

# RECHTSSCHUTZ IN DER AMTSHILFE

von Dr. Walter Frei, Rechtsanwalt,  
MME Legal | Tax | Compliance, Zürich

I.	Einleitung	1
II.	Kurzer historischer Abriss zur Amtshilfe	2
III.	Gesetzliche Grundlagen der Amtshilfe	5
	1. Art. 26 OECD-Musterabkommen	5
	2. Steueramtshilfegesetz (StAhiG)	5
	3. Automatischer Informationsaustausch	8
IV.	Zwischenfazit	9
V.	Rechtsschutz	10
	1. Terminologisches zu den Verfahrensbeteiligten	10
	2. Notifikation und deren Ausnahme	11
	3. Akteneinsicht und Stellungnahme gegenüber der ESTV	14
	4. Beurteilung durch die Gerichte	15
	A. Verfahren vor Bundesverwaltungsgericht	15
	B. Verfahren vor Bundesgericht	17
	C. Anfechtungsgründe und ihre Erfolgschancen	18
VI.	Fazit	20

## I. EINLEITUNG

Nachdem die Schweiz im Jahr 2009 beschlossen hatte, bei der Amtshilfe den Standard gemäss Art. 26 des OECD-Musterabkommens zu übernehmen, hat der Verfasser dieses Aufsatzes unter dem Eindruck der rasanten Entwicklung im Amtshilfebereich in einem Aufsatz im Jahr 2012 die Frage gestellt, ob sich die Schweiz dem automatischen Informationsaustausch mit

Erfolg verschliessen könne.<sup>1</sup> Heute ist diese Frage geklärt: die Schweiz konnte nicht.

Kurz vor dieser gesamten Entwicklung äusserte sich der damalige Finanzminister, Bundesrat Merz, noch kämpferisch und meinte, an unserem Bankgeheimnis würde sich das Ausland «noch die Zähne ausbeissen». Der einzige, der sich jedoch heute am Bankgeheimnis noch «die Zähne ausbeissen» könnte, ist der Schweizer Fiskus.

Nachdem die Schweiz nun einige Jahre unter dem völlig neuen Regime der Grossen Amtshilfe<sup>2</sup> lebt,<sup>3</sup> soll im Rahmen dieses Aufsatzes untersucht werden, welche Rechtsschutzbehelfe den ungehemmten Informationsfluss im Rahmen der Amtshilfe noch eindämmen können.

## II. KURZER HISTORISCHER ABRISS ZUR AMTSHILFE

Das schweizerische Bankgeheimnis wurde gesetzlich bereits 1935 – die Schweizer Banken beriefen sich jedoch schon vorher auf ein solches Bankgeheimnis – eingeführt<sup>4</sup> und diente dem Schweizer Private Banking während Jahrzehnten als Wettbewerbsvorteil gegenüber den ausländischen Banken.<sup>5</sup> Geschützt

<sup>1</sup> Entwicklungen in der Amtshilfe oder der plötzliche Tod des schweizerischen Bankgeheimnisses, ZStP 2012, S. 210.

<sup>2</sup> Die Grosse Amtshilfe gewährt den ersuchenden ausländischen Fiskalbehörden umfassende Auskunft, während sich die Kleine Amtshilfe auf die Auskünfte, welche zur Umsetzung der Doppelbesteuerungsabkommen notwendig sind, beschränkt.

<sup>3</sup> Gemäss NZZ, Richter pfeifen Schweizer Steuerbeamte zurück, 2.8.2018, S. 21, stiegen die Gesuche um Amtshilfe von 2011 bis 2015 von 370 auf 2700.

<sup>4</sup> Ursache war die in Deutschland nach 1930 eingeführte Regelung über die Devisenbewirtschaftung, die zu einzelnen Fällen von deutscher Bankspionage führte. Mit dem Bankkündengeheimnis wollte man die Schweizer Banken vor einer Kapitalflucht der in der Schweiz angelegten Gelder schützen. Ein Schaden, vor dem die Schweiz geschützt werden sollte (GÜNTER STRATENWERTH, in: Basler Kommentar zum Bankengesetz, Art. 47 N 2).

<sup>5</sup> Der Bankier Hans J. Bär kritisierte das 2004 in seinen Memoiren als überholtes defensives Instrument, das die Schweizer Banken vom allgemeinen Wettbewerb verschone und «fett, aber impotent» mache (NZZ, 22.3.2011). Für dieses Urteil handelte er sich zum Teil üble Kritik ein. Die Entwicklung im Bankenbereich gab Bär insofern recht,

wurde dieses Bankgeheimnis im Rahmen des Steuerrechts insbesondere dadurch, dass sich die Schweiz praktisch jeglicher Amtshilfe verweigerte.

Eine gewisse Aufweichung fand in den Doppelbesteuerungsabkommen mit den USA im Jahr 1996 und Deutschland im Jahr 2002 statt. Gestützt auf diese Abkommen leistete die Schweiz Amtshilfe in Steuerbetrugsfällen oder Fällen, die einem Steuerbetrug ähnlich waren.<sup>6</sup>

Losgelöst von allen Abkommen leitete die USA 2008 gegen die UBS ein sog. John-Doe-Summons-Verfahren wegen Beihilfe zur Steuerhinterziehung in zahlreichen Fällen ein. Dieses Verfahren hätte in ein formelles Strafverfahren gegen die UBS in den USA führen können, was den Untergang der UBS befürchten liess. Nach etlichem Hin und Her war die Schweiz angesichts dieser Drohung schliesslich bereit, den USA Informationen zu 4450<sup>7</sup> Bankkunden der UBS zu liefern.<sup>8</sup>

Parallel zur Entwicklung mit den USA und wohl nicht ganz zufällig machte auch die OECD Druck auf die Schweiz und setzte diese auf eine sog. graue Liste.<sup>9</sup> Das und die Ereignisse in den USA führten zu einem Paradigmawechsel in der schweizerischen Amtshilfe. Der Bundesrat entschied im März 2009, die Amtshilfe auszuweiten und den Standard von Art. 26 des OECD-Musterabkommens zu übernehmen. Dieser Standard wird nunmehr bei der Vereinbarung neuer und der Revision bestehender Doppelbesteuerungsabkommen umgesetzt.

Das Bemühen des Bundesrats zum Abschluss neuer Doppelbesteuerungsabkommen mit der grossen Amtshilfeklausel scheint kaum von Bedenken gebremst zu werden. So sollen solche Ab-

---

als die Zahl der Banken in der Vergangenheit zwar zurückgegangen ist, die übrig gebliebenen 253 Institute jedoch 2017 einen spürbar höheren Gewinn von knapp über CHF 10 Mrd. erwirtschafteten und mit CHF 7300 Mrd. mehr Vermögen verwalteten als in jedem Jahr nach der Finanzkrise (ERMES GALLAROTTI, Die Banken klagen, ohne wirklich zu leiden, NZZ 31.8.2018).

<sup>6</sup> So im DBA-USA 1996.

<sup>7</sup> Wie es zu dieser ominösen Zahl kam, ist bis heute ungeklärt.

<sup>8</sup> Vgl. zum Ganzen WALTER FREI und TOBIAS ROHNER, US-Amtshilfe in Steuer-sachen, ZStP 2009, S. 271; 2010, S. 95.

<sup>9</sup> FREI, Anm. 1, S. 192.

kommen auch mit Staaten geschlossen werden, die in Sachen Steuergeheimnis, Korruption oder Verbindung von Amtsträgern mit dem organisierten Verbrechen einen – gelinde gesagt – eher zweifelhaften Ruf geniessen.<sup>10</sup>

In den vergangenen Jahren wurden wiederholt Fälle publik, in denen ungetreue Bankmitarbeiter Bankdaten stahlen und diese ausländischen Fiskalbehörden verkauften. Die Schweiz trat nach geltendem Recht auf Informationsersuchen ausländischer Behörden nicht ein, wenn das Ersuchen auf solchen rechtswidrig beschafften Informationen beruht.<sup>11</sup> Der Bundesrat möchte diese Einschränkung jedoch aufheben, da die Praxis der Schweiz «vermehrt von zahlreichen Ländern sowie vom Global Forum in Frage gestellt» wird.<sup>12</sup> In einem neuesten Urteil des Bundesgerichts erhält er darin Unterstützung. Das Bundesgericht hält dafür, dass die alleinige Verwendung von illegal erworbenen Daten per se den Grundsatz von Treu und Glauben nicht verletze. Es sei der Beizug sämtlicher konkreter Umstände des Einzelfalls geboten, um einen allfälligen Verstoss gegen Treu und Glauben beurteilen zu können, ausser der ersuchende Staat hätte die illegal erworbenen Daten direkt beim «Dieb» gekauft. Dem ersuchenden Staat könne die unilaterale Ausformulierung der Anwendung des Vertrauensprinzips in Art. 7 lit. c StAhiG nur entgegengehalten werden, wenn a. ein entsprechender Verweis in das bilaterale Abkommen (oder Protokolle dazu) aufgenommen wurde, d.h. der Vertragsstaat diesen Vorbehalt akzeptiert hat oder b. feststehe, dass der Vertragsstaat den Grundsatz von Treu und Glauben verletzt hat.<sup>13</sup>

<sup>10</sup> Nationalrat Matter wendete z.B. beim Abkommen mit Brasilien ein, Brasilien verfüge über eine der weltweit korruptesten Verwaltungen (SDA-Meldung vom 22.9.2016). Demgegenüber meinte Bundesrat Maurer, Brasilien werde zwar «immer wieder durch politische Veränderungen durchgeschüttelt», sei aber «auf einem guten Weg» (Prot SR 12.12.2016; 16.032).

<sup>11</sup> Art. 7 lit. c Steueramtshilfegesetz, StAhiG, SR 651.1.

<sup>12</sup> Medienmitteilung des Eidgenössischen Finanzdepartements vom 10.6.2016, [https://www.efd.admin.ch/efd/de/home/dokumentation/nsb-news\\_list.msg-id-62129.html](https://www.efd.admin.ch/efd/de/home/dokumentation/nsb-news_list.msg-id-62129.html), zuletzt besucht am 18.7.2018.

<sup>13</sup> BGr, 2C\_648/2017, 17.7.2018.

Im Bereich der Amtshilfe macht die Schweiz einzig noch bei der Erhebung von ausländischen Steuern in der Schweiz eine Ausnahme. Zum entsprechenden Artikel 27 des OECD-Musterabkommens<sup>14</sup> hat sie einen Vorbehalt angebracht.

### **III. GESETZLICHE GRUNDLAGEN DER AMTSHILFE**

#### **1. Art. 26 OECD-Musterabkommen**

Die Amtshilfeklauseln in den Doppelbesteuerungsabkommen basieren auf Art. 26 OECD-Musterabkommen.<sup>15</sup> Im vorliegenden Kontext ist vor allem Satz 1 von Abs. 1 interessant:

*Die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten tauschen die Informationen aus, die zur Durchführung dieses Abkommens oder zur Verwaltung oder Anwendung des innerstaatlichen Rechts betreffend Steuern jeder Art und Bezeichnung, die für Rechnung der Vertragsstaaten oder ihrer Gebietskörperschaften erhoben werden, voraussichtlich erheblich sind, soweit die diesem Recht entsprechende Besteuerung nicht dem Abkommen widerspricht.*

#### **2. Steueramtshilfegesetz (StAhiG)**

Die innerstaatliche Basis für die Amtshilfe gemäss den entsprechenden Doppelbesteuerungsabkommen bildet das Bundesgesetz über die internationale Amtshilfe in Steuersachen vom 28. September 2012 (Steueramtshilfegesetz, StAhiG).<sup>16</sup>

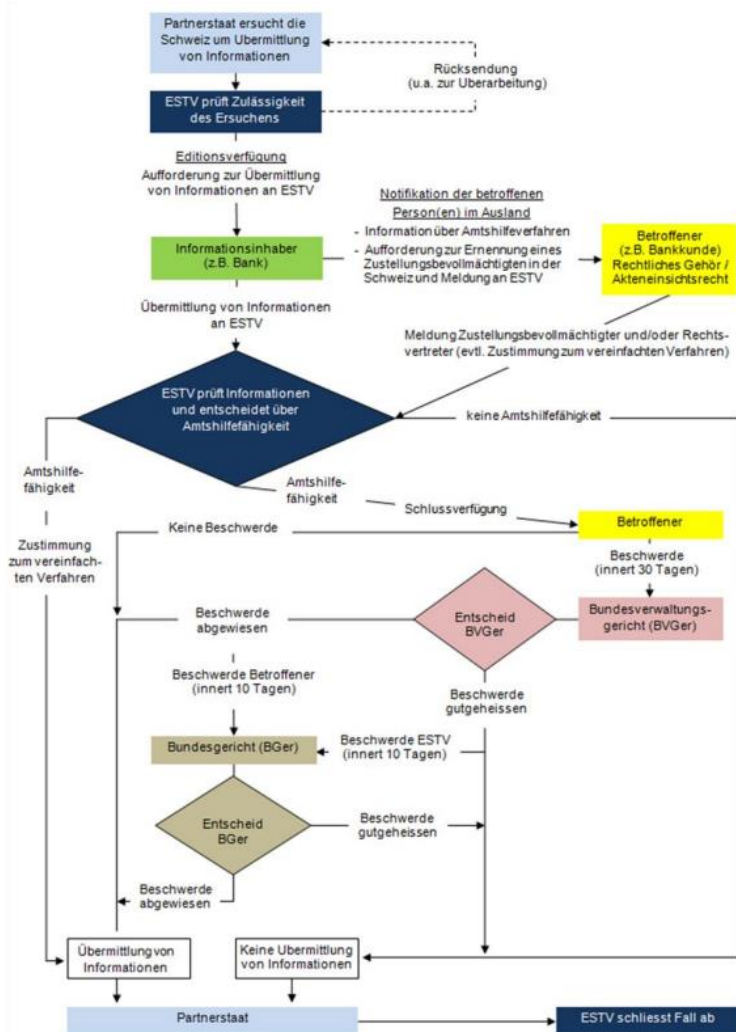
<sup>14</sup> «Die Vertragsstaaten leisten sich gegenseitige Amtshilfe bei der Erhebung von Steueransprüchen» (Abs. 1 Satz 1).

<sup>15</sup> Siehe den Originaltext bei FREI (Anm. 1), S. 197.

<sup>16</sup> SR 651.1.

Übersichtsmässig stellt sich die Amtshilfe wie folgt dar (siehe Folgeseite):<sup>17</sup>

<sup>17</sup> Steuerinformation der Schweizerischen Steuerkonferenz SSK zur Amts- und Rechtshilfe, Dezember 2017.



Die Entwicklung der internationalen Standards führte seit Inkrafttreten des StAhiG bereits zu zwei Teilrevisionen. In diesem Zusammenhang hat die Schweiz insbesondere eine Ausnahme zum Notifikationsverfahren für Personen, die Gegenstand eines Amtshilfesuchs sind, eingeführt. Seit dem 1. August 2014 können Personen, die Gegenstand eines solchen Gesuchs sind, in Ausnahmefällen auch erst nach einer Datenlieferung darüber informiert werden.<sup>18</sup> Insofern ist das Schema auf der vorangehenden Seite mit Bezug auf die sog. «Notifikation der betroffenen Person(en) im Ausland» zu relativieren.

### 3. Automatischer Informationsaustausch

Mit dem Beitritt zum multilateralen Amtshilfeübereinkommen des Europarats und der OECD<sup>19</sup> hat die Schweiz auch den spontanen Informationsaustausch eingeführt.<sup>20</sup> Mit diesem Instrument «soll die Steuertransparenz erhöht und die grenzüberschreitende Steuerhinterziehung verhindert werden.»<sup>21</sup>

Das Amtshilfeübereinkommen und die Bestimmungen zu dessen Umsetzung im AIAG<sup>22</sup> sind am 1. Januar 2017 in Kraft getreten. Zum selben Zeitpunkt ist auch die revidierte Steueramtshil-

<sup>18</sup> Art. 15 Abs. 2 StAhiG: «Soweit die ausländische Behörde Geheimhaltungsgründe hinsichtlich gewisser Aktenstücke glaubhaft macht, kann die ESTV einer beschwerdeberechtigten Person die Einsicht in die entsprechenden Aktenstücke nach Artikel 27 VwVG verweigern.»

<sup>19</sup> Übereinkommen über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen vom 25. Januar 1988, für die Schweiz in Kraft am 1. Januar 2017, SR 0.652.1.

<sup>20</sup> Vgl. auch RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkommentar zum DBG, Zürich 3. A. 2016, VB zu Art. 174-195 N 42b m.H.a. STEFAN OESTERHELT, Spontaner Austausch von Steurrulings, StR 2016, 276.

<sup>21</sup> Staatssekretariat für internationale Finanzfragen SIF, in: <https://www.sif.admin.ch/sif/de/home/themen/informationsaustausch/automatischer-informationsaustausch/automatischer-informationsaustausch1.html>, zuletzt besucht am 18.7.2018.

<sup>22</sup> Bundesgesetz über den internationalen automatischen Informationsaustausch in Steuersachen, AIAG, vom 18. Dezember 2015, SR 653.1



feverordnung in Kraft getreten. Der erste automatische Informationsaustausch durch die Schweiz wird ab Herbst 2018 erfolgen.<sup>23</sup>

Im Rahmen dieses Aufsatzes wird auf den AIA nicht weiter eingegangen.

#### IV. ZWISCHENFAZIT

Die historische Herleitung und der aktuelle Stand der Gesetzgebung zur Amtshilfe zeigt eindrücklich, wie die zuständigen schweizerischen Behörden und mit ihnen das Parlament in den letzten zehn Jahren im Bereich der Amtshilfe und insbesondere dem Informationsaustausch eine Drehung um 180 Grad vollzogen haben. Während sich die Schweizer Behörden Jahrzehnte gegenüber ausländischen Fiskalbehörden äusserst zugeknöpft zeigten, herrscht heute eine Bereitwilligkeit zur Informationsoffenbarung, die in gewissen Bereichen auch als übertrieben erachtet werden könnte (insbesondere gegenüber Staaten, die «erst auf gutem Weg» – wohin auch immer – sind).<sup>24</sup>

Die Absicht von Parlament und Behörden dürften hauptsächlich dahin gehen, international in diesem Bereich guten Willen zu beweisen, um ominöse Listeneintragungen und die damit verbundenen Nachteile oder andere Bedrängnisse zu vermeiden. Zum Teil mag auch eine Rolle spielen, dass neue Doppelbesteuerungsabkommen zum Nutzen der Schweiz ohne grosse Amtshilfe möglicherweise nicht mehr erhältlich sind.

Der hehre Wunsch, wie er vom Staatssekretariat für internationale Finanzfragen SIF geäussert wurde, mit erhöhter Steuertransparenz grenzüberschreitende Steuerhinterziehung zu verhindern, mag generell durchaus auch eine Rolle beim Meinungsumschwung von Parlament und Behörde gespielt haben. Warum mit der Preisgabe des Bankgeheimnisses nur die grenzüberschreitende Steuerhinterziehung verhindert werden soll, nicht jedoch die in

<sup>23</sup> Vgl. <https://www.efd.admin.ch/efd/de/home/themen/wirtschaft--wahrung--finanzplatz/finanzmarktpolitik/automatischer-informationsaustausch--aia-/fb-AIA.html>, zuletzt besucht am 25.9.2018.

<sup>24</sup> Vgl. auch NZZ (Anm. 3).

der Schweiz selber, wo es keinen automatischen Informationsaustausch betreffend die Daten von Bankkunden in der Schweiz gibt, ist kaum zu begründen.<sup>25</sup>

Die hier geschilderte Motivlage des Gesetzgebers und der anwendenden Behörde hat ihre Auswirkung auf den Umfang des Rechtsschutzes der sog. «betroffenen» Personen.

## V. RECHTSSCHUTZ

### 1. Terminologisches zu den Verfahrensbeteiligten

Von einem Amtshilfeersuchen werden zwei Personenkreise erfasst:

- zum einen die Person, über die im Amtshilfeersuchen Informationen verlangt werden (vom Gesetz als *betroffene Person* bezeichnet<sup>26</sup>)

und

- zum anderen die Person, die in der Schweiz über die verlangten Informationen verfügt (vom Gesetz als *Informationsinhaberin oder Informationsinhaber*<sup>27</sup> bezeichnet<sup>28</sup>).

<sup>25</sup> 2014 reichte Thomas Matter eine Initiative mit dem Titel «Ja zum Schutz der Privatsphäre» ein. Matter wollte damit im Inland «den gläsernen Bürger vermeiden und wenigstens im Inland retten, was noch gerettet werden könne.» Der Zuger Nationalrat Gerhard Pfister meinte dazu, wenn dadurch eine Ungleichbehandlung zugunsten der Schweizer Steuerzahler im Vergleich zum Ausland bestehe, sei das doch erfreulich (FLORIAN SCHWAB, Das Endspiel ist eröffnet, in Weltwoche, 24.4.2013, [https://www.weltwoche.ch/ausgaben/2013\\_17/artikel/das-endspiel-ist-eroeffnet-die-weltwoche-ausgabe-172013.html](https://www.weltwoche.ch/ausgaben/2013_17/artikel/das-endspiel-ist-eroeffnet-die-weltwoche-ausgabe-172013.html), besucht am 18.7.2018). Nachdem im Parlament die Revision zum Steuerstrafrecht vorerst scheiterte – damit wird der seit Jahrzehnte unbefriedigende Zustand des Gestrüpps unseres Steuerstrafrechts, wie dies Walter R. Pfund bereits vor Jahrzehnten treffend kritisierte (ASA 48, 1), auf unabsehbare Zeit perpetuiert –, zog Thomas Matter seine Initiative zurück, da er das Bankgeheimnis damit im Inland als genügend gesichert erachtete.

<sup>26</sup> Art. 3 lit. a StAhiG.

<sup>27</sup> Nachstehend nur noch Informationsinhaberin genannt.

<sup>28</sup> Art. 3 lit. b StAhiG.

## 2. Notifikation und deren Ausnahme

Damit eine betroffene Person ihre Rechte wahrnehmen kann, muss sie überhaupt wissen, dass sie Subjekt eines Amtshilfeersuchens ist. Art. 14 Abs. 1 StAhiG sieht vor, dass die ESTV die betroffene Person über die wesentlichen Teile des Ersuchens orientiert. Wohnt die betroffene Person im Ausland, wird sie aufgefordert, einen inländischen Zustellungsbevollmächtigten zu bezeichnen.<sup>29</sup> Sie kann aber je nachdem (abhängig von der Zulässigkeit, Zustellungen im Ausland durch die Post zu veranlassen) auch direkt angeschrieben werden oder über die Informationsinhaberin.<sup>30</sup> Führen diese Bemühungen der ESTV ins Leere, werden Ersuchen des ausländischen Staates und am Schluss der Entscheid der ESTV im Bundesblatt veröffentlicht.<sup>31</sup>

Die ESTV informiert die betroffene Person ausnahmsweise erst nach Übermittlung der Informationen mittels Verfügung über ein Ersuchen, wenn die ersuchende Behörde glaubhaft macht, dass der Zweck der Amtshilfe und der Erfolg ihrer Untersuchung durch die vorgängige Information vereitelt würden.<sup>32</sup>

Diese Ausnahme von der Notifikation wurde nachträglich ins StAhiG eingefügt, da nach dem Standard des Global Forum die Rechte im ersuchten Staat zugunsten einer bei einem Amtshilfeersuchen beschwerdeberechtigten Person einen wirksamen Informationsaustausch nicht verhindern dürfe.<sup>33</sup>

Die Schweiz fürchtete, ohne diese Ausnahmeklausel Sanktionsmassnahmen durch die G-20-Staaten. Zahlreiche Ersuchen waren vor dieser Gesetzesrevision blockiert wegen der vom ersuchenden Staat verlangten Geheimhaltung, die aufgrund des Fehlens einer solchen Ausnahmebestimmung nicht gewährleistet werden konnte.

<sup>29</sup> Art. 14 Abs. 3 StAhiG.

<sup>30</sup> Art. 14 Abs. 3 und 4 StAhiG.

<sup>31</sup> Art. 14 Abs. 5, 17 Abs. 3 StAhiG. Will die betroffene Person diese Publizität vermeiden, muss sie deshalb einen schweizerischen Zustellungsempfänger bezeichnen.

<sup>32</sup> Art. 21a Abs. 1 StAhiG.

<sup>33</sup> BBl 2013 8372, a.z.F.

Die ersuchende Behörde kann somit zum einen glaubhaft machen, dass der *Zweck* der Amtshilfe durch die vorgängige Information vereitelt würde. Dies ist etwa der Fall, wenn aufgrund der vorgängigen Information Beweise vernichtet würden. Zum andern kann die ersuchende Behörde glaubhaft machen, dass der *Erfolg* ihrer Untersuchung durch die vorgängige Information vereitelt würde. Dies kann der Fall sein, wenn das Verfahren infolge drohender Verjährung dringlich ist und eine vorgängige Information das Verfahren verzögern würde oder wenn die ersuchende Behörde verdeckte Ermittlungen noch nicht abgeschlossen hat.<sup>34</sup>

Das Vorliegen der Voraussetzungen für die Gewährung des Ausnahmeverfahrens ist vom ersuchenden Staat einzelfallbezogen glaubhaft zu machen. Pauschale Aussagen reichen nicht aus. Auch in diesen Ausnahmefällen redigiert die ESTV ihre Verfügungen vor Übermittlung der Informationen. Die nachträgliche Information ist so lange aufzuschieben, wie das Risiko fortbesteht, dass der Zweck der Amtshilfe oder der Erfolg der von der ersuchenden Behörde durchgeführten Untersuchung durch die Information vereitelt würde. Über die Dauer des Aufschubs ist im Einzelfall zu entscheiden.<sup>35</sup>

Diese Ausnahmebestimmung ist für die betroffenen Personen höchst unbefriedigend, da ihnen gegenüber ein Rechtsschutz praktisch verwehrt wird. Sie haben zwar die Möglichkeit, gegen die Verfügung der ESTV auch Beschwerde zu erheben, können aber nur noch die Feststellung der Rechtswidrigkeit verlangen.<sup>36</sup>

Wird Rechtswidrigkeit festgestellt, kann die beschwerte Person unter gegebenen Voraussetzungen eine Staatshaftungsklage erheben. Die Übermittlung der Informationen kann jedoch nicht rückgängig gemacht werden.<sup>37</sup>

Die implizit zum Ausdruck gebrachte Vorstellung des Gesetzgebers, mit der Möglichkeit der nachträglichen Feststellung der Rechtswidrigkeit verbunden mit der Aussicht einer Staatshaf-

<sup>34</sup> BBI 2013 8378.

<sup>35</sup> BBI 2013 8379.

<sup>36</sup> Art. 21a Abs. 2 StAhiG.

<sup>37</sup> BBI 2013 8379.

tungsklage sei den Rechtsschutzbedürfnissen der betroffenen Personen genügend Rechnung getragen, mag formal beruhigen, materiell überzeugend ist das kaum. Sollte einer betroffenen Person wegen rechtswidrig erteilten Informationen Nachteile erwachsen, dürfte es ihr kaum je gelingen, rechtsgenügend einen Schaden zu substantzieren und die Schweizer Gerichtsinstanzen zu überzeugen, dass dieser Schaden adäquat kausal durch das rechtswidrige Handeln der ESTV entstanden ist.<sup>38</sup>

Immerhin sei dem Gesetzgeber attestiert, dass er zugibt, den Rechtsschutz der betroffenen Personen im übergeordneten Interesse der Schweiz, die als Mitglied der OECD «deren Empfehlungen nachzukommen» will, preiszugeben. Der Schweiz drohe ansonsten ein Verlust ihrer Glaubwürdigkeit als verlässliches Mitglied, und sie hätte bi- oder multilaterale Sanktionen zu gewärtigen, was sich negativ auf die schweizerische Volkswirtschaft auswirken würde.<sup>39</sup>

Anzufügen ist, dass auch die Informationsinhaber in die Geheimhaltung eingebunden werden. Damit die betroffenen Personen keine Kenntnis vom Ersuchen erhalten, informiert die ESTV die Informationsinhaber und Behörden, denen das Ersuchen zur Kenntnis gebracht wurde, über den Informationsaufschub. Die Informationsinhaber sowie die Mitglieder und Angestellten dieser Stellen dürfen die beschwerdeberechtigten Personen bis zu deren nachträglicher Information nicht über das Ersuchen informieren.<sup>40</sup>

Die Bestimmung ist zwar als «Ausnahmeregelung» formuliert. Dass diese «Ausnahme» aber auch gelebt werden will und wird, hat der Gesetzgeber deutlich zum Ausdruck gebracht, indem er ausführt: «Ob die Schweiz in diesem Punkt in Zukunft als standardkonform beurteilt wird, hängt allerdings nicht nur vom Vorhandensein einer standardkonformen Ausnahmebestimmung ab,

<sup>38</sup> Vgl. auch ANDREA OPEL, Neuausrichtung der schweizerischen Abkommenspolitik in Steuersachen: Amtshilfe nach dem OECD-Standard, Eine rechtliche Würdigung, Habil. Basel, 2015, S. 447 f., die darauf hinweist, dass weder Nachsteuer noch Busse als Schaden geltend gemacht werden können.

<sup>39</sup> BBl 2013 8381.

<sup>40</sup> Art. 21a Abs. 3 StAhiG.

sondern auch davon, wie die Bestimmung in der Praxis Anwendung findet.»<sup>41</sup>

### 3. Akteneinsicht und Stellungnahme gegenüber der ESTV

Von der vorerwähnten Ausnahme der Notifikation abgesehen hat die betroffene Person die Möglichkeit, nach Abschluss der Informationsbeschaffung, aber vor Eröffnung der Schlussverfügung Akteneinsicht in das Ersuchen der ausländischen Behörde und in die erhobenen Unterlagen zu nehmen und gegenüber der ESTV ihre Einwendungen vorzubringen.<sup>42</sup>

Verfahrensrechtlich kommt das Verwaltungsverfahrensgesetz vom 20. Dezember 1968 (VwVG)<sup>43</sup> zur Anwendung, soweit das StAhiG nichts anderes bestimmt.<sup>44</sup>

Da Amtshilfeverfahren «zügig» durchzuführen sind,<sup>45</sup> werden der betroffenen Person (und ihren Vertretern) nur kurze Fristen von 10 Tagen zur Akteneinsicht und Stellungnahme eingeräumt. Diese Fristen können im Bedarfsfall aber kurz erstreckt werden.

Ist die ESTV aufgrund des Vorbringens der betroffenen Person über die Berechtigung zur Amtshilfe unsicher, so kann sie die ausländische Behörde ersuchen, zu Einwendungen der betroffenen Personen Stellung zu nehmen oder ihr Gesuch zu präzisieren oder zu erweitern.

Die ESTV ist keine richterliche Instanz, die neutral über ein ausländisches Amtshilfeersuchen befindet, sondern eine Steuerbehörde im Dienst der Amtshilfe und im Willen, dem ausländischen Ersuchen wenn immer möglich zu entsprechen. Sie vertraut

<sup>41</sup> BBl 2013 8378.

<sup>42</sup> Art. 15 Abs. 1 StAhiG. Abs. 2 dieser Bestimmung sieht aber ebenfalls die Möglichkeit vor, dass die ausländische Behörde gewisse Aktenstücke als geheim bezeichnet. Das Bundesgericht hält aber in diesem Kontext fest, dass die Akteneinsicht die Regel darstellt und deren Verweigerung oder Einschränkung eine Ausnahme bildet (BGr, 2C\_112/2015, 27.8.2015, Erw. 5.1).

<sup>43</sup> SR 172.021.

<sup>44</sup> Art. 5 StAhiG.

<sup>45</sup> Art. 4 Abs. 1 StAhiG. Anzumerken ist, dass komplexere Amtshilfeverfahren durchaus länger als ein Jahr dauern können, bis sie rechtskräftig abgeschlossen sind.

denn auch den Angaben der ausländischen Behörde «nach dem Grundsatz des völkerrechtlichen Vertrauensprinzips».<sup>46</sup> Eigene Abklärungen und Beurteilungen über die umstrittene Steuerpflicht im Ausland unternimmt sie keine, sondern verweist da auf das im entsprechenden Staat zu führende Verfahren.

Die ESTV schliesst ihr Verfahren mit einer sog. Schlussverfügung ab.<sup>47</sup>

## **4. Beurteilung durch die Gerichte**

### **A. Verfahren vor Bundesverwaltungsgericht**

Gegen die Schlussverfügung der ESTV kann innert 30 Tagen Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht erhoben werden. Von der ESTV im Rahmen des vorangegangenen Verfahrens eventuell erlassene Verfügungen über Zwangsmassnahmen<sup>48</sup> können zusammen mit der Schlussverfügung angefochten werden. Zur Beschwerde berechtigt sind die betroffene Person sowie weitere Personen unter den Voraussetzungen von Artikel 48 VwVG.<sup>49</sup>

In der Beschwerde vor Bundesverwaltungsgericht sind die Begehren und deren Begründung mit Angabe der Beweismittel zu nennen.<sup>50</sup>

Nicht restlos geklärt ist die Beschwerdelegitimation von Dritten, die nur indirekt von der Amtshilfe betroffen sind, sei dies die Informationsinhaberin – meist die Bank – oder Angestellte der Informationsinhaberin (z.B. Bankangestellte), über die ebenfalls

<sup>46</sup> Vgl. z.B. BGE 142 II 218 E. 3.3; BGr 2C\_28/2017, 16.4.2018; BGr, 2C\_1174/2014, 24.9.2015, Erw. 2.4.

<sup>47</sup> Art. 17 StAhiG.

<sup>48</sup> Die ESTV kann zur Beschaffung von Informationen ausschliesslich folgende Zwangsmassnahmen anwenden: a. die Durchsuchung von Räumen oder von Gegenständen und Unterlagen in Schriftform oder auf Bild- oder Datenträgern; b. die Beschlagnahme von Gegenständen und Unterlagen in Schriftform oder auf Bild- oder Datenträgern; c. die polizeiliche Vorführung gehörig vorgeladener Zeuginnen und Zeugen (Art. 13 Abs. 2 StAhiG).

<sup>49</sup> Art. 19 Abs. 1 und 2 StAhiG.

<sup>50</sup> Art. 52 Abs. 1 VwVG.

Informationen ausgetauscht werden sollen. Das Bundesgericht möchte diesen bloss indirekt betroffenen Dritten, die zufällig in den Unterlagen auftauchen, die Beschwerdelegitimation absprechen.<sup>51</sup> Zu Recht ist das Bundesverwaltungsgericht und die Lehre unter Bezugnahme auf den Gesetzgeber aber anderer Ansicht.<sup>52</sup>

Die Beschwerde hat aufschiebende Wirkung. Artikel 55 Absätze 2–4 VwVG ist jedoch anwendbar.<sup>53</sup> Die ESTV kann somit einer allfälligen Beschwerde die aufschiebende Wirkung entziehen. Mit dieser Bestimmung wird den Anforderungen des internationalen Standards Rechnung getragen. Ohne so weit zu gehen, die Information der betroffenen Person und ihre Verfahrensrechte vollständig auszuhebeln, soll der ESTV zumindest die Möglichkeit gegeben werden, Ausnahmesituationen berücksichtigen zu können und die Informationsübermittlung vorzunehmen, bevor das Beschwerdeverfahren abgeschlossen ist.<sup>54</sup> OPEL bezeichnet es zu Recht als «kritisch», «dass der ESTV keinerlei Vorgaben gemacht werden hinsichtlich der Ausübung ihres Ermessensspielraums».<sup>55</sup>

«Dass das Amtshilfeverfahren rechtsförmlich beschlossen wird, ist – rechtsvergleichend betrachtet – keine Selbstverständlichkeit.» Dies ist zum Beispiel in Deutschland oder Österreich nicht vorgesehen und wird von der Lehre und Rechtsprechung auch nicht vorausgesetzt. Die Auskunftserteilung wird in diesen Ländern als «schlichtes Verwaltungshandeln» bzw. Realakt verstanden.<sup>56</sup>

Da die Amtshilfeverfahren «zügig» durchzuführen sind,<sup>57</sup> findet *grundsätzlich* nur ein Schriftenwechsel statt.<sup>58</sup> Die Beschwer-

<sup>51</sup> ANDREA OPEL, Schutz von Dritten im internationalen Amtshilfeverfahren, StR 2016, S. 927, m.H. auf BGE 139 II 404. OPEL macht in einem Gastkommentar in der NZZ auf die bedenkliche Praxis der ESTV aufmerksam, gemäss der Daten von Dritten häufig ins Ausland übermittelt werden, ohne dass dies diese Dritten überhaupt wissen (Bankenmitarbeiter, zu Verfahrensobjekten degradiert, in: NZZ, 14.8.2018, S. 10).

<sup>52</sup> OPEL (Anm. 51), S. 927.

<sup>53</sup> Art. 19 Abs. 3 StAhiG.

<sup>54</sup> BBl 2011 6193.

<sup>55</sup> OPEL (Anm. 38), S. 537.

<sup>56</sup> OPEL (Anm. 38), S. 532.

<sup>57</sup> Art. 4 Abs. 2 StAhiG.



deinstanz soll aber die Möglichkeit haben, einen zweiten Schriftenwechsel durchzuführen, wenn z.B. der Sachverhalt weiterer Klärung bedarf.<sup>59</sup>

Nach Eingang der Beschwerde verfügt das Bundesverwaltungsgericht einen Kostenvorschuss. Wird dieser innert Frist nicht geleistet, so wird auf die Beschwerde unter Kostenfolge nicht eingetreten. Das Bundesverwaltungsgericht setzt der Beschwerdeführenden Partei eine Frist zur Zahlung des Kostenvorschusses von i.d.R. 20 Tagen an. Diese Frist kann aber erstreckt werden. Die Kosten betragen zur Zeit CHF 5000. Sind mehrere Parteien beteiligt, so reduziert sich die Gebühr für die weiteren Parteien i.d.R. um die Hälfte.

## **B. Verfahren vor Bundesgericht**

Gegen einen Entscheid auf dem Gebiet der internationalen Amtshilfe in Steuersachen ist die Beschwerde nur zulässig, wenn sich eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung stellt oder wenn es sich aus anderen Gründen um einen besonders bedeutenden Fall im Sinne von Artikel 84 Absatz 2 BGG handelt.<sup>60</sup>

Ein besonders bedeutender Fall liegt insbesondere vor, wenn Gründe für die Annahme bestehen, dass elementare Verfahrensgrundsätze verletzt worden sind oder das Verfahren im Ausland schwere Mängel aufweist.

Grundsätzliche Fragen, welche vom Bundesgericht zu prüfen sind, liegen vor, wenn untere Instanzen viele gleichartigen Fälle zu entscheiden haben und die Streitsache geeignet ist, eine Frage auch mit Bezug auf die anderen Fälle zu klären. Gemäss Bundesgericht kann selbst eine bereits entschiedene Rechtsfrage grundsätzlicher Natur sein, wenn sich die erneute Überprüfung aufdrängt, beispielsweise weil in der Lehre erhebliche Kritik geäussert wird. Als vom Bundesgericht zu prüfende Fragen wurden in der Vergangenheit solche der Zulässigkeit einer provisorischen

---

<sup>58</sup> Art. 19 Abs. 4 StAhiG.

<sup>59</sup> BBl 2011 6193.

<sup>60</sup> Bundesgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 (SR 173.110), a.z.F.

Kontensperre im Hinblick auf die Herausgabe von Vermögenswerten zur Sicherung einer fiskalstrafrechtlichen Ersatzforderung oder jene der Rechtmässigkeit einer spontanen Übermittlung von Informationen unabhängig von der Eröffnung einer Strafuntersuchung oder bei Gruppenanfragen eingestuft.<sup>61</sup>

### **C. Anfechtungsgründe und ihre Erfolgchancen**

Mit der Beschwerde vor Bundesverwaltungsgericht kann gerügt werden:

- a. Verletzung von Bundesrecht einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens;
- b. unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhaltes;
- c. Unangemessenheit.<sup>62</sup>

Die Beschwerdemöglichkeit ist somit umfassend, limitiert sind lediglich die Erfolgchancen.<sup>63</sup> Wie oben dargelegt, sollen der ersuchenden Behörde die Informationen zugestellt werden, die u.a. zur Anwendung ihrer innerstaatlichen Steuerregeln jeglicher Art «voraussichtlich erheblich» sind.<sup>64</sup> «Mit dem Begriff der voraussichtlichen Erheblichkeit soll ein möglichst umfassender Informationsaustausch garantiert werden, wobei den Vertragsstaaten klarerweise nicht gestattet ist, Informationen aufs Geratewohl (fishing expeditions) oder Auskünfte zu verlangen, von denen wenig wahrscheinlich ist, dass sie Licht in die Steuerangelegenheiten einer bestimmten steuerpflichtigen Person bringen würden. [...] Die voraussichtliche Erheblichkeit von geforderten Unterlagen oder Auskünften bezieht sich auf die Erhebung der Steuer durch den ersuchenden Staat; sie muss sich bereits aus dem

<sup>61</sup> OPEL (Anm. 38), S. 544 ff., m.H. auf die Rechtsprechung.

<sup>62</sup> Art. 49 VwVG.

<sup>63</sup> Gemäss Geschäftsbericht des Bundesverwaltungsgerichts erledigte dieses im Jahr 2017 96 Beschwerden aus dem Bereich Amts- und Rechtshilfe. Wie viele davon erfolgreich waren, ergibt sich nicht aus dem Geschäftsbericht. Über alle Geschäfte des Bundesverwaltungsgerichts waren im Jahr 2017 jedoch lediglich 5.5% Guttheissungen und 4.2% Teilguttheissungen zu verzeichnen.

<sup>64</sup> Vgl. oben Ziff. III.1.

Amtshilfegesuch ergeben.» Von der Amtshilfe sind demnach nur Informationen auszuschliessen, welche mit Sicherheit unerheblich sind bzw. deren Zusammenhang mit der Steuerangelegenheit wenig wahrscheinlich erscheint.<sup>65</sup>

Diese Hürde ist äusserst hoch und in der Praxis selten zu schaffen. Vom ersuchenden Staat verlangte Informationen über finanzielle oder persönliche Aspekte einer betroffenen Person können kaum je als «mit Sicherheit unerheblich» bezeichnet werden.<sup>66</sup> Ob eine Information erheblich ist, soll sodann in der Regel nur vom ersuchenden Staat abschliessend beurteilt werden können.<sup>67</sup>

Immerhin muss der ersuchende Staat aber hinreichend darlegen, dass es sich bei der betroffenen Person überhaupt um eine steuerpflichtige Person im ersuchenden Staat handelt.<sup>68</sup>

In einem jüngsten Urteil hat das Bundesverwaltungsgericht die Amtshilfe gegenüber Frankreich verweigert, da das Ersuchen auf blossen statistischen Nachweisen beruhte. Das Bundesverwaltungsgericht sah darin Ähnlichkeiten mit unzulässigen Anfragen nach sämtlichen französischen Bankkunden in der Schweiz.<sup>69</sup>

OPEL weist jedoch darauf hin, es sei inzwischen zu einer (ungen) Angewohnheit des Bundesgerichts geworden, sich in Widerspruch zur Auffassung des Bundesverwaltungsgerichts zu setzen. Mit dem stets gleichen Argument der voraussichtlichen Erheblichkeit der Information wische es die Ausführungen der Vorinstanz häufig global zur Seite, mögen diese noch so differenziert und überzeugend sein.<sup>70</sup>

Erfolgsversprechender sind Beschwerden von Drittpersonen, über die Informationen ausgetauscht werden sollen, da Art. 4 Abs. 3 StAhiG vorsieht, dass die Übermittlung von Informationen zu Personen, die nicht betroffene Personen sind, unzulässig ist, wenn diese Informationen für die Beurteilung der Steuersituation

<sup>65</sup> BGE 141 II 436, Erw. 4.4.3.

<sup>66</sup> OPEL (Anm. 51), S. 927.

<sup>67</sup> BVGer, A-2540/2017, 7.9.2017, Erw. 4.1.

<sup>68</sup> BVGer, A-6102/2016, 15.3.2017.

<sup>69</sup> BVGer, A-1488/2018, 30.7.2018.

<sup>70</sup> OPEL (Anm. 51), S. 927.

der betroffenen Person nicht voraussichtlich relevant sind oder wenn berechnigte Interessen von Personen, die nicht betroffene Personen sind, das Interesse der ersuchenden Seite an der Übermittlung der Informationen überwiegen. So sind Übermittlungen von Daten von Mitarbeitern von Banken und Anwälten unzulässig.<sup>71</sup>

## VI. FAZIT

Nachdem sich die Schweiz Jahrzehnte gegen einen Informationsaustausch in Steuersachen wehrte, macht es nun den Anschein, als ob ihre ehemals beinahe totale Verweigerungshaltung ins Gegenteil kehrte. Sie will nun mustergültig nach allen Seiten Informationen liefern. In diesem Drang wird sie kaum von den Gerichten gebremst. Erfolge vor Bundesverwaltungsgericht scheitern sodann häufig beim Bundesgericht.

Solange es sich bei den ersuchenden Staaten um solche handelt, bei denen mit Fug Rechtsstaatlichkeit angenommen werden darf, könnte man mit dem Argument, Steuerhinterzieher bedürften keines übermässigen Schutzes vor (unberechtigtem) Informationsaustausch, beruhigt zur Tagesordnung übergehen. Eventuell zu Unrecht ausgetauschte Informationen führen – jedenfalls in der Theorie – in diesen Staaten ja zu keinen unhaltbaren bzw. unrechtmässigen, sachfremden Nachteilen für die betroffenen Personen.<sup>72</sup>

Anders sieht es jedoch aus, wenn an Staaten Informationen geliefert werden, die, wie sich Bundesrat Maurer schönfärberisch ausdrückte, «immer wieder durch politische Veränderungen durchgeschüttelt» werden (was immer das heissen mag), welche sich aber angeblich «auf einem guten Weg» befinden.<sup>73</sup> Hier kann es durchaus sein, dass betroffene Personen einen weit höheren

<sup>71</sup> BGr, 2C\_640/2016, 18.12.2017.

<sup>72</sup> Dabei soll selbstverständlich nicht unterschlagen werden, dass viele Staaten Steuerhinterziehung mit Gefängnis ahnden.

<sup>73</sup> Vgl. oben Anm. 10.

Preis zahlen als die ordentlich geschuldete Steuer und die Strafe wegen Steuerhinterziehung. In diesem Kontext wünschte man sich auf schweizerischer Seite einen Rechtsschutz, der nicht nur die Interessen an einer reibungslosen Amtshilfe im Fokus hat.