

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

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 . . . . .	771
2	Zulässigkeit von Amtshilfeersuchen gestützt auf illegal beschaffte Daten («Falciani-Daten») . . . . .	771
3	Identifikation der betroffenen Person über Kontonummer (Listenersuchen) . . . . .	777

### 1. Einleitung

Im vorliegenden Beitrag werden ausgewählte Bundesgerichtsentscheide zur internationalen Amtshilfe analysiert, welche im zweiten Halbjahr 2018 ergangen sind. Dabei wird einerseits der Frage nachgegangen, ob ein Amtshilfeersuchen, bei welchem der Verdacht besteht, dass es auf illegal beschafften Daten basiert, gegen den Grundsatz von Treu und Glauben verstösst, wenn der ersuchende Staat die Herkunft der von ihm herangezogenen Daten nicht offen legt. Andererseits wird dargestellt, unter welchen Voraussetzungen Einzellersuchen ohne Namensnennung mit sog. Listenersuchen gleichzustellen sind, für welche hinsichtlich des Beweisausforschungsverbots strengere Anforderungen gelten.

### 2. Zulässigkeit von Amtshilfeersuchen gestützt auf illegal beschaffte Daten («Falciani-Daten»)

*BGer 2C\_648/2017 vom 17. Juli 2018 i.S. A. et al. gegen Eidgenössische Steuerverwaltung, Dienst für Informationsaustausch in Steuersachen (SEI), betreffend Amtshilfe Indien = StE 2018 A 32 Nr. 31 = ASA online vom 26. November 2018.*

*BGer 2C\_819/2017 vom 2. August 2018 i.S. A. gegen Eidgenössische Steuerverwaltung, Dienst für Informationsaustausch in Steuersachen (SEI), betreffend Amtshilfe Indien.*

BGer 2C\_88/2018 vom 7. Dezember 2018 i.S. X. gegen Eidgenössische Steuerverwaltung, Dienst für Informationsaustausch in Steuersachen (SEI), betreffend Amtshilfe Indien = StR 74/2019 S. 228 = ASA online vom 11. Februar 2019.

BGer 2C\_619/2018 vom 21. Dezember 2018 i.S. A. Limited und B. Limited gegen Eidgenössische Steuerverwaltung, Dienst für Informationsaustausch in Steuersachen (SEI), betreffend Amtshilfe Indien = ASA online vom 26. Februar 2019.

### a) Sachverhalt

Bei allen vier bundesgerichtlichen Entscheiden hatte das indische Ministry of Finance (nachfolgend MoF) jeweils ein Amtshilfesuch gestellt, da es den Verdacht hegte, dass die betroffenen steuerpflichtigen Personen in Indien steuerbares Einkommen nicht deklariert hatten. Die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) bezweifelte die legale Herkunft der zugrundeliegenden Daten und verlangte vom MoF deshalb eine Bestätigung der rechtmässigen Herkunft, welche aber vom MoF verweigert wurde. Trotzdem entschied die ESTV in ihren Schlussverfügungen, dass Amtshilfe zu leisten sei. Die steuerpflichtigen Personen stellten sich in ihren Beschwerden auf den Standpunkt, dass die Amtshilfesuche auf gestohlenen Daten (den sog. «Falciani-Daten») beruhen würden, welche Indien von Frankreich erhalten habe. Aufgrund von Art. 7 lit. c StAhiG<sup>1</sup> dürfe nicht auf ein Amtshilfesuch eingetreten werden, wenn dieses auf illegal beschaffte und weitergegebene Daten beruhe. Zudem stelle die Verweigerung Indiens, die rechtmässige Herkunft der zugrundeliegenden Daten zu bestätigen, eine Verletzung des Vertrauensprinzips dar. Das Bundesverwaltungsgericht entschied, dass sich ein Amtshilfesuch unter Vorbehalt eines Verstosses gegen den Grundsatz von Treu und Glauben des internationalen öffentlichen Rechts auf gestohlene Daten stützen dürfe, *auch wenn diese direkt vom «Datendieb» erworben worden seien*. Es liege des Weiteren auch kein Verstoß gegen Treu und Glauben des internationalen öffentlichen Rechts vor, da Indien in keiner Form (weder in diesem Verfahren, noch in gemeinsamen Erklärungen zwischen der Schweiz und Indien etc.) eine Zusicherung abgegeben habe, sich bei Amtshilfesuchen nicht auf Daten aus nach schweizerischem Recht strafbaren Handlungen abzustützen.

### b) Bundesgerichtliche Erwägungen

Das Bundesgericht stellt klar, dass aufgrund von BGE 143 II 224 E. 6.4 fest steht, dass ein Staat, welcher illegal erworbene schweizerische Bankdaten kauft, um sie danach für Amtshilfesuche zu verwenden, mit diesem Verhalten gegen den Grundsatz von Treu und Glauben verstösst. Daraus kann aber weder abgeleitet werden, dass durch die alleinige Verwendung von illegal erworbenen Daten per se der Grundsatz von Treu und

---

<sup>1</sup> SR 651.1.

Glauben nicht verletzt wird, noch dass die blosser Verwendung solcher «gestohlenen» Daten entgegen der Ansicht zahlreicher Autoren immer ein treuwidriges Verhalten darstellt (2C\_648/2017 E. 2.3.2 und E. 2.3.3). Es ist vielmehr zu differenzieren. Vorliegend ist nicht davon auszugehen, dass der ersuchende Staat illegal erworbene Daten gekauft hat, da im strafrechtlichen Urteil gegen Falciani ein Verkauf der entwendeten Daten an Frankreich nicht nachgewiesen werden konnte. Ob ein Staat aus anderen Gründen den in Art. 7 lit. c StAHiG verankerten Grundsatz von Treu und Glauben verletzt hat, muss nach den Umständen des Einzelfalls beurteilt werden.

Mangels Nachweis eines Kaufs der schweizerischen Bankdaten durch einen Staat ist gemäss Bundesgericht auf das Amtshilfeersuchen Indiens nur dann nicht einzutreten, wenn sich dessen Verhalten aus anderen Gründen als treuwidrig erweisen sollte (2C\_648/2017 E. 3). Dies wäre zum Beispiel dann der Fall, wenn ein Staat sich über eine von ihm abgegebene Zusicherung hinweggesetzt hätte (vgl. hierzu BGE 143 II 224). Die Republik Indien hat nie eine Zusicherung abgegeben, sich bei Amtshilfeersuchen nicht auf Daten aus nach schweizerischem Recht strafbaren Handlungen abzustützen. Eine solche Zusicherung findet sich weder in den einzelnen Gesuchen, noch aus der aktenkundigen Notiz «Progress on 7 (c)» zur Besprechung zwischen der ESTV und den indischen Behörden vom 19. August 2016, noch in den gemeinsamen Erklärungen vom 15. Oktober 2014 und 15. Juni 2016 des Revenue Secretary von Indien und des damaligen schweizerischen Staatssekretärs für internationale Finanzfragen (2C\_648/2017 E. 3.1).

Es stellt sich die Frage, ob Indien treuwidrig handelte, indem es eben genau diese von der ESTV verlangte Zusicherung über die legale Herkunft der Daten verweigerte. In diesem Zusammenhang hält das Bundesgericht fest, dass Art. 7 lit. c StAHiG zwar das Prinzip von Treu und Glauben im internationalen Recht in Zusammenhang mit Informationen, die durch nach schweizerischem Recht strafbare Handlungen erlangt worden sind, konkretisiert. Demgegenüber kann dem ersuchenden Staat die unilaterale Ausformulierung der Anwendung des Vertrauensprinzips nur entgegengehalten werden, wenn (a) ein entsprechender Verweis in das bilaterale Abkommen (oder Protokolle dazu) aufgenommen wurde, d.h. der Vertragsstaat diesen Vorbehalt akzeptiert hat, oder (b) feststeht, dass der Vertragsstaat den Grundsatz von Treu und Glauben verletzt hat. Ob eine solche Verletzung vorliegt, beurteilt sich dabei nach dem Wiener Übereinkommen (2C\_648/2017 E. 3.3).

Daraus schliesst das Bundesgericht, dass vorliegend primär das DBA Schweiz-Indien massgebend ist und dort nirgends vom ersuchenden Staat Angaben zur Herkunft der verwendeten Daten oder eine Zusicherung für die Legalität dieser Daten verlangt werden. Der gute Glaube eines Staates ist in internationalen Beziehungen zudem vorausgesetzt. In Zusammenhang mit der Amtshilfe in Steuersachen bedeutet dies, dass grundsätzlich kein Anlass besteht, an der Richtigkeit und Einhaltung der Sachverhaltsdarstel-

lung und an Erklärungen anderer Staaten zu zweifeln. Aus diesem Grund liegt – trotz Verweigerung Indiens eine Zusicherung über die legale Herkunft der verwendeten Daten abzugeben – kein Verstoss gegen das Prinzip von Treu und Glauben vor, da wie erläutert keine solche Verpflichtung besteht.

### c) Kommentar

Das Bundesgericht hatte sich bereits im Entscheid BGE 143 II 224 mit der Frage auseinandergesetzt, ob ein Amtshilfesuch gestützt auf gestohlene Daten zulässig ist. In BGE 143 II 224 ging es um ein Amtshilfesuch Frankreichs, welches sich auf die von Falciani bei der HSBC Genf gestohlenen Daten stützte. Zudem hatte Frankreich zuvor eine ausdrückliche Zusicherung abgegeben, sich bei Amtshilfesuchen nicht auf die von Falciani entwendeten Daten zu stützen. Das Bundesgericht kam damals zum Schluss, dass Art. 7 Bst. c StAhiG eine Konkretisierung des in Art. 26 der Wiener Vertragsrechtskonvention<sup>2</sup> enthaltenen völkerrechtlichen Grundsatzes von Treu und Glauben darstelle, der auch im Bereich der Amtshilfe zu beachten sei, auch wenn das anwendbare Doppelbesteuerungsabkommen keine entsprechende Einschränkung enthält.<sup>3</sup> Entsprechend wurde das Amtshilfeersuchen für unzulässig erklärt.

In den vier hier behandelten Bundesgerichtsentscheiden ging es um Amtshilfesuche von Indien, die sich möglicherweise ebenfalls auf die Falciani Daten stützen. Indien hat diese Daten legal von Frankreich erhalten. Auf welchem Weg die Daten nach Indien gelangten, ist für das Bundesgericht nicht relevant. Grundsätzlich wiederholt und bestätigt das Bundesgericht die in BGE 143 II 224 gemachten Aussagen.

Allerdings hat das Bundesverwaltungsgericht die Erwägungen in BGE 143 II 224 so verstanden, dass ein Staat prinzipiell auch direkt vom «Datendieb» erworbene Informationen für ein an die Schweiz gerichtetes Ersuchen einsetzen dürfe, solange dieser Staat nicht eine Zusicherung abgegeben habe, solche Daten nicht zu verwenden. Das Bundesgericht stellt in den Indien-Entscheiden deshalb klar, dass nicht nur bei Missachtung vorheriger ausdrücklicher Zusicherung ein treuwidriges Handeln vorliegen kann<sup>4</sup>, sondern dass ein Staat, der schweizerische Bankdaten kauft, um sie danach für Amtshilfesuche zu verwenden, ein Verhalten an den Tag legt, das nicht mit dem Grundsatz von Treu und Glauben vereinbar ist (2C\_648/2017 E. 2.3.1). Das Prinzip von Treu und Glauben hätte sonst keine nennenswerte Bedeutung mehr, wenn zuerst eine explizite Vereinbarung geschlossen werden muss, ein bestimmtes Verhalten zu unterlassen, damit genau dieses später als treuwidrig gelten kann (2C\_638/2017 E. 2.3.4).

---

<sup>2</sup> SR o.III.

<sup>3</sup> RENÉ MATTEOTTI, Entwicklungen im Steuerrecht, SJZ 113/2017 S. 268.

<sup>4</sup> StE 2018 A 32 Nr. 31.

Die Frage, ob per se ein Verstoss gegen Treu und Glauben vorliegt, wenn die illegal erworbenen Daten im Rahmen der (spontanen) Amtshilfe an weitere (befreundete) Staaten weitergereicht werden und diese dann ein Amtshilfeersuchen stellen, hat das Bundesgericht leider offengelassen, da nicht belegt werden könne, dass bereits Frankreich die Daten von Falciani gekauft habe (2C\_648/2017 E. 2.3.5). Erst wenn nachgewiesen wäre, dass Frankreich die Daten von Falciani gekauft hat und diese dann an Indien weiterreichte, hätte das Bundesgericht diese Frage beantworten müssen. Eine solche Konstellation lag dem höchsten Gericht bisher jedoch nicht vor. In E. 3.3 (2C\_648/2017) hält das Bundesgericht aber fest, dass grundsätzlich auf Ersuchen eingetreten werden darf, die sich auf Daten deliktischen Ursprungs stützen, solange sie der ersuchende Staat nicht gekauft hat, um sie danach für ein Amtshilfeersuchen zu verwenden. Daraus kann jedoch nicht der Schluss gezogen werden, dass passiv erlangte gestohlene Daten<sup>5</sup> immer per se für Amtshilfeersuchen verwendet werden dürfen, ohne damit gegen den Grundsatz von Treu und Glauben zu verstossen.<sup>6</sup> Vielmehr muss – wie es das Bundesgericht in den Indien-Entscheiden immer wieder zu Recht betont – nach den Umständen des Einzelfalls beurteilt werden, ob der ersuchende Staat den Grundsatz von Treu und Glauben verletzt hat.

Es liegt nun am Gesetzgeber, hier noch mehr Klarheit zu schaffen. Der Bundesrat hat im Rahmen der Umsetzung der Empfehlungen des Globalen Forums über Transparenz und Informationsaustausch für Steuerzwecke vorgeschlagen, den Art. 7 lit. c StAhiG dahingehend zu ändern, dass neu auf Amtshilfesuche nicht eingetreten wird, wenn sie den Grundsatz von Treu und Glauben verletzen.<sup>7</sup> Den Zusatz «insbesondere wenn es auf Informationen beruht, die durch nach schweizerischem Recht strafbare Handlungen erlangt worden sind», möchte der Bundesrat streichen.<sup>8</sup> Der Nationalrat hingegen möchte am Art. 7 lit. c StAhiG nichts ändern und erachtet die aktuelle hier diskutierte Rechtsprechung des Bundesgerichts als genügend.<sup>9</sup> Nachdem sich der Ständerat am 3. Mai 2019 mit der Vorlage beschäftigt, wird sie nun in der Sommersession 2019 weiter behandelt.<sup>10</sup>

<sup>5</sup> Für eine vertiefte Auseinandersetzung zwischen aktiv und passiv erlangten Informationen vgl. ANDREA OPEL, Wider die Amtshilfe bei Datenklau: Gestohlene Daten sind gestohlene Daten, in: Jusletter vom 23. November 2015, Rz. 33 ff.

<sup>6</sup> Vgl. auch StE 2018 A 32 Nr. 31.

<sup>7</sup> Bundesgesetz zur Umsetzung von Empfehlungen des Globalen Forums über Transparenz und Informationsaustausch für Steuerzwecke (Entwurf), BBl 2019 339, S. 346; vgl. auch Botschaft zur Umsetzung der Empfehlungen des Globalen Forums über Transparenz und Informationsaustausch für Steuerzwecke im Bericht zur Phase 2 der Länderüberprüfung der Schweiz, BBl 2019 279, S. 306 ff.

<sup>8</sup> Ibid.

<sup>9</sup> <https://www.parlament.ch/de/ratsbetrieb/suche-curia-vista/geschaeft?AffairId=20180082> (zuletzt besucht am 8. Mai 2019).

<sup>10</sup> Ibid.

Neu ist in den Indien-Entscheiden die Aussage, dass sich ein ersuchender Staat nicht treuwidrig verhält, wenn er entgegen der Aufforderung der ESTV keine ausdrückliche Zusicherung über die legale Herkunft der in einem Amtshilfeersuchen enthaltenen Informationen abgibt.

Wie oben ausgeführt, stellt das Bundesgericht in den vier Indien-Entscheiden sowie bereits in BGE 143 II 224 klar, dass sich ein Staat treuwidrig verhält, wenn er illegal erworbene schweizerische Bankdaten kauft, um sie danach für Amtshilfesuche zu verwenden. Aus diesem Grund macht es Sinn, dass die ESTV bei Zweifeln eine Zusicherung über die legale Herkunft der Daten einholt. Selbst das Bundesgericht führt in 2C\_648/2017 E. 3.4.2 aus, dass es Sache der ESTV sei, bei Zweifeln über die legale Herkunft der in einem Amtshilfeersuchen erhaltenen Informationen vom ersuchenden Staat eine ausdrückliche Zusicherung zu verlangen, wonach die Informationen, auf welchen das Ersuchen beruht, nicht durch nach schweizerischem Recht strafbare Handlungen erlangt wurden. Wenn nun aber der ersuchende Staat sich weigern kann, eine solche Zusicherung abzugeben und trotzdem auf sein Amtshilfesuch eingetreten wird, stellt sich die Frage, weshalb die ESTV bei Zweifeln über die Legalität der Herkunft der Daten überhaupt beim ersuchenden Staat nachfragen und eine Zusicherung verlangen sollte. Wenn die ESTV Zweifel hat, so sind diese Zweifel nicht ausgeräumt, nur weil der ersuchende Staat eine Zusicherung über die legale Herkunft der Daten verweigert. Im Gegenteil, die Zweifel werden nur noch grösser. Doch genau an dieser Stelle, wo die Zweifel nicht mehr zu unterdrücken sind, rückt das Bundesgericht einfach den guten Glauben, der in internationalen Beziehungen vorausgesetzt ist, wieder in den Vordergrund. Das Problem ist nur, dass der gute Glaube in einer solchen Konstellation aufgrund der vielen (berechtigten) Zweifel nicht mehr vorhanden ist.

Möchte man den guten Glauben in internationalen Beziehungen in den Vordergrund rücken, hätte die Frage eher gelautet, ob die ESTV überhaupt berechtigterweise Zweifel über die legale Herkunft der Daten hegte. Kommt man bei der Beantwortung dieser Frage zum Schluss, dass die ESTV zu Recht an der Legalität der Herkunft der Daten zweifelte und deshalb auch zu Recht eine Zusicherung vom ersuchenden Staat verlangte, so muss die Verweigerung dieser Zusicherung im Amtshilfeverfahren Beachtung finden und kann nicht einfach folgenlos bleiben. Würde es folgenlos bleiben, so kann nicht ausgeschlossen werden, dass auf Amtshilfesuche eingetreten wird, denen strafbare Handlungen nach schweizerischem Recht zugrunde liegen. Kommt man hingegen zum Schluss, dass die ESTV keinen Grund hatte, über die legale Herkunft der Daten zu zweifeln, so ist es sachgerecht, auf den guten Glauben in internationalen Beziehungen abzustellen.

### 3. Identifikation der betroffenen Person über Kontonummer (Listensuchen)

*BGer 2C\_695/2017 vom 29. Oktober 2018 i.S. A gegen Eidgenössische Steuerverwaltung, Dienst für Informationsaustausch in Steuersachen (SEI), betreffend Amtshilfe Deutschland = ASA 87 S. 602 = StE 2019 A 31.1 Nr. 14 = RDAF 2019 II p. 114.*

#### a) Sachverhalt

Am 2. April 2015 reichte das Bundeszentralamt für Steuern der Bundesrepublik Deutschland (BZSt) bei der ESTV ein Amtshilfegesuch ein. Darin wurden Angaben zu einem namentlich nicht bekannten «deutschen Steuerpflichtigen» erbeten, welcher «über das bekannte vorliegende Nummernkonto xxx bei der Zürcher Filiale der Bank B. AG» identifiziert werden könne. Das BZSt vermutete, dass der Inhaber dieses Nummernkontos seinen Kapitalstamm sowie die daraus resultierenden Erträge den deutschen Finanzbehörden möglicherweise verschwiegen habe. Aufgrund der Höhe der Kapitaleinlage (ca. CHF 83 Mio.) könne der Verdacht einer Steuerhinterziehung in einem besonders schweren Fall nicht ausgeschlossen werden.

In einer Stellungnahme erklärte das BZSt, dass die deutsche Steuerverwaltung im Rahmen der Durchsuchung der Geschäftsräume der Bank B. AG mit Sitz in Frankfurt Dateinhalte gesichert habe, welche auf einem inländischen Server gespeichert gewesen seien. Das Backup dieses Servers habe unter anderem Arbeitsplatzsicherungen von Mitarbeitenden der Bank B. AG umfasst. Auf der Sicherung eines Personal Computers einer Mitarbeiterin sei eine Datei aufgefunden worden, aus welcher sich – sortiert nach Ländern – Informationen über Bankkundschaft in Form der Kundenstammmummern, des Alters, des Domizils sowie der Einlagenhöhe ergeben hätten. Gegen die Sicherstellung dieser Datei seien bis dato keine Rechtsmittel eingelegt worden.

Die ESTV verfügte in ihrer Schlussverfügung, dass Amtshilfe zu leisten sei. A., alleiniger Kontoinhaber und Verfügungsberechtigter des Nummernkontos xxx, erhob dagegen Beschwerde, welche das Bundesverwaltungsgericht mit Urteil vom 3. August 2017 abwies. Mit Beschwerde ans Bundesgericht wirft A. die Rechtsfrage auf, ob ein Amtshilfeersuchen, welches ausser der Kontonummer keine Angaben zum Kontoinhaber – insbesondere weder Name noch Adresse – enthält, den abkommensrechtlichen Anforderungen an die Identifikation der betroffenen Person entspricht und ob die Schweiz auf ein Bündel von Einzelsuchen eintreten müsse, in denen die betroffenen Personen jeweils nur durch eine Kontonummer bezeichnet werden. Zudem macht A. geltend, dass das vorliegende Amtshilfegesuch eine unzulässige «fishing expedition» sei. Auch sei zu klären, ob es sich bei derartigen Listenanfragen um Gruppen- oder um Einzelsuchen handle.

## b) Bundesgerichtliche Erwägungen

Mit Blick auf die Anforderungen an das Ersuchen prüfte das Bundesgericht zuerst, ob eine Listenanfrage als Einzel- oder als Gruppensuchen zu behandeln ist. Gemäss der Definition für Gruppensuchen in Art. 3 lit. c StAhiG liegt die Besonderheit von Gruppensuchen unter anderem darin, dass sich das Ersuchen auf eine unbestimmte Anzahl steuerpflichtiger Personen bezieht, deren Namen und Adressen der Steuerbehörde nicht bekannt ist und sie daher nicht einzeln identifiziert werden können. Charakteristisch für das Gruppensuchen ist, dass diese Personen anhand eines identischen Verhaltensmusters zu identifizieren sind.<sup>11</sup> Soll aber wie hier eine bestimmte Anzahl Personen anhand von Kontonummern identifiziert werden, liegt kein Gruppensuchen vor, denn diese Personen sind einzeln durch die jeweilige Kontonummer identifizierbar.<sup>12</sup> Daran ändert die Tatsache nichts, dass eine Kontonummer unter Umständen mehr als einer Person zugeordnet werden kann (E. 4.4). Vorliegend hat das BZSt der ESTV eine Liste mit Kontonummern vorgelegt, weshalb es sich nach dem Gesagten um ein Einzlersuchen handelt. Die Möglichkeit von Einzlersuchen, bei denen die Identifikation anders als durch den Namen erfolgt, haben die Schweiz und Deutschland in der Verständigungsvereinbarung vom 15. Dezember 2011 vorgesehen (E. 4.5). Das Ersuchen enthält somit alle abkommensrechtlich verlangten Angaben.

In einem zweiten Schritt prüfte die höchstrichterliche Instanz, ob das Amtshilfeersuchen eine unzulässige «fishing expedition» sei. Das Verbot der «fishing expedition» ist im Protokoll zum DBA CH-DE ausdrücklich erwähnt<sup>13</sup> und lässt sich zudem aus dem Erfordernis gemäss Art. 27 Abs. 1 DBA CH-DE ableiten, wonach die verlangten Informationen voraussichtlich erheblich sein müssen (E. 5.1). Gemäss Bundesgericht erscheint bei Einzlersuchen ohne Namensangabe im Rahmen einer Listenanfrage bzw. als Teil einer Listenanfrage der Unterschied zu einem Gruppensuchen geringfügig. Aus Gründen der Kohärenz sind deshalb in dieser Situation für die Frage der unzulässigen Beweisausforschung dieselben Kriterien heranzuziehen, welche das Bundesgericht im Zusammenhang mit den Gruppensuchen entwickelt hat.<sup>14</sup> Die Rechtsprechung verlangt bei Gruppensuchen den Nachweis von Tatsachen, die auf ein gesetzwidriges Verhalten der Gruppenangehörigen hindeuten.<sup>15</sup> Es müssen konkrete Anhaltspunkte für eine Missachtung steuerrechtlicher Verpflichtungen vorliegen; Gruppenanfragen zu blossen Veranlagungszwecken ohne Verdachtsmomente werden nicht zugelassen.<sup>16</sup> Dies gilt ge-

<sup>11</sup> Vgl. BGE 143 II 628 E. 5.1.

<sup>12</sup> Vgl. BGE 143 II 628 E. 4.4 und E. 5.1.

<sup>13</sup> Ziff. 3 lit. c des Protokolls zum DBA CH-DE (SR 0.672.913.62).

<sup>14</sup> BGE 143 II 628 E. 5.1.

<sup>15</sup> BGE 143 II 628 E. 5.2.; BGE 143 II 136 E. 6.1.2; StE 2019 A 31.1 Nr. 14.

<sup>16</sup> BGE 143 II 136 E. 6.1.2.

mäss BGE 143 II 628 E. 5.1 in gleicher Weise in Bezug auf Listenanfragen. Geht es um eine Liste von potenziell Steuerpflichtigen, die durch die Kontonummern individualisiert sind, müssen sich die Verdachtsmomente nicht auf die einzelnen Individuen beziehen, wohl aber in allgemeiner Weise auf die Angehörigen dieser Gruppe.<sup>17</sup> Im Übrigen ist unter dem Vorbehalt von Treu und Glauben für die Beurteilung der voraussichtlichen Erheblichkeit der verlangten Informationen nicht entscheidend, aus welcher Quelle sich die Verdachtsmomente ergeben. Massgebend ist einzig der Bezug zwischen diesen Informationen und dem im Gesuch dargelegten Sachverhalt. Je nach den Umständen kann auch die Art und Weise, wie der ersuchende Staat Kenntnis von den Listen erlangt hat, den Verdacht begründen, dass die Kontoinhaber ihre steuerrechtlichen Verpflichtungen nicht eingehalten haben.

Das Bundesgericht hält fest, dass die Tatsache allein, dass das BZSt die Kontonummer kennt und weiss, dass darauf eine hoher Geldbetrag liegt, für sich allein genommen kein Indiz dafür darstellt, dass dieser Geldbetrag nicht oder nicht ordnungsgemäss versteuert wurde. Ausschlaggebend ist, dass gemäss der Schilderung des BZSt durch einen Zufallsfund Listen mit Kundendaten in Form von Kundenstammmnummern, Alter, Domizil und Einlagehöhe in einer verborgenen Datei auf dem Personal Computer einer Mitarbeiterin gesichert werden konnten. Der Umstand, dass diese Daten nicht regulär im Systembackup der Bank vorhanden waren, kann als Indiz dafür gewertet werden, dass die betreffenden Konten möglicherweise verdeckt geführt werden sollten und allenfalls nicht gesetzeskonform deklariert worden waren. Dieses Indiz in Kombination mit den übrigen Umständen (Ermittlungsverfahren bei der Bank mit anschliessender Beschlagnahmung der Daten sowie hohe Summe auf dem betreffenden Konto) stellt einen konkreten Hinweis auf Unregelmässigkeiten dar. Aus diesen Gründen verneint das Bundesgericht eine unzulässige Beweisausforschung (E. 5.3.1).

### c) Kommentar

Dieser bundesgerichtliche Entscheid lehnt sich stark an die beiden Leitentscheide BGE 143 II 136 und BGE 143 II 628 an.

In BGE 143 II 136 hatte das Bundesgericht entschieden, dass der ersuchende Staat die Identifikation der steuerpflichtigen Person auch anders als durch Namensangabe, so etwa durch die Angabe einer Bankkontonummer, vornehmen könne. Allerdings hatte die ersuchende Behörde in jenem Fall weder Namen noch Kontonummern nennen können; es handelte sich um eine klassische Gruppenanfrage. Das Bundesgericht verneinte letztlich eine unzulässige «fishing expedition», weil der ersuchende Staat zusätzliche Identi-

<sup>17</sup> Vgl. BGE 143 II 628 E. 5.4.

fiktionsmerkmale genannt sowie die Tatsachen und Umstände, welche zum Ersuchen geführt hatten, bezeichnet hatte (vgl. E. 1.3.2).<sup>18</sup>

Anders lag der Sachverhalt in BGE 143 II 628. Hier ging es um die Zulässigkeit eines Amtshilfersuchens betreffend eine bestimmte Anzahl Personen, welche (nur) durch ihre Kreditkartennummern identifizierbar sind (Listenersuchen). Gruppensuchen und Listenersuchen ist gemeinsam, dass die ersuchende Behörde Name und Adresse der betroffenen Steuerpflichtigen nicht kennt. Mit Blick darauf hat das Bundesgericht entschieden, dass für Listenanfragen die bei Gruppenanfragen geltenden Kriterien heranzuziehen sind, um eine unzulässige Beweisausforschung anzunehmen bzw. auszuschliessen (vgl. E. 1.3.2).

Im vorliegenden Entscheid hat das Bundesgericht seine eben dargestellte Praxis bestätigt und weiterentwickelt. Es zeigt in diesem Urteil auf, dass gerade auch die Art und Weise, wie ein ersuchender Staat Kenntnis von den Listen erlangt hat, den Verdacht einer Missachtung von steuerrechtlichen Verpflichtungen begründen kann.

Die Auffassung des Bundesgerichts, dass die strengeren Anforderungen bei Gruppensuchen nicht nur bei den klassischen Listenersuchen zur Anwendung gelangen, sondern wie hier auch bei einem Einzellersuchen als Teil einer Listenanfrage, führt zu einer kohärenten Rechtsanwendung. Eine unterschiedliche Behandlung hätte sich sachlich nicht vernünftig begründen lassen.

---

<sup>18</sup> Vgl. auch RENÉ MATTEOTTI, Entwicklungen im Steuerrecht, SJZ 113/2017 S. 267 f.