

# Analyse der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zur internationalen Amtshilfe in Steuerangelegenheiten aus dem zweiten 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*



*M.Law (UZH/UNIL), Rechtsanwältin, Wissenschaftliche Mitarbeiterin am Lehrstuhl für Schweizerisches, Europäisches und Internationales Steuerrecht, Universität Zürich*

## Inhalt

I. Einleitung . . . . .	924
II. Listenersuchen . . . . .	924
1. Sachverhalt . . . . .	924
2. Bundesgerichtliche Erwägungen und Kommentar . . . . .	927
2.1. Parteistellung . . . . .	927
2.1.1. Erwägungen . . . . .	927
2.1.2. Kommentar . . . . .	927
2.2. Relevanz der Abgrenzung von Gruppensuchen und Listenersuchen . . . . .	928
2.2.1. Erwägungen . . . . .	928
2.2.2. Kommentar . . . . .	928
2.3. Zeitlicher Anwendungsbereich . . . . .	929
2.3.1. Erwägungen . . . . .	929
2.3.2. Kommentar . . . . .	931
2.4. Voraussichtliche Erheblichkeit und «fishing expedition» . . . . .	932
2.4.1. Erwägungen . . . . .	932
2.4.2. Kommentar . . . . .	934
2.5. Geheimhaltungspflicht und Spezialitätsprinzip . . . . .	936
2.5.1. Erwägungen . . . . .	936
2.5.2. Kommentar . . . . .	937
III. Verhältnis Datenschutzgesetz und Amtshilfe . . . . .	939

1.	Sachverhalt . . . . .	939
2.	Bundesgerichtliche Erwägungen . . . . .	939
3.	Kommentar . . . . .	941
IV.	Zeitlicher Geltungsbereich und Anwaltsgeheimnis als Hinderungsgründe für die Übermittlung von Informationen . . . . .	941
1.	Sachverhalt . . . . .	941
2.	Bundesgerichtliche Erwägungen . . . . .	942
3.	Kommentar . . . . .	944
V.	Kurzhinweis zu den Konsequenzen der Aussetzung des AIA auf die Amtshilfe auf Ersuchen	947

## I. Einleitung<sup>1</sup>

Im vorliegenden Beitrag werden ausgewählte Bundesgerichtsentscheide zur internationalen Amtshilfe analysiert, welche im zweiten Halbjahr 2019 ergangen sind. Grosses Aufsehen erregte der Bundesgerichtsentscheid in Sachen UBS, welcher die Schweiz verpflichtete, Kundendaten zu über 40 000 Konten an Frankreich zu übermitteln. Es handelt sich dabei um ein im Bereich der internationalen Amtshilfe zentrales Leiturteil, das komplexe Fragen zur Bedeutung der Unterscheidung zwischen Listen- und Gruppenersuchen, zur Prüfung der voraussichtlichen Erheblichkeit von ersuchten Informationen sowie zum Spezialitätsprinzip aufwirft. Daneben fällt das Bundesgericht ein für die Praxis wichtiges Urteil zum Verhältnis des Datenschutzgesetzes zur Amtshilfe. Es musste entscheiden, wie vorzugehen ist, wenn sich nach der Informationsbeschaffung herausstellt, dass sich die erlangten Informationen widersprechen. In einem weiteren Urteil befasste sich das Bundesgericht mit dem zeitlichen Geltungsbereich und dem Anwaltsgeheimnis als Hinderungsgründe für die Übermittlung von Informationen. Der Beitrag wird abgerundet durch einen Kurzhinweis zu den möglichen Auswirkungen einer Aussetzung des AIA infolge fehlender Datensicherheit auf den Informationsaustausch auf Ersuchen.

## II. Listenersuchen

*BGer 2C\_653/2018 vom 26. Juli 2019 i.S. Eidgenössische Steuerverwaltung, Dienst für Informationsaustausch in Steuersachen (SEI), gegen UBS Switzerland AG betreffend Amtshilfe Frankreich (zur Publikation vorgesehen).*

### 1. Sachverhalt

Das am 26. Juli 2019 gefällte Leiturteil bezieht sich auf ein Amtshilfeersuchen der französischen Direction Générale des Finances Publiques (DGFP) vom 11. Mai 2016. Dieses

<sup>1</sup> Die Autoren danken VALERIA FELDER, MLaw, Zürich, für die tatkräftige Unterstützung bei der Erstellung dieses Beitrags.

betrifft mutmasslich in Frankreich steuerpflichtige Personen, deren Identität den französischen Steuerbehörden nicht bekannt war, aber anhand beigelegter Listen ermittelt werden sollte. Als Informationsinhaberin in der Schweiz nannte die DGFP die UBS AG. Die ersuchten Informationen sollten gemäss Ersuchen der Erhebung der französischen Einkommenssteuer für die Steuerjahre 2010 bis 2014 und der Solidaritätssteuer auf Vermögen für die Steuerjahre 2010 bis 2015 dienen.

Anlass für die französische Steueruntersuchung gab eine von der Staatsanwaltschaft Bochum geleitete Durchsuchung der deutschen Zweigniederlassungen der UBS in den Jahren 2012 und 2013, welche zur Beschlagnahme von Daten über französische Steuerpflichtige führte, die eine Verbindung mit bei der UBS in der Schweiz eröffneten Konten aufwiesen. Amtshilfeweise übermittelte die deutsche Steuerverwaltung diese Daten an die DGFP. Dabei erhielt die DGFP einerseits eine Liste A von Konten mit namentlicher Identifikation der damit verbundenen Steuerpflichtigen (1 130 Konten), die alle einen Domizilcode für Frankreich aufwiesen, andererseits auch zwei Listen betreffend die Jahre 2006 (Liste B) und 2008 (Liste C) mit Kontoangaben (jedoch ohne namentliche Identifikation), die alle mit dem Domizilcode für Frankreich aufgeführt waren. Insgesamt enthielten die Listen B und C über 45 000 unterschiedliche Kontonummern. Gemäss Amtshilfegesuch wiesen diese Listen Vermögenswerte von über CHF 11 Mia. auf.

Die zuständige französische Behörde begründete ihr Gesuch folgendermassen:

- Es gebe zahlreiche Hinweise dafür, dass gewisse französische Steuerpflichtige ihren Steuerpflichten nicht nachgekommen seien;
- Seit der Errichtung der Regularisierungsstelle für nicht deklarierte Finanzvermögen im Jahre 2013 seien mehr als 45 000 Gesuche eingegangen und mehr als EUR 5,5 Mia. an Steuern und Strafzahlungen eingenommen worden. Davon hätten 91 % Finanzvermögen bei schweizerischen Finanzinstituten betroffen. Auf die UBS entfielen 7 858 undeklarierte Konten;
- Gegen die UBS würden Untersuchungen wegen unlauteren Bank- und Finanzgebarens bzw. wegen Geldwäscherei geführt werden. Die vermeintlichen Straftaten würden dabei in eine Zeit fallen, aus denen die übermittelten Listen stammten;
- Nahezu alle Betroffenen (97 %) der Liste A seien tatsächlich in Frankreich steuerlich ansässig gewesen. Bei rund einem Drittel dieser verbleibenden Konten (ca. 365) der Liste A wurden bereits Steuerprüfungen eingeleitet. Erste Ergebnisse, die sich auf die Hälfte der eingeleiteten Steuerprüfungen (ca. 180) beziehen, zeigten, dass die Steuerpflichtigen entweder anerkannt hätten, ein undeklariertes Konto gehalten zu haben, oder dass sie ihre Situation seither bei der Regularisierungsstelle geregelt hätten;

- Die anonymen Bankkonten auf den Listen B und C seien mit Daten aus dem Zinsbesteuerungsabkommen zwischen der EU und der Schweiz,<sup>2</sup> mit den Kontonummern aus dem innerstaatlichen Regularisierungsprogramm sowie mit Informationen im Rahmen der internationalen Amtshilfe mit der Schweiz abgeglichen worden. Die Abgleiche ergaben 4 782 von der DGFP bereits identifizierte Kontonummern, was über 10 % der Konten auf den Listen B und C entspricht. Alle diese identifizierten Konten waren nach Angaben der französischen Steuerbehörden zudem tatsächlich mit in Frankreich steuerlich ansässigen Personen verbunden und wurden daher vom Amtshilfeersuchen ausgenommen.

Aufgrund all dieser Nachforschungen war die DGFP der Meinung, dass eine hohe Wahrscheinlichkeit bestand, dass ein Teil der nicht identifizierten Konten der Listen B und C nicht deklariert wurden. Es dränge sich damit eine systematische Kontrolle sämtlicher Personen auf, um herauszufinden, ob ihre Steuerpflichten erfüllt worden seien.

Bevor die ESTV ihre Schlussverfügungen erliess, verlangte sie auf Antrag der UBS von der zuständigen französischen Steuerbehörde eine Zusicherung über die Einhaltung des Spezialitätsprinzips. Nachdem die ESTV das erste Antwortschreiben seitens der zuständigen französischen Steuerbehörde für unzureichend hielt, kam es am 11. Juli 2017 zwischen der ESTV und der DGFP zum Abschluss einer *Verständigungsvereinbarung*, welche folgenden Wortlaut aufweist:

*«Die vom ersuchten Staat im Rahmen der Amtshilfe erteilten Auskünfte werden im ersuchenden Staat nur für steuerliche Zwecke im Einklang mit den anwendbaren Vertragsbestimmungen und Artikel 26 des OECD-Musterabkommens und den dazugehörigen Kommentaren verwendet.*

*Jede Verwendung solcher Informationen in einem anderen Zusammenhang bedarf der vorherigen Genehmigung durch die ersuchte zuständige Behörde.*

*Die zuständigen Behörden anerkennen, dass eine Amtshilfeantwort, die eine bestimmte Person betrifft, in einem steuerlichen Zusammenhang auch gegen eine Drittperson verwendet werden kann. Zum Zeitpunkt der Antragstellung hat sich die Absicht einer solchen Verwendung jedoch noch nicht konkretisiert.»*

---

<sup>2</sup> Abkommen vom 26. Oktober 2004 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Europäischen Gemeinschaft über Regelungen, die den in der Richtlinie 2003/48/EG des Rates im Bereich der Besteuerung von Zinserträgen festgelegten Regelungen gleichwertig sind, SR 0.641.926.81; neuer Titel seit 1. Januar 2017: Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Europäischen Union über den automatischen Informationsaustausch über Finanzkonten zur Förderung der Steuerlichkeit bei internationalen Sachverhalten, AS 2016 5003.

Ebenfalls am 11. Juli 2017 informierte die DGFP die ESTV über den Abschluss des strafrechtlichen Untersuchungsverfahrens. Die DGFP könne die ESTV zum jetzigen Zeitpunkt deshalb informieren, dass die Informationen nicht im Strafverfahren verwendet werden sollten. Zudem bestünden aktuell keine konkreten Pläne für eine sonstige Verwendung der Informationen gegen die Bank UBS.

Nachdem die UBS erfolglos geltend gemacht hatte, die Verständigungsvereinbarung und das Schreiben vom 11. Juli 2017 stellten keine genügenden Zusicherungen für die Einhaltung des Spezialitätsprinzips dar, erliess die ESTV am 9. Februar 2018 ihre Schlussverfügungen. Dagegen erhob die UBS Beschwerde ans Bundesverwaltungsgericht, welche die Beschwerde, soweit es darauf eintrat, guthiess und das Amtshilfeersuchen als «fishing expedition» qualifizierte. Gegen den Entscheid des Bundesverwaltungsgerichts führte die ESTV Beschwerde vor Bundesgericht, wo sie obsiegte.

## **2. Bundesgerichtliche Erwägungen und Kommentar**

### **2.1. Parteistellung**

#### **2.1.1. Erwägungen**

Die ESTV weigerte sich zunächst, der UBS Parteistellung einzuräumen. In einem separaten vorgängigen Verfahren anerkannte allerdings das Bundesverwaltungsgericht (A-4974/2016 vom 25. Oktober 2016), dass die UBS stärker betroffen ist als andere Informationsinhaber in «gewöhnlichen» Amtshilfeverfahren. Es räumte der UBS daher Parteistellung ein.<sup>3</sup> Dieser Zwischenentscheid wurde von der ESTV nicht angefochten und auch im vorliegenden bundesgerichtlichen Verfahren brachte sie hierzu keine Rüge mehr vor. Das Bundesgericht erklärte, dass die Legitimation der Bank im Verfahren vor der Vorinstanz im bundesgerichtlichen Verfahren nicht eine Frage der Zulässigkeit der Beschwerde ist,<sup>4</sup> weswegen die Legitimation der UBS nicht im Zusammenhang mit den Eintretensvoraussetzungen geprüft werden musste. Das Bundesgericht stellte jedoch klar, dass die ESTV die Beschwerdelegitimation der Bank vor Bundesgericht hätte bestreiten können, worauf sie jedoch vorliegend verzichtet hatte, weswegen das Bundesgericht die Frage der Legitimation der Bank nicht weiter prüfte.

#### **2.1.2. Kommentar**

Vorliegend entschied das Bundesverwaltungsgericht im Urteil A-4974/2016 vom 25. Oktober 2016, welches den vorliegenden Fall betraf, dass der UBS die Beschwerdelegitimation zuzuerkennen sei, da sie mit Blick auf den ausserordentlichen administrativen Aufwand und möglichen Reputationsrisiken unmittelbar in ihren eigenen Interessen berührt war. Obwohl die ESTV gegen das Urteil nicht Beschwerde beim Bundesgericht

<sup>3</sup> Vgl. v.a. E. 3.1. des Urteils des BVGer A-4974/2016 vom 25. Oktober 2016.

<sup>4</sup> Urteil des BGer 2C\_653/2018 E. 2.

erhoben hatte, hätte der Zwischenentscheid aufgrund von Art. 93 Abs. 3 BGG zusammen mit dem angefochtenen Endentscheid angefochten werden können. Zwar hat das Bundesgericht gestützt auf Art. 106 Abs. 1 BGG das Recht von Amtes anzuwenden. In seiner Praxis wendet es das Recht indes nur im Rahmen der erhobenen und genügend begründeten Rügen von Amtes wegen an,<sup>5</sup> es sei denn, die rechtlichen Mängel seien geradezu offensichtlich.<sup>6</sup> Die Bejahung der Parteistellung der UBS kann mit Blick auf das nachvollziehbare Bundesverwaltungsgerichtsurteil vom 25. Oktober 2016 indes nicht als offensichtlich falsch bezeichnet werden. Der Verzicht des Bundesgerichts, die Beschwerdelegitimation der UBS im Verfahren vor Bundesverwaltungsgericht von Amtes zu überprüfen, entspricht damit der langjährigen bisherigen höchstrichterlichen Praxis zu Art. 106 Abs. 1 BGG und vermag nicht zu überraschen.

## **2.2. Relevanz der Abgrenzung von Gruppensuchen und Listenersuchen**

### **2.2.1. Erwägungen**

Die Abgrenzung zwischen Gruppensuchen und Listenersuchen spielt für das Bundesgericht im Zusammenhang mit dem zeitlichen Anwendungsbereich der vorliegend einschlägigen Abkommensbestimmung sowie im Zusammenhang mit der Auslegung des Erfordernisses der «voraussichtlichen Erheblichkeit» eine grosse Bedeutung. Im vorliegenden Urteil setzte das Bundesgericht seine bisherige Rechtsprechung fort und bekräftigte, dass ein Listenersuchen eine Mehrzahl von Einzlersuchen darstellt, welche aus Gründen der Verfahrensökonomie in einem gemeinsamen Gesuch zusammengefasst werden. Während die betroffenen Personen bei Gruppensuchen über ein definiertes Verhaltensmuster umschrieben werden, werden sie bei Listenersuchen anhand von bekannten Konto- und anderen Banknummern einzeln identifiziert.<sup>7</sup>

### **2.2.2. Kommentar**

Zunächst ist festzuhalten, dass der Wortlaut von Art. 26 Abs. 1 OECD-MA und derjenige von Art. 28 Abs. 1 DBA CH-FR die internationale Amtshilfe nicht auf Einzlersuchen einschränken. Trotz gegenteiliger Auffassung in der Lehre<sup>8</sup> waren Ersuchen, welche eine Mehrzahl von Steuerpflichtigen betrafen, seit jeher von den Amtshilfeklauseln, welche sich am Musterabkommen orientierten, abgedeckt.<sup>9</sup> Die Schweiz hat jedoch aufgrund

<sup>5</sup> JOHANNA DORMANN, Basler Kommentar zum BGG, 3. Auflage, Basel 2018, N 4 zu Art. 106.

<sup>6</sup> BGE 141 V 234 E. 1; BGE 140 III 115 E. 2; JOHANNA DORMANN, Basler Kommentar zum BGG, 3. Auflage, Basel 2018, N 5 zu Art. 106.

<sup>7</sup> Urteil des BGER 2C\_653/2018 E. 4.3.-4.5.

<sup>8</sup> Siehe hierzu URS R. BEHNISCH, Amtshilfe der Schweiz in Steuer(straf)sachen, insbesondere an die USA: Durcheinandertal, ASA 77 (2008/2009), 737 ff., 752; ANDREA OPEL, in: Zweifel/Beusch/Oesterheld (Hrsg.), Amtshilfe, Basel 2020, § 10 N 6.

<sup>9</sup> Siehe hierzu THOMAS COTTIER/RENÉ MATTEOTTI, Das Abkommen über ein Amtshilfegesuch zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und den Vereinigten Staaten von Amerika vom 19. August 2009: Grundlagen und innerstaatliche Anwendbarkeit, ASA 78 (2009/2010), 349 ff., 381;

der hohen Wellen, welche die von den USA gestellten Gruppensuchen warfen, die Politik verfolgt, die Amtshilfe auf Einzlersuchen zu limitieren. Dies geschah dadurch, dass die grosse Amtshilfe in den ersten Protokollen, mit denen der internationale Standard gemäss Art. 26 OECD-MA eingeführt wurde, explizit auf Einzlersuchen, welche die in die Untersuchung einbezogene Person mit Namen identifiziert, eingeschränkt wurde. Am 18. Juli 2012 ergänzte die OECD den Kommentar zu Art. 26 OECD-MA. Sie bekräftigte, dass das Erfordernis der «voraussichtlichen Erheblichkeit» sowohl bei Ersuchen, die einen einzelnen mit Namen oder auf andere Weise identifizierten Steuerpflichtigen betreffen, und solchen, die mehrere mit Namen oder auf andere Weise identifizierte Steuerpflichtige betreffen, erfüllt werden kann.<sup>10</sup> Die OECD unterscheidet in ihrem Kommentar zwar nicht explizit zwischen Gruppen- und Listensuchen. In Bezug auf ein Ersuchen, welches sich auf eine Gruppe von Steuerpflichtigen bezieht, die nicht individuell identifiziert sind, sei es aber häufig schwieriger aufzuzeigen, dass ein Ersuchen nicht gegen das Beweisausforschungsverbot verstösst.<sup>11</sup> Daraus folgt, dass sich die vom Bundesgericht in seiner Rechtsprechung herausgeschälte Differenzierung zwischen Gruppen- und Listensuchen auf den OECD-Kommentar zurückführen lässt.

### 2.3. Zeitlicher Anwendungsbereich

#### 2.3.1. Erwägungen

Die DGFP verlangte in ihrem Amtshilfeersuchen Informationen für die Steuerjahre 2010 bis 2015. Strittig war in zeitlicher Hinsicht, ob Informationen betreffend Zeiträume vor dem 1. Februar 2013 überhaupt übermittelt werden dürfen.

Die Schweiz und Frankreich vereinbarten am 27. August 2009 den Informationsaustausch gemäss Art. 26 OECD-MA. Das Zusatzprotokoll zum abgeänderten Abkommen verlangte, dass die ersuchenden Behörden «Name und Adresse der in eine Prüfung oder Untersuchung einbezogenen Person» liefern müssen (Ziff. XI Abs. 3 lit. a Zusatzprotokoll vom 27. August 2009 [«Zusatzprotokoll 2009»]). Aufgrund des Drucks des Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes änderte die Schweiz mit Bundesbeschluss vom 23. Dezember 2011<sup>12</sup> ihre bisherige Amtshilfepolitik dergestalt, dass die Identifikation der betroffenen Personen auch auf andere Weise als durch den Namen und die Adresse erfolgen konnte. Am 25. Juni 2014 einigten sich die Schweiz und Frankreich in einer zusätzlichen Vereinbarung auf die Übernahme dieser

---

RENÉ MATTEOTTI, Lebensversicherungen im Fokus der internationalen Amtshilfe und Abgeltungssteuerabkommen: Weissgeldstrategie auch für den Lebensversicherungssektor?, in: Mäusli-Allenspach/Beusch (Hrsg.), Steuern und Recht – Steuerrecht!, Liber amicorum für Martin Zweifel (2013), 259 ff., 261.

<sup>10</sup> Ziff. 5.2 OECD-Kommentar zu Art. 26 OECD-MA.

<sup>11</sup> Ibid.

<sup>12</sup> BBl 2011 155.

Änderung («Vereinbarung 2014»). In Art. 1 Abs. 1 der Vereinbarung 2014 wird nun explizit festgehalten, dass die betroffenen Personen auf andere Weise als durch den Namen und die Adresse identifiziert werden können. Art. 1 Abs. 2 und Abs. 3 der Vereinbarung 2014 enthält weitere Änderungen. Die am 30. März 2016 in Kraft getretene Vereinbarung 2014 sieht zudem folgende Übergangsbestimmung vor (E. 5.2.5):

*«Art. 2 Abs. 2: Die vorliegende Vereinbarung findet Anwendung auf die Informationsbegehren betreffend Kalender- oder Geschäftsjahre, die ab dem 1. Januar 2010 beginnen.*

*Art. 2 Abs. 3: Ungeachtet der Bestimmungen von Absatz 2 findet **Artikel 1 Absatz 1** der vorliegenden Vereinbarung Anwendung auf Informationsbegehren über Sachverhalte, welche Zeitperioden ab dem 1. Februar 2013 betreffen».*<sup>13</sup>

Zunächst stellte das Bundesgericht fest, dass der Wortlaut nicht zwischen Gruppensuchen und anderen Arten von Ersuchen zu unterscheiden scheint. Nichtsdestotrotz sei aber der Wortlaut angesichts des gewählten Datums (1. Februar 2013) nicht restlos klar. Gemäss Bundesgericht liess dieses Datum erhebliche Zweifel aufkommen, ob wirklich alle Arten von Ersuchen ohne Namensangabe von der Ausnahmebestimmung von Art. 2 Abs. 3 der Vereinbarung 2014 erfasst werden sollten (E. 5.5.1). In methodischer Hinsicht ist nun bedeutsam, dass das Bundesgericht für die Auslegung besagter Bestimmung im Wesentlichen auf den Gesetzgebungsprozess im Zusammenhang mit dem StAhiG zurückgriff. Es hielt fest, dass Gruppensuchen nach dem Willen der Parlamentsmehrheit ab Inkrafttreten des StAhiG (1. Februar 2013) zulässig sein sollten.<sup>14</sup> Hingegen enthält das interne Recht keine vergleichbare Einschränkung für Einzelersuchen (inkl. Listenersuchen), welche die betroffenen Personen zwar ohne Angabe des Namens und der Adresse, aber auf andere Weise (z.B. mittels Banknummern) individuell identifizierten. Solche Ersuchen konnten demnach auch schon vor dem 1. Februar 2013 gestellt werden, sofern das anwendbare DBA nicht die individuelle Identifizierung mittels des Namens und der Adresse vorschrieb. Das Bundesgericht schloss daraus, dass Art. 2 Abs. 3 der Vereinbarung 2014 nur Gruppensuchen gemäss Art. 3 lit. c StAhiG erfasst (E. 5.5.3). Beim vorliegenden Ersuchen handle es sich aber nicht um ein Gruppensuchen, sondern um ein Listenersuchen, bei dem die betroffenen Personen aufgrund der bekannten Banknummern einzeln identifiziert werden können. Es sei daher gestützt auf Art. 2 Abs. 2 der Vereinbarung 2014 grundsätzlich für die Zeiträume ab dem 1. Januar 2010 Amtshilfe zu leisten.

---

<sup>13</sup> Hervorhebung durch die Autoren.

<sup>14</sup> Vgl. Art. 24a Abs. 1 StAhiG; Botschaft vom 16. Oktober 2013 zur Änderung des Steueramtshilfegesetzes, BBl 2013 8369, 8380.



### 2.3.2. Kommentar

Es ist nachvollziehbar, dass die Ausführungen des höchsten Gerichtes zum zeitlichen Anwendungsbereich im Schrifttum keinen Sturm der Begeisterung auslösten.<sup>15</sup> Die bundesgerichtlichen Erwägungen vermögen aus folgenden Gründen nicht zu überzeugen:

Gemäss Art. 31 Abs. 1 VRK ist ein Vertrag in Übereinstimmung mit der gewöhnlichen, seinen Bestimmungen in ihrem Zusammenhang zukommenden Bedeutung und im Lichte seines Zieles und Zweckes auszulegen. Abs. 2 und Abs. 3 besagter Bestimmung verdeutlichen dabei, dass zum Zusammenhang, welcher gemäss Abs. 1 zu berücksichtigen ist, nur die völkerrechtlichen Übereinkünfte gehören, welche die Vertragsparteien abgeschlossen haben. Dabei spielt es freilich keine Rolle, ob sie sich direkt auf den auszulegenden Vertrag beziehen. Der Gesetzgebungsprozess zum StAhiG, auf den sich das Bundesgericht hauptsächlich abstützt, hat somit bei einer Auslegung gemäss Art. 31 Abs. 1 VRK nichts zu suchen. Es handelt sich um ein ergänzendes Auslegungsmittel gemäss Art. 32 VRK, welches herangezogen werden kann, um die sich unter Anwendung des Art. 31 VRK ergebende Bedeutung zu bestätigen oder die Bedeutung zu bestimmen, wenn die Auslegung nach Art. 31 VRK die Bedeutung mehrdeutig oder dunkel lässt oder zu einem offensichtlich sinnwidrigen oder unvernünftigen Ergebnis führt. Im Zusammenhang mit der Vereinbarung 2014 ist nun zu berücksichtigen, dass gemäss Zusatzprotokoll 2009 die Identifikation der steuerpflichtigen Person ausschliesslich durch die Angabe des Namens und der Adresse erfolgen konnte.<sup>16</sup> Wie die Botschaft zur Ergänzung der am 18. Juni 2010 abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen deutlich aufzeigt, musste das DBA CH-FR unter anderem genau deswegen ergänzt werden, was eben mit der Vereinbarung 2014 geschah. Ziel und Zweck der Vereinbarung 2014 bestanden somit nicht bloss darin, die Amtshilfe für Gruppensuchen zu öffnen. Vielmehr sollte es dem ersuchenden Staat generell ermöglicht werden, Amtshilfeersuchen zu stellen, bei denen die Steuerpflichtigen auf andere Weise als durch die Angabe des Namens und der Adresse identifiziert werden können. Eine wortlautkonforme Auslegung von Art. 2 Abs. 3 der Vereinbarung 2014 lässt sich somit ohne Weiteres mit deren Ziel und Zweck in Einklang bringen. Amtshilfegesuche, bei denen die betroffenen Personen auf andere Weise als durch den Namen und die Adresse identifiziert werden können, sind in zeitlicher Hinsicht auf Sachverhalte beschränkt, welche Zeitperioden ab dem 1. Februar 2013 betreffen. Die in Art. 1 Abs. 2 und Abs. 3 der Vereinbarung 2014 erfolgten Änderungen finden hin-

<sup>15</sup> FABIEN LIÉGEOIS, Le Tribunal fédéral approuve la plus grande fishing expedition du monde, publiziert am 12. Dezember 2019 durch Centre de droit bancaire et financier, <https://cdbf.ch/1098/> (zuletzt besucht am 27. April 2020) (zit.: La plus grande fishing expedition), Abschnitt II; PETER NOBEL, Die UBS und ihre französischen Kunden – eine geschichtsvergessene Vergangenheitsaufarbeitung des Bundesgerichts, NZZ-Gastkommentar vom 6. August 2019 (zit.: NZZ-Gastkommentar).

<sup>16</sup> So explizit BBl 2011 3749, 3757.

gegen Anwendung auf Informationsbegehren betreffend Kalender- oder Geschäftsjahre, die ab dem 1. Januar 2010 beginnen.

Die Auslegung von Art. 2 Abs. 3 der Vereinbarung 2014 gemäss Wortlaut, wie er im gewöhnlichen Sprachgebrauch verwendet wird, führt unter Berücksichtigung des Ziels und Zwecks der Vereinbarung 2014 weder zu einem mehrdeutigen oder unklaren, noch zu einem offensichtlich sinnwidrigen oder unvernünftigen Ergebnis. Wenn das Bundesgericht in besagter Bestimmung eine Unklarheit erblickt, dann nur deswegen, weil es auf die Materialien zum StAhiG zurückgreift. Nach den völkerrechtlichen Auslegungsprinzipien hätten diese für die Auslegung aber bloss ausschlaggebend sein dürfen, wenn die Auslegung gemäss Art. 31 VRK zu einem mehrdeutigen, unklaren oder offensichtlich sinnwidrigen oder unvernünftigen Ergebnis geführt hätte, was aber – wie gezeigt – nicht der Fall ist.

Den bundesgerichtlichen Erwägungen zur Auslegung mangelt es zudem an Kohärenz. Zwar unterscheidet das Bundesgericht zwischen Gruppen- und Listenersuchen. Im Zusammenhang mit der Prüfung des Erfordernisses der «voraussichtlichen Erheblichkeit» und dem Beweisausforschungsverbot bestätigte das Bundesgericht im vorliegenden Entscheid, dass Listenersuchen wie Gruppensuchen zu behandeln sind, für welche spezifische Kriterien zur Abgrenzung von unzulässigen «fishing expeditions» entwickelt worden sind.<sup>17</sup> Es lässt sich sachlich nicht begründen, warum Listenersuchen bei der Prüfung der voraussichtlichen Erheblichkeit wie Gruppensuchen «strenger» behandelt werden sollen, während für die Bestimmung des zeitlichen Anwendungsbereichs *contra verba legis* die mit Blick auf die Rückanknüpfung grosszügigeren Regelungen für Einzlersuchen, bei denen die betroffenen Personen gemäss Abkommenstext mit Namen und Adresse identifiziert werden müssen, angewendet werden sollen.

## **2.4. Voraussichtliche Erheblichkeit und «fishing expedition»**

### **2.4.1. Erwägungen**

Nach Art. 28 Abs. 1 DBA CH-FR tauschen die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten Informationen aus, die zur Durchführung des Abkommens oder zur Anwendung oder Durchsetzung des innerstaatlichen Rechts betreffend Steuern voraussichtlich erheblich sind. Wie bereits oben erwähnt, bestätigte das Bundesgericht im vorliegenden Entscheid erneut seine Praxis, wonach die für Gruppensuchen entwickelten Kriterien zur Abgrenzung von zulässigen Ersuchen und unzulässigen «fishing expeditions» auch

---

<sup>17</sup> Siehe E. 6.1.3 und 6.2; BGE 143 II 628 E. 5.1; Urteil des BGer 2C\_695/2017 vom 29. Oktober 2018 E. 5.2, in StE 2019 A 31.1 Nr. 14; RENÉ MATTEOTTI/TATJANA WINGEIER, Analyse der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zur internationalen Amtshilfe in Steuerangelegenheiten aus dem zweiten Halbjahr 2018, ASA 87 (2018/2019) 771 ff., S. 780.

auf Listenersuchen anwendbar sind (E. 6.1.3 und 6.2). Das Bundesgericht hat unter Bezugnahme auf den Kommentar zum OECD-MA folgende drei Kriterien herausgearbeitet:

1. Das Ersuchen muss eine detaillierte Beschreibung der Gruppe geben, welche die spezifischen Tatsachen und Umstände beschreibt, die zum Ersuchen geführt haben,
2. das anwendbare (Steuer-)Recht erläutern und aufzeigen, weshalb Gründe vorliegen, welche annehmen lassen, die Steuerpflichtigen in der Gruppe hätten ihre Verpflichtungen nicht erfüllt, d.h. das Steuerrecht verletzt, und
3. aufzeigen, dass die eingeforderten Informationen zur Erfüllung der Verpflichtungen der Steuerpflichtigen der Gruppe führen können (E. 6.1.3).

Nach vertiefter Auseinandersetzung verlangte vorliegend die Frage, ob das Ersuchen hinreichende Anhaltspunkte für die Annahme enthält, dass die betroffenen Steuerpflichtigen ihre Verpflichtungen nicht erfüllt haben (E. 6.2.1).

Aufgrund des im Ersuchen umschriebenen Kontexts, in dem die Listen B und C zu würdigen sind, gelangte das Bundesgericht zum Schluss, dass genügend Anhaltspunkte bestehen, die zusammen betrachtet einen hinreichenden Verdacht auf steuerrechtswidriges Verhalten der Personen, auf die sich die Nummern auf den Listen B und C beziehen, begründen. Hierfür führte es zusammengefasst folgende Gründe auf:

1. Aufgrund der ersten Untersuchungsergebnisse der DGFP zur Liste A erscheint es statistisch gesehen als sehr wahrscheinlich, dass zumindest eine grosse Mehrheit der Personen auf der Liste A ihre französischen Steuerpflichten verletzt hat. Da keine qualitativen Unterschiede zwischen den Personen hinter den Listen B und C einerseits und den Personen auf der Liste A andererseits erkennbar sind, ist die Steuerunehrlichkeit der Personen auf der Liste A angesichts des Zusammenhangs unter den Listen ein Indiz für die Steuerunehrlichkeit der Personen hinter den Listen B und C. Der Umstand, dass die Listen B und C nicht die Namen der Bankkunden enthalten, legt keinen anderen Schluss nahe. Wenn wie vorliegend drei Listen zusammen gefunden werden, wovon eine Liste Bankkunden namentlich identifiziert, die im ersuchenden Staat ansässig sind und zu einem hohen Anteil ihre dortigen Steuerpflichten nicht erfüllt haben, besteht kein Anlass zur Annahme, dass es sich bezüglich der anderen beiden Listen, die nur Nummern und einen Domizilcode für Frankreich aufweisen, anders verhalten könnte.
2. Der Umstand, dass die Listen B und C bei einer Hausdurchsuchung im Rahmen einer Strafuntersuchung in Deutschland gefunden wurden, stellt ein Indiz dar, das im vorliegenden Kontext zu berücksichtigen ist (E. 6.2.6).

## 2.4.2. Kommentar

Dass das Bundesgericht am Grundsatz festhielt, Listenersuchen hätten den Anforderungen von Gruppensuchen zu genügen, erscheint vertretbar.<sup>18</sup> Diese höchstrichterliche Schlussfolgerung ist jedoch keineswegs zwingend. Der OECD-Kommentar enthält nämlich auch ein Beispiel mit einem Ersuchen, das sich auf eine Liste mit Kreditkartennummern bezieht.<sup>19</sup> Die Analyse dieses Beispiels zeigt, dass im Ersuchen zwar dargelegt werden muss, die Kreditkarten würden Personen, die im ersuchenden Staat ansässig sind, gehören. Im Gegensatz zu einem anderen im OECD-Kommentar enthaltenen Beispiel, welchem ein Gruppensuchen zu Grunde liegt,<sup>20</sup> muss der ersuchende Staat aber keine Anhaltspunkte dafür liefern, dass Grund zum Anlass besteht, die vom Ersuchen erfassten Personen seien steuerunehrlich. Mit anderen Worten: Die OECD scheint davon auszugehen, dass Listenersuchen auch zu blossen Kontrollzwecken gestellt werden dürfen, sofern aufgezeigt werden kann, dass sich die Liste auf im ersuchenden Staat ansässige Steuerpflichtige bezieht. Mit seiner Rechtsprechung weicht das Bundesgericht stillschweigend und subtil vom OECD-Kommentar ab, was wegen der Unschärfe des Begriffs der «voraussichtlichen Erheblichkeit» und der riesigen Menge an Informationen, welche seitens der französischen Steuerbehörde herausverlangt wird, grundsätzlich nicht zu beanstanden und mit Blick auf das Verhältnismässigkeitsprinzip zu begrüssen ist.

Obwohl das Bundesgericht einen für die betroffenen Personen günstigen Weg einschlug, musste es im Schrifttum erhebliche Kritik einstecken.<sup>21</sup> Auch zwei der fünf urteilenden Bundesrichter sprachen anlässlich der öffentlichen Urteilsberatung pathetisch von einem «mustergültigen Fischzug» bzw. der «wahrscheinlich grössten fishing expedition der Geschichte».<sup>22</sup>

Auf der Liste A, welche die Namen von 1 130 Personen enthielt, handelte es sich zu 97 % um französische Steuerpflichtige. Von diesen verbleibenden 1 096 Personen wurde gegenüber einem Drittel, also etwa bei 365 Personen bereits Untersuchungen angestrengt. Erste Ergebnisse hieraus lagen nur für ungefähr die Hälfte der eröffneten Untersuchun-

<sup>18</sup> Zustimmend auch RENÉ MATTEOTTI/TATJANA WINGEIER, Analyse der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zur internationalen Amtshilfe in Steuerangelegenheiten aus dem zweiten Halbjahr 2018, ASA 87 (2018/2019) 771 ff., S. 780.

<sup>19</sup> Ziff. 8(f) OECD-Kommentar zu Art. 26 OECD-MA.

<sup>20</sup> Ziff. 8(h) OECD-Kommentar zu Art. 26 OECD-MA.

<sup>21</sup> ANDREA OPEL, in: Zweifel/Beusch/Oesterhelt (Hrsg.), Amtshilfe, Basel 2020, § 10 N 125 f.; LIÉGEOIS, La plus grande fishing expedition (Fn. 15), Abschnitt III; NOBEL, NZZ-Gastkommentar (Fn. 15); ALISA BURKHARD/LUZIUS CAVELTI: Groundbreaking Swiss Supreme Court Decision on Tax Administrative Assistance – The End of «Foreseeable Relevance»? , Bloomberg Tax vom 19. August 2019.

<sup>22</sup> Siehe ANDREA OPEL, in: Zweifel/Beusch/Oesterhelt (Hrsg.), Amtshilfe, Basel 2020, § 10 N 125; KATHRIN ALDER, Schmerzhaftes Niederlage für die UBS, NZZ vom 27. Juli 2019.

gen vor, das bedeutet für ungefähr 180 Personen.<sup>23</sup> Diese 180 Personen haben gemäss DGFP ihr Konto entweder nicht deklariert oder nachträglich regulisiert. Aufgrund dieser Untersuchungsergebnisse kam das Bundesgericht zum Schluss, dass es statistisch gesehen sehr wahrscheinlich ist, dass zumindest eine grosse Mehrheit der Personen auf der Liste A ihre französischen Steuerpflichten verletzt hat. Wenn nun in einer Stichprobe bei 180 Personen, die auf der Liste A namentlich aufgeführt waren, eine grosse Mehrheit davon steuerunehrlich gewesen wäre, wovon das Bundesgericht ausgeht, könnte wohl vernünftigerweise nicht von der Hand gewiesen werden, dass sich die Sachlage bei den Listen B und C, die keine Namen, sondern nur Bankkontennummern enthielten, anders verhalten hätte. Es scheint unvorstellbar, dass eine schweizerische Steuerbehörde, welche auch mit Blick auf die ehrlichen Steuerpflichtigen und zur Stärkung der Steuermoral glaubwürdig eine gesetzeskonforme und rechtsgleiche Besteuerung sicherstellen sollte, bei einer solchen Ausgangslage einfach beide Augen zugedrückt hätte und die Listen B und C mit dem Argument schubladisiert hätten, es lägen keine hinreichenden Anhaltspunkte für ein steuerunehrliches Verhalten vor.

Die Problematik besteht beim vorliegenden Listenersuchen nun aber darin, dass die DGFP in ihrem Ersuchen bloss darlegt, dass die rund 180 Personen, welche überprüft wurden, *«entweder anerkannt hätten, ein undeklariertes Konto gehalten zu haben oder dass sie ihre Situation seither bei der Regularisierungsstelle geregelt hätten»*. Für die Beantwortung der Frage, ob genügend Anhaltspunkte dafür bestehen, dass ein Teil der auf den Listen B und C aufgeführten Steuerpflichtigen Vermögenserträge vereinnahmte, die sie nicht deklarierten, hätte die DGFP klare Aussagen darüber machen müssen, wie viele der rund 180 Steuerpflichtigen ihre Einkünfte weder rechtzeitig deklariert noch regulisiert hatten. Die von der DGFP gewählte Formulierung vermag nicht auszuschliessen, dass alle oder zumindest ein grosser Teil der Steuerpflichtigen bereits regulisiert waren. Wenn dem so gewesen wäre, hätte die DGFP aufzeigen sollen, dass sie Grund zu Annahme hatte, die Steuerpflichtigen hätten ihre Einkünfte nicht vollständig regulisiert. Leider befinden sich im Amtshilfesuch trotz seiner grossen Tragweite, welche auch der DGFP nicht verborgen bleiben konnte, keine diesbezüglichen Aussagen.

Eine einfache und präzise Nachfrage bei den französischen Steuerbehörden hätte hier ohne Weiteres Licht ins Dunkel bringen können. Aufgrund dieser Überlegung hätte das Bundesgericht den Fall an die Vorinstanz zur ergänzenden Sachverhaltsabklärung zurückweisen müssen. Liegen konkrete Umstände vor, welche Zweifel an der Amtshilfefähigkeit des geschilderten Sachverhalts begründen, erscheint es mit Blick auf den völkerrechtlichen Vertrauensgrundsatz und das Verhältnismässigkeitsprinzip angebracht, die ersuchende Behörde darüber zu informieren und ihr die Möglichkeit zu geben, das

<sup>23</sup> Siehe auch LIÉGEAIS, La plus grande fishing expedition (Fn. 15), Abschnitt III.

Ersuchen zu ergänzen bzw. zu den Umständen, welche in Bezug auf die Zulässigkeit des Amtshilfeersuchens Fragen auslösen, Stellung zu nehmen. Ein solches Vorgehen steht mit der bundesgerichtlichen Rechtsprechung in Einklang und ist Folge des sowohl für den ersuchten als auch für den ersuchenden Staat geltenden völkerrechtlichen Vertrauensprinzips.<sup>24</sup> Das skizzierte Vorgehen sieht auch der OECD-Kommentar ausdrücklich vor.<sup>25</sup>

## **2.5. Geheimhaltungspflicht und Spezialitätsprinzip**

### **2.5.1. Erwägungen**

Nach Auffassung der UBS enthielten die Verständigungslösung sowie das separate Schreiben vom 11. Juli 2017 keine ausreichenden Zusicherungen dafür, dass Frankreich das Spezialitätsprinzip einhalten werde. Konkret bemängelte sie, dass die DGFP nie unmissverständlich ausgeschlossen hat, die ersuchten Informationen an die Staatsanwaltschaft weiterzuleiten und schliesslich in das Strafverfahren einzubringen. Da die Vorinstanz zum Schluss kam, dass keine Amtshilfe zu leisten ist, prüfte sie diesen Punkt nicht weiter.<sup>26</sup>

Das Bundesgericht hielt diesbezüglich fest, dass es der völkerrechtliche Grundsatz von Treu und Glauben (Art. 26 VRK) gebietet, vom ersuchenden Staat Zusicherungen zu verlangen, wenn konkrete Anzeichen dafür bestehen, dass der ersuchende Staat übermittelte Informationen anderen als den in Art. 28 Abs. 2 DBA CH-FR genannten Personen und Behörden zugänglich machen oder sie für einen abkommensfremden Zweck einsetzen wird. Mache der ersuchende Staat hinreichende Zusicherungen, sei sein guter Glaube zu vermuten (Vertrauensprinzip, Art. 26 VRK). Falls der ersuchende Staat trotz Aufforderung keine inhaltlich genügenden Zusicherungen macht oder seine Zusicherungen unglaubwürdig sind, mithin also weiterhin konkrete Anhaltspunkte für die drohende Verletzung der Geheimhaltungspflicht oder des Spezialitätsprinzips bestehen, darf der ersuchte Staat die Amtshilfe verweigern (E. 7.3). Gemäss Bundesgericht war es nicht zu beanstanden, dass angesichts der damals vorliegenden konkreten Anzeichen für drohende Verletzungen der Geheimhaltungspflicht und des Spezialitätsprinzips die ESTV dem Amtshilfeersuchen der DGFP nicht umgehend entsprach, sondern zuerst Zusicherungen verlangte (E. 7.6). Diese erfolgten gemäss Bundesgericht mit dem Abschluss der Verständigungslösung und der einseitigen Erklärung von Frankreich am 11. Juli 2017.

Das Bundesgericht führte aus, dass die ESTV und die DGFP als zuständige Behörden im Sinne von Art. 27 Abs. 2 und 3 DBA CH-FR zum Abschluss eines solchen Briefwechs-

---

<sup>24</sup> Urteil des BVGer A-2454/2017 vom 7. Juni 2018 E. 2.2.2. m.w.H. auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung.

<sup>25</sup> Ziff. 5 OECD-Kommentar zu Art. 26 OECD-MA.

<sup>26</sup> Vorinstanzliches Urteil BVGer A-1488/2018 vom 30. Juli 2018 E. 4.1.

sels kompetent waren, soweit sie sich im Rahmen des DBA CH-FR hielten. Nach dieser Verständigungslösung bestünden keine Anzeichen dafür, dass Frankreich die nach dem vorliegenden Entscheid zu übermittelnden Informationen an die Behörden (Staatsanwaltschaft und Gerichte) weiterleiten wird, die mit dem Strafverfahren (inkl. allfälliger Rechtsmittelverfahren) wegen unlauteren Bank- oder Finanzgebarens («*démarchage bancaire ou financier illicite*») und Geldwäscherei in einem schweren Fall mit Vortat des Steuerbetrugs («*blanchiment aggravé de fraude fiscale*») befasst sind, oder sich auf andere Weise nicht nach Treu und Glauben an diesen völkerrechtlichen Vertrag halten würde. Dies gelte umso mehr, als sich die DGFP in einem separaten Schreiben desselben Datums konkret in Bezug auf das gegen die Beschwerdegegnerin gerichtete Strafverfahren verpflichtet habe. Das Bundesgericht nahm im vorliegenden Verfahren diese Zusicherungen und Verpflichtungen des französischen Staates zur Kenntnis. Die ESTV werde die französischen Behörden auf ihren Zusicherungen zu behaften haben, soweit sich aus den nachfolgenden Erwägungen ergibt, dass die ersuchten Informationen zu übermitteln sind. Die von der UBS erwähnten Umstände und Befürchtungen, wonach Frankreich die Zusicherungen und Verpflichtungen vom 11. Juli 2017 nicht einhalten werde, wurden als unbegründet zurückgewiesen.

### 2.5.2. Kommentar

Die entscheidende Frage ist vorliegend, ob durch die Verständigungslösung und die Erklärung vom 11. Juli 2017 alle Zweifel an der drohenden Verletzung der Geheimhaltungspflicht und des Spezialitätsprinzips ausgeräumt werden. Hierfür müssen die Verständigungslösung und die Zusicherung nach Treu und Glauben interpretiert werden (Art. 26 VRK).<sup>27</sup> Leider lässt das Höchstgericht eine solche Interpretation und Analyse vermissen. Stattdessen gelangte das Gericht relativ rasch zum Schluss, dass keine Anhaltspunkte für eine Verletzung der Geheimhaltungspflicht und des Spezialitätsprinzips bestünden.

In Bezug auf die Verständigungsvereinbarung werfen der zweite und dritte Absatz Fragen auf. Im zweiten Absatz bekräftigen die Vertragsstaaten, dass jede sekundäre Verwendung der ersuchten Informationen in einem anderen Zusammenhang der vorherigen Genehmigung durch die ersuchte zuständige Behörde bedarf. Im dritten Absatz anerkennen sie demgegenüber, dass eine Amtshilfeantwort, die eine bestimmte Person betrifft, in einem steuerlichen Zusammenhang auch gegen eine Drittperson verwendet werden kann. Sie stellen jedoch fest, dass sich zum Zeitpunkt der Antragstellung die Absicht einer solchen Verwendung noch nicht konkretisiert hat.

<sup>27</sup> Siehe bereits RENÉ MATTEOTTI/GREGOR GASSMANN/VALERIA FELDER, *Entwicklungen im Steuerrecht*, SJZ 116 (2020) 374 ff., S. 383.

In seiner Rechtsprechung hat das Bundesgericht wiederholt festgehalten, dass das Prinzip der Spezialität besagt, dass der ersuchende Staat die vom ersuchten Staat erlangten Informationen nur in Bezug auf Personen oder Handlungen verwenden darf, für die er sie verlangt und der ersuchende Staat sie gewährt hat.<sup>28</sup> Im vorliegenden Fall verlangte die DGFP die Informationen für die Identifizierung der Inhaber der auf den Listen B und C aufgeführten Konten, um die korrekte Erhebung der französischen Einkommenssteuer für die Steuerjahre 2010–2014 und der Solidaritätssteuer auf Vermögen für die Steuerjahre 2010–2015 zu überprüfen. Damit ist mit Blick auf die Rechtsprechung klar, dass Frankreich die ersuchten Informationen nicht im Strafverfahren gegen die UBS verwenden darf. Es würde sich hierbei um eine gegen das Spezialitätsprinzip verstossende Sekundärverwendung handeln. Nun besagt aber die Verständigungsvereinbarung, dass eine Sekundärverwendung dennoch zulässig sei, wenn sie vorgängig durch die zuständige ersuchte Behörde bewilligt wird. Für den vorliegenden Fall bedeutet dies, dass die DGFP anerkennt, dass sie die ersuchten Informationen nicht ohne Zustimmung der ESTV für Verfahren gegen die UBS verwenden darf. Vor dem Hintergrund dieser Feststellung ist nun Abs. 3 der Verständigungslösung zu betrachten: Darin anerkennen die zuständigen Behörden gerade, dass eine Amtshilfeantwort, die eine bestimmte Person betrifft, in einem steuerlichen Zusammenhang auch gegen eine Drittperson verwendet werden kann. Eine solche Drittperson kann z.B. die UBS sein. Nimmt man die Verständigungslösung beim Wort, haben die ESTV und die DGFP miteinander vereinbart, dass die Informationen sekundär in einem steuerlichen Zusammenhang auch gegen die UBS verwendet werden können. Bei dieser Lesart der Verständigungsvereinbarung hätte die ESTV der DGFP die Zustimmung zur sekundären Verwendung der Informationen erteilt. Diese Interpretation der Verständigungsvereinbarung wurde vom Bundesgericht indes nicht in Betracht gezogen, obwohl sie sich eng an deren Wortlaut anlehnt. Vielmehr geht das Bundesgericht in der vorliegenden Entscheidung (E. 7.5) davon aus, dass die zuständigen Behörden in der Schweiz (ESTV und Bundesamt für Justiz) keine abkommensfremde Verwendung genehmigt haben, weswegen es Frankreich nach Art. 28 Abs. 2 DBA CH-FR untersagt sei, die ersuchten Informationen an die Strafverfolgungsbehörden weiterzuleiten oder sie im Strafverfahren gegen die UBS zu verwenden. Diese Erwägung des Bundesgerichts ist im Kern zutreffend. Sie hätte im vorliegenden Kontext aber zu einem anderen Ergebnis führen müssen. Bei einer Auslegung der Verständigungsvereinbarung 2017 nach Treu und Glauben erteilte die ESTV der DGFP die Zustimmung für die sekundäre Verwendung der Informationen. Sie versties aber dabei gerade doppelt gegen die geltende Rechtsordnung: Erstens wurde, soweit ersichtlich, das Bundesamt für Justiz entgegen Art. 20 Abs. 3 StAHiG nicht einbezogen. Zweitens wurde die Zustimmung in abkommenswidrigerweise unabhängig davon gewährt, ob die abkommensfremde Verwen-

---

<sup>28</sup> Siehe z.B. Urteil des BGER 2A.55/2001 vom 12. April 2002 E. 6a; BGE 143 II 506 = Pra 107 (2018) Nr. 70, E. 5.4.2.



derung mit schweizerischem Recht (siehe hierzu Art. 28 Abs. 2 DBA CH-FR) überhaupt vereinbar wäre. Das Bundesgericht hätte die Verständigungsvereinbarung daher nicht als eine gültige Zusicherung für die abkommenskonforme Verwendung der ersuchten Informationen betrachten dürfen. Dasselbe gilt in Bezug auf die von Frankreich am gleichen Tag abgegebene Erklärung, da diese nach Treu und Glauben im Kontext mit der unzulässigen Verständigungslösung zu betrachten ist. Damit ergibt sich, dass das vorliegende Listenersuchen entgegen der bundesgerichtlichen Auffassung auch gegen das Spezialitätsprinzip versties. Es erstaunt daher nicht, dass sich deswegen die UBS kürzlich erneut gegen die Auslieferung von Kundendaten an Frankreich gerichtlich wehrte.<sup>29</sup>

### III. Verhältnis Datenschutzgesetz und Amtshilfe

*BGer 2C\_726/2018 vom 14. Oktober 2019 i.S. A. AG und B. gegen Eidgenössische Steuerverwaltung, Dienst für Informationsaustausch in Steuersachen (SEI), betreffend Amtshilfe Deutschland.*

#### 1. Sachverhalt

Die in Deutschland domizilierte C. GmbH ist eine Tochtergesellschaft der A. AG mit Sitz in der Schweiz. Letztere befand sich im Alleineigentum von D., welcher 2013 verstarb. Im Jahr 2013 ist B. als Aktionär der A. AG in Erscheinung getreten. 2017 wurde das Generalversammlungsprotokoll für das Jahr 2013 abgeändert und die Erben als Aktionäre der A. AG aufgeführt. Das Bundeszentralamt für Steuern der Bundesrepublik Deutschland (BZSt) wollte herausfinden, ob es nach dem Tod von D. zu einem Anteilseignerwechsel kam. Denn ein Anteilseignerwechsel hätte Auswirkungen auf die vorgetragenen Verluste zur Körperschaftssteuer und zur Gewerbesteuer, die nach deutschem Steuerrecht bei einem Anteilseignerwechsel zu kürzen wären. Zu diesem Zweck stellte das BZSt gestützt auf Art. 27 DBA CH-DE ein Amtshilfeersuchen an die ESTV. In ihrer Schlussverfügung gab die ESTV dem Amtshilfeersuchen statt und ordnete u.a. die Übermittlung folgender Informationen an: Gemäss Auskunft der A. AG sind die Erben Aktionäre; jedoch gemäss dem Kantonalen Steueramt Zürich ist B. alleiniger Aktionär der A. AG. Hiergegen erhoben die A. AG sowie B. Beschwerde und verlangten die Streichung all jener Passagen, wonach B. Aktionär der A. AG gewesen ist. Parallel dazu haben die Beschwerdeführer ein datenschutzrechtliches Berichtigungsgesuch an das Kantonale Steueramt des Kantons Zürich gestellt und beantragten deshalb die Sistierung des vorliegenden Verfahrens.

#### 2. Bundesgerichtliche Erwägungen

Mit Hinweis auf ein früheres Urteil (BGer 2C\_774/2018 vom 13. Mai 2019 E. 2.3) führte das Bundesgericht aus, dass sich datenschutzrechtliche Fragen auch im Rahmen eines Ver-

<sup>29</sup> ZOÉ BACHES, Die UBS wehrt sich erneut gerichtlich gegen die Auslieferung von Kundendaten an Frankreich, NZZ vom 22. Mai 2020.

fahrens stellen, welches hauptsächlich andere Ansprüche zum Gegenstand hat, nämlich wie vorliegend die amtshilfweise Informationsübermittlung in Steuerfragen. In diesem Fall sind die datenschutzrechtlichen Aspekte zusammen mit den jeweiligen spezialgesetzlichen Fragen im Rahmen des Amtshilfeverfahrens zu beurteilen, zumal sich solche Fragen rechtlich und faktisch mit den einschlägigen materiell- und verfahrensrechtlichen Aspekten überschneiden. Aus diesem Grund wies das Bundesgericht den Sistierungsantrag ab (E. 3.2).

Im Folgenden ging es um die Frage, ob und inwiefern allenfalls unrichtige Daten vor der Übermittlung zu berichtigen sind. Zunächst hielt die höchstrichterliche Instanz fest, dass es sich beim internationalen Amtshilfeverfahren in Steuersachen auf Stufe der ESTV um ein erstinstanzliches Verwaltungsverfahren handelt, für welches das Datenschutzgesetz (DSG)<sup>30</sup> grundsätzlich Anwendung findet. Allerdings werden die Vorschriften des DSG verdrängt, soweit das anwendbare DBA sowie das StAhiG und die StAhiV selbst datenschutzrechtliche Bestimmungen enthalten (Vorrang des Völkerrechts sowie des Spezialgesetzes). Dem Protokoll zum DBA CH-DE<sup>31</sup> ist in Ziff. 3, zu Art. 27, lit. g) dd) folgende datenschutzrechtliche Bestimmung zu entnehmen (E. 3.3):

*«[D]ie übermittelnde Stelle ist verpflichtet, auf die Richtigkeit der zu übermittelnden Daten sowie auf die Erforderlichkeit und Verhältnismässigkeit in Bezug auf den mit der Übermittlung verfolgten Zweck zu achten. Dabei sind die nach dem jeweils innerstaatlichen Recht geltenden Übermittlungsverbote zu beachten. Erweist sich, dass unrichtige Daten oder Daten, die nicht übermittelt werden durften, übermittelt worden sind, so ist dies der empfangenden Stelle unverzüglich mitzuteilen. Diese ist verpflichtet, die Berichtigung oder Löschung solcher Daten vorzunehmen.»*

Nach Meinung des Bundesgerichts bekräftigt diese staatsvertragliche Regelung die Geltung datenschutzrechtlicher Grundsätze, wie sie bereits im DSG enthalten sind, und gilt bloss ergänzend zum innerstaatlichen Recht.

Da die Besteuerung meist auf der Basis des Welteinkommensprinzips erfolgt, bezweckt die internationale Amtshilfe in Steuersachen die Unterstützung ausländischer Steuerbehörden bei der Aufklärung des relevanten Sachverhalts, um letzteren zu ermöglichen, den Steuerpflichtigen korrekt zu veranlagern. Nicht Zweck der Amtshilfe ist die Klärung materiellrechtlicher Fragen wie der Frage, ob B. Aktionär der A. AG war. Zwar trifft es zu, dass bei der Übermittlung von Informationen, wonach B. einerseits Aktionär war,

---

<sup>30</sup> SR 235.1. Vgl. Art. 2 Abs. 2 lit. c DSG.

<sup>31</sup> SR 0.672.913.62.

gemäss anderen Informationsquellen dagegen nicht, eine der beiden Informationen unzutreffend ist und damit insgesamt eine potentiell falsche Information weitergegeben wird. Wenn die ESTV jedoch wie vorliegend Informationen, welche die beiden unterschiedlichen Positionen reflektieren, weitergibt, wird für die ausländische Steuerbehörde ersichtlich, dass die Information umstritten ist und weiterer Klärungsbedarf besteht, insbesondere eine materiellrechtliche Frage zu entscheiden ist. Mit diesem Vorgehen wird die ESTV dem Zweck der Amtshilfe, möglichst rasch Informationen zu liefern, um eine korrekte Veranlagung zu ermöglichen, gerecht. Ausserdem können die Beschwerdeführer ihre materiellrechtliche Position im ausländischen Veranlagungs- und Erkenntnisverfahren vorbringen (E. 3.5). Somit ist vorliegend eine Berichtigung der Daten nicht angezeigt. Die Information, wonach B. Aktionär der A. AG war, hat einen Zusammenhang mit dem relevanten Sachverhalt und ist voraussichtlich erheblich, auch wenn sie potentiell falsch ist (E. 4.2).

### 3. Kommentar

Den Ausführungen des Bundesgerichts ist grundsätzlich zuzustimmen.<sup>32</sup> Allerdings stellen sie keinen Freipass dar, um falsche oder widersprüchliche Informationen nicht überprüfen oder berichtigen zu müssen. In E. 3.5. hielt das Bundesgericht zusammenfassend fest, dass die ESTV zwar auch dann Informationen weitergeben darf, wenn ein Teil derselben materiellrechtlich unzutreffend ist und damit eine potentiell falsche Information weitergegeben wird, jedoch *nur* sofern für die ersuchende Behörde ohne Weiteres erkennbar ist, dass die Information umstritten ist, weitere Klärungen erforderlich sind und sich danach ein Teil der Information zwangsläufig als unzutreffend herausstellen wird.

## IV. Zeitlicher Geltungsbereich und Anwaltsgeheimnis als Hinderungsgründe für die Übermittlung von Informationen

*BGer 2C\_616/2018 vom 9. Juli 2019 i.S. A. GmbH und B. AG gegen Eidgenössische Steuerverwaltung, Dienst für Informationsaustausch in Steuersachen (SEI), betreffend Amtshilfe Niederlande = ASA online vom 18. November 2019 = ASA 88 (2019/2020) S. 419 ff.*

### 1. Sachverhalt

Mit Gesuch vom 13. Mai 2016 ersuchte der Belastingdienst der Niederlande die ESTV um Amtshilfe. Das Ersuchen bezeichnete A. GmbH als «beteiligte (Rechts)Person in der Schweiz» und unter anderem C. als «beteiligte (Rechts-)Person in den Niederlanden». Als vom Gesuch betroffene Steuerarten nannte die ersuchende Behörde die Einkommenssteuer und die Körperschaftssteuer für den Zeitraum vom 1. März 2010 bis zum

<sup>32</sup> Für weitere allgemeine Ausführungen zum Verhältnis von Amtshilfe und DSGVO vgl. auch Urteil des BVGer A-5715 vom 3. September 2019 E. 4.

31. Dezember 2015. Hintergrund des Ersuchens war laut der ersuchenden Behörde eine Prüfung der Steuerpflichten von C. durch das niederländische Finanzamt. Im Rahmen dieser Prüfung untersuchte das niederländische Finanzamt den Sachverhalt rund um die Sportbekleidungsmarke I. Der Steuerpflichtige hat diese Marke und das entsprechende Konzept erfunden. Die ersuchende Behörde verlangte mit ihrem Ersuchen diverse Informationen rund um die A. GmbH, ihr Verhältnis zu C. und die Marke I. Gemäss Schlussverfügung der ESTV ist Amtshilfe zu leisten. Das Bundesverwaltungsgericht wies die Beschwerde der A. GmbH ab. Daraufhin erhob die A. GmbH Beschwerde ans Bundesgericht und machte u.a. geltend, dass die verlangten Informationen zumindest teilweise vom Anwaltsgeheimnis geschützt sind, da zwischen ihr und C. ein Mandatsverhältnis bestand.

## **2. Bundesgerichtliche Erwägungen**

Das Amtshilfeersuchen vom 13. Mai 2016 stützte sich auf Art. 26 DBA CH-NL. In zeitlicher Hinsicht ist diese Bestimmung gemäss Art. 29 Abs. 2 DBA CH-NL anwendbar, wenn das Ersuchen frühestens am Datum des Inkrafttretens des DBA CH-NL gestellt wurde und sich die ersuchten Informationen auf einen Zeitraum beziehen, der frühestens am dem auf die Unterzeichnung des DBA CH-NL folgenden 1. März begann. Das DBA CH-NL wurde am 26. Februar 2010 unterzeichnet und trat am 9. November 2011 in Kraft.

Vorliegend umstritten war der zeitliche Geltungsbereich der Amtshilfebestimmung des DBA CH-NL, insbesondere der Umfang einer allfälligen Rückwirkung. Die ersuchende Behörde verlangte nämlich auch gewisse Informationen mit einem Bezug zum Zeitraum vor dem 1. März 2010, namentlich ein vor dem 1. März 2010 abgeschlossener Vertrag. Nach Ausführungen zur Auslegung nach dem Wiener Übereinkommen (VRK) und nach Auslegung des Art. 29 Abs. 2 DBA CH-NL griff das Bundesgericht für die Bestimmung der Bezugsintensität auf den allgemeinen völkerrechtlichen Grundsatz in Art. 28 VRK zurück. Demnach fallen Informationen nach Art. 29 Abs. 2 DBA CH-NL nicht in den zeitlichen Geltungsbereich der Amtshilfebestimmung, wenn sie sich auf Tatsachen und Lagen beziehen, die sich vor dem 1. März 2010 ereignet bzw. zu bestehen aufgehört haben und somit im zeitlichen Geltungsbereich der Amtshilfebestimmung keine steuerlichen Auswirkungen mehr zeitigen können. Wird deshalb um die Übermittlung einer Urkunde eines Vertrages ersucht, der vor diesem Datum abgeschlossen wurde, kann Art. 26 DBA CH-NL gemäss Art. 29 Abs. 2 DBA CH-NL nur Anwendung finden, wenn sich aus diesem Rechtsgeschäft am 1. März 2010 noch Rechts- oder andere, steuerlich bedeutsame Wirkungen ergeben haben. Dies wäre etwa der Fall, wenn der Vertrag ein Dauerschuldverhältnis zum Gegenstand hatte, das am 1. März 2010 noch nicht beendet war, der Vertrag also mithin eine (Rechts-)Lage geschaffen hatte, die am 1. März 2010 andauerte. Dasselbe gälte auch für Einmalschuldverhältnisse, die am 1. März 2010 noch nicht erfüllt gewesen waren (E. 2.2.7). Daraus folgerte das Bundesgericht, dass auch namentlich der Vertrag vom 7. November 2005 zu übermitteln ist, da aufgrund der gesamten Umstände davon

auszugehen ist, dass sich dieser auch nach dem 1. März 2010 noch steuerlich auswirkte (E. 2.3).

Neben den Erwägungen zum zeitlichen Geltungsbereich machte das Bundesgericht in E. 6 erstmals Ausführungen zum Anwaltsgeheimnis als möglichen Hinderungsgrund für die Übermittlung von Informationen. Wie erwähnt machte die A. GmbH geltend, dass zwischen ihr und C. ein Mandatsverhältnis bestand und deswegen Informationen, die einen Bezug zu diesem Mandatsverhältnis aufweisen, nicht übermittelt werden dürfen. Die Vorinstanz erwog, dass nach Art. 8 Abs. 6 StAhiG einzig Anwältinnen und Anwälte, die nach dem BGFA<sup>33</sup> zur Vertretung vor schweizerischen Gerichten berechtigt sind, die Herausgabe von durch das Anwaltsgeheimnis geschützten Unterlagen und Informationen verweigern könnten. Da die A. GmbH keine Anwältin im Sinne des BGFA ist, fällt sie nicht in den Schutzbereich (E. 6.1). Gemäss Bundesgericht kann der Vorinstanz in dieser Pauschalität nicht zugestimmt werden. Das StAhiG hat den innerstaatlichen Vollzug der Amtshilfe zum Gegenstand. In Bezug auf den Informationsaustausch auf Ersuchen regelt es insbesondere das Verhältnis zwischen der ESTV als vollziehender Behörde einerseits und den betroffenen Personen sowie Informationsinhabern andererseits. Weder vermag das StAhiG die staatsvertraglichen Pflichten der Schweiz auszuweiten, noch sie einzuengen, noch lässt sich ihm eine gesetzliche Grundlage für die autonome Vornahme der Amtshilfe entnehmen. Das Höchstgericht betonte, dass sich Art. 8 Abs. 6 StAhiG daher alleine auf das Verhältnis zwischen der ESTV und der betroffenen Person bzw. dem Informationsinhaber im Amtshilfverfahren bezieht und diese Bestimmung keine Definition des Anwaltsgeheimnisses enthält. Es geht deshalb nicht an, alleine hieraus auf den Umfang der völkerrechtlichen Pflichten im Verhältnis zwischen den beiden Vertragsstaaten nach Art. 26 Abs. 3 lit. c DBA CH-NL zu schliessen. Dies gilt gemäss Bundesgericht umso mehr, als Art. 26 Abs. 3 lit. c DBA CH-NL im Unterschied zu Art. 26 Abs. 3 lit. a und lit. b DBA CH-NL nicht an die Erhältlichkeit der Information im innerstaatlichen Verfahren anknüpft, mithin also nicht von vornherein klar ist, dass Berufsgeheimnisse, deren Preisgabe schweizerische oder niederländische Steuerbehörden unter gewissen Umständen erzwingen könnten, auch immer an den Vertragspartner zu übermitteln wären (E. 6.2). Wie der Schutzbereich des Anwaltsgeheimnisses gemäss Art. 26 Abs. 3 lit. c DBA CH-NL nun genau abzustecken ist und ob davon allenfalls auch Informationen erfasst sein könnten, die sich nicht beim Anwalt, sondern bei seiner Klientschaft befinden, wie dies die A. GmbH sinngemäss geltend macht, liess das Bundesgericht in der Folge offen. Es führte aus, dass ein Vertragsstaat die Amtshilfe aufgrund des Anwaltsgeheimnisses nur verweigern kann, wenn die betreffenden Informationen in einem Zusammenhang mit einer anwaltlichen Tätigkeit stehen. Zwar handelt es sich bei C. um einen niederländischen Rechtsanwalt. Zwischen der A. GmbH und C. sollen aber keine

<sup>33</sup> SR 935.61.

Verträge bestanden haben. Zudem hat es die A. GmbH unterlassen, die Anwaltstätigkeit von C. zu substantzieren – so das Bundesgericht (E. 6.3).

### 3. Kommentar

Den Ausführungen des Bundesgerichts zum zeitlichen Geltungsbereich ist zuzustimmen. Beim zeitlichen Geltungsbereich muss zwischen dem Datum der Inkraftsetzung und dem Datum, ab welchem sich die ersuchten Informationen beziehen dürfen, unterschieden werden. Vorliegend trat das DBA CH-NL am 9. November 2011 in Kraft. Amtshilfeersuchen dürfen erst ab diesem Zeitpunkt gestellt werden. Hingegen dürfen sich die ersuchten Informationen nach dem klaren Abkommenstext schon auf einen Zeitraum ab dem 1. März 2010 beziehen (siehe Art. 29 Abs. 2 DBA CH-NL). Im DBA CH-NL findet sich jedoch keine explizite Regelung dazu, wie es sich mit Informationen verhält, die zwar vor dem 1. März 2010 generiert wurden, sich aber auf einen Zeitraum ab dem 1. März 2010 beziehen. Um diese Frage zu lösen, griff das Bundesgericht richtigerweise auf die Rückwirkungsthematik und Art. 28 VRK zurück. Hinsichtlich der Rückwirkung unterscheidet das Bundesgericht normalerweise zwischen echter und unechter Rückwirkung.<sup>34</sup> Eine echte Rückwirkung liegt vor, wenn ein Gesetz bei der Anwendung neuen Rechts an ein Ereignis anknüpft, das sich vor dessen Inkrafttreten ereignet hat und das im Zeitpunkt des Inkrafttretens der neuen Norm abgeschlossen ist.<sup>35</sup> Bei der unechten Rückwirkung wird auf Verhältnisse abgestellt, die zwar unter der Herrschaft des alten Rechts entstanden sind, beim Inkrafttreten des neuen Rechts aber noch andauern. Im Gegensatz zur echten Rückwirkung ist nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts die unechte Rückwirkung grundsätzlich zulässig, sofern ihr nicht wohlerworbene Rechte entgegenstehen.<sup>36</sup> Bei Vertragsurkunden, welche vor dem 1. März 2010 abgeschlossen wurden, jedoch darüber hinaus noch Wirkungen entfalten, handelt es sich um eine unechte Rückwirkung. Im vorliegenden Fall waren keine wohlerworbenen Rechte ersichtlich, welche einer unechten Rückwirkung entgegengestanden hätten. Das Bundesgericht ging demnach auch im Lichte dieser Rechtsprechung zu Recht davon aus, dass Amtshilfe für Vertragsurkunden zu leisten ist, welche vor dem 1. März 2010 abgeschlossen wurden, wenn sich aus diesem Rechtsgeschäft am 1. März 2010 noch Rechts- oder andere, steuerlich bedeutsame Wirkungen ergeben.<sup>37</sup> Dennoch ist darauf hinzuweisen, dass aufgrund korrelierender Vertrauens- und Persönlichkeitsschutzinteressen

<sup>34</sup> Statt vieler BGE 122 V 6 E. 3a; BGE 126 V 134 E. 4a; BGE 138 I 189 E. 3.4 jeweils m.w.H.

<sup>35</sup> BGE 122 V 6 E. 3a; BGE 126 V 134 E. 4a; BGE 138 I 189 E. 3.4 jeweils m.w.H.

<sup>36</sup> BGE 122 V 6 E. 3a; BGE 126 V 134 E. 4a; BGE 138 I 189 E. 3.4 jeweils m.w.H. Vgl. für die bundesverwaltungsgerichtliche Rechtsprechung betr. Rückwirkung bei der Amtshilfe BVGer A-778/2017 vom 5. Juli 2017 E. 9 m.w.H.

<sup>37</sup> Vgl. Urteil des BVGer A-778/2017 vom 5. Juli 2017 E. 9; gleicher Meinung und für vertiefte Auseinandersetzung TOBIAS F. ROHNER/REBEKKA KELLER, Rückwirkung bei der internationalen Amtshilfe in Steuersachen, ST 9/14 S. 808 ff.

ein genügender Bezug von früheren älteren Dokumenten zu den betreffenden späteren Steuerjahren nicht leichtfertig anzunehmen ist und gut begründet werden muss. Auch sind diejenigen Stellen zu schwärzen, welche keine rechtliche oder steuerliche Wirkung in den betreffenden späteren Steuerjahren entfalten.<sup>38</sup>

Bisher hatte das Bundesgericht noch keine Gelegenheit, sich zum Anwaltsgeheimnis als Hinderungsgrund für die Übermittlung von Informationen zu äussern. Hingegen hat das Bundesverwaltungsgericht in konstanter Rechtsprechung die pauschale Auffassung vertreten, dass sich nur Informationsinhaber, welche selbst Anwälte im Sinne des BGFA sind, auf das Anwaltsgeheimnis nach Art. 8 Abs. 6 StAhiG berufen können.<sup>39</sup> Begrüssenswert ist daher die Präzisierung des Bundesgerichts, dass eine Informationsinhaberin, ohne selbst Anwältin im Sinne des BGFA zu sein, nicht von vornherein aus dem Schutzbereich des Anwaltsgeheimnisses fällt.

Der vorliegende Entscheid wirft verschiedene Folgefragen auf: Erfasst das Anwaltsgeheimnis auch Informationen, die sich nicht beim Anwalt, sondern bei seiner Klientenschaft befinden? Inwiefern ist die Anwaltskorrespondenz mit einem ausländischen Anwalt nach Art. 8 Abs. 6 StAhiG geschützt?

Zur ersten Frage ist zunächst einmal festzuhalten, dass die gesamte Korrespondenz sowie Gegenstände und Unterlagen, die zwischen der Anwältin oder dem Anwalt und der Klientin oder dem Klienten ausgetauscht werden, unter das Anwaltsgeheimnis fallen.<sup>40</sup> Unbestrittenermassen fallen nur Unterlagen im Zusammenhang mit der berufsspezifischen Anwaltstätigkeit darunter.<sup>41</sup> Tätigkeiten eines Anwalts als Verwaltungsrat, Vermögensverwalter, Anlageberater und dergleichen sind somit klar nicht geschützt.<sup>42</sup> Im

<sup>38</sup> Siehe auch Urteil des BVGer A-778/2017 vom 5. Juli 2017 E. 9.2.1 in fine.

<sup>39</sup> Vgl. ASA 82 S. 760 (Urteil des BVGer A-6547/2013 vom 11. Februar 2014) E. 9.2.1 und Urteil des BVGer A-660/2013 vom 11. Februar 2014 E. 9.2.1 und 9.2.2.

<sup>40</sup> Art. 13 BGFA; CHRISTOPH AUER/ANJA M. BINDER, Kommentar zum VwVG, 2. Auflage, Zürich 2018 (zit.: Kommentar VwVG), N 34 zu Art. 13; ERNST F. SCHMID, Basler Kommentar zur ZPO, 3. Auflage, Basel 2017 (zit.: BSK ZPO), N 16 zu Art. 160.

<sup>41</sup> BGE 135 III 410 (betreffend Berufshaftpflichtversicherung); Urteil des BVGer A-907/2017 vom 14. November 2017 E. 3.1.4.4 (in Bezug auf Amtshilfe); CHARLOTTE SCHODER, Praxiskommentar zum StAhiG, Zürich 2014, N 94 zu Art. 8; FELIX BOMMER/PETER GOLDSCHMID, Basler Kommentar zur StPO, 2. Auflage, Basel 2014 (zit.: BSK StPO), N 26 zu Art. 264; SCHMID, BSK ZPO (Fn. 40), N 18 zu Art. 160; NIKLAUS OBERHOLZER, Basler Kommentar zum StGB, 4. Auflage, Basel 2018 (zit.: BSK StGB), N 6 zu Art. 321.

<sup>42</sup> Vgl. auch Kommentar zum OECD-MA (2017), Art. 26 Abs. 3 Ziff. 19.3; MICHAEL BEUSCH/URSULA SPÖRRI, Kommentar zum internationalen Steuerrecht, Basel 2015 (zit.: Kommentar IStR), N 356 zu Art. 26 OECD-MA; Botschaft zum Erlass eines Steueramtshilfegesetzes (zit.: Botschaft StAhiG), BBl 2011 6193, 6209; Botschaft zum Bundesgesetz über die Anpassung von verfahrensrechtlichen Bestimmungen zum anwaltlichen Berufsgeheimnis (zit.: Botschaft Berufsgeheimnis), BBl 2011 8181, 8184; OBERHOLZER, BSK StGB (Fn. 41), N 17 zu Art. 321.

Kern geht es beim Anwaltsgeheimnis somit um den Schutz des besonderen Vertrauensverhältnisses,<sup>43</sup> weshalb es grundsätzlich auch keine Rolle spielt, wo sich der Lageort der Anwaltskorrespondenz befindet und in wessen Gewahrsam diese ist.<sup>44</sup> Andere Verfahrensgesetze sowie dessen Kommentare bestätigen diese Auffassung.<sup>45</sup> Mit Art. 8 Abs. 6 StAhiG wollte man der damals parallel laufenden Harmonisierung der verschiedenen verfahrensrechtlichen Bestimmungen zum anwaltlichen Berufsgeheimnis Rechnung tragen.<sup>46</sup> Es ist deshalb vom gleichen Begriffsverständnis des Anwaltsgeheimnisses auszugehen wie in den anderen Verfahrensgesetzen. In der Botschaft zum StAhiG findet sich denn auch kein gegenteiliger Hinweis darauf. Als Ergebnis kann somit festgestellt werden, dass sich auch eine Informationsinhaberin, welche keine Anwältin gemäss BGFA ist, auf das Anwaltsgeheimnis berufen kann, falls sich die Unterlagen aus der Anwaltskorrespondenz bei ihr befinden und die übrigen Voraussetzungen erfüllt sind.<sup>47</sup>

Zur zweiten Frage, inwiefern auch die Anwaltskorrespondenz mit einem ausländischen Anwalt geschützt ist, setzt Art. 8 Abs. 6 StAhiG voraus, dass es sich um Anwältinnen und Anwälte handeln muss, die nach dem BGFA zur Vertretung vor schweizerischen Gerichten berechtigt sind.<sup>48</sup> Auch in anderen Verfahrensbestimmungen zum anwaltlichen Berufsgeheimnis ist stets die Rede von Anwältinnen und Anwälten im Sinne des BGFA.<sup>49</sup> Ein Anwalt ist dann ein Anwalt im Sinne des BGFA, wenn er entweder in einem kantonalen Anwaltsregister eingetragen ist oder über eine BGFA-Zulassung für EU-/EFTA-Anwälte verfügt.<sup>50</sup> Gemäss Art. 21 BGFA sind EU-/EFTA-Anwälte im Rahmen des freien Dienstleistungsverkehrs bereits dann zur Vertretung von Parteien vor schweizerischen Gerichten zugelassen, wenn sie berechtigt sind, den Anwaltsberuf in ihrem Herkunftsstaat unter einer der im Anhang aufgeführten Berufsbezeichnungen auszuüben.<sup>51</sup> Wie sieht es aber bei anderen ausländischen Anwälten aus? Neben dem BGFA gibt es keine weiteren Regelungen oder bilateralen Verträge, welche die Zulassung des ausländischen Anwalts vor hiesigen Gerichtsbehörden zum Gegenstand hätten. Somit kann fest-

<sup>43</sup> OBERHOLZER, BSK StGB (Fn. 41), N 2 zu Art. 321; BOMMER/GOLDSCHMID, BSK StPO (Fn. 41), N 12 zu Art. 264.

<sup>44</sup> AUER/BINDER, Kommentar VwVG (Fn. 40), N 34 zu Art. 13; Botschaft Berufsgeheimnis (Fn. 42), BBl 2011 8184.

<sup>45</sup> AUER/BINDER, Kommentar VwVG (Fn. 40), N 34 zu Art. 13; Botschaft Berufsgeheimnis (Fn. 42), BBl 2011 8183 f.; BOMMER/GOLDSCHMID, BSK StPO (Fn. 41), N 5 zu Art. 264; SCHMID, BSK ZPO (Fn. 40), N 16 zu Art. 160.

<sup>46</sup> Botschaft StAhiG (Fn. 42), BBl 2011 6201 und 6210.

<sup>47</sup> A.M. wohl BEUSCH/SPÖRRI, Kommentar IStR (Fn. 42), N 356 zu Art. 26 OECD-MA.

<sup>48</sup> Siehe auch HOLENSTEIN, Kommentar IStR (Fn. 42), N 297 zu Art. 26 OECD-MA.

<sup>49</sup> Vgl. z.B. Art. 13 Abs. 1<sup>bis</sup> VwVG; Art. 160 Abs. 1 lit. b ZPO (sinngemäss); Art. 264 Abs. 1 lit. d StPO; vgl. auch Botschaft Berufsgeheimnis (Fn. 42), BBl 2011 8184.

<sup>50</sup> AUER/BINDER, Kommentar VwVG (Fn. 40), N 32 zu Art. 13 m.w.H.; HOLENSTEIN, Kommentar IStR (Fn. 42), N 297 zu Art. 26 OECD-MA.

<sup>51</sup> A.M. wohl HOLENSTEIN, Kommentar IStR (Fn. 42), N 297 zu Art. 26.



gehalten werden, dass auch die Anwaltskorrespondenz mit EU-/EFTA-Anwälten relativ schnell unter den Schutzbereich des Anwaltsgeheimnisses nach Art. 8 Abs. 6 StAhiG fallen kann.

In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass ersuchte Informationen auch aufgrund der geltenden Reziprozität (Art. 26 Abs. 3 DBA-MA) nicht übermittelt werden können.<sup>52</sup> Kennt z.B. der ersuchende Staat ein Anwaltsgeheimnis und gelangt er deswegen nicht an die Unterlagen, so soll der ersuchende Staat nicht mit Hilfe des Amtshilfeweges an diese Unterlagen gelangen können.

## V. Kurzhinweis zu den Konsequenzen der Aussetzung des AIA auf die Amtshilfe auf Ersuchen

*BGer 2C\_829/2019 vom 8. Oktober 2019 i.S. A.X. und B.X. gegen Eidgenössische Steuerverwaltung, Dienst für Informationsaustausch in Steuersachen (SEI), betreffend Amtshilfe Bulgarien.*

Bulgarien stellte 2015 und 2016 verschiedene Amtshilfeersuchen an die ESTV betreffend die Eheleute A.X. und B.X. Die ESTV sowie das Bundesverwaltungsgericht waren der Ansicht, dass Amtshilfe zu leisten ist. In ihrer Beschwerde an das Bundesgericht brachten die Eheleute A.X. und B.X. das erste Mal vor, dass die Schweiz kürzlich den automatischen Informationsaustausch (AIA) mit Bulgarien wegen eines systemischen Sicherheitsmangels ausgesetzt hat (E. 3.1). Gemäss Bundesgericht handelte es sich dabei um eine verspätete und somit unzulässige Rüge. Falls diese Tatsache aber als notorisch angesehen werden muss, wie es die Beschwerdeführer geltend machten, hielt das Bundesgericht fest, dass es vor allem von den Umständen des Einzelfalles abhängt, ob eine Aussetzung des AIA de facto auch zur Aussetzung aller Amtshilfeverfahren auf Ersuchen führt. Insbesondere ist entscheidend, ob die Informationen in elektronischer Form übermittelt werden oder nicht und welches die konkreten Risiken in dem betreffenden Staat sind. Vorliegend war das Bundesgericht mangels Vorliegen einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung nicht auf die Beschwerde eingetreten.

Hintergrund der Aussetzung des AIA mit Bulgarien war ein unbefugter Zugriff auf Daten bei der staatlichen Steuerbehörde Bulgariens im Juli 2019.<sup>53</sup> Aufgrund dieses Datensicherheitsproblems hat der Bundesrat an seiner Sitzung vom 20. September 2019 beschlossen, den AIA über Finanzkonten mit Bulgarien unverzüglich auszusetzen.<sup>54</sup>

<sup>52</sup> Ziff. 15 OECD-Kommentar zu Art. 26 OECD-MA.

<sup>53</sup> <https://nap.bg/en/page?id=712> (zuletzt besucht am 15. April 2020); [https://www.sif.admin.ch/sif/de/home/dokumentation/fachinformationen/aia\\_bulgarien.html](https://www.sif.admin.ch/sif/de/home/dokumentation/fachinformationen/aia_bulgarien.html) (zuletzt besucht am 15. April 2020).

<sup>54</sup> [https://www.sif.admin.ch/sif/de/home/dokumentation/fachinformationen/aia\\_bulgarien.html](https://www.sif.admin.ch/sif/de/home/dokumentation/fachinformationen/aia_bulgarien.html) (zuletzt besucht am 15. April 2020).

Es stellt sich somit die Anschlussfrage, ob bei einer Aussetzung des AIA aufgrund von Datensicherheitsproblemen nicht auch die Amtshilfe auf Ersuchen ausgesetzt werden müsste. Gemäss Bundesgericht kann dies nicht pauschal beantwortet werden, sondern es sind die Umstände des Einzelfalles zu analysieren. Dem ist grundsätzlich zuzustimmen. Der Hinweis, dass es entscheidend sei, ob die Informationen in elektronischer Form übermittelt werden oder nicht, wirft allerdings einige Fragezeichen auf. Theoretisch wäre es möglich, im Rahmen der Amtshilfe auf Ersuchen die Informationen per Post zu übermitteln und so das Datensicherheitsproblem zu umgehen, praktisch ist dies aber aufgrund der meistens sehr umfangreichen Daten kaum umsetzbar. Solange das Datensicherheitsproblem weiter besteht und eine analoge Übermittlung ausgeschlossen ist, sind die im Rahmen der Amtshilfe auf Ersuchen betroffenen Personen einer drohenden Verletzung der Geheimhaltungspflicht sowie des Spezialitätsprinzips ausgesetzt. Daher sollte die mit Amtshilfeersuchen befasste Behörde bei einem Bundesratsbeschluss zur Aussetzung des AIA zumindest von Amtes wegen prüfen, ob die Datensicherheit im Rahmen der Amtshilfe auf Ersuchen gewährleistet ist, bzw. von der ersuchenden Behörde eine entsprechende Zusicherung verlangen. Wird diese nicht erteilt, ist die Amtshilfe zu verweigern.