

Deutsche Anwaltsakademie – Steueranwaltstag International 2014

Aktuelle Fragen des steuerlichen und strafrechtlichen Auskunftsverkehrs im Verhältnis zur Schweiz

von Daniel Holenstein, Rechtsanwalt, dipl. Steuerexperte, FGS Zürich AG, Zürich

A. Einleitung

Erfordert die Verfolgung einer Steuerstraftat bzw. die Festsetzung von Steuern Informationen aus der Schweiz, sind die Möglichkeiten der ausländischen Behörden zur Beschaffung der sachdienlichen Informationen und Beweismittel durch die Souveränität der Schweiz begrenzt. Die ausländischen Behörden sind nicht berechtigt, die erforderlichen Informationen und Beweismittel auf dem Gebiet der Schweiz selber zu erheben.

Das schweizerische Strafrecht stellt Handlungen für einen fremden Staat, die auf schweizerischem Gebiet ohne entsprechende Bewilligung vorgenommen wurden unter Strafe (Art. 271 StGB). Schutzobjekt dieser Bestimmung ist die Souveränität der Schweiz. Da der ausländische Staat sich die Informationen und Beweismittel auf schweizerischem Gebiet nicht selber beschaffen darf, stellt sie ihm die Schweiz unter bestimmten Voraussetzungen zur Verfügung. Benötigt der ausländische Staat Unterstützung zur Festsetzung von Steuern, steht ihm die Steueramtshilfe zur Verfügung. Zur Unterstützung der Verfolgung von (Steuer) Straftaten dient die Strafrechtshilfe.

In den vergangenen Jahren hat sich die Schweiz im Bereich der internationalen Zusammenarbeit – nicht ganz freiwillig – schrittweise geöffnet. Verglichen mit der Rechtslage zu Beginn des 21. Jahrhunderts kommt diese Öffnung einer Kehrtwende gleich. Aufgrund des schrittweisen Vorgehens ist die Rechtslage unübersichtlich geworden. Daher wird vorerst versucht, die wichtigsten Ziele der internationalen Zusammenarbeit in Steuerstrafsachen in einer Übersicht darzustellen.

	direkte Steuern (Einkommens- und Vermögenssteuer)		indirekte Steuern (Umsatzsteuer, Zoll)	
	Abgabebetrag	Hinterziehung	Abgabebetrag	Hinterziehung
Herausgabe von Bankunterlagen	X	X (für Steuer- jahre ab 2011)	X	X

Herausgabe von Vermögenswerten zwecks Abschöpfung	O	O	X	O
Auslieferung	O	O	X	X (qualifizierte Hinterziehung)

Im Folgenden werden die neuesten Entwicklungen im internationalen Auskunftsverkehr dargestellt. Diese betreffen die Steueramtshilfe nach OECD-Standard, insbesondere die so genannten Gruppenanfragen. Da die Entwicklung noch nicht abgeschlossen ist, werden auch die geplanten Weiterentwicklungen skizziert.

Nicht so dynamisch wie die Entwicklung im Bereich der Steueramtshilfe verlief die Entwicklung im strafrechtlichen Auskunftsverkehr. In diesem Bereich von Interesse ist die Rechtshilfepraxis zu Sitzgesellschaften. Sehr häufig sind nämlich in Rechtshilfeverfahren bei Fiskaldelikten Sitzgesellschaften involviert.

B. „Kleine“ Rechtshilfe bei Fiskaldelikten

I. Grundsätzliches

Seit Inkrafttreten des Bundesgesetzes über die internationale Rechtshilfe in Strafsachen (IRSG) leistet die Schweiz Rechtshilfe nach dem dritten Teil des Gesetzes, wenn das dem Rechtshilfeersuchen zugrunde liegende Verhalten – hätte es sich analog in der Schweiz ereignet – als Abgabebetrug zu ahnden wäre (Art. 3 Abs. 3 IRSG). Der Dritte Teil des Gesetzes beinhaltet insbesondere den Austausch von Informationen. Nicht in diesem Teil geregelt sind jedoch die Auslieferung sowie die Vollstreckung von Urteilen.

Damit ein Abgabebetrug gegeben ist, ist die Steuerbehörde durch arglistiges Verhalten in die Irre zu führen. Nach der Rechtsprechung ist dies unter anderem in folgenden Fällen gegeben:

- Zwischenschaltung einer Gesellschaft in die Lieferkette, die dem Abnehmer überhöhte Rechnungen stellt, sofern zumindest ein Teil des überhöhten Rechnungsbetrages an den Lieferanten oder den Abnehmer zurückfließt;
- die Verwendung von Rechnungen von gar nicht erbrachte Leistungen;
- die Fakturierung durch eine zwischengeschaltete Gesellschaft, obwohl die Bezahlung nicht an die Rechnung stellende Gesellschaft, sondern direkt vom Endabnehmer an den Lieferanten erfolgt. Hingegen gilt die Zwischenschaltung

einer Offshore-Gesellschaft zur blossen Verschleierung der wirtschaftlichen Berechtigung an Kapitalvermögen nicht als Abgabebetrug.¹

Geringere Anforderungen an das Steuerdelikt bestehen bei den indirekten Steuern. Bei diesen leistet die Schweiz gestützt auf das Betrugsbekämpfungsabkommen sowie das Schengener Assoziierungsabkommen auch bei einfacher Hinterziehung Rechtshilfe. Hinzu kommt, dass seit dem 12. Dezember 2008 der Schengen Besitzstand auch auf die Schweiz vollständig anwendbar ist, sie folglich im Bereich der indirekten Steuern auszuliefern hat, wenn das dem Ersuchen zugrunde liegende Verhalten nach schweizerischem Recht mit einer Freiheitsstrafe im Höchstmass von mindestens einem Jahr bedroht ist. Dies trifft auf die qualifizierte Mehrwertsteuerhinterziehung, qualifizierte Zollwiderhandlungen sowie den Abgabebetrug im Bereich der indirekten Steuern zu.

II. Rechtshilfe bei zwischengeschalteten Domizilgesellschaften

Sehr oft sind in Rechtshilfeverfahren bei Fiskaldelikten Sitzgesellschaften involviert. Das Bundesstrafgericht hat in einem am 18. Dezember 2012 gefällten Entscheid² die Rechtsprechung zur Frage, unter welchen Voraussetzungen die Zwischenschaltung einer Sitzgesellschaft als Abgabebetrug gilt, zusammengefasst und auch teilweise ergänzt.

Dem Entscheid lag folgender Sachverhalt zugrunde:

Die Staatsanwaltschaft Nürnberg-Fürth (nachstehend ersuchende Behörde) führt gegen D. E. und A. ein Ermittlungsverfahren wegen Steuerhinterziehung. Der Beschuldigte D. sei Geschäftsführer der in Deutschland domizilierten G. GmbH. Diese sei als Vertreterin im Grosshandel für elektronische und elektrotechnische Bauteile und Geräte sowie den Import/Export von Elektronik und Elektronikerzeugnissen tätig. Die G. GmbH beziehe die Waren von Lieferanten mit Sitz in Asien, und diese Lieferanten würden ihr die Ware zwar direkt liefern, rein formell erfolge jedoch die Abwicklung dieses Wareneinkaufs über die in der Schweiz domizilierte und durch die Beschuldigten D. und E. geführte B. GmbH. Bei dieser handelt es sich nach der Darstellung der ersuchenden Behörde um eine Domizilgesellschaft, die keinen eigenen Geschäftsbetrieb unterhalte. Die B. GmbH verrechnet der G. GmbH Aufschläge auf den Einkaufspreisen von mindestens 40 %, teils über 90 %. Die G. GmbH habe die ihr von der B. GmbH gestellten Rechnungen zu Unrecht vollumfänglich als Betriebsausgaben verbucht und dadurch ihren körperschafts- und gewerbesteuerpflichtigen Gewinn verkürzt.

¹ Bundesstrafgericht, Urteil RR.2008.165 vom 28. Oktober 2008.

² Bundesstrafgericht, Urteil RR.2011.263-265 vom 18. Dezember 2012.

Das Bundesstrafgericht hat in seiner Entscheidung das Vorliegen eines Abgabebetuges verneint. Allerdings liess es dabei durchblicken, dass es im Falle der Glaubhaftmachung einer anderen Sachverhaltsschilderung einen Abgabebetrag bejaht und die Rechtshilfe bewilligt hätte.

Nach Auffassung des Bundesstrafgerichts ist die Tatsache, dass die Rechnungen der B. GmbH an die G. GmbH 40 % bis 90 % höher seien als die an die B. GmbH gerichteten Rechnungen der Lieferanten, noch nicht Anlass zum Schluss, es handle sich bei den Rechnungen der B. GmbH an die G. GmbH nur um Scheinrechnungen. Daher würden die von der G. GmbH bezahlten Rechnungen den tatsächlich entstandenen Betriebsausgaben entsprechen. Das Zahlen überhöhter Rechnungen stelle keinen Steuer- bzw. Abgabebetrag dar, sofern sich der Unternehmensgewinn dadurch tatsächlich entsprechend reduziere.³

Das Bundesstrafgericht hat jedoch auch angedeutet, im Falle eines anderen Sachverhaltes anders zu entscheiden. Hätte die ersuchende Behörde glaubhaft dargelegt, dass die Zahlungen an die B. GmbH ganz oder teilweise zurückgeflossen wären, wäre – im Einklang mit der bisherigen Rechtsprechung – ein Abgabebetrag zu bejahen gewesen.⁴ Darüber hinaus hat das Bundesstrafgericht in einem obiter dictum erwogen, dass es sich bei den tatsächlich generierten Ausgaben der G. GmbH dann nicht mehr um steuermindernde Betriebsausgaben handle, wenn das den Ausgaben zugrunde liegende Rechtsgeschäft indirekt mit einem Beteiligten zu Bedingungen vereinbart werde, die von denen abweichen, die unabhängige Unternehmen miteinander vereinbaren würden. Diesfalls wären die Ausgaben nicht vollumfänglich als begründeter Aufwand zu behandeln, sondern zumindest teilweise als geldwerte Leistung an die Beteiligten, die zum steuerbaren Gewinn der Gesellschaft hinzuzurechnen wäre. Dieses Vorgehen wäre als Abgabebetrag zu würdigen, wenn die deutschen Behörden über den Charakter der Zahlungen der G. GmbH an die B. GmbH artlistig getäuscht worden wären.⁵

III. Grundzüge des Rechtshilfeverfahrens

Die ersuchende deutsche Justizbehörde kann ihr Rechtshilfeersuchen entweder an das Bundesamt für Justiz oder direkt an die zuständige kantonale Behörde richten. Die empfangende Behörde nimmt eine Vorprüfung vor. Genügt das Ersuchen den Anforderungen (noch) nicht, um die gewünschte Rechtshilfe leisten zu können, verlangt sie von der ersuchenden Behörde Ergänzungen. Dies kommt häufig bei Rechtshilfeersuchen in Steuerstrafsachen vor, da in solchen Fällen erhöhte Anforderungen an die Ersuchen bestehen.

³ Bundesstrafgericht, Urteil RR.2011.263-265 vom 18. Dezember 2012 E. 4.12.

⁴ Bundesstrafgericht, Urteil RR.2011.263-265 vom 18. Dezember 2012 E. 4.12.

⁵ Bundesstrafgericht, Urteil RR.2011.263-265 vom 18. Dezember 2012 E. 4.13.

Um zu verhindern, dass sich der ersuchende Staat unter dem Deckmantel eines von ihm ohne das Vorhandensein von Verdachtsmomenten lediglich behaupteten Abgabebetruges Beweise verschafft, die zur Ahndung nicht rechtshilfefähiger Fiskaldelikte dienen sollen, muss die ersuchende Behörde Indizien vorbringen, welche einen hinreichenden Verdacht des dem Beschuldigten angelasteten Abgabebetruges zu begründen vermögen.⁶

Genügt das Ersuchen diesen Anforderungen erlässt die zuständige Behörde eine grundsätzlich nicht selbständig anfechtbare Eintretens- und Zwischenverfügung, welche die Anordnung der als zulässig erachteten Rechtshilfemassnahmen enthält. In dieser Eintretens- und Zwischenverfügung kann die ausführende Behörde die Herausgabe von Unterlagen, Hausdurchsuchungen und dergleichen anordnen. Das Bankgeheimnis steht der Rechtshilfe nicht entgegen, sondern kann in einem Rechtshilfeverfahren durchbrochen werden. Im Anschluss an die Eintretens- und Zwischenverfügung erfolgt der Vollzug der angeordneten Massnahmen. Auch der Vollzug ist nicht separat anfechtbar.

Nach Eingang der Unterlagen bei der ausführenden Behörde sichtet diese die Beweismittel und sondert diejenigen Unterlagen aus, welche für das ausländische Verfahren mit Sicherheit nicht erheblich sind. Diese von vornherein nicht relevanten Beweismittel kommen für die Herausgabe an den ersuchenden Staat nicht in Frage.

Spätestens nach dieser ersten Triage erhält die von der Rechtshilfe betroffene Person Gelegenheit, sich zum Rechtshilfeersuchen zu äussern.⁷ Dieses Recht steht jedoch nur – natürlichen und juristischen – Personen zu, die persönlich und direkt von einer Rechtshilfemassnahme betroffen sind.

Dies ist bei Auskünften über ein Bankkonto nur der nominelle Kontoinhaber, nicht aber der daran bloss wirtschaftlich Berechtigte. Gehört das Konto einer juristischen Person, so ist der an diesen Vermögenswerten bloss wirtschaftlich Berechtigte grundsätzlich nicht zur Teilnahme am Verfahren sowie zur Erhebung von Rechtsmitteln berechtigt. Dies gilt selbst dann, wenn sich das ausländische (Steuer)Strafverfahren gegen ihn richtet. Die Beschuldigtenstellung im ausländischen Strafverfahren alleine verleiht im Rechtshilfeverfahren keine Parteistellung.⁸

Ist hingegen die juristische Person aufgelöst worden, über deren Konto Informationen verlangt werden, ist der wirtschaftlich Berechtigte zur Teilnahme am Verfahren berechtigt, sofern er einerseits die Auflösung der juristischen Person und andererseits seine Begünstigung am Liquidationserlös nachweisen kann.⁹

⁶ BGE 116 Ib 96 E. 4c S. 103.

⁷ Bundesstrafgericht, Urteil RR.2011.299 vom 17. Oktober 2012 E. 5.2 mit Hinweis auf BGE 130 II 14 E. 4.4.

⁸ Bundesgericht, Urteil 1A.359/1999 vom 27. März 2000 E. 3.c.aa.

⁹ Bundesstrafgericht, Urteil RR.2010.69-75 vom 9. März 2011 E. 2.2 mit weiteren Hinweisen.

Bei Hausdurchsuchungen ist der jeweilige Eigentümer oder Mieter direkt von der Rechtshilfemassnahme betroffen, in dessen Besitz sich die sichergestellten Unterlagen befunden haben.

In der Regel führt die zuständige Rechtshilfebehörde eine Einigungsverhandlung durch, in welcher sie den vereinfachten Abschluss des Verfahrens durch Zustimmung zur Herausgabe anstrebt. Insoweit es zu einer Einigung kommt, ist die Behörde zur Herausgabe der Informationen berechtigt. Gegen diese Herausgabe steht kein Rechtsmittel zur Verfügung.

Soweit es nicht zu einer gütlichen Erledigung kommt, erlässt die Vollzugsbehörde eine begründete Schlussverfügung über die Gewährung und den Umfang der Rechtshilfe. Diese Schlussverfügung ist zusammen mit den vorangehenden Zwischenverfügungen bei der Beschwerdekammer des Bundesstrafgerichts anfechtbar. Der Beschwerdeentscheid des Bundesstrafgerichts ist unmöglich, wenn es sich um einen besonders bedeutsamen Fall handelt.

Den Rechtsmitteln kommt hinsichtlich der Herausgabe der Beweismittel aufschiebende Wirkung zu. Die schweizerischen Behörden dürfen die im Rechtshilfeverfahren erhobenen Beweismittel erst nach rechtskräftiger Erledigung der Rechtsmittel an den ersuchenden Staat herausgeben.

Das Rechtshilfeverfahren ist ein innerstaatliches Verfahren, in welchem dem ersuchenden Staat keine Parteistellung zukommt. Entsprechend ist dieser weder zur Erhebung von Rechtsmitteln berechtigt noch dürfen ihm Verfahrensakte (Eintretens- und Zwischenverfügungen der ausführenden Behörde, Eingaben der von der Rechtshilfe betroffenen Personen, allfällige Stellungnahmen von Steuerverwaltungen und andere Korrespondenz) herausgegeben werden.¹⁰

Exkurs: Auslieferung in Steuerstrafsachen

1. Allgemeines

Bis zum Inkrafttreten des SAA war die Auslieferung sowohl im vertraglichen als auch im vertragslosen Auslieferungsverkehr ausgeschlossen, wenn dem Verfolgten eine fiskalische Straftat vorgeworfen wird. Hat der Beschuldigte neben Steuerstrafsachen auch noch auslieferungsfähige gemeinrechtliche Delikte begangen, so schützt ihn die Steuerstrafat jedoch nicht vor der Auslieferung. Allerdings steht die Auslieferung für die gemeinrechtlichen Delikte unter der Bedingung, dass der

¹⁰ Bundesstrafgericht, Urteil RR.2011.143 vom 30. Januar 2012 E. 5.

Verfolgte für die Fiskaldelikte weder bestraft noch deren Begehung bei der Strafzumessung für gemeinrechtliche Delikte berücksichtigt wird.¹¹

Vor ein paar Jahren ist das für die Auslieferungsentscheide zuständige Bundesamt für Justiz mit dem Segen des schweizerischen Bundesgerichts dazu übergegangen, Steuerdelikte in einen auslieferungsfähigen Betrug nach Art. 146 CH-StGB umzudeuten. Insbesondere führte die Ausnützung eines Steuerrückerstattungssystems durch den Täter, ohne dass dieser in ein entsprechendes Steuerverfahren involviert war, zur Umdeutung eines Steuerdelikts in einen gemeinrechtlichen Betrug. Das Bundesgericht hat unter anderem folgende Fälle einen als gemeinrechtlichen Betrug umgedeutet:

Organisierter Vorsteuerbetrug

Die Beschuldigten haben zusammen mit Mitbeteiligten bestehende Gesellschaften genutzt und ausserdem neue Gesellschaften gegründet, um über diese Handelsgeschäfte mit Mobiltelefonen zu fingieren. Die Mobiltelefone haben zwar existiert, sind jedoch während der ganzen Zeit bei der ersten Gesellschaft der angeblichen Lieferkette geblieben. Zwischen den einzelnen Gesellschaften des Systems zirkulierten fiktive Rechnungen.¹²

Rückforderung angemeldeter deutscher Kapitalertragsteuern auf fiktiven Gewinnausschüttungen

Der Beschuldigte hat zusammen mit einem Mitbeteiligten die Beteiligungsrechte an einer inaktiven GmbH erworben. Diese hat er dann an finanziell notleidende Kapitalgesellschaften mit hohen Verlustvorträgen veräussert. Anschliessend hat er veranlasst, dass die inaktive GmbH einen angeblich vorhandenen Bilanzgewinn an ihre neuen Gesellschafter „ausschüttete“ und die Kapitalertragsteuer auf dieser fiktiven Gewinnausschüttung anmeldete. Dadurch wollte er die Anrechnung der angemeldeten Kapitalertragsteuer bei der Ermittlung der Steuerschuld der neuen Gesellschafter erreichen, was zu Erstattungszahlungen an diese hätte führen sollen.¹³

2. Schengen-Assoziierung

Seit dem 12. Dezember 2008 ist der Schengen-Besitzstand auf die Schweiz vollständig anwendbar. Gestützt auf Art. 2 Ziff. 1 SAA sind für den Auslieferungsverkehr zwischen der Schweiz und Deutschland die Bestimmungen der Art. 59 ff. SDÜ anwendbar.

¹¹ BGE 102 Ib 55 E. 5d. bb S. 57.

¹² Bundesgericht, Urteile 1A.189/2001 vom 22. Februar 2002 und 1A.189/2002 vom 28. Oktober 2002.

¹³ Bundesgericht, Urteil 1A.294/2005 vom 18. August 2005.

Die Vertragsstaaten sind zur Auslieferung verpflichtet, wenn die dem Auslieferungsersuchen zu Grunde liegende Handlung sowohl nach dem Recht des ersuchenden als auch nach dem des ersuchten Staates mit einer Freiheitsstrafe im Höchstmass von mindestens zwei Jahren oder mit einer schweren Strafe bedroht ist. Das für den Auslieferungsverkehr grundsätzlich massgebende Europäische Auslieferungsübereinkommen des Europarates vom 13. Dezember 1957¹⁴ sieht vor, dass die Vertragsstaaten in Abgabe-, Steuer-, Zoll- und Devisenstrafsachen die Auslieferung nur gewähren, wenn dies zwischen den Vertragsstaaten vereinbart worden ist. Die Schweiz hat keine solche zwischenstaatliche Vereinbarung abgeschlossen.¹⁵ Sie hat sich jedoch in Art. 2 Ziff. 1 SAA verpflichtet, die in Anhang A SAA aufgeführten Bestimmungen des SDÜ umzusetzen. Zu diesen Bestimmungen gehört die Auslieferung für Delikte im Bereich der indirekten Fiskalität (Mehrwertsteuer, Verbrauchssteuern, Zollabgaben).¹⁶

In Anwendung dieser Bestimmung hat die Schweiz unter anderem in folgenden Fällen die Auslieferung bewilligt:

Bandenmässiger Schmuggel: Das in bewusstem und gewolltem Zusammenwirken aufgrund eines gemeinsamen Tatplans mit einem weiteren Tatbeteiligten Einführen von DVD-Abspielgeräten, die durch gutgläubige Mitarbeiter mehrerer Speditionsfirmen unzutreffend als nicht zollpflichtige Computerbestandteile deklariert wurden, lässt sich als bandenmässiger Schmuggel qualifizieren. Die systematische Verwendung von wahrheitswidrigen Deklarationen bei den jeweiligen Einfuhranmeldungen unter Einschaltung gutgläubiger Dritter lässt auf arglistiges Verhalten schliessen.^{17 18}

Abgabebetrag im Bereich der Mehrwertsteuer: Wer bewusst und planmässig darauf hinwirkt, dass sein tatsächlicher Aufenthalt im Inland verschleiert wird und durch Vortäuschen ausländischer Wohn- und Betriebsanschriften den Eindruck erweckt, seine Leistungen seien durch seine ausländischen Einzelunternehmen erbracht worden und daher im Inland nicht umsatzsteuerpflichtig, begeht einen Abgabebetrag im Sinne von Art. 14 Abs. 2 VStrR. Da dieser mit Freiheitsstrafe im Höchstmass von einem Jahr bedroht ist, ist die Auslieferung zu bejahen, sofern der

¹⁴ EAUE.

¹⁵ Bundesgericht, Urteil 1C.163/2010 vom 13. April 2010 E. 3.1.

¹⁶ Bundesgericht, Urteil 1C.163/2010 vom 13. April 2010 E. 3.2.

¹⁷ Bundesstrafgericht, Urteil RR.2009.48 vom 17. März 2009 E. 4.2. In dieser Entscheidung war die Rechtmässigkeit der Auslieferungshaft zu prüfen. Die Frage, ob das dem Verfolgten zur Last gelegte Verhalten auslieferungsfähig ist, ist Gegenstand der Auslieferungsentscheidung. Das Bundesamt für Justiz hat diese Frage bejaht. Der Verfolgte hat die gegen diese Entscheidung erhobene Beschwerde zurückgezogen.

¹⁸ Nach schweizerischem Recht setzt Bandenmässigkeit das Zusammenwirken von mindestens zwei Tätern voraus.

Beschuldigte durch sein betrügerisches Verhalten die Verkürzung von Umsatzsteuern bewirkt.¹⁹

Qualifizierte Mehrwertsteuerhinterziehung durch Zwischenschaltung von Rechnungsschreibern: Gewerbsmässige Mehrwertsteuerhinterziehung begeht, wer in bewusstem und gewolltem Zusammenwirken mit weiteren Personen weisungsgebundene Rechnungsschreiber einschaltet, welche zum Schein Rechnungen für die tatsächlich dem Täter zuzuordnenden Leistungen ausstellen. Obwohl der Täter gewusst hat, dass er für die von ihm bzw. seiner Unternehmung vorgenommenen Lieferungen steuerpflichtige Umsätze erwirtschaftete, hat er pflichtwidrig keine Umsatzsteuervoranmeldungen und –jahreserklärungen abgegeben. Die gewerbsmässige Mehrwertsteuerhinterziehung gehört zur qualifizierten Mehrwertsteuerhinterziehung, die mit Freiheitsstrafe von bis zu zwei Jahren bedroht und daher auslieferungsfähig ist.²⁰

Der Gesetzgeber hat die qualifizierte Mehrwertsteuerhinterziehung (erst) mit der Revision des Mehrwertsteuerrechts durch das Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer vom 12. Juni 2009 eingeführt. In derselben Gesetzesrevision hat der Gesetzgeber die Unterscheidung zwischen Abrechnungs- und Steuerperiode eingeführt. Die Erhebung wird pro Steuerperiode vorgenommen, wobei das Kalenderjahr als Steuerperiode gilt (Art. 34 MWSTG).

In der der Botschaft (Gesetzesbegründung) zur Revision des Mehrwertsteuerrechts hat die Regierung ausgeführt, dass die gewerbsmässige Hinterziehung die mehrfache Tatbegehung voraussetzt.²¹ Dies ist nach der Rechtsprechung allerdings bereits dann der Fall, wenn der Beschuldigte die Tat zwei Mal begangen hat.²²

3. Spezialitätsvorbehalt

Der ersuchende Staat darf den Ausgelieferten nur wegen solchen vor der Auslieferung begangenen Handlungen verfolgen bzw. bestrafen, für welche der ersuchte Staat die Auslieferung bewilligt hat.²³

Nach geltendem Recht ist nur für Steuerdelikte im Bereich der indirekten Fiskalität die Auslieferung möglich.

Soweit das dem Auslieferungsersuchen zu Grunde liegende Verhalten auch zur Verkürzung von direkten Steuern führt, erstreckt sich die von der Schweiz erteilte

¹⁹ Bundesstrafgericht, Urteil RR.2009.279 vom 24. Februar 2010. Das Bundesgericht hat die gegen den Beschwerdeentscheid des Bundesstrafgerichts erhobene Beschwerde mit Urteil 1C.163/2010 vom 13. April 2010 abgewiesen.

²⁰ Bundesstrafgericht, Urteil RR.2010.95 + RP.2010.28 vom 25. August 2010.

²¹ Botschaft des Bundesrates zur Vereinfachung der Mehrwertsteuer, BBl 6885 ff. S. 7020.

²² Bundesstrafgericht, Urteile RR.2013.12 vom 2. April 2013 E. 4.5; RR.2013.181 vom 2. August 2013 E. 3.12.

²³ Art. 14 Ziff. 1 EAUE e contrario.

Bewilligung der Auslieferung einzig auf die Verfolgung des hinsichtlich der indirekten Steuern begangenen, auslieferungsfähigen Delikts.

Die Verfolgung der Hinterziehung von Einkommenssteuern ist nach geltendem Recht ausgeschlossen. Der Spezialitätsvorbehalt schliesst die Verfolgung, die Verurteilung sowie die Berücksichtigung bei der Strafzumessung aus. Dies gilt selbst dann, wenn das im Ersuchen geschilderte Verhalten nach schweizerischem Recht als Abgabebetrug zu qualifizieren wäre.²⁴

4. Grundzüge des Auslieferungsverfahrens

Stellen die schweizerischen Behörden fest, dass sich eine zur Verhaftung zwecks Auslieferung ausgeschriebene Person in der Schweiz aufhält, setzen sie diese in provisorische Auslieferungshaft und melden dem ersuchenden Staat den Zugriff.

Dieser hat innert 18 Tagen ein formelles Auslieferungsersuchen zu stellen. Aus zureichenden Gründen kann diese Frist bis auf 40 Tage verlängert werden.

Trifft das Auslieferungsersuchen nicht innert der allenfalls verlängerten Frist ein, wird die inhaftierte Person wieder freigelassen. Im Falle des fristgerechten Auslieferungsersuchens erlässt das Bundesamt für Justiz den Auslieferungshaftbefehl. Gegen den Auslieferungshaftbefehl ist die Beschwerde an die Beschwerdekammer des Bundesstrafgerichts möglich. Die Beschwerdefrist beträgt zehn Tage ab der schriftlichen Eröffnung des Auslieferungshaftbefehls.²⁵

Die Verhaftung des Beschuldigten während des ganzen Auslieferungsverfahrens ist die Regel. Ausnahmsweise werden die Aufhebung des Auslieferungshaftbefehls und die Haftentlassung bewilligt, wenn sich der Beschuldigte der Auslieferung voraussichtlich nicht entzieht und die Strafuntersuchung nicht gefährdet (Art. 47 Abs. 1 lit. a IRSG), wenn er ohne Verzug nachweist, dass er zur Tatzeit nicht am Tatort war (so genannter Alibibeweis; Art. 47 Abs. 1 lit. b IRSG) oder wenn andere Gründe vorliegen, die eine weniger einschneidende Massnahme rechtfertigen (Art. 47 Abs. 2 IRSG).²⁶ Der Verfolgte ist aus der Auslieferungshaft zu entlassen, wenn ohne jeden Zweifel und ohne weitere Abklärungen ein Ausschlussgrund gegen die Auslieferung vorliegt.²⁷

Im eigentlichen Auslieferungsverfahren erhält der Verfolgte, welcher der erleichterten Auslieferung nicht zustimmt, Gelegenheit, sich zum Auslieferungsersuchen zu äussern.

Danach erlässt das Bundesamt für Justiz den Auslieferungsentscheid. Bewilligt es die Auslieferung, kann der Verfolgte innert dreissig Tagen Beschwerde beim Bundesstrafgericht erheben.²⁸

²⁴ Vgl. zum Ganzen auch DANIEL HOLENSTEIN, Schweiz: Sukzessive Öffnung auch bei der Auslieferung in Steuersachen, PStR 2012, 151 ff S. 154.

²⁵ Art. 48 Abs. 2 IRSG i.V.m. Art. 47 IRSG.

²⁶ Bundesstrafgericht, Urteil RR.2009.48 vom 17. März 2009 E. 3.

²⁷ Bundesstrafgericht, Urteil RR.2009.48 vom 17. März 2009 E. 3.

²⁸ Art. 55 Abs. 3 i.V.m. Art. 25 Abs. 1 IRSG.

Gegen einen negativen Entscheid des Bundesstrafgerichts ist die Beschwerde an das Bundesgericht nur dann möglich, wenn es sich um einen besonders bedeutenden Fall handelt. Ein solcher liegt insbesondere dann vor, wenn sich das Bundesgericht bisher noch nicht zu der sich stellenden rechtlichen Grundsatzfrage äussern musste.²⁹

C. Steueramtshilfe

I. Amtshilfe nach OECD-Standard

Am 13. März 2009 hat die Schweiz unter starkem internationalem Druck insbesondere der G-20 Staaten ihren Vorbehalt zu Art. 26 OECD-Musterabkommen (OECD-MA) zurückgezogen. In der Folge hat sie mehr als 30 Abkommen abgeschlossen, welche die so genannte Auskunftsklausel vorsehen. Zu diesen Abkommen gehört auch das zwischen der Schweiz und Deutschland bestehende Doppelbesteuerungsabkommen. Aufgrund der grossen Auskunftsklausel hat der ersuchte Staat dem ersuchenden Staat auf Anfrage diejenigen Informationen zu liefern, die zur Durchführung dieses Abkommens oder zur Verwaltung oder Anwendung des innerstaatlichen Rechts betreffend Steuern jeder Art voraussichtlich erheblich sind. Dies beinhaltet – nicht nur, aber auch – die Amtshilfe bei der Hinterziehung direkter Steuern. Da der ersuchende Staat die ihm zur Verfügung gestellten Informationen und Beweismittel denjenigen Behörden zur Verfügung stellen darf, die Steuerstraftaten verfolgen, und die Rechtshilfe im Bereich der direkten Steuern noch immer einen Abgabebetrag voraussetzt, ist die Amtshilfe ein wirksames Instrument zur Verfolgung von Steuerdelikten.

II. Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Schweiz und Deutschland

1. Aktuelle Fassung

Am 15. Dezember 2011 ist die in Art. 27 des Doppelbesteuerungsabkommens Deutschland – Schweiz in der Fassung des Revisionsprotokolls vom 27. Oktober 2010 geregelte (grosse) Amtshilfeklausel nach dem OECD-Standard in Kraft getreten. Aufgrund einer ausdrücklichen Übergangsbestimmung gilt diese für Steuerjahre, die am 1. Januar des auf die Unterzeichnung (am 27. Oktober 2010) folgenden Jahres beginnen, somit ab Steuerjahr 2011 und später sowie für Bankinformationen ab 1. Januar 2011. Sie beinhaltet unter anderem auch den Austausch von Informationen, die dem ersuchenden Staat zur Verfolgung von Delikten dienen, für welche die Rechtshilfe nicht zulässig ist.³⁰ Die auf dem Wege der Amtshilfe erlangten Informationen und Beweismittel dürfen dabei unter anderem

²⁹ Bundesgericht, Urteil 1C.163/2010 vom 13. April 2010 E. 2.2.2.

³⁰ Vor allem („einfache“) Hinterziehung von direkten Steuern.

auch denjenigen Personen und Behörden zugänglich gemacht werden, die mit der Strafverfolgung der in Art. 27 Abs. 1 DBA-D genannten Steuern³¹ befasst sind.³²

Es stellt sich daher die Frage, ob eine unzulässige Umgehung der Rechtshilfe vorliegt, wenn der ersuchende Staat ein Amtshilfeersuchen stellt, mit dem einzigen Zweck, die erlangten Informationen zur Verfolgung von nicht rechtshilfefähigen Steuerdelikten zu verwenden. Das Bundesgericht hat diese Frage in einem die Amtshilfe an die USA betreffendem Fall ohne nähere Begründung verneint. Nach dieser Rechtsprechung kann der ersuchende Staat wählen, ob er ein Rechtshilfesuch stellen soll oder ein Amtshilfeersuchen gestützt auf die einschlägigen Rechtsquellen.³³

Umstritten ist, ob Art. 27 DBA-D in der Fassung vom 27. Oktober 2010 neben Einzlersuchen auch Gruppensuchen zulässt. Bei einem Gruppensuchen ist eine Vielzahl von Personen betroffen, die dem ersuchenden Staat namentlich noch nicht bekannt sind. Die Identifikation erfolgt im ersuchten Staat durch den Informationsinhaber, der aufgrund des im Amtshilfeersuchen geschilderten Sachverhaltes diejenigen Personen herausucht, auf welche die Beschreibung und Umstände im Amtshilfeersuchen zutreffen.

2. Frühere Fassung von Art. 27 DBA-D

Die aktuell geltende Fassung von Art. 27 DBA-D hat die Fassung gemäss dem Revisionsprotokoll vom 12. März 2002 abgelöst. Dieses enthielt eine auf „Betrugsdelikte und dergleichen“ erweiterte Amtshilfeklausel. Unter einem Betrugsdelikt ist ein betrügerisches Verhalten zu verstehen, das nach dem Recht beider Staaten als Steuervergehen gilt und mit Freiheitsstrafe bedroht ist. Nach geltendem schweizerischem Recht trifft dies im Bereich der direkten Steuern einzig auf den Steuerbetrug zu. Daher ist gestützt auf diese Fassung des Abkommens nur dann Amtshilfe zu leisten, wenn der Beschuldigte inhaltlich unwahre Urkunden zum Zweck der Steuerhinterziehung verwendete.³⁴

Das Revisionsprotokoll vom 12. März 2002 ist am 24. März 2003 in Kraft getreten und gilt für Betrugsdelikte, die ab dem 1. Januar 2004 begangen worden sind. Massgebend ist das Jahr der Tatbegehung, und nicht die Steuerperiode, welche von der Straftat betroffen ist.³⁵

³¹ Steuern aller Art und Bezeichnung.

³² Art. 27 Abs. 2 DBA-D.

³³ BGE 137 II 128 E. 2.3.2 S. 135.

³⁴ STEFAN OESTERHELT, Amtshilfe im internationalen Steuerrecht der Schweiz, Jusletter vom 12. Oktober 2009, Rz. 46 und 57.

³⁵ Anderer Meinung: STEFAN OESTERHELT, Amtshilfe im internationalen Steuerrecht der Schweiz, Jusletter vom 12. Oktober 2009, Rz. 151, der von der Anknüpfung an die Steuerperiode ausgeht.

III. Völkerrechtliche Rechtsgrundlage für Gruppenanfragen in Art. 27 DBA-D in der Fassung vom 27. Oktober 2010?

1. Kommentar zu Art. 26

Am 17. Juli 2012 hat der OECD-Rat den Kommentar zu Art. 26 OECD-MA geändert. Diese Kommentaränderung beinhaltet insbesondere die Klarstellung, dass sich die voraussichtliche Erheblichkeit der vom ersuchten Staat verlangten Informationen sowohl auf einen einzelnen als auch auf mehrere Steuerpflichtige beziehen kann. Weiter erläutert der Kommentar, dass sich ein Amtshilfeersuchen gegen eine Gruppe von nicht einzeln identifizierten Steuerpflichtigen richten kann. Da es bei solchen Gruppenanfragen schwierig zu beurteilen ist, ob die Anfrage eine „unzulässige Fishing Expedition“ (Beweisforschung) ist, muss der ersuchende Staat eine detaillierte Beschreibung der Gruppe und der spezifischen Tatsachen und Umstände liefern, welche zur Anfrage geführt haben. Ausserdem muss der ersuchende Staat die Gründe darlegen, aus welchen er zur Annahme gelangte, dass die zur Gruppe gehörenden Steuerpflichtigen, über welche er Informationen verlangt, ihren steuerlichen Pflichten nicht nachgekommen sind.³⁶

Vor dieser Kommentaränderung gehörten so genannte Gruppenanfragen nicht zum OECD-Standard. Gruppenanfragen sind Amtshilfeersuchen, die eine Vielzahl von Steuerpflichtigen betreffen, die nicht von vornherein namentlich identifiziert sowie durch dasselbe Verhaltensmuster zusammengefasst sind.

2. Bedeutung des Kommentars zum OECD-Musterabkommen

Doppelbesteuerungsabkommen sind völkerrechtliche Verträge im Sinne von Art. 2 Abs. 1 lit. a des Wiener Übereinkommens über das Recht der Verträge vom 23. Mai 1969 (VRK). Für die Schweiz ist dieses Übereinkommen seit dem 6. Juni 1990 in Kraft. Deutschland ist der Konvention per 20. August 1987 beigetreten. Ein völkerrechtlicher Vertrag ist grundsätzlich nach den Regeln von Art. 31, 32 und 33 VRK auszulegen.³⁷

Ausgangspunkt der Auslegung von völkerrechtlichen Verträgen ist die Wortinterpretation. Entscheidend ist der objektive Parteiwille, wie er im Vertragstext zum Ausdruck kommt. Zu ermitteln ist die gewöhnliche Bedeutung (ordinary meaning) der verwendeten Worte einer Bestimmung in ihrem Zusammenhang und dem Ziel und Zweck des Vertrages, wobei auch Ziel und Zweck dem Vertragstext zu entnehmen sind.³⁸

³⁶ OECD-Kommentar, Art. 26 Rz. 5.2

³⁷ Bundesverwaltungsgericht, Urteil A-737/2012 vom 5. April 2012 E. 4.1.

³⁸ Stefan Oesterhelt, Bedeutung des OECD-Kommentars für die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, Archiv für Schweizerisches Abgaberecht 80, 373 ff S. 376 mit weiteren Hinweisen.

Die Einordnung des Kommentars zum OECD-Musterabkommen bei der Auslegung von DBA ist nicht geklärt. Zumindest dann, wenn die Vertragsstaaten eine Bestimmung des OECD-MA unverändert in das DBA übernommen haben, gehört der Kommentar zu den primären Auslegungsmitteln im Sinne von Art. 31 VRK. Diesfalls ist anzunehmen, dass die Vertragsstaaten den Begriffen die Bedeutung im Sinne des OECD-MA und des OECD-Kommentars geben wollten.³⁹

3. Massgebende Fassung des OECD-Kommentars

Die OECD neigt dazu, Fortbildungen des Musterabkommens in Kommentaränderungen vorzunehmen. Daher ist die Kommentierung Überarbeitungen unterworfen.⁴⁰ Aufgrund von Überarbeitungen kann im Zeitpunkt der Rechtsanwendung eine Fassung des OECD-Kommentars in Kraft stehen, die bei Abschluss des DBA noch nicht galt. Daher ist fraglich, ob die im Zeitpunkt der Rechtsanwendung in Kraft stehende Fassung (so genannte dynamische Anwendbarkeit) oder die im Zeitpunkt des Abschlusses des DBA geltende Fassung (so genannte statische Anwendbarkeit) massgebend sein soll.

Die schweizerische Rechtsprechung zu dieser Frage ist nicht eindeutig. Die Gerichte scheinen jedoch zu einer dynamischen Anwendbarkeit hinzuneigen.⁴¹ Demgegenüber scheint der Deutsche Bundesfinanzhof (BFH) die statische Anwendbarkeit zu favorisieren.⁴² Dieser Auffassung gebührt der Vorrang. Die Vertragsstaaten haben nämlich das Abkommen abgeschlossen, ohne dass ihnen die in der späteren Kommentaränderung aufgenommene Auffassung bekannt war.⁴³

4. Gruppenanfrage gemäss geltender Fassung von Art. 27 DBA Deutschland-Schweiz?

Im Zeitpunkt, als die Schweiz und Deutschland die aktuell geltende Fassung von Art. 27 Abs. 2 vereinbart haben, waren Gruppenanfragen noch nicht OECD-Standard. Die entsprechende Anpassung des OECD-Kommentars fand erst später, am 17. Juli 2012, statt.

³⁹ Oesterhelt, a.a.O., 380 mit weiteren Hinweisen.

⁴⁰ Michael Lang, Die Bedeutung der Änderung im OECD-Kommentar 2010 zum Begriff des Arbeitgebers nach Art. 15 Abs. 2 OECD-MA, SWI 2011, 105 ff. S. 110.

⁴¹ Oesterhelt, a.a.O., 386.

⁴² BFH, Urteil vom 8. September 2010, I R 6/09; Senatsbeschluss vom 19. Mai 2010 I B 191/09.

⁴³ Oesterhelt, a.a.O., 393.

Nach der statischen Anwendbarkeit des OECD-Kommentars sind daher Gruppenanfragen nicht Gegenstand von Art. 27 in der Fassung des Revisionsprotokolls vom 27. Oktober 2010.⁴⁴

Aber selbst wenn der am 17. Juli 2012 geänderte Kommentar auch vor diesem Tag abgeschlossene Abkommen gültig wäre, sind Gruppenanfragen ausgeschlossen, wenn das entsprechende Abkommen zusätzliche Anforderungen an die Identifikation der von der Amtshilfe betroffenen Person stellt.⁴⁵

Sowohl das Protokoll als auch die Verständigungsvereinbarung sprechen von der Identifizierung einer Einzelperson. Darüber hinaus obliegt es dem ersuchenden Staat, die steuerpflichtige Person zu identifizieren.⁴⁶

Bei einer Gruppenanfrage erfolgt die Identifizierung der betroffenen Personen hingegen durch den Informationsinhaber im ersuchten Staat.

In den Verhandlungen zum Revisionsprotokoll vom 27. Oktober 2010 vertrat Deutschland die Haltung, dass die Identifikation im Ersuchen nicht notwendig sei. Gestützt auf das Urteil A-7342/2008 und 7426/2008 des Bundesverwaltungsgerichts vom 5. März 2009 betreffend Amtshilfe an die USA, in welchem das Gericht ein Amtshilfeersuchen als zulässig erachtete, das sich gegen eine unbestimmte Vielzahl von Personen richtete, die durch dasselbe Verhaltensmuster verbunden waren, verlangten die deutschen Unterhändler, auf das Erfordernis der Identifikation durch den ersuchenden Staat zu verzichten. Weil die schweizerische Delegation diese Forderung ablehnte, haben die Vertragsstaaten die Identifikation der betroffenen Person als Element des Ersuchens vereinbart.⁴⁷

Dies geht auch aus der Beratung der im Bundesgesetz über die internationale Amtshilfe in Steuersachen (Steueramtshilfegesetz; StAhiG) hervor. Auf die von verschiedenen Mitgliedern des Nationalrates gestellte Frage, ob gestützt auf die von der Schweiz bis dahin abgeschlossenen Abkommen Gruppensuchen zulässig seien, hat die Finanzministerin, Eveline Widmer-Schlumpf, geantwortet, dass dies auf die meisten Abkommen zutrefe. Allerdings seien diejenigen Abkommen anzupassen, welche von Gesuchen im Einzelfall sprechen würden. Sie hat ausgeführt: „Soweit der Vertragstext einfach von Gesuchen spricht – nicht von Einzelsuchen – braucht

⁴⁴ Nach Auffassung von XAVIER OBERSON, L' admissibilité des demandes dites groupées dans le cadre des CDI conclus après le 13 mars 2012, Archiv für Schweizerisches Abgaberecht, 82, 2013/14, 442, 229 stellt die Änderung des Kommentars vom 17. Juli 2012 lediglich eine reine Präzisierung des seit dem Update 2005 geltenden Standards dar, weshalb Gruppensuchen auch gestützt auf vor dem 17. Juli 2012 vereinbarten Abkommen zulässig sein können.

⁴⁵ OBERSON, a.a.O., 449; ROBERT WALDBURGER, Sind Gruppensuchen an die Schweiz rechtlich zulässig?, IFF Forum für Steuerrecht 2013, 110, 121.

⁴⁶ Verständigungsvereinbarung vom 15. Dezember 2011 betreffend Auslegung von Ziff. 3 lit. b des Protokolls zum DBA Deutschland – Schweiz

⁴⁷ DANIEL HOLENSTEIN, Identifikation durch Schilderung eines Verhaltensmusters? IWB 2012, 17 ff S. 22

es im Aussenverhältnis keine Anpassung.“⁴⁸ Die Anforderungen an ein Amtshilfeersuchen sind in den einzelnen Schlussprotokollen zu den DBA bzw. Revisionsprotokollen enthalten, welche eine dem OECD-Standard entsprechende Amtshilfeklausel einführen.

Das zwischen der Schweiz und Deutschland vereinbarte Schlussprotokoll verlangt, dass der ersuchende Staat dem ersuchten Staat folgende Angaben zu liefern hat:

„hinreichende Angaben zur Identifizierung der in einer Überprüfung oder Untersuchung einbezogenen Person.“⁴⁹

Das Protokoll spricht dabei von der betroffenen Person in der Einzahl, weshalb das zwischen der Schweiz und Deutschland bestehende Abkommen zu denjenigen gehört, welche eine Anpassung voraussetzen, damit Gruppensuchen gestützt auf das Abkommen zulässig sind.

Aus diesen Überlegungen sind Gruppenanfragen gestützt auf Art. 27 des geltenden DBA-D nicht möglich.⁵⁰

IV. Verfahrensvorschriften

1. Grundsätzliches

Der Vollzug der Amtshilfe nach dem DBA sowie anderen internationalen Abkommen, die einen auf Steuersachen bezogenen Informationsaustausch vorsehen, ist im StAhiG geregelt. Dieses am 1. Februar 2013 in Kraft getretene Gesetz musste aufgrund der internationalen Entwicklungen bereits am 24. März 2014 geändert werden. In dieser Gesetzesänderung musste die Empfehlung des Global Forums für Transparenz und Informationsaustausch zu Steuerzwecken umgesetzt werden, wonach in Ausnahmefällen die Herausgabe der verlangten Informationen an den ersuchenden Staat ohne vorgängige Information der betroffenen Person möglich sein soll. Gleichzeitig wurde das in seiner ursprünglichen Fassung auf Einzlersuchen zugeschnittene StAhiG angepasst, um es für Gruppensuchen zu öffnen.

⁴⁸ Amtliches Bulletin 2012 Nationalrat 1350. Votum Eveline Widmer-Schlumpf.

⁴⁹ Amtliche Sammlung des Bundesrechts 2012, 849.

⁵⁰ Gleicher Meinung: THOMAS KOBLENZER, Auslegung von Art. 27 DBA-Schweiz im Lichte des geänderten Musterkommentars zu Art. 26 OECD-MA; ISTR 2012, 872, 875; HEIKO KUBAILE / SILKE TSCHATSCH, Neueste Entwicklungen im deutschen Steuerrecht, Steuer Revue 2012, 605.

2. Anforderungen an ein Einzlersuchen

Das Schlussprotokoll zur Einführung der grossen Auskunftsklausel in das zwischen der Schweiz und Deutschland bestehende DBA sieht vor, dass ein Amtshilfeersuchen unter anderem die folgenden Angaben enthalten muss:

- hinreichende Angaben zur Identifizierung der in eine Überprüfung oder Untersuchung einbezogenen Person (typischerweise der Name und, soweit bekannt, Geburtsdatum, Adresse, Kontonummer oder ähnliche identifizierende Informationen),
- die Zeitperiode, für welche die Informationen verlangt werden,
- den Steuerzweck, für den die Informationen verlangt werden,
- den Namen und soweit bekannt die Adresse des mutmasslichen Inhabers der verlangten Informationen

3. Nichteintretensgründe

Auf ein Ersuchen wird nicht eingetreten, wenn es zum Zweck der Beweisausforschung gestellt worden ist, Informationen verlangt werden, die von der Amtshilfebestimmung des anwendbaren Abkommens nicht erfasst sind oder es den Grundsatz von Treu und Glauben verletzt, insbesondere wenn es auf Informationen beruht, die durch nach schweizerischem Recht strafbare Handlungen erlangt worden sind.

Darunter fallen insbesondere der „Diebstahl“ von Bankdaten mit anschliessender Weitergabe der illegal erworbenen Daten an eine ausländische Behörde. Dieses Verhalten ist sowohl als Verletzung des Bankgeheimnisses (Art. 47 BankG) als auch als wirtschaftlicher Nachrichtendienst (Art. 273 StGB) sowie als Verletzung des Geschäftsgeheimnisses (Art. 162 StGB) strafbar.⁵¹

Nach schweizerischem Recht ist bereits der Datendiebstahl als solcher strafbar. Daher spielt es für das Eintreten auf das Ersuchen keine Rolle, ob der ausländische Fiskus die Daten entgeltlich oder unentgeltlich erworben hat.

4. „Freiwillige“ Amtshilfe bei Gruppensuchen gestützt auf das StAhiG

Das StAhiG hat bereits in seiner ursprünglichen Fassung Gruppensuchen nicht ausgeschlossen, obwohl es auf Einzlersuchen ausgerichtet war. Dies geht aus dem Gesetzgebungsprozess hervor. Der Nationalrat hat nämlich zuerst beschlossen, dass Amtshilfe ausschliesslich auf Ersuchen im Einzelfall geleistet wird.⁵² Der Ständerat

⁵¹ Bundesstrafgericht, Urteil SK.2011.21 vom 15. Dezember 2011.

⁵² Amtliches Bulletin 2012 Nationalrat 90-95.

hat die Begrenzung auf den Einzelfall gestrichen, woraufhin sich der Nationalrat in der Differenzvereinbarung dieser Version angeschlossen hat.

In der Revision vom 21. März 2014 hat der Gesetzgeber nun eine Legaldefinition von Gruppensuchen sowie Verfahrensbestimmungen für Gruppensuchen eingeführt, sowie dem Bundesrat die Kompetenz erteilt, den erforderlichen Inhalt eines Gruppensuchens festzulegen.

In der Literatur sind einzelne Stimmen zu vernehmen, welche im StAhiG eine entsprechende Rechtsgrundlage erblicken, welche die „freiwillige“ Leistung von Amtshilfe bei Gruppensuchen zulässt, sofern das anwendbare Abkommen keine völkerrechtliche Grundlage enthält. Dies betrifft unter anderem Art. 27 DBA in der Fassung des Revisionsprotokolls vom 27. Oktober 2010. Diese insbesondere von OESTERHELT⁵³ vertretene Auffassung verdient keine Zustimmung. Abgesehen davon, dass es sich beim StAhiG um ein Durchführungsgesetz handelt, scheiterte in der parlamentarischen Beratung das StAhiG sowohl in der ursprünglichen als auch in der revidierten Fassung im Minderheitsantrag, welche den (freiwilligen) Vollzug der Amtshilfe im Verkehr mit Staaten vorsieht, mit denen kein völkerrechtlicher Vertrag über den Austausch von Steuerinformationen besteht. Durch die Ablehnung dieser Minderheitsanträge hat der Nationalrat nicht nur die Leistung der Amtshilfe an Staaten abgelehnt, mit welchen kein entsprechendes Abkommen besteht, sondern auch die „freiwillige“, über die im entsprechenden Abkommen enthaltene Verpflichtungen hinausgehende Amtshilfe.

Daraus folgt, dass die Schweiz Deutschland bis zur Revision des Abkommens keine Amtshilfe bei Gruppensuchen leisten wird. Da die Schweiz einer Änderung des Abkommens zustimmen wird, wird die Schweiz (spätestens) nach der Anpassung des Abkommens Gruppenanfragen aus Deutschland erfüllen.

5. Zeitlicher Anwendungsbereich von Gruppensuchen

Der zeitliche Anwendungsbereich von Gruppensuchen ist in einer Verordnung des Bundesrates geregelt. Dieser sieht vor, dass Gruppenanfragen für Sachverhalte möglich sind, die sich nach Inkrafttreten des StAhiG ereignet haben, also nach dem 1. Februar 2013.⁵⁴ Allerdings behält Art. 1 Abs. 2 der genannten Verordnung fest, dass abweichende völkerrechtliche Verpflichtungen vorgehen. Dies ist aus schweizerischer Sicht ohnehin selbstverständlich, da Völkerrecht dem Landesrecht vorgeht. Die Schweiz folgt dem so genannt monistischen System bei der Umsetzung des Völkerrechts. Staatsverträge sind nicht durch ein Gesetz im Landesrecht zu

⁵³ STEFAN OESTERHELT, Steuerrechtliche Entwicklungen (insbesondere im Jahr 2012), Schweizerische Zeitschrift für Wirtschaftsrecht 2013, PS, 99.

⁵⁴ Art. 1 Abs. 1 der Verordnung über die Amtshilfe bei Gruppensuchen bei internationalen Steuerabkommen.

transformieren; erga omnes Staatsverträge werden nach deren Ratifikation ohne weitere Umsetzung Bestandteil des Landesrechts.

Darüber hinaus gilt der Vorrang des Völkerrechts. Staatsverträge gehen widersprechendem Landesrecht grundsätzlich vor. Nach der Rechtsprechung des für die Beurteilung von Beschwerden gegen Amtshilfeersuchen der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) zuständigen Bundesverwaltungsgerichts ist die Anwendung neuer Amtshilfebestimmungen auf zurückliegende Steuerjahre nicht ausgeschlossen.⁵⁵

Es hat dabei Bezug genommen auf die Rechtsprechung des damals noch zur Beurteilung von Beschwerden in Steueramtshilfe zuständigen Bundesgerichts zu Art. 26 DBA-USA 1996. Nach den Überlegungen des Bundesgerichts sind Amtshilfebestimmungen Verfahrensvorschriften, die mit ihrem Inkrafttreten sofort anwendbar werden. Dies gelte auch für Sachverhalte, welche sich auf Steuerjahre beziehen, die vor dem Inkrafttreten lägen. Andernfalls würden neue Amtshilfebestimmungen noch während Jahren nach ihrem Inkrafttreten nicht zur Anwendung kommen.⁵⁶

6. Fallkonstellationen, die eine Gruppenanfrage rechtfertigen können

Der am 17. Juli 2012 angepasste Kommentar zu Art. 26 OECD-MA enthält zwei Beispiele für zulässige Gruppenanfragen, nämlich:

Staat A hat Informationen erhalten über alle Transaktionen mit ausländischen Kreditkarten, welche in einem bestimmten Jahr auf seinem Gebiet ausgeführt wurden. Er hat die Daten verarbeitet und festgestellt, dass bei gewissen Kreditkartennummern die Häufigkeit, das Muster und die Art der Nutzung vermuten lassen, dass die jeweiligen Inhaber der Kreditkarte im Staat A steuerlich ansässig sind. Staat A ist nicht in der Lage, durch Ausschöpfung seiner innerstaatlichen Ermittlungsmöglichkeit an die Namen heranzukommen, weil die relevanten Informationen nicht im Besitz oder unter der Kontrolle von Personen im Gebiet des Staates A sind. Aufgrund der Kreditkartennummern wird als Kreditkartenaussteller die Bank B im Staat B identifiziert. Im Zuge einer Untersuchung sendet Staat A ein Amtshilfeersuchen an Staat B, in welchem er um Name, Adresse und Geburtsdatum der Inhaber der im Rahmen der Untersuchung ermittelten Kreditkarten ersucht sowie um die Nennung weiterer Personen, welche eine Vollmacht über die betroffenen Kreditkarten besitzen. Staat A liefert die relevanten Kreditkartennummern und die obigen Informationen, welche die voraussichtliche Erheblichkeit der gewünschten Informationen für seine Untersuchung und im Allgemeinen für die Anwendung und den Vollzug seines Steuerrechts zeigen (Kommentar, Ziff. 8 lit. f).

⁵⁵ Bundesverwaltungsgericht, Urteil A-6874/2010 vom 20. Juni 2011 E. 3.2

⁵⁶ Bundesgericht, Urteil 2A.551 vom 12. April 2002 E. 2.a

Der Finanzdienstleister B wurde im Staat B gegründet. Die Steuerbehörden des Staates A haben entdeckt, dass B an Steuerpflichtige mit Wohnsitz im Staat ein Finanzprodukt vertreibt mit der irreführenden Behauptung, das Produkt eliminiere die Einkommenssteuerpflicht der auf dem Produkt angesammelten Einkünfte. Das Finanzprodukt erfordert, dass ein Konto beim Finanzdienstleister B eröffnet wird, über welches die Investition in das Produkt erfolgen soll. Obwohl die Steuerbehörde in einer Information klargestellt hat, dass das vom Produkt erwirtschaftete Einkommen zu versteuern sei, setzt Finanzdienstleister B den Absatz des Produktes fort. Staat A hat mehrere in seinem Staat Steuerpflichtige ermittelt, die in das Produkt investiert haben. Alle haben die von diesem erwirtschafteten Einkünfte nicht deklariert. Nachdem Staat A alle in seinem Inland bestehenden Möglichkeiten ausgeschöpft hat, um die Informationen über diejenigen in seinem Staat Steuerpflichtigen erhalten zu haben, die in das Produkt investiert haben, richtet er ein Amtshilfeersuchen an Staat B. Darin ersucht er um die Bekanntgabe derjenigen im Staat A ansässigen Personen, die (i) über ein Konto bei B verfügen und (ii) in das Finanzprodukt investiert haben. Staat A liefert dem Staat B die obgenannten Informationen, einschliesslich Details zum Finanzprodukt und zum Stand der Untersuchung (Kommentar, Ziff. 8 lit. h).

Der Kommentar beschränkt die Zulässigkeit von Gruppenanfragen nicht auf „Verhaltensmuster“ der betroffenen Steuerpflichtigen. Gruppenanfragen sind generell dann möglich, wenn begründete Anhaltspunkte dafür bestehen, dass die zur Gruppe gehörenden Personen ihren steuerlichen Pflichten nicht vollumfänglich nachgekommen sind. Derartige Anhaltspunkte liegen bei Bankkunden vor, deren Kundenbeziehung von der Bank aufgelöst wurde, weil sie innerhalb der von der Bank angesetzten Frist die von der Bank geforderten Nachweise der Steuerkonformität nicht erbringen konnten.

Dasselbe gilt für Kunden, die dieser Kündigung zuvorkommen möchten und ihr Vermögen abziehen. Dabei ist insbesondere der Transfer der Guthaben an Standorte problematisch, die den OECD-Standard der Steueramtshilfe nicht umgesetzt haben. Ebenso sind Barabhebungen verdächtig, da diese die Papierspur durchbrechen und dadurch geeignet sind, die Entdeckung einer bereits begangenen Steuerhinterziehung zu verhindern (BACH, 76).

Je nach Umfeld, in die sie eingebettet sind, können auch Handlungen verdächtig sein, die für sich alleine genommen unproblematisch sind. So sind Barabhebungen von Bankguthaben oder die Beendigung einer Kundenbeziehung zu einer Bank grundsätzlich alltägliche Vorgänge, die isoliert betrachtet keine Anhaltspunkte dafür sind, dass der Bankkunde seine steuerlichen Verpflichtungen verletzt hat. Finden

diese Handlungen jedoch statt, nachdem die Bank dem Kunden die Kündigung der Kundenbeziehung angedroht hat, sofern er nicht belegen kann, dass die ihm zuzurechnenden Vermögen in seinem Ansässigkeitsstaat ordnungsgemäss versteuert sind, erhält die an sich unproblematische Handlung ein anderes Gewicht.

7. Ablauf eines Amtshilfeverfahrens

Die zuständige ausländische Behörde richtet ihr Amtshilfeersuchen an die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV), welche das Ersuchen vorprüft. Erfüllt dieses die formellen und materiellen Voraussetzungen, erlässt die ESTV eine sofort vollstreckbare, nicht mit Rechtsmitteln separat anfechtbare Eintretens- und Zwischenverfügung, in welcher sie die für die Beschaffung der verlangten Informationen erforderlichen Anordnungen trifft.

Sofern der ersuchende Staat nicht Geheimhaltungsgründe geltend macht, informiert die ESTV die von der Amtshilfe betroffene Person, so dass sich diese am Verfahren beteiligen, Einsicht in die Akten nehmen und Stellungnahmen einreichen kann. Sofern die betroffene Person den Informationen an die ersuchende Behörde nicht zustimmt, erlässt die ESTV eine Schlussverfügung, welche mit Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht anfechtbar ist. Der Entscheid des Bundesverwaltungsgerichts ist beim Bundesgericht anfechtbar, sofern ein besonders bedeutsamer Fall vorliegt.

Nach Inkrafttreten der Gesetzesrevision vom 21. März 2014 wird die beschwerdeberechtigte Person ausnahmsweise erst nach Überlieferung der verlangten Informationen an die ersuchende Behörde im Ausland benachrichtigt, wenn die ersuchende Behörde glaubhaft macht, dass die vorgängige Information der betroffenen Person sowohl den Zweck der Amtshilfe als auch den Erfolg der Untersuchung im ersuchenden Staat vereiteln würde.

D. Geplante Weiterentwicklungen

Im Juni 2012 hat das Bundesamt für Justiz die Ausdehnung der Rechtshilfe durch Aufhebung des Fiskalvorbehalts in die Vernehmlassung geschickt. In dieser Vernehmlassungsvorlage hat es vorgeschlagen, im Verhältnis zu einem ersuchenden Staat, mit dem ein Doppelbesteuerungsabkommen in Kraft ist, das Amtshilfe bei Steuerhinterziehung und Steuerbetrug vorsieht, die Rechtshilfe für Steuerdelikte nach allen Teilen des IRSG zu gewähren.

Dies hätte die Ausdehnung der Rechtshilfe für die Verfolgung der nach schweizerischem Verständnis bloss „einfachen“ Steuerhinterziehung auf die direkten Steuern (Einkommens- und Vermögenssteuern) zur Folge. Darüber hinaus würde die

Auslieferung auf Steuerdelikte im Bereich der direkten Steuern ausgedehnt, sofern die dem Ersuchen zu Grunde liegende Tat nach dem Recht sowohl des ersuchenden als auch dem Recht des ersuchten Staates mit Freiheitsstrafe im Höchstmass von mindestens einem Jahr bedroht ist. Nach schweizerischem Recht fallen der Abgabe- und der Steuerbetrug in diese Kategorie.

Ausserdem sollen Zwangsmassnahmen möglich sein und der Spezialitätsvorbehalt aufgehoben werden. Die Anwendbarkeit dieser Änderungen soll durch eine ausdrückliche Übergangsbestimmung auf Taten begrenzt werden, die nach Inkrafttreten der Gesetzesänderung begangen worden sind.

Dieser Vernehmlassungsvorschlag ist auf breite Kritik gestossen. Daher ist derzeit nicht absehbar, inwiefern diese Weiterentwicklungen umgesetzt werden.

Im Februar 2012 hat die Group d'action financière / Financial Action Task Force (GAFI/FATF) ihre Empfehlungen zur Geldwäschereibekämpfung aktualisiert. Neu sollen schwere Steuerdelikte zu den Geldwäschereivortaten gehören. Die Mitgliedsstaaten können dabei selber bestimmen, welche Steuerstraftaten in diese Kategorie fallen. Nach geltendem schweizerischem Steuerstrafrecht ist einzig der qualifizierte Abgabebetrug eine Vortat der Geldwäscherei. Der Bundesrat hat angekündigt, seine Vorstellungen zur Umsetzung der Empfehlung der GAFI/FATF im Frühjahr 2013 bekannt zu geben.

Last but not least hat der Bundesrat in seinem Bericht vom 19. Dezember 2012 zum Finanzplatz die Weissgeldstrategie bekräftigt. Zu dieser Strategie gehört auch, dass die Finanzintermediäre bei der Annahme von Vermögenswerten dem Aspekt der Steuerkonformität Rechnung zu tragen haben. Daher prüft der Bundesrat die Einführung von Sorgfaltspflichten, welche die Annahme unversteuerter Gelder verhindern sollen. In Umsetzung dieser Strategie bereiten einige Banken die Änderung in den Allgemeinen Geschäftsbedingungen vor, so dass sie die Kundenbeziehung zu bisher steuerunehrlichen Kunden beenden können, welche ihre Steuersituation bis zu einem bestimmten Stichtag nicht bereinigt haben.

Am 13. Februar 2014 hat die OECD den Standard für den automatischen Austausch von Kontoinformationen erlassen, den sie formell am Treffen der Finanzminister der G-20 am 22./23. Februar 2014 in Sidney vorstellen wird. Es ist geplant, diesen Standard an einem weiteren Treffen der Finanzminister der G-20 im September 2014 zu verabschieden.

Aufgrund dieses Standards meldet die zuständige Behörde eines Vertragsstaates der zuständigen Behörde eines anderen Vertragsstaates jährlich in Bezug auf die in seinem Gebiet geführten Konten:

- den Namen, die Adresse, die Steuernummer, Geburtsdatum, Geburtsort des Kontoinhabers, der im anderen Vertragsstaat steuerpflichtig ist
- die Kontonummer
- den Namen und – soweit vorhanden – die Identifikationsnummer des Finanzinstituts
- den Kontostand am Jahresende, bzw. bei Auflösung des Kontos während des Jahres den Stand im Zeitpunkt der Auflösung
- den Bruttoertrag der Zinsen, Dividenden und übrigen Kapitaleinkünfte, die durch die Vermögenswerte des Kontos während des Jahres erwirtschaftet wurden
- den Bruttobetrag der während des Kalenderjahres mit dem Verkauf oder der Rücknahme von Vermögenswerten erwirtschafteten Erlöse

Die Schweiz hat mittlerweile den Widerstand gegen die Einführung des automatischen Informationsaustausches aufgegeben. Es ist daher damit zu rechnen, dass sie diesen Standard umgehend umsetzen wird. Nach den Angaben der Finanzministerin, Eveline Widmer-Schlumpf, wird der Bundesrat im Jahr 2015 eine Vorlage an das Parlament richten.