



VII Internationale Steuern

Nadia Tarolli Schmidt, Advokatin und dipl. Steuerexpertin

Isabelle Stebler, Advokatin

Thomas Würsten, MLaw

A

Neue und revidierte Doppelbesteuerungs- abkommen

Staat	Neuerungen / Bemerkungen
Bulgarien 18. Oktober 2013, Inkrafttreten des total revidierten Abkommens Anwendbar ab 1. Januar 2014	<ul style="list-style-type: none">- Anpassung der Amtshilfeklausel an OECD Standard- Befreiung von der Quellensteuer auf Dividenden- und Zinszahlungen zwischen verbundenen Gesellschaften bei einer Beteiligungsquote ab 10 % sowie bei Bezahlung an Vorsorgeeinrichtungen.
Irland 14. November 2013, Inkrafttreten des Änderungsprotokolls Anwendbar ab 1. Januar 2014	<ul style="list-style-type: none">- Anpassung der Amtshilfeklausel an OECD Standard- Befreiung von der Quellensteuer auf Dividendenzahlungen zwischen verbundenen Gesellschaften bei einer Beteiligungsquote ab 10 % sowie bei Bezahlung an Vorsorgeeinrichtungen.
Portugal 21. Oktober 2013, Inkrafttreten des Änderungsprotokolls Anwendbar ab 1. Januar 2014	<ul style="list-style-type: none">- Anpassung der Amtshilfeklausel an OECD Standard- Dividenden aus massgebenden Beteiligungen zwischen verbundenen Gesellschaften (ab 25 %) unterliegen einer maximalen Quellensteuer von 5 %. Für Zinszahlungen beträgt die maximale Quellensteuer 10 %.
Slowenien 14. Oktober 2013, Inkrafttreten des Änderungsprotokolls Anwendbar ab 1. Januar 2014	<ul style="list-style-type: none">- Anpassung der Amtshilfeklausel an OECD Standard- Befreiung von der Quellensteuer auf Dividendenzahlungen zwischen verbundenen Gesellschaften ab einer Beteiligungsquote von 25 %.
Tschechische Republik 11. Oktober 2013, Inkrafttreten des Änderungsprotokolls Anwendbar ab 1. Januar 2014	<ul style="list-style-type: none">- Anpassung der Amtshilfeklausel an OECD Standard- Befreiung von der Quellensteuer auf Dividendenzahlungen zwischen Gesellschaften ab einer Beteiligungsquote von 10 % sowie bei Bezahlung an Vorsorgeeinrichtungen.



Staat	Neuerungen/Bemerkungen
Turkmenistan 11. Dezember 2013, Inkrafttreten des Abkommens Anwendbar ab 1. Januar 2014	<ul style="list-style-type: none"> - Neues DBA - Amtshilfeklausel nach OECD Standard - Dividenden aus massgebenden Beteiligungen zwischen verbundenen Gesellschaften (ab 25%) unterliegen einer maximalen Quellensteuer von 5%. Für Zinszahlungen beträgt die maximale Quellensteuer 10%.

Zusätzlich sind mit folgenden Ländern Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) unterzeichnet worden: **Australien, China** und **Ungarn**. Mit **Argentinien** wurde ein neues DBA paraphiert.

Steuerinformationsabkommen (SIA) sind mit **Isle of Man, Guernsey** und **Jersey** unterzeichnet worden. Im Unterschied zu den DBA beschränken sich die SIA grundsätzlich auf die Regelung des Informationsaustauschs auf Anfrage. Bevor diese Abkommen in Kraft treten können, müssen sie vom Parlament genehmigt und vom Bundesrat ratifiziert werden.

Weiter sind per 1. Januar 2013 die Quellensteuerabkommen mit **Grossbritannien** und **Österreich** in Kraft getreten. Die konkrete Umsetzung dieser Abkommen wird durch das Bundesgesetz über die internationale Quellenbesteuerung geregelt, welches der Bundesrat am 20. Dezember 2012 in Kraft gesetzt hat. Bankkunden aus Grossbritannien und Österreich hatten bis Mitte des letzten Jahres Zeit zu entscheiden, ob ihnen die Quellensteuer abgezogen werden soll oder ob sie ihre Kontodaten offenlegen wollen.

B

BEPS – Base Erosion and Profit Shifting

Im Februar 2013 veröffentlichte die Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) einen Bericht über das Problem der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung von multinational tätigen Unternehmen (BEPS).³⁰ Der in der Folge ausgearbeitete Aktionsplan der OECD³¹ enthält einen Katalog von 15 Massnahmen und wurde bereits im Juli 2013 von den G20-Staaten genehmigt. Gemäss diesem Plan sollen die be-

schlossenen Massnahmen bis Ende 2015 umgesetzt werden.

Das Paket beinhaltet beispielsweise folgende Massnahmen:

- **Verhinderung konzerninterner Verlagerung von Immaterialgüterrechten.** Diese Rechte sollen einheitlich definiert und Verrechnungspreise für deren Transfer und Nutzung festgelegt werden.
- Identifizierung und Regelung steuerlicher **Herausforderungen der digitalen Geschäftswelt.** Dies betrifft unter anderem die Problematik derjenigen Unternehmen, welche trotz bedeutender digitaler Präsenz in einem Land aufgrund eines fehlenden Anknüpfungspunkts nicht besteuert werden.
- Verpflichtung von **multinational tätigen Unternehmen**, alle involvierten Behörden **über die weltweite Verteilung ihrer Gewinne und die von ihnen bezahlten Steuern zu informieren.**
- **Stärkung** von Vorschriften der **Hinzurechnungsbesteuerung** (sog. CFC rules).
- Überarbeitung des Betriebsstättenbegriffs, **um der künstlichen Umgehung von Betriebsstätten**, z.B. durch Kommissio-närsstrukturen, **entgegenzuwirken.**
- **Einschränkung** der Verschiebung von Steuersubstrat mittels **Zinszahlungen** und **sonstigen Finanztransaktionen** durch Überarbeitung der Verrechnungspreisgrundsätze für die Preisgestaltung bei Konzernfinanzierungen.

Die BEPS-Massnahmen richten sich gegen eine Steuerplanung, welche zwar **legal** ist, jedoch von der OECD als zu aggressiv beurteilt wird. Aggressive Steuerplanung liegt aus Sicht der OECD dann vor, wenn ein multinational tätiges Unternehmen seine Gewinne in ein Land verschiebt, welches diesen im Ausland erwirtschafteten Gewinn nicht oder

³⁰ OECD, Addressing Base Erosion and Profit Shifting, abrufbar unter http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/addressing-base-erosion-and-profit-shifting_9789264192744-en#page1.

³¹ OECD, Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, abrufbar unter <http://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf>.

nur tief besteuert, **ohne dass das Unternehmen in diesem Land über eine entsprechende wirtschaftliche Substanz verfügt**. Um dieses Vorgehen künftig zu verhindern, will die OECD international einheitliche Standards für die Unternehmensbesteuerung schaffen und fordert eine Anpassung der DBA und Verrechnungspreisgrundsätze. Damit die beschlossenen Massnahmen umgesetzt werden können, ist mehr Transparenz multinational tätiger Unternehmen gegenüber den involvierten Steuerbehörden nötig. Deshalb sollen solche Unternehmen ihre Steuerplanung in Zukunft detaillierter offenlegen müssen.

Werden die entsprechenden Massnahmen umgesetzt, wird die Schweiz auf nationaler Ebene wesentliche Anpassungen ihrer Steuergesetze vornehmen müssen. Gewisse im Rahmen der Unternehmenssteuerreform III geplante Änderungen (vgl. II.A.) tragen diesen internationalen Entwicklungen bereits Rechnung. Die Schweiz ist durch die BEPS-Massnahmen besonders betroffen, da sie über relativ viele mobile Gesellschaften mit hohen Erträgen und verhältnismässig wenig Substanz verfügt.

Um steuerlich attraktiv zu bleiben, erwägt die Schweiz daher international akzeptierte Spezialregelungen, welche mobile Erträge privilegiert besteuern. Da als Folge der BEPS-Massnahmen gewisse Konzerne bereits damit begonnen haben, ihre mobilen Bereiche sowie die entsprechenden Mitarbeiter – inklusive zugehöriger Wertschöpfung – an einem zentralen Standort zusammenzuführen bzw. Entsprechendes planen, ist es für die Schweiz wichtig, einer dieser Standorte zu sein und ihre steuerliche Attraktivität rechtzeitig publik zu machen.

c

Revision im Bereich des Geldwäschereigesetzes

Im Bereich der Geldwäscherei sind momentan zwei Revisionsbestrebungen aktuell, welche beide (auch) internationale Komponenten beinhalten.

Gegenstand des ersten Revisionsblocks bildet die Erweiterung der im Geldwäschereigesetz (GWG) verankerten Sorgfaltspflichten auf den Steuerbereich, um künftig die Annahme nicht versteuerter Vermögenswerte durch Banken und andere Finanzintermediäre zu verhindern. Aufgrund der deutlichen Kritik an der Vernehmlassungsvorlage wurde die Revision bis auf Weiteres sistiert, um die Ent-

wicklung zur Einführung des automatischen Informationsaustauschs (AIA) auf internationaler Ebene abzuwarten. Die Revision wird erst dann wieder aufgenommen, wenn die Schweiz erste AIA-Abkommen abgeschlossen hat. Die in der Revisionsvorlage vorgesehenen erweiterten Sorgfaltspflichten sollen sodann nur für jene Staaten gelten, mit welchen keine AIA-Abkommen unterzeichnet werden.

Im Rahmen des zweiten Revisionsblocks sollen die aktuellen Empfehlungen der Groupe d'action financière (GAFI) in der Schweiz umgesetzt werden. Der Bundesrat hat am 13. Dezember 2013 zuhanden des Parlaments eine entsprechende Botschaft verabschiedet. Die Umsetzung der GAFI-Empfehlungen soll eine wirksame Bekämpfung von Geldwäscherei-Aktivitäten in der Schweiz ermöglichen und den jüngsten Entwicklungen der internationalen Finanzkriminalität Rechnung tragen. Der Bundesrat schlägt folgende Massnahmen vor:

- Verbesserung der Transparenz bei juristischen Personen, insbesondere mit Bezug auf Inhaberaktien. Damit erfüllt die Schweiz gleichzeitig auch die Anforderungen des Global Forum über Transparenz und Informationsaustausch für Steuerzwecke.
- Konkretisierung der Pflichten der Finanzintermediäre bei der Feststellung der wirtschaftlich Berechtigten an juristischen Personen.
- Ausdehnung des bisherigen Begriffs der politisch exponierten Person (PEP) auf inländische PEP und PEP von zwischenstaatlichen Organisationen sowie Verankerung entsprechender risikobasierter Sorgfaltspflichten im GWG.
- Erweiterung der Geldwäschereivortaten auf schwere Steuerdelikte. Bislang qualifizierten nur Verbrechen als Vortaten zur Geldwäscherei, weshalb nur der Abgabebetrag nach Art. 14 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsstrafrecht (VStR) erfasst war. Der Anwendungsbereich des Abgabebetrugs soll neu auf alle vom Bund erhobenen indirekten Steuern erweitert werden. Daneben soll in Bezug auf die direkten Steuern das sog. qualifizierte Steuervergehen als neue Vortat im schweizerischen Strafgesetzbuch eingeführt werden. Als qualifiziertes Steuervergehen gilt ein Steuerbetrug, sofern die hinterzogenen Steuern pro Steuerperiode mehr als CHF 200 000 betragen.
- Abwicklungen künftiger Barzahlungen bei Grundstück- und gewissen Fahrnisgeschäften ab einem Betrag von mehr als CHF 100 000 nur noch über einen Finanzintermediär, der den Bestimmungen des GWG untersteht.

- Erhöhung der Wirksamkeit des Verdachtsmeldesystems, indem die Meldestelle für Geldwäscherei künftig bei anderen Schweizer Behörden Informationen einholen kann.

D

FATCA

Wie allgemein bekannt ist, wurde am 18. März 2010 durch die USA der sog. «Foreign Account Tax Compliance Act» (FATCA) in Kraft gesetzt. Damit wollte der US-Gesetzgeber erreichen, dass weltweit sämtliche Einkünfte von in den USA steuerpflichtigen Personen durch die USA besteuert werden können.

Am 14. Februar 2013 haben die Schweiz und die USA betreffend FATCA ein bilaterales Abkommen auf Grundlage des Modells 2 unterzeichnet, welches für schweizerische Finanzinstitute verschiedene Vereinfachungen bei der Umsetzung der FATCA-Bestimmungen vorsieht:

- Sozialversicherungen, private Vorsorgeeinrichtungen sowie Schadens- und Sachversicherungen sind vom FATCA-Anwendungsbereich ausgenommen;
- gewisse kollektive Kapitalanlagen sowie Finanzinstitute mit vorwiegend lokaler Kundschaft gelten unter bestimmten Voraussetzungen als FATCA-konform;
- der administrative Aufwand betreffend die Sorgfaltspflichten für die Identifikation von US-Kunden wurde für schweizerische Finanzinstitute vereinfacht.

Im Übrigen wurde sichergestellt, dass Informationen über US-Kunden nur entweder mit Zustimmung des betreffenden Kontoinhabers oder auf dem Amtshilfeweg an die US-Steuerbehörden gemeldet werden dürfen bzw. müssen. Das Parlament hat am 27. September 2013 das FATCA-Abkommen genehmigt und das Umsetzungsgesetz verabschiedet. Mit Notenaustausch vom 30. September 2013 haben die Schweiz und die USA die Umsetzung von FATCA um sechs Monate verschoben, d. h. schweizerische Finanzinstitute müssen FATCA voraussichtlich ab dem 1. Juli 2014 umsetzen.

Im Dezember 2013 wurde die definitive Version des von den FFIs (Foreign Financial Institutions) mit dem Internal Revenue Service (IRS) zu unterzeichnenden Vertrags veröffentlicht.³³

³³ Rev. Proc. 2014-13.

³⁴ EuGH – Urteil vom 28. Februar 2013 – Rs. C-425/11 (*Ettwein*).

³⁵ Vgl. Art. 15 Abs. 1 Anhang I FZA.

³⁶ Vgl. Art. 15 Abs. 2 Anhang I i.V.m. Art. 9 Abs. 2 FZA.

E

Entscheidung

1 Deutsche Steuervorteile stehen unter Umständen auch Steuerpflichtigen mit Wohnsitz in der Schweiz und Tätigkeit in Deutschland zu

Die Ehegatten Ettwein besitzen beide die deutsche Staatsbürgerschaft und sind selbstständig erwerbstätig. Am 1. August 2007 haben sie ihren Wohnsitz von Lindau (Deutschland) in die Schweiz verlegt, sie übten ihre Erwerbstätigkeit jedoch weiterhin in Deutschland aus und erzielten dort nahezu ihre gesamten Einkünfte.

In ihrer deutschen Steuerveranlagung für das Jahr 2008 wählten die Ehegatten Ettwein, wie in den Jahren zuvor, die Zusammenveranlagung unter Anwendung des Splitting-Verfahrens, wobei sie darauf hinwiesen, dass sie in der Schweiz kein steuerbares Einkommen erzielt hätten. Das Finanzamt Konstanz verweigerte die Anwendung des Splitting-Verfahrens mit der Begründung, dass sich der Wohnsitz der Ehegatten nicht in einem EU/EWR-Staat befinde. Es veranlagte die Ehegatten in der Folge einzeln.

Das angerufene Finanzgericht Baden-Württemberg legte die Sache dem Europäischen Gerichtshof (EuGH) zur Vorabentscheidung vor.

Der EuGH stellte im Urteil vom 28. Februar 2013³⁴ zunächst fest, dass die Situation der Ehegatten Ettwein unter Art. 13 Abs. 1 Anhang I des Freizügigkeitsabkommens Schweiz-EU (FZA) fällt, da die Ehegatten Staatsangehörige einer Vertragspartei (Deutschland) sind, ihren Wohnsitz im Hoheitsgebiet einer anderen Vertragspartei (Schweiz) haben und im Hoheitsgebiet der einen Vertragspartei (Deutschland) eine selbstständige Erwerbstätigkeit ausüben.

Da die Ehegatten Ettwein «selbstständige Grenzgänger» im Sinne von Art. 13 Abs. 1 Anhang I FZA sind, kommt der im FZA verankerte Grundsatz der Gleichbehandlung auf sie zur Anwendung.³⁵ Dieser umfasst auch steuerliche Begünstigungen.³⁶ Dies bedeutet, dass einem selbstständigen Grenzgänger im Aufnahmeland dieselben steuerlichen Begünstigungen zustehen müssen wie den Selbstständigen,

die im Aufnahmeland sowohl arbeiten als auch wohnen. Eine steuerlich unterschiedliche Behandlung von gebietsansässigen und gebietsfremden Steuerpflichtigen ist lediglich zulässig, wenn sich diese in einer nicht vergleichbaren Situation befinden.³⁷

Gemäss bestehender Rechtsprechung des EuGH befindet sich ein gebietsfremder Steuerpflichtiger, der seine gesamten oder nahezu gesamten Einkünfte am Ort seiner Tätigkeit erzielt, hinsichtlich der Einkommenssteuer objektiv in der gleichen Situation wie ein in diesem Staat Ansässiger, welcher dort dieselbe Tätigkeit ausübt.³⁸

Da die Ehegatten Ettwein nahezu ihre gesamten Einkünfte in Deutschland erzielen und dort vollumfänglich der Einkommenssteuer unterliegen, darf Deutschland ihnen die steuerliche Begünstigung des Splitting-Verfahrens nicht verweigern, nur weil sich ihr Wohnsitz in einem anderen Vertragsstaat befindet. Der EuGH bejahte damit einen Verstoß gegen das FZA. Es wäre erfreulich, wenn dadurch EU-Staaten ermutigt würden, die steuerliche Gleichbehandlung in Sachverhalten, welche (auch) die Schweiz betreffen, gestützt auf das FZA grosszügig zu handhaben.

2 Amtshilfeersuchen aus den USA: Gruppenanfrage, Steuerbetrug, Beschwerdelegitimation etc.

a) Ausgangslage

Im Entscheid vom 5. Juli 2013³⁹ hatte sich das Bundesgericht (BGer) mit einem internationalen Amtshilfeersuchen aus den USA zu befassen. Der IRS hatte am 26. September 2011 bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) ein Amtshilfegesuch gestellt, welches jedoch abgelehnt wurde, weil die vorgebrachten Kriterien lediglich für eine Steuerhinterziehung ausreichten. Für solche Delikte leistet die Schweiz gemäss (heute noch) anwendbarem DBA mit den USA keine Amtshilfe. Der IRS stellte daraufhin am 3. Juli 2012 ein **neues** Amtshilfegesuch und ersuchte um Informationen betreffend bestimmte in den USA steuerpflichtige Personen, welche Domizilgesellschaften hielten, die wiederum bei der Credit Suisse (CS) Konten oder Depots hielten. Konkret handelte es sich um

Informationen über solche Steuerpflichtige, die zu irgendeinem Zeitpunkt in den Jahren 2002 bis und mit 2010 eine Unterschriftsberechtigung oder eine andere Verfügungsberechtigung über Bankkonten bei der CS hatten oder wirtschaftlich an bei der CS gehaltenen Konten berechtigt waren. Dagegen erhoben der an der Y. Ltd. berechtigte A. X. sowie die Y. Ltd. selbst Beschwerde. Das Bundesverwaltungsgericht (BVGer) wies die Beschwerden ab, was zum Weiterzug an das BGer führte.

b) Beschwerdelegitimation

In ständiger Rechtsprechung des BGer zur Beschwerdelegitimation i. S. v. Art. 89 Abs. 1 des Bundesgerichtsgesetzes (BGG) wird jeweils die Legitimation des Kontoinhabers, nicht aber des (bloss) wirtschaftlich Berechtigten anerkannt. Vorliegend bezieht sich das Amtshilfegesuch jedoch ausdrücklich auf Informationen über in den USA steuerpflichtige Personen, die an möglicherweise nicht deklarierten Vermögenswerten wirtschaftlich berechtigt sind, unabhängig davon, unter welchem Titel sie eine Berechtigung über die Vermögenswerte haben. Daher ist hier einerseits die Y. Ltd. als Inhaberin des in Frage stehenden Bankkontos und andererseits der an der Y. Ltd. wirtschaftlich Berechtigte A. X. beschwerdelegitimiert.

c) Keine aufschiebende Wirkung der Beschwerde

Die Beschwerde an das BGer hat gemäss Art. 103 Abs. 1 BGG regelmässig keine aufschiebende Wirkung. Dieser Grundsatz gilt auch für Beschwerden gegen Entscheide auf dem Gebiet der internationalen Amtshilfe in Steuerangelegenheiten. Die in Art. 103 Abs. 2 lit. c BGG vorgesehene Ausnahme für Verfahren auf dem Gebiet der internationalen Rechtshilfe in Strafsachen findet nach Ansicht des BGer auf Amtshilfeverfahren keine Anwendung.

d) Keine Möglichkeit zur nachträglichen Ergänzung der Beschwerde

Das BGer räumt den Parteien auf Antrag eine angemessene Frist zur Ergänzung der Beschwerdebeurteilung ein, wenn es sich um eine zulässige Beschwerde auf dem Gebiet der internationalen

³⁷ Vgl. Art. 21 Abs. 2 FZA.

³⁸ EuGH – Urteil vom 14. Februar 1995 – Rs. C-270/93 (*Schmacker*), Rz. 37 f.; EuGH – Urteil vom 27. Juni 1996 – Rs. C-107/94 (*Asscher*), Rz. 42 f.

³⁹ BGE 139 II 404.

Rechtshilfe in Strafsachen handelt und der aussergewöhnliche Umfang oder die besondere Schwierigkeit der Beschwerdesache eine Ergänzung erforderlich macht.⁴⁰ Das BGer verneint die Anwendbarkeit von Art. 43 BGG im Bereich der internationalen Amtshilfe in Steuerangelegenheiten, weshalb eine nachträgliche Ergänzung der Beschwerdeschrift als unzulässig erachtet wurde.

e) Keine Anwendbarkeit strafprozessualer Garantien

Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung sind die strafrechtlichen Garantien von Art. 6 der Konvention zum Schutze der Menschenrechte und Grundfreiheiten weder im Rechtshilfeverfahren noch bei der internationalen Amtshilfe in Steuerangelegenheiten anwendbar. Dies insbesondere, weil die durchgeführte Prüfung im ersuchten Staat keine Untersuchung von Schuld oder Unschuld der betroffenen Person, sondern nur eine Überprüfung formeller Voraussetzungen der Amtshilfe beinhaltet. Personen, die in den USA aufgrund der übermittelten Informationen oder Daten angeklagt werden, können sich im Strafverfahren nach Massgabe des US-Rechts verteidigen.

f) Voraussetzungen für Gruppenanfragen

Das BGer vertritt die Ansicht, dass Gruppenanfragen nach Art. 26 des DBA zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und den USA vom 2. Oktober 1996 (DBA CH/USA 96) grundsätzlich zulässig seien. **Fehlen die Namen der steuerpflichtigen Personen, sind die übrigen Umstände des Sachverhalts so detailliert zu beschreiben, dass sich daraus ein Verdacht auf Betrugs- oder ähnliche Delikte begründen lässt und die Identifikation der gesuchten Personen möglich ist.** Das Amtshilfeersuchen muss dem Verhältnismässigkeitsprinzip entsprechen und zudem **praktikabel sein**, d.h. sowohl der Informationsinhaber als auch der betroffene Steuerpflichtige muss für den ersuchten Staat – und in einem zweiten Schritt wohl auch für den Informationsinhaber – mit zumutbarem Aufwand identifiziert werden können. Ansonsten liegt eine unzulässige Beweisausforschung vor.

g) Keine res iudicata

In ständiger Rechtsprechung wird die Erneuerung von Rechtshilfeersuchen, die durch Gerichtsurteil abgelehnt wurden, zugelassen, sofern zu den im Urteil behandelten Tatsachen weitere Umstände von gewisser Bedeutung hinzutreten. Gemäss BGer gilt diese Rechtsprechung auch für die internationale Amtshilfe in Steuerangelegenheiten. Der IRS war somit nach Ablehnung des ersten Gesuchs frei, ein neues, nachgebessertes Gesuch einzureichen, welches die Voraussetzungen des Amtshilfeverfahrens erfüllt.

h) Steuerbetrug

Im Sachverhalt des Amtshilfeersuchens des IRS wurden folgende Sachverhaltselemente genannt, die auf einen Betrugsverdacht i. S. v. Art. 26 DBA CH/USA 96 hindeuten:⁴¹

- das Konto wird von einer Domizilgesellschaft gehalten, an der eine US-Person wirtschaftlich berechtigt ist;
- im Depot werden US-Wertschriften gehalten;
- zu irgendeinem Zeitpunkt zwischen 2002 und 2010 lagen im Depot mehr als USD 50 000;
- bei der CS besteht keine Aufzeichnung über die rechtzeitige Einreichung eines richtigen Formulars 1099, das den US-wirtschaftlich Berechtigten am Depot nennt und auf welchem dem IRS alle Zahlungen an den US-wirtschaftlich Berechtigten gemeldet werden;
- es besteht ein Widerspruch zwischen dem Formular A und dem Formular W-8BEN (oder einem gleichwertigen Dokument) oder für das Depot wurden kein Formular W-8 und kein Formular W-9 ausgefüllt;
- es gibt Hinweise («evidence»), dass der US-wirtschaftlich Berechtigte die Kontrolle über das Depot in Verletzung der «corporate governance» ausübte, indem er z.B. der Bank das Konto der Domizilgesellschaft betreffende Anlageinstruktionen erteilte, ohne autorisierte Person («authorized officer»), Trustee oder Direktor der Domizilgesellschaft zu sein oder ohne ausdrückliche schriftliche Genehmigung der Domizilgesellschaft oder indem er vom Konto der Domizilgesellschaft Geld für den persönlichen Gebrauch bezog.

⁴⁰ Vgl. Art. 43 BGG.

⁴¹ Gemäss BGE 139 II 451 ist die um Amtshilfe ersuchte Behörde in der Schweiz nur verpflichtet zu überprüfen, ob bei Vorliegen der im Gesuch genannten Kriterien ein Steuerbetrug im Sinne des DBA CH/USA 96 bzw. der Ziff. 10 des Protokolls vom 2. Oktober 1996 gegeben wäre. Es genügt somit, wenn die im Gesuch dargelegten Fakten auf eine Person zutreffen. Demgegenüber kann es nicht Aufgabe des ersuchten Staats sein, über Schuld und Unschuld der betroffenen Steuerpflichtigen zu urteilen.

Der im Amtshilfegesuch umschriebene Sachverhalt erfüllt gemäss BGer den Tatbestand des Abgabebeitrugs i. S. v. Art. 14 Abs. 2 VStR. Dieser verlangt, dass der Täter durch sein arglistiges Verhalten bewirkt, dass dem Gemeinwesen unrechtmässig und in einem erheblichen Betrag eine Abgabe, ein Beitrag oder eine andere Leistung vorenthalten oder dass es sonst am Vermögen geschädigt wird. Das BGer wertet den beschriebenen Sachverhalt so, dass der Steuerpflichtige durch besondere Machenschaften darauf abzielt, nicht nur die geschuldete Einkommenssteuer der an der Gesellschaft wirtschaftlich berechtigten Person zu hinterziehen, sondern auch den vom IRS zur Absicherung dieser Einkommenssteuerpflicht eingerichteten Kontrollmechanismus zu umgehen. Diese Vorkehrungen waren für die Steuerbehörde nur schwer durchschaubar, weshalb von arglistigem Verhalten des Steuerpflichtigen gesprochen werden muss.

Der geltend gemachte Tatbestand erfüllt weiter die Anforderungen des Steuerbetrugs i. S. v. Art. 186 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer. Der objektive Tatbestand des Steuerbetrugs ist erfüllt, wenn der Steuerpflichtige im Steuerveranlagungsverfahren zur Erlangung eines fiskalischen Vorteils gefälschte, verfälschte oder inhaltlich unwahre Urkunden gebraucht. Das BGer qualifiziert ein W-8BEN Formular als inhaltlich unwahre Urkunde, wenn im konkreten Fall, entgegen der Angabe im Formular, nicht die Gesellschaft, sondern der Anteilsinhaber an deren Vermögenswerten und Erträgen steuerlich nutzungsberechtigt ist.

i) Betroffene Drittpersonen/
Schwärzung von Daten

Das BGer hält fest, dass auf Rechtsmittel, die stellvertretend für einen Dritten bzw. in dessen Interesse erhoben werden, nicht einzutreten sei. Dies gelte sowohl für den Antrag auf Schwärzung von Daten betroffener Drittpersonen als auch für den Antrag, die von der Amtshilfe betroffenen Personen seien vor Ergehen der Schlussverfügung zu informieren, damit sie die Herausgabe ihrer Personendaten selbständig verhindern können.

j) Fazit: Abweisung

Das BGer gelangt vorliegend zum Schluss, dass die Beschwerde als unbegründet abzuweisen ist, soweit darauf eingetreten werden kann.

k) Diverse Urteile zu Amtshilfeersuchen aus den USA

Zurzeit finden sich diverse Entscheide zu Amtshilfeersuchen seitens US-Behörden. Im Entscheid vom 27. August 2013⁴² wies das BGer die Beschwerde der Steuerpflichtigen ab und taxierte das Amtshilfeersuchen des IRS als zulässig. Gemäss BGer genügte das Amtshilfegesuch den Anforderungen der internationalen Amtshilfe in Steuerangelegenheiten, indem die Beschreibung der Kriterien zur Begründung eines Verdachts auf Steuerbetrug oder ähnliche Delikte genügend detailliert ausfiel. Demgegenüber verweigerte das BVGer im Entscheid vom 6. Januar 2014⁴³ die Herausgabe von Bankkundendaten an den IRS. Das BVGer vertrat die Ansicht, dass die im Amtshilfeersuchen beschriebenen Kriterien den detaillierten Anforderungen an ein Gruppenersuchen nicht genügen und **qualifizierte das Ersuchen als verbotene «Fishing Expedition»**.

⁴² BGE 139 II 451.

⁴³ BVGer A-5390/2013.