

REGULATION

Internationale Amtshilfe in Steuersachen

International administrative assistance on tax matters

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 Gruppensuchen 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

Since the Swiss Federal Council's decision of 13 March 2009 to withdraw the reservation against the exchange of information in accordance with article 26 of the OECD Model Tax Convention on Income and Capital (OECD Model Convention), the executive and legislative federal authorities have been heavily engaged in the negotiation and adoption of international agreements and the drawing-up of domestic legal provisions to govern this field of law. The federal judicial authorities have produced an extensive body of jurisprudence in this area. On the eve of the first automatic exchange of information on financial accounts, it is worth looking at the latest developments in terms of legislation and jurisprudence concerning international administrative assistance on tax matters.

Swiss national law

The Federal Act of 28 September 2012 on International Administrative Assistance on Tax Matters (TAAA) entered into force on 1 February 2013. It aims to govern the execution of the administrative assistance provided by the Swiss authorities. On 17 July 2012, the authors of the commentary on the OECD Model Convention specified that administrative assistance could also concern several taxpayers identified by their names or any other means. Having only just entered into force on 1 February 2013, the TAAA was amended to include the option of making group requests which are requests concerning an indeterminate number of persons who have adopted an identical pattern of behaviour and who are identifiable by specific data. This amendment entered into force on 1 August 2014.

In its dispatch of 10 June 2016, the Federal Council submitted a new amendment of the TAAA to Parliament seeking to relax Swiss practice with regard to requests for assistance based on stolen data.

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 Werk-



© Le Parlement suisse

The approach to requests based on stolen data is governed by art. 7 (c) TAAA which stipulates that a request violating the principle of good faith - in particular if it is based on information obtained by acts punishable under Swiss law - should be rejected. In its dispatch, the Federal Council proposed only not proceeding in cases where the requesting state had actively sought to acquire the stolen data. On 26 October 2016, the National Council's Economic Affairs and Taxation Committee decided that the draft amendment should be incorporated into a Federal Council dispatch on the implementation of the recommendations of the Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes (Global Forum). The legal bases of administrative assistance and their implementation underwent a peer review, carried out by the Global Forum, which issued recommendations published in a report on 26 June 2016. The preliminary consultation procedure concerning the draft law on the implementation of these recommendations has just been completed. In the dispatch which will be submitted to Parliament shortly, the amendment to the TAAA concerning stolen data will be identical to that proposed in the dispatch of 10 June 2016.

zeuge - 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 Betreuung 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 wor-

den 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. ■

It should be noted that the TAAA is not an independent legal basis for granting administrative assistance autonomously. Such assistance is only possible if provided for in an international agreement which constitutes the legal basis required for the exchange of information and defines the conditions for it.

International agreements

In parallel to the establishment of provisions under national law, various international agreements aimed at avoiding double taxation (DTAs) have been amended or newly concluded to incorporate the required provisions on the implementation of the exchange of information in accordance with the OECD Model Convention.

In addition to the DTAs, Switzerland has signed and ratified two multilateral treaties enabling the exchange of information on request. The agreement of 26 October 2004 between the Swiss Confederation and the European Union on the automatic exchange of financial account information to improve international tax compliance (CH-EU Agreement), on one hand, and the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters of the Council of Europe and the OECD of 25 January 1988 (CE-OECD Convention) on the other. This means that the vast majority of EU Member States have three distinct bases for addressing a request for administrative assistance to Switzerland. These three instruments - the CH-EU Agreement, the CE-OECD Convention and the new DTAs - are equivalent in principle as they are all based on article 26 of the OECD Model Convention. However, there may be differences in terms of their temporal applicability. The requests based on the CH-EU Agreement can go back to 1 January 2017, whereas those based on the CE-OECD Convention can only cover periods of taxation starting from 1 January 2018, for requests addressed to Switzerland. The CE-OECD Convention nevertheless provides for a retroactive effect in two instances. Firstly, if two states provide for this between themselves in a specific agreement and, secondly, if the tax matter involves an intentional act liable for prosecution under



© Le Parlement suisse

criminal law in the requesting state. Making use of the opportunity provided for by this convention, Switzerland has issued several reservations. In particular, it refuses to provide any assistance on tax debt recovery or the service of documents. It has also restricted the retroactive effect in cases of intentional criminal acts to 1 January 2014, at the earliest. The temporal applicability of the DTAs differs depending on the time of their signature, ratification or entry into force in particular.

Recent jurisprudence

The courts have had the opportunity to rule on a number of points. The Federal Supreme Court (FSC) has issued two leading decisions concerning requests based on stolen data. In the first which concerned a French request based on lists obtained by employees of UBS France (FSC decision 143 II 202), it indicated that “acts punishable under Swiss law” did not just mean the violation of a Swiss criminal law but also the fact that this violation comes under the jurisdiction of the Swiss criminal authorities. In other words, the offence which enabled the data on which the request is based to be obtained

must be liable for criminal prosecution in Switzerland. In the decision concerned, the federal judges deemed that the theft was not liable for prosecution in Switzerland as it had been committed abroad and therefore approved the provision of assistance. In a second decision concerning the “Falciani” affair (FSC decision 143 II 224), the FSC rejected assistance as it deemed that not only had the information on which the request was based comes from acts liable for prosecution under Swiss law but also that the French state had not acted in good faith as it had deliberately decided on a unilateral basis not to use this “Falciani” data to obtain assistance from Switzerland.

In a recent decision, the Federal Administrative Court (FAC decision A-1488-2018) rejected a request for assistance from France. This concerned over 45,000 UBS bank accounts. Based on a recent decision by the Federal Supreme Court on a Norwegian request for assistance (FSC decision 143 II 628), the judges ruled that while it was not a group request, the relevant requirements had to be met as the request was only based on lists of account numbers or internal personal numbers of the bank. Among these re-

quirements, it was deemed that the French authorities had not sufficiently specified the reasons giving rise to suspicion that the persons concerned had not met their tax liability in France. In particular, the FAC deemed that simply holding a bank account in Switzerland did not provide sufficient grounds for suspecting non-compliance on tax matters. This decision is currently the subject of an appeal to the Federal Supreme Court by the Federal Tax Administration (FTA).

In general terms, legal practitioners have observed that the FAC has often adopted a position favourable to the person concerned while the FSC generally adopts the position of the FTA, usually permitting requests for assistance.

Some experts are predicting that administrative assistance on request will become obsolete once the first automatic exchange of information takes place in September 2018. It will be interesting to see whether this turns out to be the case or whether, on the contrary, the information received will only raise new questions resulting in more requests to obtain answers. ■