

REGULATION

Die internationale Amtshilfe in Steuersachen: die Gruppensuchen

International Administrative Assistance in Tax Matters - Group Requests

In der Praxis werden drei Arten von Amtshilfeersuchen in Steuersachen unterschieden: die Einzlersuchen, die eine bestimmte Person betreffen, die Mehrfachersuchen, die mehrere identifizierte oder identifizierbare Personen betreffen, und die Gruppensuchen, 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 Einzlersuchen 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 Einzlersuchen 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 unverschämte 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 internati-

Three types of request for administrative assistance in tax matters can be discerned - individual requests concerning a specific person, multiple requests concerning several identified or identifiable persons and group requests through which a state asks for information about several persons who have adopted an identical pattern of behaviour and who are identifiable using specific data. It should be noted that multiple requests - which are also known as collective requests - are effectively just a number of individual requests grouped together and are therefore subject to the same provisions.

As far as administrative assistance in Switzerland is concerned, it should be noted that the Federal Council decided on Friday 13 (!) March 2009 to withdraw its reservation to the exchange of information in accordance with article 26 of the OECD's model tax convention on income and on capital (OECD model convention). At the time, this meant that the Swiss government would, in the future, process individual requests from states with which it had concluded a double taxation treaty providing for this type of administrative assistance. Subsequently - without amending article 26 of the OECD's model convention - the authors of the commentary of this model convention stipulated on 17 July 2012 that administrative assistance could concern one single taxpayer, identified by their name or other means, as well as several taxpayers identified by their names or other means. It might be said - to use a colloquial turn of phrase - that the OECD introduced group administrative assistance through the back door when amending the commentary.

This amendment was made when the legislative process to implement the aforementioned Federal Council decision was in progress in Switzerland. Parliament adopted the Federal Act on International Administrative Assistance on Tax Matters (TAAA) on 28 September 2012, which aims to govern the implementation of requests for informa-

tion. While not excluding them, the TAAA did not contain any specific provisions on group requests. Only having just entered into force on 1 February 2013, the act was subject to an amendment which was adopted by Parliament on 21 March 2014 and entered into force on 1 August of the same year. The new provisions set out, in particular, the procedure to be followed as part of a group request and specify the right to information of the persons concerned. They also assign competence to the Federal Council for determining the content required for such requests which it did in the Ordinance of 23 November 2016 on International Administrative Assistance in Tax Matters. Article 3 of this ordinance stipulates that - providing there are no exemption clauses in the applicable double taxation treaty - the group requests may be admitted for information about matters from 1 February 2013.

The TAAA and its related ordinance are important in understanding how the administrative assistance procedure is carried out. It is nevertheless crucial to bear in mind that the most important legal text to take into account is the applicable double taxation treaty. The Federal Supreme Court stated in a judgement on 12 September 2016 that the TAAA "governs the procedure and execution of administrative assistance. Its material definitions are only of interest to the extent that they explain the provisions of the applicable international treaties. The provisions of the TAAA on group requests are therefore only taken into consideration provided the applicable treaty itself permits group requests. No inference can be made from the TAAA that it constitutes an independent legal basis for autonomous administrative assistance." In other words, unless permitted by the applicable double taxation treaty in the case concerned, a request for assistance in tax matters cannot be based solely on the provisions of the TAAA and its related ordinance. Below this article, we briefly outline the provisions governing group requests set out in the TAAA and the ordinance. However, it should be underlined that in specific cases reference must be expressly made to the double taxation treaty concluded between Switzerland and the requesting state.

Article 3 para. 1 TAAA sets out what requesting states are expected to include in their request. The following is required in particular - a detailed description of the group who

onale Amtshilfe in Steuersachen (StAhiG), das die Durchführung von Auskunftersuchen regeln soll. Auch wenn Gruppensuchen 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 Gruppensuchen 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 Gruppensuchen 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 Gruppensuchen kommen somit nur zum Tragen, soweit das einschlägige Abkommen selbst Gruppensuchen 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 Gruppensuchen 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 Gruppensuchen 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 Gruppensuchen 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 Doppelbesteue-

rungsabkommen Gruppenamtshilfeersuchen ohne Angabe von Namen zulässt.

In Bezug auf Gruppensuchen kommt der Qualifizierung des Verhaltens, die es ermöglicht, den Kreis der Betroffenen abzugrenzen, besondere Bedeutung zu. Tatsächlich ist die Grenze zwischen einem zulässigen Gruppensuchen 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 Gruppensuchens 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. ■

are the subject of the request and the facts and circumstances on which the request is based; a summary of the applicable tax law and a clear and substantiated justification of the assumption that the taxpayers in the group targeted by the request have failed to comply with it; an explanation indicating how the information requested will help to determine whether the conduct of the taxpayers in the group complies with the law.

Without going into the details of the procedure, it should be noted that, according to article 14a TAAA, the holder of the information must - at the request of the Federal Tax Administration (FTA) - identify the persons concerned by a request for information. The FTA informs the persons with the right to appeal who are domiciled in Switzerland or who have their registered office there, requests the holder of the information to inform those domiciled abroad or who have their registered office there and requests them to designate a representative in Switzerland authorized to receive notifications. Finally, it informs the persons concerned by the group request through anonymous publication in the Federal Gazette. The period permitted for indicating an address, in particular that of a representative in Switzerland authorized to receive notifications, is 20 days from the day after publication in the Federal Gazette.

The Federal Supreme Court recently pronounced judgement on a request for group administrative assistance submitted by the Netherlands concerning the holders of accounts opened with UBS (the aforementioned decree of 12 September 2016). In short, the requesting state asked for information about persons who, during the period from 1 February 2013 to 31 December 2014, held one or more accounts with UBS while being domiciled in the Netherlands according to the bank's internal documentation and did not provide sufficient proof of their tax compliance despite a letter from the bank requesting such proof. The federal judges considered whether the request constituted a fishing expedition and whether

the applicable double taxation treaty authorized group requests for administrative assistance without indicating names.

With regard to group requests, the qualification of the conduct permitting the circle of persons concerned to be defined is extremely important. The boundary between an admissible group request and an inadmissible fishing expedition is sometimes tenuous. To determine this matter, the Federal Supreme Court deemed that reference had to be made to the commentary of the OECD's model convention. One of the examples of prohibited searches for evidence mentioned in the commentary is very similar to the Dutch case, the difference being that the request made by the Netherlands contained some additional elements of identification. The Swiss Supreme Court therefore admitted the request while acknowledging that it was a borderline case.

Upon reading the double taxation treaty between Switzerland and the Netherlands and its protocol, one might have concluded that the administrative assistance could not be granted if the requesting state does not have the name of the account holders which was the verdict reached by the lower court. The Supreme Court interpreted the treaty much more broadly and concluded that the indication of the names was not necessary.

This decision suggests the Supreme Court will adopt a relatively liberal approach towards granting group administrative assistance.

In conclusion, persons domiciled abroad who have not yet regularized their undeclared assets in Switzerland and who did not close their accounts by 1 February 2013 (or before depending on the applicable treaty) should not underestimate the possibility of the information concerning their bank accounts being sent to the state where they are domiciled as part of a group request even if they think they have been very careful and are not at risk of being subject to an individual request for administrative assistance. ■