



Workshop der ESTV, Dienst für Informationsaustausch in  
Steuersachen (SEI), 15. September 2015

# Art. 26 OECD-MA: Ein Überblick

Tobias F. Rohner



**FRORIEP**

ZÜRICH | GENEVA | ZUG | LAUSANNE | LONDON | MADRID

# GRUNDRECHT

## Art. 13 BV: Schutz der Privatsphäre

<sup>1</sup>Jede Person hat Anspruch auf Achtung ihres Privat- und Familienlebens, ihrer Wohnung sowie ihres Brief-, Post- und Fernmeldeverkehrs.

<sup>2</sup>Jede Person hat Anspruch auf Schutz vor Missbrauch ihrer persönlichen Daten

# INTERNATIONALE AMTSHILFE IN STEUERSACHEN

## Risiken für die Betroffenen

- Risiko, im Ausland strafrechtlich verfolgt zu werden.
- Risiko, dass die übermittelten Daten im Ausland Bearbeitungen ausgesetzt sind, die in der Schweiz nicht erlaubt wären.
- Risiko, dass Informationen in falsche Hände kommen und missbraucht werden, um Druck (bis Erpressung) auf die Inhaber von Vermögenswerte auszuüben.
- Risiko, dass unwahre Informationen übermittelt werden.

# INTERNATIONALE AMTSHILFE IN STEUERSACHEN

## Notwendigkeit des grenzüberschreitenden Auskunftsverkehrs

- Gebietshoheit schliesst Handlungen fremder Staaten auf eigenem Territorium aus.
- Handlungsradius endet an der eigenen Staatsgrenze.
- Daher braucht es die grenzüberschreitende Rechts- und Amtshilfe.
- Der ersuchende Staat hat dabei ein Wahlrecht (anders im Finanzmarktrecht; Art. 38 Abs. 6 BEHG; Art. 42 Abs. 3 FINMAG).
- Beschaffung von Informationen über den Amtshilfeweg ist i.d.R. deutlich einfacher als auf dem Weg der Strafrechtshilfe.

# ENTWICKLUNG DES OECD-STANDARDS

## Internationale Aspekte (1)

- Art. 26 OECD-MA in der Fassung von 1963 enthielt die sog. kleine Auskunftsklausel: Informationen, die zur Durchführung des Abkommens *und* des innerstaatlichen Rechts erforderlich sind. Keine Information, welche ausschliesslich zur Durchführung des innerstaatlichen Rechts erforderlich sind.
- Update im 1977: nicht *und*, sondern *oder!* (sog. grosse Auskunftsklausel)
- Update im 2000: Ausweitung auf Steuern jeder Art und nicht nur auf die unter das Abkommen fallenden Steuern.
- Neufassung am 17.5.2005: Ausdehnung auf voraussichtlich erhebliche Informationen.
- Update am 17.7.2012 im Kommentar zum OECD-MA: Ausdehnung auf Gruppenanfragen (schweizerische Idee!).

# ENTWICKLUNG DES OECD-STANDARDS

## Internationale Aspekte (2)

- OECD-Kommentar: Informationsaustausch «to the widest possible extent», ohne dass eine «fishing expedition» vorliegen würde.
- «fishing expedition» = spekulative Anfrage, die keinen ersichtlichen Zusammenhang mit einer laufenden Nachforschung oder Ermittlung besitzt; Ersuchen ist blosser Vorwand für unzulässige Beweisausforschung.

# ENTWICKLUNG DES OECD-STANDARDS

## Haltung der Schweiz (1)

- DBA dienen der Vermeidung der Doppelbesteuerung und nicht der Bekämpfung der Steuervermeidung
- Bis 1994: es brauche gar keine Amtshilfebestimmung zur Durchführung der DBA.
- Lockerung im Jahr 1994: Amtshilfebestimmung ja, doch nur zur Durchführung der DBA (kleine Amtshilfe; Ausnahme: USA).
- 2002: DBA mit Deutschland: Amtshilfe auch bei Abgabebetrag; Deutschland kann daher die Informationen nicht nur zur Strafverfolgung, sondern auch für die Nacherhebung von Steuern nutzen.
- 2006: DBA mit Österreich, Spanien, Finnland, Grossbritannien: Amtshilfe auch bei Abgabebetrag
- 13.3.2009: Vorbehalt zu Art. 26 OECD-MA wurde vom Bundesrat zurückgezogen, doch unter der Bedingung, dass Informationen nur auf Ersuchen übermittelt werden und Verfahrensrechte gewahrt bleiben.

# ENTWICKLUNG DES OECD-STANDARDS

## Haltung der Schweiz (2)

- Beanstandungen anlässlich des Peer Review führen zu weiteren Lockerungen: Art. 21a StAhiG:  
Die ESTV informiert die beschwerdeberechtigten Personen **ausnahmsweise** erst nach Übermittlung der Informationen mittels Verfügung über ein Ersuchen, wenn die ersuchende Behörde glaubhaft macht, dass der Zweck der Amtshilfe und der Erfolg ihrer Untersuchung durch die vorgängige Information vereitelt würden.
- April 2012: TIEA mit Staaten, mit denen kein DBA besteht. Grundlage: TIEA-MA (z.B. mit Jersey, Guernsey, Isle of Man).
- TIEA: Informationsaustausch nur auf Ersuchen. Kein spontaner und kein automatischer Informationsaustausch.
- 2013: Unterzeichnung der Multilateralen Konvention des Europarats über die gegenseitige Amtshilfe.



## ART. 26 OECD-MA

### Abs. 1

Die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten tauschen die Informationen aus, die für die Durchführung dieses Abkommens oder die Verwaltung und den Vollzug des innerstaatlichen Rechts betreffend Steuern jeder Art und Bezeichnung, die für Rechnung der Vertragsstaaten oder ihrer politischen Unterabteilungen oder lokalen Körperschaften erhoben werden, voraussichtlich erheblich sind, soweit die diesem Recht entsprechende Besteuerung nicht dem Abkommen widerspricht. Der Informationsaustausch ist durch Artikel 1 und 2 nicht eingeschränkt.

# ART. 26 OECD-MA

## Abs. 1

- Völkerrechtlicher Anspruch auf Austausch von Informationen;
- Informationen, die **voraussichtlich erheblich** sind betreffend Steuern aller Art (d.h. auch Erbschaftssteuern, MWSt, Grundstückgewinnsteuer etc.);
- Ansässigkeit in einem Vertragsstaat wird nicht vorausgesetzt (Bsp. Indien ersucht Schweiz um Informationen über eine vorgeschobene BVI-Gesellschaft, die Konten bei einem schweizerischen Informationsinhaber hält);
- Drei Möglichkeiten des Informationsaustausches:
  - auf Ersuchen
  - spontan
  - automatisch

## ART. 26 OECD-MA

### Abs. 2

Alle Informationen, die ein Vertragsstaat nach Absatz 1 erhalten hat, sind ebenso geheim zu halten, wie die auf Grund des innerstaatlichen Rechts dieses Staates beschafften Informationen und dürfen nur den Personen oder Behörden (einschliesslich der Gerichte und der Verwaltungsbehörden) zugänglich gemacht werden, die mit der Veranlagung oder Erhebung, der Vollstreckung oder Strafverfolgung oder mit der Entscheidung von Rechtsmitteln hinsichtlich der in Absatz 1 genannten Steuern oder mit der Aufsicht über die vorgenannten Personen oder Behörden befasst sind. Diese Personen oder Behörden dürfen die Informationen nur für diese Zwecke verwenden. Sie dürfen die Informationen in einem öffentlichen Gerichtsverfahren oder in einer Gerichtsentscheidung offen legen.

## ART. 26 OECD-MA

### Abs. 2

- Verpflichtung zur Geheimhaltung;
- Bei Verletzung der Geheimhaltungspflicht kann der ersuchte Staat die Amtshilfe suspendieren;
- Begrenzung 1: Personenkreis (mit der Veranlagung, Erhebung, Vollstreckung, Strafverfolgung);
- Begrenzung 2: nur für die Zwecke gemäss DBA (Spezialitätsprinzip) und im Steuerstrafverfahren;
- Auch Amtshilfeersuchen fällt unter die Geheimhaltung (Praxis nicht einheitlich);
- Unzulässig ist auch die Weitergabe an einen Drittstaat, es sei denn, dies sei im DBA anders geregelt.

## ART. 26 OECD-MA

### Abs. 3

Die Absätze 1 und 2 sind nicht so auszulegen, als verpflichten sie einen Vertragsstaat

- a) Verwaltungsmassnahmen durchzuführen, die von den Gesetzen und der Verwaltungspraxis dieses oder des anderen Vertragsstaats abweichen,
- b) Informationen zu erteilen, die nach den Gesetzen oder im üblichen Verwaltungsverfahren dieses oder des anderen Vertragsstaats nicht beschafft werden können;
- c) Informationen zu erteilen, die ein Handels-, Industrie-, Gewerbe- oder Berufsgeheimnis oder ein Geschäftsverfahren preisgeben würden oder deren Erteilung dem Ordre public widerspräche.

## ART. 26 OECD-MA

### Abs. 3

- Einschränkung der Amtshilfe
  - Der ersuchte Staat ist nicht verpflichtet, über sein innerstaatliches Recht hinauszugehen;
  - Gegenseitigkeitsprinzip;
  - Handels-, Industrie-, Gewerbe- oder Berufsgeheimnis: Sachverhalte von erheblicher wirtschaftlicher Wichtigkeit (Bankgeheimnis gehört nicht dazu, vgl. Abs. 5);
  - Anwaltsgeheimnis ist an die Tätigkeit als Rechtsanwalt, und nicht an die Person des Rechtsanwalts geknüpft;
  - Verletzung des Ordre Public (bei gestohlenen Daten; Art. 26 VRK; Art. 7 lit. c StAhiG) (umstritten).

## ART. 26 OECD-MA

### Abs. 3

- Einschränkung der Amtshilfe
  - Bsp: ausländischer Staat vermutet, dass Herr A die in der Schweiz ansässige X AG benutze, um Einkommen zu verstecken und verlangt deshalb Bankunterlagen der X AG.
  - Kann, falls sich die Untersuchung im ersuchten Staat abgespielt hätte, X AG (als Drittperson) zur Herausgabe dieser Informationen verpflichtet werden?
    - DBG 127-129: Nur wenn das im Amtshilfeersuchen geschilderte Verhalten nach schweizerischem Recht als schwere Steuerwiderhandlung im Sinne von Art. 190 DBG zu beurteilen wäre, könnte die ESTV die Informationen auch bei Dritten beschaffen, da in solchen Verfahren die Zwangsmittel von Art. 45-50 VStrR zur Anwendung gelangen
    - BVGer: keine Informationen über den Beneficial Owner. Urteil ans BGer weitergezogen. Rechtsstreit noch hängig.

## **ART. 26 OECD-MA**

### **Abs. 4 und 5**

#### **Abs. 4**

Wenn ein Vertragsstaat in Übereinstimmung mit diesem Artikel um Erteilung von Informationen ersucht, wendet der andere Vertragsstaat zur Beschaffung der Informationen seine innerstaatlichen Ermittlungsmassnahmen an, auch wenn er die Informationen nicht für seine eigenen Steuerzwecke benötigt. Die Verpflichtung unterliegt den Beschränkungen des Absatzes 3; diese sind aber nicht so auszulegen, als erlaubten sie einem Vertragsstaat, die Erteilung der Informationen abzulehnen, nur weil er kein eigenes Interesse an ihnen hat.

#### **Abs. 5**

Absatz 3 ist nicht so auszulegen, als erlaube er einem Vertragsstaat, die Erteilung von Informationen abzulehnen, nur weil sie sich im Besitz einer Bank, einer anderen Finanzsituation, eines Beauftragten, Bevollmächtigten oder Treuhänders befinden oder weil sie sich auf Beteiligungen an einer Person beziehen.



## ART. 26 OECD-MA

### Abs. 4 und 5

- Verpflichtung zur Beschaffung, auch wenn der ersuchte Staat kein eigenes Interesse an den fraglichen Informationen hat (d.h. ersuchte Staat muss Informationen beschaffen).
- Ersuchte Staat muss das ausländische Ersuchen wie eine inländische Steuerangelegenheit behandeln.
- Abs. 5 schränkt die in Abs. 3 vorgesehenen Verweigerungsgründe ein.

# SCHWEIZERISCHE DBA

## Abweichungen vom OECD-MA

- Grundsatz: Beschränkung auf Informationen auf die unter das jeweilige DBA fallenden Steuern (Ausnahmen: Bulgarien, Deutschland, Frankreich, GB, Japan, Niederlanden, Polen, Schweden, Slowenien, Spanien und Tschechien)

# GRUPPENSUCHEN

## Gruppensuchen als Ausnahmen

- Amtshilfe verlangt grundsätzlich die Namensnennung.
- Kommentar zum OECD-MA; Update 17.7.2012: Ausnahme: Falls sich die Steuerpflichtigen auf andere Art identifizieren lassen. Bei Gruppenanfragen erfolgt die Identifikation durch den ersuchten Staat.
- Frage, ob der geänderte Kommentar zu Art. 26 auch auf DBA anwendbar ist, die vorher in Kraft traten (statisches oder dynamisches Verständnis des Kommentars). Frage ist umstritten. Bundesrat geht wohl vom dynamischen Verständnis aus.
- Keine dynamische Anwendung, falls in den DBA die massgebende Fassung des OECD-Kommentars definiert wird (z.B. Österreich, Revisionsprotokoll vom 3.9.2009 verweist auf OECD-Kommentar vom Juli 2008).
- Keine dynamische Anwendung, falls der Vertragsstaat von einer statischen Anwendung ausgeht (z.B. Deutschland; BFH 25.5.2011, I R/95/10 N 16).

# AUSBLICK

## AIA

- Rechtsgrundlagen
  - Übereinkommen der Mitgliedstaaten des Europarats und der OECD über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen (Amtshilfeübereinkommen) mit Verweis in Art. 6 zum AIA (am 15.10.2013 durch die Schweiz unterzeichnet).
  - AIA geregelt im Multilateral Competent Authority Agreement on Automatic Exchange of Financial Account Information (MCAA), welcher im Anhang den CRS enthält.
  - Mit der EU: Protokoll zur Änderung des Zinsbesteuerungsabkommens mit der Schweiz und der EU.

# AUSBLICK

## Umgang mit gestohlenen Daten

- 2.9.2015: Bundesrat eröffnet Vernehmlassung zur Revision des Steueramtshilfegesetzes. Die Praxis der Schweiz soll in Bezug auf gestohlene Daten gelockert werden. Weiterhin nicht möglich bleibt die Amtshilfe, falls ein Staat gestohlene Daten ausserhalb eines Amtshilfeverfahrens aktiv erworben hat.

**VIELEN DANK!**

Dr. Tobias F. Rohner  
FRORIEP  
Bellerivestrasse 201  
8034 Zürich  
trohner@froriep.ch  
T +41 44 386 60 00

