



Direkte Bundessteuer Verrechnungssteuer Stempelabgaben

Bern, 1. Juli 2020

Arbeitspapier

Direkte Postzustellung nach dem Übereinkommen über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen

Inhaltsverzeichnis

1	Überblick	2
2	Zuständigkeit.....	2
3	Anwendungsbereich der direkten Postzustellung nach MAC	2
3.1	Besteht ein genereller Vorbehalt des Partnerstaats?	3
3.2	Sachlicher Geltungsbereich.....	3
3.2.1	Liegt ein Schriftstück vor, für das die direkte Postzustellung zulässig ist?.....	3
3.2.2	Betrifft das Schriftstück eine Steuer, für die die direkte Postzustellung zulässig ist? .	3
3.3	Zeitlicher Geltungsbereich.....	4
3.3.1	Partnerstaaten, für welche die MAC vor dem 1. Januar 2018 in Kraft getreten ist.....	4
3.3.2	Partnerstaaten, für welche die MAC seit dem 1. Januar 2018 in Kraft getreten ist	4
4	Kontakt	5

1 Überblick

Gemäss Artikel 17 Absatz 3 des von der Schweiz am 26. September 2016 ratifizierten und für sie am 1. Januar 2017 in Kraft getretenen Übereinkommens über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen (Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters [Amtshilfeübereinkommen, MAC]; SR 0.652.1) kann eine Vertragspartei die Zustellung von amtlichen Schriftstücken an eine Person im Hoheitsgebiet einer anderen Vertragspartei unmittelbar durch die Post vornehmen. Das Einräumen des Rechts zur direkten Postzustellung durch einen Partnerstaat gilt als Zustellungshilfe und somit als Form der internationalen Amtshilfe¹. Daraus folgt, dass die Bestimmungen über die Amtshilfe im Amtshilfeübereinkommen, namentlich betreffend Besteuerungszeiträume (vgl. Art. 28 Abs. 6 und 7 MAC) und Vorbehalte (vgl. Art. 30 MAC) auch auf die direkte Postzustellung anwendbar sind². Generell ist dabei der Grundsatz der Gegenseitigkeit (Reziprozität) zu beachten³. Danach ist die direkte Postzustellung von Schriftstücken nicht weitergehend zulässig, als sie der zustellende Staat auf seinem eigenen Hoheitsgebiet erlaubt. Die direkte Postzustellung von Schriftstücken ist folglich ausschliesslich bei Vorliegen einer gegenseitigen Ermächtigung und nur im beidseitigen sachlichen und zeitlichen Geltungsbereich (vgl. dazu die nachfolgenden Ausführungen) zulässig.

Im Anhang zu diesem Arbeitspapier findet sich ein Überblick über die Möglichkeiten der direkten Postzustellung gemäss MAC in Bezug auf ausgewählte Partnerstaaten und Steuern. Änderungen sind durch Anpassungen der Vorbehalte durch die Partnerstaaten jederzeit möglich. Dieser Anhang wird daher nach Bedarf aktualisiert und ebenfalls auf der Homepage der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) veröffentlicht.

2 Zuständigkeit

Allgemein ist die ESTV für den Vollzug der internationalen Amtshilfe in Steuersachen zuständig⁴. Damit sich auch andere Schweizer Behörden auf Artikel 17 Absatz 3 MAC bzw. gleichlautende DBA-Bestimmungen stützen und selber direkte Postzustellungen in einen Partnerstaat vornehmen können, hat der Schweizer Gesetzgeber nachträglich eine gesetzliche Delegationsnorm geschaffen⁵. Schweizerische Gerichte und die nach kantonalem oder kommunalem Recht zuständigen Steuerbehörden sind seither berechtigt, Schriftstücke direkt auf dem Postweg an Personen in einem ausländischen Staat zuzustellen, wenn das anwendbare Abkommen dies zulässt⁶.

3 Anwendungsbereich der direkten Postzustellung nach MAC

Der Anwendungsbereich der direkten Postzustellung nach Amtshilfeübereinkommen ist – wie nachfolgend dargestellt – dreistufig zu prüfen.

¹ BBI 2011 6204; BBI 2019 309 Ziff. 2.4.1 und BBI 2019 329 Ziff. 4.3.

² BBI 2019 329 Ziff. 4.3.

³ Art. 30 Abs. 5 MAC; vgl. dazu auch: Eidgenössisches Departement für auswärtige Angelegenheiten EDA, ABC der Diplomatie, https://www.eda.admin.ch/dam/eda/de/documents/publications/GlossarezurAussenpolitik/ABC-Diplomatie_de.pdf [zuletzt besucht am: 15.06.2020].

⁴ Art. 2 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 28. September 2012 über die internationale Amtshilfe in Steuersachen (StAhiG; SR 651.1).

⁵ Art. 2 Abs. 2 StAhiG.

⁶ BBI 2019 309 Ziff. 2.4.1 und BBI 2019 329 Ziff. 4.3.

3.1 Besteht ein genereller Vorbehalt des Partnerstaats?

Die direkte Postzustellung von Schriftstücken gehört zum nicht-zwingenden Vertragsinhalt des Amtshilfeübereinkommens und kann mittels Vorbehalt nach Artikel 30 Absatz 1 Buchstabe e MAC ausgeschlossen werden. Demnach ist zu prüfen, ob der Partnerstaat einen solchen Vorbehalt angebracht und die direkte Postzustellung in seinem Hoheitsgebiet ausgeschlossen hat⁷. Die Schweiz hat keinen solchen Vorbehalt angebracht, welcher ein Gegenrecht ausschliessen würde.

3.2 Sachlicher Geltungsbereich

3.2.1 Liegt ein Schriftstück vor, für das die direkte Postzustellung zulässig ist?

Sofern kein genereller Vorbehalt gegen die direkte Postzustellung besteht, ist weiter zu prüfen, ob das Amtshilfeübereinkommen auf das konkrete Schriftstück anwendbar ist. Grundsätzlich fallen alle amtlichen Schriftstücke, insbesondere solche im Rahmen des Veranlagungs- und Erhebungs- als auch eines allfälligen Verwaltungsstraf- bzw. Rechtsmittelverfahrens in den sachlichen Geltungsbereich des Amtshilfeübereinkommens⁸. Unter Schriftstücken, die unter das Veranlagungs- und Erhebungsverfahren fallen, sind insbesondere auch gewöhnliche Steuerrechnungen zu verstehen (bspw. Raten- oder Verzugszinsrechnungen, Schlussabrechnungen). Aufgrund eines entsprechenden Vorbehalts der Schweiz gemäss Artikel 30 Absatz 1 Buchstabe b MAC sind allerdings amtliche Schriftstücke betreffend die Vollstreckung von Steuerforderungen (bspw. Zahlungsbefehle, Fortsetzungsbegehren, Pfändungsankündigungen und Verwertungsbegehren) und Geldbussen ausgeschlossen. Die direkte Postzustellung von solchen Schriftstücken ist damit für Steuern jeder Art unzulässig.

3.2.2 Betrifft das Schriftstück eine Steuer, für die die direkte Postzustellung zulässig ist?

Weiter muss geprüft werden, ob das Amtshilfeübereinkommen für die im Schriftstück abgehandelte Steuer gilt. Für die Schweiz umfasst der sachliche Geltungsbereich der MAC die durch den Bund, die Kantone und Gemeinden erhobenen Einkommens- und Gewinnsteuern, die durch die Kantone und Gemeinden erhobenen Steuern vom Vermögen sowie die durch den Bund, die Kantone und Gemeinden erhobenen Steuern von Gewinnen aus der Veräusserung von Vermögen, die getrennt von der Einkommens- bzw. Gewinnsteuer erhoben werden⁹.

Andererseits hat die Schweiz die folgenden «Steuerkategorien» vom sachlichen Geltungsbereich der MAC ausgenommen¹⁰:

- *Pflichtbeiträge zur Sozialversicherung, die an den Staat oder an öffentlich-rechtliche Sozialversicherungseinrichtungen zu zahlen sind;*
- *Steuern anderer Art, die für Rechnung einer Vertragspartei erhoben werden, nämlich:*
 - *Nachlass-, Erbschafts- und Schenkungssteuern;*
 - *Steuern vom unbeweglichen Vermögen;*
 - *allgemeine Verbrauchssteuern wie Mehrwert- und Umsatzsteuern;*
 - *besondere Steuern auf Waren und Dienstleistungen wie Verbrauchssteuern;*
 - *Steuern für die Benutzung von oder das Eigentum an Kraftfahrzeugen;*
 - *Steuern für die Benutzung von oder das Eigentum an beweglichem Vermögen mit Ausnahme von Kraftfahrzeugen;*

⁷ Die Vorbehalte sind elektronisch abrufbar unter: <https://www.coe.int/en/web/conventions/search-on-treaties/-/conventions/treaty/127/declarations> [zuletzt besucht am: 15.06.2020].

⁸ Art. 17 Abs. 1 MAC; BBI 2015 5611; Art. 22 Abs. 2 MAC; OECD-Kommentar zu Art. 1 Abs. 1 Amtshilfeübereinkommen, geändert durch das Protokoll 2010, Rz. 9 f.

⁹ Art. 2 Abs. 1 Bst. a Ziff. i.-iii. MAC; Art. 2 Abs. 1 Bst. b Ziff. i. MAC.

¹⁰ Art. 2 Abs. 1 Bst. b Ziff. ii.-iv. MAC; vgl. dazu Art. 30 Abs. 1 Bst. a MAC; AS 2016 5059.

- *alle anderen Steuern;*
- *die unter die vorgenannte Kategorie «Steuern anderer Art» fallenden Steuern, die für Rechnung der politischen Unterabteilungen oder lokalen Gebietskörperschaften einer Vertragspartei erhoben werden.*

Für Steuern, welche unter die ausgenommenen Steuerkategorien fallen, ist die direkte Postzustellung ausgeschlossen. Betrifft das fragliche Schriftstück keine ausgenommene Steuer, ist zu prüfen, ob der betroffene Partnerstaat weitere Vorbehalte angebracht hat¹¹. Hingegen sind solche Vorbehalte unbeachtlich, wenn ein Partnerstaat die Steuer, die an sich unter eine ausgeschlossene Kategorie fällt, explizit in Anlage A der MAC aufgenommen hat¹².

3.3 Zeitlicher Geltungsbereich

Die direkte Postzustellung von Schriftstücken darf schliesslich nur erfolgen, wenn sich diese auf Steuerperioden beziehen, auf die das Amtshilfeübereinkommen anwendbar ist. Gemäss Artikel 28 Absatz 6 MAC gilt das Amtshilfeübereinkommen für die Schweiz grundsätzlich für Steuerperioden, die am 1. Januar 2018 oder später beginnen. Das Prinzip der Gegenseitigkeit verlangt allerdings, dass die MAC für die konkreten Steuerperioden auch im Partnerstaat anwendbar ist.

Zur Prüfung der erfassten Steuerperioden ist somit zwischen zwei Gruppen von Partnerstaaten zu unterscheiden.

3.3.1 Partnerstaaten, für welche die MAC vor dem 1. Januar 2018 in Kraft getreten ist¹³

Für diese Gruppe von Partnerstaaten können Schriftstücke grundsätzlich für Steuerperioden, die am 1. Januar 2018 oder später beginnen, direkt auf dem Postweg zugestellt werden.

Ausnahme gemäss Artikel 28 Absatz 7 MAC: Für Schriftstücke betreffend Steuersachen im Zusammenhang mit vorsätzlichem Verhalten, welches nach Schweizer Strafrecht der strafrechtlichen Verfolgung unterliegt, ist die direkte Postzustellung bereits für Steuerperioden, die am 1. Januar 2014 oder später beginnen, zulässig¹⁴.

3.3.2 Partnerstaaten, für welche die MAC seit dem 1. Januar 2018 in Kraft getreten ist¹⁵

Für diese Gruppe von Partnerstaaten können Schriftstücke grundsätzlich für Steuerperioden, die am 1. Januar des Folgejahres nach Inkrafttreten der MAC für den Partnerstaat oder später beginnen, direkt auf dem Postweg zugestellt werden.

Ausnahme gemäss Artikel 28 Absatz 7 MAC: Für Schriftstücke betreffend Steuersachen im Zusammenhang mit vorsätzlichem Verhalten, welches nach Schweizer Strafrecht der strafrechtlichen Verfolgung unterliegt, ist die direkte Postzustellung bereits für Steuerperioden, die am 1. Januar 2014 oder später beginnen, zulässig¹⁶. Einschränkend muss aber geprüft

¹¹ Zur Konsultation der Vorbehalte gemäss Art. 30 Abs. 1 Bst. a MAC vgl. Fn. 7.

¹² Art. 30 Abs. 1 Bst. a MAC. Die Anlagen A der Partnerstaaten sind elektronisch abrufbar unter: <https://www.coe.int/en/web/conventions/search-on-treaties/-/conventions/treaty/127/declarations> [zuletzt besucht am: 15.06.2020].

¹³ Das Datum des Inkrafttretens der MAC für den jeweiligen Partnerstaat ist elektronisch abrufbar unter: http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/Status_of_convention.pdf [zuletzt besucht am: 15.06.2020].

¹⁴ Die Schweiz hat einen Vorbehalt gemäss Art. 30 Abs. 1 Bst. f MAC angebracht, so dass die Rückwirkung gemäss Art. 28 Abs. 7 MAC auf drei Jahre vor Inkrafttreten der MAC für die Schweiz begrenzt ist (AS 2016 5060).

¹⁵ Vgl. Fn. 13.

¹⁶ Vgl. Fn. 14.

werden, ob auch der Partnerstaat einen zeitlichen Vorbehalt angebracht hat¹⁷, um den sich die Rückwirkung weiter verkürzen bzw. diese vollständig wegfallen könnte.

4 Kontakt

Allfällige Fragen können per E-Mail an sei@estv.admin.ch oder an die folgende Adresse gerichtet werden:

Eidgenössische Steuerverwaltung
Abteilung für Informationsaustausch in Steuersachen SEI
Eigerstrasse 65
CH-3003 Bern

¹⁷ Zur Konsultation der Vorbehalte gemäss Art. 30 Abs. 1 Bst. f MAC vgl. Fn. 7.