbezogenen Berichten erhalten, das aber für alle Mitarbeiter leicht zugänglich ist und auch auf einer einschlägigen Intranetseite der Steuerbehörde eingesehen werden kann. An diese Grundsätze könnte auch erinnert werden, wenn Mitarbeiter der Steuerbehörde auf elektronische Kopien länderbezogener Berichte zugreifen. Die Grundsätze sollten in alle Amtssprachen des betreffenden Staats sowie in andere von den Mitarbeitern allgemein verwendete Sprachen übersetzt werden.

29. Die Wirksamkeit der Kontrollen, mit denen gewährleistet werden soll, dass diese Grundsätze bekannt sind, kann zusätzlich erhöht werden, indem den Mitarbeitern durch Schulungen bzw. Schulungsmaterial, beispielsweise Seminare, einschlägige Texte oder Onlinetools, geholfen wird, die Verpflichtung der sachgemäßen Verwendung, einschließlich der Konsequenzen ihrer Nichteinhaltung, zu verstehen. Diese Instrumente könnten sich spezifisch auf die sachgemäße Verwendung beziehen oder Teil allgemeiner Mitarbeiterschulungen sein. Beispielsweise könnten Mitarbeiterschulungen zur effektiven Nutzung von Informationen aus länderbezogenen Berichten für die Zwecke der Risikobewertung ein Modul zur sachgemäßen Verwendung umfassen. Alle Steuerbehörden sollten die Nutzung von Schulungsinstrumenten erwägen, um zu gewährleisten, dass ihre Mitarbeiter die für die Verwendung von länderbezogenen Berichten geltenden Beschränkungen verstehen; besonders wichtig ist dies jedoch, wenn Mitarbeiter, die Aktivitäten zur Sicherstellung der Steuerehrlichkeit nachgehen, beispielsweise Steuerprüfungen durchführen, Zugang zu länderbezogenen Berichten haben, da die Möglichkeit einer unsachgemäßen Verwendung in diesem Fall größer ist, wenn sich die Mitarbeiter ihrer Verpflichtungen nicht hinreichend bewusst sind.

30. Die Steuerbehörden könnten auch durch visuelle Signale an die für die Verwendung von Informationen aus länderbezogenen Berichten geltenden Beschränkungen erinnern, beispielsweise durch Stempel oder sonstige Kennzeichnungen auf jeder Seite des länderbezogenen Berichts eines Konzerns sowie in allen Berichten oder Analysen, die ausgehend von Informationen aus länderbezogenen Berichten erstellt werden. Entsprechende „digitale Stempel“ könnten auf elektronischen Fassungen länderbezogener Berichte oder solcher Analysen angebracht werden. Dadurch würde sich das Risiko verringern, dass Informationen aus länderbezogenen Berichten unbeabsichtigt unsachgemäß verwendet werden, weil sich ein Mitarbeiter nicht bewusst ist, dass eine Analyse auf Informationen beruht, die einem länderbezogenen Bericht entnommen wurden.

### **Wird die Nutzung länderbezogener Berichte kontrolliert oder überwacht, um ihre sachgemäße Verwendung zu gewährleisten?**

31. Die Staaten können unterschiedliche Ansätze verfolgen, um zu gewährleisten, dass die Mitarbeiter die nötige Unterstützung erhalten, um Informationen aus länderbezogenen Berichten sachgemäß verwenden zu können, und dabei zugleich Maßnahmen zur Kontrolle und Überwachung der Nutzung von länderbezogenen Berichten vorsehen, um das Risiko einer unsachgemäßen Verwendung möglichst gering zu halten. Dies kann insbesondere Maßnahmen umfassen, die den Zugang zu länderbezogenen Berichten beschränken und/oder sicherstellen, dass hinreichende Nachweise einer sachgemäßen Verwendung geliefert werden. Vielfach kann dies über bereits existierende Verfahren geschehen, so dass die Staaten keine zusätzlichen speziell auf länderbezogene Berichte ausgerichtete Maßnahmen einführen müssen.

### **Maßnahmen zur Begrenzung des Zugangs zu länderbezogenen Berichten**

32. Steuerbehörden arbeiten mit unterschiedlichen Modellen zur Bewertung steuerlicher Risiken, insbesondere zentralisierten Strukturen mit einem speziell für die Risikobewertung zuständigen Arbeitsteam (wobei es sich um ein einziges nationales Team oder mehrere regionale Teams handeln kann) und dezentralisierten Strukturen, bei denen die Risikobewertungen von Mitarbeitern der für die Sicherstellung der Steuerehrlichkeit zuständigen Teams, beispielsweise Außenprüfern, durchgeführt werden. In manchen Fällen kann eine Steuerbehörde gleichzeitig mit beiden Modellen arbeiten (z.B. einem zentralisierten Verfahren für die größten Konzerne im Staat und einem dezentralisierten Verfahren für andere Konzerne). Einige Staaten haben ihre Risikobewertungsmodelle überarbeitet und sind zu einem zentralisierten Verfahren für die Behandlung von länderbezogenen Berichten übergegangen, es gibt jedoch weiterhin unterschiedliche Modelle. Die Steuerbehörden sollten die Einführung neuer Kontrollen oder die Ausdehnung bestehender Kontrollen in Erwägung ziehen, um sicherzustellen, dass Mitarbeiter, die Aktivitäten nachgehen, die der Bedingung der sachgemäßen Verwendung entsprechen, auf länderbezogene Berichte zugreifen können, zugleich aber den Zugang anderer Mitarbeiter zu beschränken. Es können auch Mechanismen eingesetzt werden, um zu überwachen oder aufzuzeichnen, welche Mitarbeiter auf Informationen aus länderbezogenen Berichten zugreifen. Diese Maßnahmen werden sich unterscheiden, je nachdem welches Risikobewertungsmodell die Steuerbehörde gewählt hat.

33. Wenn eine Steuerbehörde mit einem zentralisierten Risikobewertungsmodell arbeitet, kann der Zugang zu länderbezogenen Berichten zuerst auf die Mitarbeiter beschränkt werden, die an der Risikobewertung beteiligt sind. Mögliche Kontrollvorkehrungen, um dies zu gewährleisten, sind schriftlich niedergelegte Grundsätze, in denen die für den Zugang anderer Mitarbeiter zu Informationen aus länderbezogenen Berichten geltenden Beschränkungen dargelegt werden, passwortgeschützte Computer für den Zugriff auf elektronische Daten sowie physische Sicherheitsmaßnahmen, wie beispielsweise die räumliche Trennung der für die Risikobewertung und der für die Sicherstellung der Steuerehrlichkeit zuständigen Mitarbeiter und die sichere Verwahrung physischer Kopien von länderbezogenen Berichten in verschlossenen Räumen oder abgeschlossenen Aktenschränken. Informationen aus länderbezogenen Berichten (einschließlich kompletter länderbezogener Berichte, Auszügen aus länderbezogenen Berichten oder ausgehend von länderbezogenen Berichten erstellter Analysen) können Mitarbeitern zur Verfügung gestellt werden, die für die Sicherstellung der Steuerehrlichkeit zuständig sind, sofern die Bedingung der sachgemäßen Verwendung erfüllt ist. Beispielsweise können für die Sicherstellung der Steuerehrlichkeit zuständige Mitarbeiter an Entscheidungen darüber beteiligt sein, ob sich ein während der Risikobewertung identifiziertes potenzielles Risiko erklären lässt oder ob eine Maßnahme zur Sicherstellung der Steuerehrlichkeit notwendig ist. In diesem Fall kann das für die Risikobewertung zuständige Arbeitsteam beispielsweise Aufzeichnungen darüber führen, welche Informationen weitergegeben wurden, warum das geschah und an welche Mitarbeiter die Informationen weitergegeben wurden.

34. Wenn die Risikobewertungen direkt von den für die Sicherstellung der Steuerehrlichkeit zuständigen Arbeitsteams durchgeführt werden, können sich unterschiedliche Kontrollvorkehrungen zur Beschränkung und Überwachung des Zugangs zu länderbezogenen Berichten eignen. Wenn nur bestimmte Mitglieder eines für die Sicherstellung der Steuerehrlichkeit zuständigen Arbeitsteams an der Risikobewertung beteiligt sind, könnte die Steuerbehörde ähnliche Maßnahmen einführen, wie sie vorstehend für zentralisierte Risikobewertungsteams beschrieben wurden (z.B. Verwendung von Passwörtern und

physische Sicherheitsvorkehrungen), um nur den Personen Zugang zu gewähren, deren Tätigkeit der Bedingung der sachgemäßen Verwendung entspricht. Wenn jedoch alle oder die Mehrzahl der Mitglieder eines für die Sicherstellung der Steuerehrlichkeit zuständigen Arbeitsteams an der Risikobewertung für einen Konzern beteiligt sind, dürften solche Kontrollvorkehrungen kaum ausreichend Gewissheit verschaffen, dass die Informationen aus dem länderbezogenen Bericht sachgemäß verwendet werden (auch wenn sie immer noch relevant sind, um sicherzustellen, dass die Informationen des länderbezogenen Berichts vertraulich behandelt werden). In diesem Fall könnte ein Staat größeres Gewicht darauf legen, dass die Verwendung von länderbezogenen Berichten überwacht wird und dass hinreichende Nachweise einer sachgemäßen Verwendung geliefert werden.

35. Informationen aus länderbezogenen Berichten können gegebenenfalls auch für wirtschaftliche und statistische Analysen verwendet werden (beispielsweise soweit dies nach dem einschlägigen Steuerabkommen oder TIEA zulässig ist, dessen Bedingungen die Vertraulichkeit der ausgetauschten Informationen sichern und verhindern, dass diese veröffentlicht werden). Wenn eine Steuerbehörde vorschlägt, Informationen aus länderbezogenen Berichten in solcher Weise zu verwenden, sollten die oben beschriebenen Kontrollvorkehrungen auch gewährleisten, dass die für die Durchführung oder Überprüfung solcher Analysen zuständigen Mitarbeiter Zugang zu diesen Informationen haben.

### **Maßnahmen, um zu gewährleisten, dass hinreichende Nachweise einer sachgemäßen Verwendung geliefert werden**

36. Maßnahmen zur Überwachung der Verwendung von Informationen aus länderbezogenen Berichten sind nützlich, um sicherzustellen, dass die Bedingung der sachgemäßen Verwendung erfüllt wird. Solche Maßnahmen sollten gewährleisten, dass in länderbezogenen Berichten enthaltene Informationen effektiv nur für die drei im Bericht zu Aktionspunkt 13 genannten Zwecke verwendet werden.

37. Kontrollvorkehrungen zur Überwachung der Verwendung von Informationen aus länderbezogenen Berichten könnten eine Auflage umfassen, die die für die Sicherstellung der Steuerehrlichkeit zuständigen Mitarbeiter zur Dokumentation der konkreten Maßnahmen verpflichtet, die sie in Bezug auf Steuerpflichtige in großen Konzernen treffen. Dies könnte eine detaillierte Aufzeichnung der Steuerprüfungen, einschließlich der Korrespondenz mit dem Konzern des Steuerpflichtigen, der Überprüfung von Stammdokumentation, Einzeldokumentation und sonstiger Verrechnungspreisdokumentation sowie zusätzlicher Informationen und Daten, die der Konzern liefern sollte, wie auch weiterer Analysen und Berechnungen, die von den für die Sicherstellung der Steuerehrlichkeit zuständigen Mitarbeitern zur Untermauerung vorgeschlagener steuerlicher Korrekturen durchgeführt wurden, umfassen.

38. Die Steuerbehörden sollten die Bedingung der sachgemäßen Verwendung in ihre bestehenden Überprüfungsmechanismen aufnehmen oder entsprechende Mechanismen einführen, sofern solche noch nicht existieren, wobei zu berücksichtigen ist, dass dies im Fall von Staaten, die auf strenge Beschränkungen des Zugangs zu länderbezogenen Berichten vertrauen, möglicherweise weniger wichtig ist. Solche Mechanismen könnten auf verschiedenen Ebenen der Steuerverwaltung greifen (z.B. innerhalb des für die Sicherstellung der Steuerehrlichkeit zuständigen Arbeitsteams und auf höherer Ebene). Beispielsweise könnte die abschließende Überprüfung wesentlicher steuerlicher Korrekturen von höherrangigen Mitarbeitern durchgeführt werden, unabhängig von dem für die Sicherstellung der Steuerehrlichkeit zuständigen Arbeitsteam, das die Korrektur vorschlägt. Um zu gewährleisten, dass Informationen aus länderbezogenen Berichten nicht unsachgemäß

verwendet wurden, sollte eine solche Überprüfung bestätigen, dass die vorgeschlagenen Korrekturen ermittelt wurden, indem die innerstaatlichen Rechtsvorschriften und die Steuerabkommen des betreffenden Staats auf vom Steuerpflichtigen gelieferte oder durch die Prüfung gewonnene Daten angewandt wurden (beispielsweise sollte eine Überprüfung bestätigen, dass die Prüfungsakte genügend Nachweise zur objektiven Begründung der vorgeschlagenen Korrekturen enthält). Im Einzelnen sollten die Steuerbehörden Maßnahmen vorsehen, um gewährleisten zu können, dass Informationen aus länderbezogenen Berichten nicht als eindeutiger Nachweis dafür betrachtet wurden, dass Verrechnungspreise unrichtig sind, und dass die betreffende Korrektur nicht auf einer ausgehend von Informationen aus länderbezogenen Berichten vorgeschlagenen globalen formelhaften Gewinnaufteilung beruht. Allein die Tatsache, dass Informationen aus länderbezogenen Berichten als Grundlage für weitere Untersuchungen verwendet wurden, bedeutet noch nicht, dass länderbezogene Berichte nicht sachgemäß verwendet wurden.

39. Eine Steuerbehörde kann auch eine genauere Überprüfung einer bestimmten Steuerprüfung in Fällen vorsehen, in denen ein Steuerpflichtiger eine steuerliche Korrektur anführt oder Einspruch gegen einen Steuerbescheid einlegt und behauptet, dass sich die betreffende Korrektur auf eine unsachgemäße Verwendung von Informationen aus dem vom Konzern eingereichten länderbezogenen Bericht gründet.

### **Erhalten die betroffenen Mitarbeiter der Steuerbehörde Ihres Staats Leitlinien oder Schulungen, in denen ihre Verpflichtungen klar dargelegt sind?**

40. Der Bericht zu Aktionspunkt 13 enthält zwei spezifische, die zuständigen Behörden eines Staats betreffende Verpflichtungen hinsichtlich der Verwendung von Informationen aus länderbezogenen Berichten.

- Wenn eine Steuerverwaltung die Einkünfte eines Steuerpflichtigen auf der Grundlage einer Gewinnaufteilungsformel unter Verwendung von Daten aus einem länderbezogenen Bericht korrigiert, wird die zuständige Behörde des betreffenden Staats diese Korrektur unverzüglich in einem einschlägigen Verfahren der zuständigen Behörde zurücknehmen.
- Soweit dies nach geltendem Recht zulässig ist, wird eine zuständige Behörde das Koordinierungsgremium des Sekretariats (wenn der Austausch gemäß der mehrseitigen Vereinbarung erfolgt) oder die andere zuständige Behörde (wenn der Austausch gemäß den zweiseitigen Mustervereinbarungen erfolgt) umgehend über alle Fälle der Nichteinhaltung der Bedingung der sachgemäßen Verwendung sowie über alle Gegenmaßnahmen und in Bezug auf diese Nichteinhaltung ergriffenen Maßnahmen unterrichten.

41. Steuerbehörden sollten klare Leitlinien oder Schulungen für die zuständigen Behörden vorsehen, um sicherzustellen, dass sie sich dieser Verpflichtungen bewusst sind und dass sie in der Lage sind, ihnen unverzüglich nachzukommen. Des Weiteren sollten die Steuerbehörden und sonstigen staatlichen Organe keine Verpflichtungen oder Beschränkungen für die zuständigen Behörden einführen, die sie daran hindern, diesen Verpflichtungen nachzukommen, oder die dies unnötig verzögern würden.



### **Sind Maßnahmen vorgesehen, um zu gewährleisten, dass die Kontrollvorkehrungen bei Bedarf überprüft und aktualisiert werden und dass die Ergebnisse dieser Überprüfungen dokumentiert werden?**

42. Die Staaten sollten über Verfahren verfügen, um sicherzustellen, dass alle Maßnahmen, die sie einführen, befolgt werden und wirkungsvoll sind. So kann es beispielsweise einem bestimmten Beamten oder Organ innerhalb der Steuerverwaltung, der bzw. das idealerweise von der Funktion der Sicherstellung der Steuerehrlichkeit unabhängig ist, obliegen, die Einhaltung der nach der Bedingung der sachgemäßen Verwendung bestehenden Verpflichtungen (möglicherweise zusammen mit der Einhaltung anderer nach Aktionspunkt 13 bestehender Verpflichtungen) sicherzustellen.

43. Eine Steuerbehörde sollte die Durchführung regelmäßiger Überprüfungen in Erwägung ziehen, um festzustellen, ob gegen ihre Grundsätze zur Gewährleistung der sachgemäßen Verwendung verstoßen wurde. Diese Überprüfungen können sich zwar je nach den eingeführten Maßnahmen unterscheiden, könnten aber Folgendes umfassen: Überprüfung, ob alle Mitarbeiter, die Informationen aus länderbezogenen Berichten verwenden, geeignete Schulungen erhalten haben; Überprüfung, ob die Kontrollen des Zugangs zu den länderbezogenen Berichten wirksam sind; Überprüfung der Steuerprüfungsakten von Konzernen, für die länderbezogene Berichte vorliegen, um sicherzustellen, dass diese Akten vollständig sind und die Ergebnisse der Prüfung vollumfänglich dokumentiert und durch Nachweise belegt sind.

44. Wenn festgestellt wird, dass gegen die Verpflichtung der sachgemäßen Verwendung von Informationen aus länderbezogenen Berichten verstoßen wurde, sollte die Steuerbehörde erwägen, Sanktionen oder administrative Maßnahmen zu ergreifen, die der Art des Verstoßes angemessen sind, aber ausreichen, um die Wahrscheinlichkeit einer erneuten Nichteinhaltung in Zukunft zu reduzieren. Parallel dazu sollte untersucht werden, ob die eingerichteten Kontrollvorkehrungen im Hinblick auf die Aufdeckung des Verstoßes wirkungsvoll waren oder ob die Verfahren geändert werden sollten (z.B. indem berücksichtigt wird, wie rasch der Verstoß aufgedeckt wurde und wie rasch darauf reagiert wurde).

### **Wurden andere Maßnahmen getroffen, um die sachgemäße Verwendung von länderbezogenen Berichten zu gewährleisten?**

45. Wenn ein Staat Maßnahmen ergriffen hat, die es ihm gestatten, jede der Fragen 1-6 mit „Ja“ zu beantworten, dürfte er Gewissheit haben, über den erforderlichen Rechtsrahmen und die erforderliche Infrastruktur zu verfügen, um eine sachgemäße Verwendung länderbezogener Berichte zu gewährleisten. Dies sollte es dem betreffenden Staat auch ermöglichen, dem Erwägungsgrund der mehrseitigen Vereinbarung und der zweiseitigen Mustervereinbarungen zu entsprechen, der sich auf die sachgemäße Verwendung bezieht, und seiner zuständigen Behörde, falls die mehrseitige Vereinbarung genutzt wird, gestatten, das Koordinierungsgremium des Sekretariats davon in Kenntnis zu setzen. Die Staaten können allerdings Maßnahmen ergriffen haben, die nicht von den obigen Fragen erfasst werden und die für zusätzliche Gewissheit sorgen. Wenn diese Maßnahmen im Hinblick auf die Sicherung einer sachgemäßen Verwendung wirkungsvoll sind, können sie in künftige Aktualisierungen dieser Leitlinien aufgenommen werden.

