

Analyse der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zur internationalen Amtshilfe in Steuerangelegenheiten aus dem ersten Halbjahr 2019

René Matteotti / Tatjana Wingeier



*Prof. Dr. iur., M.A., LL.M.
Tax, ordentlicher Professor für Schweizerisches, Europäisches und Internationales Steuerrecht, Universität Zürich und Rechtsanwalt Tax Partner AG, Zürich*



MLaw Universität Zürich und Lausanne, Rechtsanwältin, Wissenschaftliche Mitarbeiterin am Lehrstuhl für Schweizerisches, Europäisches und Internationales Steuerrecht, Universität Zürich

Inhalt

1	Einleitung	527
2	Pauschalbesteuerung als voraussichtlich erhebliche Information	528
3	Abgrenzung der Auskunftspflicht und Mitwirkungspflichten von betroffenen Personen und Informationsinhabern	533
3.1	Niederlande-Fall	533
3.2	Finnland-Fall	535
3.3	Kommentar	536
4	Zustellung an beschwerdeberechtigte Person mit ausländischem Domizil	538

1. Einleitung

Im vorliegenden Beitrag werden ausgewählte Bundesgerichtsentscheide zur internationalen Amtshilfe analysiert, welche im ersten Halbjahr 2019 ergangen sind. Der Fokus wurde dabei auf drei Themenbereiche gelegt:

- die Qualifikation der Besteuerung nach dem Aufwand als «voraussichtlich erhebliche» Information, wenn ein Amtshilfeersuchen bezweckt, die steuerliche Ansässigkeit der betroffenen Person zu bestimmen;
- die Abgrenzung zwischen der umfassenden Mitwirkungspflicht von betroffenen Personen und Drittpersonen; sowie
- das Vorgehen bei der Information von beschwerdeberechtigten Personen mit (Wohn-)Sitz im Ausland.

Die im Folgenden analysierten Urteile weisen weitere interessante Aspekte auf, auf welche im vorliegenden Beitrag hingewiesen wird.

2. Pauschalbesteuerung als voraussichtlich erhebliche Information

BGer 2C_625/2018 vom 1. Februar 2019 i.S. Eidgenössische Steuerverwaltung, Dienst für Informationsaustausch in Steuersachen (SEI), gegen X. betreffend Amtshilfe Frankreich = BGE 145 II 112 = ASA 87 (2018/2019), S. 677 ff. = StE 2019 A 31.2 Nr. 17 = RDAF 2019 II, S. 222 = StR 74 (2019), S. 322 = Pra 108 (2019) Nr. 133.

BGer 2C_764/2018 vom 7. Juni 2019 i.S. Eidgenössische Steuerverwaltung, Dienst für Informationsaustausch in Steuersachen (SEI), gegen A.A. et al. betreffend Amtshilfe Spanien = ASA online vom 15. Oktober 2019.

a) Sachverhalt

In den beiden höchstrichterlichen Entscheiden wollten die jeweiligen Steuerbehörden die steuerliche Ansässigkeit in Frankreich bzw. Spanien prüfen. Zu diesem Zweck stellten sie Amtshilfesuche an die ESTV und verlangten Informationen über die Steuersituation der betroffenen Personen in der Schweiz.

Im am 1. Februar 2019 entschiedenen französischen Fall (BGE 145 II 112) wollte die Steuerbehörde u.a. wissen, ob die betroffene Person den schweizerischen Steuerbehörden bekannt war, ob sie über «einen ständigen Wohnsitz in der Schweiz für die fraglichen Jahre» verfügte und ob sie von der schweizerischen Steuerverwaltung als eine in der Schweiz ansässige Person angesehen wurde. Sie wünschte Kopien der eingereichten Steuererklärungen sowie der Steuerveranlagungen und wollte wissen, ob sie in der Schweiz «Steuererklärungen auf einer realen Steuerbasis erstellt» hatte.

Ähnliche Fragen stellte die spanische Steuerbehörde im Fall, der dem Urteil des Bundesgerichts 2C_764/2018 vom 7. Juni 2019 zu Grunde lag. Die Fragen zielten ebenfalls darauf ab, ob die vom Amtshilfesuch betroffenen Personen den schweizerischen Steuerbehörden bekannt waren und – falls ja – ob sie in Miet- oder in Eigentumswohnungen wohnten. Die spanische Steuerbehörde wollte von der ESTV ausserdem wissen, aus welchen Gründen und ab welchem Datum die betroffenen Personen als in der Schweiz steuerlich ansässig betrachtet wurden und welche Anforderungen die Steuerbehörden an sie stellten, um diesen steuerlichen Status zu erhalten. Schliesslich wurde danach gefragt, welche steuerlichen Pflichten die betroffenen Personen in der Schweiz zu erfüllen hatten und ob sie dort zur Abgabe von Steuererklärungen verpflichtet waren. Im Gegensatz zu den französischen Steuerbehörden fragten die spanischen Steuerbehörden nicht explizit danach, ob die betroffenen Personen in der Schweiz auf einer pauschalen Basis besteuert wurden. Vielmehr wollten die Spanier wissen, aus welchen Quellen die

realisierten Erträge und/oder Kapitalgewinne, die in den Steuererklärungen deklariert wurden, stammten und welcher Steuerbetrag bezahlt wurde.

Die ESTV entschied in beiden Fällen, Amtshilfe zu gewähren und die verlangten Informationen zu übermitteln. Sowohl im Frankreich-Fall wie auch im Spanien-Fall legten die angefragten kantonalen Steuerverwaltungen offen, dass die betroffenen Personen nach dem Aufwand besteuert wurden. Im Fall von Spanien wollte die ESTV auch die Information über die Höhe des Aufwands, welche als Bemessungsgrundlage für die Pauschalbesteuerung diene, weiterleiten. Auf Beschwerde hin ordnete das Bundesverwaltungsgericht indes an, die Information betreffend Pauschalbesteuerung zu verweigern, da diese nicht voraussichtlich erheblich sei, im Übrigen sei aber Amtshilfe zu leisten.

b) Bundesgerichtliche Erwägungen

Nach Art. 28 DBA CH-FR und Art. 25^{bis} DBA CH-ES tauschen die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten die Informationen aus, die voraussichtlich erheblich sind. Das Erfordernis der voraussichtlichen Erheblichkeit bezweckt, einen möglichst weit gehenden Informationsaustausch zu gewährleisten, ohne den Vertragsstaaten zu erlauben, «fishing expeditions» zu betreiben oder Informationen anzufordern, deren Erheblichkeit hinsichtlich der Steuerbelange einer steuerpflichtigen Person unwahrscheinlich ist. Die Voraussetzung der voraussichtlichen Erheblichkeit ist nach der Formulierung des Bundesgerichts erfüllt, wenn im Zeitpunkt der Gesuchstellung eine vernünftige Möglichkeit besteht, dass sich die angefragten Angaben als erheblich erweisen werden. Die Beurteilung der voraussichtlichen Erheblichkeit der Informationen kommt in erster Linie dem ersuchenden Staat zu (2C_625/2018 E. 2.2.1).

Gemäss bisheriger bundesgerichtlicher Rechtsprechung ist es zulässig, ein Amtshilfegesuch zur Klärung des steuerlichen Wohnsitzes einer Person zu stellen. Die Tatsache, dass diese Person in der Schweiz unbeschränkt steuerpflichtig ist, verhindert eine solche Anfrage nicht per se (2C_625/2018 E. 2.2.2). Wenn ein Amtshilfegesuch einen Steuerpflichtigen betrifft, den beide Vertragsstaaten als einen Steueransässigen betrachten, beschränkt sich die Rolle der Schweiz als ersuchter Staat im Stadium der Amtshilfe darauf, zu überprüfen, ob das Kriterium der Steuerpflicht, auf das der ersuchende Staat greift, sich unter denjenigen befindet, die in der die Bestimmung des Steuerwohnsitzes betreffenden Abkommensnorm festgelegt sind. Der Schweiz obliegt es nicht, im Rahmen des Amtshilfeverfahrens selbst über das Bestehen eines tatsächlichen Wohnsitzkonflikts zu entscheiden (vgl. oben E. 2.2.2; BGE 142 II 161 E. 2.2.2 S. 170 f. = Pra 2016 Nr. 79). Einerseits ist die Schweiz grundsätzlich nicht in der Lage, einen Wohnsitzkonflikt zu entscheiden, wenn sie ein Ersuchen um Amtshilfe erhält. Hat sich die Schweiz bisher darauf «beschränkt», die betroffene Person als Ansässiger zu besteuern, hat sie sich nie um den Ort ihres Steuerwohnsitzes in internationaler Hinsicht kümmern müs-

sen und verfügt folglich nicht über sämtliche Elemente, die es ihr ermöglichen, einen solchen Konflikt zu entscheiden (BGE 142 II 161 E. 2.2.2 S. 171 = Pra 2016 Nr. 79). Im Übrigen ist nicht sicher, dass sich der Konflikt der steuerlichen Zuständigkeit konkretisiert, da der ersuchende Staat ja eben gerade versucht, Informationen zu erhalten, um zu bestimmen, ob die betroffene Person als Person mit Steuerwohnsitz auf seinem Gebiet angesehen werden kann. Andererseits obliegt es dem von einem Amtshilfesuch betroffenen Steuerpflichtigen, der bestreitet, im ersuchenden Staat steuerpflichtig zu sein, seine Argumente vor den Behörden dieses Staates geltend zu machen; gegebenenfalls kann die internationale Doppelbesteuerung mit den verschiedenen im anwendbaren Abkommen zwischen den betroffenen Staaten enthaltenen Regeln zur Bestimmung des internationalen steuerlichen Wohnsitzes verhindert werden (BGE 142 II 218 E. 3.7 S. 230 = Pra 2017 Nr. 2).

Im Frankreich-Fall legte das Bundesgericht seinen Fokus auf Art. 4 Abs. 6 lit. b DBA CH-FR. Diese Bestimmung besagt, dass eine natürliche Person, die in einem Vertragsstaat nur auf einer pauschalen Grundlage besteuert wird, die nach dem Mietwert der Wohnstätte oder der Wohnstätten bemessen wird, über die sie in diesem Staat verfügt, nicht als ansässige Person gilt. Daraus folgt gemäss Bundesgericht Folgendes: Wenn ein französisches Amtshilfesuch zum Ziel hat, den steuerlichen Wohnsitz der betroffenen Person zu ermitteln, dann stellt die Information zur Art der Besteuerung dieser Person in der Schweiz eine voraussichtlich erhebliche Information dar.

Anders lagen die Dinge im Fall von Spanien. Im DBA CH-ES fehlt eine vergleichbare Bestimmung. Die betroffenen Personen warfen der ESTV eine unzulässige spontane Amtshilfe vor, weil sie die ersuchende Behörde über die Aufwandbesteuerung informieren wollte, obwohl diese gar nicht danach fragte. Das Bundesgericht erblickte im Verhalten der ESTV indes keine spontane Amtshilfe. Die Bundesverwaltung habe mit der Information, dass die betroffenen Personen gemäss Aufwand besteuert wurden, die Frage der antragstellenden Behörde, auf welcher Grundlage die betroffenen Personen in der Schweiz besteuert wurden, beantwortet. Mit der Angabe, dass sie auf der Grundlage ihrer Ausgaben besteuert wurden, wollte die Bundesverwaltung darauf hinweisen, dass ihre Einkünfte nicht besteuert wurden, was für die ersuchende Behörde, die feststellen will, ob die betroffenen Personen ihren steuerlichen Wohnsitz in der Schweiz hatten und dort eine berufliche Tätigkeit ausübten, eine relevante Information darstellt.

Hingegen war für das Bundesgericht nicht ersichtlich, inwiefern die konkrete Höhe des Aufwandes (als Bemessungsgrundlage für die pauschale Besteuerung) voraussichtlich erheblich sein könnte. Diese Information liefere den spanischen Steuerbehörden keine Anhaltspunkte über mögliche Erträge der Steuerpflichtigen (2C_764/2018 E. 6.1.2), weswegen sie nicht auszutauschen sei.

c) Kommentar

Im Schrifttum wurden beide Entscheide stark kritisiert.¹ Das Bundesgericht wurde dafür getadelt, dass es sich zu wenig mit der Historie von Art. 4 Abs. 6 lit. b DBA CH-FR auseinandersetzte. Art. 4 Abs. 6 lit. b DBA CH-FR hätte ursprünglich gar nicht in der Schweiz nach dem Aufwand besteuerte Personen betroffen, sondern in der Schweiz ansässige Personen, welche in Frankreich aufgrund von Eigentum an unbeweglichem Vermögen pauschal aufgrund des Mietwerts besteuert wurden. Die Auslegung des im Jahr 1966 eingeführten Art. 4 Abs. 6 lit. b DBA CH-FR war indessen strittig und erforderte eine einvernehmliche Vereinbarung zwischen beiden Ländern, welche 1968 abgeschlossen wurde.² Nach dieser Vereinbarung akzeptierten die französischen Behörden den Wohnsitz eines Pauschalbesteuerten in der Schweiz im Sinne des DBA CH-FR, sofern die Bemessungsgrundlage mehr als das Fünffache des Mietwerts oder das Eineinhalbfache des Pensionspreises betrug und nicht wesentlich von der Bundesgesetzgebung abwich (sog. Konzept «forfait majoré», «erhöhter Pauschalsatz»)³. Am 26. Dezember 2012 kündigte die französische Steuerbehörde diese Vereinbarung indes einseitig und entschied, dass die Vereinbarung ab dem 1. Januar 2013 nicht mehr für Personen gilt, die in der Schweiz pauschal besteuert werden.⁴ Gemäss OBERSON/CLERC hätte Frankreich diese Vereinbarung, welche eine Vereinbarung i.S.v. Art. 27 Abs. 3 DBA CH-FR ist, nicht einfach einseitig aufheben dürfen.⁵ BEKER hebt in diesem Zusammenhang vor, es sei bedauerlich, dass das Bundesgericht die Gelegenheit nicht genutzt habe, die Anwendung des um-

- ¹ Vgl. XAVIER OBERSON/GREGORY CLERC, Imposition d'après la dépense et CDI CH-FR: l'incertitude grandit au regard de la récente jurisprudence du Tribunal fédéral, RDAF 2019 II S. 195 ff. (zit. OBERSON/CLERC, RDAF 2019 II); PHILIPPE KENEL, Imposition d'après la dépense et assistance administrative en matière fiscale, Not@lex 2019 S. 107 ff. (zit. KENEL, Not@lex 2019); PHILIPPE MANTEL, Forfait fiscal et requête d'informations émanant de la France, Newsletter von Meyerlustenberger Lachenal vom 22. Februar 2019 (<https://www.mll-legal.com/news-events/news/details/forfait-fiscal-et-requete-d-informations-emanant-de-la-france/>) zuletzt besucht am 14.10.2019 (zit. MANTEL); JULIEN BEKER, Assistance fiscale: Le mode d'imposition du contribuable est-il un renseignement vraisemblablement pertinent? Centre de droit bancaire et financier, Newsletter vom 5. April 2019 (<https://cdbf.ch/1057/>) zuletzt besucht am 14.10.2019 (zit. BEKER); THIERRY DE MITRI, Entraide administrative et imposition d'après la dépense: le Tribunal administratif fédéral une nouvelle fois débouté par le Tribunal fédéral, publiziert am 3. Juli 2019 auf LinkedIn (<https://www.linkedin.com/pulse/entraide-administrative-et-imposition-d-apr%C3%A8s-la-d%C3%A9pense-de-mitri>) zuletzt besucht am 14.10.2019 (zit. DE MITRI).
- ² Kreisschreiben der ESTV an die kantonalen Steuerbehörden vom 29. Februar 1968 über den Ansässigkeitsstatus von in der Schweiz Pauschalbesteuerten; Notiz der französischen Steuerverwaltung DB 14 B-2211 n° 7 vom 10. Dezember 1972.
- ³ MANTEL; OBERSON/CLERC, RDAF 2019 II S. 203.
- ⁴ MANTEL.
- ⁵ OBERSON/CLERC, RDAF 2019 II S. 204 ff.; G.L.M.: PHILIPPE KENEL/JÉRÔME QUEYROUX, La France peut-elle exclure unilatéralement du champ d'application de la convention Franco-Suisse les personnes imposées d'après la dépense?, Not@lex 2013, S. 82 (Auffassung KENEL); A.M. indes Auffassung QUEYROUX, S. 85 f.

strittenen Artikels nach der einseitigen Beendigung Frankreichs zu klären.⁶ Weiter wird kritisiert, dass das Bundesgericht Art. 4 Abs. 6 lit. b DBA CH-FR (pauschale Besteuerung *nur* nach dem Mietwert) mit der Pauschalbesteuerung nach internem Recht gleichsetze. Die Pauschalbesteuerung erfolgt aber nicht zwingend auf der Grundlage des Mietwerts.⁷ Gemäss Art. 14 Abs. 3 DBG in der geltenden Fassung wird der Pauschalbesteuerte nach seinem jährlichen effektiven Lebensaufwand besteuert, mindestens aber nach dem höheren Betrag von (i) CHF 400'000 (auf Bundesebene), (ii) dem siebenfachen Mietwert oder dem dreifachen Pensionspreis und (iii) der Steuer, die sich aus allen schweizerischen Einkommens- und Vermögenspositionen ergibt (sog. Kontrollrechnung).

Sowohl in Bezug auf Frankreich wie auch in Bezug auf Spanien kritisiert das Schrifttum weiter, dass die Besteuerungsart eines Steuerpflichtigen keinen Anknüpfungspunkt für ein Besteuerungsrecht eines Staates darstellt.⁸ Ob steuerliche Ansässigkeit vorliegt, beurteilt sich in erster Linie nach internem Recht (Art. 4 Abs. 1 DBA CH-FR bzw. DBA CH-ES). Erst wenn festgestellt wird, dass doppelte Ansässigkeit vorliegt, kommt die Kaskadenregelung (sog. tie breaker rule) in Art. 4 Abs. 2 DBA CH-FR bzw. DBA CH-ES zur Anwendung. Gemäss dieser Kaskadenregelung wird die Frage der Ansässigkeit durch Bestimmung des Lebensmittelpunktes, des gewöhnlichen Aufenthaltes oder der Staatsangehörigkeit beantwortet. Hierbei ist die Art der Besteuerung nirgends als Kriterium vorgesehen.

Trotz der beachtenswerten und gewichtigen Kritik an den beiden Urteilen ist es vertretbar, die Information der Pauschalbesteuerung als «voraussichtlich erheblich» einzustufen, wenn der ersuchende Staat aufgrund seiner eigenen Abklärungen Anlass zur Vermutung hat, dass die von der Untersuchung betroffene Person auch im ersuchenden Staat ansässig ist. Personen, welche von der Besteuerung nach dem Aufwand Gebrauch machen, dürfen in der Schweiz keiner Erwerbstätigkeit nachgehen. Wird im Amtshilfersuchen plausibel dargestellt, dass die betroffene Person auch im Staat der ersuchenden Steuerbehörde ansässig ist bzw. ansässig sein könnte, kommen die Steuerbehörden aufgrund der abkommensrechtlichen Grundlagen in der Regel nicht darum herum, den sog. Lebensmittelpunkt zu bestimmen. Dieser bestimmt sich nach der Gesamtheit der objektiven, äusseren Umstände, aus denen sich die persönlichen und wirtschaftlichen Interessen einer Person erkennen lassen. Zu den wirtschaftlichen Interessen gehört ohne Zweifel auch die Erwerbstätigkeit der steuerpflichtigen Person. Die Information, dass eine Person in der Schweiz in den Genuss einer Pauschalbesteuerung gelangt, gibt den ersuchenden Steuerbehörden einen Hinweis darauf, dass die betroffene Person in der Schweiz ökonomisch nicht gleichermassen integriert ist wie ein Steuerpflichtiger mit

⁶ BEKER; vgl. auch KENEL, Not@lex 2019, S. 117.

⁷ BEKER; OBERSON/CLERC, RDAF 2019 II, S. 218.

⁸ OBERSON/CLERC, RDAF 2019 II, S. 219; DE MITRI.

Wohnsitz und Erwerbstätigkeit in der Schweiz. Darüber hinaus besteht bei einer pauschal besteuerten Person infolge der fehlenden Erwerbstätigkeit in der Schweiz Grund zur Annahme, dass sie besonderes mobil ist und damit auch steuerliche Anknüpfungspunkte zu einem anderen bzw. mehreren anderen Staaten – wie z.B. zum ersuchenden Staat – aufweisen kann, die es im Rahmen der abkommensrechtlichen Ansässigkeitsprüfung zu untersuchen gilt. Aufgrund dieser Überlegungen erscheint es durchaus nachvollziehbar, dass das Bundesgericht zum Schluss gelangte, die Information zur Aufwandbesteuerung sei für die Steuerbehörde des ersuchenden Staates nicht als unerheblich zu betrachten. Richtigerweise verneinte das Bundesgericht indes die voraussichtliche Erheblichkeit der Information zur Höhe des Aufwands, welche für die Besteuerung der betroffenen Person als Bemessungsgrundlage diene. Folgt man der vorliegenden Auffassung, ist es im Rahmen eines Amtshilfeersuchens, welches die Prüfung der Ansässigkeit zum Gegenstand hat, irrelevant, ob ein DBA eine mit Art. 4 Abs. 6 lit. b DBA CH-FR vergleichbare Norm enthält und wie eine solche Norm allenfalls auszulegen ist. Immerhin ist einzuräumen, dass der Verweis auf Art. 4 Abs. 6 lit. b DBA CH-FR als Hilfsargument taugt. Es ist Aufgabe des ersuchenden Staates und nicht des ersuchten Staates zu prüfen, ob die Pauschale im konkreten Fall nach dem Mietwert der Wohnstätte oder der Wohnstätten bemessen wurde. Wesentlich ist bei diesen Fällen, dass die Information zur Pauschalbesteuerung im Zeitpunkt des Ersuchens nur dann als «voraussichtlich erheblich» betrachtet werden kann, wenn die ersuchende Steuerbehörde im Amtshilfeersuchen plausibel darlegt, dass die betroffene Person auch in ihrem Staat aufgrund persönlicher Zugehörigkeit unbeschränkt steuerpflichtig sein könnte. Werden im Amtshilfeersuchen gar keine Anhaltspunkte für eine doppelte Ansässigkeit der betroffenen Person genannt, erscheint es schwierig, Informationen zur Art der Besteuerung der betroffenen Person im Zeitpunkt, in dem das Amtshilfeersuchen gestellt wurde, als «voraussichtlich erheblich» zu bezeichnen. Eine allfällige doppelte Ansässigkeit ist, wie es das Bundesgericht zutreffend ausführt, nicht im Rahmen des Amtshilfeersuchens, sondern allenfalls in einem Verständigungsverfahren zu lösen.

Mittlerweile hat das Bundesgericht seine hier dargestellte Rechtsprechung mit BGER 2C_1053/2018 vom 22. Juli 2019 betreffend Schweden und BGER 2C_805/2018 vom 23. August 2019 betreffend Frankreich bestätigt.

3. Abgrenzung der Auskunfts- und Mitwirkungspflichten von betroffenen Personen und Informationsinhabern

3.1. Niederlande-Fall

BGER 2C_615/2018 vom 26. März 2019 i.S. A. GmbH gegen Eidgenössische Steuerverwaltung, Dienst für Informationsaustausch in Steuersachen (SEI), betreffend Amtshilfe Niederlande.

a) Sachverhalt

B., wohnhaft in Amsterdam, erwarb im August 2010 sämtliche Anteile der E. B.V. Zur Finanzierung des Kaufpreises gewährte ihm die A. GmbH mit Sitz in der Schweiz ein Darlehen über Euro 1.5 Mio. Nachdem B. einen Teil des Darlehens zurückbezahlt hatte, wurde vereinbart, dass dieser den Restbetrag inkl. Zinsen erst zu einem späteren Zeitpunkt zurückbezahlen soll.

Die niederländische Steuerbehörde stellte der ESTV ein Amtshilfegesuch, wonach sie um diverse Informationen rund um die A. GmbH und das erwähnte Darlehen ersuchte. In ihrer Schlussverfügung hielt die ESTV fest, dass Amtshilfe zu leisten sei. Eine dagegen erhobene Beschwerde wies das Bundesverwaltungsgericht ab. Die A. GmbH erhob daraufhin Beschwerde beim Bundesgericht und warf unter anderem die Frage auf, ob sie aufgrund des Darlehens an den ausländischen Steuerpflichtigen als betroffene bzw. nicht betroffene Person i.S.v. Art. 4 Abs. 3 StAhiG anzusehen ist und ob sie deshalb die Übermittlung der sie betreffenden Informationen zu gewärtigen hat.

b) Bundesgerichtliche Erwägungen

Das Bundesgericht ruft richtigerweise in Erinnerung, dass im Rahmen eines Amtshilfeersuchens zu prüfen ist, ob die von der ersuchenden Behörde verlangten Informationen vor dem Hintergrund ihrer Sachverhaltsdarstellung für den geltend gemachten Steuerzweck als voraussichtlich erheblich erscheinen. Der ersuchende Staat muss die Erheblichkeit voraussehen («voraussichtliche Erheblichkeit») und deshalb im Amtshilfeersuchen geltend machen und der ersuchte Staat muss nur solche Unterlagen übermitteln, die voraussichtlich erheblich sind.

Das Bundesgericht führt aus, dass Art. 26 Abs. 3 lit. a und lit. b DBA CH-NL die Amtshilfeverpflichtung der Vertragsstaaten auf jene Massnahmen und Informationen beschränkt, die nach ihren Gesetzen und ihrer Verwaltungspraxis verfügbar bzw. erhältlich sind. Die vermeintliche uneingeschränkte Auskunft- und Herausgabepflicht nach Art. 9 Abs. 3 und Art. 10 Abs. 3 StAhiG wird durch Art. 8 Abs. 1 StAhiG begrenzt. Nach dieser Bestimmung sind im Rahmen eines Amtshilfeverfahrens nur Untersuchungsmassnahmen zulässig, die auch zur Veranlagung und Durchsetzung gleichartiger schweizerischer Steuern zur Verfügung stünden. Wo sich ein Amtshilfeersuchen wie vorliegend auf Einkommenssteuern bezieht, haben sich die Untersuchungsmassnahmen der ESTV also an Art. 123-129 DBG zu halten (E. 4.1).

Das DBG unterscheidet zwischen der Mitwirkung des Steuerpflichtigen in Art. 123-126 DBG und jener von Dritten in Art. 127-129 DBG, welche gegenüber ersterer stark eingeschränkt ist. Die Frage ist nun, ob es sich vorliegend um die Mitwirkung eines Steuerpflichtigen oder eines Dritten handelt, da die Niederlande eigentlich den Steuerpflichti-

gen B. überprüfen möchte und nicht die A. GmbH. Nach Art. 126 Abs. 2 DBG ist ein Steuerpflichtiger zur Erteilung aller Auskünfte verpflichtet, die für seine Veranlagung von Bedeutung sein können. Gemäss ständiger bundesgerichtlicher Rechtsprechung⁹ muss ein Steuerpflichtiger die voraussichtlich für seine Veranlagung bedeutsame Auskunft auch dann erteilen, wenn die Steuerbehörden diese nicht in erster Linie für seine, sondern für die Veranlagung von Drittpersonen (z.B. von Geschäftspartnern) verlangen. Keine Auskunftspflicht trifft den Steuerpflichtigen dann, wenn die Information ausschliesslich seinen Geschäftspartner betrifft, deren Erteilung dem Steuerpflichtigen unzumutbaren Aufwand verursachen würde oder sonst unverhältnismässig wäre (E. 4.2).

Aus diesen theoretischen Ausführungen zieht das Bundesgericht eine Parallele zum Amtshilfeverfahren: Wo eine Person im Amtshilfeverfahren zur Erteilung einer Information über eine andere, im ersuchenden Staat steuerpflichtige Person angehalten wird und diese Information auch für die Veranlagung der in der Schweiz ansässigen Person von Bedeutung sein kann, bemisst sich ihre Mitwirkungspflicht nach Art. 123-126 DBG; falls dem nicht so ist, kann von ihr lediglich Mitwirkung nach Art. 127-129 DBG verlangt werden (vgl. unten Finnland-Fall). Vorliegend sollten die Informationen rund um das Darlehen die Frage klären, ob zwischen der A. GmbH und B. eine besondere Beziehungsnähe bestand. Falls nämlich B. als Nahestehender zu qualifizieren wäre, ist dieser Umstand geeignet, sich auch auf die Veranlagung der A. GmbH auszuwirken, indem beispielsweise aufgrund des Drittvergleichs Erträge hinzuzurechnen wären. Da die Auskunftserteilung zudem keine unzumutbaren Kosten verursachte oder anderweitig unzumutbar gewesen wäre, war die A. GmbH umfassend auskunfts- bzw. mitwirkungspflichtig.

3.2. Finnland-Fall

BGer 2C_1068/2018 vom 29. Januar 2019 i.S. *Eidgenössische Steuerverwaltung, Dienst für Informationsaustausch in Steuersachen (SEI), gegen X. und Y. betreffend Amtshilfe Finnland*.¹⁰

a) Sachverhalt

Diesem Urteil liegt folgender gekürzter Sachverhalt zu Grunde: Die finnische Gesellschaft X. ist Teil des A. Konzerns und Besitzerin einer speziellen Technologie. Sie hat mit anderen zugehörigen Gesellschaften, welche alle ihren Sitz ausserhalb der Schweiz haben, Lizenzvereinbarungen abgeschlossen. Finnland untersuchte die Steuersituation von X. und interessierte sich für die vereinbarten Verrechnungspreise zwischen X. und

⁹ Rechtsprechung wurde zu Art. 89 Abs. 2 BdBSt entwickelt und für Art. 126 Abs. 2 DBG übernommen. Für weitere Hinweise vgl. BGer 2C_615/2018 E. 4.2.

¹⁰ Der Schreibende hat in diesem Fall die in der Schweiz ansässige Informationsinhaberin anwaltlich vertreten.

den anderen zugehörigen ausländischen Gesellschaften. Y. ist eine Holdinggesellschaft des A. Konzerns mit Sitz in der Schweiz, welche die Konzernrechnungen erstellt und zu diesem Zweck die Finanzinformationen konsolidiert. Die finnische Steuerbehörde ersuchte um detaillierte Finanzdaten zu X. und den anderen ausländischen Gesellschaften, welche die ESTV bei der Y. edieren soll. Sie wollte prüfen, ob die Gewinnallokation zwischen der finnischen Gesellschaft und den anderen Gesellschaften das ursprüngliche Bild über die Funktionen, Vermögenswerte und Risiken der in den konkreten Geschäftsbereich involvierten Parteien wiedergebe.

b) Erwägungen

In diesem Fall ging es wieder um die Frage, ob und wieweit Y. nach Art. 26 Abs. 3 lit. a und b DBA CH-FI i.V.m. Art. 123-129 DBG auskunfts- bzw. mitwirkungspflichtig ist. Das Bundesverwaltungsgericht hielt in diesem Zusammenhang fest, dass die verlangten Informationen für die Besteuerung von Y. nicht von Bedeutung sind. Hierin liegt der Unterschied zum oben erwähnten niederländischen Fall. Aus diesem Grund bleibt nur zu prüfen, ob eine Herausgabepflicht gestützt auf Art. 127 ff. DBG besteht. Dabei kommt einzig Art. 127 Abs. 1 lit. e DBG in Frage, welcher eine Bescheinigungspflicht für Personen, die mit dem Steuerpflichtigen Geschäfte tätigen oder getätigt haben, statuiert. Da es vorliegend um die Besteuerung der finnischen Gesellschaft X. geht, trifft die Y. nur eine Bescheinigungspflicht über die vertraglichen Beziehungen zwischen ihr und X. In Bezug auf die anderen zugehörigen ausländischen Gesellschaften muss die Y. jedoch keine Auskunft erteilen. Weiter folgerte das Bundesverwaltungsgericht, dass auch zwischen X. und Y. keine vertragliche Beziehung besteht, sondern beide Gesellschaften jeweils nur Verträge mit der Konzernobergesellschaft abgeschlossen haben. Y. war demnach nicht bescheinigungspflichtig und die ESTV hätte sie nicht zur Herausgabe der Unterlagen auffordern dürfen.

Die ESTV hat diesen Entscheid beim Bundesgericht angefochten. Infolge Rückzugs des finnischen Amtshilfeersuchens wurde das Verfahren wegen Gegenstandslosigkeit indes abgeschlossen.

3.3. Kommentar

Den Ausführungen des Bundesgerichts sowie des Bundesverwaltungsgerichts ist vollständig zuzustimmen. Im niederländischen Fall führte das Bundesgericht zu Recht aus, dass ein Steuerpflichtiger umfassend auskunfts- und mitwirkungspflichtig ist, sobald die Auskunft für seine eigene Veranlagung relevant sein könnte. Von grosser Bedeutung war, dass aus dem Zusammenspiel der Sachverhaltsschilderung und der Fragen der ersuchenden Behörde plausibel war, dass der Darlehensnehmer und die Beschwerdeführerin nahestehende Personen waren, was nach niederländischem Recht Steuerfolgen nach sich ziehen konnte. Das Ersuchen war nicht unzureichend bestimmt. Aufgrund der Sachver-

haltsdarstellung bestand die vernünftige Möglichkeit, dass die ersuchten Informationen die Vermutungen der ersuchenden Behörde bestätigen oder gegebenenfalls widerlegen. Für die Praxis von Bedeutung ist in diesem Zusammenhang, dass sich das Bundesgericht im Rahmen eines Amtshilfeverfahrens nicht dazu berufen fühlt, den geltend gemachten Sachverhalt und das Steuerrecht des ersuchenden Staates über eine Plausibilitätsprüfung hinaus zu untersuchen. In Bezug auf die Frage, ob finanzielle Informationen, wie sie von den Niederlanden herausverlangt wurden, ein Geschäftsgeheimnis im Sinne von Art. 26 Abs. 3 lit. c DBA CH-NL darstellen, lehnte das Bundesgericht die in der Schweiz vertretene Minderheitslehre¹¹, wonach Informationen, die unter Art. 162 StGB fallen, stets von Art. 26 abs. 3 lit. c OECD-Musterabkommen erfasst sein sollten, ab.

Betrifft die Auskunft hingegen Informationen von einem Dritten, welche für dessen steuerliche Situation unbedeutend sind, so ist diese nicht umfassend gemäss Art. 123-126 DBG, sondern bloss beschränkt gemäss Art. 127-129 DBG auskunftspflichtig. Diese Argumentation aus dem niederländischen Fall lässt sich schön auf den finnischen Fall übertragen und zeigt, dass das Bundesverwaltungsgericht hier im Sinne des Bundesgerichts entschieden hat.

Die finnischen Steuerbehörden zogen ihr Amtshilfegesuch zurück, weil sie den Audit in der Zwischenzeit abgeschlossen hatten. Dies wirft die Anschlussfrage auf, wie mit einem hängigen Amtshilfegesuch zu verfahren ist, wenn der ersuchende Staat während des Amtshilfeverfahrens den Audit rechtskräftig abschliesst bzw. eine Verständigungslösung mit dem Steuerpflichtigen trifft, das Amtshilfegesuch jedoch nicht zurückzieht. In der Rechtsprechungsanalyse aus dem ersten Halbjahr 2018¹² wurde dieses Thema bereits einmal besprochen. Bisher hat das Bundesgericht nur entschieden, dass Amtshilfe auch dann zu leisten ist, wenn der Steuerpflichtige mit der ausländischen Steuerbehörde eine Einigungslösung getroffen hat, die Gültigkeit dieser Einigungslösung jedoch unter dem Vorbehalt einer Nachkontrolle steht.¹³ Offen bleibt aber weiterhin die Frage, ob trotz rechtskräftiger Verständigungslösung (ohne Vorbehalt einer Nachkontrolle) Amtshilfe zu leisten wäre, wenn das Amtshilfeersuchen von der ersuchenden Behörde nicht zurückgezogen wird. Werden mit einer Verständigungslösung die Steuerperioden, für welche Informationen verlangt werden, rechtskräftig – ohne Möglichkeit der Einleitung eines Nachsteuerverfahrens – veranlagt, so fällt eine allfällige voraussichtliche Erheblichkeit im Nachhinein weg. Die Amtshilfe ist deswegen zu verweigern, wenn die betroffene Person plausibel darlegen kann, dass die Steuerbehörde die Steuerperioden

¹¹ ANDREAS DONATSCH U.A., *Internationale Rechtshilfe* (2015), S. 246.

¹² RENÉ MATTEOTTI, *Analyse der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zur internationalen Amtshilfe in Steuerangelegenheiten aus dem ersten Halbjahr 2018*, ASA 87 (2018/2019), S. 377, 384 ff.

¹³ BGE 144 II 206; RENÉ MATTEOTTI, *Analyse der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zur internationalen Amtshilfe in Steuerangelegenheiten aus dem ersten Halbjahr 2018*, ASA 87 (2018/2019), S. 377, 385 f.

nicht öffnen kann.¹⁴ Bestehen an der Darstellung der betroffenen Person indes Zweifel, ist bei der ersuchenden Behörde nachzufragen, ob und – falls ja – warum die ersuchten Informationen nach wie vor voraussichtlich erheblich sind.

4. Zustellung an beschwerdeberechtigte Person mit ausländischem Domizil

BGer 2C_653/2017 vom 13. Mai 2019 i.S. Eidgenössische Steuerverwaltung, Dienst für Informationsaustausch in Steuersachen (SEI), gegen A. et al. betreffend Amtshilfe Frankreich = BGE 145 II 119 = RDAF 2019 II S.509 = StR 74/2019 S. 582 = StE 2019 A 31.2 Nr. 18 = ASA online vom 15. Oktober 2019.

a) Sachverhalt

Die französische Steuerbehörde stellte am 20. November 2015 der ESTV zwei Amtshilfesuche zur steuerpflichtigen Person A. In den zu übermittelnden Dokumenten tauchten zwei Unternehmen, nämlich B. und C., auf, welche beide ihren Sitz offenbar im Ausland hatten. Es stellte sich heraus, dass die beiden Gesellschaften verschiedene Bankkonten unterhielten, wobei A. jeweils Zeichnungsberechtigter war. Am 4. Dezember 2015 bat die ESTV die Bank, die beiden Unternehmen über den Informationsaustausch zu informieren. Die Bank teilte der ESTV am 15. Dezember 2015 mit, dass die beiden Unternehmen nicht über das Amtshilfefverfahren informiert werden konnten, da zu ihnen keine Bankbeziehungen mehr bestehen würden. Am 15. März 2016 wurden beide Unternehmen mittels Publikation im Bundesblatt von der ESTV aufgefordert, einen bevollmächtigten Vertreter in der Schweiz zu benennen. Dieser Aufforderung kamen sie jedoch nicht nach. Daraufhin gewährte die ESTV in ihrer Schlussverfügung die Amtshilfe und informierte die beiden Unternehmen ebenfalls mittels Publikation im Bundesblatt. Dagegen erhob A. Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht, welches ihr Recht gab und die Übermittlung der Bankdokumente aufgrund der Verletzung des rechtlichen Gehörs als unzulässig erklärte. Gemäss Bundesverwaltungsgericht hatte die ESTV zu wenig unternommen, um die beiden Unternehmen zu informieren. Dieses Urteil wurde den beiden Gesellschaften mittels Publikation im Bundesblatt mitgeteilt. Gegen dieses Urteil erhob die ESTV Beschwerde ans Bundesgericht.

¹⁴ Gleicher Meinung RAPHAËL GANI, *Entraide administrative internationale en matière fiscale*, RDAF 2019 II, S. 107, 111.

b) Bundesgerichtliche Erwägungen

Der vorliegende Streit drehte sich um die Frage, wie die ESTV Beschwerdeberechtigte mit Sitz im Ausland über das Amtshilfeverfahren informieren muss.

Nach Art. 28^{bis} DBA CH-FR kann ein Vertragsstaat einer Person, die sich im anderen Vertragsstaat aufhält, den Inhalt eines Dokuments unmittelbar auf dem Postweg eröffnen. Diese Bestimmung wurde in Bezug auf die Hilfe bei der Zustellung von Steuerforderungen aufgenommen. Es ist daher zweifelhaft, ob sie auch für die Zustellung von Dokumenten im Rahmen eines Amtshilfeverfahrens gilt. Da die beiden Unternehmen B. und C. ihren Sitz aber offenbar in einem Drittstaat haben, war diese Bestimmung vorliegend nicht anwendbar. Mangels anderweitiger Bestimmung im DBA CH-FR war die Frage gemäss den im StAhiG enthaltenen verfahrensrechtlichen Bestimmungen zu klären (E. 3.2 und 3.3).

Wie beschwerdeberechtigte Personen über das Amtshilfeverfahren zu informieren sind, regelt Art. 14 StAhiG explizit. Abs. 3 dieses Artikels besagt, dass die ESTV bei einer im Ausland ansässigen beschwerdeberechtigten Person die Informationsinhaberin ersucht, diese Person aufzufordern, in der Schweiz eine zur Zustellung bevollmächtigte Person zu bezeichnen. Nach Art. 14 Abs. 4 StAhiG kann die ESTV eine im Ausland ansässige beschwerdeberechtigte Person auch direkt informieren, wenn (a) es zulässig ist, Schriftstücke im betreffenden Staat durch die Post zuzustellen oder (b) die ersuchende Behörde diesem Vorgehen im Einzelfall ausdrücklich zustimmt. Kann eine beschwerdeberechtigte Person nicht erreicht werden, so informiert die ESTV sie gemäss Art. 14 Abs. 5 StAhiG auf dem Weg der ersuchenden Behörde oder durch Veröffentlichung im Bundesblatt über das Ersuchen.

Art. 14 Abs. 3 StAhiG sieht eine pragmatische und einfache Lösung vor: der Informationsinhaber soll aufgrund seines Vertragsverhältnisses den Beschwerdeberechtigten informieren. Allerdings stellt das StAhiG den Behörden hier keine Zwangsmittel zur Verfügung. Der Informationsinhaber kann also nicht dazu verpflichtet werden. Dies gilt erst recht, wenn die Bankbeziehung zum Kunden beendet wurde (E. 6.2). Vorliegend war deshalb nicht ersichtlich, welche weiteren Bemühungen die ESTV gemäss Vorinstanz hätte anstellen sollen (E. 6.3).

In Bezug auf das Verhältnis von Art. 14 Abs. 4 und 5 StAhiG führte das Bundesgericht aus, Abs. 5 unterstelle, dass eine beschwerdeberechtigte Person nicht direkt informiert werden konnte (E. 7.2). Zuerst müsse stets die direkte Information nach Abs. 4 geprüft werden. Vorliegend waren die Sitze der beiden Unternehmen B. und C. indessen nicht bekannt. Aus diesem Grund konnte auch nicht festgestellt werden, ob ein Staatsvertrag eine direkte Information gemäss Art. 14 Abs. 4 StAhiG erlaubt hätte. Die direkte Information nach Abs. 4 fiel somit ausser Betracht. Übrig blieb daher nur die Benachrichti-

gung nach Abs. 5. Zwischen den beiden Varianten in Abs. 5 (Benachrichtigung durch die ersuchende Behörde oder Publikation im Bundesblatt) kann alternativ gewählt werden (E. 7.2.2). Mit der Publikation im Bundesblatt hat die ESTV im vorliegenden Fall den subsidiären Charakter von Art. 14 Abs. 5 StAhiG gewahrt.

c) Kommentar

Von grosser Bedeutung ist die in der Praxis immer wieder kontrovers diskutierte Frage, inwieweit der Informationsinhaber aufgrund von Art. 14 Abs. 3 StAhiG verpflichtet ist, von einem Amtshilfeersuchen betroffene Personen mit Domizil in einem Drittstaat zu informieren. Zutreffend stellt das Bundesgericht in seiner Entscheidung nun klar, dass Art. 14 Abs. 3 StAhiG die ESTV nicht ermächtigt, einen Informationsinhaber zu zwingen, betroffene Personen in einem Drittstaat zu informieren und von diesen zu verlangen, dass sie eine zur Zustellung bevollmächtigte Person bezeichnen. Von der Diskussion um den Gehalt von Art. 14 Abs. 3 StAhiG ist freilich die Frage abzugrenzen, inwieweit ein Informationsinhaber allenfalls aufgrund seines Rechtsverhältnisses zur betroffenen Person verpflichtet ist, diese über das Amtshilfeersuchen in Kenntnis zu setzen.

Strittig war vorliegend, in welchem Verhältnis Abs. 4 und 5 von Art. 14 StAhiG zu einander stehen. Dem Bundesgericht ist zuzustimmen, dass Abs. 5 subsidiär zu Abs. 4 ist, was schon aus dem Wortlaut hervorgeht.

In Bezug auf die direkte postalische Zustellung nach Art. 14 Abs. 4 StAhiG gilt anzumerken, dass mit dem neuen Amtshilfeübereinkommen¹⁵ hiervon wohl vermehrt Gebrauch gemacht werden wird. Das Amtshilfeübereinkommen sieht in seinem Art. 17 Abs. 3 die direkte postalische Zustellung von Schriftstücken durch die Behörden der Vertragsparteien an die Steuerpflichtigen vor.¹⁶ Zur Zeit zählt das Amtshilfeübereinkommen über 120 Vertragsstaaten¹⁷, darunter die Mitgliedstaaten der EU, Argentinien, Australien, Brasilien, Chile, China, Indien, Japan, Kanada, Mexiko, Neuseeland, Russland, Saudi-Arabien, Singapur und Türkei.

¹⁵ Übereinkommen über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen, SR 0.652.1. Für die Schweiz in Kraft seit 1. Januar 2017.

¹⁶ Vgl. auch RENÉ MATTEOTTI, *Entwicklungen im Steuerrecht*, SJZ 113 (2017), S. 263, 265.

¹⁷ Stand 1. Januar 2020. Eine jeweils aktualisierte Fassung des Geltungsbereiches findet sich auf der Internetseite des EDA (www.eda.admin.ch/vertraege).