



STEUERINFORMATIONEN

INFORMATIONS FISCALES

INFORMAZIONI FISCALI

INFURMAZIUNS FISCALAS

herausgegeben von der Schweiz. Steuerkonferenz SSK
Vereinigung der schweizerischen Steuerbehörden

éditées par la Conférence suisse des impôts CSI
Union des autorités fiscales suisses

edite della Conferenza svizzera delle imposte CSI
Associazione autorità fiscali svizzere

edidas da la Conferenza fiscala svizra CFS
Associazioni da las autoritads fiscalas svizras

**B Aktualitäten und
verschiedene Mitteilungen**

**Amts- und Rechtshilfe
Dezember 2017**

Amts- und Rechtshilfe in Steuersachen

Autor:

Team Dokumentation
und Steuerinformation
Eidg. Steuerverwaltung

Auteur:

Team documentation
et information fiscale
Administration fédérale
des contributions

Autore:

Team documentazione
e informazione fiscale
Amministrazione federale
delle contribuzioni

Autur:

Team documentaziun
e informaziun fiscala
Administraziun federala
da taglia

Eigerstrasse 65
CH-3003 Bern

Tel. +41(0)58 462 70 68
email: ist@estv.admin.ch
Internet: www.estv.admin.ch

(Stand der Gesetzgebung: 1. Januar 2017)

© Dokumentation und Steuerinformation / ESTV
Bern, 2017

INHALTSVERZEICHNIS

1	EINLEITUNG	1
2	AMTSHILFE.....	3
2.1	Tätigkeiten des Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes	3
2.2	Gesetzliche Grundlagen für internationale Amtshilfe	4
2.2.1	Materiell-rechtliche Grundlagen.....	4
2.2.2	Verfahrensrechtliche Grundlagen.....	6
2.3	Allgemeine Grundsätze der internationalen Amtshilfe	6
2.3.1	Inhaltlicher Anwendungsbereich	6
2.3.2	Amtshilfe auf Ersuchen	7
2.3.2.1	Im Gesuch enthaltene Angaben	7
2.3.3	Die Art der austauschbaren Informationen	8
2.3.4	Einzel- und Gruppenanfragen	9
2.3.5	Vertraulichkeit.....	10
2.3.6	Zeitlicher Anwendungsbereich.....	11
2.4	Ablauf der internationalen Amtshilfe bei ausländischen Amtshilfeersuchen	12
2.4.1	Parteien	12
2.4.2	Verfahren	12
2.4.2.1	Zulässigkeit des Gesuchs	12
2.4.2.2	Editionsverfügung	13
2.4.2.3	Beschaffung der Informationen	13
2.4.2.4	Entscheid über Amtshilfegewährung	14
2.4.3	Verfahrensgarantien	14
2.4.4	Verfahren bei Gruppensuchen	15
2.4.5	Verfahren bei nachträglicher Information der beschwerdeberechtigten Person	15
2.4.6	Kosten.....	16
2.4.7	Beschwerdeverfahren	16
2.4.8	Übermittlung der Informationen	17
2.4.8.1	Vereinfachtes Verfahren	17
2.4.8.2	Ordentliches Verfahren	18
2.4.9	Übersichtsschema des Verfahrens.....	19
2.5	Anwendungsfälle der internationalen Amtshilfe	20
2.6	Schweizerische internationale Amtshilfeersuchen.....	20
2.7	Interkantonale Amtshilfe	21
3	INTERNATIONALE RECHTSHILFE.....	22
3.1	Historischer Überblick	22

3.2	Ziele der sistierten Vernehmlassungsvorlage zum Rechtshilfegesetz.....	22
3.3	Gesetzliche Grundlagen	23
3.4	Voraussetzungen für Rechtshilfe.....	23
3.4.1	Beidseitige Strafbarkeit	23
3.4.2	Grundsatz der Spezialität	23
3.4.3	Gegenrecht.....	24
3.4.4	Verhältnismässigkeit	24
3.4.5	Fiskalvorbehalt	24
3.5	Verfahren	25
3.6	Beschwerdeverfahren.....	25

Abkürzungen

AIA	=	Automatischer Informationsaustausch
BGE	=	Bundesgerichtsentscheid
BGer	=	Bundesgericht
BGG	=	Bundesgesetz über das Bundesgericht (Bundesgerichtsgesetz)
BJ	=	Bundesamt für Justiz
BV	=	Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft
BVGer	=	Bundesverwaltungsgericht
DBA	=	Doppelbesteuerungsabkommen
DBG	=	Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer
ESTV	=	Eidgenössische Steuerverwaltung
EU	=	Europäische Union
EUeR	=	Europäisches Übereinkommen über die Rechtshilfe in Strafsachen
FATF	=	Financial Action Task Force
Global Forum	=	Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes
IRSG	=	Bundesgesetz über die internationale Rechtshilfe in Strafsachen (Rechtshilfege- setz)
MCAA	=	Multilateral Competent Authority Agreement (Multilaterale Vereinbarung der zu- ständigen Behörden über den automatischen Informationsaustausch über Fi- nanzkonten)
OECD	=	Organisation for Economic Co-operation and Development
OECD-MA	=	OECD-Musterabkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Ge- biete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen
PRG	=	Peer Review Group
StAhiG	=	Bundesgesetz über die internationale Amtshilfe in Steuersachen
StAhiV	=	Verordnung über die internationale Amtshilfe in Steuersachen
StHG	=	Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden
TIEA	=	Tax Information Exchange Agreement
VStrR	=	Bundesgesetz über das Verwaltungsstrafrecht
VwVG	=	Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren (Verwaltungsverfahrensgesetz)

1 EINLEITUNG

In den letzten Jahren ist die grenzüberschreitende Zusammenarbeit auf dem Gebiet der Steuern auf internationaler Ebene zu einem zentralen Thema geworden. Dieser Bereich hat an Bedeutung gewonnen, zumal sich mit der fortschreitenden Globalisierung der Wirtschaft und der Lebensverhältnisse allgemein, auch die Steuerrechtsverhältnisse internationalisiert haben.

Diese Zusammenarbeit gestaltet sich jedoch häufig schwierig, denn der Bereich der direkten Steuern ist selbst in einem stark integrierten Gebilde wie der Europäischen Union (EU) in der Kompetenz der Nationalstaaten verblieben. Aus diesem Grund ist auf internationaler Ebene die «Organisation for Economic Co-operation and Development» (OECD) tonangebend in Bezug auf die grenzüberschreitende Zusammenarbeit zwischen den Ländern im Bereich der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen. Viele Staaten, darunter auch die Schweiz, haben eine Vielzahl umfangreicher Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) mit anderen Staaten abgeschlossen. Diese DBA richten sich in der Regel nach dem [OECD-Musterabkommen zur Vermeidung von Doppelbesteuerung von Einkommen und Vermögen \(MA\)](#). Betreffend die grenzüberschreitende Zusammenarbeit im Steuerbereich ist in den letzten Jahren wie gesagt einiges im Fluss.

Zwei wichtige Instrumente der Zusammenarbeit unter Behörden sind die Amts- und Rechtshilfe. In diesem Artikel geht es deshalb darum, einen Überblick über diese zurzeit sehr dynamischen Gebiete zu geben. Der Fokus liegt dabei auf der *internationalen* Amts- und Rechtshilfe, wobei auch auf die Grundzüge der Amtshilfe zwischen den Kantonen (*vgl. Ziffer 2.7*) eingegangen wird.

Bevor die Begriffe «Amts- und Rechtshilfe» definiert werden, gilt es noch zwei Dinge klarzustellen. Erstens bezieht sich der folgende Artikel ausschliesslich auf die Amts- und Rechtshilfe im **Steuerbereich**. Zweitens ist sowohl im Bereich der Amts- als auch der Rechtshilfe vor Kurzem eine Gesetzesrevision abgeschlossen worden bzw. sie ist noch im Gang. Die Regelung betreffend die Amtshilfe wurde mit dem am 1. Februar 2013 in Kraft getretenen [Bundesgesetz über die internationale Amtshilfe in Steuersachen vom 28. September 2012 \(StAhiG\)](#) auf eine neue gesetzliche Basis gestellt. Aufgrund internationaler Entwicklungen musste das StAhiG allerdings bereits angepasst werden. Diese Anpassungen sind am 1. August 2014 und 1. Januar 2017 in Kraft getreten (*vgl. Ziffer Fehler! Verweisquelle konnte nicht gefunden werden.*). Die Revision des [Bundesgesetzes über internationale Rechtshilfe in Strafsachen vom 20. März 1981 \(IRSG\)](#) wurde bis auf Weiteres zurückgestellt (*vgl. Ziffer 3.2*). In diesem Artikel wird deshalb der Bereich der Rechtshilfe weniger detailliert behandelt als derjenige der Amtshilfe.

Das Bundesamt für Justiz (BJ) hat in seiner Wegleitung¹ die beiden Begriffe Amts- und Rechtshilfe folgendermassen voneinander abgegrenzt:

- **Amtshilfe:** Betrifft die Zusammenarbeit zwischen **Verwaltungsbehörden**.
- **Rechtshilfe im weiten Sinn:** Umfasst alle Massnahmen, die ein Staat (ersuchter Staat) auf Anfrage eines anderen Staates (ersuchender Staat) zur Erleichterung der Verfolgung und Bestrafung von Straftaten im ersuchenden Staat ergreift. Sie wird vorwiegend von den **Strafverfolgungsbehörden** umgesetzt.

¹ Bundesamt für Justiz BJ, Fachbereich Rechtshilfe: «[Die internationale Rechtshilfe in Strafsachen, Wegleitung](#)», 9. Auflage 2009, verfügbar auf www.rhf.admin.ch > Strafrecht > Wegleitungen, Checklisten und Rundschreiben > Beweiserhebung > Wegleitung Strafsachen.

Das BJ weist ausserdem darauf hin, dass die Abgrenzung zwischen Amts- und Rechtshilfe heute immer schwieriger wird, da auch Verwaltungsbehörden teilweise mit Strafsachen zu tun haben.

2 AMTSHILFE

2.1 Tätigkeiten des Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes

Das Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes (Global Forum) wurde zu Beginn dieses Jahrhunderts erschaffen. Ursprünglich wurde es von der OECD im Zusammenhang mit ihren Untersuchungen zu Steueroasen ins Leben gerufen. Mittlerweile stellt das Global Forum den multilateralen Rahmen zur Umsetzung der internationalen Bestrebungen im Bereich der Steuertransparenz und des Informationsaustausches dar und ihm gehören 146 Mitgliedstaaten an, darunter auch die Schweiz.

Das Global Forum wurde von den G-20-Staaten 2009 beauftragt, die rasche Umsetzung des internationalen Standards bezüglich Transparenz und Informationsaustausch zu fördern. Das Global Forum führt sogenannte «Peer Reviews» durch, mit deren Hilfe beurteilt wird, inwiefern das untersuchte Land den internationalen Standard betreffend Transparenz und Informationsaustausch umgesetzt hat. Diese «Peer Reviews» erfolgen in zwei Phasen, wobei zuerst überprüft wird, ob die Rechtsgrundlagen für den Informationsaustausch vorliegen und anschliessend eruiert wird, ob die Effektivität und Effizienz des Informationsaustausches tatsächlich gegeben sind. Am Ende dieser zweiten Phase verabschiedet die Peer Review Group (PRG), welche sich aus 30 Mitgliedern (darunter auch die Schweiz) zusammensetzt, einen Bericht mit einer Gesamtnote.

Ein erster Auswertungszyklus ist 2016 beendet worden. In diesem Rahmen wurden mehr als 250 Bewertungen vorgenommen und Gesamtnoten an mehr als 100 Staaten und Territorien vergeben. 2016 hat ein neuer Evaluationszyklus für alle Mitglieder des Global Forum begonnen. Auf der einen Seite geht es darum zu überprüfen, ob die vom Global Forum erarbeiteten Empfehlungen umgesetzt wurden und auf der anderen Seite darum, neue Elemente zu kontrollieren, wie z.B. die Gruppensuchen, die Identifizierung der tatsächlich Begünstigten oder die Qualität der Anfragen.

Nachdem die Schweiz wegen gewisser Mängel im Bereich ihrer DBA lange Zeit in der ersten Phase des Evaluationsprozesses blockiert war, konnte sie im Februar 2015 mit Phase 2 beginnen. Dazu hat die Schweiz namentlich mehrere neue DBA ausgehandelt oder bestehende DBA insofern revidiert, als sie nun eine mit dem OECD-Standard konforme Amtshilfeklausel enthalten. Sie hat im Oktober 2013 ebenfalls das [multilaterale Übereinkommen über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen](#) der OCDE und des Europarats unterzeichnet. Dieses Instrument ist am 1. Januar 2017 in Kraft getreten.

Der Bericht über die zweite Phase der Schweiz wurde im 2016 an der Versammlung der PRG in Oslo diskutiert. Nach langen Beratungen hat die Schweiz gemäss dem am 26. Juli 2016 veröffentlichten Bericht die Gesamtnote «weitgehend konform» erhalten. Dieses Ergebnis ist für die Schweiz sehr positiv, da dies bedeutet, dass das Land die internationalen Normen im Bereich der Steuertransparenz einhält. Insgesamt hat die Schweiz grosse Bemühungen unternommen, um diese Normen zu erfüllen. Es handelt sich somit um einen Erfolg, der die Glaubwürdigkeit und den Ruf unseres Finanzplatzes beträchtlich stärkt.

In folgenden Bereichen wurden Fortschritte erzielt:

- Im StAhiG wurde eine Ausnahme zum Notifikationsverfahren eingeführt. Somit hält die Schweiz nun die internationale Norm ein.

- Das Netz der DBA wurde beträchtlich erweitert.
- Bei der Behandlung der Amtshilfeersuchen hat die Schweiz die Verfahren beschleunigt und die Ressourcen erhöht, so dass die grosse Anzahl der Anfragen mit noch mehr Effizienz behandelt werden kann.

Empfehlungen wurden erarbeitet betreffend die beiden Elemente, mit welchen die Note «teilweise konform» erreicht wurde, und zwar die Inhaberaktien und die Behandlung gestohlener Daten.

Was die Inhaberaktien betrifft, hat die Schweiz bereits verschiedene Massnahmen ergriffen. Das Global Forum kam aber zum Schluss, dass das geltende Dispositiv noch verbessert werden könnte, um die effiziente Umsetzung der neuen gesetzlichen Bestimmungen zur Identifikation der Inhaber dieser Art von Aktien zu gewährleisten.

Bezüglich die gestohlenen Daten wurde die Botschaft zur Revision des StAhiG am 10. Juni 2016 an das Parlament übermittelt. Die Revision sieht eine Lockerung der Praxis im Bereich der Amtshilfe vor: Künftig soll es möglich sein, auf Ersuchen von einem ausländischen Staat einzutreten, der solche Daten im Rahmen des ordentlichen Amtshilfeverfahrens erhalten oder diese Daten aus öffentlich zugänglichen Quellen erworben hat. Anlässlich ihrer Sitzung vom 24. Oktober 2016 hat die zuständige Kommission des Nationalrats die Prüfung der Vorlage sistiert und vom Bundesrat verlangt, ihr eine Botschaft betreffend die gesamten Empfehlungen des Global Forums zu unterbreiten. Ein Entwurf dürfte anfangs 2018 in die Vernehmlassung geschickt werden.

2.2 Gesetzliche Grundlagen für internationale Amtshilfe

Im Bereich der Amtshilfe ist der von der OECD entwickelte internationale Standard, wie bereits erwähnt, die wichtigste Referenz. Dieser Standard basiert auf internationalen Rechtsquellen, welche das materielle Recht weitgehend vorgeben. Verfahrensrechtlich müssen die gemäss dem OECD-Standard ausgehandelten internationalen Abkommen jedoch mit Hilfe eines Gesetzes im Schweizer Landesrecht umgesetzt werden.

2.2.1 Materiell-rechtliche Grundlagen

Die OECD definiert den internationalen Standard im Bereich des Informationsaustausches mit Hilfe des OECD-MA und des dazugehörigen Kommentars einerseits sowie mit dem im Jahr 2002 entwickelten Muster für ein Informationsaustauschabkommen im Steuerbereich (Tax Information Exchange Agreement, TIEA) und dessen Kommentar andererseits. Dem Kommentar zum OECD-MA kommt auf internationaler Ebene grosses Gewicht zu, da sich die ausführenden Behörden in der Regel nahezu wortwörtlich daran halten. Die letzte Aktualisierung des OECD-MA wurde am 26. Juni 2014 vom Fiskalkomitee der OECD und am 15. Juli 2014 vom Rat der OECD angenommen.

Art. 26 des OECD-MA definiert den internationalen Standard im Bereich des Informationsaustausches in Steuersachen:

1. Die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten tauschen die Informationen aus, die zur Durchführung dieses Abkommens oder des innerstaatlichen Rechts betreffend Steuern jeder Art und Bezeichnung, die für Rechnung der Vertragsstaaten oder ihrer politischen Unterabteilungen oder lokalen Körperschaften erhoben werden, voraussichtlich erheblich sind, soweit die

diesem Recht entsprechende Besteuerung nicht dem Abkommen widerspricht. Der Informationsaustausch ist durch Artikel 1 und 2 nicht eingeschränkt.

2. Alle Informationen, die ein Vertragsstaat erhalten hat, sind ebenso geheim zu halten wie die auf Grund des innerstaatlichen Rechts dieses Staates beschafften Informationen und dürfen nur den Personen oder Behörden (einschliesslich der Gerichte und der Verwaltungsbehörden) zugänglich gemacht werden, die mit der Veranlagung oder Erhebung, der Vollstreckung oder Strafverfolgung oder mit der Entscheidung von Rechtsmitteln hinsichtlich der in Absatz 1 genannten Steuern oder mit der Aufsicht über die vorgenannten Personen oder Behörden befasst sind. Diese Personen oder Behörden dürfen die Informationen nur für diese Zwecke verwenden. Sie dürfen die Informationen in einem öffentlichen Gerichtsverfahren oder in einer Gerichtsentscheidung offen legen.

3. Die Absätze 1 und 2 sind nicht so auszulegen, als verpflichten sie einen Vertragsstaat,

a) Verwaltungsmaßnahmen durchzuführen, die von den Gesetzen und der Verwaltungspraxis dieses oder des anderen Vertragsstaats abweichen;

b) Informationen zu erteilen, die nach den Gesetzen oder im üblichen Verwaltungsverfahren dieses oder des anderen Vertragsstaats nicht beschafft werden können;

c) Informationen zu erteilen, die ein Handels-, Industrie-, Gewerbe- oder Berufsgeheimnis oder ein Geschäftsverfahren preisgeben würden oder deren Erteilung dem Ordre public widerspräche.

4. Ersucht ein Vertragsstaat um Informationen nach diesem Artikel, so nutzt der andere Vertragsstaat die ihm zur Verfügung stehenden Möglichkeiten zur Beschaffung dieser Informationen, selbst wenn dieser andere Staat sie für seine eigenen steuerlichen Zwecke benötigt. Die im vorhergehenden Satz enthaltene Verpflichtung unterliegt den Beschränkungen nach Absatz 3, die jedoch in keinem Fall so auszulegen sind, dass ein Vertragsstaat die Erteilung von Informationen nur deshalb ablehnen kann, weil er kein innerstaatliches Interesse an solchen Informationen hat.

5. Absatz 3 ist in keinem Fall so auszulegen, als könne ein Vertragsstaat die Erteilung von Informationen nur deshalb ablehnen, weil sich die Informationen bei einer Bank, einem sonstigen Finanzinstitut, einem Bevollmächtigten, Beauftragten oder Treuhänder befinden oder weil sie sich auf Eigentumsrechte an einer Person beziehen.

Gemäss der Kommentierung zu Art. 26 OECD-MA soll der Informationsaustausch nicht eingeschränkt werden. Das Ziel ist vielmehr, einen möglichst weitgehenden Informationsaustausch («to the widest possible extent») zu ermöglichen (vgl. Ziffer 2.3.3). Konkret bedeutet dies, dass die Anforderungen des Schweizer Landesrechts an ein Amtshilfegesuch einen wirksamen Informationsaustausch nicht behindern dürfen.

Es ist weiter darauf hinzuweisen, dass aufgrund des Vorrangs des internationalen Rechts vor dem Landesrecht die Amtshilfeklauseln in den DBA für die Schweiz bindend sind und diese nicht durch innerstaatliches Recht abgeändert werden können. Dies bedeutet, dass die Art der austauschbaren Informationen, die Bedingungen für Amtshilfe und deren Inhalt durch internationales Recht vorgegeben sind.

Ausserdem gilt es zu bedenken, dass der internationale Standard – gemäss MA und dessen Kommentar – für die Schweiz als OECD-Mitglied politisch verbindlich ist. Es ist der Schweiz somit nicht

möglich, dem internationalen Standard widersprechende Amtshilfeklauseln zu vereinbaren, ohne zu riskieren, dass andere Staaten mittelfristig Gegenmassnahmen ergreifen. Es ist jedoch zu präzisieren, dass weder das OECD-MA noch dessen Kommentar für die Gerichte oder für die Steuerpflichtigen der Mitgliedstaaten rechtliche Bindungswirkung entfalten.

2.2.2 Verfahrensrechtliche Grundlagen

Wie gesehen, muss die Schweiz ihr innerstaatliches Recht derart ausgestalten, dass die aufgrund des internationalen Standards notwendigen Informationen beschafft werden können. Diese landesrechtliche Umsetzung der materiell-rechtlichen Vorgaben des internationalen Rechts geschieht durch das StAhiG, welches am 1. Februar 2013 in Kraft getreten ist. Dieses regelt den verfahrensrechtlichen Vollzug der Amtshilfe und es beschränkt sich somit darauf, Kompetenzen, Verfahren und Rechtsmittel im innerstaatlichen Recht festzulegen.

2.3 Allgemeine Grundsätze der internationalen Amtshilfe

2.3.1 Inhaltlicher Anwendungsbereich

Das StAhiG regelt gemäss seinem [Art. 1](#) den Vollzug der Amtshilfe nach den DBA und nach anderen internationalen Abkommen, die einen auf Steuersachen bezogenen Informationsaustausch vorsehen. Damit sind die TIEA gemeint. Solche Abkommen wurden für Staaten geschaffen, die miteinander kein DBA abschliessen wollen. Materiell bestehen zwischen DBA und TIEA in Bezug auf den Informationsaustausch keine Unterschiede. Die Schweiz hat bisher zehn TIEA unterzeichnet, die den internationalen Standard in Sachen Informationsaustausch erfüllen; neun davon sind in Kraft. [Art. 1 StAhiG](#) umfasst auch den Informationsaustausch gestützt auf das multilaterale Abkommen über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen. Dieses Abkommen des Europarats und der OECD – für die Schweiz am 1. Januar 2017 in Kraft getreten – schafft ein umfassendes Instrument multilateraler Kooperation im Steuerbereich.² Betreffend Informationsaustausch auf Ersuchen entsprechen Inhalt und Anwendungsbereich dieses Abkommens den Bestimmungen der OECD, präzisiert in Art. 26 OECD-MA und im dazugehörigen Kommentar. Das multilaterale Abkommen erhöht somit die Anzahl der Partnerstaaten, mit welchen die Schweiz in OECD-konformer Weise gegenseitig Informationen auf Ersuchen austauschen kann.

Gemäss internationalem Standard können sowohl die zur Durchführung der Abkommen als auch die zur Anwendung und Durchsetzung des innerstaatlichen Steuerrechts erforderlichen Informationen Gegenstand eines Amtshilfesuches sein. Es muss deshalb für jedes Ersuchen anhand des anwendbaren DBA geprüft werden, ob der internationale Standard übernommen wurde und ob die Amtshilfe nur für die Durchführung des DBA möglich ist oder auch für die Anwendung und Durchsetzung des innerstaatlichen Rechts.

² Eine aktualisierte Liste der teilnehmenden Rechtsstaaten ist auf der [Internetseite der OECD](#) verfügbar.

2.3.2 Amtshilfe auf Ersuchen

Vorliegender Artikel befasst sich mit dem Informationsaustausch auf Ersuchen.

Das StAhiG, in seiner aktuellen Fassung vom 1. Januar 2017, sieht aber auch den spontanen Informationsaustausch vor ([Art. 1 Abs. 1 StAhiG](#)). Diese neue Form des Austausches wurde durch das multilaterale Abkommen über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen eingeführt. Diese Art des Austausches impliziert, dass die Informationen nicht aufgrund einer vorgängigen Anfrage übermittelt werden, sondern wenn der Staat, der die Informationen liefert, annimmt, dass der andere Staat ein mögliches Interesse an diesen Informationen hat. Der Bundesrat hat die internationalen Bestimmungen in das schweizerische Recht übertragen und somit die Modalitäten des spontanen Informationsaustausches im Rahmen der [Verordnung über die internationale Amtshilfe in Steuersachen vom 23. November 2016 \(StAhiV\)](#) festgelegt. Die Schweiz wird den spontanen Informationsaustausch erstmals ab 2018 anwenden.

Im Juli 2014 hat der Rat der OECD die neue weltweite Bestimmung betreffend automatischen Informationsaustausch im Steuerbereich (AIA) angenommen. Die für die Schweiz am 1. Januar 2017 in Kraft getretenen notwendigen gesetzlichen Grundlagen sind die folgenden: Das multilaterale [Übereinkommen über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersache vom 1. Juni 2011](#), die [multilaterale Vereinbarung der zuständigen Behörden über den automatischen Informationsaustausch über Finanzkonte vom 29. Oktober 2014](#) (Multilateral Competent Authority Agreement, MCAA), das [Bundesgesetz über den internationalen automatischen Informationsaustausch in Steuersachen vom 18. Dezember 2015 \(AIAG\)](#) und die [Verordnung über den internationalen automatischen Informationsaustausch in Steuersachen vom 23. November 2016 \(AIAV\)](#). Der AIA kann via bilaterale Abkommen umgesetzt werden oder aufgrund des MCAA, welcher sich seinerseits auf das multilaterale Übereinkommen über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen stützt. Der erste Austausch findet für die Schweiz im Jahr 2018 statt.

2.3.2.1 Im Gesuch enthaltene Angaben

Laut [Art. 6 Abs. 1 StAhiG](#) muss das Gesuch die im anwendbaren DBA vorgesehenen Angaben enthalten. Für den Fall, dass das Abkommen keine Bestimmungen über den notwendigen Inhalt eines Ersuchens enthält und sich aus dem Abkommen nichts anderes ableiten lässt, muss das Ersuchen die in [Art. 6 Abs. 2 StAhiG](#) aufgelisteten Angaben enthalten, d.h.:

- Die Identität der betroffenen Person;
- Eine Beschreibung der verlangten Informationen;
- Den Steuerzweck, für den die Informationen verlangt werden;
- Die Gründe zur Annahme, dass sich die verlangten Informationen im ersuchten Staat befinden;
- Den Namen und die Adresse der mutmasslichen Informationsinhaberin;
- Eine Erklärung, dass die ersuchende Behörde die Informationen in Anwendung ihres Rechts erhalten könnte und dass sie ihre innerstaatlichen Auskunftsquellen ausgeschöpft hat.

Der Kommentar zu Art. 26 OECD-MA hält fest, dass ein Ersuchen nicht notwendigerweise den Namen oder die Adresse der steuerpflichtigen Person enthalten muss. Der ersuchende Staat muss allerdings

andere Angaben machen, die ausreichen, die steuerpflichtige Person zu identifizieren. Diesem Erfordernis entspricht [Art. 6 Abs. 2 Bst. a StAhiG](#), wo festgehalten wird, dass die Identität der betroffenen Person auch auf andere Weise als durch Angabe des Namens und der Adresse erfolgen kann. Sind die geforderten Angaben nicht im Gesuch enthalten, so teilt die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) dies der ersuchenden Behörde schriftlich mit und gibt ihr Gelegenheit, ihr Ersuchen zu ergänzen ([Art. 6 Abs. 3 StAhiG](#)).

2.3.3 Die Art der austauschbaren Informationen

Um ein Amtshilfegesuch stellen zu können, ist der Verdacht auf eine Straftat nicht notwendig. Die verlangten Informationen müssen jedoch laut Art. 26 Abs. 1 OECD-MA voraussichtlich erheblich («foreseeably relevant») sein. Es ist dabei auf die Optik des ersuchenden Staates abzustellen, um zu entscheiden, welche Informationen erheblich sind. Gemäss dem Kommentar zu Art. 26 OECD-MA soll der Standard der voraussichtlich erheblichen Informationen einen möglichst weitgehenden Informationsaustausch («to the widest possible extent») ermöglichen. Gleichzeitig sind aber sogenannte «fishing expeditions»³ auszuschliessen. Der Kommentar hält fest, dass unter einer «fishing expedition» eine spekulative Anfrage zu verstehen ist, welche keinen ersichtlichen Zusammenhang mit einer laufenden Nachforschung oder Ermittlung besitzt. In anderen Worten soll der Informationsaustausch «to the widest possible extent» geschehen, solange es sich dabei nicht um eine «fishing expedition» handelt. Schliesslich ist darauf hinzuweisen, dass es keine Rolle spielt, ob sich die Informationen am Ende als erheblich herausstellen oder nicht.

Art. 26 Abs. 3 OECD-MA schränkt den Anwendungsbereich des Informationsaustausches in der Weise ein als der ersuchte Staat keine Massnahmen ergreifen muss, die seinen Gesetzen oder seiner Verwaltungspraxis widersprechen. Der Kommentar hält allerdings fest, dass der **Informationsaustausch nicht aufgrund des Steuergeheimnisses verweigert** werden darf. [Art. 8 Abs. 1 StAhiG](#) präzisiert, dass zur Beschaffung von Informationen nur Massnahmen durchgeführt werden dürfen, die nach schweizerischem Recht zur Veranlagung und Durchsetzung der Steuern, die Gegenstand des Ersuchens sind, durchgeführt werden können. Da sich die meisten DBA auf Einkommens- und Vermögenssteuern beziehen, kommen also insbesondere Massnahmen in Frage, die im Rahmen der Veranlagung und Erhebung dieser Steuern möglich sind (siehe [Art. 127–129](#) des [Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 \[DBG\]](#) und [Art. 43–45](#) des [Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 \[StHG\]](#)).

Art. 26 Abs. 5 OECD-MA wurde im Jahr 2005 dem Abkommen hinzugefügt. Er verdeutlicht, dass der Informationsaustausch nicht abgelehnt werden darf, nur weil sich die Informationen im Besitz einer Bank, einer anderen Finanzinstitution, eines Beauftragten, Bevollmächtigten oder Treuhänders befinden oder weil sie sich auf Beteiligungen an einer Person beziehen. Art. 26 Abs. 5 OECD-MA geht somit Abs. 3 in der Weise vor, als der Informationsaustausch nicht aufgrund des Bankgeheimnisses verweigert werden darf. [Art. 8 Abs. 2 StAhiG](#) hält diesbezüglich ausdrücklich fest, dass Informationen im Besitz der soeben erwähnten Personen bzw. Institutionen verlangt werden können, wenn das anwendbare Abkommen ihre Übermittlung vorsieht. Eine solche Übermittlung ist in den gemäss internationalem Standard abgeschlossenen DBA wie gesagt vorgesehen.

³ Bei den «fishing expeditions» handelt es sich um extrem offen formulierte Anfragen. Die Rechtsprechung des Bundesgerichts verweist hierzu auf den OECD-Kommentar, wonach «fishing expeditions» als «Verlangen von Informationen aufs Geratewohl» bezeichnet werden (BGE 141 II 436 S. 445 E. 4.4.3 mit weiteren Hinweisen).

Eine Ausnahme besteht für Anwälte, die nach dem Anwaltsgesetz zur Vertretung vor schweizerischen Gerichten berechtigt sind. Laut [Art. 8 Abs. 6 StAhiG](#) können Anwälte die Herausgabe von Informationen, die durch das Anwaltsgeheimnis geschützt sind, verweigern. Diese Ausnahme ist auch im Kommentar zu Art. 26 OECD-MA ausdrücklich vorgesehen. Allerdings weist der Kommentar darauf hin, dass die Ausnahme eng zu interpretieren sei. Unterlagen, welche Anwälte nicht in ihrer Eigenschaft als Anwalt erhalten haben, unterstehen der Herausgabepflicht.

2.3.4 Einzel- und Gruppenanfragen

In ihrer ursprünglichen Fassung hielt die Botschaft des Bundesrates vom 6. Juli 2011⁴ fest, dass Amtshilfe ausschliesslich im Einzelfall geleistet wird. Gruppensuchen waren somit nicht vorgesehen. Bereits die Botschaft des Bundesrates wies jedoch auf die baldige Neu-Kommentierung von Art. 26 OECD-MA hin und dass damit zu rechnen sei, dass auch Gruppensuchen erlaubt sein werden. Die heute geltende Fassung des StAhiG erlaubt die Behandlung von Gruppensuchen. Der Bundesrat legt die Anforderungen an den Inhalt eines Gruppensuchens via die StAhiV fest. Bereits vor Inkrafttreten der Änderungen des StAhiG und StAhiV am 1. August 2014 waren Gruppensuchen gestützt auf Art. 1 der [Verordnung über die Amtshilfe bei Gruppensuchen nach internationalen Steuerabkommen vom 16. Januar 2013](#) ausdrücklich für die Zeit ab Inkrafttreten des StAhiG zulässig. Am 5. Juli 2013 hat das Bundesgericht (BGer) in einem vielbeachteten Entscheid⁵ festgehalten, dass Gruppensuchen basierend auf dem DBA Schweiz-USA auch schon für die Zeit vor Inkrafttreten des StAhiG (vor dem 1. Februar 2013) grundsätzlich zulässig sind.

Seit dem 1. August 2014 definiert [Art. 3 Bst. c StAhiG](#) Gruppensuchen als Amtshilfeersuchen, mit welchen Informationen über mehrere Personen verlangt werden, die nach einem identischen Verhaltensmuster vorgegangen sind und anhand präziser Angaben identifizierbar sind. Neu bestimmt der Bundesrat den erforderlichen Inhalt eines Gruppensuchens ([Art. 6 Abs. 2^{bis} StAhiG](#)).

Im Weiteren gilt es nun, zwischen erlaubten Gruppensuchen und verpöner Beweisausforschung («fishing expedition») zu unterscheiden. Damit ein Ersuchen nicht als «fishing expedition» betrachtet wird, muss der ersuchende Staat gemäss dem Kommentar zu Art. 26 OECD-MA eine detaillierte Beschreibung der Gruppe, die spezifischen Fakten und Umstände, die zum Gesuch führten, sowie eine Erklärung über das anwendbare Recht und über den Grund, weshalb die Veranlassung zu glauben besteht, dass die Steuerpflichtigen dieser Gruppe nicht mit jenem Recht konform seien, liefern. Weiter hält der Kommentar fest, dass die genannten Informationen durch eindeutige Fakten glaubhaft gemacht werden müssen. Ausserdem wird verlangt, dass die ersuchten Informationen dazu dienen, die steuerliche Ordnungsmässigkeit der Deklarationen der steuerpflichtigen Personen der Gruppe zu bestimmen.

Im Kommentar zu Art. 26 OECD-MA werden schliesslich verschiedene Beispiele zur Abgrenzung zwischen Gruppensuchen und «fishing expedition» dargestellt. Zwei dieser Beispiele werden im Folgenden wiedergegeben.

⁴ Bundesblatt (BBl) 2011 6193

⁵ Urteil des BGer 2C_269/2013

Beispiel 1

Finanzdienstleister B ist im Staat B ansässig. Die Steuerbehörden des Staates A haben festgestellt, dass B mit Hilfe irreführender Informationen versucht, ein Finanzprodukt an im Staat A ansässige Personen zu verkaufen. Dabei behauptet B, dass das mit dem Produkt verdiente Einkommen im Staat A nicht der Einkommenssteuer unterliege. Das Produkt bedingt die Eröffnung eines Kontos bei B, über welches die Investition getätigt wird. Die Steuerbehörden des Staates A haben eine Warnung an alle ihre Steuerzahler herausgegeben und klargestellt, dass das Produkt nicht den gewünschten Steuer-effekt hat und das mit dem Produkt verdiente Einkommen versteuert werden muss. Nichtsdestotrotz verkauft B das Produkt weiterhin auf seiner Webseite und Staat A hat Hinweise, dass B das Produkt auch via ein Netz von Beratern vertreibt. Staat A hat bereits bei einigen seiner Steuerzahler festgestellt, dass sie das mit dem Finanzprodukt verdiente Einkommen nicht deklariert hatten. Staat A hat seine innerstaatlichen Mittel ausgeschöpft, die Identität der Steuerzahler, welche das Produkt gekauft haben, herauszufinden. Staat A ersucht die zuständige Behörde im Staat B um Informationen über alle im Staat A ansässigen Personen, welche ein Konto bei B besitzen und in das Finanzprodukt investiert haben. Das Amtshilfegesuch von Staat A enthält die obenstehenden Informationen und schliesst genauere Angaben zum Finanzprodukt sowie zu den Untersuchungen von A ein.

Gemäss dem Kommentar zu Art. 26 OECD-MA stellt ein wie in Beispiel 1 beschriebenes Amtshilfegesuch ein zulässiges Gruppensuchen dar.

Beispiel 2

Bank B ist in Staat B ansässig. Staat A besteuert die in seinem Gebiet ansässigen Personen aufgrund ihres weltweiten Einkommens. Die zuständige Behörde im Staat A ersucht die zuständige Behörde im Staat B, ihr die Namen, Geburtsdaten und –orte sowie die Kontostände der im Staat A ansässigen Personen, welche ein Konto bei der Bank B, eine Vollmacht über ein solches Konto oder eine wirtschaftliche Berechtigung an einem solchen Konto haben, zu liefern. Im Amtshilfegesuch wird lediglich angegeben, dass Bank B dafür bekannt sei, eine grosse Anzahl ausländischer Kontobesitzer zu haben.

Ein solches Amtshilfegesuch entspricht dem internationalen Standard nicht und der ersuchte Staat muss dem ersuchenden Staat keine Informationen liefern. Wenn ein Amtshilfegesuch sich wie in Beispiel 2 als «fishing expedition» entpuppt, so sieht [Art. 7 Bst. a StAhiG](#) vor, dass darauf nicht eingetreten wird.

2.3.5 Vertraulichkeit

Laut Art. 26 Abs. 2 OECD-MA sind alle ausgetauschten Informationen geheim zu halten und sie dürfen nur den Personen oder Behörden zugänglich gemacht werden, die mit der Veranlagung oder Erhebung, der Vollstreckung oder Strafverfolgung oder mit der Entscheidung von Rechtsmitteln hinsichtlich der entsprechenden Steuern bzw. Personen befasst sind. Der Kommentar zum OECD-MA ergänzt, dass sowohl die im Amtshilfegesuch enthaltenen als auch die an den ersuchenden Staat übermittelten Informationen unter die Geheimhaltungspflicht fallen.

Die Geheimhaltung muss letzten Endes durch die Gesetze des die Informationen erhaltenden Staates garantiert werden. Der internationale Standard verlangt deshalb, dass im Rahmen des Informationsaustausches übermittelte Informationen in der gleichen Weise geheim gehalten werden wie Informationen, die aufgrund innerstaatlichen Rechts beschafft wurden (Art. 26 Abs. 2 OECD-MA und dessen Kommentar).

Für den Fall, dass der ersuchende Staat seiner Geheimhaltungspflicht nicht nachkommt, kann der ersuchte Staat gemäss dem Kommentar zum OECD-MA seine Amtshilfe suspendieren bis der ersuchende Staat seine Pflicht erfüllt.

Weiter präzisiert der Kommentar, dass die erhaltenen Informationen nur an Drittstaaten weitergegeben werden dürfen, wenn eine Bestimmung im anwendbaren DBA dies ausdrücklich vorsieht.

Gemäss dem Prinzip der Spezialität darf der ersuchende Staat die Informationen einzig zu den im Abkommen beschriebenen Zwecken verwenden. Die Informationen können allerdings unter zwei Bedingungen für andere als für steuerliche Zwecke verwendet werden:

- wenn die Informationen gemäss dem Recht beider Staaten für andere Zwecke verwendet werden dürfen;
- wenn die zuständige Behörde des ersuchten Staates ihre Zustimmung gibt.

Landesrechtlich geschieht die verfahrensrechtliche Umsetzung von Art. 26 Abs. 2 OECD-MA in [Art. 20 Abs. 2 StAhiG](#). So muss die ESTV die ersuchende Behörde auf die Geheimhaltungspflichten hinweisen. Für die Zustimmung zur Weitergabe der Informationen für andere als für steuerliche Zwecke ist ebenfalls die ESTV zuständig. Sollen die erhaltenen Informationen an Strafbehörden weitergeleitet werden, so erteilt die ESTV die Zustimmung im Einvernehmen mit dem BJ ([Art. 20 Abs. 3 StAhiG](#)).

2.3.6 Zeitlicher Anwendungsbereich

In der Botschaft des Bundesrates zum StAhiG ist festgehalten, dass das StAhiG auf sämtliche DBA angewendet wird und nicht nur auf jene, die nach dem Zeitpunkt seiner Inkraftsetzung in Kraft getreten oder revidiert worden sind.

Die gemäss dem internationalen Standard ausgehandelten Amtshilfebestimmungen regeln allerdings jeweils explizit, ab welchem Steuerjahr die Amtshilfe Anwendung findet. Normalerweise ist dies ab dem 1. Januar des auf das Inkrafttreten des Änderungsprotokolls folgenden Jahres der Fall. Grundsätzlich besteht somit keine Rückwirkung der Amtshilfe.

Übergangsrechtlich hält [Art. 24a StAhiG](#) fest, dass [Art. 6 Abs. 2^{bis}](#) und [Art. 14a StAhiG](#) betreffend Gruppenersuchen seit dem 1. Februar 2013 gelten. Die Neuerungen betreffend die nachträgliche Information der beschwerdeberechtigten Person ([Art. 14 Abs. 1 und 2](#), [Art. 15 Abs. 2](#) und [Art. 21a StAhiG](#)) gelten für Amtshilfeersuchen, die zum Zeitpunkt des Inkrafttretens dieser neuen Bestimmungen bereits eingereicht waren oder danach eingereicht werden.

2.4 Ablauf der internationalen Amtshilfe bei ausländischen Amtshilfeersuchen

Sowohl an die Schweiz als auch von der Schweiz gestellte Amtshilfegesuche laufen über die ESTV. Im Fall von an die Schweiz gestellten Amtshilfegesuchen kann der Ablauf grob in drei Phasen unterteilt werden. Nach der **Prüfung der Zulässigkeit** des Gesuches (vgl. Ziffer 2.4.2.1) wird über die **Amtshilfefähigkeit** entschieden (vgl. Ziffer 2.4.2.4) und anschliessend werden unter Beachtung der Beschwerdeverfahren (vgl. Ziffer 2.4.7) allenfalls die angeforderten **Informationen übermittelt** (vgl. Ziffer 2.4.8).

2.4.1 Parteien

[Art. 2 StAhiG](#) teilt die Kompetenz für den Vollzug ausländischer Amtshilfegesuche der ESTV zu. Die weiteren in das Amtshilfeverfahren involvierten Personen sind die ausländische Behörde, die betroffene Person, allfällig betroffene Drittpersonen, die Informationsinhaberin und unter Umständen kantonale und/oder kommunale Behörden, die im Besitz der ersuchten Informationen sind. Der Begriff «ausländische Behörde» wird vom StAhiG nicht definiert, da es dem Recht des betroffenen Partnerstaates zukommt festzulegen, an wen bzw. von wem Amtshilfegesuche gestellt werden dürfen. Hingegen definiert [Art. 3 Bst. a StAhiG](#) die betroffene Person als Person, über die im Amtshilfeersuchen Informationen verlangt werden. Weiter ist gemäss [Art. 3 Bst. b StAhiG](#) die Informationsinhaberin die Person, die in der Schweiz über die verlangten Informationen verfügt.

2.4.2 Verfahren

[Art. 5 Abs. 1 StAhiG](#) hält fest, dass das [Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968 \(VwVG\)](#) zur Anwendung gelangt, soweit das StAhiG nichts anderes bestimmt.

2.4.2.1 Zulässigkeit des Gesuchs

Nachdem die zuständige ausländische Behörde bei der ESTV ein Amtshilfegesuch eingereicht hat, findet zuerst eine Vorprüfung durch die ESTV statt. In dieser Vorprüfung geht es nicht darum zu entscheiden, ob die Voraussetzungen für einen Informationsaustausch erfüllt sind. Vielmehr geht es darum, neben den formellen Voraussetzungen zu überprüfen, ob die Voraussetzungen für einen allfälligen Informationsaustausch glaubhaft gemacht worden sind.

Das Gesuch muss schriftlich und in einer schweizerischen Amtssprache oder in Englisch gestellt werden ([Art. 6 Abs. 1 StAhiG](#)). Inhaltlich muss das Gesuch die im anwendbaren DBA bzw. in [Art. 6 Abs. 2 StAhiG](#) vorgesehenen Angaben enthalten (vgl. Ziffer 2.3.2.1). Wie bereits erwähnt bestimmt der Bundesrat gemäss [Art. 6 Abs. 2^{bis} StAhiG](#) den erforderlichen Inhalt eines Gruppensuchens (vgl. Ziffer 2.3.4). Der im Vernehmlassungsentwurf noch enthaltene Verweis auf den internationalen Standard wurde aufgrund der in der Vernehmlassung geäusserten Kritik entfernt. Ein Gruppensuchen muss somit die in [Art. 3 Abs. 1 StAhiG](#) aufgezählten Angaben enthalten. Bei den Gesetzgebungsarbeiten diente der internationale Standard als Orientierungshilfe. Wird das Ersuchen zum Zweck der Beweisforschung («fishing expedition», vgl. Ziffer 2.3.4) gestellt, sind die verlangten Informationen von der Amtshilfebestimmung des anwendbaren DBA nicht erfasst oder verletzt das Ersuchen den Grundsatz von Treu und Glauben (insbesondere wenn das Ersuchen auf Informationen beruht, die gemäss

Schweizer Recht durch strafbare Handlungen erworben wurden), so tritt die ESTV gemäss [Art. 7 StAhiG](#) nicht auf das Ersuchen ein.

Es sei noch einmal darauf hingewiesen, dass die ESTV der ersuchenden Behörde die Gelegenheit gibt, ihr Gesuch zu ergänzen, wenn eine der Voraussetzungen von [Art. 6 Abs. 2 StAhiG](#) nicht erfüllt ist (vgl. *Ziffer 2.3.2.1*).

2.4.2.2 Editionsverfügung

Kommt die ESTV zum Schluss, dass die Eintretensvoraussetzungen erfüllt sind, so erlässt sie eine sogenannte Editionsverfügung. Damit verlangt sie, dass ihr die angefragten Informationen übermittelt werden. Die Editionsverfügung kann

- an die betroffene Person ([Art. 9 StAhiG](#)),
- an die Informationsinhaberin ([Art. 10 StAhiG](#)),
- an eine kantonale Steuerverwaltung ([Art. 11 StAhiG](#)) oder
- an eine andere schweizerische Behörde ([Art. 12 StAhiG](#)) gerichtet sein.

Die betroffene Person und die Informationsinhaberin müssen alle relevanten Informationen herausgeben, die sich in ihrem Besitz oder unter ihrer Kontrolle befinden ([Art. 9 Abs. 3](#) bzw. [Art. 10 Abs. 3 StAhiG](#)). Die ESTV kann von der betroffenen Person und der Informationsinhaberin somit alle Arten von Informationen, inklusive Bank- und Eigentümerinformationen, verlangen.

Die kantonalen Steuerverwaltungen und die anderen schweizerischen Behörden müssen die Informationen, die voraussichtlich für die Beantwortung des Ersuchens erforderlich sind, herausgeben ([Art. 11 Abs. 1](#) bzw. [Art. 12 Abs. 1 StAhiG](#)).

2.4.2.3 Beschaffung der Informationen

Laut [Art. 8 Abs. 1 StAhiG](#) dürfen zur Beschaffung von Informationen nur Massnahmen durchgeführt werden, die nach schweizerischem Recht zur Veranlagung und Durchsetzung der Steuern, die Gegenstand des Ersuchens sind, durchgeführt werden könnten. Da die meisten DBA den Informationsaustausch auf die Steuern vom Einkommen und Vermögen beschränken, dürfen grundsätzlich nur Massnahmen durchgeführt werden, die nach schweizerischem Recht für die Veranlagung und Durchsetzung dieser Steuern möglich sind.

Leistet die betroffene Person bzw. die Informationsinhaberin der Verfügung zur Herausgabe der Informationen vorsätzlich nicht Folge, so wird sie gemäss [Art. 22j StAhiG](#) mit Busse bis zu 10'000 Franken bestraft.

Gemäss [Art. 13 StAhiG](#) ist die Anordnung von Zwangsmassnahmen zur Beschaffung von Informationen möglich, wenn das schweizerische Recht solche Massnahmen vorsieht oder wenn es sich um Bankinformationen im Sinne von [Art. 8 Abs. 2 StAhiG](#) handelt. Zwangsmassnahmen müssen vom Direktor der ESTV angeordnet werden. Ist Gefahr in Verzug, kann eine Zwangsmassnahme innert drei Werktagen nachträglich genehmigt werden ([Art. 13 Abs. 4 StAhiG](#)).

Laut [Art. 4 Abs. 2 StAhiG](#) wird das Amtshilfeverfahren zügig durchgeführt. Dies bedeutet zum Beispiel, dass [Art. 22a Abs. 1 VwVG](#) über den Stillstand der Fristen nicht zur Anwendung kommt ([Art. 5 Abs. 2 StAhiG](#)). Dieses Erfordernis wird auch vom Kommentar zu Art. 26 OECD-MA gestellt. Wenn nichts anderes vereinbart wurde, dann soll die angefragte Information innert 2 bzw. 6 Monaten geliefert werden (je nachdem ob die ersuchte Behörde bereits über die Information verfügt). Die vom Global Forum empfohlene maximale Dauer für die Bearbeitung eines Amtshilfesuches beträgt 90 Tage.

2.4.2.4 Entscheid über Amtshilfegewährung

Laut Art. 26 Abs. 1 OECD-MA sollen die zur Durchführung des Abkommens bzw. zur Anwendung und Durchsetzung des innerstaatlichen Steuerrechts voraussichtlich erheblichen Informationen ausgetauscht werden (*vgl. Ziffer 2.3.3*). Laut dem Bundesverwaltungsgericht (BVGer) muss sich aus dem im Amtshilfesuch geschilderten Sachverhalt der begründete Verdacht ergeben, es seien amtshilfefähige Delikte begangen worden.⁶ Anders ausgedrückt, es müssen hinreichende Anhaltspunkte dafür vorliegen, dass der inkriminierte Sachverhalt erfüllt sein könnte.

Es ist dabei darauf hinzuweisen, dass für die ESTV gemäss dem im Völkerrecht geltenden Vertrauensprinzip der im Amtshilfesuch geschilderte Sachverhalt massgeblich ist. Sie ist an die Darstellung des Sachverhalts im Ersuchen insoweit gebunden, als dieser nicht wegen offensichtlicher Fehler, Lücken oder Widersprüche sofort entkräftet werden kann.⁷

Schliesslich hat die ESTV zu überprüfen, ob die Voraussetzungen für Amtshilfe gemäss dem anwendbaren DBA bzw. Art. 26 OECD-MA gegeben sind. Kommt die ESTV zum Schluss, dass die verlangten Informationen voraussichtlich erheblich sind, gewährt sie Amtshilfe. Sofern nicht das vereinfachte Verfahren zur Anwendung gelangt (*vgl. Ziffer 2.4.8*), teilt die ESTV jeder beschwerdeberechtigten Person in einer anfechtbaren Schlussverfügung die Begründung der Amtshilfeleistung und den Umfang der zu übermittelnden Informationen mit ([Art. 17 Abs. 1 StAhiG](#)). Dabei erlässt die ESTV für jede beschwerdeberechtigte Person eine Schlussverfügung, so dass diese Verfügungen nur die jeweilige Person betreffende Informationen enthalten und die Geheimhaltungspflicht gewahrt wird.

2.4.3 Verfahrensgarantien

Der Anspruch auf rechtliches Gehör wird von [Art. 29 Abs. 2 der schweizerischen Bundesverfassung vom 18. April 1999 \(BV\)](#) garantiert. [Art. 14](#) und [15 StAhiG](#) konkretisieren dieses Grundrecht. Seit Inkrafttreten der Änderung des StAhiG am 1. August 2014 informiert die ESTV die betroffene Person nur noch über die wesentlichen Teile des Ersuchens. Die betroffene Person muss aufgrund dieser Information in der Lage sein zu erkennen, ob sich die Informationsanfrage gegen sie richtet und welche persönlichen Informationen amtshilfeweise verlangt werden. Hingegen muss sie beispielsweise nicht über bisherige Untersuchungsmassnahmen des ersuchenden Staates orientiert werden, an welchen dieser ein Geheimhaltungsinteresse haben kann. Die ESTV informiert die weiteren beschwerdeberechtigten Personen ebenfalls über das Amtshilfeverfahren ([Art. 14 Abs. 2 StAhiG](#)). Die Information der betroffenen Person bzw. der weiteren beschwerdeberechtigten Personen, auch Notifikation genannt, kann in Konflikt geraten mit dem Interesse des ersuchenden Staates, die angefragten Informationen zu erhalten. So hält der Kommentar zu Art. 26 Abs. 3 OECD-MA fest, dass die Notifikation

⁶ Urteil des BVGer A-6473/2012 vom 29.03.2013, E. 6

⁷ Ibid., E. 5.2

nicht in einer Weise durchgeführt werden soll, dass ein wirksamer Informationsaustausch verhindert oder übermässig verzögert wird. Das Global Forum empfiehlt, dass angemessene Ausnahmen vorgesehen werden sollen und das Recht der betroffenen Person auf Akteneinsicht standardkonform ausgestaltet wird. Ein standardkonformes rechtliches Gehör bedingt demnach, dass in bestimmten Fällen auf eine Notifikation verzichtet werden kann. Um dem internationalen Standard gerecht zu werden, wurde deshalb ein Verfahren mit nachträglicher Information der beschwerdeberechtigten Person eingeführt ([Art. 21a StAhiG](#) bzw. *Ziffer 2.4.5*).

Für den Fall, dass eine beschwerdeberechtigte Person im Ausland ansässig ist, wird die Informationsinhaberin zusammen mit der Notifikation aufgefordert, in der Schweiz eine zustellungsbevollmächtigte Person anzugeben ([Art. 14 Abs. 3 StAhiG](#)).

Ein weiterer wichtiger Grundsatz rechtsstaatlichen Handelns ist das Gebot der Verhältnismässigkeit, welches in [Art. 5 Abs. 2 BV](#) verankert ist. Jedes staatliche Handeln hat verhältnismässig zu sein. Amtshilfe muss somit für das Erreichen eines im übergeordneten öffentlichen Interesse liegenden Zieles geeignet, notwendig und dem Betroffenen zumutbar sein. Gemäss BVGer darf die Beschränkung eines Grundrechts der betroffenen Person in sachlicher, räumlicher, zeitlicher und personeller Hinsicht nicht einschneidender sein als notwendig.⁸

Was die ersuchende Behörde anbelangt, so stellt [Art. 8 Abs. 4 StAhiG](#) klar, dass sie keinen Anspruch auf Akteneinsicht oder auf Anwesenheit bei den Verfahrensverhandlungen in der Schweiz hat.

2.4.4 Verfahren bei Gruppensuchen

Bei Gruppensuchen sind der ersuchenden Steuerbehörde die Namen der Steuerpflichtigen der vom Ersuchen betroffenen Gruppe nicht bekannt. Mit der StAhiG-Revision wurde ein spezielles Verfahren hinsichtlich der Information der betroffenen und beschwerdeberechtigten Personen bei Gruppensuchen eingeführt ([Art. 14a StAhiG](#)).

Da insbesondere davon auszugehen ist, dass nicht alle vom Gruppensuchen betroffenen Personen durch die ESTV direkt ([Art. 14a Abs. 2 StAhiG](#)) oder via die Informationsinhaberin ([Art. 14a Abs. 3 StAhiG](#)) erreicht werden können, sieht [Art. 14a Abs. 4 StAhiG](#) eine generelle Information durch Publikation im Bundesblatt ohne Namensnennung vor.

Bei Gruppensuchen wird eine gesetzliche Frist von 20 Tagen zur Bezeichnung einer Schweizer Adresse oder einer zur Zustellung bevollmächtigten Person in der Schweiz gewährt ([Art. 14a Abs. 5 StAhiG](#)).

2.4.5 Verfahren bei nachträglicher Information der beschwerdeberechtigten Person

Das Global Forum kritisierte, wie in *Ziffer Fehler! Verweisquelle konnte nicht gefunden werden.* erwähnt, die Tatsache, dass die Schweiz ursprünglich keine Ausnahme von der Notifikation der betroffenen Person über das Amtshilfeersuchen vorsah. Um dem globalen Standard zu genügen, wurde

⁸ Urteil des BVGer A-6473/2012 vom 29.03.2013, E 5.1

deshalb mit [Art. 21a StAhiG](#) ein Verfahren mit nachträglicher Information der beschwerdeberechtigten Person ins Amtshilfeverfahren eingeführt.

Diese Bestimmung sieht neu ein Verfahren vor, wonach die beschwerdeberechtigten Personen ausnahmsweise erst nach Übermittlung der Informationen über die Existenz eines Ersuchens informiert werden. Die ersuchende Behörde muss gegenüber der ESTV glaubhaft machen, dass der Zweck der Amtshilfe *und* der Erfolg der Untersuchung durch die vorgängige Information vereitelt würden. Dies ist z.B. der Fall, wenn aufgrund der vorgängigen Information die latente Gefahr bestünde, Beweise würden vernichtet werden. Der ersuchende Staat muss in jedem Einzelfall glaubhaft darlegen, dass die Voraussetzungen für die Ausnahme von der vorgängigen Notifikation gegeben sind.

Auch im Verfahren mit nachträglicher Notifikation kann gegen die Schlussverfügung der ESTV Beschwerde erhoben werden ([Art. 21a Abs. 2 StAhiG](#)). Da eine amtshilfweise Übermittlung von Informationen ins Ausland nicht mehr rückgängig gemacht werden kann, kann die beschwerdeberechtigte Person lediglich die Feststellung der Rechtswidrigkeit der Übermittlung verlangen. Falls die Rechtswidrigkeit vom Gericht festgestellt wird, kann die beschwerdeberechtigte Person unter bestimmten Voraussetzungen eine Staatshaftungsklage erheben.

[Art. 21a Abs. 3 StAhiG](#) hält fest, dass die ESTV die Informationsinhaberin und die beteiligten Behörden über den Informationsaufschub informiert. Die beschwerdeberechtigte Person darf bis zur nachträglichen Information somit weder von Dritten noch von Behörden über das Ersuchen informiert werden. Ein Verstoß gegen das Informationsverbot wird mit einer Busse bis zu 10'000 Franken geahndet ([Art. 22k StAhiG](#)).

[Art. 21a StAhiG](#) wurde hinsichtlich seiner Verfassungsmässigkeit diskutiert. Nach Ansicht des Bundesrates erweist sich der Eingriff in die Rechtsweggarantie ([Art. 29a BV](#)) als verhältnismässig, da die Umsetzung der Empfehlungen der OECD, insbesondere die Einführung des Verfahrens mit nachträglicher Information der beschwerdeberechtigten Personen und die zurückhaltende Anwendung dieses Verfahrens, im öffentlichen Interesse liegt.

2.4.6 Kosten

[Art. 18 Abs. 1 StAhiG](#) legt das Prinzip fest, dass für die Bearbeitung von Amtshilfeersuchen in der Regel keine Kosten bei der betroffenen Person oder bei der Informationsinhaberin erhoben werden. [Art. 18 Abs. 2 StAhiG](#) sieht jedoch insofern eine Ausnahme von diesem Prinzip vor, als der betroffenen Person oder der Informationsinhaberin in gewissen Fällen die Kosten ganz oder teilweise auferlegt werden können. Ein solcher Fall betraf die Amtshilfegesuche der Vereinigten Staaten von Amerika von Juli 2008 und August 2009. Mangels rechtlicher Grundlage wurden damals, gestützt auf einen Bundesbeschluss vom 17. Dezember 2010⁹, der UBS AG die Vollkosten, die der Bundesverwaltung für die Behandlung dieser Amtshilfegesuche entstanden sind, auferlegt. Mittlerweile besteht mit [Art. 18 Abs. 2 StAhiG](#) eine formelle gesetzliche Grundlage.

⁹ SR 952.2

2.4.7 Beschwerdeverfahren

Das Beschwerdeverfahren ist in [Art. 19 StAhiG](#) geregelt. Die Absätze 2 und 3 dieser Bestimmung verweisen direkt auf bestimmte Artikel des VwVG und Absatz 5 enthält einen allgemeinen Verweis auf das VwVG für alle übrigen Tatbestände.

Gemäss [Art. 19 Abs. 1 StAhiG](#) ist erst die Schlussverfügung anfechtbar. Dies bedeutet, dass sowohl die Editionsverfügung (*vgl. Ziffer 2.4.2.2*) als auch Verfügungen über Zwangsmassnahmen erst am Ende des Verfahrens angefochten werden können.

[Art. 19 Abs. 2 StAhiG](#) betrifft die Beschwerdelegitimation. Sie kommt der betroffenen Person sowie allen weiteren Personen, welche die Voraussetzungen von [Art. 48 VwVG](#) erfüllen, zu. Beschwerdeberechtigt ist also weiter, wer:

- vor der Vorinstanz am Verfahren teilgenommen hat oder keine Möglichkeit zur Teilnahme erhalten hat;
- durch die angefochtene Verfügung besonders berührt ist; und
- ein schutzwürdiges Interesse an deren Aufhebung oder Änderung hat.

Dies bedeutet, dass insbesondere die Informationsinhaberin beschwerdeberechtigt ist, sofern sie die Voraussetzungen von [Art. 48 VwVG](#) erfüllt.

Die Beschwerde gegen die Schlussverfügung der ESTV ist beim BVGer einzureichen ([Art. 31ff. des Bundesgesetzes über das Bundesverwaltungsgericht vom 17. Juni 2005 \[VGG\]](#)). Die Beschwerdefrist beträgt 30 Tage ([Art. 50 Abs. 1 VwVG](#) i.V.m. [Art. 37 VGG](#)). Laut [Art. 19 Abs. 3 StAhiG](#) hat die Beschwerde grundsätzlich aufschiebende Wirkung. Weiter wird dem Erfordernis, ein Amtshilfeverfahren zügig zu erledigen (*vgl. Ziffer 2.4.2.3*) entsprochen, indem grundsätzlich nur ein Schriftenwechsel stattfindet ([Art. 19 Abs. 4 StAhiG](#)). Wenn der Sachverhalt weiterer Klärung bedarf, kann die Beschwerdeinstanz hingegen einen zweiten Schriftenwechsel anordnen.

Seit Inkrafttreten des StAhiG am 1. Februar 2013 kann gegen einen Entscheid des BVGer auf dem Gebiet der internationalen Amtshilfe in Steuersachen innert 10 Tagen nach Eröffnung beim BGer Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten geführt werden ([Art. 84a des Bundesgesetzes über das Bundesgericht vom 17. Juni 2005 \[BGG\]](#)). Dies unter der Bedingung, dass es sich entweder um eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung oder um einen aus anderen Gründen besonders bedeutenden Fall im Sinne von [Art. 84 Abs. 2 BGG](#) handelt. Die Beschwerde hat aufschiebende Wirkung ([Art. 103 Abs. 2 Bst. d BGG](#)). Das erste Urteil des BGer betreffend internationale Amtshilfe in Steuersachen wurde am 5. Juli 2013 gefällt (*vgl. Ziffer 2.3.4*).

2.4.8 Übermittlung der Informationen

Tritt die ESTV nicht auf das Amtshilfegesuch ein, findet keine Übermittlung von Informationen an den Partnerstaat statt. Das Amtshilfeverfahren wird abgeschlossen und dem Partnerstaat dieses Ergebnis mitgeteilt.

Kommt die ESTV jedoch zum Schluss, dass die Voraussetzungen für eine Amtshilfe gegeben sind, so ist in einem ersten Schritt zwischen **ordentlichem Verfahren** ([Art. 17 StAhiG](#)) und **vereinfachtem Verfahren** ([Art. 16 StAhiG](#)) zu unterscheiden.

2.4.8.1 Vereinfachtes Verfahren

Stimmen die beschwerdeberechtigten Personen der Übermittlung von Informationen zu, so können sie dies der ESTV schriftlich mitteilen. Eine einmal erteilte Zustimmung ist unwiderruflich. Liegt eine schriftliche Zustimmung vor, so übermittelt die ESTV die Informationen an die ersuchende Behörde mit dem Hinweis auf die vorliegende Zustimmung. Das Amtshilfeverfahren wird somit im sogenannten vereinfachten Verfahren ohne Erlass einer Schlussverfügung abgeschlossen. Im Fall einer bloss teilweisen Zustimmung (z.B. bei mehreren beschwerdeberechtigten Personen) werden nur diejenigen Informationen übermittelt, für die eine solche vorliegt.

2.4.8.2 Ordentliches Verfahren

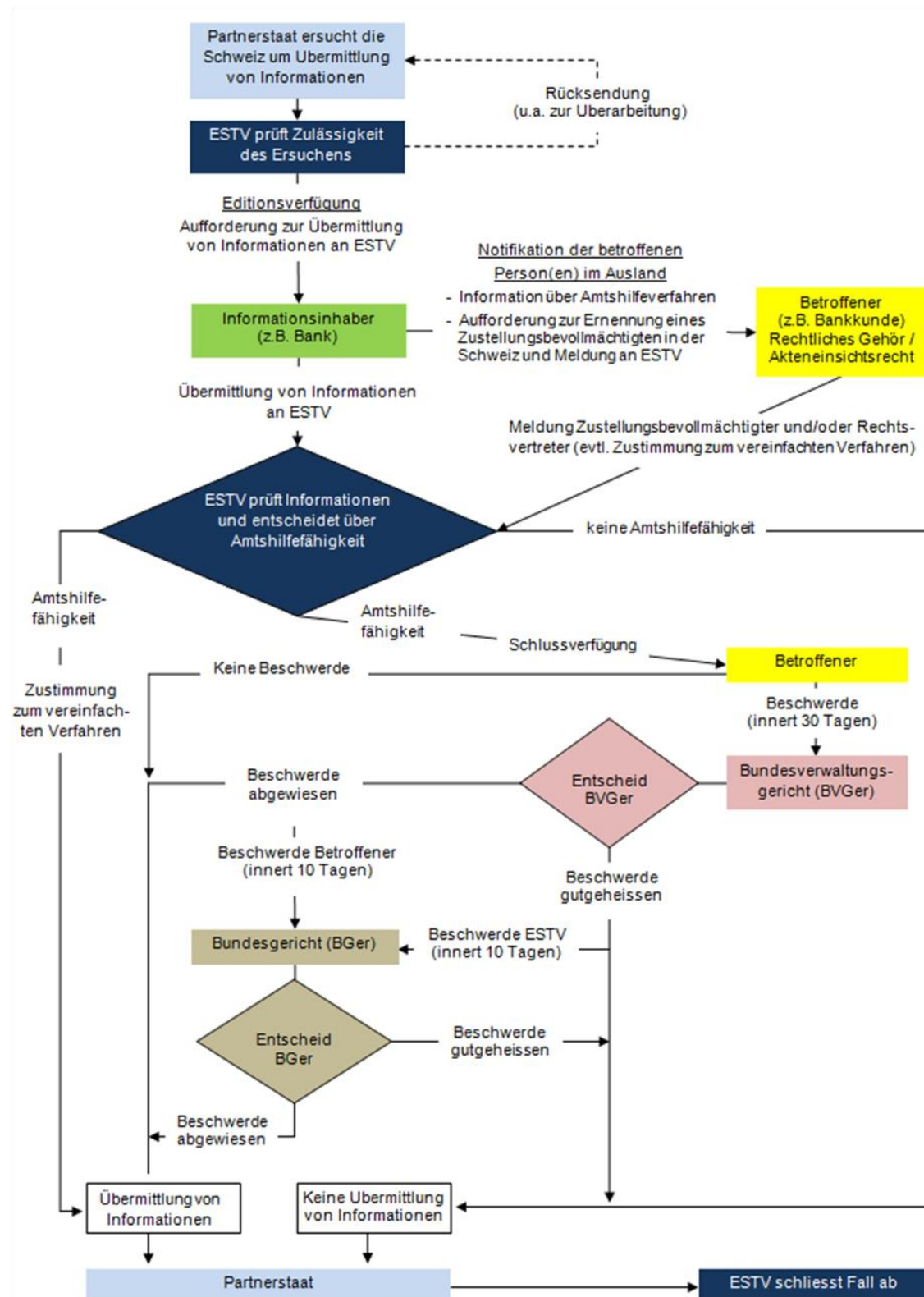
Liegt keine Zustimmung der beschwerdeberechtigten Personen vor, so erlässt die ESTV im ordentlichen Verfahren in einem zweiten Schritt eine Schlussverfügung. Wie gesehen ist die Schlussverfügung (und mit ihr allfällig vorher ergangene Zwischenverfügungen) beim BVGer anfechtbar (*vgl. Ziffer 2.4.7*). Die Übermittlung der Informationen geschieht deshalb im ordentlichen Verfahren erst, wenn entweder keine Beschwerde eingereicht oder die Beschwerde abgewiesen wurde (letztinstanzlich vom BGer).

Wie bereits erwähnt dürfen nur voraussichtlich erhebliche Informationen ausgetauscht werden (*vgl. Ziffer 2.3.3*). Die ESTV muss deshalb gemäss [Art. 17 Abs. 2 StAhiG](#) voraussichtlich nicht erhebliche Informationen aussondern oder unkenntlich machen. Weiter ist es aufgrund von [Art. 4 Abs. 3 StAhiG](#) grundsätzlich unzulässig, Informationen von Personen, die nicht vom Ersuchen betroffen sind, zu übermitteln.

2.4.9 Übersichtsschema des Verfahrens

Das folgende Schema gibt einen Überblick über den Ablauf der Amtshilfe, wie er vorgehend beschrieben wurde. Es handelt sich dabei um eine vereinfachte Darstellung ohne Berücksichtigung sämtlicher möglicher Fälle.

Ablauf des internationalen Amtshilfeverfahrens gemäss DBA



2.5 Anwendungsfälle der internationalen Amtshilfe

Im Folgenden werden zwei konkrete Anwendungsfälle der internationalen Amtshilfe beschrieben. Die Beispiele sind dem Kommentar zu Art. 26 OECD-MA entnommen. Das erste Beispiel betrifft Amtshilfe zur Durchführung eines Abkommens gemäss OECD-Standard, das zweite Beispiel betrifft Amtshilfe zur Durchsetzung des innerstaatlichen Steuerrechts.

Beispiel 1

Ein Angestellter ist im Staat A ansässig und arbeitet während mehr als 183 Tagen im Staat B. Betreffend die Einkünfte des Angestellten aus unselbständiger Arbeit (Art. 15 OECD-MA) wird aufgrund des DBA zwischen den beiden Staaten die Befreiungsmethode (Art. 23 A OECD-MA) angewendet. Zur Durchführung des DBA informiert Staat A deshalb Staat B über den Betrag, welcher im Staat A von der Steuer befreit ist.

Beispiel 2

Die Steuerbehörden des Staates A führen eine steuerliche Ermittlung betreffend Herrn X. durch. Gestützt auf diese Ermittlungen besteht der Verdacht, dass Herr X. ein oder mehrere Konten bei der Bank B im Staat B nicht deklariert hat. Aufgrund ihrer Erfahrung erachten es die Behörden in Staat A als wahrscheinlich, dass die Bankkonten im Namen von Verwandten des wirtschaftlich Berechtigten Herrn X. geführt werden. Staat A ersucht deshalb um Informationen zu allen Bankkonten bei der Bank B, an welchen Herr X. der wirtschaftlich Berechtigte ist und welche im Namen seiner Frau E. oder seiner Kinder K. und L. gehalten werden.

2.6 Schweizerische internationale Amtshilfeersuchen

Der vierte Abschnitt des StAhiG trägt die Überschrift «schweizerische Amtshilfeersuchen» und er besteht aus einem einzigen Artikel. Dieser [Art. 22 Abs. 1 StAhiG](#) hält als ersten Grundsatz fest, dass die interessierte Steuerbehörde, beispielsweise eine kantonale Steuerverwaltung, ihr Ersuchen um internationale Amtshilfe an die ESTV richtet. Die ESTV prüft anschliessend, ob die Voraussetzungen für Amtshilfe gemäss dem anwendbaren Abkommen gegeben sind. Ist dies nicht der Fall, so macht die ESTV der ersuchenden Behörde schriftlich Mitteilung ([Art. 22 Abs. 2 StAhiG](#)). Die ersuchende Behörde kann ihr Gesuch schriftlich ergänzen, damit es den entsprechenden Amtshilfebestimmungen entspricht. Laut [Art. 22 Abs. 3 StAhiG](#) leitet die ESTV anschliessend das Amtshilfegesuch an die zuständige ausländische Behörde weiter und begleitet es bis zu seinem Abschluss.

Gegen schweizerische Ersuchen um internationale Amtshilfe kann keine Beschwerde erhoben werden ([Art. 22 Abs. 4 StAhiG](#)). Der Rechtsschutz der betroffenen Person wird durch das ordentliche schweizerische Steuerverfahren gewährleistet. Die betroffene Person kann sich beispielsweise der Verwendung der vom Ausland erhaltenen Informationen widersetzen, indem sie die Veranlagungsverfügung anfecht.

Nachdem die ESTV die ersuchten Informationen von der ausländischen Behörde erhalten hat, leitet sie die Informationen an die Schweizer Behörde, welche mit dem Ersuchen an die ESTV gelangt war, weiter. Dabei weist sie die interessierte Schweizer Behörde gemäss [Art. 22 Abs. 5 StAhiG](#) auf die Geheimhaltungspflichten und die eingeschränkte Verwendbarkeit der Informationen hin.

[Art. 22 Abs. 6 StAhiG](#) präzisiert schliesslich, dass die Schweiz Amtshilfeersuchen zu Bankinformationen nur stellen darf, wenn diese Informationen auch nach schweizerischem Recht beschafft werden

könnten. Bankinformationen können von der Schweiz somit nur im Fall von Betrugstatbeständen und schwerer Steuerhinterziehung verlangt werden. Diese Selbstbeschränkung trägt letztlich auch zur quantitativen Bedeutungslosigkeit der von der Schweiz gestellten Amtshilfeersuchen bei (2011: ein Gesuch, 2012: zwei, 2013: sechs, 2014: zwei, 2015: 39, 2016: 11).

2.7 Interkantonale Amtshilfe

[Art. 44 Abs. 2 BV](#) bildet die verfassungsrechtliche Grundlage für die gegenseitige Amts- und Rechtshilfe zwischen Bund und Kantonen. Auf gesetzlicher Ebene sind die Grundsätze der Amtshilfe unter Steuerbehörden in [Art. 111 DBG](#) bzw. in [Art. 39 Abs. 2 StHG](#) geregelt. Die verfahrensrechtliche Ausgestaltung der Amtshilfebestimmungen ist hingegen eine Sache der kantonalen Steuergesetze.

[Art. 111 Abs. 1 DBG](#) hält fest, dass sich die mit dem Vollzug des DBG betrauten Behörden gegenseitig in der Erfüllung ihrer Aufgaben unterstützen. Für die kantonalen Steuern ist dieser Grundsatz in [Art. 39 Abs. 2 StHG](#) verankert. Amtshilfe muss infolgedessen sowohl von den Verwaltungs- als auch von den Steuerjustizbehörden geleistet werden. Weiter muss Amtshilfe grundsätzlich kostenlos erfolgen. Im Übrigen geschieht Amtshilfe auch im interkantonalen Verhältnis auf Anfrage. Die Schweizerische Steuerkonferenz (SSK) hat jedoch Richtlinien über das interkantonale Meldewesen (siehe ASA¹⁰ 62 [1993/94] 542ff.) erlassen, worin sich die kantonalen Steuerverwaltungen und die ESTV verpflichten, sich gegenseitig gewisse Informationen unaufgefordert zu melden. Eine allgemeine Meldepflicht der Steuerbehörden lässt sich daraus allerdings nicht ableiten.

Eine Schranke der Amtshilfe bildet das Steuergeheimnis nach [Art. 110 Abs. 1 DBG](#). [Art. 111 Abs. 1 DBG](#) hält ausdrücklich fest, dass auch im Rahmen der Amtshilfe übermittelte Informationen der Geheimhaltungspflicht unterliegen. Akteneinsicht ist nur möglich betreffend amtliche Akten, die im Zusammenhang mit dem Vollzug des DBG stehen. Akten, die für den internen Gebrauch der Behörden bestimmt sind, müssen der ersuchenden Behörde somit nicht zur Einsicht freigegeben werden. Allerdings kann auch in solche Akten Einsicht gewährt werden, wenn keine höheren schutzwürdigen Interessen entgegenstehen. Auf jeden Fall müssen die verlangten Auskünfte dem Vollzug des DBG dienlich sein.

[Art. 112 DBG](#) regelt die Auskunftspflicht anderer Behörden im Rahmen der Amtshilfe. Die Behörden des Bundes, der Kantone, Bezirke, Kreise und Gemeinden erteilen den mit dem Vollzug des DBG betrauten Behörden auf Ersuchen hin kostenlos alle erforderlichen Informationen. Die Informationen müssen sich dabei nicht nur auf den Einzelfall beschränken, sondern es ist beispielsweise auch die Aushändigung von Listen denkbar.

¹⁰ Archiv für schweizerisches Abgaberecht

3 INTERNATIONALE RECHTSHILFE

Bisher war in diesem Artikel von Amtshilfe unter Steuerbehörden die Rede. Wie bereits in der Einleitung (*vgl. Ziffer 1*) erwähnt, ist die Amtshilfe von der Rechtshilfe zu unterscheiden. Letztere betrifft alle Massnahmen, die ein Staat auf Anfrage eines anderen zur Erleichterung der Verfolgung und Bestrafung von Straftaten ergreift (Rechtshilfe im weiten Sinn). Die Rechtshilfe wird vorwiegend von den Strafverfolgungsbehörden umgesetzt. Im Folgenden wird ein kurzer Überblick der Rechtshilfe im Fiskalbereich gegeben. Für detailliertere Informationen zur Rechtshilfe sei auf die bereits erwähnte Wegleitung des BJ verwiesen.

Im Folgenden wird unter «Rechtshilfe» nur die «akzessorische» Rechtshilfe im Sinne des dritten Teils des IRSG verstanden. Rechtshilfe umfasst somit namentlich die Zustellung von Schriftstücken, die Beweiserhebung (insbesondere die Durchsuchung von Personen und Räumen), die Herausgabe von Akten und Schriftstücken sowie die Herausgabe von Gegenständen oder Vermögenswerten zur Einziehung oder Rückerstattung an den Berechtigten ([Art. 63 Abs. 2 IRSG](#)).

3.1 Historischer Überblick

Der Entscheid des Bundesrates von März 2009, im Bereich der internationalen Amtshilfe die Zusammenarbeit auf Fälle von Steuerhinterziehung auszudehnen, hatte zur Folge, dass die Schweiz in diesen Fällen seitdem zwar Amts- jedoch keine Rechtshilfe leistet. Weil sich der ursprünglich vorgesehene bilaterale Weg als zu langwierig und nicht zielführend erwies, entschied der Bundesrat im Juni 2011, das IRSG zu ändern. Am 15. Juni 2012 eröffnete der Bundesrat das diesbezügliche Vernehmlassungsverfahren, welches bis zum 17. Oktober 2012 dauerte. Da die vorgeschlagene Ausdehnung der Rechtshilfe auf Fiskaldelikte in der Vernehmlassung mehrheitlich auf Kritik gestossen war, entschied der Bundesrat am 20. Februar 2013, die Vorlage zur Änderung des IRSG zurückzustellen und mit der Revision des Steuerstrafrechts sowie der Umsetzung der revidierten «Financial Action Task Force» (FATF) Empfehlungen zur Geldwäschereibekämpfung zu koordinieren. Das Vernehmlassungsverfahren zum Steuerstrafrecht endete am 30. September 2013 und der Bundesrat hat das Eidgenössische Finanzdepartement beauftragt, bis Ende 2015 eine Botschaft vorzulegen. Am 13. Dezember 2013 legte der Bundesrat eine Botschaft zur Umsetzung der revidierten FATF-Empfehlungen vor. Die Vorlage ist zurzeit im Parlament sistiert.

3.2 Ziele der sistierten Vernehmlassungsvorlage zum Rechtshilfegesetz

Auch wenn die Revision des IRSG im Moment nicht weiterverfolgt wird, ist es nützlich, sich die Ziele und wichtigsten Änderungsvorschläge der Vorlage in Erinnerung zu rufen. Einerseits soll der Fiskalvorbehalt im IRSG (*vgl. Ziffer 3.4.5*) gegenüber Staaten, mit denen die Schweiz ein neues oder revidiertes DBA nach OECD-Standard abgeschlossen hat, aufgehoben werden. Andererseits soll der Fiskalvorbehalt im zweiten Zusatzprotokoll zum Europäischen Auslieferungsübereinkommen ebenfalls zurückgezogen und das Zusatzprotokoll zum [Europäischen Übereinkommen über die Rechtshilfe in Strafsachen vom 20. April 1959 \(EUeR\)](#) ohne Fiskalvorbehalt ratifiziert werden. In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass der Fiskalvorbehalt in den derzeit geltenden Rechtshilfeverträgen auch weltweit nicht mehr dem Standard entspricht. Es ist also in Zukunft damit zu rechnen, dass die Voraussetzungen für Rechtshilfe an jene der Amtshilfe nach OECD-Standard angepasst werden.

3.3 Gesetzliche Grundlagen

Das IRSG bildet die wichtigste gesetzliche Grundlage im Bereich der internationalen Rechtshilfe in der Schweiz. Soweit andere Gesetze oder internationale Vereinbarungen nichts anderes bestimmen, werden alle Verfahren der zwischenstaatlichen Zusammenarbeit in Strafsachen durch das IRSG geregelt ([Art. 1 Abs. 1 IRSG](#)). Das IRSG stellt auch die landesrechtliche Ausführung des EUeR sicher und es kann sowohl im Bereich der direkten als auch der indirekten Steuern angewendet werden.

Betreffend indirekte Steuern ist Rechtshilfe zusätzlich aufgrund weiterer internationaler Abkommen möglich. Das [Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Europäischen Union über den automatischen Informationsaustausch über Finanzkonten zur Förderung der Steuer-ehrlichkeit bei internationalen Sachverhalten vom 26. Oktober 2004](#) zwischen der Schweiz und der EU sowie das Schengener Durchführungsübereinkommen¹¹ regeln die Rechtshilfe im Bereich verschiedener indirekter Steuern (Verbrauchssteuern, Mehrwertsteuer, Zölle). Es gilt zu erwähnen, dass aufgrund dieser internationalen Abkommen Rechtshilfe bei Steuerhinterziehung bereits möglich ist, während dies im Rahmen des IRSG nicht der Fall ist. Die unten stehenden Erläuterungen beziehen sich ausschliesslich auf das Verfahren bei den direkten Steuern gemäss IRSG.

3.4 Voraussetzungen für Rechtshilfe

Internationale Rechtshilfe ist möglich, wenn die vier im Folgenden dargestellten Grundprinzipien (beidseitige Strafbarkeit, Grundsatz der Spezialität, Gegenrecht und Verhältnismässigkeit) beachtet werden. Für den Steuerbereich ist ausserdem auf den immer noch bestehenden Fiskalvorbehalt der Schweiz zu verweisen (*vgl. Ziffer 3.4.5*).

3.4.1 Beidseitige Strafbarkeit

Gemäss [Art. 64 Abs. 1 IRSG](#) dürfen Massnahmen nach [Art. 63 IRSG](#), welche die Anwendung prozessualen Zwangs erfordern, nur angeordnet werden, wenn die geschilderte Tat auch in der Schweiz strafbar wäre. Das BGer hat dazu ausgeführt, dass es genügt, wenn die im Ersuchen geschilderte Tat in beiden Staaten als Delikt, das normalerweise zu internationaler Zusammenarbeit führt, bestraft wird.¹² [Art. 64 Abs. 2 IRSG](#) sieht selbst im Bereich von Massnahmen, welche die Anwendung prozessualen Zwanges erfordern, zwei Ausnahmen vom Grundsatz der beidseitigen Strafbarkeit vor:

- zur Entlastung des Verfolgten;
- zur Verfolgung von Taten, die sexuelle Handlungen mit Minderjährigen darstellen.

3.4.2 Grundsatz der Spezialität

Dieser Grundsatz wird in [Art. 67 IRSG](#) geregelt. Die übermittelten Informationen dürfen demnach nur in Verfahren wegen Taten, bei denen Rechtshilfe zulässig ist, verwendet werden. Es gilt dabei her-

¹¹ [Übereinkommen zur Durchführung des Übereinkommens von Schengen vom 14. Juni 1985 zwischen den Regierungen der Staaten der Benelux-Wirtschaftsunion, der Bundesrepublik Deutschland und der Französischen Republik betreffend den schrittweisen Abbau der Kontrollen an den gemeinsamen Grenzen](#)

¹² Urteil des BGer 1A.3/2004 vom 3.5.2004, E 10.1

vorzuheben, dass der Spezialitätengrundsatz im EUeR nicht vorgesehen ist, hingegen hält er zunehmend und systematisch Einzug in die Rechtshilfeübereinkommen. Die Art der Verwendung der übermittelten Informationen ist gemäss IRSG entweder frei, verboten oder sie unterliegt der Bewilligung durch das BJ. Die schweizerische Behörde, die die Rechtshilfe gewährt, behält sich in der Regel das Prinzip der Spezialität im Zusammenhang mit den übermittelten Informationen ausdrücklich vor.

Der Grundsatz der Spezialität garantiert nicht die uneingeschränkte Vertraulichkeit der übermittelten Informationen im ersuchenden Staat. In der Regel darf der ersuchende Staat die Informationen nicht zu fiskalischen Zwecken verwenden, es sei denn, dieser Staat ersucht dafür um die Genehmigung der Schweiz.¹³

3.4.3 Gegenrecht

Gemäss [Art. 8 Abs. 1 IRSG](#) wird einem Ersuchen in der Regel nur entsprochen, wenn der ersuchende Staat Gegenrecht gewährt. Das Gegenrecht ist aber insbesondere nicht erforderlich, wenn die Ausführung des Ersuchens im Hinblick auf die Art der Tat oder die Notwendigkeit der Bekämpfung bestimmter Taten geboten erscheint ([Art. 8 Abs. 2 Bst. a IRSG](#)). Weiter wird in der Lehre und Rechtsprechung die Auffassung vertreten, dass dem Grundsatz der Gegenseitigkeit im modernen Rechtshilfe-recht nur noch eine untergeordnete praktische Bedeutung zukommt.¹⁴

3.4.4 Verhältnismässigkeit

In [Art. 5 Abs. 2 BV](#) ist das Prinzip der Verhältnismässigkeit verankert, wonach jedes staatliche Handeln verhältnismässig sein muss. Das Verhältnismässigkeitsprinzip findet auch auf die Rechtshilfe Anwendung. Konkret bedeutet es, dass der ersuchende Staat Rechtshilfe nur verlangen darf, nachdem er seine **innerstaatlichen Untersuchungsmöglichkeiten ausgeschöpft** hat. Weiter dürfen keine nutzlosen Massnahmen verlangt werden. Die Vollzugsbehörde im ersuchten Staat darf zudem ihren Auftrag nicht überschreiten.

3.4.5 Fiskalvorbehalt

Wie bereits erwähnt, leistet die Schweiz in der Regel keine Rechtshilfe für die Verfolgung von fiskalischen Straftaten. Gemäss [Art. 3 Abs. 3 IRSG](#) gilt als Fiskaldelikt eine Tat, die auf eine Verkürzung fiskalischer Abgaben gerichtet ist. Ein Fiskaldelikt umfasst somit die Hinterziehung von Steuern, Zöllen oder anderen öffentlichen Abgaben. Allerdings kann Rechtshilfe insbesondere geleistet werden, wenn Gegenstand des Verfahrens eine Tat ist, welche in der Schweiz als Abgabebetrug zu qualifizieren wäre. Ein **Abgabebetrug** liegt vor, wenn der Täter durch sein **arglistiges Verhalten** bewirkt, dass dem Gemeinwesen unrechtmässig und in einem erheblichen Betrag eine Abgabe, ein Beitrag oder eine andere Leistung vorenthalten oder dass es sonst am Vermögen geschädigt wird.¹⁵ Da der Fiskalvorbehalt in Rechtshilfeverträgen nicht mehr dem internationalen Standard entspricht, ist, wie bereits erwähnt, damit zu rechnen, dass die Schweiz ihre gesetzliche Grundlage entsprechend anpasst.

¹³ BGE 133 IV 40, E 6.2

¹⁴ Urteil des BGer 1A.38/2005, E 3.4

¹⁵ BGE 125 II 250, E 3

3.5 Verfahren

Ausländische Rechtshilfesuche werden grundsätzlich an das BJ gestellt und von diesem summarisch geprüft ([Art. 78 Abs. 1 und 2 IRSG](#)). Ist das Ersuchen zulässig, so wird es vom BJ an die nach schweizerischem Recht zuständige kantonale oder eidgenössische Behörde (z.B. die ESTV) weitergeleitet. Gemäss [Art. 80 Abs. 1 IRSG](#) wird das Ersuchen von der ausführenden kantonalen oder eidgenössischen Behörde vorgeprüft. Kann dem Ersuchen entsprochen werden, erlässt die ausführende Behörde anschliessend eine summarisch begründete Eintretensverfügung und sie vollzieht die Rechtshilfehandlungen nach dem für sie geltenden Verfahrensrecht ([Art. 80a Abs. 1 IRSG](#)). Für die Verwaltungsbehörden des Bundes findet das [Bundesgesetz über das Verwaltungsstrafrecht vom 22. März 1974 \(VStrR\)](#) Anwendung. Sind die Rechtshilfehandlungen vollzogen, erlässt die ausführende Behörde eine begründete Schlussverfügung ([Art. 80d IRSG](#)). Stimmen die berechtigten Personen der Herausgabe der Informationen zu, kann analog dem Amtshilfeverfahren (*vgl. Ziffer 2.4.8.1*) die vereinfachte Ausführung angewendet werden ([Art. 80c IRSG](#)).

3.6 Beschwerdeverfahren

Gemäss [Art. 80e Abs. 1 IRSG](#) unterliegt die Schlussverfügung zusammen mit den vorangehenden Zwischenverfügungen der Beschwerde an das Bundesstrafgericht. Gegen einen Entscheid des Bundesstrafgerichts kann in besonders bedeutenden Fällen eine Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das BGer geführt werden ([Art. 84 BGG](#)).

* * * * *