

Sonderdruck aus

Europa Institut Zürich Band 141

Vermögensverwaltung VI

Herausgegeben von:

Peter R. Isler/Romeo Cerutti

Amtshilfe nach
den OECD-konformen
Doppelbesteuerungs-
abkommen – ein Überblick

Tobias F. Rohner

Schulthess §



EuropaInstitut

AN DER UNIVERSITÄT ZÜRICH

Herausgeber:
Peter R. Isler / Romeo Cerutti

Vermögensverwaltung VI

Schulthess § 2013

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

Alle Rechte, auch die des Nachdrucks von Auszügen, vorbehalten. Jede Verwertung ist ohne Zustimmung des Verlages unzulässig. Dies gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronische Systeme.

© Schulthess Juristische Medien AG, Zürich · Basel · Genf 2013
ISBN 978-3-7255-6906-9

www.schulthess.com

Inhaltsübersicht

„Weissgeldstrategie“ für das Schweizer Private Banking?	7
<i>Dr. Urs Zulauf, Mitglied der Geschäftsleitung, General Counsel, Leiter Geschäftsbereich strategische Grundlagen, Eidgenössische Finanzmarktaufsicht FINMA, Bern</i>	
Mangelhafte Geldwäschereidispositive in der Vermögensverwaltung	41
<i>Prof. Dr. Othmar Strasser, Rechtsanwalt, General Counsel, Zürcher Kantonalbank, Titularprofessor für Privat- und Wirtschaftsrecht an der Universität St.Gallen (HSG), Richter am Handelsgericht Zürich</i>	
Amtshilfe nach den OECD-konformen Doppelbesteuerungsabkommen – ein Überblick	77
<i>Dr. Tobias F. Rohner, Rechtsanwalt, Eidg. dipl. Steuerexperte, Partner, Bill Isenegger Ackermann AG, Zürich</i>	
Die Revision des Kollektivanlagengesetzes und andere Sorgen unabhängiger Vermögensverwalter	111
<i>PD Dr. iur. Sandro Abegglen, Fürsprecher, LL.M., Niederer Kraft & Frey AG, Zürich, Privatdozent für Privat- und Handelsrecht sowie Bank- und Finanzmarktrecht an der Universität Bern, und lic. iur. Andrea Huber, LL.M., Rechtsanwältin, Niederer Kraft & Frey AG, Zürich</i>	
Regulatorische Veränderungen für Unabhängige Vermögensverwalter in der Schweiz – Chance oder Gefahr?	133
<i>Dr. Adriano Lucatelli, Verwaltungsrat der Reuss Private AG, Bremgarten, und Andrea Rieger, Rechtsanwältin, LL.M, Partnerin, LCR Services Rieger Mürger & Partner, Zürich</i>	

Amtshilfe nach den OECD-konformen Doppelbesteuerungsabkommen – ein Überblick

Tobias F. Rohner

Inhalt

I.	Einleitung.....	78
II.	Bestimmung des Art. 26 OECD-MA.....	79
	1. Fassung des Art. 26 OECD MA seit 2005.....	79
	2. Historische Entwicklung von Art. 26 OECD-MA.....	80
	3. Rückzug des schweizerischen Vorbehalts gegenüber Art. 26 OECD-MA.....	81
	4. Druckaufbau vor dem Rückzug des Vorbehalts gegenüber Art. 26 OECD-MA.....	83
	5. Gegenstand des Informationsaustausches und betroffene Grundrechte.....	87
	6. Rechtsschutz im ersuchten und/oder im ersuchenden Staat?.....	89
	7. Materielle Voraussetzungen der Amtshilfe.....	91
	a) Gesetzliche Grundlage.....	92
	b) Öffentliches Interesse.....	93
	c) Verhältnismässigkeit.....	94
	aa) Im Allgemeinen.....	94
	bb) Subsidiarität.....	94
	cc) Begriff der „voraussichtlichen Erheblichkeit“.....	96
	dd) Verbot von fishing expeditions.....	97
	aaa) Allgemeines.....	97
	bbb) Formelle Anforderungen an ein Amtshilfesuch.....	99
	ccc) Urteil des Staatsgerichtshofs des Fürstentum Liechtenstein vom 3. September 2012.....	102
	ddd) Sonderfall: Gruppenanfragen.....	103
III.	Zusammenfassung.....	107
	Literaturverzeichnis.....	108

I. Einleitung

Seit 1935 besteht in der Schweiz eine nationale Bankgesetzgebung, die von Beginn an ein strafrechtlich geschütztes Bankkundengeheimnis kodifizierte.¹ Das schweizerische Bankkundengeheimnis kam jedoch nicht nur Personen zugute, die aus politischen oder rassischen Gründen verfolgt wurden, sondern dessen Schutz wurde zweifellos schon damals auch von Steuerdefraudanten missbraucht.² Entsprechend steht es seit Jahrzehnten von ausländischen Staaten unter Beschuss, welche die Steuerhinterziehung als Triebfeder für die Einführung des Bankkundengeheimnisses ansehen.³

Insbesondere die Kritik der letzten Jahre aus Deutschland, Frankreich und den USA erweckt den Anschein, als hätte das Schweizer Bankkundengeheimnis ausschliesslich der Steuerhinterziehung gedient und verdiene daher keine Legitimation. Selbst die vom Bundesrat seit dem Jahr 2012 proklamierte Weissgeldstrategie könnte in dem Sinne missverstanden werden, als hätten die Banken bislang eine Schwarzgeldstrategie verfolgt.

Die (erweiterte) Amtshilfe, die Abgeltungssteuer und die (Selbst-)Anzeige sind Institute, die in engem Zusammenhang mit der Weissgeldstrategie stehen. Ihnen ist – vereinfacht ausgedrückt – gemeinsam, dass sie eng mit dem in den letzten Jahren besonders unter internationalen Druck geratenen Bankkundengeheimnis verknüpft sind. Diesem Druck wurde insoweit nachgegeben, als die Schweiz ihren Vorbehalt gegenüber dem Informationsaustausch nach Art. 26 OECD-Musterabkommen (OECD-MA) zurückzog.⁴

¹ Das Bankkundengeheimnis war u.a. Ausdruck des Kampfs gegen deutsche Bankspionage, die ihrerseits auf die deutsche Bankenkrise und auf die Mitte 1931 eingeführte strenge Devisenbewirtschaftung zurückzuführen sein dürfte. Die Bankspionage spitzte sich nach der Machtübernahme der Nationalsozialisten in Deutschland zu. Mitte 1933 wurden Gesetze erlassen, welche von den Deutschen unter Strafanordnung von mindestens drei Jahren Zuchthaus die Deklaration aller Auslandvermögen verlangten und die Konfiskation der Vermögen politisch oppositioneller sowie jüdischer Bürger ermöglichten (vgl. VOGLER, 20).

² STRATENWERTH, BasK-BankG, Art. 47 N 3.

³ VOGLER, 65.

⁴ Hierzu entschied sich der Bundesrat im März 2009. Vgl. Botschaft zur Ergänzung der am 18. Juni 2010 von der Schweizerischen Bundesversammlung genehmigten

Der vorliegende Aufsatz basiert auf meinem Vortrag zu den Themen Amtshilfe, Abgeltungssteuer und Selbstanzeige, den ich am Vermögensverwaltungs-Seminar des Europainstituts im Oktober 2012 gehalten habe. Er beleuchtet die wesentlichen Aspekte der Amtshilfe in den neuen bzw. revidierten Doppelbesteuerungsabkommen (DBA), welche dem internationalen Standard der Amtshilfe nach Art. 26 OECD-MA⁵ nachgebildet sind.

II. Bestimmung des Art. 26 OECD-MA

1. Fassung des Art. 26 OECD MA seit 2005

Art. 26 Abs. 1 des OECD-MA regelt den Anwendungsbereich der Amtshilfe:

„The competent authorities of the Contracting States shall exchange such information as is foreseeably relevant for carrying out the provisions of this Convention or to the administration or enforcement of the domestic laws concerning taxes of every kind and description imposed on behalf of the Contracting States, or of their political subdivisions or local authorities insofar as the taxation thereunder is not contrary to the Convention. The exchange of information is not restricted by Articles 1 and 2“.⁶

Im Abs. 2 zu Art. 26 OECD-MA wird die Pflicht zur Geheimhaltung der ausgetauschten Informationen statuiert. Der Geheimhaltungsschutz richtet sich nach dem innerstaatlichen Recht des ersuchenden Staates.

Doppelbesteuerungsabkommen vom 6. April 2011, BBl 2011, 3754; Zusatzbotschaft zur Botschaft vom 6. März 2009 über die Genehmigung eines neuen Zusatzabkommens zum Doppelbesteuerungsabkommen mit Frankreich, BBl 2009, 1542.

⁵ Das erstmals im Jahr 1963 vorgestellte und seither mehrmals überarbeitete Musterabkommen der OECD (OECD-MA) bezweckt die Probleme im Zusammenhang mit einer internationalen Doppelbesteuerung zu lösen. Das OECD-MA stellt keinen völkerrechtlich bindenden Staatsvertrag dar, sondern lediglich eine Empfehlung des Rats der OECD an seinen Mitgliedstaaten, beim Abschluss neuer Abkommen bzw. deren Revision das OECD-MA als Grundlage zu nehmen.

⁶ Der Wortlaut dieser Bestimmung besteht seit 2005. Zuvor hiess es „required“ statt „foreseeably relevant“.

Abs. 3 des Art. 26 OECD-MA sieht zugunsten des ersuchten Staates gewisse Einschränkungen des umfassenden Informationsaustauschs vor. Demnach besteht keine Pflicht (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.

Abs. 4 zu Art. 26 OECD-MA verpflichtet den ersuchten Staat seine innerstaatlichen Ermittlungsmassnahmen anzuwenden, selbst wenn der ersuchte Staat die Informationen nicht für seine eigenen Steuerzwecke benötigt oder an den Informationen kein Interesse hat.

In Abs. 5 zu Art. 26 OECD-MA wird präzisiert, dass Abs. 3 nicht so auszulegen ist, als erlaube er einem Vertragsstaat die Erteilung von Informationen abzulehnen, nur weil sie sich im Besitz einer Bank, einer anderen Finanzinstitution, eines Beauftragten, Bevollmächtigten oder Treuhänders befinden oder weil sie sich auf Beteiligungen an einer Person beziehen.

2. Historische Entwicklung von Art. 26 OECD-MA

Der steuerrechtliche Informationsaustausch war bereits im OECD-MA in der Fassung von 1963 enthalten.⁷ Damals war der grenzüberschreitende Austausch beschränkt auf Informationen, die für die ordnungsgemässe Anwendung der DBA erforderlich waren.⁸ Diese sogenannte „kleine Amtshilfe“ wurde im Jahre 1997 durch die grosse Amtshilfe Auskunfts-klausel ersetzt: Der Austausch von Informationen wurde damit auch auf Informationen, die allein der Durchsetzung des innerstaatlichen Rechts dienen, ausgedehnt. Zudem wurde festgelegt, dass Art. 1 des OECD-MA den Informationsaus-

⁷ Vgl. ENGELSCHALK, DBA Kommentar, Art. 26 Rz 5; AUMAYR, 51.

⁸ Art. 26 Abs. 1 OECD-MA 1963 hatte auszugsweise den folgenden Wortlaut: „The competent authorities of the Contracting States shall exchange such information as is necessary for the carrying out of this Convention and of the domestic laws of the Contracting States concerning taxes covered by this Convention insofar as the taxation thereunder is in accordance with this Convention. (...)“.

tausch nicht einschränke und somit auch Informationen über nicht ansässige Personen ausgetauscht werden können.⁹

Mit der Ergänzung des OECD-MA im Jahre 2000 wurde der Anwendungsbereich des Informationsaustausches vom konkreten Anwendungsbereich des Abkommens gelöst und auf Steuern jeder Art und Bezeichnung erweitert.¹⁰ Im Jahr 2005 wurde Art. 26 OECD-MA erneut aktualisiert und zudem neu gefasst. Die Informationen müssen fortan für die Abkommensdurchführung oder die Durchführung des innerstaatlichen Rechts nicht mehr erforderlich, sondern lediglich voraussichtlich erheblich sein. Zudem wurden die Absätze 4 und 5 eingefügt.

3. Rückzug des schweizerischen Vorbehalts gegenüber Art. 26 OECD-MA

Am 13. März 2009 hat der Bundesrat in einer Medienmitteilung erklärt, dass die Schweiz ab sofort ihre Amtshilfebestimmungen in den DBA dem Art. 26 OECD-Musterabkommen (OECD-MA) anpasse. Diesen Worten folgten umgehend Taten. Innerhalb von lediglich sechs Monaten unterzeichnete die Schweiz zwölf DBA mit Amtshilfeklauseln nach dem OECD-Standard.¹¹ Damit wurde in der Abkommenspolitik ein Paradigmenwechsel vollzogen: Die Schweiz gab ihre langjährige restriktive Amtshilfepraxis auf, wonach der einzige Zweck eines DBA in der Vermeidung der internationalen Doppelbesteuerung liege, weshalb sich der Austausch auf diejenigen Informationen zu beschränken habe, die zur richtigen Anwendung der DBA erforder-

⁹ Vgl. AUMAYR, 52. Der Wortlaut von Art. 26 Abs. 1 OECD-MA 1977 hatte auszugsweise den folgenden Wortlaut: The competent authorities of the Contracting States shall exchange such information as is necessary for carrying out of the provision of this Convention or of the domestic laws of the Contracting States concerning taxes covered by the Convention insofar as the taxation thereunder is not contrary to the Convention. The exchange of information is not restricted by Article 1. (...)“.

¹⁰ Vgl. ENGELSCHALK, DBA Kommentar, Art. 26 Rz 5.

¹¹ Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes, Peer Review Report, Phase 1, Legal and Regulatory Framework Switzerland, Juni 2011, N 40.

lich sind.¹² Zu beachten ist aber, dass nicht alle von der Schweiz seit dem 13. März 2009 abgeschlossenen DBA eine Amtshilfeklausel nach Art. 26 OECD-MA enthalten. So verpflichtet das am 15. Juni 2010 abgeschlossene DBA mit Georgien lediglich zu einem Informationsaustausch zur Durchführung des Abkommens. Das am 23. Juni 2010 mit Tadschikistan abgeschlossene DBA enthält keine Bestimmung über den Informationsaustausch.¹³

Nach den neuen bzw. revidierten DBA soll die Schweiz nicht bloss Informationen zur Durchführung der DBA (kleine Amtshilfe), sondern auch zur Anwendung oder Durchsetzung des innerstaatlichen Rechts betreffend Steuern jeder Art austauschen. Mittlerweile bestehen mit über 43 Staaten paraphierte, unterzeichnete oder bereits in Kraft getretene DBA mit einer Amtshilfebestimmung nach Art. 26 OECD-MA.¹⁴

Entsprechend setzt die Gewährung der Amtshilfe keinen begründeten Verdacht auf eine Straftat mehr voraus, sondern es genügt bereits, dass die ersuchten Informationen für ein Steuerverfahren „foreseeably relevant“ sind.¹⁵ Dreh- und Angelpunkt der Amtshilfe ist demnach der Begriff der voraussetzlichen Erheblichkeit, auf den weiter unten, im Abschnitt II.7.c)cc) vertieft eingegangen wird.

¹² Vgl. GRÜNINGER/KELLER, 131. Lediglich mit den USA (seit 1951) und der Bundesrepublik Deutschland wurde bereits früher eine Sonderregel vereinbart, welche Amtshilfe auch „for the prevention of tax fraud and the like“ bzw. Steuerbetrug gewährte (Urteil des Bundesgerichts 2A.250/2001 vom 6. Februar 2002, E. 5a; BEHNISCH, 743).

¹³ Vgl. DONATSCH/HEIMGARTNER/SIMONEK, 146.

¹⁴ Chinesisch Taipei (Taiwan), Dänemark, Deutschland, Finnland, Frankreich, Grossbritannien, Griechenland, Hongkong, Indien, Japan, Kanada, Katar, Korea, Luxemburg, Malta, Mexiko, Niederlande, Norwegen, Österreich, Polen, Rumänien, Russland, Schweden, Singapur, Slowakei, Spanien, Türkei, Uruguay, Vereinigte Arabische Emirate, Kasachstan, USA, Bulgarien, Irland, Peru, Portugal, Slowenien, Tschechische Republik, Turkmenistan, Australien, China, Kolumbien, Oman, Ungarn.

¹⁵ Der Rückzug des Vorbehalts des Bundesrates gegenüber Art. 26 OECD-MA hat nicht nur zur Folge, dass fortan auch die Steuerhinterziehung amtshilfefähig ist. Die erweiterte Amtshilfe nach Art. 26 OECD-MA erstreckt sich auf jede Information, die notwendig ist, damit der ersuchende Staat Steuern veranlagten oder erheben kann.

4. Druckaufbau vor dem Rückzug des Vorbehalts gegenüber Art. 26 OECD-MA

Der Schritt zu diesem Systemwechsel, der das schweizerische Bankkundengeheimnis in grenzüberschreitenden Sachverhalten massiv einschränkt, ist Resultat des immer grösser gewordenen Drucks der G20-Staaten und der OECD. Auch Luxemburg bekam diesen Druck zu spüren mit der Folge, dass die Regierung gleichentags wie der Schweizer Bundesrat, am 13. März 2009, verlauten liess, dass Luxemburg den Art. 26 OECD-MA umsetzen werde. Wie kam es dazu?

Bereits mit dem Erscheinen des Berichts der OECD über „Harmful Tax Competition“ im Jahr 1998 wurde das Fehlen eines effektiven Verfahrens für den Austausch von steuerrelevanten Informationen als ein Hauptgrund für wettbewerbsverzerrende Steuerpraktiken genannt.¹⁶ Entsprechend wurde den Mitgliedstaaten empfohlen, Hindernisse beim Zugang zu Bankinformationen durch die Steuerbehörden abzubauen.¹⁷ Die Schweiz stand am Pranger, schädlichen Steuerwettbewerb zu betreiben. Nach den Update-Reports der OECD in den Jahren 2000 und 2004, welche massgeblich die Bestimmung des Art. 26 OECD-MA in der Fassung von 2005 beeinflusst haben, hat der Kampf gegen „Steuerparadiese“ an Dynamik gewonnen.¹⁸

Der Geduldssaden der OECD-Mitgliedstaaten dürfte aber durch die globale Finanzkrise im Jahre 2008 gerissen sein. Mit der Finanzkrise verbunden war die immer heftiger werdende Kritik aus den Nachbarländern Deutschland und Frankreich, wonach die Schweiz im Bereich Informationsaustausch zu wenig kooperiere sowie der Steuerstreit mit den USA, die seit jeher die restriktive Haltung der Schweiz zum Informationsaustausch nie wahrhaben wollten.¹⁹

Der deutsche Finanzminister Peer Steinbrück und der französische Budgetminister Eric Woerth beriefen auf den 21. Oktober 2008 ein Ministertreffen

¹⁶ Vgl. ENGELSCHALK, DBA Kommentar, Art. 26 Rz 6.

¹⁷ OECD, Report on Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue, 1998, 45.

¹⁸ Vgl. ENGELSCHALK, DBA Kommentar, Art. 26 Rz 6.

¹⁹ Vgl. AMADÒ/MOLO, Verbot, 539. Vgl. zur stets vertretenen Haltung der USA: GRÜNINGER/KELLER, 141.

der Mitgliedstaaten der OECD in Paris ein.²⁰ Thema dieser Konferenz, an der 17 Mitgliedstaaten – jedoch nicht die USA – teilnahmen, war „the fight against international tax evasion and avoidance: improving transparency and stepping up exchange of information in tax matters“. Herr Steinbrück warf der Schweiz unverhohlen vor, dass sie Konditionen deutschen Steuerzahlern biete, die diese einladen, in Deutschland Steuern zu hinterziehen. Insbesondere monierte er, dass die Schweiz aufgrund des Bankkundengeheimnisses lediglich in Fällen von Steuerbetrug Informationen liefere. Doch um den Beweis des Steuerbetrugs zu führen, sei Deutschland auf Informationen angewiesen, die von der Schweiz nicht erhältlich seien. Deshalb, so die Forderung Steinbrücks, soll die Schweiz auf eine „schwarze Liste“ der OECD gesetzt werden.²¹

Im November 2008 sprachen sich die G20-Staaten am Washingtoner Gipfel dafür aus, den internationalen Steuerinformationsaustausch zu fördern und die Nicht-Umsetzung des OECD-Standards als „defensive action“ zu betrachten.²² Die G20-Staaten erteilten der OECD den Auftrag, zwei Listen anzufertigen. Auf einer schwarzen Liste sollen jene Staaten erscheinen, die den OECD-Standard nicht einhalten. Auf einer grauen Liste seien jene Staaten aufzuführen, die sich verpflichtet haben, den Standard zu übernehmen, die jedoch diese Verpflichtung noch nicht in genügendem Masse umgesetzt haben. Als genügende Umsetzung gelte die Unterzeichnung von mindestens zwölf Abkommen mit einer Amtshilfebestimmung nach dem OECD-Standard.²³ Gegen Staaten, welche den OECD-Standard nicht umsetzen, kündigte

²⁰ Vgl. Rede von GURRIA, OECD Generalsekretär, am 21. Oktober 2008, <<http://www.oecd.org/general/improvingtransparencyandsteppingupexchangeofinformationintaxmatters.htm>>, letztmals besucht am 14. April 2013.

²¹ Vgl. Germany wants Switzerland on the Tax Haven „Blacklist“, in International Herald Tribune vom 21. Oktober 2008.

²² Schreiben des Generalsekretärs der OECD an Bundesrat Hans-Rudolf Merz vom 2. April 2009 (<<http://www.oecd.org/newsroom/42547370.pdf>>; letztmals besucht am 3. August 2012).

²³ Botschaft zur Ergänzung der am 18. Juni 2010 von der Schweizerischen Bundesversammlung genehmigten Doppelbesteuerungsabkommen vom 6. April 2011, BBl 2011, 3754).

die G-20 Gegenmassnahmen an.²⁴ Solche Massnahmen ergriff beispielsweise das deutsche Bundesministerium der Finanzen im Referentenentwurf vom 13. Januar 2009 für ein Gesetz zur Bekämpfung schädlicher Steuerpraktiken und der Steuerhinterziehung.²⁵ Demgemäss kann etwa der Betriebsausgaben- oder Werbungskostenabzug eingeschränkt oder gänzlich versagt werden, wenn die entsprechende Zahlung an Personen mit Wohnsitz oder Sitz in einem anderen Staat geleistet werden, mit dem kein Auskunfts-austausch nach den Standards der OECD möglich ist.²⁶ Weiter sieht das deutsche Körperschaftssteuergesetz vor, dass Dividenden, die unmittelbar oder mittelbar aus Staaten zufließen, mit denen Deutschland kein Auskunfts-austausch nach Art. 26 OECD-MA unterhält, von der Steuerbefreiung nach § 8b Abs. 1 ausschliessen kann (Körperschaftsteuerliches Schachtelprivileg).²⁷

Die USA schlugen schon früher als Deutschland und Frankreich eine härtere Gangart gegenüber Schweizer Banken ein. Verschiedene U.S.-Behörden ermittelten seit Herbst 2007 gegen die UBS.²⁸ Bereits Ende April 2008 verdächtigten US-Steuerbehörden die UBS, gegen Vorschriften des U.S.-Wertpapierrechts, des U.S.-Steuerrechts sowie gegen Verpflichtungen aus dem Qualified Intermediary Agreement verstossen zu haben. Im Sommer 2008 verdichteten sich die Anhaltspunkte dieser Vorwürfe, zumal sich Bradley Birkenfeld, ein ehemaliger UBS Private Banker, in einer gerichtlichen Aussage schuldig bekannte, in betrügerischer Absicht wohlhabenden UBS-Kunden geholfen zu haben, Offshore-Vermögen zu verschleiern und Steuern zu hinterziehen. Er behauptete, er sei von der Bank dazu angestiftet worden. Die U.S.-Behörden stellten sich deshalb auf den Standpunkt, dass eine die laufende Untersuchung abschliessende Vereinbarung lediglich infrage komme, sofern eine Anzahl von Kundendaten herausgegeben werde.²⁹ Gegen

²⁴ Botschaft zur Ergänzung der am 18. Juni 2010 von der Schweizerischen Bundesversammlung genehmigten Doppelbesteuerungsabkommen vom 6. April 2011, BBl 2011, 3755.

²⁵ Steuerhinterziehungsbekämpfungsgesetz.

²⁶ § 51 Abs. 1 Nummer 1 Bst. f des deutschen Einkommensteuergesetzes.

²⁷ Vgl. § 33 Abs. 1 Nummer 2 Bst. e des deutschen Körperschaftssteuergesetzes.

²⁸ Jahresbericht 2009 der FINMA, 17.

²⁹ Jahresbericht 2009 der FINMA, 17.

Ende 2008 drohte das U.S. Department of Justice mit einer strafrechtlichen Anklage gegen die UBS in den USA, sofern nicht innerhalb von wenigen Wochen Kundendaten offengelegt würden. Weil auch die seit Sommer 2008 laufenden Amtshilfeverfahren der USA gegen die Schweiz zu keiner Übermittlung von Bankkundendaten führte, beantragten die USA die Erhebung einer strafrechtlichen Anklage des U.S. Departements of Justice gegen die UBS. Die U.S. Behörden beschuldigten die UBS, amerikanischen Kunden aktiv geholfen zu haben, den amerikanischen Fiskus zu betrügen und U.S.-Investoren ohne Bewilligung bei Wertschriftenanlagen beraten zu haben.³⁰ Die Anklage gegen die UBS wäre für diese gemäss Einschätzung der Bankenaufsicht FINMA und der UBS existenzbedrohend gewesen und hätte den Finanzplatz Schweiz in seinen Grundfesten erschüttert.³¹ In einem Vergleich (Deferred Prosecution Agreement) unter Kooperation des Bundesrates und der Eidgenössischen Steuerverwaltung konnten sich die UBS, das U.S. Department of Justice und die U.S. Securities and Exchange Commission (SEC) am 18. Februar 2009 einigen, dass auf die Durchsetzung eines sog. John Doe Summons-Verfahrens verzichtet wird. Preis dafür war die Übermittlung einer Anzahl von Kundendaten an die U.S. Behörden, weshalb die FINMA mit Verfügung vom 18. Februar 2009 anordnete, die UBS habe 285 Dossiers von 255 Kunden sofort an die U.S. Behörden herauszugeben.³²

Parallel zu diesem Verfahren versuchte der U.S. Internal Revenue Service (IRS) mit dem im Juli 2008 eingeleiteten zivilrechtlichen Vollstreckungsbegehren (John Doe Summons), von der UBS die Herausgabe von ca. 52'000 Kundendaten unter Verstoss gegen das Bankkundengeheimnis durchzusetzen.³³ Der drohende Justizkonflikt konnte am 19. August 2009 durch eine Vereinbarung zwischen der Schweiz und den USA vorerst beseitigt werden, wonach die USA ein neues Amtshilfegesuch einzureichen hätten und die

³⁰ Medienmitteilung der FINMA vom 18. Februar 2009.

³¹ Jahresbericht 2009 der FINMA, 17; KUSTER/LEUPOLD, 346.

³² Medienmitteilung der FINMA vom 18. Februar 2009. Eine gegen die Verfügung der FINMA gerichtete Beschwerde wurde vom Bundesverwaltungsgericht mit Urteil vom 5. Januar 2010 (B-1092/2009) gutgeheissen. Dieses Urteil wurde aber in der Folge durch das Urteil des Bundesgerichts 15. Juli 2011 (BGE 137 II 431) aufgehoben.

³³ Jahresbericht 2009 der FINMA, 18.

Schweiz sich verpflichte, das 4'450 UBS-Konten betreffende Gesuch innerhalb eines Jahres zu beurteilen. Im Gegenzug erfolge der Rückzug des hängigen Jon Doe Summons-Verfahrens.³⁴

5. Gegenstand des Informationsaustausches und betroffene Grundrechte

Gegenstand des steuerrechtlichen Amtshilfverfahrens ist der Austausch von Informationen und Dokumenten zum Zweck der richtigen Anwendung von DBA, der korrekten Besteuerung der Steuerpflichtigen oder zur Verfolgung von möglichen Steuerdelikten.³⁵ Der Informationsaustausch nach Art. 26 OECD-MA soll nach Ansicht des OECD Committee on Fiscal Affairs sehr weit gehen.³⁶ Gemäss dem Manual der OECD soll der Informationsaustausch nach Art. 26 OECD-MA selbst dann zur Anwendung kommen, wenn eine Strafuntersuchung gegen einen Steuerpflichtigen bereits eröffnet wurde.³⁷ Mithin kann das Amtshilfverfahren alternativ zum Rechtshilfverfahren eröffnet werden. Soweit ein Amtshilfverfahren der Verfolgung von möglichen Steuerdelikten dienen soll, erhält es den Charakter eines Rechtshilfverfahrens, weshalb von einem Teil des Schrifttums gefordert wird, dass in solchen Fällen die Standards der Rechtshilfe zur Anwendung gelangen müssten.³⁸

Die Informationen können die wirtschaftlichen Verhältnisse wie Vermögen und Einkünfte einer Person betreffen. Mithin tangiert ein Amtshilfverfahren

³⁴ Vgl. Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und den Vereinigten Staaten von Amerika über ein Amtshilfegesuch des Internal Revenue Service der Vereinigten Staaten von Amerika betreffend UBS AG, einer nach schweizerischem Recht errichteten Aktiengesellschaft, SR 0.672.933.612.

³⁵ Vgl. AUMAYR, 58; AMADÒ/MOLO, Abschaffung, 1372.

³⁶ OECD, Manual on the Implementation of Exchange of Information Provisions for Tax Purposes, Module on General and Legal Aspects of Exchange of Information, 2006, Rz 18.

³⁷ OECD, Manual on the Implementation of Exchange of Information Provisions for Tax Purposes, Module on General and Legal Aspects of Exchange of Information, 2006, Rz 12.

³⁸ Vgl. GLUTZ, 725.

primär das in Art. 13 BV verankerte Recht auf Schutz der Privatsphäre und das Menschenrecht auf Achtung des Privat- und Familienlebens nach Art. 8 EMRK,³⁹ dessen Teilgehalt auch den Schutz der wirtschaftlichen Privatsphäre beinhaltet.⁴⁰ Der Staat hat einerseits die (negative) Verpflichtung, Eingriffe in die Privatsphäre zu unterlassen und andererseits die positive Verpflichtung zur Gewährleistung der Privatsphäre durch Gesetzgebung, Rechtsprechung und Verwaltung.⁴¹ Erlangt der Staat Kenntnis von Aspekten der Privatsphäre, ist es ihm daher grundsätzlich untersagt, diese Informationen zu registrieren oder für andere als die Erhebungszwecke zu verwenden.⁴² Allerdings werden nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung Daten über Einkommens- und Vermögensverhältnisse nicht zu den besonders schützenswerten Personendaten, wie beispielsweise Daten über religiöse, weltanschauliche, politische oder gewerkschaftliche Ansichten und Tätigkeiten, gezählt.⁴³

Das Amtshilfeverfahren berührt auch das Legalitätsprinzip (Art. 5 Abs. 1 BV), das für sämtliches Verwaltungshandeln gilt. Demnach bedarf jede Verwaltungshandlung einer gesetzlichen Grundlage.

Weiter tangiert das Amtshilfeverfahren als Verwaltungsverfahren den in Art. 5 Abs. 2 BV statuierten Grundsatz der Verhältnismässigkeit. Er verlangt, dass die Massnahmen zur Verwirklichung des im öffentlichen Interesse liegenden Ziels geeignet und notwendig sind und in einem vernünftigen Verhältnis zu den mit ihr verbundenen Belastungen stehen.⁴⁴

³⁹ Urteil des BVGer A-4013/2010 vom 15. Juli 2010, E. 5.4.4 mit Hinweis auf BGE 122 I 360, E. 5.a und BGE 133 I 77, E. 3.2; SCHAUB, 1297.

⁴⁰ Vgl. SCHWEIZER, St.Galler Kommentar, Art. 13 BV Rz 41 und 47; BGE 137 II 437; KOPPENSTEINER, 241; SCHAUB, 1297; Urteil des BVGer A-4013/2010 vom 15. Juli 2010, E. 5.4.4.

⁴¹ Urteil des BVGer A-4013/2010 vom 15. Juli 2010, E. 5.4.43 mit Hinweis auf die Rechtsprechung des EGMR.

⁴² Veröffentlicht ein Staat vereinzelt die Namen von Personen, die Steuern hinterzogen haben, wie dies der IRS im Zusammenhang mit Kunden der UBS gemacht hat, so wird die Geheimhaltungspflicht verletzt (vgl. SCHWEIZER, Rechtsstaat, 1012).

⁴³ BGE 124 I 176 E. 5c/cc; Urteil des BVGer A-4013/2010 vom 15. Juli 2010, E. 6.5.2.

⁴⁴ Vgl. HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Rz 581.

Ein weiteres Grundrecht, das durch den Informationsaustausch berührt wird, ist in Art. 29a BV verankert. Nach dieser Bestimmung hat jede Person bei Rechtsstreitigkeiten Anspruch auf Beurteilung durch eine richterliche Behörde.

Die Anwendbarkeit von Art. 7 EMRK (Keine Strafe ohne Gesetz und die Garantie der Unschuldvermutung) auf das Amtshilfverfahren wird vom Bundes- und Bundesverwaltungsgericht verneint, weil nicht über die Strafbarkeit einer bestimmten Handlung befunden werde.⁴⁵ Eine Ausnahme und damit die Anwendbarkeit von Art. 7 EMRK steht nur dann zur Diskussion, wenn den von der Amtshilfe betroffenen Personen im ersuchenden Staat ein gegen Art. 7 EMRK verstossendes Verfahren drohen würde.⁴⁶

6. Rechtsschutz im ersuchten und/oder im ersuchenden Staat?

Das Besondere am Amtshilfverfahren ist, dass der ersuchte Staat durch die Informationsweitergabe direkt in die Privatsphäre des Steuerpflichtigen eingreift, während der ersuchende Staat nur mittelbar die Rechtssphäre des Steuerpflichtigen tangiert, denn er gelangt erst durch das Handeln des ersuchten Staates an die erwünschte Information.⁴⁷ In diesem Zusammenhang stellt sich die Frage, ob der in seinen geschützten Rechten Betroffene oder der Informationsinhaber Rechtsschutz im ersuchenden und/oder im ersuchten Staat zu suchen hat.

Ein Teil der Lehre stellt sich auf den Standpunkt, dass ein Amtshilfverfahren lediglich ein administratives Hilfsverfahren zur Unterstützung des im Ausland durchzuführenden Steuerverfahrens ist.⁴⁸ Eine der Konsequenzen aus dieser Rechtsnatur sei, dass sich weder der Informationsinhaber noch die betroffene Person auf ihre verfassungs- und völkerrechtlich geschützten

⁴⁵ Urteil des BVGer A-4013/2010 vom 15. Juli 2010, E. 5.4.3 mit Hinweis auf BGE 123 I 191, E. 21 und BGE 126 II 324, E. 4c.

⁴⁶ Urteil des BVGer A-4013/2010 vom 15. Juli 2010, E. 5.4.3 mit Hinweis auf BGE 123 I 191, E. 21 und BGE 126 II 324, E. 4c.

⁴⁷ Vgl. KOPPENSTEINER, 239.

⁴⁸ Vgl. WALDBURGER, 95 f.

Rechte und Garantien im ersuchten Staat berufen können. Vielmehr seien ihre Rechte und Ansprüche im ersuchenden Staat geltend zu machen.

Eine so verstandene Amtshilfe würde aber bedeuten, dass der Steuerpflichtige darauf vertrauen müsste, dass die Vertragsstaaten sich an ihre selbst auferlegten Verpflichtungen halten. M.E. verlangt ein effektiver Rechtsschutz, dass die rechtlich geschützten Interessen des Einzelnen nicht vom Wohlwollen der Behörden abhängen.⁴⁹ Die betroffene Person und der Informationsinhaber müssen folglich das Recht haben, vor Übermittlung der Informationen an den ersuchenden Staat zum Verfahren Stellung zu nehmen. Aus diesem Grund wurde denn auch in den Protokollen zu den DBA ein entsprechender Vorbehalt gemacht: „Es besteht Einvernehmen darüber, dass im Falle des Austauschs von Informationen die im ersuchten Staat geltenden Bestimmungen des Verwaltungsverfahrensrechts über die Rechte der Steuerpflichtigen vorbehalten bleiben, bevor die Informationen an den ersuchenden Staat übermittelt werden.“⁵⁰

⁴⁹ Gl.M. KOPPENSTEINER, 239.

⁵⁰ Vgl. Protokolle von am 20. April 2013 in Kraft stehenden DBA mit Amtshilfebestimmungen nach OECD-MA: Protokoll zum DBA-Chinesisch Taipei (Taiwan), Ziff. 8 Bst. d zu Art. 25; Protokoll zum DBA-Dänemark, Ziff. 3 Bst. e zu Art. 27; Protokoll zum DBA-Deutschland, Ziff. 3 Bst. f zu Art. 27; Protokoll zum DBA-Finnland, Ziff. 4 Bst. e zu Art. 26; Zusatzprotokoll zum DBA-Frankreich, Ziff. XI; Zusatzprotokoll zum DBA-Grossbritannien, Ziff. 4 Bst. e zu Art. 25; Protokoll zum DBA-Griechenland, Ziff. 4 Bst. e zu Art. 25; Protokoll zum DBA-Hongkong, Ziff. 8 Bst. f zu Art. 25; Protokoll zum DBA-Indien, Ziff. 10 Bst. f zu Art. 26; Protokoll zum DBA-Japan, Ziff. 5 Bst. f zu Art. 25A; Protokoll zum DBA-Kanada, Ziff. 2 Bst. e zu Art. 25; Protokoll zum DBA-Katar, Ziff. 6 Bst. e zu Art. 25; Protokoll zum DBA-Korea, Ziff. 2 Bst. e zu Art. 25; Protokoll zum DBA-Luxemburg, Ziff. 3 Bst. e zu Art. 26; Protokoll zum DBA-Malta, Ziff. 5 Bst. e zu Art. 26; Protokoll zum DBA-Mexiko, Ziff. 11 Bst. e zu Art. 24; Protokoll zum DBA-Niederlande, Ziff. XVI Bst. e zu Art. 26; Protokoll zum DBA-Norwegen, Ziff. 5 betreffend Art. 26; Schlussprotokoll zum DBA-Österreich, Ziff. 2 Bst. e zu Art. 26; Protokoll zum DBA-Polen, Ziff. 7 Bst. e zu Art. 25a; Protokoll zum DBA-Rumänien, Ziff. 8 Bst. e zu Art. 25a; Protokoll zum DBA-Russland, Ziff. 7 Bst. e zu Art. 25a; Protokoll zum DBA-Schweden, Ziff. 4 Bst. e zu Art. 27; Protokoll zum DBA-Singapur, Ziff. 6 Bst. a zu Art. 26; Protokoll zum DBA-Slowakei, Ziff. 7 Bst. a zu Art. 25a; Protokoll zum DBA-Spanien; Ziff. IV, 11 Bst. a zu Art. 25bis (Meistbegünstigungsklausel – die erweiterte Amtshilfe trat mit dem ersten Abkommen mit einem EU-Mitgliedstaat in Kraft und damit gleichzeitig mit demjenigen von Frankreich); Protokoll zum DBA-Türkei, Ziff. 6 Bst. a zu Art. 25; Protokoll zum DBA-

Das am 1. Februar 2013 in Kraft getretene Steueramtshilfegesetz (StAhiG), das den Vollzug der Amtshilfe regelt, und die damit verbundene Teilrevision des Bundesgerichtsgesetzes räumen der betroffenen Person⁵¹ insbesondere folgende Verfahrensrechte ein:

- Informationsrecht (Art. 14 StAhiG)
- Recht auf Mitwirkung und Akteneinsicht (Art. 15 StAhiG)
- Recht auf begründete Schlussverfügung (Art. 17 StAhiG)
- Recht auf Beschwerde mit aufschiebender Wirkung (Art. 19 StAhiG)
- eingeschränkter Weiterzug der Beschwerde an das Bundesgericht (Art. 84a BGG)⁵²

Mithin hängt die richtige Durchsetzung der Amtshilfe nicht vom Wohlwollen der Behörden ab, sondern der Betroffene kann seine subjektiven Rechte selbst durchsetzen und insbesondere prüfen lassen, ob die Voraussetzungen eines rechtmässigen Eingriffs in sein Recht auf Schutz der Privatsphäre bzw. das Menschenrecht auf Achtung des Privat- und Familienlebens gegeben sind und ob seine Verfahrensrechte gewahrt wurden.

7. Materielle Voraussetzungen der Amtshilfe

Ein Eingriff in das durch die Verfassung geschützte Recht auf Privatsphäre (Art. 13 BV) ist lediglich dann zulässig, wenn er den in Art. 36 BV formulierten Grundrechtseingriffskriterien genügt. Das bedeutet, dass die Einschränkung auf einer gesetzlichen oder staatsvertraglichen Grundlage beruht,

Uruguay, Ziff. 5 Bst. a zu Art. 26; Protokoll zum DBA-Vereinigte Arabische Emirate, Ziff. 6 Bst. a zu Art. 25.

⁵¹ Person, über die im Amtshilfeersuchen Informationen verlangt werden (vgl. Legaldefinition in Art. 3 Bst. a StAhiG).

⁵² Gegen einen Entscheid auf dem Gebiet der internationalen Amtshilfe in Steuersachen ist die Beschwerde nur zulässig, wenn sich eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung stellt oder wenn es sich aus anderen Gründen um einen besonders bedeutenden Fall im Sinne von Artikel 84 Absatz 2 BGG handelt.

ein öffentliches Interesse daran besteht, und die entsprechende Massnahme muss zudem dem Gebot der Verhältnismässigkeit entsprechen.⁵³

Ein Eingriff in den Schutzbereich des völkerrechtlich geschützten Menschenrechts auf Achtung des Privat- und Familienlebens nach Art. 8 EMRK ist nach dessen Abs. 2 zulässig, wenn er gesetzlich vorgesehen und in einer demokratischen Gesellschaft notwendig ist für die nationale oder öffentliche Sicherheit, für das wirtschaftliche Wohl des Landes, zur Aufrechterhaltung der Ordnung, zur Verhütung von Straftaten, zum Schutz der Gesundheit oder der Moral oder zum Schutz der Rechte und Freiheitsrechte anderer.

a) *Gesetzliche Grundlage*

Internationale Amtshilfe in Steuerangelegenheiten basiert auf den mit der Schweiz abgeschlossenen DBA und ihren präzisierenden Protokollen, mithin auf Staatsverträgen. Die Informationsklauseln in den DBA sind generell-abstrakter Natur und dürften hinreichend bestimmt und genügend klar formuliert sein, weshalb sie mit ihrem Inkrafttreten ohne ausführende Gesetzgebung auch auf Private unmittelbar anwendbar sind (self-executing). Als völkerrechtliche Bestimmungen haben sie grundsätzlich Vorrang gegenüber Bundesgesetzen.⁵⁴ Ob Informationsklauseln in DBA auch gegenüber dem in Art. 46 BankG statuierten Bankkundengeheimnis Vorrang haben, ist in den neuen OECD-MA-konformen DBA explizit geregelt: Gemäss Art. 26 Abs. 5 OECD-MA kann ein Vertragsstaat die Erteilung von Informationen nicht ablehnen, weil die Informationen sich bei einer Bank oder einem sonstigen Finanzinstitut befinden.

Gemäss Rechtsprechung des Bundes- und Bundesverwaltungsgerichts wird in einem Amtshilfeverfahren einzig darüber entschieden, ob Daten an einen

⁵³ BGE 137 II 438.

⁵⁴ Die Schweiz geht aufgrund des DBA völkerrechtliche Verpflichtungen ein. Sie kann sich aufgrund des auch im Völkerrecht bestehenden Prinzips „pacta sunt servanda“ nicht darauf berufen, eine DBA-Bestimmung nicht anzuwenden, weil sie mit nationalem Recht kollidiert (HERZIG, Rz 50 mit Hinweisen). Gemäss Urteil BVGer A-2013/2010 vom 15. Juli 2010, E. 6.5.3, steht der Staatsvertrag zwischen der Schweiz und den USA über ein Amtshilfegesuch betreffend UBS AG auf der Stufe eines Bundesgesetzes.

anderen Staat übergeben werden, weshalb die Bestimmungen über die Amtshilfe und die Pflicht von Privaten, von ihnen verlangte Informationen herauszugeben, Vorschriften verfahrensrechtlicher Natur sind, die sofort anzuwenden sind.⁵⁵

b) *Öffentliches Interesse*

Nicht jedes irgendwie gelagerte öffentliche Interesse rechtfertigt eine Beschränkung eines Grundrechts. Vielmehr muss das öffentliche Interesse das auf dem Spiel stehende private Interesse auch überwiegen.⁵⁶ Es muss eine sorgfältige und umfassende Interessenabwägung stattfinden.

Im Zusammenhang mit dem internationalen Informationsaustausch sind die Interessen der Staaten unterschiedlich, je nachdem, ob der Staat Gesuchsteller oder Gesuchsempfänger ist.⁵⁷ Ist der Staat Gesuchsteller, steht insbesondere das öffentliche Interesse am wirtschaftlichen Wohl eines Landes, das öffentliche Interesse an einer effizienten Anwendung innerstaatlicher Steuergesetze sowie das Interesse an der Aufdeckung und Verhinderung von strafbaren Handlungen im Fokus.⁵⁸ Diese Interessen sind aber für den ersuchten Staat nur mittelbar relevant, nämlich insofern er damit rechnen darf, dass er in einem künftigen Fall Gegenrecht erhält.⁵⁹ Diese Interessen sind dermassen gewichtig, dass sie den Schutz der Privatsphäre regelmässig zu beschränken vermögen.⁶⁰ Zu diesen Interessen können weitere Interessen treten, wie die

⁵⁵ Urteil BVGer A-4013/2010 vom 15. Juli 2010, E. 5.4.1 mit Hinweisen auf BGE 2A.266/2006 vom 8. Februar 2007, E. 2 und BGE 2A.551/2001 vom 12. April 200, E. 2 sowie BGE 2A.250/2001 vom 6. Februar 2002, E.3; zustimmend SCHAUB, 1297; kritisierend SCHWEIZER, Rechtsstaat, 1012, weil durch die sofortige Anwendung rückwirkend in das Bankkundengeheimnis eingegriffen werde, mithin die Konsequenzen für die Bankkunden nicht voraussehbar wären.

⁵⁶ Vgl. TSCHANNEN/ZIMMERLI/MÜLLER, § 20 Rz 11; SCHAUB, 1301; Urteil BVGer A-4013/2010 vom 15. Juli 2010, E. 6.5.5.

⁵⁷ Urteil BVGer A-4013/2010 vom 15. Juli 2010, E. 6.5.4.

⁵⁸ Vgl. KOPPENSTEINER, 241 f.; Urteil BVGer A-4013/2010 vom 15. Juli 2010, E. 5.4.1.

⁵⁹ Urteil BVGer A-4013/2010 vom 15. Juli 2010, E. 6.5.4.

⁶⁰ A.M. BAUSCH, 1301.

Wahrung guter Wirtschaftsbeziehungen mit dem ersuchenden Staat oder das Interesse eingegangene völkerrechtliche Verpflichtungen in Anwendung des Grundsatzes „pacta sunt servanda“ zu erfüllen.⁶¹ Auch das Bestreben der Schweiz, nicht auf einer Liste der OECD als Steueroase zu erscheinen und von den grossen Volkswirtschaften mit wirtschaftlichen Gegenmassnahmen⁶² konfrontiert zu werden, ist als volkswirtschaftliches Interesse gewichtig und dürfte das Individualinteresse an der Geheimhaltung der Vermögensinteresse regelmässig überwiegen.

c) *Verhältnismässigkeit*

aa) *Im Allgemeinen*

Wie jedes staatliche Handeln muss auch die Amtshilfe verhältnismässig sein.⁶³ Der Grundsatz der Verhältnismässigkeit wird im Bereich Amtshilfe durch das Prinzip der Subsidiarität, den Hinweis auf die voraussichtliche Erheblichkeit der ersuchten Informationen und das Verbot von Beweisausforschungen ausdrücklich in den DBA und den dazugehörigen Protokollen verankert.

bb) *Subsidiarität*

Ausfluss des Verhältnismässigkeitsprinzips ist der Grundsatz der Subsidiarität.⁶⁴ Dieser verlangt, dass der ersuchende Staat sämtliche innerstaatlichen Mittel zur Erlangung der Informationen, die ihm ohne unverhältnismässigem

⁶¹ Urteil BVGer A-4013/2010 vom 15. Juli 2010, E. 6.5.4.

⁶² Die von der OECD empfohlenen Gegenmassnahmen beinhalten Anpassungen der nationalen Gesetzgebungen, welche zum Ziel haben, den Kapitalverkehr mit Steueroasen zu erschweren, sei dies durch Auferlegung hoher Quellensteuern oder hoher Bussen für nicht ausreichend deklarierte Überweisungen, die Verweigerung der steuerlichen Abzugsfähigkeit von Zahlungen in nicht kooperative Staaten etc. OECD, Towards Global Tax Co-operation: Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices, 2000, Rz 35.

⁶³ BGE 129 II 484, E. 4.a; BGE 128 II 407, E. 5.2.1; BGE 125 II 65, E. 6a; Urteil BVGer A-737/2012 vom 5. April 2012, E. 6.1.1.

⁶⁴ Vgl. POPP, Rz 401.

Aufwand zur Verfügung stehen, ausgeschöpft hat, bevor er um Hilfe ersucht.⁶⁵ Dieses Prinzip wird denn auch in allen Protokollen zu den in Kraft getretenen DBA mit OECD-konformen Amtshilfeklauseln festgeschrieben. Diese Protokolle bilden Bestandteil der DBA.⁶⁶

Allerdings dürfte der Grundsatz der Subsidiarität kaum eine echte Hürde gegen den Informationsaustausch bilden, weil nach dem völkerrechtlichen Vertrauensprinzip der ersuchte Staat ohne weitere Abklärungen davon ausgehen darf und muss, dass der ersuchende Staat diesem Grundsatz genügend Beachtung schenkte.⁶⁷ Dennoch hat gemäss Art. 6 Abs. 2 Bst. g StAhiG der

⁶⁵ Botschaft zum Erlass eines Steueramtshilfegesetzes vom 6. Juli 2011, BBl 2011, 6206; OECD, Manual on the Implementation of Exchange of Information Provisions for Tax Purposes, Module 1 on Exchange of Information on Request, 2006, Rz 2.

⁶⁶ Vgl. DONATSCH/HEIMGARTNER/SIMONEK, 155 f.; vgl. Protokolle von am 20. April 2013 in Kraft stehenden DBA mit Amtshilfebestimmungen nach OECD-MA: Protokoll zum DBA-Chinesisch Taipei (Taiwan), Ziff. 8 Bst. a zu Art. 25; Protokoll zum DBA-Dänemark, Ziff. 3 Bst. a zu Art. 27; Protokoll zum DBA-Deutschland, Ziff. 3 Bst. a zu Art. 27; Protokoll zum DBA-Finnland, Ziff. 4 Bst. a zu Art. 26; Zusatzprotokoll zum DBA-Frankreich, Ziff. XI; Zusatzprotokoll zum DBA-Grossbritannien, Ziff. 4 Bst. a zu Art. 25; Protokoll zum DBA-Griechenland, Ziff. 4 Bst. a zu Art. 25; Protokoll zum DBA-Hongkong, Ziff. 8 Bst. b zu Art. 25; Protokoll zum DBA-Indien, Ziff. 10 Bst. a zu Art. 26; Protokoll zum DBA-Japan, Ziff. 5 Bst. a zu Art. 25A; Protokoll zum DBA-Kanada, Ziff. 2 Bst. a zu Art. 25; Protokoll zum DBA-Katar, Ziff. 6 Bst. a zu Art. 25; Protokoll zum DBA-Korea, Ziff. 2 Bst. a zu Art. 25; Protokoll zum DBA-Luxemburg, Ziff. 3 Bst. a zu Art. 26; Protokoll zum DBA-Malta, Ziff. 5 Bst. a zu Art. 26; Protokoll zum DBA-Mexiko, Ziff. 11 Bst. a zu Art. 24; Protokoll zum DBA-Niederlande, Ziff. XVI Bst. a zu Art. 26; Protokoll zum DBA-Norwegen, Ziff. 1 betreffend Art. 26; Schlussprotokoll zum DBA-Österreich, Ziff. 2 Bst. a zu Art. 26; Protokoll zum DBA-Polen, Ziff. 7 Bst. a zu Art. 25a; Protokoll zum DBA-Rumänien, Ziff. 8 Bst. a zu Art. 25a; Protokoll zum DBA-Russland, Ziff. 7 Bst. a zu Art. 25a; Protokoll zum DBA-Schweden, Ziff. 4 Bst. a zu Art. 27; Protokoll zum DBA-Singapur, Ziff. 6 Bst. 3 zu Art. 26; Protokoll zum DBA-Slowakei, Ziff. 7 Bst. e zu Art. 25a; Protokoll zum DBA-Spanien; Ziff. IV, 11 Bst. a zu Art. 25bis (Meistbegünstigungsklausel – die erweiterte Amtshilfe trat mit dem ersten Abkommen mit einem EU-Mitgliedstaat in Kraft und damit gleichzeitig mit demjenigen von Frankreich); Protokoll zum DBA-Türkei, Ziff. 6 Bst. e zu Art. 25; Protokoll zum DBA-Uruguay, Ziff. 5 Bst. e zu Art. 26; Protokoll zum DBA-Vereinigte Arabische Emirate, Ziff. 6 Bst. e zu Art. 25.

⁶⁷ Urteil des BVGer A-6614/2010 vom 6. Oktober 2011, E. 11.4; Urteil des BVGer A-737/2012 vom 5. April 2012, E. 8.2.1.

ersuchende Staat eine Erklärung abzugeben, welche präzisiert, dass er die nach seinem innerstaatlichen Steuerverfahren üblichen Auskunftsquellen ausgeschöpft hat. Fehlt eine solche Erklärung, teilt die ESTV dies der ersuchenden Behörde schriftlich mit und gibt ihr Gelegenheit, die Erklärung nachzuholen.⁶⁸

cc) Begriff der „voraussichtlichen Erheblichkeit“

Ebenfalls Ausdruck des Verhältnismässigkeitsprinzips ist die Einschränkung, dass nicht alle Informationen Gegenstand der Amtshilfe sein können, sondern nur solche, die voraussichtlich erheblich sind. Entsprechend soll die Amtshilfe unter möglicher Schonung der Rechte und Freiheiten des Einzelnen geleistet werden.

Gemäss dem regelmässig durch das OECD Committee on Fiscal Affairs aktualisierten Kommentar zum OECD-MA, welcher für die rechtsanwendenden Behörden nicht verbindlich ist, der aber regelmässig von den Behörden und Gerichten zur Auslegung der DBA herangezogen wird,⁶⁹ ist der Begriff der voraussichtlichen Erheblichkeit wie folgt auszulegen:

„The standard of „foreseeable relevance“ is intended to provide for exchange of information in tax matters to the widest possible extent and, at the same time, to clarify that Contracting States are not at liberty to engage in „fishing expeditions“ or to request information that is unlikely to be relevant to the tax affairs of a given taxpayer.“⁷⁰

Weiter hält der OECD-Kommentar in seinem aktuellsten Update vom 17. Juli 2012 fest, dass betreffend die Frage der voraussichtlichen Erheblichkeit auf den Zeitpunkt des Informationsersuchens abzustellen sei. Es muss in jenem Zeitpunkt eine gewisse Wahrscheinlichkeit bestehen, dass die ersuchten Informationen relevant sein werden. Ob sich letztlich die übermittelte Information als relevant herausstellt, ist unwesentlich. Ein Amtshilfegesuch

⁶⁸ Art. 6 Abs. 3 StAhiG.

⁶⁹ Vgl. LOCHER, 130; BGE 102 Ib 269; LANG/BRUGGER, 96; Urteil des BVGer A-7789/2009 vom 21. Januar 2012, E. 3.6.2; Botschaft zum Erlass eines Steueramtshilfegesetzes vom 6. Juli 2011, BBl 2011, 6197.

⁷⁰ Rz 5 des OECD-Kommentars zu Art. 26 in der Fassung 2012.

darf nicht abgelehnt werden in Fällen, in denen die Erheblichkeit der Information erst dann beurteilt werden kann, wenn die Information zugegangen ist. Schliesslich ist gemäss dem OECD-Kommentar aus der Sicht des ersuchenden Staates zu entscheiden, ob eine ersuchte Information relevant ist, denn nur dieser ist in der Lage, abschliessend zu beurteilen, ob und welche Unterlagen sich als belastende oder entlastende Beweismittel eignen. Mit diesen Ergänzungen stellt der OECD-Kommentar erstmals klar, dass auf die Optik des *ersuchenden* Staates abzustellen ist, um zu entscheiden, welche Informationen relevant sind.

Der OECD-Kommentar grenzt die voraussichtlich relevanten Informationen von jenen ab, deren Erheblichkeit hinsichtlich der Steuerbelange unwahrscheinlich sind („unlikely to be relevant“). Letztere Kategorie von Informationen darf nicht Gegenstand eines Amtshilfeverfahrens sein. So dürften beispielsweise biometrische Daten im Rahmen eines steuerlichen Amtshilfeverfahrens kaum von Relevanz sein. Hingegen sind verlangte Informationen über Bankkonten und deren Inhaber oder wirtschaftlich Berechtigten in der Regel für die Steuern von Relevanz. Allerdings fragt sich auch hier, welche Bankunterlagen relevant sind. Sind etwa bankinterne Daten, wie Protokolle der Kundenberater über die geführten Telefonate oder Treffen mit den Kunden für die Steuern erheblich? Sind auch Daten über Dritte, die nicht direkt vom Amtshilfeersuchen betroffen sind, wie etwa Bevollmächtigte oder Begünstigte, voraussichtlich relevant? Um dies zu beantworten, muss für die Auslegung des Kriteriums der voraussichtlichen Erheblichkeit das Verbot von fishing expeditions beachtet werden (vgl. folgender Abschnitt).

dd) Verbot von fishing expeditions

aaa) Allgemeines

Eine Amtshilfeleistung muss dem Grundsatz der Verhältnismässigkeit genügen, weshalb reine Beweisausforschungen (sog. „fishing expeditions“) untersagt sind und solche Amtshilfeersuchen von der ESTV bereits im Vorprüfungsverfahren abzulehnen sind.⁷¹ Das Verbot der Beweisausforschung wird

⁷¹ Vgl. DONATSCH/HEIMGARTNER/SIMONEK, 155.

im Kommentar zum OECD-MA explizit festgehalten⁷² und weder vom Bundesgericht noch vom Bundesverwaltungsgericht in Frage gestellt.⁷³ Das Verbot von reinen Beweisausforschungen soll dazu dienen, einerseits den Umfang und andererseits die Zulässigkeit des Informationsaustausches unter dem Blickwinkel des Kriteriums der voraussichtlichen Erheblichkeit abzugrenzen.⁷⁴

Eine Definition des Begriffs fishing expedition besteht nicht. Eine marginale Umschreibung liefert das Manual on Exchange of Information der OECD: „[...] speculative requests for information that have no apparent nexus to an open inquiry or investigation.“⁷⁵ Schliesslich nennt die neuste Kommentierung zu Art. 26 OECD-MA zwei Beispiele von fishing expeditions:

Beispiel a

Bank B ist eine im Staat B errichtete Bank. Die im Staat A ansässigen Personen werden auf der Basis ihres weltweiten Einkommens besteuert. Staat A ersucht Staat B um die Lieferung sämtlicher Namen, Daten und Geburtsdaten sowie Kontostände der im Staat A ansässigen Personen, welche ein Konto bei der Bank B haben oder mittels Vollmacht darüber verfügen können oder sonstwie an einem solchen Konto wirtschaftlich berechtigt sind. Das Ersuchen des Staats B wird einzig damit begründet, dass die Bank B viele ausländische Kunden habe.

Beispiel b

Gesellschaft B ist eine im Staat B errichtete Gesellschaft. Staat A möchte Auskünfte über die Namen aller im Staat A ansässigen Anteilseigner der Gesellschaft B und Informationen über die an sie bezahlten Dividenden. Der ersuchende Staat begründet sein Gesuch damit, dass die Gesellschaft B be-

⁷² Rz 5 des OECD-Kommentars zu Art. 26 in der Fassung 2012.

⁷³ BGE 129 II 484, E. 4.1; BGE 128 II 407, E. 5.2.1; Urteil des BVGer B-934/2011 vom 3. Mai 2011, E. 5.2.2.1.

⁷⁴ Vgl. AUMAYR, 63.

⁷⁵ OECD, Manual on the Implementation of Exchange of Information Provisions for Tax Purposes, Module on General and Legal Aspects of Exchange of Information, 2006, Rz 23.

deutende Geschäftsaktivitäten im Staat A hatte und es deshalb wahrscheinlich sei, dass auch im Staat A ansässige Personen zu Anteilseignern der Gesellschaft B zählen. Es sei auch bekannt, dass Steuerzahler oft die Einkünfte aus ausländischen Quellen oder die ausländischen Aktiven nicht offenlegen würden.

Im Bereich der internationalen Rechtshilfe in Strafsachen wird unter einer fishing expedition eine Beweisabnahme verstanden, die mit der verfolgten Straftat keinen Zusammenhang aufweist und offensichtlich ungeeignet ist, die Untersuchung voranzutreiben, so dass das Ersuchen als Vorwand für eine unbestimmte Suche nach Beweismitteln erscheint.⁷⁶ Eine verpönte und damit unrechtmässige Beweisausforschung liegt namentlich vor, wenn zur Begründung oder Erhärtung eines (noch) fehlenden oder ungenügenden Verdachts nach belastenden Beweismitteln gesucht wird, ohne dass zuvor bereits hinreichend konkrete Anhaltspunkte für ein bestimmtes strafbares Verhalten bestehen.⁷⁷

Das Verbot von Beweisausforschungen bedeutet auf das Amtshilfverfahren angewendet, dass Amtshilfeersuchen, die ohne Vorhandensein konkreter Anhaltspunkte, die der Aufdeckung und Ermittlung unbekannter Fälle dienen, unzulässig sind.⁷⁸

bbb) Formelle Anforderungen an ein Amtshilfegesuch

Um eine unzulässige Beweisausforschung zu verhindern, schreibt Art. 5 Abs. 5 des OECD-Musterabkommens über den Informationsaustausch (Tax Information Exchange Agreement [TIE-MA]) vor, welche Angaben der ersuchende Staat in seinem Amtshilfegesuch zu machen hat.⁷⁹ Unter anderem

⁷⁶ Urteil des BGer 1A.234/2005 vom 31. Januar 2006, E. 3.2. und 1A.182/2001 vom 26. März 2002, E. 4.2.

⁷⁷ Urteil des BVGer B-934/2011 vom 3. Mai 2011, E. 5.2.2.1 mit Verweis auf BGE 129 IV 141, E. 3.2; BGE 116 Ib 89, E 4c; BGE 113 Ib 257, E. 5c; BGE 103 Ia 211, E. 6.

⁷⁸ Urteil des liechtensteinischen Staatsgerichtshof 2012/106 vom 3. September 2012, E. 2.5.1.

⁷⁹ OECD-Kommentar zum TIE-MA, Rz 57.

verlangt Art. 5 Abs. 1 des TIE-MA die Angabe der Identität der in die Überprüfung oder Untersuchung einbezogenen Person (Bst. a) und, soweit bekannt, den Namen und die Adresse der Person, bei der die ersuchten Informationen vermutet werden (Bst. e). Im Kommentar zum TIE-MA wird die Wichtigkeit dieser verlangten Angaben unterstrichen. Gleichzeitig wird aber auch festgehalten, dass die Anforderungen an das Informationsersuchen flexibel ausgelegt werden sollen, um nicht einen wirksamen Informationsaustausch zu verhindern.⁸⁰

Das Manual nimmt ausdrücklich Bezug auf das TIE-MA und hält fest, dass Art. 26 OECD-MA betreffend die vom ersuchenden Staat zu liefernden Angaben weniger formalistisch sei als das TIE-MA.⁸¹ Dennoch solle der ersuchende Staat die in Art. 5 Abs. 5 TIE-MA enthaltene Checkliste berücksichtigen, um die „voraussichtliche Erheblichkeit“ der verlangten Informationen darzulegen.⁸² Der Verweis des OECD-MA auf das TIE-MA wird auch im Kommentar zum OECD-MA vorgenommen und festgehalten, dass ein Informationsersuchen nicht bloss deshalb als unerlaubte Beweisausforschung zu betrachten sei, weil weder Name noch Adresse der in die Überprüfung oder Untersuchung einbezogenen Person genannt werden.⁸³

Gemäss Art. 6 Abs. 2 des seit dem 1. Februar 2013 in Kraft gesetzten Steueramtshilfegesetz (StAhiG) hat ein Amtshilfegesuch folgende Angaben zu enthalten:

⁸⁰ OECD-Kommentar zum TIE-MA, Rz 57.

⁸¹ OECD, Manual on the Implementation of Exchange of Information Provisions for Tax Purposes, Module on General and Legal Aspects of Exchange of Information, 2006, Rz 23; Botschaft zur Ergänzung der am 18. Juni 2010 von der Schweizerischen Bundesversammlung genehmigten Doppelbesteuerungsabkommen vom 6. April 2011, BBl 2011, 3754.

⁸² OECD, Manual on the Implementation of Exchange of Information Provisions for Tax Purposes, Module on General and Legal Aspects of Exchange of Information, 2006, Rz 23.

⁸³ Kommentar zum OECD-MA, Rz 5.1 mit Verweis auf Rz 58 des OECD-Kommentars zum TIE-MA.

- a. die Identität der betroffenen Person, wobei diese Identifikation auch auf andere Weise als durch Angabe des Namens und der Adresse erfolgen kann;
- b. eine Beschreibung der verlangten Informationen sowie Angaben zur Form, in der der ersuchende Staat diese Informationen zu erhalten wünscht;
- c. den Steuerzweck, für den die Informationen verlangt werden;
- d. die Gründe zur Annahme, dass die verlangten Informationen sich im ersuchten Staat oder im Besitz oder unter der Kontrolle einer Informationsinhaberin oder eines Informationsinhabers befinden, die oder der im ersuchten Staat ansässig ist;
- e. den Namen und die Adresse der mutmasslichen Informationsinhaberin oder des mutmasslichen Informationsinhabers, soweit bekannt;
- f. die Erklärung, dass das Ersuchen den gesetzlichen und reglementarischen Vorgaben sowie der Verwaltungspraxis des ersuchenden Staates entspricht, sodass die ersuchende Behörde diese Informationen, wenn sie sich in ihrer Zuständigkeit befinden würden, in Anwendung ihres Rechts oder im ordentlichen Rahmen ihrer Verwaltungspraxis erhalten könnte;
- g. die Erklärung, welche präzisiert, dass der ersuchende Staat die nach seinem innerstaatlichen Steuerverfahren üblichen Auskunftsquellen ausgeschöpft hat.

Der ersuchende Staat hat folglich die Person, über die er Informationen beansprucht, eindeutig zu identifizieren. Sollte im Einzelfall eine Namensnennung nicht möglich sein, wäre ein solches Ersuchen nur zulässig, wenn die Identität des in Frage stehenden Steuerpflichtigen eindeutig durch andere Identifikationsmerkmale bestimmt ist.⁸⁴ Damit stellt sich die Frage, auf welche andere Weise die betroffene Person eindeutig identifiziert werden kann. Genügt die Angabe einer Kontonummer, um eine Person zu identifizieren?

⁸⁴ Vgl. Botschaft zur Ergänzung der am 18. Juni 2010 von der Schweizerischen Bundesversammlung genehmigten Doppelbesteuerungsabkommen vom 6. April 2011, BBl 2011, 3754; vgl. DONATSCH/HEIMGARTNER/SIMONEK, 159.

Mit dieser Frage beschäftigte sich der liechtensteinische Staatsgerichtshof als Verfassungsgerichtshof kürzlich (vgl. folgender Abschnitt).

*ccc) Urteil des Staatsgerichtshofs des Fürstentum Liechtenstein vom
3. September 2012*

Dem Gericht lag der folgende Sachverhalt zugrunde:⁸⁵ Die Vermächtnisnehmerin einer liechtensteinischen Stiftung hat eine Vermächtniszahlung in ihrer deutschen Erbschaftssteuererklärung deklariert. Den Steuerunterlagen lagen Statuten und Reglement bei, wobei – mit Ausnahme des Namens der genannten Vermächtnisnehmerin – alle Hinweise auf Erstbegünstigte anonymisiert bzw. geschwärzt gewesen waren. Das Bundeszentralamt für Steuern in Bonn ersuchte in der Folge Liechtenstein um die Preisgabe der Namen und die Anschrift der weiteren Begünstigten der betroffenen Stiftung, sofern diese in Deutschland ansässig wären.

Die Steuerverwaltung führte hierzu aus, dass die Identität des Steuerpflichtigen grundsätzlich mit der Nennung des Namens verbunden sein müsse. Hingegen sei keine Namensnennung erforderlich, sofern sich die Identität des Steuerpflichtigen auch aus anderen Anhaltspunkten bestimmen lasse. In casu seien die deutsche Stifterin und eine in Deutschland ansässige Vermächtnisnehmerin über deren Selbstdeklaration namentlich bekannt. Bekannt sei auch, dass die deutsche Stifterin ihr Vermögen über die Stiftungsstruktur an mehrere Erben und/oder Vermächtnisnehmer verteilt habe und dass noch mehr Begünstigte bestünden als nur die besagte Vermächtnisnehmerin. Die Vermutung liege deshalb nahe, dass neben deutschen Vermächtnisnehmerin noch weitere in Deutschland steuerpflichtige Erben/Vermächtnisnehmer bestünden. Somit würden genügend konkrete Anhaltspunkte vorliegen, um die Identität der Steuerpflichtigen trotz fehlender Namensnennung als bestimmt anzusehen, weshalb Amtshilfe zu leisten sei.

Gegen diesen Entscheid wurde Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof erhoben, welcher die Beschwerde abwies und die angefochtene Verfügung der Steuerverwaltung bestätigte. Dagegen wurde Individualbeschwerde an

⁸⁵ Vgl. Urteil des liechtensteinischen Staatsgerichtshof 2012/106 vom 3. September 2012.

den liechtensteinischen Staatsgerichtshof wegen Verletzung verfassungsmässiger und durch die EMRK gewährleisteter Rechte erhoben.

Der Staatsgerichtshof erwog, die blossе Vermutung, dass natürliche Personen, die im ersuchenden Staat mit einer gewissen Wahrscheinlichkeit wohnhaft und steuerpflichtig sind, auch Begünstigte der dem ersuchenden Staat namentlich bekannten Stiftung sein könnten, nicht als personenbezogenes Merkmal geeignet sei, eine namensmässig nicht bekannte Person ausreichend zu identifizieren. Selbst in Fällen, in denen sich die Begründung des Amtshilfesuchs darauf beschränke, der betroffene, namentlich bekannte Steuerpflichtige könnte bei einer Bank im Land der ersuchten Behörde undeklarierte Vermögenswerte besitzen, sei als unerlaubte Beweisausforschung zu würdigen.⁸⁶

ddd) Sonderfall: Gruppenanfragen

Schon im Zusammenhang mit dem Steuerstreit zwischen der Schweiz und den USA in Sachen UBS liess das Bundesverwaltungsgericht in seinem 71 Seiten umfassenden Abschreibungsentscheid vom 5. März 2009 Gruppenanfragen mit allgemeinen Verhaltensmustern zu.⁸⁷ Das Bundesverwaltungsgericht stellte fest, dass bei einer Gruppenanfrage die Nennung konkreter verdächtiger Personen nicht vorausgesetzt werde, denn entscheidend für den Informationsaustausch sei der Verdacht des Vorliegens einer Straftat und nicht der Verdacht gegenüber einer bestimmten Person als Täter.⁸⁸ Deshalb reiche es für Prozesshandlungen völlig aus, wenn die Wahrscheinlichkeit bestehe, dass ein Unbekannter ein Verbrechen oder Vergehen begangen habe.⁸⁹

⁸⁶ Urteil des liechtensteinischen Staatsgerichtshof 2012/106 vom 3. September 2012, E. 2.5.5.

⁸⁷ Urteil des BVGer A-7342/2008 und A-7426/2008 vom 5. März 2009.

⁸⁸ Urteil des BVGer A-7342/2008 und A-7426/2008 vom 5. März 2009, E. 4.5; Urteil des BVGer A-737/2012 vom 5. April 2012, E. 6.2.1.

⁸⁹ Urteil des BVGer A-737/2012 vom 5. April 2012, E. 6.2.1 mit Hinweisen auf BGE 124 II 58, E. 4b und BGE 134 II 318, E. 6.1.

Am 8. August 2011 stellte der Bundesrat mit Hinweis auf das Urteil des Bundesverwaltungsgerichts vom 5. März 2009 klar, dass die Schweiz gegenüber den USA Ersuchen behandeln werde, die ohne konkrete Namens- oder Personenangaben auf einem bestimmten Verhaltensmuster basieren.⁹⁰ „Bei solchen Ersuchen werden Personen nicht direkt mittels eines Namens oder einer Versicherungsnummer identifiziert, sondern anhand eines Verhaltensmusters erfasst. Dadurch gelangt man zu konkret identifizierbaren Einzelpersonen. Das Suchergebnis ist dasselbe wie bei konkreten Anfragen im Einzelfall, nur werden erstens durch das Verhaltensmuster mehrere Personen gleichzeitig eruiert und erfolgt zweitens die konkrete Identifikation erst auf Seiten des ersuchten Staates.“ Der Bundesrat schloss diesen Zusatzbericht mit dem Hinweis, dass gegenüber den anderen Vertragsstaaten, mit denen gleichlautende Bestimmungen vereinbart wurden, der Bundesrat für die Auslegung die Arbeiten in der OECD betreffend Gruppenanfragen abwarten werde.

Das letzte Update zum Kommentar zu Art. 26 OECD-MA, das am 17. Juli 2012 vom OECD-Rat verabschiedet wurde, lässt nunmehr Amtshilfeersuchen in Form von Gruppenanfragen explizit zu.⁹¹ Der Entscheid des Bundesverwaltungsgerichts vom 5. März 2009 und die Haltung des Bundesrates zu Gruppenanfragen dürften massgebliche Wegbereiter für die Änderungen und Ergänzungen des OECD-Kommentars gewesen sein.

Der OECD-Rat hat nicht verkannt, dass die Abgrenzung zwischen einer erlaubten Gruppenanfrage ohne Nennung von Namen und einer verpönten

⁹⁰ Zusatzbericht zur Botschaft vom 6. April 2011 zur Ergänzung der am 18. Juni 2010 von der Schweizerischen Bundesversammlung genehmigten Doppelbesteuerungsabkommen betreffend das Doppelbesteuerungsabkommen mit den Vereinigten Staaten von Amerika vom 8. August 2011, BBl 2011, 6663.

⁹¹ 2012 Update to Article 26 of the OECD Model Tax Convention and its Commentary, Ziff. 5.2: The standard of „foreseeable relevance“ can be met both in cases dealing with one taxpayer (whether identified by name or otherwise) or several taxpayers (whether identified by name or otherwise). Where a Contracting State undertakes an investigation into a particular group of taxpayers in accordance with its laws, any request related to the investigation will typically serve „the administration or enforcement“ of its domestic tax laws and thus comply with the requirements of paragraph 1, provided it meets the standard of „foreseeable relevance“.

fishing expedition schwierig ist. In der Kommentierung heisst es diesbezüglich: „(...) where the request relates to a group of taxpayers not individually identified, it will be often difficult to establish that the request is not a fishing expedition, as the requesting State cannot point to an ongoing investigation into the affairs of a particular taxpayer which in most cases would by itself dispel the notion of the request being random or speculative.“ Deshalb werden bei einer Gruppenanfrage erhöhte Anforderungen an das Gesuch um Informationsaustausch gestellt. Eine Gruppenanfrage setzt gemäss der Kommentierung zum Art. 26 OECD-MA voraus, dass das Gesuch eine detaillierte Beschreibung der Gruppe und der spezifischen Fakten und Umstände, die zum Gesuch führten, nennen muss. Sodann hat der ersuchende Staat eine Erklärung über das anwendbare Recht abzugeben und muss den Grund aufführen, weshalb Veranlassung zur Annahme besteht, dass die Steuerpflichtigen dieser Gruppe nicht mit jenem Recht konform sind. Diese Informationen müssen durch klare Fakten unterstützt sein. Weiter muss aufgezeigt werden, dass die ersuchten Informationen dazu dienen, die Zugehörigkeit der Steuerpflichtigen zu einer Gruppe zu bestimmen.⁹² Reichen die Informationen für ein spezifisches Verhalten nicht aus, um eine Gruppe von Steuerpflichtigen eindeutig zu identifizieren, darf keine Amtshilfe geleistet werden. Mithin sind an den in einem Amtshilfegesuch umschriebenen Sachverhalt, sofern die betroffenen Personen nicht genannt werden, hohe Anforderungen zu stellen.⁹³

Vor diesem Hintergrund fragt sich, wie der obige dem Staatsgerichtshof des Fürstentums Liechtenstein vorgelegenen Fall zu entscheiden wäre,⁹⁴ wenn das Gesuch des deutschen Fiskus als Gruppenanfrage an die Schweiz gestellt worden wäre.

Zuerst muss festgehalten werden, dass der deutsche Fiskus lediglich deshalb auf potentielle Steuerdelinquenten stiess, weil eine Vermächtnisnehmerin in ihrer deutschen Erbschaftssteuererklärung die liechtensteinische Stiftung nannte und aufgrund der geschwärzten Passagen davon ausgegangen werden

⁹² 2012 Update to Article 26 of the OECD Model Tax Convention and its Commentary, Ziff. 5.2

⁹³ Vgl. Urteil des BVGer A-737/2012 vom 5. April 2012, E. 8.1.1.

⁹⁴ Vgl. Abschnitt II.7.c)dd)ccc).

musste, dass noch weitere Begünstigte mit Vermögenswerten bedacht wurden. Damit liegt aber (noch) kein Zufallsfund vor, d.h. eine Feststellung, die mit dem abzuklärenden Tatbestand nichts zu tun hat, aber auf ein weiteres Delikt oder einen anderen Täter hinweist.⁹⁵ Ebensowenig liegt eine Gruppenanfrage vor, denn ein bestimmtes inkriminiertes Verhaltensmuster mit klar beschriebenen Identifikationsmerkmalen von mehreren Personen wird nicht aufgezeichnet. Vielmehr liegt eine unzulässige Beweisausforschung vor, es sein denn, der deutsche Fiskus hätte substantiiert darlegen können, weshalb Anlass zur Vermutung besteht, dass die unbekanntenen Personen, über welche Informationen ersucht werden, sich nicht rechtskonform verhalten haben. Zusätzlich hätten Fakten geliefert werden müssen, weshalb diese Vermutung mit hoher Wahrscheinlichkeit zutrifft. Nur so kann sichergestellt werden, dass der ersuchende Staat keine verpönte Beweisausforschung aufs Geratewohl betreibt, die dem Verhältnismässigkeitsprinzip widersprechen würde. Diesen Beweis hätte das Bundeszentralamt für Steuern in Bonn vermuthungsweise nicht erbringen können, denn die alleinige Tatsache, dass eine liechtensteinische Stiftung mehrere Begünstigte zählt, kann noch keinen Verdacht entstehen lassen, dass sich eine oder mehrere Personen nicht rechtskonform verhalten haben sollten.

Weiter spricht gegen die Gewährung von Amtshilfe in diesem Fall, dass das Prinzip der Subsidiarität vermuthungsweise nicht beachtet wurde. Jedenfalls sind dem Informationsersuchen keine Hinweise zu entnehmen, wonach das Bundeszentralamt alle innerstaatlichen Mittel zur Erlangung der gewünschten Informationen ausgeschöpft hat. Dies wäre aber ohne grossen Aufwand möglich gewesen, indem beispielsweise die bekannte Vermächtnisnehmerin aufgefordert worden wäre, andere Begünstigte der Stiftung zu nennen oder indem das Bundeszentralamt Nachforschungen bei den Verwandten der Vermächtnisnehmerin angestellt hätte.

Mit der Zulassung solcher Ersuche werden – was auch die Erfahrung aus dem UBS Fall lehrt – in der Schweiz Ermittlungshandlungen vorgenommen, bevor im ersuchenden Staat überhaupt Untersuchungsverfahren eröffnet wurden.⁹⁶ Doch ein gültiges Amtshilfeersuchen setzt – zumindest nach jetzi-

⁹⁵ Vgl. SCHMID, Rz 725.

⁹⁶ Vgl. SCHWEIZER, Zulassung, Rz 43.

ger Rechtsauffassung – ein bereits im ersuchenden Staat anhängiges bzw. laufendes Verfahren gegen eine bestimmte Person oder zumindest im Zusammenhang mit einer konkreten Straftat voraus. Wird dieser Grundsatz aufgegeben, ist der Weg zum automatischen Informationsaustausch nicht mehr weit.⁹⁷

III. Zusammenfassung

Die Schweiz hat unter dem Druck der OECD-Staaten den Standard des Informationsaustausches nach Art. 26 OECD-MA übernommen. Sie hat aber diesen nicht nur passiv übernommen, sondern der Entscheid des Bundesverwaltungsgerichts vom 5. März 2009 und die Haltung des Bundesrates zu Gruppenanfragen dürften massgebliche Wegbereiter für die Änderungen und Ergänzungen des OECD-Kommentars gewesen sein. Dieser Kommentar, welcher für die Auslegung der Amtshilfebestimmungen regelmässig herangezogen wird, stellt seit dem 17. Juli 2012 klar, dass Gruppenanfragen zulässig sind, nicht jedoch sog. „fishing expeditions“. Es ist allerdings zu vermuten, dass die ESTV ein Gesuch um Informationsaustausch nicht ohne Not als verpönte fishing expedition beurteilen wird.⁹⁸ Dies insbesondere auch deshalb, weil der Standard „foreseeably relevant“ unter dem Titel vermehrter Transparenz weit ausgelegt wird und der Bundesrat am G-20-Treffen vom 19. April 2013 bekundet hat, dass die Schweiz unter gewissen Bedingungen bereit sei, auf Diskussionen über einen automatischen Informationsaustausch einzutreten. Dennoch lohnt es sich für die Betroffenen, die Amtshilfegesuche genau zu prüfen, ob nicht ein unzulässiger Eingriff in ihre durch die Verfassung und die EMRK geschützten Rechte vorgenommen wird. Insbesondere besteht im Rahmen der Verhältnismässigkeitsprüfung Raum für Argumentation.

⁹⁷ Der Bundesrat soll bereits gegenüber der G-20 Bereitschaft bekundet haben, unter gewissen Bedingungen auf Diskussionen über einen automatischen Informationsaustausch einzutreten (vgl. NZZ vom 20. April 2013, S. 25).

⁹⁸ ROHNER, 761.

Literaturverzeichnis

- AMADÒ FLAVIO/MOLO GIOVANNI, Abschaffung des Unterschieds zwischen Abgabebetrag und Steuerhinterziehung bei der Rechtshilfe in Strafsachen, AJP 2011, 1369 ff. (zit. AMADÒ/MOLO, Abschaffung).
- AMADÒ FLAVIO/MOLO GIOVANNI, Das Verbot von „Fishing Expeditions“ gemäss der Entscheidung des Bundesverwaltungsgerichts vom 5. März 2009 und den OECD-Standards, AJP 2009, 539 ff. (zit. AMADÒ/MOLO, Verbot).
- AUMAYR ELKE, Der Umfang des Informationsaustausches nach Art 27 OECD-MA, in: LANG MICHAEL/SCHUCH JOSEF/STARINGER CLAUS (Hrsg.), Internationale Amtshilfe in Steuersachen, Wien 2011, 47 ff.
- BEHNISCH URS R., Amtshilfe der Schweiz in Steuer(straf)sachen, insbesondere in die USA: Durcheinandertal, ASA 77 (2008/2009), 737 ff.
- DONATSCH ANDREAS/HEIMGARTNER STEFAN/SIMONEK MADELEINE, Internationale Rechtshilfe unter Einbezug der Amtshilfe im Steuerrecht, Zürich 2011.
- ENGELSCHALK MICHAEL, in: VOGEL KLAUS/LEHNER MORIS (Hrsg.), DBA Kommentar, 5. Aufl., München 2008 (zit. DBA Kommentar) .
- GASSER JOHANNES/MAUTE WOLFGANG, Blickpunkt Liechtenstein, StR 68/2013, 43 ff.
- GLUTZ ALEXANDER M., Beschwerde ans Bundesgericht gegen Entscheide des Bundesverwaltungsgerichts auf dem Gebiet der internationalen Rechtshilfe in Strafsachen (Art. 84 BGG), Die materielle Abgrenzung von Amts- und Rechtshilfe am aktuellen Beispiel der strafprozessual unzulässigen amerikanischen „fishing expeditions“ („Gruppenanfragen“), ASA 80, 713 ff.
- GRÜNINGER HAROLD/KELLER ANDREAS H., Exchange of information in fiscal matters – latest developments including new Swiss-US Income Tax Treaty, ASA 65 (1996), 127 ff.
- HÄFELIN ULRICH/MÜLLER GEORG/UHLMANN FELIX, Allgemeines Verwaltungsrecht, 6. Aufl., Zürich 2010.
- HERZIG CHRISTOPHE, Völkerrecht versus Landesrecht im Lichte der bundesgerichtlichen Rechtsprechung, Jusletter 8. April 2013.
- KOPPENSTEINER FRANZ A.M., Internationale Amtshilfe in Steuersachen: Rechtsschutz des Steuerpflichtigen im ersuchten und ersuchenden Staat, in: LANG MICHAEL/SCHUCH JOSEF/STARINGER CLAUS (Hrsg.), Internationale Amtshilfe in Steuersachen, Wien 2011, 237 ff.
- KUSTER SUSANNE/LEUPOLD MICHAEL, Hintergrund und Zustandekommen des Abkommens über ein Amtshilfesuch betreffend UBS AG, ASA 78, 345 ff.
- LANG MICHAEL/BRUGGER FLORIAN, The role of the OECD Commentary in tax treaty interpretation, Australian Tax Forum 2008, 95 ff.
- LOCHER PETER, Einführung in das internationale Steuerrecht, 3. Aufl., Bern 2005.

- POPP PETER, Grundzüge der Internationalen Rechtshilfe in Strafsachen, Basel 2001.
- ROHNER TOBIAS F., Internationale Amtshilfe – Gruppenanfragen gehören zum OECD-Standard, ST 2012, 757 ff.
- SCHAUB MARTIN, Der UBS-Staatsvertrag und die EMRK, Bemerkungen zum Urteil A-4013/2010 des Bundesverwaltungsgerichts – gleichzeitig eine Studie zur Hierarchie des Völkerrechts, AJP 2011, 1294 ff.
- SCHMID NIKLAUS, Strafprozessrecht, 4. Aufl., Zürich 2004.
- SCHWEIZER RAINER J., Der Rechtsstaat und die EMRK im Fall der Kunden der UBS AG: Eine Kritik an der Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts, AJP 2011, 1007 ff. (zit. SCHWEIZER, Rechtsstaat).
- SCHWEIZER RAINER J., in: EHRENZELLER BERNHARD/MASTRONARDI PHILIPPE/SCHWEIZER RAINER J./VALLENDER KLAUS A. (Hrsg.), Die schweizerische Bundesverfassung, Kommentar, 2. Aufl., St.Gallen 2008 (zit. SCHWEIZER, St.Galler Kommentar).
- SCHWEIZER RAINER J., Zulassung sog. Gruppenanfrage ohne zurechenbare Verdachtsgründe in der Steuerstrafrechtshilfe gegenüber den USA?, Jusletter 27. Februar 2012 (zit. SCHWEIZER, Zulassung).
- STRATENWERTH GÜNTER, Basler Kommentar, Bankengesetz, Basel 2005 (zit. BasK-BankG).
- TSCHANNEN PIERRE/ZIMMERLI ULRICH/MÜLLER MARKUS, Allgemeines Verwaltungsrecht, 3. Aufl., Bern 2009.
- VOGLER ROBERT U., Das Schweizerische Bankgeheimnis: Entstehung, Bedeutung, Mythos, Zürich 2005.
- WALDBURGER ROBERT, Das Amtshilfeverfahren wegen „Steuerbetrugs und dergleichen“ mit den USA, IFF Forum für Steuerrecht 2009, 91 ff.