**Internationale Amtshilfe in Steuersachen**

von

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

Seit der Bundesrat am 13. März 2009 entschieden hat, seine Vorbehalte gegen den Informationsaustausch gemäss Artikel 26 des OECD-Musterabkommens über Einkommens- und Vermögenssteuern (OECD-Musterabkommen) zurückzuziehen, waren die Exekutive und die Legislative des Bundes besonders intensiv beschäftigt mit der Aushandlung und Genehmigung von internationalen Abkommen und mit der Ausarbeitung von nationalen Rechtsvorschriften zur Regelung dieses Bereichs. Die eidgenössische Justizbehörde hat ihrerseits in diesem Bereich eine ergiebige Rechtsprechung entwickelt. Mit dem Beginn der ersten automatischen Informationsaustausche über die Finanzkonten ist es angebracht, die aktuellsten Neuigkeiten aus Gesetzgebung und Rechtsprechung im Bereich der internationalen Amtshilfe in Steuersachen zu erörtern.

**Das Schweizer Bundesrecht**

Zur Erinnerung: Das Bundesgesetz über die internationale Amtshilfe in Steuersachen (StAhiG) vom 28. September 2012 ist am 1. Februar 2013 in Kraft getreten. Es soll die Durchführung der Amtshilfe durch die Schweizer Behörden regeln. Am 17. Juli 2012 haben die Verfasser des Kommentars zum OECD-Musterabkommen klargestellt, dass die Amtshilfe auch mehrere Steuerzahler betreffen kann, die durch ihren Namen oder andere Daten identifiziert sind. So wurde das StAhiG, kurz nachdem es am 1. Februar 2013 in Kraft getreten war, um die Möglichkeit von Gruppenersuchen erweitert, d. h. Ersuchen um Auskünfte über eine unbestimmte Anzahl von Personen, die ein identisches Verhaltensmuster aufzeigen und mithilfe eindeutiger Daten identifizierbar sind. Diese Änderung ist am 1. August 2014 in Kraft getreten.

Mit Botschaft vom 10. Juni 2016 hat der Bundesrat dem Parlament eine weitere Änderung des StAhiG vorgelegt, die darauf abzielt, die Praxis der Schweiz in Bezug auf die Ersuchen auf gegenseitige Amtshilfe bei gestohlenen Daten flexibler zu gestalten. Die Bearbeitung von Ersuchen, die auf gestohlenen Daten beruhen, ist in Art. 7 lit. c StAhiG geregelt. Demnach wird auf das Ersuchen nicht eingetreten, wenn es den Grundsatz von Treu und Glauben verletzt, insbesondere wenn es auf Informationen beruht, die durch nach schweizerischem Recht strafbare Handlungen erlangt worden sind. In seiner Botschaft schlug der Bundesrat vor, Ersuchen nur abzulehnen, falls der ersuchende Staat die gestohlenen Daten aktiv erworben hat. Am 26. Oktober 2016 beschloss die Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrates, den Revisionsentwurf in eine Botschaft des Bundesrates zur Umsetzung der Empfehlungen des Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes (Global Forum) zu integrieren. Die Rechtsgrundlagen für die Amtshilfe und ihre Umsetzung waren Gegenstand einer Peer Review des Global Forums, das in einem Bericht vom 26. Juni 2016 Empfehlungen veröffentlichte. Das Vernehmlassungsverfahren vor dem Gesetzesentwurf zur Umsetzung dieser Empfehlungen wurde soeben abgeschlossen. In der Botschaft, die dem Parlament demnächst vorgelegt wird, wird die Änderung des StAhiG betreffend gestohlene Daten mit der in der Botschaft vom 10. Juni 2016 vorgeschlagenen identisch sein.

Es sollte klargestellt werden, dass das StAhiG keine eigenständige Rechtsgrundlage für die Gewährung von Amtshilfe ist. Eine solche Hilfe ist nur möglich, wenn sie in einem internationalen Übereinkommen vorgesehen ist, das die notwendige Rechtsgrundlage für den Informationsaustausch darstellt und dessen Bedingungen festlegt.

**Internationale Abkommen**

Parallel zur Einführung der nationalen Rechtsvorschriften wurden zahlreiche internationale Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) geändert oder neu abgeschlossen, um die für die Umsetzung des Informationsaustausches nach dem OECD-Musterabkommen erforderlichen Bestimmungen aufzunehmen.

Neben den DBA hat die Schweiz zwei multilaterale Abkommen unterzeichnet und ratifiziert, die den Informationsaustausch auf Anfrage ermöglichen: das Abkommen vom 26. Oktober 2004 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Europäischen Union über den automatischen Informationsaustausch über Finanzkonten zur Förderung der Steuerehrlichkeit bei internationalen Sachverhalten (Abkommen CH-EU) und das Übereinkommen zwischen dem Europarat und der OECD über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen vom 25. Januar 1988 (Übereinkommen ER-OECD). Damit verfügt die überwiegende Mehrheit der EU-Mitgliedstaaten über drei unterschiedliche Grundlagen für das Ersuchen um Amtshilfe durch die Schweiz. Diese drei Werkzeuge – Abkommen CH-EU, Übereinkommen ER-OECD und neue DBA – sind grundsätzlich gleichwertig, da sie alle auf Artikel 26 des OECD-Musterabkommens basieren. Es kann jedoch Unterschiede in der zeitlichen Anwendbarkeit geben. Ersuchen auf der Grundlage des Abkommens CH-EU können bis zum 1. Januar 2017 zurückgehen, während Ersuchen an die Schweiz auf der Grundlage des Übereinkommens ER-OECD nur für Steuerperioden ab dem 1. Januar 2018 möglich sind. In zwei Fällen sieht das Übereinkommen ER-OECD jedoch eine Rückwirkung vor: Einerseits, wenn zwei Staaten dies durch eine spezifische Vereinbarung untereinander vorsehen, und andererseits, wenn der Steuerfall eine vorsätzliche strafbare Handlung aufgrund des Strafrechts des ersuchenden Staates beinhaltet. Die Schweiz hat von der vom Übereinkommen gebotenen Möglichkeit Gebrauch gemacht und mehrere Vorbehalte geäussert. Sie lehnt insbesondere jede Unterstützung bei der Betreibung von Steuerforderungen oder der Zustellung von Dokumenten ab. Zudem wurde die Rückwirkung im Falle einer vorsätzlichen Straftat frühestens auf den 1. Januar 2014 begrenzt. Die zeitliche Anwendbarkeit der DBA ist unterschiedlich und hängt insbesondere davon ab, wann sie unterzeichnet, ratifiziert oder in Kraft getreten sind.

**Die jüngste Rechtsprechung**

Die Gerichte hatten Gelegenheit, mehrere Punkte zu klären. Hinsichtlich Ersuchen auf der Grundlage gestohlener Daten hat das Bundesgericht (BGer) zwei Grundsatzentscheide getroffen. Der erste Fall bezog sich auf ein Ersuchen von Frankreich auf Basis von Listen, die von Mitarbeitenden der UBS France (BGE 143 II 202) stammten. Diesbezüglich führte das BGer aus, dass «strafbare Handlungen gemäss schweizerischem Recht» nicht nur die Verletzung einer schweizerischen Strafnorm umfassen, sondern auch die Tatsache, dass diese Verletzung in die Zuständigkeit der schweizerischen Strafverfolgungsbehörden fällt. Die Straftat, durch die die Daten beschaffen wurden, auf die sich das Ersuchen stützt, muss also in der Schweiz strafrechtlich verfolgt werden können. Im besagten Urteil waren die Bundesrichter der Ansicht, dass der Diebstahl in der Schweiz nicht strafbar sei, da er im Ausland begangen worden ist, und bestätigten daher die Gewährung von Amtshilfe. In einem zweiten Urteil im Zusammenhang mit der «Falciani-Affäre» (BGE 143 II 224) lehnte das BGer die Amtshilfe ab, da nicht nur die dem Ersuchen zugrunde liegenden Daten aus Handlungen stammen, die nach schweizerischem Recht strafbar sind, sondern auch der französische Staat nicht in gutem Glauben handelte, da er sich einseitig verpflichtet hatte, die «Falciani»-Daten nicht zu verwenden, um von der Schweiz Amtshilfe zu erhalten.

Das Bundesverwaltungsgericht (BVGer; Urteil A-1488-2018) hat kürzlich ein Amtshilfeersuchen Frankreichs abgelehnt, das über 45 000 Bankkonten der UBS betraf. Auf der Grundlage eines kürzlichen Urteils des BGer zu einem Amtshilfeersuchen von Norwegen (BGE 143 II 628) vertraten die Richter die Auffassung, dass selbst wenn es sich nicht um ein Gruppenersuchen handelt, die einschlägigen Anforderungen erfüllt sein müssten, da das Ersuchen nur auf Listen von Kontonummern oder bankinternen Personalnummern beruhte. Angesichts dieser Bedingungen wurde festgestellt, dass die französischen Behörden die Gründe, die darauf hindeuteten, dass die betroffenen Personen ihren Steuerpflichten in Frankreich nicht nachgekommen seien, nicht ausreichend dargelegt hatten. Das BVGer zeigte insbesondere, dass der blosse Besitz eines Bankkontos in der Schweiz nicht ausreicht, um einen Verdacht auf Steuerverstoss zu begründen. Die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) hat gegen dieses Urteil Berufung beim BGer eingelegt.

Im Allgemeinen konnte man in den letzten Jahren in der Praxis feststellen, dass das BVGer oft eher zugunsten der betroffenen Person entscheidet, während das BGer im Allgemeinen der Position der ESTV folgt und Amtshilfeersuchen weitgehend akzeptiert.

Einige sagen voraus, dass die Amtshilfe auf Ersuchen nach den ersten automatischen Informationsaustauschen im September 2018 obsolet sein wird. Es wird interessant sein, zu verfolgen, ob dies der Fall sein wird, oder ob die erhaltenen Daten im Gegenteil nur neue Fragen aufwerfen werden, die durch immer mehr Ersuchen beantwortet werden wollen.