

Analyse der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zur internationalen Amtshilfe in Steuerangelegenheiten aus dem ersten Halbjahr 2018

René Matteotti



*Prof. Dr. iur., M.A., LL.M.
Tax, ordentlicher Pro-
fessor für Schweizeri-
sches, Europäisches und
Internationales Steuer-
recht, Universität Zürich
und Rechtsanwalt, Tax
Partner AG, Zürich*

Inhalt

1	«Notwendigkeit» von Informationen über Drittpersonen nach dem DBA Schweiz-USA . . .	378
2	Abgrenzung zwischen dem Standard der «voraussichtlichen Erheblichkeit» und dem Beweisforschungsverbot im Zusammenhang mit Informationen über Drittpersonen . . .	382
3	Grundsatz der Subsidiarität und Folgen einer im Verlauf des Amtshilfeersuchens getroffenen Einigungslösung	384
4	Kurzhinweis zur Bestätigung der Zulässigkeit von Gruppenanfragen unter dem DBA mit den Niederlanden	386
5	Kurzhinweis zur Gewährung des Akteneinsichtsrechts bei Drittpersonen betreffenden Dokumenten	387

1. «Notwendigkeit» von Informationen über Drittpersonen nach dem DBA Schweiz-USA

BGer 2C_640/2016 vom 18. Dezember 2017 i.S. Eidgenössische Steuerverwaltung, Dienst für Informationsaustausch in Steuersachen (SEI), gegen X. betreffend Amtshilfe USA = BGE 144 II 29 = Pra 107 (2018) Nr. 127 = ASA 86 (2017/18), S. 661 ff.

BGer 2C_598/2017 vom 29. März 2018 i.S. Eidgenössische Steuerverwaltung, Dienst für Informationsaustausch in Steuersachen (SEI), betreffend Amtshilfe USA.

1.1. Sachverhalt

Die beiden höchstrichterlichen Urteile stehen im Zusammenhang mit dem Joint Statement vom 29. August 2013, das den völkerrechtlichen Rahmen für das vom US-Justizdepartement und der US-Steuerbehörde aufgelegte Regularisierungsprogramm für Banken absteckt. Gemäss Regularisierungsprogramm mussten regularisierungswillige Banken, die Grund zur Annahme hatten, dass sie gegen amerikanisches Steuerrecht verstiessten (sog. Kategorie 2), unter anderem genaue Informationen im Zusammenhang mit jedem betroffenen Bankkonto liefern. Dazu gehörten Namen und Funktionen jedes Sachbearbeiters, Kundenberaters, Finanzberaters, Trustee, Treuhänders, Vertreters, Anwalts oder Buchhalters oder jeder natürlichen oder juristischen Person, die in ähnlicher Eigenschaft beteiligt war und von der die Bank wusste, dass sie zu irgendeinem Zeitpunkt im anwendbaren Zeitraum eine Verbindung zum betreffenden Konto hatte. Die Bank musste überdies alle Angaben liefern, welche der USA ermöglichten, Amtshilfesuche zu stellen, um Informationen über die betroffenen Bankkonten zu erhalten, welche dem Bankkundengeheimnis unterlagen und deswegen im Rahmen der freiwilligen Kooperation nicht herausgeben werden durften. Gestützt auf die von den schweizerischen Banken übermittelten Informationen stellten die USA zahlreiche Amtshilfesuche, um an Kundennamen zu gelangen, welche Schweizer Bankkonten benutzten, um US-Einkommenssteuern in einer Weise zu verkürzen, die die Bedingungen für einen Steuerbetrug und dergleichen erfüllten. Mit seinen Urteilen vom 29. Juni 2016 und 19. Juni 2017, welche Gegenstand von *BGE 144 II 29 = Pra 107 (2018) Nr. 127 = ASA 86 (2017/18), S. 661 ff.* und *BGer 2C_598/2017 vom 29. März 2018* waren, entschied das Bundesverwaltungsgericht, dass Informationen, die nicht voraussichtlich erheblich sind, das heisst die Namen der Bankangestellten, einschliesslich der Namen eines allfälligen Anwalts/Notars, sowie die Daten, die deren Identifizierung ermöglichen (z.B. E-Mail-Adresse, Telefonnummer), vor jeglicher Übermittlung an die amerikanische Steuerbehörde geschwärzt werden müssen.

1.2. Bundesgerichtliche Erwägungen

Ausgangspunkt der bundesgerichtlichen Erwägungen in den beiden Entscheiden stellt der Wortlaut von Art. 26 Abs. 1 DBA Schweiz-USA dar, nach welchem nur Auskünfte zu übermitteln sind, die «notwendig» sind, um Betrugsdelikte und dergleichen zu verhüten. Die ersuchte Behörde muss sich deswegen die Frage stellen, ob die verlangten Unterlagen tatsächlich den im Gesuch dargelegten Sachverhalt betreffen, und darf nicht Dokumente übermitteln, die mit Sicherheit nicht relevant sind, insbesondere um Personen zu schützen, die tatsächlich nichts mit der Straftat zu tun haben, die dem Gesuch zugrunde liegt. Informationen, die eine dem betroffenen Steuerpflichtigen nahestehende Person betreffen, können einem ersuchenden Staat hingegen übermittelt werden, wenn sie geeignet sind, als Beweismittel für die verfolgte Straftat zu dienen und die Untersuchung voranzutreiben (E. 4.2 und 4.2.1 f.). Das Bundesgericht erinnert in seinem Urteil dabei an seine Rechtsprechung, in welcher die Übermittlung von Dokumenten mit den Namen von Dritten in folgenden Situationen akzeptiert wurde:

- bei der Überprüfung des Steuerdomizils des von einem Gesuch betroffenen Steuerpflichtigen, soweit die Übermittlung der Bankunterlagen und der Liste dazugehöriger Transaktionen unter Einschluss der Identität der an diesen Transaktionen beteiligten Personen Aufschluss über den tatsächlichen Wohnsitz des Steuerpflichtigen gibt (BGE 142 II 161 E. 4.6.2. = Pra 2016 Nr. 79);
- die Namen der Inhaber einer Vollmacht auf den Bankkonten einer vom Amtshilfegesuch betroffenen Person, wobei sich im konkreten Fall herausstellte, dass die Ehefrau und die Töchter der betroffenen Person über Bankvollmachten verfügten (ASA 84, 559);
- Namen und Adresse der Angestellten der Schweizer Gesellschaft, da diese Angaben voraussichtlich erheblich waren, um zu überprüfen, dass die Schweizer Gesellschaft anderes Personal als die französische Gesellschaft hatte und in der Lage war, die strittigen Leistungen zu erbringen (2C_690/2015);
- die Namen der allfälligen Inhaber des Verwaltungsauftrags einer Schweizer Gesellschaft, um zu erfahren, wer diese Gesellschaft und ihre Guthaben verwaltete, und zu überprüfen, ob es sich bei der Gesellschaft um eine Scheinfirma handelte, die die Identität des tatsächlichen Inhabers der bei der Bank hinterlegten Werte verschleiern sollte (2C_904/2015).

In den beiden Fällen entschied das Bundesgericht in Übereinstimmung mit der Vorinstanz, dass die Informationen zu den Bankangestellten bzw. dem Anwalt/Notar, die in den Bankunterlagen genannt werden, nichts mit der Steuerfrage zu tun haben, die den Gesuchen zu Grunde liegt. Deren Übermittlung kann auch nicht allein dadurch gerechtfertigt werden, dass die Mitarbeiter der Bank möglicherweise an dem Betrug oder einer ähnlichen Straftat des Steuerpflichtigen, auf den sich das Ersuchen bezieht, beteiligt waren, da die Amtshilfe nicht für Zwecke der Rechtshilfe verwendet werden kann. Das Bundesgericht gelangte damit zum Schluss, dass die Daten zu den Bankangestellten, Anwälten, Notaren etc., die in den zu übermittelnden Unterlagen enthalten sind, unter Vorbehalt von Situationen, in denen der ersuchende Staat diese Angaben ausdrücklich verlangt und diese Daten nachweislich einen notwendigen Charakter aufweisen, keine notwendigen Auskünfte im Sinne von Art. 26 DBA Schweiz-USA sind und daher nicht in die USA übermittelt werden dürfen.

1.3. Kommentar

Das bundesgerichtliche Urteil ist in der Literatur auf Zustimmung gestossen.¹ Es ist sicherlich zutreffend, dass Informationen über Drittpersonen, welche vom ersuchenden Staat nicht explizit verlangt werden, nicht spontan übermittelt werden dürfen. Gemäss den Ausführungen in BGE 144 II 29 E. 4.3. = Pra 107 (2018) Nr. 127 = ASA 86 (2017/18), S. 661 ff. haben die USA offenbar nicht ausdrücklich die Offenlegung der Identität der Bankangestellten oder anderer bankexternen Personen verlangt, weswegen bereits aus diesem Grund in den beiden Fällen kein Anlass dazu bestand, diese Informationen herauszugeben. Im Zusammenhang mit der vom Bundesgericht aufgeworfenen Abgrenzung zwischen Amts- und Rechtshilfe fällt jedoch auf, dass sich das Bundesgericht nicht vertieft bzw. gar nicht mit den Ausführungen der OECD im «Manual on the Implementation of Exchange of Information Provisions for Tax Purposes» vom 23. Januar 2006 auseinandersetzte. So führt das Manual in Ziff. 12 explizit aus, dass Art. 26 des OECD-MA den Informationsaustausch in Fällen, welche Steuerstrafverfahren betreffen, ebenfalls erfasst. Art. 26 des OECD-MA enthalte keine Regel, welche die Anwendung der Amtshilfe abhängig vom Stand des Steuerstrafverfahrens einschränken würde. Die zuständigen Behörden könnten daher Informationen gemäss Art. 26 des OECD-MA verlangen, selbst wenn gegen die betroffene Person ein Steuerstrafverfahren eingeleitet worden sei. Entgegen der in BGE 144 II 29 E. 4.3. = Pra 107 (2018) Nr. 127 = ASA 86 (2017/18), S. 661 ff. vertretenen Auffassung schliesst der Wortlaut von Art. 26 OECD-MA die Amtshilfe in Steuerstrafverfahren gerade nicht aus. Sie kann sich auch gegen Drittpersonen richten, welche sich an einem im ersuchenden Staat begangenen Steuerdelikt beteiligt haben,

¹ Siehe hierzu ANDREA OPEL, Informationsaustausch über Bankmitarbeiter – das Janusgesicht der Steueramtshilfe, ASA 86 [2017/2018], S. 470 ff.

zumal nicht ernsthaft in Frage gestellt werden kann, dass auch die Durchsetzung des Steuerstrafrechts unter den «Vollzug des innerstaatlichen Rechts betreffend Steuern» im Sinne von Art. 26 Abs. 1 OECD-MA fällt. Das Spezialitätsprinzip steht einer Verwendung des Amtshilfeverfahrens für den Zweck der Strafverfolgung grundsätzlich ebenfalls nicht entgegen. So sieht Art. 26 Abs. 2 des OECD-MA explizit vor, dass die ausgetauschten Informationen u.a. Personen oder Behörden zugänglich gemacht werden können, die mit der Strafverfolgung der von der Amtshilfe Klausel abgedeckten Steuern befasst sind. Entscheidend ist daher vielmehr, ob die zuständige Behörde, wie sie in den DBA jeweils explizit genannt wird, nach dem nationalen Steuerverfahrensrecht des ersuchenden Staats überhaupt die Kompetenz hat, Untersuchungshandlungen im Rahmen von Steuerstrafverfahren vorzunehmen und Amtshilfeersuchen zu stellen. Eine Behörde, die nicht «zuständige Behörde» im Sinne des Abkommens ist, kann keine Amtshilfeersuchen gestützt auf ein DBA stellen. Zudem ist zu verlangen, dass der ersuchende Staat bei der Angabe des Zwecks des Amtshilfeersuchens das laufende Steuerstrafverfahren gegen eine an einem Steuerdelikt beteiligte Person explizit angibt, damit der ersuchende Staat gestützt auf Art. 26 Abs. 3 Bst. a OECD-MA prüfen kann, ob er nach internem Recht die Informationen über diese Drittperson beschaffen könnte, wenn es sich um einen rein nationalen Sachverhalt handeln würde.

Wie das Bundesgericht in BGE 137 II 128 E.2.3.2 noch zutreffend ausführte, hat der ersuchende Staat ein Wahlrecht zwischen Amts- und Rechtshilfe.² Dass ein Vertragsstaat den für ihn günstigeren Verfahrensweg der internationalen Amtshilfe wählt und sein Ersuchen durch die dafür zuständigen Amtshilfebehörden und Justizorgane des ersuchten Staates prüfen lässt, stelle keine unzulässige Umgehung der Rechtshilfe in Strafsachen dar. Diese Erwägung steht indes in einem Spannungsverhältnis zu den Ausführungen im neuen Bundesgerichtsurteil, in welchem suggeriert wird, dass die Wahl des Amtshilfewegs einen Missbrauch darstelle, wenn die erhaltenen Informationen dafür eingesetzt werden würden, gegen an einem Steuerdelikt beteiligten Dritten ein Strafverfahren einzuleiten. Das letzte Wort zur Abgrenzung von Amts- und Rechtshilfeverfahren dürfte mit dem in BGE 144 II 29 E. 4.3. = Pra 107 (2018) Nr. 127 = ASA 86 (2017/18), S. 661 ff. enthaltenen *Obiter dictum* kaum gesprochen worden sein.

² BGE 137 II 128 E. 2.3.2.

2. **Abgrenzung zwischen dem Standard der «voraussichtlichen Erheblichkeit» und dem Beweisausforschungsverbot im Zusammenhang mit Informationen über Drittpersonen**

BGer 2C_387/2016 vom 5. März 2018 i.S. Eidgenössische Steuerverwaltung, Dienst für Informationsaustausch in Steuersachen (SEI), gegen X. et al. = StR 73/2018 S. 438 ff. = ASA Online vom 20. Juni 2018 betreffend Amtshilfe Schweden.

2.1. Sachverhalt

Am 5. November 2013 reichte die schwedische Steuerbehörde gestützt auf Art. 27 DBA Schweiz-Schweden bei der ESTV ein Gesuch um Amtshilfe in Steuersachen gegen X. ein. Das Amtshilfegesuch erwähnte nur den Nachnamen und Vornamen des Letzteren. Es führte ausserdem aus, dass auf das schwedische Bankkonto von X. im Rahmen von sechs Überweisungen einer panamesischen Gesellschaft, die in der Schweiz bei der Bank B ein Konto hielt, ein bestimmter Betrag in USD gutgeschrieben wurde. Der Zweck des Ersuchens bestand gemäss Angaben im Amtshilfegesuch darin, die Qualifikation der Transaktionen zwischen X. und dem Bankkontoinhaber und den möglichen Zugang von X. oder anderen ihm *nahestehenden Personen* zum Bankkonto zu untersuchen. Die ESTV trat auf das Ersuchen ein und beabsichtigte, der schwedischen Steuerbehörde unter anderem alle Namen derjenigen Personen mitzuteilen, welche am Bankkonto der panamesischen Gesellschaft wirtschaftlich berechtigt waren. Im Verfahren war strittig, wie die Formulierung «nahestehende Personen» mit Blick auf den Grundsatz des Beweisausforschungsverbots auszulegen ist.

2.2. Bundesverwaltungsgerichtliche und bundesgerichtliche Erwägungen

Das Bundesverwaltungsgericht vertrat in seinem Urteil vom 16. März 2016 die Ansicht, dass ein Gesuch, welches Informationen darüber verlangt, ob dem X. «nahestehende Personen» Zugriff auf das Bankkonto hatten, nicht gegen das Beweisausforschungsverbot verstosse. Das Bundesverwaltungsgericht legte den Begriff der «nahestehenden Personen» aber eng aus und beschränkte ihn auf Familienmitglieder des X., wie seine Frau oder seine Kinder. Begründet wurde dies damit, dass es beim Amtshilfegesuch darum ging, Unterstützung zur Ermittlung des zu versteuernden Einkommens des X. zu bieten und das Subsidiaritätsprinzip zu wahren. Das Bundesverwaltungsgericht stellte sodann fest, dass X. weder auf den von der Bank übermittelten Formularen A erschien noch eine Vollmacht auf dem von der panamesischen Gesellschaft gehaltenen Konto besass. Ausserdem würde keiner der Namen, die auf den Dokumenten zur Feststellung der wirtschaftlich Berechtigten oder auf den Vollmachten erscheinen, eine Ähnlichkeit mit dem Namen von X. aufweisen. Der ersuchende Staat könne Personen nicht in allgemeiner Weise benennen und annehmen, dass jede Person, die in den Bankunterlagen erschei-

ne, eine nahestehende Person wäre. Da weder X. noch eines seiner Familienmitglieder die Kontrolle über das betreffende Konto hatte, war es unwahrscheinlich, dass die verlangten Informationen voraussichtlich erheblich waren. Das Bundesverwaltungsgericht gelangte daher zum Schluss, dass keine Amtshilfe geleistet werden darf.

Das Bundesgericht bestätigte das Urteil der Vorinstanz. Es führte aus, dass gemäss Art. 4 Abs. 3 StAhiG die Übermittlung von Informationen zu Personen, die nicht betroffene Personen sind, unzulässig ist, wenn diese Informationen für die Beurteilung der Steuersituation der betroffenen Personen nicht voraussichtlich relevant sind oder wenn berechnete Interessen von Personen, die nicht betroffene Personen sind, das Interesse der ersuchenden Seite an der Übermittlung der Informationen überwiegen. Mit dem Entscheid, dass der Begriff «nahestehende Personen» nur Mitglieder der Familie der betroffenen Person einschliesst, welche mittels des Familiennamens bestimmt werden, hat das Bundesverwaltungsgericht diesem Ausdruck eine objektive und vernünftige Bedeutung beigemessen. Im Hinblick auf die Ungenauigkeit des durch den ersuchenden Staat benutzten Begriffs ging es dem Bundesverwaltungsgericht darum, dessen Umriss aufzuzeigen, so dass er in einem begrenzten Rahmen bleibt. Dieser muss einerseits dem den Verträgen über internationale Steueramtshilfe innewohnenden Effizienzziel gerecht werden und andererseits Gesuche ausschliessen, welche verpönten «Fishing expeditions» gleichkommen. Das Bundesverwaltungsgericht hat seine Auslegung des Begriffes «nahestehender Personen» zwischen diesen beiden Zwecksetzungen eingeordnet und daher Art. 4 Abs. 3 StAhiG korrekt angewendet.

2.3. Kommentar

Dem Entscheid des Bundesgerichts und den hierzu ergangenen Erwägungen ist vollständig zuzustimmen. Das Bundesgericht beginnt in seiner Rechtsprechung zu Amtshilfefällen, welche natürliche Personen betreffen, dem Standard «voraussichtliche Erheblichkeit» und seiner Abgrenzung zum Beweisausforschungsverbot Konturen zu verleihen. Es knüpft dabei an den oben besprochenen Leitentscheid BGE 144 II 29 = Pra 107 (2018) Nr. 127 an, in welchem das Bundesgericht ausführte, dass die Namen von Dritten nur an die ersuchenden Behörden übermittelt werden, wenn sie zur Klärung der Verhältnisse des Steuerpflichtigen dienen können. Namen von Bankangestellten, Anwälten und Notaren, die in Bankunterlagen auftauchen, seien daher zu schwärzen. Dreh- und Angelpunkt ist dabei Art. 4 Abs. 3 StAhiG, nach welchem die Übermittlung von Informationen zu Personen, die nicht betroffene Personen sind, unzulässig ist, wenn diese Informationen für die Beurteilung der Steuersituation der betroffenen Person nicht voraussichtlich relevant sind. Das Bundesgericht stellt sich dabei auf den Standpunkt, dass diese Vorschrift abkommenskonform ist. Das bundesgerichtliche Urteil bedeutet, dass ausländische Staaten bei Kontoangaben, auf die sie bei ihren Untersuchungen stossen, im Rahmen eines Amtshilfefahrens nicht einfach nach den Namen der an einem

Konto wirtschaftlich berechtigten Personen fragen können. Dasselbe muss in Bezug auf die Namen der Personen gelten, welche an einem Konto eine Vollmacht haben oder an Transaktionen beteiligt waren, die über das Konto abgewickelt wurden. Im Amtshilfeersuchen ist daher darzulegen, warum der ersuchende Staat Anlass zur Vermutung hat, dass die ersuchten Informationen über die Drittpersonen für die Beurteilung der Steuersituation der betroffenen Personen voraussichtlich relevant sind. Der Kreis möglicher nahestehender Personen ist mittels Namen oder anderer identifizierender Angaben zu präzisieren, andernfalls muss sich die ESTV auf die Herausgabe der Informationen zu Personen beschränken, die denselben Familiennamen wie die Person haben, gegen welche sich im untersuchenden Staat die Steuerprüfung richtet.

3. Grundsatz der Subsidiarität und Folgen einer im Verlauf des Amtshilfeersuchens getroffenen Einigungslösung

BGer 2C_28/2017 vom 16. April 2018 i.S. Eidgenössische Steuerverwaltung, Dienst für Informationsaustausch in Steuersachen (SEI) gegen A. und B. betreffend Amtshilfe Frankreich = BGE 144 II 206 = ASA online vom 5. Oktober 2018.

BGE 144 II 206 vom 16. April 2018 i.S. Eidgenössische Steuerverwaltung, Dienst für Informationsaustausch in Steuersachen (SEI) gegen A. und B. = ASA online vom 5. Oktober 2018.

3.1. Sachverhalt

Die französische Generaldirektion für öffentliche Finanzen richtete am 9. Juni 2015 ein Ersuchen um internationale Amtshilfe in Steuerangelegenheiten an die ESTV bezüglich A. Sie ersuchte dabei um Auskünfte über Bankkonten, die direkt oder indirekt von A. als wirtschaftliche Eigentümerin bei einer Bank mit Sitz in der Schweiz gehalten wurden oder für die sie eine Vollmacht hatte. Die ersuchende Behörde teilte in ihrem Amtshilfefesuch mit, dass die im internen Steuerverfahren vorgesehenen und zu diesem Zeitpunkt nutzbaren Mittel zur Erhebung von Informationen ausgeschöpft worden seien. Am 11. Januar 2016 einigte sich A. mit der französischen Steuerbehörde über die Bemessungsgrundlage. Die Einigung sah u.a. vor, dass diese hinfällig werde, wenn die von den Beschwerdegegnern angegebenen Beträge nicht stimmen sollten. Im Rahmen des Amtshilfeverfahrens fragte die ESTV die französische Steuerbehörde, ob und für welche Zeiträume die Steuerprüfung noch laufe. Am 11. März 2016 erklärte diese, dass die Untersuchung noch nicht abgeschlossen sei. Aus diesen Gründen hielt sie das Ersuchen um Amtshilfe aufrecht. Das Bundesverwaltungsgericht gelangte zum Schluss, dass das fragliche Amtshilfeersuchen nicht dem Subsidiaritätsprinzip entspreche, da die ersuchende Behörde von A. die im Rahmen des Amtshilfeverfahrens erforderlichen Informationen erhalten habe und daher kein Interesse mehr am Amtshilfeverfahren bestehe.

3.2. Bundesgerichtliche Erwägungen

Das Bundesgericht erwog, dass das Ziel des Subsidiaritätsprinzips darin bestehe, sicherzustellen, dass ein Amtshilfeersuchen nur subsidiär gestellt wird und nicht die Last, Informationen erhältlich zu machen, die vom ersuchenden Staat im Rahmen seines internen Steuerverfahrens erlangt werden könnten, dem ersuchten Staat aufgebürdet wird. Das Amtshilfeersuchen darf erst gestellt werden, wenn der ersuchende Staat die gemäss seinem internen Steuerverfahren vorgesehenen gewöhnlichen Informationsquellen ausgeschöpft hat. Um zu prüfen, ob dies der Fall ist, ist es notwendig, auf den Zeitpunkt der Formulierung des Amtshilfegesuchs abzustellen. Dies ergebe sich auch aufgrund des Wortlauts von Kapitel XI des Zusatzprotokolls zum DBA Schweiz-Frankreich. Es spielt daher keine Rolle, ob der ersuchende Staat während des Verfahrens vom betroffenen Steuerpflichtigen Informationen erhält. Der Subsidiaritätsgrundsatz wird daher nicht in Frage gestellt, wenn der vom Amtshilfeersuchen betroffene Steuerpflichtige beschliesst, während des laufenden Amtshilfeverfahrens der ersuchenden Behörde spontan oder auf der Grundlage einer Vereinbarung Informationen zu übermitteln, die Gegenstand des Amtshilfeersuchens sind.

In Bezug auf das Erfordernis der voraussichtlichen Erheblichkeit führte das Bundesgericht aus, Änderungen der Umstände könnten ausnahmsweise dazu führen, dass die voraussichtliche Erheblichkeit während des Verfahrens verschwindet. Die Beweispflicht hierfür liegt jedoch bei der Partei, welche solche veränderte Umstände geltend macht. Da die Einigung (zwischen der Steuerbehörde und den Beschwerdegegnern) die Hinfälligkeit der Vereinbarung vorsah, wenn nicht alle Einkünfte vollständig gemeldet wurden, bezieht sich das Ersuchen auf Informationen, die voraussichtlich erheblich sind.

Das Bundesgericht führte schliesslich aus, dass zwischen dem Grundsatz von Treu und Glauben (als völkerrechtlicher Grundsatz) und dem guten Glauben, aufgrund dessen der Staat gegenüber einer Einzelperson gebunden sein kann, unterschieden werden müsse. Der von einem internationalen Steueramtshilfegesuch betroffene Pflichtige kann sich im Allgemeinen nicht auf den fehlenden guten Glauben des ersuchenden Staates berufen, um sich dem Gesuch zu widersetzen. Entsprechend wurde das Argument der betroffenen Steuerpflichtigen, die ersuchenden Steuerbehörden hätten ihr zugesichert, dass sie kein Steuerverfahren gegen sie einleiten werde, nicht gehört.

3.3. Kommentar

Dem bundesgerichtlichen Urteil ist im Ergebnis zuzustimmen. Es wirft aber Anschlussfragen auf, die sich in der Praxis vor allem auch im Zusammenhang mit Verrechnungspreisprüfungen bei Unternehmen stellen, wo häufig auf Vorrat hin Geschäftszahlen (Erfolgsrechnungen, Bilanzen) und spezifische Steuerinformationen (z.B. Rulings über den Steuerstatus) gesammelt werden, die für die Zwecke einer korrekten Verrechnungspreis-

prüfung bei genauerem Hinsehen eigentlich gar nicht erheblich sind. Werden die Gespräche zwischen dem in die Untersuchung einbezogenen Unternehmen und der ausländischen Steuerbehörde während des Amtshilfeverfahrens fortgesetzt – was der Regelfall darstellt – und münden sie nachweislich in eine Verständigungslösung, zeigt sich spätestens zu diesem Zeitpunkt, dass die ersuchten Informationen für die korrekte Veranlagung des Steuerpflichtigen nicht erheblich sind. Mit Blick auf das Verhältnismäßigkeitsprinzip sollte in einer solchen Konstellation unabhängig davon, ob das Amtshilfesuch vom ersuchenden Staat zurückgezogen wurde, keine Amtshilfe geleistet werden. Etwas anderes gilt freilich dann, wenn die Gültigkeit der Verständigungslösung unter dem Vorbehalt einer Nachkontrolle steht, wie dies offenbar im vom Bundesgericht zu beurteilenden Sachverhalt der Fall war. Im Unternehmensbereich dürfte eine solche Konstellation jedoch eher die Ausnahme darstellen.

4. Kurzhinweis zur Bestätigung der Zulässigkeit von Gruppenanfragen unter dem DBA mit den Niederlanden

BGer 2C_646/2017 vom 9. April 2018 i.S. Eidgenössische Steuerverwaltung, Dienst für Informationsaustausch in Steuersachen (SEI) gegen X. et al. = StR 73/2018 S. 438 ff. = ASA Online vom 20. Juni 2018 betreffend Amtshilfe Niederlande.

Nachdem die OECD am 18. Juli 2012 Gruppenanfragen zum Standard erklärte, stellte sich die Frage, inwieweit die Schweiz unter den Amtshilfeklauseln, welche vor der Verabschiedung der Ergänzung des OECD-Kommentars unterzeichnet wurden, auf Gruppenanfragen eintreten muss. Die meisten von der Schweiz bis zu diesem Zeitpunkt unterzeichneten Amtshilfeklauseln sahen nämlich bloss Einzelanfragen vor, obgleich Gruppenanfragen vom Bundesverwaltungsgericht im Verhältnis zu den USA in einem kontrovers diskutierten Abschreibungsbeschluss bereits 2009 für zulässig erklärt wurden.³ Während der Bundesrat und ein Teil des Schrifttums⁴ ursprünglich davon ausgingen, dass der OECD-Standard in Bezug auf Gruppenanfragen durch eine unilaterale Revision des Steueramtshilfegesetz umgesetzt werden könnte, wurde in der Lehre schon relativ früh hervorgehoben, dass es für die Gruppenanfragen einer expliziten völkerrechtlichen Grundlage bedarf.⁵ Im Leiturteil BGE 143 II 136 E. 5 vertrat das Bundesgericht dieselbe

³ BVGer A-7342/2008 und BVGer A-7426/2008, auszugsweise abgedruckt in ASA 77, 837 ff. sowie in StE 2009 A 31.4 Nr. 1.

⁴ OESTERHELT, Steuerrechtliche Entwicklungen, SZW2013 S. 85 ff., 99; OBERSON, L'admissibilité des demandes dites groupées dans le cadre des CDI conclus après le 13 mars 2009, ASA 82 S. 433 ff., 448.

⁵ MATTEOTTI, Lebensversicherungen im Fokus der internationalen Amtshilfe: Weissgeldstrategie auch für den Lebensversicherungssektor?, in: Mäusli/Beusch, Liber amicorum für Martin Zweifel [2013], S. 266 f.; GIRAUDI/MATTEOTTI/ROTH, Schweizerische DBA-Politik, in: Lang/Schuch/Staringer (Hrsg.), DBA-Politik. Das «österreichische Musterabkommen» [2013], S. 266; ebenso in der Folge HOLENSTEIN, in: Zweifel/Beusch/Matteotti [Hrsg.], Internationales Steuerrecht [2015], Art. 26 OECD-MA N 209; OPEL, Fischen in trüben Gewässern – Rechtsstaatlich fragwürdige Gruppenauskünfte an die Niederlan-

Auffassung. Denn selbst wenn der OECD-Kommentar zum OECD-Musterabkommen im Rahmen der Auslegung dynamisch verwendet wird, stand der klare Wortlaut der damals abgeschlossenen DBA einer Gewährung der Amtshilfe bei Gruppenanfragen entgegen. Um die schweizerischen Abkommen mit Staaten, mit denen zu diesem Zeitpunkt bereits ein DBA unterzeichnet, aber noch nicht ratifiziert worden war, möglichst pragmatisch an den neuen Standard anpassen zu können, ermächtigte die Bundesversammlung in den Genehmigungsbeschlüssen zu den einzelnen DBAs, diese über ein Verständigungsverfahren oder einen diplomatischen Notenaustausch an den neuen OECD-Standard anzupassen. Die geschah auch beim DBA Schweiz-Niederlande. Das Bundesgericht kam daher in BGE 143 II 136 E. 5.3.2. zum Schluss, dass Gruppensuchen ohne Namensnennung unter dem DBA Schweiz-Niederlande zulässig sind.⁶ Im vorliegenden Fall beantragte der Beschwerdeführer beim Bundesgericht jedoch eine Überprüfung dieser Praxis. Dieses hätte sich in seinem Leitentscheid nicht zum in der Literatur⁷ weit verbreiteten Argument geäußert, dass ein Gruppensuchen unzulässig sei, wenn das entsprechende Protokoll zum DBA die Identifizierung der von der Amtshilfe betroffenen Person durch den ersuchenden Staat voraussetze. Das Bundesgericht gelangte aber zum Schluss, dass kein Grund bestehe, von der erst kürzlich in BGE 143 II 136 begründeten Praxis abzuweichen. Wird die ganze Diskussion rund um die Genehmigungsbeschlüsse, welche den Bundesrat ermächtigten, die Amtshilfeklauseln über Verständigungsvereinbarungen bzw. diplomatischen Notenaustausche an den OECD-Standard 2012 anzupassen berücksichtigt, bleibt für eine allzu formalistische Auslegung der Amtshilfeklauseln, wie sie in der Literatur teilweise vertreten wurde, kein Raum. Dazu kommt, dass die mit den Niederlanden vereinbarte Amtshilfeklausel bereits aufgrund des im Protokoll verwendeten Wortlauts seit jeher nicht auf Einzlersuchen beschränkt war.⁸

5. Kurzhinweis zur Gewährung des Akteneinsichtsrechts bei Drittpersonen betreffenden Dokumenten

BVGer A-5694/2017 vom 21. Februar 2018 und BGer 2C_223/2017 vom 14. März 2018 i.S. Eidgenössische Steuerverwaltung, Dienst für Informationsaustausch in Steuersachen (SEI) gegen A. betreffend Amtshilfe Niederlande.

Es hat sich in der Praxis gezeigt, dass die ESTV bei der Gewährung des Akteneinsichtsrechts besonders zurückhaltend ist, wenn es sich um Dokumente handelt, welche Drittparteien betreffen. In seiner sorgfältig begründeten Zwischenverfügung vom 21. Februar 2018 erinnert das Bundesverwaltungsgericht daran, dass das Recht auf Akteneinsicht

de, Jusletter 15. Februar 2016 Rz. 25; dieselbe, Neuausrichtung der schweizerischen Abkommenspolitik in Steuersachen: Amtshilfe nach dem OECD-Standard [2015], S. 267.

⁶ BGE 143 II 136 E. 5.3.

⁷ OESTERHELT, StR 72/2017, S. 565; OPEL, Jusletter 15. Februar 2016, Rz. 21 f.

⁸ Siehe diesbezüglich bereits MATTEOTTI (Fn. 5), S. 266 f.

Teil des verfassungsrechtlichen Anspruchs auf rechtliches Gehör gemäss Art. 29 Abs. 2 BV ist. Betreffen die Dokumente Geschäftsgeheimnisse von Gegenparteien oder Dritten, ist zwischen den Geheimhaltungsinteressen einerseits und dem Interesse an der Akteneinsicht andererseits abzuwägen. Wird einer Partei die Einsichtnahme in ein Aktenstück verweigert, so darf auf dieses zum Nachteil der Partei nur abgestellt werden, wenn ihr die Behörde von seinem für die Sache wesentlichen Inhalt mündlich oder schriftlich Kenntnis und ausserdem Gelegenheit gegeben hat, sich zu äussern und Gegenbeweismittel zu bezeichnen (Art. 28 VwVG). Wie das Bundesverwaltungsgericht völlig richtig hervorhebt, kann eine Partei nur bei Kenntnis der zur Weiterleitung an die ersuchenden Behörde vorgesehenen Informationen feststellen, welche Tragweite die streibetroffene Amtshilfeleistung für sie haben kann. In der Tat ist es einer von einer Amtshilfe betroffenen Person häufig nur bei Gewährung der Akteneinsicht möglich, zu beurteilen, ob die von der ESTV zum Austausch vorgesehenen Informationen, welche Dritte betreffen, überhaupt voraussichtlich erheblich sind, und eine substantiierte Stellungnahme zu verfassen. Das Bundesgericht hat in seinem Urteil vom 14. März 2018 die Erwägungen des Bundesverwaltungsgerichts wiederholt, ohne sich jedoch materiell damit auseinanderzusetzen. Es stellte sich auf den Standpunkt, dass es sich bei der in einem Einzelfall vorzunehmenden Interessenabwägung nicht um eine Rechtsfrage aus dem Bereich von Art. 84a BGG handelt.

In der Praxis hat sich gezeigt, dass die ESTV dank der überzeugenden Erwägungen des Bundesverwaltungsgerichts ihre restriktive Haltung gegenüber dem Akteneinsichtsrecht aufgeben hat. Aus verfassungsrechtlicher Sicht abzulehnen ist daher die Einschränkung des Akteneinsichtsrechts, wie sie in der am 21. November 2018 der Bundesversammlung unterbreiteten Botschaft zur Umsetzung der Empfehlungen des Globalen Forums über Transparenz und Informationsaustausch für Steuerzwecke im Bericht zur Phase 2 der Länderüberprüfung der Schweiz vorgeschlagen wird. Geht es nach dem Willen des Bundesrats soll die ESTV nur noch Einsicht gewähren, wenn die ausländische Behörde damit einverstanden ist.⁹

⁹ Siehe hierzu Vorabdruck Botschaft zur Umsetzung der Empfehlungen des Globalen Forums über Transparenz und Informationsaustausch für Steuerzwecke im Bericht zur Phase 2 der Länderüberprüfung der Schweiz [2018], S. 56 f.