

DEUTSCHER INDUSTRIE- UND
HANDELSKAMMERTAG E. V.
Breite Str. 29
10178 Berlin

ZENTRALVERBAND DES
DEUTSCHEN HANDWERKS E. V.
Mohrenstr. 20/21
10117 Berlin

BUNDESVERBAND DEUTSCHER
BANKEN E. V.
Burgstr. 28
10178 Berlin

HANDELSVERBAND DEUTSCHLAND
DER EINZELHANDEL
Am Weidendamm 1A
10117 Berlin

BUNDESVERBAND DER DEUTSCHEN
INDUSTRIE E. V.
Breite Str. 29
10178 Berlin

BUNDESVEREINIGUNG DER DEUTSCHEN
ARBEITGEBERVERBÄNDE E. V.
Breite Str. 29
10178 Berlin

GESAMTVERBAND DER DEUTSCHEN
VERSICHERUNGSWIRTSCHAFT E. V.
Wilhelmstr. 43/43 G
10117 Berlin

BUNDESVERBAND GROSSHANDEL,
AUSSENHANDEL, DIENSTLEISTUNGEN E. V.
Am Weidendamm 1A
10117 Berlin

Herrn
MinDir Michael Sell Leiter der
Abteilung IV Bundesministerium
der Finanzen
11016 Berlin

18. April 2016

**Entwurf eines Gesetzes zu der Mehrseitigen Vereinbarung vom 27. Januar 2016 zwischen den zuständigen Behörden über den Austausch länderbezogener Berichte
Stellungnahme zum Referentenentwurf des Bundesfinanzministeriums vom 11. April 2016**

Sehr geehrter Herr Sell,

wir danken Ihnen für die Gelegenheit zur Stellungnahme zum Entwurf eines Gesetzes zu der Mehrseitigen Vereinbarung vom 27. Januar 2016 zwischen den zuständigen Behörden über den Austausch länderbezogener Berichte (sog. Country-by-Country-Reporting).

Der Referentenentwurf verfolgt das Ziel, das völkerrechtliche Abkommen über den Austausch länderbezogener Berichte in nationales Recht umzusetzen. Wir, die Spitzenorganisationen der deutschen Wirtschaft, unterstützen grundsätzlich das Ziel der Bundesregierung, im Rahmen eines automatischen Austauschs länderbezogener Berichte Defizite der internationalen Besteuerungsregeln beseitigen zu wollen. Ein entsprechender internationaler Informationsaustausch darf aber nicht die – berechtigten – (Schutz-)Interessen der heimischen Wirtschaft außer Acht lassen. Gerade in diesem Zusammenhang weist der Referentenentwurf aber einige problematische Aspekte und Zweifelsfragen auf, die einem exportorientierten

Wirtschaftsstandort wie Deutschland und den hier ansässigen Unternehmen schaden könnten. Dies betrifft zahlreiche rechtliche Probleme bzw. Unklarheiten (Verhältnis zu den bestehenden Doppelbesteuerungsabkommen und zum nationalen Recht, mangelnde Sanktionierungsmechanismen etc.), insbesondere aber auch die Frage der Wettbewerbsgleichheit. Im Hinblick auf wichtige Volkswirtschaften wie die USA, Kanada, China, Russland, Indien, Brasilien und (Süd-)Korea ist derzeit nicht absehbar, ob sie den multilateralen Vertrag unterzeichnen werden. Damit entstünde ein „Regulierungsgefälle“, was gerade für die deutsche Wirtschaft zu erheblichen Wettbewerbsnachteilen führen kann. Länderspezifische Informationen dürfen nur in Bezug auf solche Tochtergesellschaften ausgetauscht werden, deren Ansässigkeitsstaaten am Informationsaustausch teilnehmen.

Auch in Anbetracht der Eilbedürftigkeit des Vorhabens halten wir es im Interesse einer sachgerechten Auseinandersetzung mit dem Gesetzentwurf für erforderlich, mehr als vier Arbeitstage für eine Stellungnahme zur Verfügung zu haben. Angesichts dessen können wir nachfolgend nur auf einige besonders wichtige Punkte anhand von Fallgruppen exemplarisch eingehen:

A. Fehlende Anbindung an bestehende Abkommen (bilaterale oder multilaterale) wie Doppelbesteuerungsabkommen (DBA), Informationsaustauschabkommen oder Amtshilfeübereinkommen)

Der vorliegende Referentenentwurf und die am 27.1.2016 unterzeichnete multilaterale Vereinbarung lassen sämtliche Fragen zum Verhältnis zu bestehenden Abkommen (bilaterale oder multilaterale) wie DBAs, Informationsaustauschabkommen oder Amtshilfeübereinkommen) offen.

Problematik 1: Treaty Override (Drittstaatenproblematik)

Die Auslegung des § 2 der Mehrseitigen Vereinbarung („Austausch von Informationen in Bezug auf multinationale Konzerne“) erlaubt den Austausch aller erhaltenen länderspezifischen Informationen mit allen Staaten, die das Gegenseitigkeitsverhältnis (Verweis auf § 8 „Geltungsdauer der Vereinbarung“) akzeptieren. Daraus kann folgende Situation entstehen:

(Fallbeispiel):

Eine Muttergesellschaft in Deutschland erhält alle länderspezifischen Informationen ihrer Tochtergesellschaft, darunter auch die Informationen der in den USA ansässigen Tochtergesellschaft. China unterzeichnet das multilaterale Abkommen und akzeptiert die Gegenseitigkeit. Deutschland übermittelt deshalb alle länderbezogenen Informationen – auch die der Tochtergesellschaft in den USA – an China. Die USA haben das multilaterale Abkommen jedoch

nicht unterzeichnet. In Bezug auf das DBA Deutschland/USA werden damit von Deutschland Informationen an Drittstaaten weitergeleitet, wozu Deutschland nicht befugt ist.

Im diesem Zusammenhang erscheint es höchst zweifelhaft, ob Deutschland seinen Informationspflichten aus der Mehrseitigen Vereinbarung überhaupt nachkommen darf, wenn und soweit Deutschland dadurch Geheimhaltungsverpflichtungen aus anderen DBA verletzt (z.B. Art. 26 DBA Deutschland/USA). Dies dürfte in erster Linie eine Frage der „völkerrechtsfreundlichen Auslegung“ sein (Art. 25, 59 II GG, § 2 AO). Darüber hinaus bestehen auch Bedenken mit Blick auf den Gesetzesvorbehalt bzw. die Gesetzmäßigkeit der Verwaltung (Art. 20 GG). Diese Sichtweise ergibt sich daraus, dass das DBA mit den USA innerstaatliches Recht ist und das Austauschabkommen kein explizites Treaty Override vorsieht. Art. 26 des DBA mit den USA dürfte Schutznormcharakter entfalten, so dass ein Unterlassungsanspruch denkbar wäre.

Petitum: In das Vertragsgesetz ist eine Vorbehaltsklausel aufzunehmen, dass länderspezifische Informationen nur in Bezug auf solche Tochtergesellschaften ausgetauscht werden dürfen, deren Ansässigkeitsstaaten am Informationsaustausch teilnehmen. Die Bundesregierung ist zu verpflichten, den Vorbehalt im Rahmen der Ratifikation zu erklären.

Problematik 2: Fehlender Rechtsschutz gem. DBA

Infolge der fehlenden Anbindung an DBAs wird ein großer Informationsaustausch auch mit solchen Staaten vorgenommen, zwischen denen ein DBA besteht, das kein Verständigungsverfahren vorsieht. So können Informationen z. B. mit Indien ausgetauscht werden (soweit Indien die mehrseitige Vereinbarung unterzeichnet), obwohl Indien den Art. 9 DBA Deutschland/Indien so interpretiert, dass im Fall der Doppelbesteuerung kein Verständigungsverfahren durchgeführt wird. Dieser fehlende Rechtsschutz geht zu Lasten der steuerpflichtigen Unternehmen, die so ggf. – weitere – durch den Informationsaustausch veranlasste Doppelbesteuerungen hinnehmen müssen.

Petitum: Informationen sollten nur unter dem Vorbehalt ausgetauscht werden, dass dem Steuerpflichtigen im Gegenzug Rechtsschutz gegen mögliche aus dem Informationsaustausch resultierende Doppelbesteuerungen gewährt wird. Als Vorbild könnte insofern § 117 Abs. 4 AO dienen, der die Weitergabe ohne DBA-rechtliche Grundlage an die Bereitschaft des empfangenden Staates zur Gegenkorrektur im Fall einer Doppelbesteuerung knüpft. Ohne eine solche Vorbehaltsklausel würde die Verhandlungsposition Deutschlands im Fall von DBA-Neuabschlüssen oder -Änderungen zudem wesentlich geschwächt, da die Preisgabe von Daten obligatorisch wäre und daher nicht mehr als Verhandlungsgegenstand eingesetzt werden könnte.

Ferner sollte dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit eingeräumt werden, behördliche Entscheidungen in Bezug auf die Informationsweitergabe – auch gerichtlich – überprüfen zu lassen, wenn er sich in seinen subjektiven Rechten verletzt sieht.

B. Keine Anbindung an das nationale Recht (Umsetzungsgesetz)

Der Informationsaustausch steht nach dem Referentenentwurf unter dem Vorbehalt, dass auf nationaler Ebene entsprechende Umsetzungsgesetze verabschiedet und datenschutzrechtliche Vorschriften implementiert sind. Die Vereinbarung kann gekündigt werden, wenn diese Vorgaben in schwerwiegender Weise verletzt werden.

Problematik 3: Keine ausreichenden Maßnahmen gegen Fehlgebrauch bereitgestellter Informationen

Da der Referentenentwurf keine ausreichenden Maßnahmen gegen den Fehlgebrauch übermittelten Informationen vorsieht, kann folgende Situation entstehen:

(Fallbeispiel):

Ein Drittstaat ist dem multilateralen Abkommen beigetreten. Im nationalen Umsetzungsgesetz verpflichtet dieser Staat die auf seinem Gebiet ansässigen Tochtergesellschaften – subsidiär – zum Country-by-Country-Reporting, soweit die Informationen nicht automatisch vom Sitzstaat der Muttergesellschaft übermittelt werden. Die Regeln des Drittstaats sehen Sanktionen, wie etwa Penalties oder den Ausschluss von der Vergabe öffentlicher Aufträge vor. Unterstellt sei, dass der Drittstaat die erhaltenen Länderreports mehrfach vertragswidrig als Basis für Verrechnungspreiskorrekturen nutzt. Deutschland kündigt deshalb zulässigerweise (vgl. § 8 Abs. 6 der Mehrseitigen Vereinbarung) den Vertrag in Bezug auf den Informationsaustausch mit dem Drittstaat. Das lässt die nationalen Umsetzungsregeln zur Informationserlangung jedoch unberührt, so dass der Drittstaat gegenüber den auf seinem Gebiet ansässigen Tochtergesellschaften auf die subsidiären Regeln verweist, mit denen die gleichen Informationen weiterhin erlangt werden können (wie dies beispielsweise in Mexiko der Fall ist). Dies entspricht außerdem nicht der OECD-Vorgabe im BEPS-Aktionspunkt 13, wodurch auch der damit einhergehende Schutzmechanismus unwirksam wird.

Petition: Aufnahme einer Schutzklausel, dass nationale Umsetzungsregeln zum Informationsaustausch nur unter der Voraussetzung und in Bezug auf solche Staaten Anwendung finden können, zwischen denen die Teilnahme am Informationsaustausch nicht aufgekündigt worden ist (Verzahnung mit den nationalen Umsetzungsregeln). Ohne eine entsprechende Vorbehaltsklausel bestünde zudem die Gefahr, dass bilaterale DBAs ausgehöhlt würden.

Zudem muss in derartigen Fällen auf § 6 Abs. 1 der Mehrseitigen Vereinbarung verwiesen werden. Eine Berichtigung des zu versteuernden Einkommens bzw. der Vornahme von Verrechnungspreiskorrekturen eines Konzernunternehmens sind nur in Folge weiterer Untersuchungen möglich. Die länderbezogenen Berichte dienen lediglich der Risikoeinschätzung (vgl. § 5 Abs. 2 der Mehrseitigen Vereinbarung zur sachgemäßen Verwendung). Bevor eine Korrektur der Verrechnungspreise bzw. des Einkommens eines Unternehmens erfolgen darf, müssen sich die zuständigen Behörden der jeweiligen Staaten gegenseitig konsultieren. Dies sollte grundlegend von deutscher Seite sichergestellt werden.

C. Keine Übermittlung bei Anhaltspunkten der tatsächlichen Nichtgewährleistung der Geheimhaltung der Daten

Nach Punkt 1 Absatz 2 der Erklärung der Regierung der Bundesrepublik Deutschland zu den Verwendungsbeschränkungs- und Datenschutzbestimmungen der Bundesrepublik Deutschland zu § 5 der Mehrseitigen Vereinbarung sieht sich die Bundesrepublik Deutschland nicht zur Übermittlung von Steuerdaten verpflichtet, wenn die Verwendung gegen ihren *ordre public* oder die wesentlichen Interessen im Sinne von Art, 21 Abs. 2 des Übereinkommens verstoßen würde. Im Interesse der Bundesrepublik Deutschland und seiner Wirtschaft bedarf dies weiterer Klarstellung.

Petition: Es ist dafür Sorge zu tragen, dass eine Informationsübermittlung an Staaten und Gebiete zu unterbleiben hat, denen Anhaltspunkte dafür bestehen, dass die Geheimhaltung der Daten tatsächlich nicht gewährleistet ist. Klarstellung der besonderen Sorgfaltspflicht der deutschen Finanzverwaltung in diesen Fällen. Wir verweisen in diesem Zusammenhang auch auf unser Petition zu Fall A, Problematik 2; d.h. der Steuerpflichtige sollte die Möglichkeit haben, behördliche Entscheidungen in Bezug auf die Informationsweitergabe – auch gerichtlich – überprüfen zu lassen bzw. der zuständigen Behörde in Deutschland oder dem Koordinierungsgremium den Fall zu melden, damit diese den Sachverhalt weiterverfolgen und klären.

D. Unzureichende Sanktionierung bzw. Haftung

Problematik 4: Ausländischer Staat zeigt keine Reaktion auf Fehlverhalten

Die Punkte 3 und 4 der Erklärung der Regierung der Bundesrepublik Deutschland zu den Verwendungsbeschränkungs- und Datenschutzbestimmungen der Bundesrepublik Deutschland zu § 5 der Mehrseitigen Vereinbarung (Vertraulichkeit, Datenschutzvorkehrungen und sachgemäße Verwendung) bedürfen weiterer Klarstellungen.

In Punkt 3 wird festgehalten, dass die empfangende Stelle nach Mitteilung durch die übermittelnde Stelle verpflichtet ist, Daten unverzüglich zu berichtigen oder zu löschen, wenn diese unrichtig sind

oder nicht hätten übermittelt werden dürfen. Mögliche Interventionen oder gar Sanktionsverhalten Deutschlands bei einem eventuellen Verstoß gegen diese Regelung fehlen jedoch.

In Punkt 4 wird hinsichtlich der Haftung bei einer rechtswidrigen Schädigung des Steuerpflichtigen durch die übermittelten Daten auf das innerstaatliche Recht der empfangenden Stelle verwiesen. Hier fehlt eine Klarstellung zu möglichen Maßnahmen, soweit der ausländische Staat keine Reaktion auf sein fehlerhaftes Verhalten zeigt.

Petitum: Klarstellung der besonderen Sorgfaltspflicht der deutschen Finanzverwaltung in diesen Fällen. Diese sollte insbesondere dann angewendet werden, wenn Hinweise auf eine missbräuchliche Verwendung gemäß § 5 Abs. 3 der Mehrseitigen Vereinbarung vorliegen. Wir verweisen in diesem Zusammenhang auch auf unser Petitum zu Fall A, Problematik 2; d.h. der Steuerpflichtige sollte die Möglichkeit haben, behördliche Entscheidungen in Bezug auf die Informationsweitergabe – auch gerichtlich – überprüfen zu lassen bzw. der zuständigen Behörde in Deutschland oder dem Koordinierungsgremium den Fall zu melden, damit diese den Sachverhalt weiterverfolgen und klären.

Problematik 5: Keine unmittelbare Aussetzung des Informationsaustauschs oder Kündigung

Bei Nichteinhaltung der zugrundeliegenden Bestimmungen der Mehrseitigen Vereinbarung kann Deutschland den Informationsaustausch vorübergehend aussetzen (§ 8 Abs. 5) oder kündigen (§ 8 Abs. 6). Sofern Deutschland jedoch nicht unmittelbar beim ersten Fehlverhalten des ausländischen Staates Maßnahmen ergreift (z.B. Kündigung) und weiter Daten an die ausländische Behörde liefert, fehlt es an einem Schutzmechanismus bzw. Rechtsschutz für die steuerpflichtigen Unternehmen.

Petitum: Klarstellung der besonderen Sorgfaltspflicht der deutschen Finanzverwaltung in diesen Fällen. Darüber hinaus sollten dem Steuerpflichtigen auch rechtliche Maßnahmen bzw. Haftungsansprüche eingeräumt werden, wenn trotz Hinweisen auf unsachgemäße Verwendung der Informationen im Sinne von § 5 Abs. 3 der Mehrseitigen Vereinbarung oder anderem Fehlverhalten des ausländischen Staates (z. B. keine Berichtigung oder Löschung der Daten vorgenommen wird) eine weitere Informationsübergabe erfolgt.

E. Unklarheiten des Vertrages

§ 7 der Mehrseitigen Vereinbarung sieht eine Änderung des Vertrages nur durch schriftliche Übereinkunft aller zuständigen Behörden vor. Dies führt in der Praxis zu einer Art „Ewigkeitsgarantie“, da ein solcher Konsens kaum zu erreichen sein dürfte. Im Widerspruch dazu steht, dass nach § 8 Nr. 6 der Mehrseitigen Vereinbarung die zuständige Behörde ihre Teilnahme an dieser Vereinbarung oder in Bezug auf eine bestimmte Behörde schriftlich kündigen können soll.

Petitum: Es bedarf der Klarstellung, dass § 8 Nr. 6 dem Regelungsgehalt in § 7 der Mehrseitigen Vereinbarung („Änderung nur durch einstimmige schriftliche Übereinkunft“) vorgeht.

F. Keine Wettbewerbsgleichheit

Die Mehrseitige Vereinbarung führt zu schwerwiegenden Wettbewerbsnachteilen für Unternehmen mit Sitz in den Unterzeichnerstaaten, wenn wichtige Wirtschaftsnationen, wie etwa die USA, Kanada, Russland, China, Indien, Brasilien und (Süd-)Korea, den multilateralen Vertrag nicht unterzeichnen.

Petitum: Die Bundesregierung sollte eine Erklärung abgeben, in der sie sich verpflichtet, sich nachdrücklich und nachweislich dafür einzusetzen, dass auch die wichtigsten Wirtschaftsnationen und Export-Absatzmärkte Deutschlands (vgl. oben) das Abkommen zeitnah unterzeichnen und damit ebenfalls am Informationsaustausch teilnehmen.

Wir wären Ihnen dankbar, wenn Sie die praxisrelevanten Aspekte in Ihre Erörterungen einbeziehen würden und stehen Ihnen für Rückfragen gern zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

DEUTSCHER INDUSTRIE- UND
HANDELSKAMMERTAG E. V.
Dr. Rainer Kambeck

BUNDESVERBAND
DER DEUTSCHEN INDUSTRIE E. V.
Berthold Welling

ZENTRALVERBAND DES DEUTSCHEN
HANDWERKS E. V.
Carsten Rothbart

BUNDESVEREINIGUNG DER DEUTSCHEN
ARBEITGEBERVERBÄNDE E. V.
Dr. Oliver Perschau

BUNDESVERBAND DEUTSCHER
BANKEN E. V.
Joachim Dahm Detlef Vliegen

GESAMTVERBAND DER DEUTSCHEN
VERSICHERUNGSWIRTSCHAFT E. V.
Jürgen Wagner

HANDELSVERBAND DEUTSCHLAND
HDE e.V.
Jochen Bohne

BUNDESVERBAND GROSSHANDEL,
AUSSENHANDEL, DIENSTLEISTUNGEN E. V.
Michael Alber