**Die internationale Amtshilfe in Steuersachen: die Gruppenersuchen**

von

Philippe Kenel und Daniel Gatenby, Rechtsanwälte in Lausanne und Genf, PYTHON

In der Praxis werden drei Arten von Amtshilfeersuchen in Steuersachen unterschieden: die Einzelersuchen, die eine bestimmte Person betreffen, die Mehrfachersuchen, die mehrere identifizierte oder identifizierbare Personen betreffen, und die Gruppenersuchen, über die ein Staat um Auskünfte über mehrere Personen ersucht, die alle ein gleiches Verhaltensmuster aufzeigen und mithilfe präziser Daten identifizierbar sind. Es gilt zu präzisieren, dass die auch Kollektiversuchen genannten Mehrfachersuchen eigentlich nichts anderes sind als mehrere, zusammengefasste Einzelersuchen und daher auch den Regeln für solche unterliegen.

Betreffend die Amtshilfe in der Schweiz rufen wir in Erinnerung, dass der Bundesrat am Freitag, dem 13.(!) März 2009 entschied, seine Vorbehalte gegenüber dem Informationsaustausch gemäss Artikel 26 des OECD-Musterabkommens auf dem Gebiet der Einkommens- und Vermögenssteuern (OECD-Musterabkommen) aufzugeben. Das bedeutete zu diesem Zeitpunkt, dass die Schweizer Regierung zustimmt, in Zukunft Einzelersuchen aus Staaten stattzugeben, mit denen ein Doppelbesteuerungsabkommen besteht, in dem diese Art der Amtshilfe vorgesehen ist. Anschliessend wurde jedoch, ohne dass Artikel 26 des OECD-Musterabkommens geändert wurde, von den Autoren des Kommentars zu diesem Musterabkommen (Kommentar) am 17. Juli 2012 klargestellt, dass die Amtshilfe sowohl einzelne Steuerpflichtige betreffen kann, die per Name oder andere Mittel identifiziert sind, als auch mehrere per Name oder andere Mittel identifizierte Steuerpflichtige. Etwas unverschämt ausgedrückt könnte man durchaus behaupten, die Amtshilfe für Gruppen sei von der OECD mit der Anpassung des Kommentars *durch die Hintertür* eingeführt worden.

Diese Änderung trat ein, während in der Schweiz noch der Gesetzgebungsprozess zur Umsetzung der oben erwähnten Entscheidung des Bundesrats im Gang war. Am 28. September 2012 verabschiedete das Parlament das Bundesgesetz über die internationale Amtshilfe in Steuersachen (StAhiG), das die Durchführung von Auskunftsersuchen regeln soll. Auch wenn Gruppenersuchen nicht explizit ausgeschlossen waren, so enthielt das StAhiG doch keinerlei spezifische Bestimmung für sie. So wurde das Gesetz, kaum dass es am 1. Februar 2013 eingeführt worden war, bereits wieder einer Änderung unterzogen, die am 21. März 2014 vom Parlament verabschiedet wurde und am 1. August gleichen Jahres in Kraft trat. Die neuen Bestimmungen beschreiben insbesondere das Vorgehen bei Gruppenersuchen und präzisieren das Recht auf Auskunft für betroffene Personen. Sie geben dem Bundesrat unter anderem die Befugnis, den für ein solches Ersuchen erforderlichen Inhalt zu bestimmen, was er in der Verordnung über die internationale Amtshilfe in Steuersachen (StAhiV) vom 23. November 2016 getan hat. Art. 3 StAhiV legt fest, dass bei fehlenden Abweichungsbestimmungen aus dem geltenden Doppelbesteuerungsabkommen Gruppenersuchen für Informationen über Ereignisse ab dem 1. Februar 2013 stattgegeben werden kann.

Das StAhiG und die StAhiV sind wichtig für das Verständnis des Prozesses der gegenseitigen Amtshilfe. Dabei sollte jedoch nicht vergessen werden, dass in dieser Frage das anwendbare Doppelbesteuerungsabkommen nach wie vor die wichtigste Rechtsgrundlage bildet. Tatsächlich hielt das Bundesgericht in einem entsprechenden Urteil vom 12. September 2016 fest, dass das StAhiG «einzig die verfahrensrechtliche Umsetzung der Steueramtshilfe regeln will, die materiellrechtlich in den einschlägigen internationalen Abkommen vorgesehen ist. Die Bestimmungen des StAhiG betreffend Gruppenersuchen kommen somit nur zum Tragen, soweit das einschlägige Abkommen selbst Gruppenersuchen zulässt. Eine eigenständige Rechtsgrundlage für eine autonome Amtshilfe ist dem StAhiG nicht zu entnehmen». Mit anderen Worten: Wenn es für einen konkreten Fall keine Grundlage im entsprechenden anwendbaren Doppelbesteuerungsabkommen gibt, kann ein Ersuchen auf gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen nicht nur auf den Bestimmungen des StAhiG und der StAhiV beruhen. Im weiteren Verlauf dieses Beitrags werden wir kurz die Regeln des StAhiG und der StAhiV betreffend Gruppenersuchen vorstellen. Wir möchten jedoch betonen, dass es in einem konkreten Fall wichtig ist, sich ausdrücklich auf das zwischen der Schweiz und dem ersuchenden Staat geschlossene Doppelbesteuerungsabkommen zu beziehen.

Art. 3 Abs. 1 StAhiV legt fest, was von den ersuchenden Staaten in ihrem Ersuchen erwartet wird. Insbesondere Folgendes muss enthalten sein: eine detaillierte Umschreibung der Gruppe und der dem Ersuchen zugrunde liegenden Tatsachen und Umstände; eine Erläuterung des anwendbaren Steuerrechts; eine klare und auf Tatsachen gestützte Begründung der Annahme, dass die Steuerpflichtigen der Gruppe, über welche die Informationen verlangt werden, das anwendbare Recht nicht eingehalten haben; eine Darlegung, dass die verlangten Informationen helfen würden, die Rechtskonformität der Steuerpflichtigen der Gruppe zu bestimmen.

Ohne dabei tiefer ins Detail des Prozederes zu gehen, soll betont werden, dass gemäss Art. 14a StAhiG der Informationsinhaber auf Verlangen der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) die von einem Gruppenersuchen betroffenen Personen identifizieren muss. Die ESTV informiert die beschwerdeberechtigten Personen mit Sitz oder Wohnsitz in der Schweiz und ersucht den Informationsinhaber darum, die beschwerdeberechtigten Personen mit Sitz oder Wohnsitz im Ausland zu informieren und sie gleichzeitig aufzufordern, eine zur Zustellung bevollmächtigte Person in der Schweiz zu bezeichnen. Zudem informiert sie die vom Gruppenersuchen betroffenen Personen ohne Namensnennung durch Publikation im Bundesblatt. Die Frist zur Angabe der Adresse, insbesondere jener der zur Zustellung bevollmächtigten Person in der Schweiz, beträgt 20 Tage. Sie beginnt am Tag nach der Publikation im Bundesblatt zu laufen.

Das Bundesgericht hatte kürzlich die Gelegenheit, sich zu einem von den Niederlanden gestellten Gruppenamtshilfeersuchen der Niederlande bezüglich Inhabern von offenen Konten bei der UBS zu äussern (Urteil vom 12. September 2016, siehe oben). Der antragstellende Staat ersuchte um Informationen über Personen, die im Zeitraum vom 1. Februar 2013 bis 31. Dezember 2014 Kontoinhaber eines oder mehrerer Konten bei der UBS waren, gemäss bankinterner Dokumentation über eine Domiziladresse in den Niederlanden verfügten und trotz einer schriftlichen Aufforderung der Bank keinen genügenden Nachweis über die Steuerkonformität erbracht hatten. Die Bundesrichter beschäftigten sich insbesondere mit der Frage, ob es sich dabei um einen verbotenen Versuch zur Erlangung von Informationen («fishing expedition») handelte und ob das anwendbare Doppelbesteuerungsabkommen Gruppenamtshilfeersuchen ohne Angabe von Namen zulässt.

In Bezug auf Gruppenersuchen kommt der Qualifizierung des Verhaltens, die es ermöglicht, den Kreis der Betroffenen abzugrenzen, besondere Bedeutung zu. Tatsächlich ist die Grenze zwischen einem zulässigen Gruppenersuchen und einer unzulässigen «fishing expedition» manchmal nur sehr dünn. Bei der Entscheidung über diese Frage hält es das Bundesgericht für angebracht, sich auf den Kommentar zum OECD-Musterabkommen zu beziehen. Eines der im Kommentar zitierten Beispiele der unerlaubten Beweissuche ist dem niederländischen Fall sehr ähnlich, ausser dass der Antrag der Niederlande einige zusätzliche Identifikationsmerkmale enthielt. Das Bundesgericht gab dem Ersuchen statt, merkte aber an, dass es sich um einen Grenzfall handle.

Beim Durchlesen des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Schweiz und den Niederlanden und des dazugehörigen Protokolls könnte man zum Schluss gelangen, dass die Amtshilfe nicht gewährt werden kann, wenn der Antragstellerstaat nicht über die Namen der Kontoinhaber verfügt, was übrigens auch von der tieferen Instanz berücksichtigt wurde. Das Bundesgericht dagegen interpretiert das Abkommen weitaus offener und kommt zum Schluss, dass die Angabe von Namen nicht notwendig ist.

Diese Entscheidung lässt darauf schliessen, dass sich das Bundesgericht bei der Gewährung von Gruppenamtshilfeersuchen relativ grosszügig zeigen wird.

Zusammenfassend kann gesagt werden, dass Personen mit Wohnsitz im Ausland, die ihre nicht deklarierten Guthaben in der Schweiz allenfalls noch nicht geregelt haben und die ihre Konten nicht vor dem 1. Februar 2013 (oder vorher, gemäss dem anwendbaren Abkommen) aufgelöst haben, die Möglichkeit nicht unterschätzen sollten, dass im Zuge eines Gruppenersuchens Informationen zu ihren Bankkonten an ihren Wohnsitzstaat übermittelt werden – auch wenn sie ihrer Meinung nach sehr vorsichtig waren und es für unwahrscheinlich halten, zum Ziel eines Einzelamtshilfeersuchens zu werden.