

REGULATION

Die internationale Amtshilfe in Steuersachen nach dem 13. März 2009

International administrative assistance in tax matters: for the period subsequent to 13 March 2009

Rund sieben Jahre sind vergangen, seit der Bundesrat am 13. März 2009 entschieden hat, den Artikel 26 des OECD-Musterabkommens konsequent in neue oder neu zu verhandelnde Doppelbesteuerungsabkommen einfließen zu lassen. Diese Zeitspanne erlaubt es jetzt, eine Analyse der Auswirkungen dieses Entscheides auf die Praxis anzustellen.

Die rechtlichen Bestimmungen zu dieser neuen Form der Zusammenarbeit finden sich im Bundesgesetz über die internationale Amtshilfe in Steuersachen (StAhiG) vom 28. September 2012, in der Verordnung über die internationale Amtshilfe in Steuersachen (StAhiV) vom 20. August 2014 und in den verschiedenen von der Schweiz unterschriebenen Doppelbesteuerungsabkommen und Steuerinformationsabkommen.

Eine erste Auswirkung des Entscheides vom 13. März 2009 für die Schweiz ist, dass sie neu auf individuelle Amtshilfeersuchen eintreten muss. Gemäss Artikel 6 Absatz 2 des StAhiG muss ein Ersuchen eines ausländischen Staates unter Vorbehalt anderslautender Bestimmungen des anwendbaren Doppelbesteuerungsabkommens folgende Angaben enthalten:

- 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;

With the passage of time, it is becoming easier to gauge the practical implications of the Federal Council's decision of 13 March 2009 to apply the content of article 26 of the OECD Model Convention to new or renegotiated double taxation agreements without exception.

The legal provisions relating to this new form of collaboration can be found in the Federal Act of 28 September 2012 on International Administrative Assistance on Tax Matters (TAAA), the Ordinance of 20 August 2014 on International Administrative Assistance in Tax Matters, and in the double taxation agreements and tax information exchange agreements concluded by Switzerland.

An initial consequence of the decision of 13 March 2009 was that Switzerland was obliged to offer "individual" administrative assistance on request. Article 6, para 2 of TAAA stipulates that, barring the presence of any contradictory provisions in the applicable double taxation agreement, a request for administrative assistance made by the requesting state should contain the following information:

- a. The identity of the person concerned, which may be provided other than by simply providing the person's name and address;
- b. The information sought and the form in which the requesting state wishes to receive such information;
- c. The fiscal purpose for which the information is requested;
- d. The reasons why the information requested is believed to be held in the requested state, or is in the possession or under the control of a holder of information residing in that state;
- e. The name and address of the purported holder of the information, to the extent that they are known;

- 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, die präzisiert, dass der ersuchende Staat die nach seinem innerstaatlichen Steuerverfahren üblichen Auskunftsquellen ausgeschöpft hat.

In weiser Voraussicht hat der Gesetzgeber in Artikel 7 des StAhiG vorgesehen, dass er nicht auf ein Ersuchen eintreten muss, wenn dieses zum Zweck der Beweisaufklärung gestellt worden ist oder 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. Obwohl diese Bestimmungen klar ausschliessen, dass auf ein Ersuchen auf Basis von gestohlenen Daten eingegangen wird, müssen wir leider feststellen, dass der Bundesrat dies nicht konsequent so umsetzt. In einer Mitteilung vom 10. Juni 2016 empfiehlt er dem Parlament, die Praxis diesbezüglich zu lockern und auf ein Ersuchen lediglich dann nicht einzutreten, wenn dieses auf Informationen beruht, die der ersuchende Staat aktiv und ausserhalb eines Amtshilfverfahrens durch nach schweizerischem Recht strafbare Handlungen erlangt hat. Diese Anpassung, die frühere Versprechen des Bundesrates in Frage stellt, wird vom Parlament abgelehnt, was richtig und wichtig ist.

Tatsächlich stellen wir fest, dass die Eidgenössische Steuerverwaltung sehr (zu?) schnell auf Amtshilfeersuchen eintritt. Das Bundesverwaltungsgericht zeigt sich in der Sache zwar eher restriktiv, das Bundesgericht hingegen verfolgt wieder eine sehr (zu?) grosszügige Praxis. In seinem Entscheid vom 24. September 2015 lässt sich diese Haltung unseres obersten Gerichtshofes klar erkennen. Demnach geht er davon aus, dass der ersuchende Staat, in diesem Fall Frankreich, die Grundsätze von Treu und Glauben respektiert und es diesem darum zu steht, über das Steuerdomizil der betroffenen Person zu entscheiden. Aus unserer Sicht öffnet eine solche Rechtsprechung allen unseren französischen Freunden und Nachbarn Tür und



House of Parliament, Bern

Tor für Missbrauch. Dies umso mehr vor dem Hintergrund, dass Frankreich seit dem 1. Januar 2013 - ohne jegliche rechtliche Grundlage - davon ausgeht, dass Personen, die nach dem Aufwand besteuert werden, nicht mehr vom französisch-schweizerischen Doppelbesteuerungsabkommen profitieren können und folglich auch nicht mehr von den darin enthaltenen Regeln zur Bestimmung des Steuerdomizils.

Grundsätzlich informiert die Eidgenössische Steuerverwaltung die betreffende Person über die wesentlichen Teile des Ersuchens. Artikel 21a des StAhiG sieht ausdrücklich vor, dass dies auch erst nach Übermittlung der Informationen geschehen kann, wenn die ersuchende Behörde glaubhaft macht, dass der Zweck der Amtshilfe und der Erfolg ihrer Untersuchung durch die vorgängige Information vereitelt würden.

Eine Beschwerde kann nur gegen die Schlussverfügung eingereicht werden.

Nach der Veröffentlichung des neuen Kommentars der OECD zum Artikel 26 des OECD-Musterabkommens am 17. Juli 2012 hat die Schweiz Artikel 14a in das StAhiG aufgenommen, der die Amtshilfe bei Gruppensuchen regelt. In Artikel 3 Buchstabe c des StAhiG definiert der Gesetzgeber ein Gruppensuchen als ein «Amtshilfeersuchen, mit welchen Informatio-

f. A statement that the request complies with the laws, regulations and administrative practices of the requesting state, so that if the requested information was within the jurisdiction of the requesting state, the requesting authority would be entitled to obtain it under its laws or in the normal course of administrative practice;

g. A statement specifying that the requesting state has used all means available under its national tax procedure rules.

The legislator had the foresight to specify that article 7 of TAAA should not come into force, for example, when requests are made for the purposes of finding evidence or if they violate the principle of good faith, and especially when such a request is based on information obtained by an action that is punishable under Swiss law. This final requirement aimed to prevent administrative assistance from being offered in cases involving stolen data. We find it regrettable that the Federal Council has advised parliament, in its message of 10 June 2016, to be less strict in this area, and to only prevent article 7 from being used in cases where a request is based on information the requesting state obtained through deliberate action, in a manner that

nen über mehrere Personen verlangt werden, die nach einem identischen Verhaltensmuster vorgegangen sind und anhand präziser Angaben identifizierbar sind». Der Bundesrat hat in Artikel 1 Absatz 1 der StAhiV präzisiert, dass solche Ersuchen nur zulässig sind «für Informationen über Sachverhalte, welche die Zeit seit dem 1. Februar 2013 betreffen».

Der Bundesrat wurde nicht müde zu betonen, dass die Gruppenamtshilfe nichts mit Beweisausforschung zu tun habe, und reichte die heisse Kartoffel so ans Parlament weiter. Leider lässt die von der Eidgenössischen Steuerverwaltung eingenommene Position zu zwei Gruppensuchen der Niederlande die Vermu-

tung zu, dass einmal abgegebene Versprechen nicht für immer gültig sind. Glücklicherweise wird diese Haltung wenigstens durch das Bundesverwaltungsgericht etwas korrigiert.

Wir weisen darauf hin, dass in der Praxis für die Bestimmung des Steuerdomizils der betreffenden Person das Doppelbesteuerungsabkommen anzuwenden ist, das zwischen der Schweiz und dem entsprechend Land abgeschlossen wurde. Im Fall von Frankreich können individuelle Amtshilfeersuchen keinesfalls Konten betreffen, die vor dem 1. Januar 2010 aufgelöst wurden. Im Fall von Gruppensuchen gilt, wie oben erwähnt, der 1. Februar 2013. Hingegen sind im Fall von Belgien

nach wie vor die Bestimmungen von vor dem 13. März 2009 gültig, da das Doppelbesteuerungsabkommen mit der Schweiz von den belgischen Regionalparlamenten noch nicht ratifiziert wurde und damit auch noch nicht in Kraft getreten ist...

Abschliessend stellen wir fest, dass der Entscheidung vom 13. März 2009 weiterreichende Folgen hatte als erwartet. Dazu beigetragen hat vor allem auch der Entscheid der OECD, Gruppensuche zuzulassen. Trotzdem ist es wichtig, dass unsere Behörden und Gerichte diesem Umstand nicht noch durch eine zu lasche Praxis bei den Amtshilfesuchen Vorschub leisten. ■

is punishable under Swiss law, and external to an administrative assistance process. It is vital that members of parliament reject this modification, as it jeopardises the guarantees originally made by the Federal Council.

In practice, we have observed that the Federal Tax Administration becomes involved very (perhaps too) easily during requests for assistance, that the Swiss Federal Administrative Court is more restrained in its involvement, but that the Federal Supreme Court is generally quite lax (if not excessively so). This attitude is perfectly illustrated in the position adopted by the Federal Supreme Court in its judgement of 24 September 2015, in which it held that under the principle of good faith, it was incumbent on the requesting state, in this case France, to determine the residence of the person concerned. It is our view that this precedent paves the way for all manner of misuses by our French friends and neighbours. This seems especially pertinent when one considers their completely illegal decision of 1 January 2013 that persons opting for expenditure-based taxation in Switzerland should no longer benefit from the French-Swiss double taxation agreement, or its rules for determining a place of residence.

In principle, the Federal Tax Administration notifies the person concerned of the main

parts of the request. Article 21 of TAAA stipulates that, in exceptional cases, this notification can take place after the transmission of information, if the requesting authority credibly demonstrates that prior notification would compromise the goal of the administrative assistance and undermine the outcome of its inquiry.

Appeals may be lodged only against a final decision.

Following the OECD's update to its commentary on article 26 of the OECD Model Convention on 17 July 2012, Switzerland added group administrative assistance to article 14 of TAAA. In article 3, sub-para (c) of TAAA, the legislator defines a group request as one which "requests for information on two or more people with identical behaviour patterns who are identifiable by means of precise details". In its Ordinance of 20 August 2014 on International Administrative Assistance in Tax Matters, the Federal Council clarified that such requests were allowed only "for information relating to events occurring from 1 February 2013 onwards".

In order to sweeten the pill for parliament, the Federal Council repeatedly insisted that group administrative assistance had nothing to do with information gathering. Unfor-

tunately, the position taken by the Federal Tax Administration on two group requests made by the Netherlands suggest that these guarantees have had a very short lifespan. Thankfully, their decision was moderated by the Swiss Federal Administrative Court.

Practically speaking, we maintain that there is a need to refer to the double taxation agreements concluded between Switzerland and the state where the person concerned is resident. With regard to France, "individual" requests for assistance cannot be made for accounts closed before 1 January 2010. For group requests, the date of 1 February 2013 mentioned above applies. However, the modification of the double taxation agreement between Switzerland and Belgium has not yet to be ratified by the Belgian regional parliaments, meaning that the rules prior to 13 March 2009 continue to apply.

In conclusion, it seems to us that the decision of 13 March 2009 has had far greater implications than anticipated, especially following the OECD's decision to offer group administrative assistance. It is, nonetheless, important to ensure that this is not exacerbated by an overly lax attitude to accepting requests for administrative assistance on the part of our administrative and judicial authorities. ■