

15.047

Botschaft

zur Genehmigung des Übereinkommens des Europarats und der OECD über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen und zu seiner Umsetzung (Änderung des Steueramtshilfegesetzes)

vom 5. Juni 2015

Sehr geehrter Herr Nationalratspräsident
Sehr geehrter Herr Ständeratspräsident
Sehr geehrte Damen und Herren

Mit dieser Botschaft unterbreiten wir Ihnen, mit dem Antrag auf Zustimmung, den Entwurf eines Bundesbeschlusses über die Genehmigung des Übereinkommens des Europarats und der OECD über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen und über seine Umsetzung (Entwurf einer Änderung des Steueramtshilfegesetzes).

Wir versichern Sie, sehr geehrter Herr Nationalratspräsident, sehr geehrter Herr Ständeratspräsident, sehr geehrte Damen und Herren, unserer vorzüglichen Hochachtung.

5. Juni 2015

Im Namen des Schweizerischen Bundesrates

Die Bundespräsidentin: Simonetta Sommaruga
Die Bundeskanzlerin: Corina Casanova

Übersicht

Die Schweiz hat am 15. Oktober 2013 das Übereinkommen des Europarats und der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) über die Amtshilfe in Steuersachen (Amtshilfeübereinkommen) unterzeichnet. Mit der vorliegenden Vorlage sollen das Amtshilfeübereinkommen genehmigt und die zu dessen Umsetzung nötigen Änderungen im Steueramtshilfegesetz vorgenommen werden.

Ausgangslage

Die Schweiz bekennt sich seit März 2009 zu den internationalen Standards betreffend Informationsaustausch im Steuerbereich. Mit dem Beitritt sämtlicher G-20-Staaten und fast allen Staaten der OECD zum Amtshilfeübereinkommen gehört dieses faktisch zum internationalen Standard. Mit ihrem Beitritt bekräftigt die Schweiz ihr Engagement bei der weltweiten Bekämpfung von Steuerbetrug und Steuerhinterziehung im Hinblick auf die Wahrung der Integrität und die Reputation des Finanzplatzes Schweiz.

Inhalt der Vorlage

Der sachliche Anwendungsbereich des Amtshilfeübereinkommens kann mittels Anbringung von Vorbehalten individuell gestaltet werden. Der Bundesrat schlägt vor, dass das Amtshilfeübereinkommen für die Schweiz die Steuern auf Einkommen und Vermögen erfasst.

Das Amtshilfeübereinkommen sieht drei Formen des Informationsaustauschs vor: den Informationsaustausch auf Ersuchen, den spontanen Informationsaustausch und den automatischen Informationsaustausch.

- Der Informationsaustausch auf Ersuchen entspricht dem im Jahr 2009 von der Schweiz übernommenen und seither in zahlreichen Doppelbesteuerungsabkommen und Steuerinformationsabkommen vereinbarten OECD-Standard.*
- Weiter wird mit dem Amtshilfeübereinkommen der spontane Informationsaustausch eingeführt. Beim spontanen Informationsaustausch werden die Informationen nicht nach einem vorgängigen Ersuchen übermittelt, sondern dann, wenn der informierende Staat bei bereits vorhandenen Informationen ein mögliches Interesse eines anderen Staats vermutet. Das Amtshilfeübereinkommen führt fünf Fälle auf, in denen Informationen spontan zu übermitteln sind.*
- Das Amtshilfeübereinkommen kann als Grundlage für die Einführung des automatischen Informationsaustauschs (AIA) dienen. Zu diesem Zweck sind aber weitere Vereinbarungen notwendig, die von der Bundesversammlung zu genehmigen sind. Die multilaterale Vereinbarung der zuständigen Behörden betreffend den automatischen Informationsaustausch über Finanzkonten (Multilateral Competent Authority Agreement; MCAA), die die Schweiz am*

19. November 2014 unterzeichnet hat, stellt eine solche zusätzliche Vereinbarung dar. Das Amtshilfeübereinkommen bildet die staatsvertragliche Rechtsgrundlage für das MCAA und ist somit Voraussetzung, damit gestützt auf das MCAA der AIA eingeführt werden kann.

Weiter soll die direkte Postzustellung von Schriftstücken ausländischer Behörden in der Schweiz und umgekehrt die direkte Postzustellung von Schriftstücken Schweizer Behörden ins Ausland ermöglicht werden. Die übrigen im Amtshilfeübereinkommen vorgesehenen Formen der Amtshilfe sollen mittels Vorbehalt ausgeschlossen werden.

Schliesslich soll durch Anbringung eines Vorbehalts die zeitliche Anwendbarkeit des Amtshilfeübereinkommens für vorsätzliche und strafrechtlich verfolgte Steuerdelikte auf einen Zeitraum nach Unterzeichnung des Amtshilfeübereinkommens durch die Schweiz beschränkt werden.

Das Amtshilfeübereinkommen enthält grundsätzlich die materiell-rechtlichen Grundlagen für die Amtshilfe zwischen der Schweiz und den anderen Vertragsparteien. Der verfahrensrechtliche Vollzug der Amtshilfe ist im Landesrecht festzulegen. Die notwendigen Rechtsgrundlagen zur Umsetzung des Amtshilfeübereinkommens, insbesondere jene mit Bezug auf den spontanen Informationsaustausch, sollen ins Steueramtshilfegesetz aufgenommen werden.

Inhaltsverzeichnis

Übersicht	5586
1 Grundzüge des Amtshilfeübereinkommens	5589
1.1 Ausgangslage	5589
1.2 Überblick über den Inhalt des Amtshilfeübereinkommens	5590
1.3 Einbettung in die Strategie des Bundesrates	5592
1.4 Würdigung	5595
2 Verhältnis zu anderen Abkommen	5596
3 Ergebnisse der Vernehmlassung	5596
3.1 Allgemeines	5596
3.2 Ergebnisse des Vernehmlassungsverfahrens	5597
3.3 Neuerungen gegenüber dem Vernehmlassungsentwurf	5598
4 Erläuterungen zu einzelnen Artikeln des Amtshilfeübereinkommens	5599
5 Ausführungen zum Umsetzungserlass	5621
5.1 Grundzüge	5621
5.2 Erläuterungen zu einzelnen Artikeln des Umsetzungserlasses	5622
6 Auswirkungen des Amtshilfeübereinkommens und des Umsetzungserlasses	5631
6.1 Auswirkungen auf Bund, Kantone und Gemeinden	5631
6.2 Wirtschaftliche und steuerliche Auswirkungen	5632
7 Verhältnis zur Legislaturplanung	5632
8 Rechtliche Aspekte	5632
8.1 Verfassungsmässigkeit	5632
8.2 Erlassform	5633
8.3 Delegation von Rechtssetzungsbefugnissen	5633
Bundesbeschluss über die Genehmigung und die Umsetzung des Übereinkommens des Europarats und der OECD über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen (Entwurf)	5635
Übereinkommen über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen	5645

Botschaft

1 Grundzüge des Amtshilfeübereinkommens

1.1 Ausgangslage

Das multilaterale Übereinkommen über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen entstand im Jahr 1988 aus einer Zusammenarbeit des Europarats und der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD). Es wurde am 25. Januar 1988 zur Unterzeichnung aufgelegt und trat für die ersten fünf Staaten (Dänemark, Finnland, Norwegen, Schweden und die USA) am 1. April 1995 in Kraft. Es verzeichnete in den ersten Jahren nur einen leichten Zuwachs an Unterzeichnerstaaten.

Im Jahr 2009 wurde das multilaterale Übereinkommen über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen revidiert, um es den internationalen Entwicklungen anzupassen und um auch Nichtmitgliedstaaten des Europarats bzw. der OECD den Beitritt zu ermöglichen. Das Änderungsprotokoll ist am 1. Juni 2011 in Kraft getreten. Mit dem Begriff «Amtshilfeübereinkommen» ist nachfolgend das Übereinkommen in seiner durch das Änderungsprotokoll vom 1. Juni 2011 revidierten Fassung gemeint.

In den letzten Jahren haben sowohl die G20-Staaten als auch die OECD-Mitgliedstaaten alle Staaten zum Beitritt aufgerufen. In der Folge stieg die Anzahl Staaten, die das Amtshilfeübereinkommen unterzeichnet haben, auf 70 an, wobei es in 48 Staaten bereits in Kraft ist (Stand: 1. Mai 2015)¹. Zu den Unterzeichnerstaaten gehören sämtliche G20-Staaten sowie alle Mitgliedstaaten der OECD mit Ausnahme Israels². Weiter wurde der Geltungsbereich des Amtshilfeübereinkommens in den letzten zwei Jahren auf 15³ Überseegebiete und Kronbesitzungen des Vereinigten Königreichs sowie Territorien der Niederlande und Dänemark ausgeweitet. Der Begriff «Vertragsparteien» bezeichnet die Staaten und Territorien, in denen das Amtshilfeübereinkommen in Kraft ist.

Aufgrund der Unterstützung, die das Amtshilfeübereinkommen durch die G20 und die OECD genießt, und seiner breiten Basis an Unterzeichnerstaaten gehört der Beitritt zum Amtshilfeübereinkommen heute zum Standard in der internationalen Zusammenarbeit in Steuerfragen. Der Bundesrat hat am 9. Oktober 2013 die Unterzeichnung des Amtshilfeübereinkommens beschlossen. Die Unterzeichnung erfolgte am 15. Oktober 2013 bei der OECD in Paris.

¹ Eine aktuelle Liste mit allen Staaten und Territorien ist abrufbar unter: www.oecd.org > Thèmes > Fiscalité > Convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale > Tableau des juridictions participantes.

² Israel hat jedoch eine entsprechende Absichtserklärung abgegeben.

³ Es handelt sich dabei um Anguilla, Aruba, Bermuda, die britischen Jungfernseln, Curaçao, die Färöer-Inseln, Gibraltar, Grönland, Guernsey, die Insel Man, Jersey, die Kaimaninseln, Montserrat, St. Martin sowie die Turks- und Caicosinseln.

Allgemeine Prinzipien

Das Amtshilfeübereinkommen ist ein umfassendes Instrument der multilateralen Zusammenarbeit im Steuerbereich. Es ermöglicht den Vertragsparteien, sich betreffend einer Vielzahl von Steuern gegenseitig Amtshilfe zu leisten. Das Amtshilfeübereinkommen beinhaltet neben dem Informationsaustausch weitere Formen der Amtshilfe.

Der modulare Aufbau des Amtshilfeübereinkommens und die Möglichkeit bestimmte Vorbehalte anzubringen, erlaubt es den Staaten, bestimmte Arten der Zusammenarbeit auszuschliessen und den Geltungsbereich individuell zu gestalten. Die Staaten können damit individuell entscheiden, zu welchen Formen der Zusammenarbeit sie sich verpflichten wollen. Der Informationsaustausch auf Ersuchen und der spontane Informationsaustausch sind zwingend und können nicht vorbehalten werden.

Die Rechtsordnungen der Vertragsparteien werden ausdrücklich respektiert. Kein Staat kann verpflichtet werden, Massnahmen durchzuführen, die im Widerspruch zu seinen Gesetzen stehen.

Ein allgemeines Prinzip des Amtshilfeübereinkommens ist der Ausgleich zwischen den Interessen der Steuerbehörden und dem Rechtsschutz der Steuerpflichtigen.

Das Amtshilfeübereinkommen stellt hohe Anforderungen an die Geheimhaltung der ausgetauschten Daten. Es gelten die Geheimhaltungsvorschriften des ersuchenden und jene des ersuchten Staates.

Das Spezialitätsprinzip wird grundsätzlich gewahrt. Eine Verwendung der Informationen zu anderen als zu Steuerzwecken ist nur mit ausdrücklicher Zustimmung des Staates möglich, der die Informationen übermittelt hat.

Das Amtshilfeübereinkommen folgt dem Prinzip der Reziprozität. Keine Vertragspartei kann Amtshilfe für Steuern verlangen, für die sie nicht selbst Amtshilfe leistet. Ebenso kann eine Vertragspartei nur in jenen Formen Amtshilfe verlangen, in denen sie auch selbst bereit ist Amtshilfe zu leisten.

Arten des Informationsaustauschs

Das Amtshilfeübereinkommen sieht drei Arten von Informationsaustausch vor:

1. Die Vertragsparteien sind verpflichtet Informationen auf Ersuchen auszutauschen (vgl. Art. 5 des Amtshilfeübereinkommens). Bei dieser Form des Informationsaustauschs werden Informationen über einen bestimmten Fall im Nachgang eines konkreten Ersuchens eines anderen Staates übermittelt. Inhalt und Umfang dieser Verpflichtung entsprechen dem OECD-Standard, wie er insbesondere in Artikel 26 des OECD-Musterabkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern von Einkommen und Vermögen (OECD-Musterabkommen) und dem dazugehörigen Kommentar festgehalten ist. Der Informationsaustausch auf Ersuchen umfasst ebenfalls Gruppenersuchen (vgl. dazu Art. 5 des Amtshilfeübereinkommens). Die Schweiz hat bereits mit zahlreichen Partnerstaaten eine standardkonforme Informationsaustauschklausel in Doppelbesteuerungsabkom-

men (DBA) und in Steuerinformationsabkommen (SIA) vereinbart.⁴ Das Amtshilfeübereinkommen erhöht die Anzahl Partnerstaaten, mit denen die Schweiz nach OECD-Standard Informationen auf Ersuchen gegenseitig austauschen kann⁵.

2. Die Vertragsparteien sind weiter zum spontanen Informationsaustausch verpflichtet, der damit für die Schweiz neu eingeführt wird (vgl. Art. 7 des Amtshilfeübereinkommens). Beim spontanen Informationsaustausch werden die Informationen nicht nach einem vorgängigen Ersuchen übermittelt, sondern dann, wenn der informierende Staat bei bereits vorhandenen Informationen ein mögliches Interesse eines anderen Staats vermutet.
3. Das Amtshilfeübereinkommen sieht vor, dass eine oder mehrere Vertragsparteien einvernehmlich den AIA vereinbaren können (vgl. Art. 6 des Amtshilfeübereinkommens). Beim AIA werden im Voraus genau definierte Informationen (beispielsweise Bankkontostände oder Vermögenserträge) routinemässig in regelmässigen Abständen an einen anderen Staat übermittelt. Damit der automatische Informationsaustausch aktiviert wird, bedarf es einer zusätzlichen Vereinbarung (vgl. Ausführungen in Ziff. 1.3 und zu Art. 6 des Amtshilfeübereinkommens).

Die drei Arten des Informationsaustauschs ergänzen sich. Oftmals bildet eine spontan oder automatisch übermittelte Information den Ausgangspunkt für ein Amtshilfeersuchen. Beispielsweise übermittelt ein Staat einem anderen Staat spontan Informationen über eine bestimmte Person. Die Steuerbehörde des Staates, der die Informationen erhalten hat, eröffnet eine Untersuchung und stellt fest, dass sie weitere Informationen benötigt, um den Fall abschliessend beurteilen zu können. Um diese zu erhalten kann sie dem Staat, der ihr die ersten Informationen übermittelt hat, ein Amtshilfeersuchen stellen.

Weitere Formen der Zusammenarbeit

Neben dem Informationsaustausch enthält das Amtshilfeübereinkommen auch Rechtsgrundlagen für weitere Formen der Amtshilfe im Steuerbereich: Gleichzeitige Steuerprüfungen (vgl. Art. 8 des Amtshilfeübereinkommens), Steuerprüfungen im Ausland (vgl. Art. 9 des Amtshilfeübereinkommens), Amtshilfe bei der Vollstreckung von Steuerforderungen (vgl. Art. 11 des Amtshilfeübereinkommens) inklusive Sicherungsmassnahmen (vgl. Art. 12 des Amtshilfeübereinkommens) sowie die Amtshilfe bei der Zustellung von Schriftstücken (vgl. Art. 17 des Amtshilfeübereinkommens) oder die direkte Zustellung von Schriftstücken (vgl. Art. 17 Abs. 3 des

⁴ Eine aktuelle Übersicht über alle DBA, mit einer Informationsaustauschklausel nach OECD-Standard, und alle SIA ist auf der Internetseite des Staatssekretariats für internationale Finanzfragen (SIF) verfügbar: www.sif.admin.ch > Themen > Internationale Steuerpolitik > Doppelbesteuerung und Amtshilfe.

⁵ Insgesamt kommen 36 Partner hinzu (Staaten und Territorien, mit denen die Schweiz keine Informationsaustauschklausel nach OECD-Standard unterzeichnet oder in Kraft stehend hat, die jedoch das Amtshilfeübereinkommen in Kraft stehend haben oder zumindest unterzeichnet haben): Albanien, Anguilla, Aruba, Aserbaidschan, Belize, Bermuda, Brasilien, die britischen Jungferinseln, Chile, Costa-Rica, Curaçao, Gabun, Georgien, Gibraltar, Guatemala, Indonesien, die Kaimaninseln, Kamerun, Kolumbien, Kroatien, Lettland, Liechtenstein, Litauen, Marokko, Moldawien, Monaco, Montserrat, Neuseeland, Nigeria, Philippinen, Saudi Arabien, St. Martin, Südafrika, Tunesien, die Turks- und Caicosinseln sowie die Ukraine (Stand: 1. Mai 2015).

Amtshilfeübereinkommens). Diese Formen der Zusammenarbeit gehören nicht zum zwingenden Teil des Amtshilfeübereinkommens und können mittels Vorbehalt oder Erklärung ausgeschlossen werden.

Vorbehalte und Erklärungen

Das Amtshilfeübereinkommen sieht vor, dass die Vertragsparteien bestimmte Vorbehalte und Erklärungen anbringen können.⁶ Die Vorbehalte sind abschliessend in Artikel 30 des Amtshilfeübereinkommens aufgeführt. Sie können bei der Unterzeichnung, bei der Hinterlegung der Ratifikation oder jederzeit danach angebracht werden. Es entspricht gängiger Praxis, sie bei der Ratifikation anzubringen. Die Möglichkeit eine Erklärung anzubringen ist in Artikel 4 Absatz 3 und in Artikel 9 Absatz 3 des Amtshilfeübereinkommens vorgesehen. Erklärungen dienen dazu, die übrigen Staaten über eine bestimmte Praxis im eigenen Staat zu informieren. Die Frage, welche Vorbehalte und Erklärungen die Schweiz anbringen soll, wird der Bundesversammlung unterbreitet. Die vom Bundesrat vorgeschlagenen Vorbehalte und Erklärungen werden bei den Artikeln, auf die sie sich beziehen, dargelegt.

Änderung des Steueramtshilfegesetzes (StAhiG)

Das Amtshilfeübereinkommen enthält grundsätzlich die materiell-rechtlichen Grundlagen für die Amtshilfe zwischen der Schweiz und den anderen Vertragsparteien. Der verfahrensrechtliche Vollzug der Amtshilfe ist im Landesrecht festzulegen. Die notwendigen Rechtsgrundlagen zur Umsetzung des Amtshilfeübereinkommens, insbesondere jene mit Bezug auf den spontanen Informationsaustausch, sollen im Steueramtshilfegesetz vom 28. September 2012⁷ (StAhiG) aufgenommen werden. Diese werden in Ziffer 5 erläutert.

1.3 Einbettung in die Strategie des Bundesrates

Der Entscheid des Bundesrates, das Amtshilfeübereinkommen zu unterzeichnen, entspricht seiner Strategie für einen wettbewerbsfähigen Finanzplatz Schweiz, der die internationalen Standards im Steuerbereich und insbesondere jene in Bezug auf die Transparenz und den Informationsaustausch einhält. Die Schweiz soll auch in Zukunft über einen starken, international konkurrenzfähigen Finanzmarkt verfügen. Dieses Ziel kann eine mittelgrosse, offene Wirtschaft wie die Schweiz nur erreichen wenn sie die international geltenden Standards erfüllt und mitträgt. Auf dem Gebiet der Amtshilfe in Steuersachen bezwecken die internationalen Standards insbesondere die Schaffung gleich langer Spiesse: kein Staat soll von der Nichteinhaltung der Standards in der internationalen Amtshilfe profitieren. Das Amtshilfeübereinkommen übernimmt dabei eine wichtige Funktion. Durch seinen multilateralen Charakter gewährt es die gleichen Rechte und Pflichten für jede Vertragspartei und somit gleich lange Spiesse zwischen den Finanzplätzen. Der Beitritt der Schweiz zum Amtshilfeübereinkommen bildet zudem einen Beitrag zur Erreichung ihrer entwick-

⁶ Die von den Vertragsparteien angebrachten Vorbehalte und Erklärungen sind auf der Internetseite der OECD einsehbar: www.oecd.org > Thèmes > Fiscalité > Convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale > Liste des déclarations, réserves et autres communications pour la Convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale.

⁷ SR 672.5

lungspolitischen Zielsetzungen, da das Amtshilfeübereinkommen auch Entwicklungsländern offen steht und ihnen so die Möglichkeit gibt die Bekämpfung der Steuerhinterziehung zu intensivieren.

Informationsaustausch auf Ersuchen

Am 13. März 2009 beschloss der Bundesrat, den Vorbehalt zu Artikel 26 des OECD-Musterabkommens zurückzuziehen. Damit konnte die Schweiz den Informationsaustausch mit anderen Ländern auf konkrete und begründete Anfrage ausbauen. Die Einhaltung des internationalen Standards zum Informationsaustausch auf Ersuchen wird durch Peer Reviews des Global Forum für Transparenz und Informationsaustausch zu Steuerzwecken (Global Forum) überprüft. Im Rahmen der Phase 1 des Peer Reviews richtete das Global Forum im Juni 2011 mehrere Empfehlungen an die Schweiz, darunter die Notwendigkeit der Anpassung einer signifikanten Anzahl von DBA an den Standard in Sachen Informationsaustausch. In der Zwischenzeit ist die Schweiz zur Phase 2 des Peer Reviews zugelassen worden und soll diese in der zweiten Jahreshälfte 2015 durchlaufen. Der Bundesrat ist bestrebt, die erforderlichen Massnahmen zur Umsetzung der Empfehlungen des Global Forum zu ergreifen, damit die Schweiz im Rahmen der Phase 2 des Peer Reviews eine gute Gesamtbewertung erzielen kann.

Mit Bezug auf die Empfehlung der Anpassung einer signifikanten Anzahl von DBA an den Standard in Sachen Informationsaustausch hat der Bundesrat bereits mehrere Massnahmen ergriffen:

- er hat das Amtshilfeübereinkommen unterzeichnet;
- er hat zahlreiche DBA revidiert sowie neue DBA und SIA, die eine Amtshilfe nach OECD-Standard vorsehen, abgeschlossen; und
- er hat am 22. Oktober 2014 den Entwurf des Bundesgesetzes über die einseitige Anwendung des OECD-Standards zum Informationsaustausch (GASI) in die Vernehmlassung geschickt.

Das Global Forum hat die von der Schweiz getroffenen Massnahmen gewürdigt und ist zum Schluss gekommen, dass die Empfehlung zur Anpassung einer signifikanten Anzahl von DBA an den Standard in Sachen Informationsaustausch als umgesetzt gelten kann. Dabei ist hervorzuheben, dass das Global Forum auf die Unterzeichnung und nicht auf das Inkrafttreten der entsprechenden Abkommen abstellt.

Für die Zulassung der Schweiz zur Phase 2 des Peer Reviews war die Unterzeichnung des Amtshilfeübereinkommens entscheidend. Mit dem Beitritt zum Amtshilfeübereinkommen kann die Schweiz die Anzahl ihrer Partnerstaaten für den Informationsaustausch auf Ersuchen nach OECD-Standard massgeblich erhöhen. Ebenfalls wichtig war die hohe Anzahl an Revisionen und Abschlüssen von DBA bzw. SIA. Mit der dritten Massnahme kann die Schweiz die Anzahl ihrer Partnerstaaten noch einmal erhöhen.

Konkret hat die Schweiz heute 57 DBA und SIA unterzeichnet, davon sind 44 in Kraft (Stand: 1. Mai 2015). Würde das Amtshilfeübereinkommen für die Schweiz heute in Kraft treten, würde sich die Anzahl Partnerstaaten um 36 auf 93 Staaten und Territorien erhöhen. Schliesslich könnte die Schweiz mit dem GASI unilateral ihr noch nicht revidiertes DBA-Netz mit dem Standard in Übereinstimmung bringen. Beim GASI handelt es sich um eine vorübergehende Massnahme, da bilaterale

Vereinbarungen unilateraler Lösungen vorzuziehen sind und die Schweiz deshalb weiterhin bestrebt sein wird, die bestehenden DBA mit diesen Staaten zu revidieren.⁸

Automatischer Informationsaustausch

Die G20-Staaten haben die OECD mit der Entwicklung eines globalen Standards für den automatischen Informationsaustausch in Steuersachen (AIA) beauftragt. Dieser ist am 15. Juli 2014 vom OECD-Rat verabschiedet und am 20./21. September 2014 von den G20-Staaten bestätigt worden. Nachdem die zuständigen parlamentarischen Kommissionen und die Kantone konsultiert wurden, hat der Bundesrat am 8. Oktober 2014 Verhandlungsmandate zur Einführung des AIA mit Partnerstaaten verabschiedet.

Am 29. Oktober 2014 haben 51 Staaten und Territorien⁹ in Berlin eine multilaterale Vereinbarung über die Grundsätze der Durchführung des AIA (Multilateral Competent Authority Agreement; MCAA) unterzeichnet. Das MCAA stellt ein Instrument dar, um den von der OECD entwickelten AIA-Standard umzusetzen. Es enthält folgende Hauptmerkmale:

- Es stützt sich auf Artikel 6 des Amtshilfeübereinkommens, welches die staatsvertragliche Rechtsgrundlage für den AIA darstellt. Artikel 6 des Amtshilfeübereinkommens besagt, dass zwei oder mehrere Vertragsparteien für Fallkategorien und nach Verfahren, die sie einvernehmlich regeln, Informationen automatisch austauschen.
- Das MCAA kann von jedem Staat unterzeichnet werden, der zumindest die Absicht erklärt hat, das Amtshilfeübereinkommen zu unterzeichnen.
- Das MCAA ist als Abkommen zwischen den zuständigen Behörden konzipiert, hält aber explizit fest, dass eine Unterzeichnung allfällige nationale Genehmigungsverfahren nicht präjudiziert.
- Das MCAA sieht vor, dass der AIA bilateral aktiviert wird. Dafür müssen vier Voraussetzungen erfüllt sein:
 - Beide Staaten müssen das Amtshilfeübereinkommen in Kraft gesetzt haben.
 - Beide Staaten müssen das MCAA unterzeichnet haben.
 - Beide Staaten müssen bestätigt haben, dass sie über die zur Umsetzung des AIA-Standards notwendigen Gesetze verfügen.
 - Beide Staaten müssen dem Sekretariat des Koordinierungsgremiums mitgeteilt haben, dass sie mit dem anderen Staat Informationen auf automatischer Basis austauschen möchten.

⁸ Die Vernehmlassung zum GASI ist am 5. Februar 2015 zu Ende gegangen. Die Stellungnahmen werden zurzeit ausgewertet.

⁹ Albanien, Anguilla, Argentinien, Aruba, Belgien, Bermuda, die britischen Jungferninseln, Curaçao, Dänemark, Deutschland, Estland, die Färöer Inseln, Finnland, Frankreich, Gibraltar, Griechenland, Guernsey, die Insel Man, Italien, Irland, Island, Jersey, die Kaimaninseln, Kolumbien, Kroatien, Lettland, Liechtenstein, Litauen, Luxemburg, Malta, Mauritius, Mexiko, Montserrat, Niederlande, Norwegen, Österreich, Polen, Portugal, Rumänien, San Marino, Schweden, Slowakei, Slowenien, Südafrika, Spanien, Südkorea, Tschechien, die Turks- und Caicosinseln, das Vereinigte Königreich, Ungarn, sowie Zypern.

- Das MCAA sieht vor, dass jeder Staat bei der Unterzeichnung angibt, bis wann er beabsichtigt, den AIA umzusetzen. Voraussetzung, damit eine rechtliche Verpflichtung zum AIA gegenüber einem anderen Staat entsteht, ist aber, dass die obenstehenden vier Voraussetzungen erfüllt sind. Sind diese Voraussetzungen erst später erfüllt, findet das MCAA erst dann Anwendung.
- Die Liste der Staaten, mit denen ein Staat Informationen auf automatischer Basis austauschen möchte, kann bei der Unterzeichnung des MCAA oder zu einem späteren Zeitpunkt eingereicht werden.

Der Bundesrat hat am 19. November 2014 die Unterzeichnung des MCAA beschlossen und dieses gleichentags unterzeichnet. Das MCAA und somit die Einführung des AIA bildet Gegenstand einer separaten Botschaft (vgl. die Botschaft zur Genehmigung der multilateralen Vereinbarung der zuständigen Behörden über den automatischen Informationsaustausch über Finanzkonten und zu ihrer Umsetzung (Bundesgesetz über den internationalen automatischen Informationsaustausch in Steuersachen)). Da sich das MCAA auf Artikel 6 des Amtshilfeübereinkommens stützt, ist das Inkrafttreten des Amtshilfeübereinkommens aber Voraussetzung für die Einführung des AIA gestützt auf das MCAA.

1.4 Würdigung

Das Amtshilfeübereinkommen ist ein wichtiger und integraler Bestandteil der Strategie des Bundesrates für einen wettbewerbsfähigen Finanzplatz Schweiz, der die internationalen Standards im Steuerbereich und insbesondere jene in Bezug auf die Transparenz und den Informationsaustausch einhält.

Mit dem Amtshilfeübereinkommen kann die Schweiz ihr Netz an Partnerstaaten, mit denen sie standardkonform Informationen austauschen kann, ausweiten, und damit einer Empfehlung des Global Forum nachkommen. Sie kann den spontanen Informationsaustausch einführen, der international zum Standard avanciert ist. Der AIA wird mit dem Amtshilfeübereinkommen nicht eingeführt. Das Amtshilfeübereinkommen ist aber Voraussetzung, damit die Schweiz den AIA gestützt auf das MCAA einführen kann, welches der Bundesversammlung separat unterbreitet wird.

Mit der Anbringung mehrerer durch das Amtshilfeübereinkommen als Option vorgesehene Vorbehalte und Erklärungen können verschiedene Formen der Amtshilfe, die die Schweiz auch in ihren DBA und SIA in der Regel nicht vereinbart hat, ausgeschlossen werden. Einzig die direkte Postzustellung von Schriftstücken soll neu ermöglicht werden. Mit der zunehmenden Internationalisierung der Beziehungen vermehren sich Situationen, bei welchen eine in der Schweiz ansässige Person im Ausland zusätzlich einer Steuerpflicht unterliegt. Indem die direkte Postzustellung von Schriftstücken ermöglicht wird, können Steuerpflichtige ihre Rechte im Ausland besser wahren, da sie rechtzeitig die sie betreffenden Informationen erhalten.

Die Schweiz hat bereits zahlreiche Abkommen über die internationale Zusammenarbeit im Steuerbereich abgeschlossen (zum Beispiel DBA, SIA, das Zinsbesteuerungsabkommen zwischen der Schweiz und der EU vom 26. Oktober 2004¹⁰ oder das Betrugsbekämpfungsabkommen zwischen der Schweiz und der EU vom 26. Oktober 2004 [BBA]¹¹). Das Amtshilfeübereinkommen ist eine weitere Rechtsgrundlage, um Amtshilfe gegenüber anderen Staaten zu leisten und von diesen zu erhalten. Die verschiedenen Abkommen bestehen nebeneinander und das Amtshilfeübereinkommen tangiert die Möglichkeit nicht, gestützt auf andere bestehende oder künftige Übereinkünfte Amtshilfe zu leisten (vgl. Erläuterungen zu Art. 27 des Amtshilfeübereinkommens).

Für den Informationsaustausch auf Ersuchen bedeutet dies, dass für Staaten, die bereits ein standardkonformes DBA oder ein SIA mit der Schweiz in Kraft stehend haben, künftig zwei mögliche Rechtsgrundlagen bestehen werden. Mit Bezug auf die Verpflichtung zur Leistung von Amtshilfe auf Ersuchen sind diese grundsätzlich gleichwertig, denn sie richten sich alle nach dem OECD-Standard, wie er insbesondere in Artikel 26 des OECD-Musterabkommens und dem dazugehörigen Kommentar festgehalten ist (vgl. Erläuterungen zu Art. 5 des Amtshilfeübereinkommens). Hingegen können Unterschiede im Zusammenhang mit der zeitlichen Anwendbarkeit und den Steuern, die unter das Abkommen fallen, bestehen. Staaten, die ein Auskunftersuchen an die Schweiz stellen, müssen jeweils angeben, auf welche Rechtsgrundlage sich das Ersuchen stützt. Die ESTV überprüft, ob die in der gewählten Rechtsgrundlage festgelegten Bedingungen erfüllt sind. Es ist nicht möglich, für ein Ersuchen mehrere Rechtsgrundlagen heranzuziehen. Falls die ESTV ein Ersuchen ablehnt, kann der ersuchende Staat dasselbe Ersuchen gestützt auf eine andere Rechtsgrundlage stellen. Die ESTV prüft dann, ob die in der neu gewählten Rechtsgrundlage festgelegten Bedingungen erfüllt sind.

Mit dem Amtshilfeübereinkommen verpflichtet sich die Schweiz erstmals, auch spontan Informationen auszutauschen. Die DBA und SIA der Schweiz sehen keinen spontanen Informationsaustausch vor. Dieser wird somit ausschliesslich gestützt auf das Amtshilfeübereinkommen und nur gegenüber den Vertragsparteien dieses Übereinkommens erfolgen.

3 Ergebnisse der Vernehmlassung

3.1 Allgemeines

Vom 14. Januar bis zum 21. April 2015 waren das Amtshilfeübereinkommen und die zu seiner Umsetzung nötigen Änderungen des StAhiG Gegenstand eines Vernehmlassungsverfahrens. Beim Amtshilfeübereinkommen handelt es sich um einen multilateralen Vertragstext, der nicht einseitig geändert werden kann. Jedoch ist im Rahmen dessen Genehmigung zu bestimmen, welche Vorbehalte und Erklärungen die Schweiz anbringen soll.

Von den Eingeladenen haben sich 25 Kantone, sechs politische Parteien, sechs gesamtschweizerische Dachverbände der Wirtschaft sowie zehn Vertreter interes-

¹⁰ SR 0.641.926.81

¹¹ SR 0.351.926.81

stierter Kreise vernehmen lassen. Ausserdem haben weitere 11 Teilnehmerinnen und Teilnehmer eine Stellungnahme abgegeben. Von den Eingeladenen verzichten fünf auf eine Stellungnahme.

3.2 Ergebnisse des Vernehmlassungsverfahrens

Die Vernehmlassungsteilnehmerinnen und -teilnehmer begrüssen die Vorlage grossmehrheitlich.

Mit Ausnahme eines Kantons sprechen sich alle Kantone für den Beitritt der Schweiz zum Amtshilfeübereinkommen aus bzw. äussern zumindest Verständnis dafür.

Von den Parteien stimmen fünf der Vorlage zu. Eine Partei lehnt die Vorlage grundsätzlich ab.

Von den 27 Verbänden, Organisationen und Unternehmen, die eine materielle Stellungnahme zum Amtshilfeübereinkommen eingereicht haben, befürworten 16 den Beitritt der Schweiz zum Amtshilfeübereinkommen. Fünf Vernehmlassungsteilnehmer äussern sich nicht für oder gegen die Vorlage, reichen aber Kommentare und Anliegen ein. Zwei Verbände äussern sich mehrheitlich kritisch zur Vorlage. Vier Vernehmlassungsteilnehmer sind gegen den Beitritt der Schweiz zum Amtshilfeübereinkommen.

Folgende Aspekte des Amtshilfeübereinkommens wurden kritisch beurteilt:

- a. *Spontaner Informationsaustausch*: Kritisiert wird der spontane Informationsaustausch an sich sowie die Unklarheiten im Zusammenhang mit der konkreten Ausgestaltung. Die Umsetzung solle zurückhaltend (aber standardkonform) und unter Berücksichtigung der Reziprozität, d.h. der gelebten, nicht nur der offiziell deklarierten Praxis erfolgen. Die Kantone seien in den Prozess der konkreten Umsetzung einzubeziehen. Geklärt werden solle insbesondere auch die materielle (betragsmässige) Erheblichkeit für eine spontane Meldung.
- b. *Spezialitätsprinzip*: Zahlreiche Kantone fragen sich, ob weiterhin Steuerauskünfte an andere Behörden erteilt werden dürfen, wenn auf der Basis des Amtshilfeübereinkommens erhaltene Informationen in die entsprechenden Veranlagungsverfügungen Eingang gefunden haben. Es sei zu verhindern, dass die kantonalen Steuerbehörden ihren Auskunftspflichten nicht mehr nachkommen können.
- c. *Vorbehalte und Erklärungen*: Einzelne Teilnehmer regen an, die Zustellungshilfe einzuführen, dafür aber auf die Einführung der direkten Postzustellung zu verzichten bzw. diese nur mit zusätzlichen Einschränkungen zuzulassen.

Hervorzuheben sind weiter folgende Kritikpunkte zur Änderung des StAhiG:

- a. *Aufhebung der Selbstbeschränkung (Art. 22 Abs. 6 StAhiG)*: Zahlreiche Kantone beantragen die Aufhebung von Artikel 22 Absatz 6 StAhiG. Die Aufrechterhaltung dieser Selbstbeschränkung sei vor dem Hintergrund der Einführung des spontanen Informationsaustauschs und des AIA nicht nachvollziehbar. Teilweise wird vorgeschlagen, die Bestimmung mindestens so

abzuändern, dass die Selbstbeschränkung nicht mehr für Staaten gilt, von denen die Schweiz ohne vorgängiges Ersuchen Informationen erhalten kann.

- b. *Aufhebung des Verwendungsverbots von amtshilfeweise erhobenen Bankinformationen (Art. 21 Abs. 2 StAhiG)*: Eine gewisse Anzahl Kantone fordert die Aufhebung bzw. Anpassung von Artikel 21 Absatz 2 StAhiG. Die Bestimmung verbietet die Verwertung von amtshilfeweise erhobenen und ins Ausland übermittelten Bankinformationen, die nach schweizerischem Recht nicht hätten beschafft werden können. Die Aufrechterhaltung dieser Bestimmung sei vor dem Hintergrund der Einführung des spontanen Informationsaustauschs und des AIA nicht nachvollziehbar. Einige Kantone halten die Besserstellung ausländischer Steuerbehörden zwar für unbefriedigend, aber vor dem Hintergrund der Beibehaltung des Bankgeheimnisses im Inland für nachvollziehbar.

3.3 Neuerungen gegenüber dem Vernehmlassungsentwurf

Gegenüber dem Vorentwurf weist der Entwurf des Bundesbeschlusses (inklusive Anhang) insbesondere folgende Änderungen auf:

- a. Neben den bereits im Rahmen der Vernehmlassung vorgeschlagenen Vorbehalten soll die Schweiz auch einen Vorbehalt nach Artikel 30 Absatz 1 Buchstabe c Amtshilfeübereinkommen anbringen. Die Schweiz behält sich damit vor, keine Amtshilfe in Bezug auf jegliche Steuerforderungen zu leisten, die im Zeitpunkt des Inkrafttretens des Amtshilfeübereinkommens für die Schweiz bestehen. Der Vorbehalt bezieht sich ebenfalls auf Steuerforderungen, die im Zeitpunkt der Rücknahme eines Vorbehalts nach Artikel 1 Absatz 3 Ziffern 1 oder 2 des Entwurfs des Bundesbeschlusses bestehen und durch die Rücknahme des Vorbehalts neu in den Anwendungsbereich des Amtshilfeübereinkommens fallen würden. Der Vorbehalt zur Vollstreckungshilfe nach Artikel 30 Absatz 1 Buchstabe b beinhaltet diesen Vorbehalt bereits, da aber andere Vertragsparteien einen doppelten Vorbehalt angebracht haben, soll auch die Schweiz so vorgehen und dadurch jegliche Unklarheiten beseitigen (Art. 1 Abs. 3 Ziff. 3 des Entwurfes des Bundesbeschlusses).
- b. Die beiden Bestimmungen im Vorentwurf des Bundesbeschlusses, wonach der Bundesrat ermächtigt wird, Vorbehalte bzw. Erklärungen zurückzuziehen, wenn sie gegenstandslos geworden sind, werden gestrichen. Der Rückzug der Vorbehalte oder der Erklärungen wird grundsätzlich der Bundesversammlung zur Genehmigung zu unterbreiten oder Folge von Gesetzesänderungen sein, weshalb auf diese Bestimmungen im Entwurf des Bundesbeschlusses verzichtet werden kann (Art. 1 Abs. 4 sowie Art. 2 Abs. 2 des Vorentwurfs des Bundesbeschlusses).
- c. Artikel 4 Absatz 3 StAhiG wird umformuliert, damit die Bestimmung sowohl für den Informationsaustausch auf Ersuchen als auch für den spontanen Informationsaustausch Anwendung finden kann. Neu soll die Bestimmung klarer zum Ausdruck bringen, dass keine Informationen über Drittpersonen übermittelt werden dürfen, wenn diese für die Beurteilung der

Steuersituation der betroffenen Person nicht voraussichtlich relevant sind. Dieser Grundsatz ist bereits in der Botschaft zum StAhiG¹² enthalten. Er entspricht der aktuellen Praxis der ESTV. Aus Gründen der Transparenz und der Rechtssicherheit soll die bestehende Praxis der ESTV im Gesetzestext aufgenommen werden. Die Umformulierung führt dazu, dass die Struktur von Artikel 4 StAhiG angepasst werden muss und hat auch Auswirkungen auf die Definition der betroffenen Person in Artikel 3 Buchstabe a StAhiG.

- d. Artikel 22 Absatz 6 StAhiG sieht vor, dass die Schweiz Amtshilfeersuchen zu Bankinformationen nur stellt, soweit diese Informationen nach schweizerischem Recht beschafft werden könnten. Diese Selbstbeschränkung soll neu teilweise aufgehoben werden. Ein neuer Absatz 7 soll im Artikel 22 StAhiG aufgenommen werden, so dass Absatz 6 nicht in Bezug auf Staaten gilt, von denen die Schweiz Informationen ohne vorgängiges Ersuchen erhalten kann. Diese Teilaufhebung der Selbstbeschränkung rechtfertigt sich, da die Schweiz von diesen Staaten in Zukunft aufgrund des AIA und des spontanen Informationsaustauschs unaufgefordert Informationen, insbesondere auch zu Bankinformationen, erhalten wird. In gewissen Fällen werden diese Informationen jedoch nicht ausreichen, um die Steuerpflicht nach Schweizer Recht abschliessend festzulegen. Es werden zusätzliche Informationen notwendig sein, weshalb die Schweizer Steuerbehörden die Möglichkeit erhalten sollen diese amtshilfeweise zu erfragen. Das Bankgeheimnis im Inland, das heisst für Steuerpflichtige in der Schweiz mit Bezug auf ihre Bankkonten in der Schweiz, wird durch die vorgeschlagene Änderung nicht tangiert. Die Regeln zur Beschaffung von Bankinformationen im Inland zur Anwendung und Durchsetzung des schweizerischen Steuerrechts werden durch diese Vorlage nicht geändert. Auch die im Rahmen eines ausländischen Ersuchens im Inland beschafften Bankinformationen dürfen weiterhin nur weiterverwendet werden, soweit sie nach schweizerischem Recht hätten beschafft werden können (Art. 21 Abs. 2 StAhiG).

4 Erläuterungen zu einzelnen Artikeln des Amtshilfeübereinkommens

Kapitel I: Geltungsbereich des Übereinkommens

Art. 1 Ziel des Übereinkommens und unter das Übereinkommen fallende Personen

Abs. 1

Das Amtshilfeübereinkommen hat die Amtshilfe in Steuersachen zwischen den Vertragsparteien zum Ziel. Artikel 1 Absatz 1 präzisiert, dass die Amtshilfe gegebenenfalls auch Massnahmen von Justizbehörden umfassen kann. Welche Behörden, die Amtshilfe vollziehen, bestimmt sich nach dem nationalen Recht jeder einzelnen Vertragspartei. Diese Präzisierung ist somit Ausfluss des multilateralen Charakters des Amtshilfeübereinkommens. Die Amtshilfe erfolgt immer unter Vorbehalt von

¹² Botschaft vom 6. Juli 2011 zum Erlass eines Steueramtshilfegesetzes (BBl 2011 6193, Erläuterungen zu Art. 4 Abs. 2).

Kapitel IV, das die Rechte der steuerpflichtigen Personen schützt und die Schranken der Amtshilfe nennt (vgl. insbesondere Art. 21 des Amtshilfeübereinkommens).

Abs. 2

Die Amtshilfe umfasst drei Bereiche: den Informationsaustausch (einschliesslich gleichzeitiger Steuerprüfungen und der Teilnahme an Steuerprüfungen im Ausland), die Amtshilfe bei der Vollstreckung (einschliesslich Sicherungsmassnahmen) sowie die Zustellungshilfe bei Dokumenten (vgl. Kap. III). Eine Vertragspartei muss nicht zwingend in allen diesen Formen Amtshilfe leisten und kann entsprechend Vorbehalte anbringen (vgl. Art. 30 des Amtshilfeübereinkommens sowie oben Kapitel 1.2 «Vorbehalte und Erklärungen»). Bringt eine Vertragspartei für eine bestimmte Form der Amtshilfe einen Vorbehalt an, kann sie diese Form der Amtshilfe nicht von den anderen Vertragsparteien verlangen.

Abs. 3

Absatz 3 von Artikel 1 behandelt den persönlichen Geltungsbereich des Amtshilfeübereinkommens. Demnach spielt die Staatsangehörigkeit und die Ansässigkeit der von der Amtshilfe betroffenen Person keine Rolle. Die Bestimmung verdeutlicht, dass eine von der Amtshilfe betroffene Person nicht einwenden kann, sie sei nicht Staatsangehörige einer der Vertragsparteien oder sie sei nicht in einer der Vertragsparteien ansässig.

Art. 2 Unter das Übereinkommen fallende Steuern

Das Amtshilfeübereinkommen weist in sachlicher Hinsicht einen breiten Geltungsbereich auf. Damit soll sichergestellt werden, dass den Besonderheiten der Steuergesetze der verschiedenen Vertragsparteien Rechnung getragen werden kann. Es besteht aber die Möglichkeit, in Bezug auf die unter das Amtshilfeübereinkommen fallenden Steuern Vorbehalte anzubringen und dadurch den Geltungsbereich des Amtshilfeübereinkommens individuell zu gestalten. 42 Staaten haben von dieser Möglichkeit Gebrauch gemacht und den Geltungsbereich des Amtshilfeübereinkommens auf bestimmte Steuern beschränkt (Stand: 1. Mai 2015). Eine Vertragspartei kann nur für jene Steuern Amtshilfe von den anderen Vertragsparteien verlangen, für die sie selbst bereit ist, Amtshilfe zu leisten.

Abs. 1

Buchstabe a führt die Steuern auf, die zwingend zum Geltungsbereich des Amtshilfeübereinkommens zählen und nicht mittels Vorbehalt ausgeschlossen werden können. Es handelt sich dabei um Steuern auf Einkommen, Gewinn, Kapitalgewinn und Vermögen, die auf nationaler Ebene erhoben werden.

Buchstabe b führt die Steuern auf, die mit einem Vorbehalt (vgl. Art. 30 Abs. 1 Bst. a) vom Geltungsbereich des Amtshilfeübereinkommens ausgeschlossen werden können. Es handelt sich dabei um die oben erwähnten Steuern, falls diese nicht auf nationaler Ebene erhoben werden. Für die Schweiz sind dies die kantonalen und soweit anwendbar, kommunalen Steuern auf Einkommen, Gewinn, Kapitalgewinn und Vermögen. Weiter führt Buchstabe b obligatorische Sozialversicherungsbeiträge auf, die an den Staat oder an öffentlich-rechtliche Sozialversicherungseinrichtungen zu zahlen sind sowie alle anderen Arten von Steuern (z.B. Nachlass-, Erbschafts- und Schenkungssteuern, Grundeigentumssteuern, Mehrwert- und Umsatzsteuern,

Motorfahrzeugsteuern etc.) unabhängig davon auf welcher staatlichen Ebene sie erhoben werden. Ausgeschlossen sind dagegen Zollabgaben

Der Bundesrat schlägt vor, dass die von der Schweiz unter dem Amtshilfeübereinkommen zu leistende Amtshilfe auf die folgenden Steuern beschränkt wird: von Bund, Kantonen und Gemeinden erhobene Steuern vom Einkommen (Gesamteinkommen, Erwerbseinkommen, Vermögensertrag, Geschäftsertrag, Kapitalgewinn und andere Einkünfte) und vom Vermögen (Gesamtvermögen, bewegliches und unbewegliches Vermögen, Geschäftsvermögen, Kapital und Reserven und andere Vermögensteile). Konkret sind dies namentlich die Einkommens-, Vermögens-, Gewinn-, Kapital- und Verrechnungssteuer. Nicht in den Anwendungsbereich des Amtshilfeübereinkommens fallen hingegen Sozialversicherungsbeiträge. Diese gelten in der Schweiz nicht als Steuer. Pflichtbeiträge, die an den Staat oder an öffentlich-rechtliche Sozialversicherungseinrichtungen zu zahlen sind, wie zum Beispiel AHV-Beiträge, werden durch Anbringung eines Vorbehalts zu Artikel 2 Absatz 1 Buchstabe b Ziffer ii explizit ausgeschlossen (vgl. Art. 1 Abs. 3 des Entwurfes des Bundesbeschlusses). Auch Beiträge zur beruflichen Vorsorge (2. Säule) fallen nicht in den Anwendungsbereich des Amtshilfeübereinkommens, da sie ebenfalls keine Steuern darstellen. Diese Beiträge sind nicht explizit im Amtshilfeübereinkommen erwähnt, da sie eine schweizerische Besonderheit darstellen. Der vom Bundesrat vorgeschlagene Ansatz entspricht der im Rahmen der DBA grundsätzlich verfolgten Politik. Es bleibt der Schweiz unbenommen, bilateral im Rahmen eines DBA oder SIA einen breiteren Anwendungsbereich für den Informationsaustausch zu vereinbaren, wie sie dies bereits in gewissen DBA und SIA gemacht hat.

Mit dem Anbringen eines Vorbehalts zum sachlichen Geltungsbereich des Übereinkommens muss die Schweiz betreffend den ausgeschlossenen Steuerarten keine Amtshilfe leisten, sie kann in diesem Umfang aber auch keine Amtshilfe von den anderen Vertragsparteien fordern.

Abs. 2–4

Die Steuern, auf die das Amtshilfeübereinkommen in einer Vertragspartei Anwendung finden soll, werden in Anlage A aufgeführt. Für die Schweiz sind dies zusammenfassend:

- die von Bund, Kantonen und Gemeinden erhobenen Steuern vom Einkommen (Gesamteinkommen, Erwerbseinkommen, Vermögensertrag, Geschäftsertrag, Kapitalgewinn und andere Einkünfte);
- die von Kantonen und Gemeinden erhobenen Steuern vom Vermögen (Gesamtvermögen, bewegliches und unbewegliches Vermögen, Geschäftsvermögen, Kapital und Reserven und andere Vermögensteile).

Der Inhalt der Anlage A kann auch nach Inkrafttreten des Amtshilfeübereinkommens geändert werden. Absatz 3 beschreibt das dazugehörige Verfahren. Werden die in Anlage A aufgeführten Steuern durch identische oder ähnliche Steuern im nationalen Recht ersetzt, ist das Amtshilfeübereinkommen auf diese Steuern anwendbar. Dieser Ansatz entspricht grundsätzlich jenem in den DBA und SIA. Absatz 4 verpflichtet die Vertragsparteien zur Notifikation solcher Änderungen. Der Bundesrat wird zur Meldung von Änderungen der Anlage A ermächtigt (vgl. Art. 3 Abs. 2 des Entwurfes des Bundesbeschlusses).

Kapitel II: Allgemeine Begriffsbestimmungen

Art. 3 Begriffsbestimmungen

In Artikel 3 werden im Amtshilfeübereinkommen verwendete Ausdrücke definiert.

Abs. 1

Mit «ersuchender Staat» bzw. «ersuchter Staat» sind jene Vertragsparteien gemeint, die um Amtshilfe in Steuersachen ersuchen bzw. ersucht werden.

Unter dem Ausdruck «Steuer» fallen alle Steuern für die das Amtshilfeübereinkommen anwendbar ist (zum sachlichen Geltungsbereich, vgl. Art. 2 des Amtshilfeübereinkommens).

Mit «Steuerforderung» sind nicht nur die eigentlichen Steuerbeträge inklusive allfälliger Zuschläge, sondern auch Verzugszinsen, mit dem Steuerbetrag zusammenhängende Geldbussen und geschuldete, aber noch nicht beglichene Vollstreckungskosten gemeint (nach Art. 30 Abs. 1 Bst. b des Amtshilfeübereinkommens kann die Amtshilfe bei der Vollstreckung bezogen auf Steuerforderungen oder bezogen auf Geldbussen ausgeschlossen werden; vgl. dazu Kap. III Abschnitt II). Die Steuerforderung muss geschuldet sein, was bedeutet, dass der Steuerbetrag grundsätzlich bestimmt sein muss. Er muss aber nicht zwingend dem definitiv geschuldeten Betrag entsprechen, da er zum Beispiel auf Schätzungen beruhen kann. Der Ausdruck «Steuerforderung» umfasst nicht nur die persönliche Steuerschuld des Steuerpflichtigen, sondern auch die Verantwortung eines Dritten, die Steuer an der Quelle zu erheben und/oder der Verwaltung abzuliefern.

Als «zuständige Behörde» gilt jene Behörde, die in der Anlage B zum Amtshilfeübereinkommen genannt wird. Für die Schweiz ist dies der Vorsteher oder die Vorsteherin des Eidgenössischen Finanzdepartements oder die zu seiner oder ihrer Vertretung bevollmächtigte Person. Diese Begriffsdefinition entspricht jenen in den DBA und SIA.

Der Ausdruck «Staatsangehöriger» umfasst sowohl natürliche als auch juristische Personen, Personengesellschaften, andere Personenvereinigungen sowie Rechtsträger. Natürliche Personen gelten als staatsangehörig, wenn sie die Staatsangehörigkeit der betreffenden Vertragspartei besitzen. Juristische Personen gelten als einer Vertragspartei angehörig, wenn sie nach dem Recht der betreffenden Vertragspartei errichtet wurden. In Bezug auf die Staatsangehörigkeit juristischer Personen folgt das Amtshilfeübereinkommen somit der auch in der Schweiz verwendeten Gründungs- oder Inkorporationstheorie. Die Vertragsparteien können den Ausdruck der Staatsangehörigkeit mittels einer Erklärung in der Anlage C definieren. Da die im Übereinkommen verwendete Definition jener der Schweiz entspricht, erübrigt sich eine solche Erklärung.

Abs. 2

Alle nicht in Artikel 2 Absatz 1 definierten Ausdrücke werden nach dem Recht jener Vertragspartei ausgelegt, die das Amtshilfeübereinkommen im konkreten Fall anwendet. Die von der Schweiz abgeschlossenen DBA und SIA enthalten eine ähnliche Regelung.

Abs. 3

Änderungen der Anlage B (zuständige Behörde) müssen einem der Verwahrer des Amtshilfeübereinkommens (Europarat und OECD) notifiziert werden. Der Bundesrat wird ermächtigt, Änderungen dieser Anlage zu melden (vgl. Art. 3 Abs. 4 des Entwurfes des Bundesbeschlusses).

Kapitel III: Formen der Amtshilfe

1. Abschnitt: Informationsaustausch

Art. 4 Allgemeine Bestimmungen

Abs. 1

Nach Absatz 1 sollen die Vertragsparteien untereinander Informationen austauschen, die für die Anwendung und Durchsetzung ihres innerstaatlichen Rechts betreffend die unter das Amtshilfeübereinkommen fallenden Steuern voraussichtlich erheblich sind. Die Voraussetzung der «voraussichtlichen Erheblichkeit» entspricht dem internationalen Standard für die Amtshilfe in Steuersachen. Ausgeschlossen sind dadurch sogenannte Beweisausforschungen (fishing expeditions) oder der Austausch von Informationen, die für die Besteuerung einer bestimmten steuerpflichtigen Person oder einer bestimmbaren Gruppe von Personen nicht relevant sind. Der in Absatz 1 enthaltene Grundsatz wird anschliessend in den Artikeln 4 bis 9 konkretisiert.

Die Formulierung «insbesondere wie in diesem Abschnitt vorgesehen» bringt zum Ausdruck, dass neben den fünf in Abschnitt 1 von Kapitel III beschriebenen Formen der Amtshilfe (Informationsaustausch auf Ersuchen, spontan oder automatisch, gleichzeitige Steuerprüfungen und Steuerprüfungen im Ausland) auch andere Formen des Informationsaustauschs zulässig sind. In der Praxis können die verschiedenen Formen auch gemischt werden. Für andere Formen des Informationsaustauschs, beziehungsweise gemischte Formen des Informationsaustauschs, bedarf es aber der Zustimmung der zuständigen Behörden beider betroffener Staaten.

Abs. 3

Gewisse Staaten sehen in ihrem internen Recht vor, dass betroffene Personen vor der Übermittlung von Informationen an einen anderen Staat informiert werden müssen. Absatz 3 ermöglicht es jenen Staaten, an der vorgängigen Information ihrer Staatsangehörigen oder von Personen, die auf ihrem Territorium ansässig sind, auch im Rahmen des Amtshilfeübereinkommens festzuhalten, indem sie eine entsprechende Erklärung abgeben. Die vorgängige Information kann sowohl im Rahmen des Informationsaustauschs auf Ersuchen als auch im Rahmen des spontanen Informationsaustauschs vorbehalten werden. Von dieser Möglichkeit haben bisher neun Staaten und Territorien Gebrauch gemacht (Japan, Lettland, die Niederlanden (inklusive der Territorien der karibischen Niederlanden, Aruba, Curaçao und Sint Maarten), Polen und die USA) (Stand: 1. Mai 2015).

Der wirksame Informationsaustausch soll durch die vorgängige Information der betroffenen Person nicht verhindert oder übermässig verzögert werden. Weiter sind in bestimmten Situationen Ausnahmen zur vorgängigen Information vorzusehen (vgl. Ausführungen zu Art. 21 Abs. 1 des Amtshilfeübereinkommens).

Das Schweizer Recht sieht die vorgängige Information der betroffenen Person sowie weiterer beschwerdeberechtigter Personen in Artikel 14 und Artikel 14a StAhiG vor. Ausnahmen von der vorgängigen Information sind in Artikel 21a StAhiG vorgesehen. In diesen Fällen erfolgt eine nachträgliche Information der betroffenen Person sowie der weiteren beschwerdeberechtigten Personen. Diese Regelung soll auch für den Informationsaustausch auf Ersuchen in Anwendung des Amtshilfeübereinkommens gelten. Weiter soll das StAhiG ergänzt werden, um eine Notifikation der betroffenen Person sowie weiterer beschwerdeberechtigter Personen auch im Rahmen des spontanen Informationsaustauschs vorzusehen (vgl. dazu Art. 22b StAhiG).

Vor diesem Hintergrund soll die Schweiz eine Erklärung abgeben, wonach die zuständige Behörde der Schweiz betroffene Personen informieren kann, bevor sie einer anderen Vertragspartei Informationen übermittelt (vgl. Art. 2 Abs. 1 Bst. a des Entwurfes des Bundesbeschlusses). Konkret bedeutet dies, dass die im StAhiG in seiner jeweils gültigen Fassung enthaltenen Vorschriften zur Information der betroffenen Person sowie weiterer beschwerdeberechtigter Personen zur Anwendung gelangen.

Art. 5 Informationsaustausch auf Ersuchen

Der im Amtshilfeübereinkommen vorgesehene Informationsaustausch auf Ersuchen entspricht bezüglich Inhalt und Umfang dem OECD-Standard, wie er insbesondere in Artikel 26 des OECD-Musterabkommens und dem dazugehörigen Kommentar festgehalten ist. Er umfasst auch Gruppensuchen (vgl. die Erläuterungen dazu in Rz. 50 und 167 des Kommentars zum Amtshilfeübereinkommen). DBA, SIA und das Amtshilfeübereinkommen sind im Prinzip gleichwertige Instrumente für die Vereinbarung eines standardkonformen Informationsaustauschs auf Ersuchen. In Bezug auf Vertragsparteien, mit denen die Schweiz ein DBA mit einer standardkonformen Informationsaustauschklausel oder ein SIA vereinbart hat, führt Artikel 5 grundsätzlich zu keiner Ausweitung der Verpflichtung zur Leistung von Amtshilfe. Hingegen können Unterschiede im Zusammenhang mit der zeitlichen Anwendbarkeit bestehen. Mit dem Beitritt zum Amtshilfeübereinkommen weitet die Schweiz die Anzahl Partnerstaaten aus mit denen sie standardkonform Informationen auf Ersuchen austauschen kann (vgl. dazu Ziff. 1.3).

Der Vollzug des Informationsaustauschs auf Ersuchen in Anwendung des Amtshilfeübereinkommens wird im StAhiG geregelt (vgl. dazu Art. 1 Abs. 1 Bst. b StAhiG).

Art. 6 Automatischer Informationsaustausch

Artikel 6 des Amtshilfeübereinkommens sieht vor, dass zwei oder mehrere Vertragsparteien vereinbaren können, in bestimmten Fallkategorien und nach einem gemeinsam vereinbarten Verfahren, Informationen nach Artikel 4 automatisch auszutauschen. Damit der AIA aktiviert wird, bedarf es somit einer zusätzlichen Vereinbarung.

Artikel 6 des Amtshilfeübereinkommens äussert sich nicht zur innerstaatlichen Zuständigkeit zum Abschluss einer Vereinbarung zum AIA. Für bestimmte Staaten bietet dieser Artikel eine genügende Rechtsgrundlage, um den AIA gestützt auf eine Verwaltungsvereinbarung zwischen zuständigen Behörden einführen zu können. Im geltenden Schweizer Recht besteht hingegen keine genügende Grundlage für ein

solches Vorgehen (siehe dazu auch Ziff. 1.3). Sollte die Schweiz mit anderen Vertragsparteien den AIA gestützt auf Artikel 6 des Amtshilfeübereinkommens vereinbaren wollen, bedürfte es daher einer separaten Vereinbarung, welche die Bundesversammlung genehmigen müsste.

Der Bundesrat hat am 19. November 2014 die Unterzeichnung des MCAA beschlossen und dieses gleichentags unterzeichnet. Das MCAA und somit die Einführung des AIA ist Gegenstand einer separaten Botschaft (vgl. Ziff. 1.3). Da sich das MCAA auf Artikel 6 des Amtshilfeübereinkommens stützt, ist das Inkrafttreten des Amtshilfeübereinkommens aber Voraussetzung für die Einführung des AIA gestützt auf das MCAA.

Art. 7 Spontaner Informationsaustausch

Beim spontanen Informationsaustausch werden Informationen, über die eine Vertragspartei verfügt, unaufgefordert an eine andere Vertragspartei übermittelt, wenn die informierende Vertragspartei davon ausgeht, dass die betreffenden Informationen für die andere Vertragspartei von Interesse sind. Im Unterschied zum Informationsaustausch auf Ersuchen, erfolgt die Übermittlung der Informationen ohne vorgängiges Auskunftersuchen («spontan»). Im Unterschied zum AIA wird nicht im Voraus mit einer oder mehreren anderen Vertragsparteien festgelegt, welche Informationen (bspw. periodische Zinserträge) routinemässig und in regelmässigen Zeitabständen übermittelt werden.

Der spontane Informationsaustausch ist für die Schweiz ein neues Instrument im Verkehr mit ausländischen zuständigen Behörden. Innerhalb der Schweiz praktizieren die Steuerbehörden den spontanen Informationsaustausch bereits in Anwendung der Artikel 111 und 112a des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990¹³ über die direkte Bundessteuer (DBG), der Artikel 39 und 39a des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990¹⁴ über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) sowie der Artikel 36 und 36a des Bundesgesetzes vom 13. Oktober 1965¹⁵ über die Verrechnungssteuer (VStG).

Abs. 1

Absatz 1 von Artikel 7 führt folgende Fälle auf, in denen eine Vertragspartei einer anderen Vertragspartei spontan Informationen übermitteln muss:

- a. es liegen Gründe vor, die eine Steuerverkürzung in einer anderen Vertragspartei vermuten lassen;
- b. eine steuerpflichtige Person erhält eine Steuerermässigung oder Steuerbefreiung, die eine Steuererhöhung oder eine Besteuerung in einer anderen Vertragspartei zur Folge haben würde;
- c. eine Geschäftsbeziehung zwischen steuerpflichtigen Personen mit Ansässigkeit in verschiedenen Vertragsparteien wird derart über ein oder mehrere weitere Länder geleitet, dass eine Steuerersparnis in einem oder in beiden Vertragsparteien entstehen kann;

¹³ SR 642.11

¹⁴ SR 642.14

¹⁵ SR 642.21

- d. es liegen Gründe vor, die eine Steuerersparnis durch künstliche Gewinnverlagerungen innerhalb eines Konzerns vermuten lassen;
- e. durch Informationen, die eine Vertragspartei von einer anderen Vertragspartei erhalten hat, lässt sich in der ersten Vertragspartei ein Sachverhalt ermitteln, der auch für die Steuerfestsetzung in der zweiten Vertragspartei erheblich sein könnte.

Die OECD hat im Jahr 2006 ein Handbuch verabschiedet, welches den Steuerbehörden eine praktische Hilfe beim Vollzug der verschiedenen Formen der Amtshilfe sein soll¹⁶. Im 2. Kapitel dieses Handbuchs wird der spontane Informationsaustausch konkretisiert. Die folgenden Ausführungen und Beispiele sind diesem Handbuch entnommen.

Der spontane Informationsaustausch gründet naturgemäss auf der aktiven Mitwirkung und Kooperation der lokalen Steuerbehörden (z.B. Steuerinspektoren usw.). Spontan ausgetauschte Informationen erweisen sich erfahrungsgemäss als nützlich, denn sie betreffen im Allgemeinen bestimmte Fragen, die von den Steuerbeamten des Staates, der die Informationen übermittelt hat, während oder nach einer Kontrolle oder einer anderen Art von Steueruntersuchung identifiziert oder ausgewählt wurden.

Die Wirksamkeit des spontanen Informationsaustausches hängt wesentlich von der Motivation und dem Willen der Beamten des informierenden Staates ab. Es ist deshalb wichtig, dass dessen Steuerbeamte den zuständigen Behörden automatisch diejenigen Informationen übermitteln, die der anderen Vertragspartei von Interesse sein können. Die Steuerbehörden müssen deshalb Strategien zur Unterstützung und Förderung des spontanen Informationsaustauschs entwickeln. Es gilt dabei zu berücksichtigen, dass die Übermittlung nützlicher Informationen die Wahrscheinlichkeit erhöht, im Gegenzug selber auch nützliche Informationen zu erhalten.

Folgende Beispiele zeigen, dass es verschiedene Szenarien gibt, die zu einem spontanen Informationsaustausch führen können:

- Aus der Prüfung der Gesellschaft X im Staat A geht hervor, dass unter dem Titel Geschäftskosten eine Zahlung über 40 000 Euro an eine nicht verbundene Gesellschaft Y mit Sitz im Staat B getätigt wurde. Eine Rechnungsprüfung ergibt, dass dieser Betrag zwar an die Gesellschaft Y gezahlt wurde, doch die Prüfung des Bankkontos der Gesellschaft X zeigt, dass am gleichen Tag zwei Überweisungen getätigt wurden, eine über 25 000 Euro und eine über 15 000 Euro. Dem Steuerinspektor fällt folgende Notiz in der Agenda des Geschäftsführers auf: «François Z (der die Management-Dienstleistungen erbracht hat) bat darum, eine Zahlung in Höhe von 25 000 Euro auf das Konto der Gesellschaft Y und eine zweite Zahlung von 15 000 Euro auf sein persönliches Bankkonto vorzunehmen». Da der Inspektor den Verdacht hegt, dass die zweite Zahlung in der Buchhaltung der Gesellschaft Y nicht verbucht wurde, und er demnach diese Information als von Interesse für die Steuerverwaltung des Staates B erachtet, nimmt er über die zuständige Behörde einen spontanen Informationsaustausch mit dem Staat B vor.

¹⁶ Abrufbar unter: www.oecd.org > Thèmes > Fiscalité > Echange de renseignements > Le CAF approuve le nouveau manuel sur l'échange de renseignements.

- Der Steuerbehörde von Staat A wurden Informationen anonym übermittelt, die zeigen, dass der im Staat A ansässige Jean X grosse Summen Bargeld erhalten hat, die sein Vater im Staat B auf seinem Bankkonto hinterlegt hat. Sein Vater besitzt ein Restaurant. Jean X gab an, sein Vater habe ihm diese Summe aus zwei Gründen überwiesen: (1) um die Versteuerung der Gewinne aus seinem Restaurant zu umgehen, indem er hohe Beträge ins Ausland verschob und (2) um seinen Sohn im Staat A finanziell zu unterstützen. Die Prüfung der Steuersituation von Jean X ergibt, dass dieser im Staat A noch nie eine Steuererklärung abgegeben hat, obwohl seine Bankauszüge belegen, dass die von seinem Vater überwiesenen Summen ihm beträchtliche steuerbare Zinseinkünfte verschafft haben. Der Inspektor berechnet, dass im Steuerjahr 2003 in mehreren Tranchen insgesamt 50 000 Euro auf das Bankkonto von Jean X überwiesen wurden. Er geht davon aus, dass die gesammelten Informationen für die Steuerverwaltung von Staat B von Interesse sein könnten, da er den Verdacht hegt, dass diese Einkünfte dort nicht deklariert worden sind. Er spricht das Thema mit der zuständigen Behörde an, um mit Staat B einen spontanen Informationsaustausch vorzunehmen. Die ausgetauschten Informationen umfassen insbesondere ein Exemplar seines Berichts, Kopien der relevanten Bankbelege und den Namen des Vaters von Jean X.
- Staat A verwendet zur Vermeidung der Doppelbesteuerung von Arbeitseinkommen die Steuerbefreiungsmethode. Maria, die im Staat A ansässig ist, kam dort in den Genuss einer Steuerbefreiung, weil sie im Steuerjahr 2003 mehr als 183 Tage im Staat B gearbeitet hat. Da das DBA zwischen diesen beiden Ländern dem Staat B das Recht zur Besteuerung der Arbeitseinkommen von Maria einräumt, teilt der Staat A dem Staat B spontan mit, dass er Maria für das Steuerjahr 2003 eine Steuerbefreiung gewährt hat.

Die in Artikel 7 aufgeführten Fälle, wann Informationen spontan auszutauschen sind, stellen die materiell-rechtliche Grundlage für den spontanen Informationsaustausch dar. Der Bundesrat kann in einer Verordnung die Pflichten im Zusammenhang mit diesem Artikel im Einzelnen regeln (vgl. dazu Art. 22a Abs. 1 StAhiG). Weiter soll das EFD Weisungen erlassen können, um gewisse praktische Aspekte sowie die Zusammenarbeit zwischen den Bundesbehörden und den kantonalen Behörden zu regeln (vgl. dazu Art. 22a Abs. 5 StAhiG). Dabei orientieren sie sich an den internationalen Standards und an der Praxis anderer Staaten in diesem Bereich. Auf internationaler Ebene entwickelt das Forum über schädliche Steuerpraktiken der OECD (Forum on Harmful Tax Practices; FHTP) gegenwärtig einen Rahmen für den spontanen Informationsaustausch über Steuerrulings im Zusammenhang mit der Besteuerung von juristischen Personen. Im Übrigen bestehen aber zum heutigen Zeitpunkt keine weiterführenden internationalen Empfehlungen oder Präzisierungen der Verpflichtungen unter diesem Artikel. Das EFD hat eine Arbeitsgruppe mit den betroffenen Akteuren gegründet, um die Verordnung des Bundesrates und die Weisungen des EFD zu entwickeln.

Abs. 2

Bei den spontan übermittelten Informationen handelt es sich jeweils um Daten, die bei den Steuerbehörden einer Vertragspartei bereits vorhanden sind. Es besteht keine Verpflichtung, dass eine Steuerbehörde einer Vertragspartei zum Zwecke des spontanen Informationsaustausches Informationen bei anderen Informationsinhabern

beschafft. Im Rahmen des spontanen Informationsaustausches können grundsätzliche alle Arten von Informationen ausgetauscht werden, inklusive Bankinformationen.

Damit der spontane Informationsaustausch funktioniert, müssen die Informationen als relevant identifiziert werden können. Das Amtshilfvereinbkommen verlangt deshalb in Artikel 7 Absatz 2, dass jede Vertragspartei Massnahmen trifft und die Verfahren durchführt, die erforderlich sind, um sicherzustellen, dass die Informationen in den Fällen nach Absatz 1 an die andere Vertragspartei weitergeleitet werden können. Die Rechtsgrundlagen für die in der Schweiz notwendigen Massnahmen und Verfahren sollen im StAhiG eingeführt werden (vgl. dazu Art. 22a–22e StAhiG).

Art. 8 Gleichzeitige Steuerprüfungen

Zwei oder mehr Vertragsparteien konsultieren einander auf Ersuchen einer von ihnen, um die Fälle, in denen gleichzeitige Steuerprüfungen stattfinden sollen, und die entsprechenden Verfahren festzulegen. Jede Vertragspartei prüft im jeweils eigenen Hoheitsgebiet die steuerlichen Verhältnisse einer Person oder mehrerer Personen, um auf diesem Weg gewonnene sachdienliche Informationen mit den anderen Vertragsparteien, die gleichzeitig Steuerprüfungen vorgenommen haben, auszutauschen. Zwischen Steuerbehörden zweier oder mehrerer Vertragsparteien zeitlich abgestimmte Steuerprüfungen können in grenzüberschreitenden Fällen ein wirkungsvolles Instrument zur Bekämpfung der Steuerhinterziehung darstellen. Artikel 8 schafft die rechtliche Grundlage für eine derartige Zusammenarbeit. Sie ist aber nicht zwingend, da jeder Vertragspartei das Recht behält zu entscheiden, ob sie sich in einem konkreten Fall an den abgestimmten Steuerprüfungen beteiligen will oder nicht.

Art. 9 Steuerprüfungen im Ausland

Auf Ersuchen der zuständigen Behörde des ersuchenden Staates kann die zuständige Behörde des ersuchten Staates gestatten, dass Vertreter der zuständigen Behörde des ersuchenden Staates während des relevanten Teils einer Steuerprüfung im ersuchten Staaten anwesend sind. Es besteht keine Verpflichtung, einem solchen Ersuchen statt zu geben, sondern die zuständige Behörde des ersuchten Staates kann jedes Ersuchen einzeln entscheiden. Es besteht weiter die Möglichkeit, eine Erklärung abzugeben, wonach die Absicht bestehe, solche Ersuchen in der Regel nicht anzunehmen (vgl. Abs. 3). Eine solche Erklärung kann jederzeit gemacht oder zurückgezogen werden. Zwei Territorien der Niederlanden haben in Bezug auf gewisse Steuern eine solche Erklärung abgegeben (Curaçao und Sint Maarten) (Stand: 1. Mai 2015).

Nach Artikel 271 Ziffer 1 des Strafgesetzbuchs¹⁷ (StGB) wird mit Freiheitsstrafe bis zu drei Jahren oder Geldstrafe, in schweren Fällen mit Freiheitsstrafe nicht unter einem Jahr bestraft, wer auf schweizerischem Gebiet ohne Bewilligung für einen fremden Staat Handlungen vornimmt, die einer Behörde oder einem Beamten zukommen. Die Durchführung einer Steuerprüfung in der Schweiz qualifiziert grundsätzlich als Amtshandlung die in den Geltungsbereich dieser Bestimmung fällt. Um nicht gegen Artikel 271 Ziffer 1 StGB zu verstossen, bedarf es daher einer Bewilligung. Das Schweizer Recht sieht heute keine solche Bewilligung vor. In keinem

¹⁷ SR 311.0

DBA oder SIA ist die Möglichkeit von Steuerprüfungen im Ausland vereinbart worden.

Vor diesem Hintergrund soll die Schweiz eine Erklärung abgeben, wonach sie die Absicht hat, solche Ersuchen in der Regel nicht anzunehmen (vgl. Art. 2 Abs. 1 Bst. b des Entwurfes des Bundesbeschlusses).

Art. 10 Widersprüchliche Informationen

Dieser Artikel sieht vor, dass eine Vertragspartei, die im Rahmen der Amtshilfe Informationen von einer anderen Vertragspartei erhält, dieser eine Rückmeldung betreffend der übermittelten Daten gibt, sofern die erhaltenen Informationen von den bereits vorhandenen Informationen erheblich abweichen. Dadurch soll die Vertragspartei, die die Informationen geschickt hat, in die Lage versetzt werden, die Korrektheit der ihr vorliegenden Informationen zu überprüfen.

2. Abschnitt: Amtshilfe bei der Vollstreckung

Das Amtshilfeübereinkommen sieht im 2. Abschnitt eine verstärkte Zusammenarbeit bei der Vollstreckung von Steuerforderungen vor. Die Amtshilfe bei der Vollstreckung besteht darin, dass ein Staat einem anderen Staat bei der Vollstreckung dessen Steueransprüche gegenüber Personen, die im ersuchten Staat über Vermögenswerte verfügen, behilflich ist. Die Amtshilfe bei der Vollstreckung erfolgt nur auf Ersuchen. Der ersuchte Staat soll die Steuern grundsätzlich so eintreiben wie wenn es seine eigenen wären und dabei die Mittel verwenden, die ihm unter seiner eigenen Rechtsordnung zustehen. Auch möglich ist es einen Staat um Sicherungsmassnahmen wie typischerweise die Beschlagnahmung von Gegenständen oder die Sperrung von Bankkonten zu ersuchen (vgl. Art. 12 des Amtshilfeübereinkommens). Die Amtshilfe bei der Vollstreckung nach dem Amtshilfeübereinkommen entspricht inhaltlich Artikel 27 des OECD-Musterabkommens. Diese Form der Zusammenarbeit ist optional und soll gemäss Kommentar zum OECD-Musterabkommen nur dann vereinbart werden, wenn beide Staaten nach Abwägung verschiedener Faktoren zum Schluss kommen, eine derartige Zusammenarbeit sei im konkreten Fall sinnvoll¹⁸. Zu prüfen sind insbesondere inwiefern die Steuersysteme, Steuerverwaltungen und Rechtssysteme beider Staaten mit Bezug auf den Schutz der Grundrechte der Steuerpflichtigen ähnlich ausgestaltet sind, ob die Vollstreckungshilfe zu ausgewogenen und reziproken Vorteilen für beide Parteien führen wird, inwiefern die Steuerverwaltungen beider Parteien effektiv in der Lage sein werden, Vollstreckungshilfe zu leisten und, ob die Handels- und Investitionsströme zwischen den beiden Parteien hoch genug sind, um diese Art der Zusammenarbeit zu rechtfertigen. Auch unter dem Amtshilfeübereinkommen ist diese Form der Zusammenarbeit optional und kann mittels Vorbehalt ausgeschlossen werden (vgl. Art. 30 Abs. 1 Bst. b des Amtshilfeübereinkommens). Von dieser Möglichkeit haben 26 Staaten und Territorien Gebrauch gemacht (Albanien [teilweise], Anguilla, Argentinien, Belize, Bermuda, die britischen Jungferninseln, Costa Rica, Gibraltar, Guernsey, die

¹⁸ Vgl. Kommentar der OECD zu Art. 27 OECD-Musterabkommen, S. C(27)-1. Abrufbar unter www.oecd.org > Thèmes > Fiscalité > Conventions fiscales > Modèle OCDE de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune – différentes versions disponibles > 2010 Version complète du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE > C(27)-1.

Insel Man, Indonesien, Irland, Japan [teilweise], Jersey, die Kaimaninseln, Kanada, Kasachstan, Kolumbien, Malta [teilweise], Montserrat, Österreich, Russland, Slowakei [teilweise], die Turks- und Caicosinseln, die USA sowie Zypern) (Stand: 1. Mai 2015).

Die Schweiz hat bislang in keinem DBA und SIA eine umfassende Amtshilfe bei der Vollstreckung vereinbart. Einzig im DBA zwischen der Schweiz und Österreich vom 30. Januar 1974¹⁹ wurde mit Protokoll vom 21. März 2006 die Amtshilfe bei der Vollstreckung hinsichtlich der Lohnsteuer vereinbart. Die dortige Lösung steht im Zusammenhang mit der gleichzeitig abgeschafften Grenzgängerbesteuerung und dem Wechsel Österreichs bei der Methode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf Erwerbseinkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit von der Freistellungs- zur Anrechnungsmethode. Eine vergleichbare Situation besteht sonst keinem Staat gegenüber. Es besteht daher aus schweizerischer Sicht kein Bedarf für diese Art der Amtshilfe.

Vor diesem Hintergrund soll die Schweiz einen Vorbehalt nach Artikel 30 Absatz 1 Buchstabe b des Amtshilfeübereinkommens anbringen (vgl. Art. 1 Abs. 3 des Entwurfes des Bundesbeschlusses).

Weiter sieht das Amtshilfeübereinkommen in Artikel 30 Absatz 1 Buchstabe c einen Vorbehalt in zeitlicher Hinsicht vor. Vertragsparteien können sich vorbehalten in Bezug auf jegliche Steuerforderungen, die im Zeitpunkt des Inkrafttretens des Übereinkommens für den betreffenden Staat bestehen, bzw. falls früher ein Vorbehalt hinsichtlich des Anwendungsbereichs angebracht worden ist, im Zeitpunkt der Rücknahme diese Vorbehalts hinsichtlich Steuern der betreffenden Kategorie bestehen, keine Amtshilfe zu leisten. Bei der Amtshilfe für bestehende Steuerforderungen ist die Vollstreckungshilfe betroffen, weshalb für Staaten, die die Vollstreckungshilfe generell ausschliessen, dieser Vorbehalt nicht nötig erscheint. Dieser Vorbehalt wird grundsätzlich vom Vorbehalt zur Vollstreckungshilfe mitumfasst. Um jegliche Unklarheiten zu beseitigen, schlägt der Bundesrat jedoch vor, diesen Vorbehalt anzubringen (vgl. Art. 1 Abs. 3 des Entwurfes des Bundesbeschlusses). 20 Staaten und Territorien haben einen Vorbehalt nach Artikel 30 Absatz 1 Buchstabe c angebracht (Belgien, Bermuda, die britischen Jungferninseln, Costa Rica, Gibraltar, Guernsey, Insel Man, Italien, Jersey, Kasachstan, Kroatien, Lettland, Luxemburg, Malta, Österreich, Slowakei, Slowenien, Türkei, Ukraine sowie Ungarn). Von diesen haben 11 Staaten und Territorien auch einen Vorbehalt bei der Vollstreckungshilfe angebracht (Bermuda, die britischen Jungferninseln, Costa Rica, Gibraltar, Guernsey, Insel Man, Jersey, Kasachstan, Malta, Österreich sowie die Slowakei).

3. Abschnitt: Zustellung von Schriftstücken

Art. 17 Zustellung von Schriftstücken

Abs. 1

Diese Form der Zusammenarbeit unter Steuerbehörden hat zum Ziel die Zustellung von Schriftstücken an steuerpflichtige Personen im Ausland zu erleichtern. Auf Ersuchen einer Vertragspartei stellt eine andere Vertragspartei Schriftstücke, die aus

¹⁹ Art. 26a des DBA; SR **0.672.916.31**

dem ersuchenden Staat stammen, Personen mit Wohnsitz im ersuchten Staat zu. Die Amtshilfe bei der Zustellung von Schriftstücken gehört zum nicht-zwingenden Bereich des Amtshilfeübereinkommens und kann mittels Vorbehalt ausgeschlossen werden (vgl. Art. 30 Abs. 1 Bst. d des Amtshilfeübereinkommens). Von dieser Möglichkeit haben 17 Staaten und Territorien Gebrauch gemacht (Albanien [teilweise], Argentinien, Belize, Bermuda, Costa Rica, Gibraltar, Guernsey, die Insel Man, Irland, Jersey, Kanada, Kolumbien, Malta [teilweise], Slowakei [teilweise], Südafrika, Südkorea sowie die USA) (Stand: 1. Mai 2015).

Die Schweiz hat eine solche Zustellungshilfe bisher nur mit Frankreich in Bezug auf gewisse Steuern vereinbart²⁰. Die Zustellungshilfe dient der Durchführung des Steuerrechts in internationalen Situationen. Sie ist jedoch mit einem hohen administrativen Aufwand verbunden. Die Zustellungshilfe soll nach Meinung des Bundesrates deshalb nicht auf weitere Staaten ausgeweitet werden. Die Schweiz soll demnach von der Möglichkeit der Vorbehaltsanbringung Gebrauch machen. Erlaubt werden soll jedoch die direkte Postzustellung (vgl. Erläuterungen zu Art. 17 Abs. 3 des Amtshilfeübereinkommens).

Abs. 3

Artikel 17 Absatz 3 ermöglicht es den Vertragsparteien, Schriftstücke direkt auf dem Postweg einer in einer anderen Vertragspartei ansässigen Person zuzustellen. Diese Bestimmung kann insbesondere Schriftstücke im Rahmen des Veranlagungsverfahrens, der Vollstreckung oder der Notifikation über ein laufendes Amtshilfeverfahren umfassen. Es besteht die Möglichkeit, zu diesem Absatz einen Vorbehalt anzubringen, auch wenn die Zustellungshilfe unter diesem Artikel grundsätzlich gewährt werden soll (vgl. Art. 30 Abs. 1 Bst. e Amtshilfeübereinkommen). Umgekehrt ist es auch möglich, nur einen Vorbehalt für die Zustellungshilfe, nicht aber für die direkte Postzustellung anzubringen.

In der Schweiz gilt die direkte Postzustellung von Schriftstücken mit verpflichtendem Inhalt durch ausländische Behörden an Empfänger in der Schweiz als unzulässige Vornahme einer Amtshandlung auf schweizerischem Gebiet²¹. Sie stellt jedoch insbesondere dann keine verbotene Amtshandlung dar, wenn die direkte Postzustellung aus dem Ausland in einem Staatsvertrag vorgesehen ist. In der Schweiz ist die direkte Postzustellung von Schriftstücken bereits im Rahmen einiger multi- und bilateraler Abkommen möglich²².

Mit der zunehmenden Internationalisierung der Beziehungen vermehren sich Situationen, bei welchen eine in der Schweiz ansässige Person im Ausland zusätzlich einer beschränkten Steuerpflicht unterliegt, z.B. in Folge im Ausland gelegener Liegenschaft oder dortiger Erwerbstätigkeit. Fehlt dem ausländischen Staat in sol-

²⁰ Art. 28^{bis} des DBA; SR **0.672.934.91**

²¹ Art. 271 StGB für ausländische Behörden in der Schweiz bzw. Art. 299 StGB im umgekehrten Fall für schweizerische Behörden im Ausland.

²² Art. 16 ZPII EUER (SR **0.351.12**), Art. 52 SDÜ (Text ist nicht in der SR veröffentlicht (siehe IRH-Website: www.rhf.admin.ch/rhf/de/home/straf/recht/multilateral/sdue.html), Art. 28 BBA (SR **0.351.926.81**) und zuvor Zusatzverträge zum EueR mit Frankreich (Art. X; SR **0.351.934.92**), Italien (Art. XII; SR **0.351.945.41**), Deutschland (Art. IIIA; SR **0.351.913.61** und Österreich (Art. IX, SR **0.351.916.32**) in Verbindung mit Artikel 32 des Vertrags vom 27. April 1999 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft, der Republik Österreich und dem Fürstentum Liechtenstein über die grenzüberschreitende Zusammenarbeit der Sicherheits- und Zollbehörden, SR **0.360.163.1**).

chen Fällen die Möglichkeit der unmittelbaren Zustellung von Schriftstücken an die steuerpflichtige Person oder seinen Vertreter, so sehen die jeweiligen Gesetze üblicherweise Ersatzmassnahmen vor, die eine Zustellung fingieren (z.B. die Publikation im amtlichen Publikationsorgan oder den Aushang beim Steueramt). Es hängt vom Zufall ab, ob die steuerpflichtige Person von derart zugestellten Schriftstücken Kenntnis erhält. Entsprechend zufällig ist damit auch die Möglichkeit dieser Person, auf die Schriftstücke zu reagieren und namentlich fristgemäss Rechtsmittel zu ergreifen. Der Bundesrat schlägt deshalb vor, die direkte Zustellung von Schriftstücken durch die Post zu erlauben. Die Schweiz soll folglich keinen Vorbehalt zu Absatz 3 von Artikel 17 des Amtshilfeübereinkommens anbringen.

Kapitel IV: Für alle Formen der Amtshilfe geltende Bestimmungen

Art. 18 Vom ersuchenden Staat zu erteilende Informationen

Dieser Artikel führt die Angaben auf, die in einem Amtshilfeersuchen enthalten sein müssen. Der Informationsaustausch kann nur erfolgen, wenn das Amtshilfeersuchen möglichst detailliert formuliert ist und so viele Auskünfte wie möglich enthält. Mit den in Artikel 18 Absatz 1 aufgeführten Angaben sollen fishing expeditions verhindert werden. Allerdings sind sie in einem weiten Sinn auszulegen, damit ein wirksamer Informationsaustausch nicht verhindert wird. Artikel 18 entspricht dem OECD-Standard und ist deshalb insbesondere im Sinne des Artikels 26 des OECD-Musterabkommens und des dazugehörigen Kommentars auszulegen. Er geht Artikel 6 Absatz 2 StAHiG vor. Nachfolgend werden nur die Elemente aufgeführt, die für die Formen der Amtshilfe, für die kein Vorbehalt angebracht werden soll oder kann, relevant sind.

Ersuchen, die unter Anwendung des Amtshilfeübereinkommens gestellt werden, müssen, soweit erforderlich, folgende Angaben enthalten:

- a. die Behörde von der das Ersuchen ausgeht;
- b. den Namen, die Anschrift oder alle sonstigen Angaben, welche die Identifizierung der Person, derentwegen das Ersuchen gestellt wird, ermöglichen;
- c. bei Informationsersuchen Angaben über die Form, in welcher der ersuchende Staat die ersuchten Informationen erhalten möchte;
- d. in jedem Fall Angaben darüber, ob das Ersuchen den gesetzlichen Vorgaben sowie der Verwaltungspraxis des ersuchenden Staates entspricht. Zudem muss der ersuchende Staat erklären, dass er grundsätzlich alle unter den Gesetzen und der Verwaltungspraxis im eigenen Gebiet zur Verfügung stehenden Massnahmen ausgeschöpft hat (vgl. Art. 21 Abs. 2 Bst. g des Amtshilfeübereinkommens).

Nachdem ein Ersuchen gestellt wurde soll der ersuchende Staat den ersuchten Staat informieren, sofern ihm allfällige neue Tatsachen zur Kenntnis gelangen. Ganz allgemein soll der ersuchende Staat versuchen, den Aufwand für den ersuchten Staat möglichst zu minimieren.

Art. 20 Beantwortung des Amtshilfeersuchens

Abs. 1 und 2

Der ersuchte Staat soll den ersuchenden Staat so bald wie möglich informieren, ob er dem Ersuchen stattgeben kann oder nicht. Wird dem Ersuchen entsprochen, soll der ersuchte Staat den ersuchenden Staat über die getroffenen Massnahmen und das Ergebnis der Amtshilfe informieren (Abs. 1). Wird dem Ersuchen nicht entsprochen, so sind dem ersuchenden Staat die Gründe, die zur Ablehnung des Ersuchens geführt haben, anzugeben (Abs. 2). Der ersuchende Staat soll dadurch die Möglichkeit erhalten, sein Ersuchen entsprechend zu verbessern oder zu ergänzen. Artikel 6 Absatz 3 StAhiG sieht eine ähnliche Regelung vor. Falls das Verfahren länger dauert, soll der ersuchte Staat den ersuchenden Staat über den Stand der Arbeiten informieren.

Abs. 3

Hat der ersuchende Staat bei einem Informationsersuchen angegeben, in welcher Form er die Informationen erteilt haben möchte, und ist der ersuchte Staat in der Lage, dem zu entsprechen, so erteilt der ersuchte Staat die Informationen in der gewünschten Form. Diese Verpflichtung gilt nur, sofern der ersuchte Staat in der Lage ist dem Wunsch betreffend Form zu entsprechen.

Art. 21 Schutz der Person und Grenzen der Verpflichtung zur Leistung von Amtshilfe

Dieser Artikel strebt an, das Interesse an einer möglichst effektiven Zusammenarbeit zwischen den Steuerbehörden mit den Interessen der Steuerpflichtigen und des ersuchten Staates in Einklang zu bringen. Er enthält verschiedene Grenzen der Verpflichtung zur Leistung von Amtshilfe. Diese entsprechen dem OECD-Standard, weshalb dieser Artikel insbesondere im Sinne des Artikels 26 des OECD-Musterabkommens und des dazugehörigen Kommentars auszulegen ist. Die nachfolgenden Ausführungen beschränken sich auf die Formen der Amtshilfe, für die kein Vorbehalt angebracht werden soll oder kann.

Abs. 1

Artikel 21 Absatz 1 hält fest, dass die Rechte und Sicherheiten, die Personen aufgrund der Gesetzgebung und der Verwaltungspraxis im ersuchten Staat zukommen, nicht tangiert werden. Dieser Grundsatz, dass Recht und Verwaltungspraxis des ersuchten Staates respektiert werden, wird auch an anderen Stellen des Amtshilfeübereinkommens konkretisiert, zum Beispiel in Artikel 4 Absatz 3 des Amtshilfeübereinkommens. Der Kommentar hält aber gleichzeitig fest, dass diese Rechte und Sicherheiten nicht auf eine Art und Weise angewandt werden sollten, die dazu führt, dass das Ziel des Amtshilfeübereinkommens vereitelt wird. In Bezug auf die Information der betroffenen Person vor der Übermittlung von Informationen an einen anderen Staat bedeutet dies beispielsweise, dass Ausnahmen zu dieser Notifikation vorzusehen sind (vgl. Ausführungen zu Art. 4 Abs. 3 des Amtshilfeübereinkommens). Mit Bezug auf die Schweiz bedeutet der Grundsatz, dass die Vorschriften des StAhiG und die Praxis der Schweizer Steuerbehörden durch das Amtshilfeübereinkommen nicht tangiert werden.

Abs. 2 Bst. a, c, d, e

Absatz 2 Buchstabe a, c, d, und e entspricht grundsätzlich Artikel 26 des OECD-Musterabkommens. Er ist deshalb im Sinne des Kommentars zu Artikel 26 des OECD-Musterabkommens auszulegen.

Mit Bezug auf Absatz 2 Buchstabe e ist präzisierend festzuhalten, dass hier nicht nur eine Besteuerung im ersuchenden Staat, die im Widerspruch zu einem DBA steht, eingewendet werden kann, sondern auch eine Besteuerung im ersuchenden Staat die im Widerspruch zu allgemein geltenden Besteuerungsgrundsätzen oder einem anderen Abkommen, das der ersuchte Staat mit dem ersuchenden Staat abgeschlossen hat, steht. Ein Verstoß gegen allgemein geltende Besteuerungsgrundsätze können beispielsweise eine konfiskatorische Besteuerung oder die exzessive Bestrafung bei Steuerdelikten im ersuchenden Staat sein.

Abs. 2 Bst. b

Absatz 2 Buchstabe b präzisiert, dass der ersuchte Staat nicht verpflichtet ist, Massnahmen durchzuführen, die der öffentlichen Ordnung widersprechen. Es entspricht einem Grundprinzip der internationalen Zusammenarbeit, dass ein Staat für einen anderen Staat keine Massnahmen durchführen muss, die seiner öffentlichen Ordnung widersprechen.

Abs. 2 Bst. f

Absatz 2 Buchstabe f enthält einen Nicht-Diskriminierungsgrundsatz. Im OECD-Musterabkommen ist dieser Gedanke in Artikel 24 (Nicht-Diskriminierung) verbunden mit Artikel 26 Absatz 1 (kein Informationsaustausch, wenn die Besteuerung dem Abkommen widerspricht) enthalten. Absatz 2 Buchstabe f entspricht weiter Artikel 5 Absatz 5 Buchstabe g des Steuerinformationsmusterabkommens. Er ist deshalb auch im Sinne des Kommentars zum Steuerinformationsmusterabkommen auszulegen. Der ersuchte Staat kann ein Amtshilfeersuchen ablehnen, wenn die vom ersuchenden Staat erbetenen Auskünfte Staatsangehörige der ersuchenden Partei unter den gleichen Umständen benachteiligen.

Abs. 2 Bst. g

Der ersuchte Staat kann die Amtshilfe verweigern, wenn der ersuchende Staat nicht alle nach seinem Recht oder seiner Verwaltungspraxis zur Verfügung stehenden Massnahmen ausgeschöpft hat (vgl. auch Art. 18 Abs. 1 Bst. f des Amtshilfeübereinkommens). Vorbehalten bleibt der Einwand, die Ausschöpfung dieser Massnahmen würde unverhältnismässige Schwierigkeiten mit sich bringen. Dieses Erfordernis ist im Steuerinformationsmusterabkommen explizit enthalten (vgl. Art. 5 Abs. 5 Bst. g). Es ist ebenfalls im Kommentar zu Artikel 26 OECD-Musterabkommen enthalten (Rz. 9a).

Abs. 3 und 4

Die Absätze 3 und 4 entsprechen grundsätzlich Artikel 26 des OECD-Musterabkommens. Sie sind deshalb im Sinne des Kommentars zu Artikel 26 des OECD-Musterabkommens auszulegen.

Art. 22 Geheimhaltung

Artikel 22 des Amtshilfeübereinkommens regelt den Datenschutz und das Spezialitätsprinzip. Es handelt sich dabei, um unabdingbare Prinzipien im Zusammenhang

mit dem Informationsaustausch in Steuerfragen. Ähnliche Klauseln sind in Artikel 26 OECD-Musterabkommen und im OECD-Steuerinformationsmusterabkommen enthalten.

Abs. 1

Nach Artikel 22 Absatz 1 müssen Informationen, die eine Vertragspartei nach diesem Amtshilfeübereinkommen erhalten hat, ebenso geheim gehalten werden wie Informationen, die die Vertragspartei aufgrund ihres innerstaatlichen Rechts erhalten hat. Die ersuchte Vertragspartei kann der ersuchenden Vertragspartei mitteilen, welche Schutzbestimmungen ihres innerstaatlichen Rechts auch von der ersuchenden Vertragspartei einzuhalten sind, um das erforderliche Schutzniveau der Daten sicherzustellen. Die bezeichneten Schutzbestimmungen sollen aber nicht über das hinausgehen, was notwendig ist, um den Datenschutz zu gewährleisten. Diese Regelung ist Ausfluss des Verweises auf das innerstaatliche Recht einer Vertragspartei und dient der Sicherstellung eines genügenden Schutzes der Daten.

Der Bundesrat soll ermächtigt werden, mit den zuständigen Behörden der anderen Vertragsparteien zu vereinbaren, welche Datenschutzbestimmungen einzuhalten sind (vgl. Art. 5a StAhiG). Da das Schweizer Datenschutzrecht grundsätzlich den internationalen Anforderungen entspricht, werden solche Vereinbarungen in der Regel dazu dienen, sicherzustellen, dass der Partnerstaat das erforderliche Schutzniveau der Daten sicherstellt. In diesem Zusammenhang gilt es zu berücksichtigen, dass grundsätzlich alle Staaten spezifische Datenschutzvorschriften für Steuerdaten kennen, da allgemein anerkannt ist, dass solche Daten speziell zu schützen sind. Die Liste des Eidgenössischen Datenschutz- und Öffentlichkeitsbeauftragten, welche die Staaten aufführt, deren Gesetzgebung einen angemessenen Datenschutz gewährleistet, kann deshalb im vorliegenden Zusammenhang nur bedingt als Indikation dienen, ob ein Staat im Zusammenhang mit Daten die auf Grund des Amtshilfeübereinkommens ausgetauscht werden einen angemessenen Datenschutz gewährleistet. Die Liste des Eidgenössischen Datenschutz- und Öffentlichkeitsbeauftragten gilt nämlich für alle Lebensbereiche und auch für Datenübermittlungen ins Ausland, die nicht auf einer staatsvertraglichen Rechtsgrundlage basieren. In Bezug auf Staaten mit denen die Schweiz in der Vergangenheit gestützt auf ein DBA oder ein SIA bereits Daten ausgetauscht hat, kann auf die dabei gemachten Erfahrungen abgestellt werden. Weiter kann auf die Beurteilungen im Rahmen der Peer Reviews des Global Forum zurückgegriffen werden. Von den 85 Unterzeichnerstaaten und -territorien wurden 72 vom Global Forum überprüft (Stand: 1. Mai 2015). Nach Abschluss der Peer Reviews, im Rahmen welcher sowohl die Rechtsgrundlagen als auch die Praxis überprüft werden, wurden 48 Staaten mit Bezug auf die Geheimhaltung mit «Compliant», sieben mit «Largely Compliant» und vier mit «Partially Compliant» bewertet. Weitere 13 Staaten haben die Phase 1 des Peer Reviews durchlaufen, im Rahmen dessen die Rechtsgrundlagen für die Geheimhaltung überprüft werden. Alle 13 Staaten haben die Bewertung «in place» erhalten. Zusatzvereinbarungen im Zusammenhang mit dem Datenschutz werden deshalb nur in bestimmten Fällen notwendig sein.

Abs. 2

Artikel 22 Absatz 2 regelt das Spezialitätsprinzip. Die übermittelten Informationen dürfen nur den Personen und Behörden (einschliesslich Gerichten und Aufsichtsbehörden) zugänglich gemacht werden, die mit der Festsetzung, Erhebung, Vollstreckung oder Strafverfolgung oder mit der Entscheidung über Rechtsmittel hinsichtlich der Steuern dieser Vertragspartei oder mit der Aufsicht darüber befasst

sind. Nur diese Personen und Behörden dürfen die übermittelten Informationen verwenden und zwar nur für diese Zwecke (vgl. jedoch die Ausnahme in Art. 22 Abs. 4 des Amtshilfeübereinkommens). Die Offenlegung der übermittelten Informationen in öffentlichen Gerichtsverfahren oder in einer Gerichtsentscheidung im Zusammenhang mit diesen Steuern ist zulässig. Diese Regelung entspricht grundsätzlich Artikel 26 Absatz 2 OECD-Musterabkommen.

Abs. 3

Hat eine Vertragspartei bestimmte Steuern vom Geltungsbereich des Amtshilfeübereinkommens ausgeschlossen (vgl. Art. 30 Abs. 1 Bst. a des Amtshilfeübereinkommens und die Ausführungen zu Art. 2 des Amtshilfeübereinkommens), so dürfen alle anderen Vertragsparteien die Informationen, die sie von dieser Vertragspartei erhalten haben, nicht für Steuern verwenden, die vom Geltungsbereich ausgeschlossen wurden. Umgekehrt ist es auch der Vertragspartei, die einen entsprechenden Vorbehalt gemacht hat, verboten, über das Amtshilfeübereinkommen erhaltene Informationen für Steuern zu verwenden, die vom Geltungsbereich ausgeschlossen sind. Zulässig ist es hingegen, die aufgrund von erhaltenen Informationen erstellte Berechnungsgrundlage, für mehrere Steuern zu verwenden. Dies stellt keine Verletzung von Artikel 22 Absatz 3 dar, solange die Informationen selbst nicht weitergegeben werden.

Abs. 4

Absatz 4 sieht Ausnahmen vom Grundsatz vor, dass die übermittelten Informationen nur für die in diesem Artikel genannten Zwecke verwendet werden dürfen. Die ausgetauschten Informationen können auch anderen Behörden für ihre Zwecke (beispielsweise für die Bekämpfung von Geldwäscherei, Korruption oder Terrorismusfinanzierung) überlassen werden, wenn zwei Voraussetzungen erfüllt sind: erstens muss die Verwendung der Informationen für diese anderen Zwecke nach dem Recht des ersuchten Staates zulässig sein; zweitens muss die zuständige Behörde des ersuchten Staates diese Verwendung gestatten. Diese Bestimmung entspricht grundsätzlich jener in Artikel 26 Absatz 2 OECD-Musterabkommen.

Absatz 4 greift nicht, wenn die Berechnungsgrundlagen, nicht aber die Informationen selbst, im Rahmen gesetzlicher Auskunftspflichten an andere als Steuerbehörden weitergegeben werden. Erhält eine kantonale Steuerverwaltung beispielsweise im Rahmen des spontanen Informationsaustauschs Kenntnis von einem bislang nicht deklarierten Bankkonto eines Steuerpflichtigen, wird diese das Einkommen und das Vermögen des Steuerpflichtigen entsprechend anpassen. Diese korrigierten Berechnungsgrundlagen darf die kantonale Steuerverwaltung im Rahmen der gesetzlichen Auskunftspflichten an andere Amtsstellen (z.B. AHV-Ausgleichskassen oder Stipendienbehörden) weiterleiten, solange sie die Informationen selbst (d.h. Kontonummer, Kontosaldo, Erträge auf dem Konto usw.) nicht weitergibt. Sollen hingegen auch die Informationen selbst weitergegeben werden, sind die Voraussetzungen von Absatz 4 einzuhalten.

Dem ersuchenden Staat ist es grundsätzlich untersagt, die erhaltenen Informationen einem anderen Staat bekanntzugeben. Eine Weiterleitung an einen anderen Staat kann nur mit Genehmigung des ersuchten Staates erfolgen. Dadurch soll sichergestellt werden, dass ein Staat keine Informationen erhält, die es nicht direkt erhalten könnte (zum Beispiel weil dieser Staat und der Staat, der die Informationen erteilt hat, keinen Informationsaustausch vereinbart haben). In diesem Zusammenhang

muss Artikel 20 Absatz 3 StAhiG geringfügig angepasst werden, um der Möglichkeit Rechnung zu tragen, mit Zustimmung der Behörde, die die Informationen übermittelt hat, Informationen an eine andere Vertragspartei weiterzuleiten (vgl. Art. 20 Abs. 3 StAhiG).

Art. 23 Rechtsbehelfe

Dieser Artikel legt fest, in welchem Staat Rechtsbehelfe ergriffen werden müssen, wenn zwei Staaten (der ersuchende und der ersuchte Staat) involviert sind. Die nachfolgenden Ausführungen beschränken sich auf die Formen der Amtshilfe, für die kein Vorbehalt angebracht werden soll oder kann.

Abs. 1

Rechtsbehelfe gegen die unter diesem Amtshilfeübereinkommen ergriffenen Amtshilfemassnahmen sind bei der zuständigen Stelle des ersuchten Staates einzureichen. Für durch die Schweiz ergriffene Amtshilfemassnahmen richtet sich der Rechtsschutz und das Verfahren nach dem StAhiG.

Abs. 3

Der ersuchende bzw. der ersuchte Staat informiert jeweils den anderen Staat über Entscheide in Zusammenhang mit dem ergriffenen Rechtsbehelf. Relevant sind alle Entscheide, die auf das Amtshilfeverfahren Einfluss haben könnten.

Kapitel V: Besondere Bestimmungen

Art. 24 Durchführung des Übereinkommens

Abs. 1 und 2

Zur Durchführung des Amtshilfeübereinkommens verkehren die Vertragsparteien über ihre zuständigen Behörden (vgl. Art. 3 Abs. 1 des Amtshilfeübereinkommens). Die Bestimmung stellt klar, dass die Vertragsparteien nicht über ihre Aussenministerien miteinander verkehren müssen. Die zuständigen Behörden können sich untereinander über die Anwendungsmodalitäten des Amtshilfeübereinkommens einigen. Solche Vereinbarungen können jedoch nicht dazu genutzt werden, die rechtlichen Verpflichtungen der Vertragsparteien unter dem Amtshilfeübereinkommen einzuschränken. Weiter sollen sich die zuständigen Behörden der Vertragsparteien konsultieren und einvernehmlich eine Lösung suchen, wenn die Anwendung des Amtshilfeübereinkommens aus Sicht des ersuchten Staates in einem bestimmten Fall schwerwiegende und unerwünschte Folgen hat. Im Vordergrund stehen schwerwiegende ökonomische oder soziale Folgen.

Zuständige Behörde für die Schweiz ist der Vorsteher oder die Vorsteherin des Eidgenössischen Finanzdepartements oder die zu seiner oder ihrer Vertretung bevollmächtigte Person (vgl. Art. 3 Abs. 3 des Entwurfes des Bundesbeschlusses).

Abs. 3–6

Das Amtshilfeübereinkommen sieht ein Koordinierungsgremium vor. Dieses besteht aus Vertretern der zuständigen Behörden der Vertragsparteien und steht unter der Schirmherrschaft der OECD. Staaten, die das Amtshilfeübereinkommen unterzeich-

net, aber noch nicht ratifiziert, angenommen oder genehmigt haben, können als Beobachter an den Sitzungen teilnehmen. Das Koordinierungsgremium überwacht die Durchführung und die Entwicklung des Amtshilfeübereinkommens. Es kann Änderungen oder Ergänzungen zum Amtshilfeübereinkommen empfehlen. Bei der Anwendung des Amtshilfeübereinkommens durch die zuständigen Behörden oder im Rahmen eines Gerichtsverfahrens können Fragen über die Auslegung des Amtshilfeübereinkommens aufkommen. Eine Vertragspartei kann diese dem Koordinierungsgremium vorlegen. Deren Stellungnahmen sind jedoch nicht bindend, da das Koordinierungsgremium nur beratende Funktion hat. Im Falle von Schwierigkeiten oder Zweifeln bezüglich der Durchführung oder Auslegung des Amtshilfeübereinkommens zwischen zwei oder mehreren Vertragsparteien sieht Artikel 24 Absatz 5 vor, dass die Vertragsparteien die Angelegenheit im gegenseitigen Einvernehmen regeln. Die Vereinbarung ist dem Koordinierungsgremium mitzuteilen. Hat eine betroffene Person den Eindruck ein Staat wende das Amtshilfeübereinkommen nicht korrekt an, stehen dieser die nationalen Rechtsbehelfe und nicht etwa ein Verständigungsverfahren unter dem Amtshilfeübereinkommen offen.

Art. 25 Sprache

Grundsätzlich müssen Amtshilfeersuchen sowie die Antworten darauf in einer der Amtssprachen des Europarats und der OECD (d.h. auf Englisch oder Französisch) abgefasst werden. Die Vertragsparteien können aber auch bilateral eine andere Sprache vereinbaren.

Art. 26 Kosten

Vorbehaltlich einer anderen Abmachung der Vertragsparteien gehen die durch die Leistung von Amtshilfe entstehenden Kosten zu Lasten des ersuchten Staates. Dies entspricht dem generellen Grundsatz, wonach bei der Amtshilfe jeder Staat seine eigenen Kosten trägt. Aussergewöhnliche Kosten bei der Leistung von Amtshilfe gehen dagegen zu Lasten des ersuchenden Staates. Als solche qualifizieren beispielsweise die Kosten für ein vom ersuchenden Staat speziell beantragtes Verfahren, Kosten für die Übermittlung von Informationen durch Drittparteien sowie Kosten für Experten oder Übersetzer. Ebenfalls als ausserordentlich gelten Schadenersatzzahlungen an betroffene Personen, die aufgrund von Massnahmen, die ein Staat ersucht hat, bezahlt werden müssen. Mit Bezug auf den Informationsaustausch auf Ersuchen wird auf Artikel 18 StAhiG verwiesen, der auch im Rahmen des Amtshilfeübereinkommens anwendbar ist. Im Zusammenhang mit dem spontanen Informationsaustausch ist keine Spezialregelung notwendig, da die Kosten von den anwendenden Behörden, die gleichzeitig Informationsinhaber sind, zu tragen sind.

Kapitel VI: Schlussbestimmungen

Art. 27 Andere völkerrechtliche Übereinkünfte

Das Amtshilfeübereinkommen tangiert die Möglichkeiten der Amtshilfe unter anderen bestehenden oder künftigen völkerrechtlichen Übereinkünften nicht. Bestehen verschiedene Rechtsgrundlagen für die Amtshilfe (beispielsweise bilaterale DBA und SIA oder multilaterale Abkommen) ist es dem ersuchenden Staat vorbe-

halten, die geeignete Rechtsgrundlage für sein Ersuchen zu bestimmen (vgl. dazu auch Kap. 2).

Artikel 27 Absatz 2 ist für die Schweiz nicht relevant, da sie nicht EU-Mitglied ist.

Art. 28 Unterzeichnung und Inkrafttreten des Übereinkommens

Abs. 1–5

Das Amtshilfeübereinkommen tritt am ersten Tag des Monats nach Ablauf von 3 Monaten nach Hinterlegung der Ratifikations-, Annahme oder Genehmigungsurkunde in Kraft. Möchte ein Mitgliedstaat des Europarats bzw. der OECD dem Amtshilfeübereinkommen in seiner Fassung vor der Revision von 2009 beitreten, muss er dies schriftlich festhalten.

Das Amtshilfeübereinkommen wurde 2009 revidiert, um auch Nichtmitgliedstaaten des Europarats bzw. der OECD den Beitritt zu ermöglichen. Hierzu braucht es einen Antrag des Nichtmitgliedstaats des Europarats bzw. der OECD und einen einvernehmlichen Beschluss der Vertragsparteien durch das Koordinierungsgremium. Die von den bestehenden Vertragsparteien einvernehmlich getroffene Entscheidung, ersuchende Staaten zur Unterzeichnung einzuladen, hängt u.a. von der innerstaatlichen Handhabung und Regelung der Vertraulichkeit und des Datenschutzes sowie von der Teilnahme am Global Forum ab. Nichtmitgliedstaaten des Europarats bzw. der OECD können nur der revidierten Fassung des Amtshilfeübereinkommens beitreten.

Abs. 6 und 7

Nach dem Amtshilfeübereinkommen ist Amtshilfe zulässig für Besteuerungszeiträume, die am oder nach dem 1. Januar beginnen, der auf das Jahr folgt, in dem das Amtshilfeübereinkommen für eine Vertragspartei in Kraft getreten ist oder, wenn es keinen Besteuerungszeitraum gibt, für Steuerverbindlichkeiten, die am oder nach dem 1. Januar entstehen, der auf das Jahr folgt, in dem das Amtshilfeübereinkommen für eine Vertragspartei in Kraft getreten ist. Obwohl das Amtshilfeübereinkommen multilateral ist, muss für jedes bilaterale Verhältnis einzeln bestimmt werden, für welchen Zeitraum die Amtshilfe zulässig ist. Das Amtshilfeübereinkommen muss für beide Parteien anwendbar sein, somit ist der spätere Zeitpunkt ausschlaggebend, an dem das Amtshilfeübereinkommen in der Schweiz und in der anderen Vertragspartei anwendbar wird. Zwei oder mehr Vertragsparteien können vereinbaren, dass Amtshilfe auch für frühere Besteuerungszeiträume oder Steuerverbindlichkeiten zulässig ist.

Artikel 28 Absatz 7 enthält eine Ausnahme zum im Absatz 6 festgelegten Grundsatz. Bei vorsätzlichem Verhalten, das nach dem Strafrecht des ersuchenden Staates der strafrechtlichen Verfolgung unterliegt, gilt das Amtshilfeübereinkommen auch in Bezug auf frühere Besteuerungszeiträume oder Steuerverbindlichkeiten, das heisst Besteuerungszeiträume oder Steuerverbindlichkeiten vor Inkrafttreten des Amtshilfeübereinkommens. Dieser Artikel begründet keine Vorwirkung des Amtshilfeübereinkommens. Beispielsweise ist es nicht erforderlich, schon vor Inkrafttreten des Amtshilfeübereinkommens Fälle zu sammeln, die nach Artikel 7 des Amtshilfeübereinkommens spontan übermittelt werden können. Er bewirkt hingegen, dass eine Vertragspartei nach dem Inkrafttreten des Amtshilfeübereinkommens Informationen ersuchen kann, die sich auf Besteuerungszeiträume oder Steuerverbindlichkeiten vor dem Inkrafttreten des Amtshilfeübereinkommens beziehen.

Die Spezialregel von Artikel 28 Absatz 7 kann auf eine Zeitspanne von drei Jahren vor dem Jahr des Inkrafttretens des Amtshilfeübereinkommens beschränkt werden (vgl. Art. 30 Abs. 1 Bst. f des Amtshilfeübereinkommens). Von dieser Möglichkeit haben 9 Staaten und Territorien Gebrauch gemacht (Bermuda, die britischen Jungferninseln, Costa Rica, Kroatien, Lettland, Luxemburg, Österreich, Russland, Slowenien) (Stand: 1. Mai 2015).

Aus rechtsstaatlichen Überlegungen und aus Gründen der Rechtssicherheit soll der Vorbehalt mit Bezug auf Artikel 28 Absatz 7 angebracht werden (vgl. Art. 1 Abs. 3 des Entwurfes des Bundesbeschlusses). Bei einem Inkrafttreten des Amtshilfeübereinkommens am 1. Januar 2017 kann durch die Anbringung des Vorbehalts die Anwendbarkeit des Amtshilfeübereinkommens auf einen Zeitraum nach dessen Unterzeichnung am 15. Oktober 2013 beschränkt werden, d.h. nach Bekanntwerden, dass die Schweiz beabsichtigt, dem Amtshilfeübereinkommen beizutreten. Die Amtshilfe bei vorsätzlichem Verhalten, das nach dem Strafrecht des ersuchenden Staates der strafrechtlichen Verfolgung unterliegt, wäre auf Zeiträume ab dem 1. Januar 2014 beschränkt.

Tritt das Amtshilfeübereinkommen für die Schweiz am 1. Januar 2017 oder an einem anderen Tag im Jahre 2017 in Kraft, ist Amtshilfe ab dem 1. Januar 2018 zulässig. Die G-20-Staaten und das Global Forum haben die Erwartung bekundet, dass der AIA ab 2016 mit einem ersten Austausch 2017, spätestens ab 2017 mit einem ersten Austausch 2018 umgesetzt wird.²³ Sie bezwecken damit eine rasche Umsetzung des AIA-Standards der OECD, gleichzeitig aber auch die Wahrung gleich langer Spiesse, in dem kein Staat einen Vorteil daraus erzielen soll, dass er die Umsetzung dieses neuen Standards verzögert. Die Schweiz hat dem Global Forum mitgeteilt, dass sie die Absicht hat, die gesetzliche Basis für den automatischen Informationsaustausch zeitgerecht einzuführen, sodass Schweizer Finanzinstitute 2017 mit der Erhebung von Kontodaten ausländischer Steuerpflichtiger beginnen könnten und ein erster Datenaustausch 2018 stattfinden könnte. Dies unter dem Vorbehalt, dass die Bundesversammlung und allenfalls die Stimmberechtigten die nötigen Gesetze und Abkommen rechtzeitig genehmigen werden. Vor diesem Hintergrund soll der Bundesrat ermächtigt werden, mit einzelnen Vertragsparteien die Anwendbarkeit des Amtshilfeübereinkommens auf Zeiträume frühestens ab dessen Inkrafttreten zu vereinbaren (vgl. dazu Art. 4 des Entwurfes des Bundesbeschlusses). Der Bundesrat kann solche Vereinbarungen mit weiteren Staaten abschliessen, zum Beispiel um internationale Standards mit Bezug auf den spontanen Informationsaustausch umsetzen zu können. Er stellt sicher, dass die Schweiz standortpolitisch keine Nachteile erleidet.

Art. 29 Räumlicher Geltungsbereich des Übereinkommens

Jeder Staat kann bei der Unterzeichnung oder bei der Hinterlegung seiner Ratifikations-, Annahme- oder Genehmigungsurkunde erklären auf welches Gebiet oder welche Gebiete seines Territoriums das Amtshilfeübereinkommen anwendbar ist. Diese Bestimmung ist vor allem für Staaten mit Überseegebieten gedacht. Für die Schweiz ist keine Erklärung notwendig.

²³ Am 29. Oktober 2014 haben 55 Staaten und Territorien angekündigt erstmals im September 2017 Informationen auszutauschen. 34 Staaten und Territorien beabsichtigen im September 2018 erstmals Informationen auszutauschen.

Art. 30 Vorbehalte

Die Möglichkeit Vorbehalte anzubringen wurde eingeführt, um Staaten den Beitritt zum Abkommen zu ermöglichen, die aus praktischen, verfassungsmässigen oder politischen Gründen nicht die volle Amtshilfe, die im Amtshilfeübereinkommen vorgesehen ist, leisten können, und deshalb auf einen Beitritt hätten verzichten müssen. Durch Anbringung eines Vorbehalts kann der Umfang der von der Amtshilfe gedeckten Steuern sowie die Form der Amtshilfe beschränkt werden.

Jede Vertragspartei kann bei der Unterzeichnung oder bei der Hinterlegung der Ratifikations-, Annahme- oder Genehmigungsurkunde oder jederzeit danach Vorbehalte anbringen. Vorbehalte können jederzeit widerrufen werden. Die möglichen Vorbehalte sind abschliessend in Artikel 30 Absatz 2 des Amtshilfeübereinkommens aufgeführt. Es können keine anderen Vorbehalte angebracht werden. Für eine Beschreibung der verschiedenen Vorbehalte, wird auf die Ausführungen zur Bestimmung verwiesen, deren Anwendung durch den Vorbehalt ausgeschlossen oder beschränkt werden soll. Im Entwurf des Bundesbeschlusses sind die Vorbehalte aufgeführt, die die Schweiz anbringen soll.

Eine Vertragspartei, die einen Vorbehalt hinsichtlich einer Bestimmung dieses Übereinkommens gemacht hat, kann nicht die Anwendung dieser Bestimmung durch eine andere Vertragspartei verlangen; sie kann jedoch, wenn es sich um einen teilweisen Vorbehalt handelt, die Anwendung der Bestimmung, soweit sie selbst sie angenommen hat, verlangen. Die Bestimmung ist Ausdruck des Reziprozitätsprinzips.

Art. 31 Kündigung

Das Amtshilfeübereinkommen ist jederzeit durch eine an einen der Verwahrer (vgl. Art. 32 des Amtshilfeübereinkommens) gerichtete Notifikation kündbar. Jede Vertragspartei bleibt nach der Kündigung durch die Geheimhaltungsverpflichtungen nach Artikel 22 des Amtshilfeübereinkommens gebunden, solange sie Schriftstücke oder Informationen in ihrem Besitz hat, die sie aufgrund des Amtshilfeübereinkommens erhalten hat.

Art. 32 Die Verwahrer und ihre Aufgaben

Der Europarat und die OECD sind die zuständigen Verwahrer des Amtshilfeübereinkommens. Artikel 32 beschreibt ihre Aufgaben. Die Verwahrer unterrichten die Mitgliedstaaten des Europarats und der OECD sowie jede weitere Vertragspartei dieses Amtshilfeübereinkommen über jeden Beschluss und jede Notifikation oder Mitteilung im Zusammenhang mit dem Amtshilfeübereinkommen.

5 Ausführungen zum Umsetzungslass

5.1 Grundzüge

Das Amtshilfeübereinkommen enthält grundsätzlich die materiell-rechtlichen Grundlagen für die Amtshilfe zwischen der Schweiz und den anderen Vertragsparteien. Die notwendigen Rechtsgrundlagen zur Umsetzung des Amtshilfeüberein-

kommens, insbesondere jene mit Bezug auf den spontanen Informationsaustausch, sollen im Bundesgesetz vom 28. September 2012²⁴ über die internationale Amtshilfe in Steuersachen (Steueramtshilfegesetz; StAhiG) aufgenommen werden. Diese werden in diesem Kapitel erläutert.

5.2 Erläuterungen zu einzelnen Artikeln des Umsetzungserlasses

Einleitung

Das Amtshilfeübereinkommen ist ein internationales Abkommen, das einen auf Steuersachen bezogenen Informationsaustausch vorsieht, und fällt deshalb unter Artikel 1 Absatz 1 Buchstabe b StAhiG. Dementsprechend sind die Bestimmungen, die zu seiner Umsetzung notwendig sind, im StAhiG aufzunehmen. Die wesentlichste Änderung im StAhiG ist die Aufnahme von neuen Bestimmungen zum spontanen Informationsaustausch. Diese führt zu einer Anpassung der Struktur des StAhiG, welches neu in sechs Kapitel unterteilt wird (1. Allgemeine Bestimmungen, 2. Informationsaustausch auf Ersuchen, 3. Spontaner Informationsaustausch, 4. Datenbearbeitung, Schweigepflicht und Statistik, 5. Strafbestimmungen, 6. Schlussbestimmungen). Mit Ausnahme der Kapitel 2 und 3 gelten die Kapitel generell unabhängig von der Form des Informationsaustauschs.

Art. 1 Abs. 1

Das StAhiG regelt den Vollzug der Amtshilfe beim Informationsaustausch auf Ersuchen sowie beim spontanen Informationsaustausch. Es regelt nicht den Vollzug des AIA (vgl. die Erläuterungen zum AIA in Ziff. 1.3). Zwecks Umsetzung des AIA soll ein separates AIA-Gesetz erlassen werden, das Gegenstand einer separaten Botschaft ist.

Art. 2 **Zuständigkeit**

Die ESTV ist für den Vollzug der Amtshilfe nach den DBA, den SIA sowie neu auch nach dem Amtshilfeübereinkommen zuständig. Da das StAhiG neu auch die Umsetzung des spontanen Informationsaustauschs regelt, soll die bisherige Formulierung in Artikel 2 StAhiG, die auf den Informationsaustausch auf Ersuchen gemünzt ist, angepasst werden. In Artikel 2 wird verdeutlicht, dass die ESTV jene Behörde ist, die gegenüber der vom Informationsaustausch betroffenen Person, den beschwerdeberechtigten Personen und gegenüber der zuständigen Behörde des Partnerstaates in Erscheinung tritt. Für den Vollzug der Amtshilfe kann sie aber auf die Mitwirkung weiterer Behörden wie zum Beispiel der kantonalen Steuerbehörden angewiesen sein (vgl. zum Beispiel die Art. 11 und 22a StAhiG). Wird ein Amtshilfeersuchen bei einer Behörde in der Schweiz eingereicht, die nicht zuständig ist, leitet diese das Amtshilfeersuchen von Amtes wegen und unverzüglich der ESTV weiter.

²⁴ SR 672.5

Art. 3 Bst. a, b^{bis} und d

Die Definition der betroffenen Person muss auf Grund der Einführung des spontanen Informationsaustauschs ergänzt werden. Beim spontanen Informationsaustausch liegt kein Amtshilfeersuchen vor, weshalb bei dieser Art des Informationsaustauschs jene Person als betroffene Person gilt, deren Steuersituation Gegenstand des spontanen Informationsaustauschs ist.

Zudem werden neu Definitionen des Informationsaustausches auf Ersuchen und des spontanen Informationsaustausches aufgenommen.

Art. 4 Abs. 1 und 3

Mit der Einführung des spontanen Informationsaustauschs wird Amtshilfe auch ohne Vorliegen eines Ersuchens geleistet. Der bestehende Absatz 1, wonach Amtshilfe ausschliesslich auf Ersuchen geleistet wird, ist deshalb ersatzlos zu streichen.

Absatz 3 regelt die Frage, unter welchen Voraussetzungen Informationen über Drittpersonen übermittelt werden können. Er muss umformuliert werden, damit er sowohl für den Informationsaustausch auf Ersuchen als auch für den spontanen Informationsaustausch Anwendung finden kann. Zudem wird im neuen Absatz 3 klarer ausgedrückt, dass keine Informationen über Drittpersonen übermittelt werden dürfen, wenn diese für die Beurteilung der Steuersituation der betroffenen Person nicht voraussichtlich relevant sind. Dieser Grundsatz ist bereits in der Botschaft zum StAhiG enthalten.²⁵ Er entspricht der aktuellen Praxis der ESTV. Aus Gründen der Transparenz und der Rechtssicherheit soll die bestehende Praxis der ESTV im Gesetzestext aufgenommen werden.

Es ist für jede Drittperson, über die Informationen übermittelt werden sollen, zu prüfen, ob diese für die Steuersituation der betroffenen Person voraussichtlich relevant sind. Das OECD-Handbuch von 2006 zum spontanen Informationsaustausch²⁶ sieht zum Beispiel die Übermittlung der Identität der Person vor, die die übermittelte Information der Steuerverwaltung zur Verfügung gestellt hat, sowie, bei Zahlungen und Transaktionen über einen Finanzintermediär, die Übermittlung von Angaben zum Finanzintermediär. Es sollen hingegen keine Informationen über Drittpersonen übermittelt werden, wenn diese Voraussetzung nicht erfüllt ist. Dabei ist insbesondere an Personen zu denken, die in Dokumenten über die betroffene Person zufällig auftauchen und mit der Steuersituation der betroffenen Person in keinem Zusammenhang stehen. Drittpersonen, über die Informationen übermittelt werden sollen, erhalten eine Beschwerdemöglichkeit (vgl. Art. 14 Abs. 2 i.V.m Art. 19 Abs. 2 im Zusammenhang mit Art. 22d Abs. 2).

Art. 5a Vereinbarungen über den Datenschutz

Das Amtshilfeübereinkommen regelt in Artikel 22 Absatz 1, dass die Vertragspartei, die Informationen erteilt, Schutzbestimmungen zur Geheimhaltung bezeichnen kann, welche die empfangende Vertragspartei einzuhalten hat (vgl. Erläuterungen zu Art. 22 des Amtshilfeübereinkommens). Dadurch soll der informierenden Vertrags-

²⁵ Botschaft vom 6. Juli 2011 zum Erlass eines Steueramtshilfegesetzes (BB1 2011 6193, Erläuterungen zu Art. 4 Abs. 2).

²⁶ Abrufbar unter: www.oecd.org > Thèmes > Fiscalité > Echange de renseignements > Le CAF approuve le nouveau manuel sur l'échange de renseignements.

partei ermöglicht werden, einen genügenden Datenschutz sicherzustellen. Artikel 5a regelt die innerstaatliche Zuständigkeit zum Abschluss solcher Vereinbarungen und teilt diese dem Bundesrat zu, sofern sie mindestens dem Schutzniveau des Bundesgesetzes vom 19. Juni 1992²⁷ über den Datenschutz (DSG) entsprechen.

Art. 9 Abs. 5 und Art. 10 Abs. 4

Diese Absätze sollen in einen neuen Artikel 22j verschoben werden (vgl. die Ausführungen zu Art. 22j).

Art. 14 Abs. 4 und 5, Art. 14a Abs. 3^{bis}, Abs. 4 Bst. b und Abs. 5 sowie Art. 17 Abs. 3

Mit dem Amtshilfeübereinkommen soll die Rechtsgrundlage geschaffen werden, damit Schriftstücke direkt auf dem Postweg einer in einer anderen Vertragspartei ansässigen Person zugestellt werden können (vgl. die Ausführungen zu Art. 17 Abs. 3 des Amtshilfeübereinkommens). Dies führt dazu, dass Anpassungen an den Bestimmungen erforderlich sind, welche die Information der beschwerdeberechtigten Personen und die Eröffnung der Schlussverfügung im Rahmen des Amtshilfeverfahrens regeln. Ist die direkte Postzustellung zulässig, soll diese der Bezeichnung einer zur Zustellung bevollmächtigten Person in der Schweiz sowie einer Veröffentlichung im Bundesblatt vorgehen. Artikel 21 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968²⁸ (VwVG) regelt, wann eine Frist im Rahmen eines Verwaltungsverfahrens als eingehalten gilt. Nach Absatz 1 müssen schriftliche Eingaben spätestens am letzten Tag der Frist der Behörde eingereicht oder zu deren Händen der schweizerischen Post oder einer schweizerischen diplomatischen oder konsularischen Vertretung übergeben werden. Diese allgemeingültige Regelung findet auch im Rahmen des Amtshilfeübereinkommens im Zusammenhang mit Postzustellungen aus dem Ausland in die Schweiz Anwendung.

Zudem soll in Artikel 14 Absatz 5 dritter Satz die Frist auf zehn Tage festgelegt werden, in der eine beschwerdeberechtigte Person, die nicht erreicht werden konnte, der ESTV eine zur Zustellung bevollmächtigte Person bezeichnen muss. Amtshilfeverfahren müssen zügig durchgeführt werden (vgl. Art. 4 Abs. 2), weshalb eine Frist von zehn Tagen gerechtfertigt ist. Mit dieser Änderung wird die aktuelle Praxis der ESTV gesetzlich verankert. Sie schafft zudem Rechtssicherheit für die betroffenen Personen, da aus dem Gesetz ersichtlich ist, dass bei Einzlersuchen, die Frist 10 Tage beträgt, bei Gruppensuchen dagegen 20 Tage (vgl. Art. 14a Abs. 5). Die unterschiedliche Länge der Frist ist vor dem Hintergrund der unterschiedlichen Natur von Einzlersuchen und Gruppensuchen zu sehen.

Art. 20 Abs. 3

Die Weiterleitung von Informationen, die im Rahmen eines Amtshilfeverfahrens erhalten wurden, an einen Drittstaat ist in den DBA nicht vorgesehen bzw. in den SIA explizit ausgeschlossen. Dies ist Ausfluss der bilateralen Natur dieser Abkommen. Das Amtshilfeübereinkommen, welches multilateral ist, sieht in Artikel 22 Absatz 4 zweiter Satz vor, dass Informationen, die eine Vertragspartei einer anderen Vertragspartei erteilt, von letzterer nach vorheriger Zustimmung durch die zuständi-

²⁷ SR 235.1

²⁸ SR 172.021

ge Behörde der erstgenannten Vertragspartei an eine dritte Vertragspartei weitergeleitet werden können. Artikel 20 Absatz 3 soll entsprechend angepasst werden. Zuständig für die Erteilung einer solchen Zustimmung ist die ESTV. Sollen die erhaltenen Informationen zur Verfolgung anderer, nicht fiskalischer Delikte an Strafbehörden weitergeleitet werden, so erteilt die ESTV die Zustimmung im Einvernehmen mit dem Bundesamt für Justiz.

Art. 21a Abs. 4 und 5

Diese Absätze sollen in die neuen Artikel 22k und 22l verschoben werden (vgl. die Ausführungen zu Art. 22k und 22l).

Art. 22 Abs. 5^{bis} und 7

Abs. 5^{bis}

Die ESTV prüft, ob die aus dem Ausland erhaltenen Informationen für weitere schweizerische Behörden von Interesse sind und leitet die Informationen an diese weiter, sofern dies nach dem anwendbaren Abkommen zulässig und nach schweizerischem Recht vorgesehen ist (vgl. zum Beispiel Art. 110 f. DBG sowie Art. 36 und 37 VStG). Es kann sich dabei um Steuerbehörden handeln, zum Beispiel wenn Informationen, die gestützt auf ein von einer kantonalen Steuerbehörde initiiertes Amtshilfeersuchen erhalten wurden, auch für eine andere Steuerbehörde von Interesse sind. Zu berücksichtigen sind dabei die Verwendungsbeschränkungen des Amtshilfeübereinkommens, wie zum Beispiel, dass über das Amtshilfeübereinkommen erhaltene Informationen nicht für Steuern verwendet werden dürfen, die vom Geltungsbereich ausgeschlossen sind (vgl. die Ausführungen zu Art. 22 Abs. 3 des Amtshilfeübereinkommens). Es kann sich aber ausnahmsweise, bspw. wenn binnenrechtlich eine spontane oder automatische Informationsweitergabe vorgesehen ist, auch um Behörden handeln, die nicht mit der Festsetzung, Erhebung, Vollstreckung oder Strafverfolgung oder der Entscheidung über Rechtsmittel hinsichtlich der Steuern, die unter das Amtshilfeübereinkommen fallen, befasst sind. Zum Beispiel sieht Artikel 24 Absatz 2 des Bundesgesetzes vom 16. Dezember 1983²⁹ über den Erwerb von Grundstücken durch Personen im Ausland (BewG) vor, dass Behörden und Beamte, die in ihrer amtlichen Eigenschaft Widerhandlungen wahrnehmen oder Kenntnis davon erhalten, verpflichtet sind, sie sofort der zuständigen kantonalen Strafverfolgungsbehörde, der beschwerdeberechtigten kantonalen Behörde oder dem Bundesamt für Justiz anzuzeigen. Eine ähnliche Verpflichtung besteht gemäss Artikel 22a des Bundespersonalgesetzes vom 24. März 2000³⁰ (BPG) generell bei gemeldeten oder bei der amtlichen Tätigkeit festgestellten Verbrechen oder Vergehen. Auch hinsichtlich der von den kantonalen Steuerbehörden ermittelten Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit sieht das geltende Recht (Art. 9 Abs. 3 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1946³¹ über die Alters- und Hinterlassenenversicherung; AHVG) eine Meldepflicht (an die Ausgleichskassen) vor. Das Amtshilfeübereinkommen sieht vor, dass Informationen, die eine Vertragspartei einer anderen Vertragspartei erteilt, für andere als für steuerliche Zwecke verwendet werden dürfen, wenn dies nach dem Recht der ersuchten Vertragspartei zulässig ist

²⁹ SR 211.412.41

³⁰ SR 172.220.1

³¹ SR 831.10

und die ersuchte zuständige Behörde ihre Zustimmung erteilt hat (vgl. die Ausführungen zu Art. 22 Abs. 4 des Amtshilfeübereinkommens). Liegt ein solcher Fall vor, holt die ESTV die nötige Zustimmung ein.

Abs. 7

Artikel 22 Absatz 6 StAhiG sieht vor, dass die Schweiz Amtshilfeersuchen zu Bankinformationen nur stellt, soweit diese Informationen nach schweizerischem Recht beschafft werden könnten. Dies ist nach geltendem Recht der Fall in Strafverfahren, die nach dem Verwaltungsstrafrecht (Straftaten betreffend die Verrechnungssteuer, die Stempelabgaben, die Mehrwertsteuer sowie besondere Steueruntersuchungen nach Art. 190 ff. DBG) oder nach der Strafprozessordnung (Steuerverfahren nach Art. 186 und 187 DBG) geführt werden. Mit dieser Regelung verzichtet die Schweiz darauf, in bestimmten Fällen, einen Partnerstaat um Informationen zu ersuchen, obwohl dieser gestützt auf das anwendbare Abkommen zur Beschaffung und Übermittlung der Informationen verpflichtet wäre. Diese Selbstbeschränkung beruht auf dem Umstand, dass die Schweizer Veranlagungsbehörden nach geltendem Recht bei Banken keine Informationen erheben können. Die Beschränkung führt somit zu einer Gleichbehandlung der Informationsbeschaffung im Ausland mit derjenigen im Inland.

Mit der Einführung des automatischen und des spontanen Informationsaustauschs wird die Schweiz von den anderen Vertragsparteien ohne vorgängiges Ersuchen Informationen erhalten, darunter auch Bankinformationen. Diese Informationen, die sie ohne aktives Zutun erhält, soll sie zur Anwendung und Durchsetzung des schweizerischen Steuerrechts unter Einhaltung der abkommensrechtlichen Schranken verwenden können (vgl. Erläuterungen zu Art. 22e). In gewissen Fällen werden die automatisch bzw. spontan übermittelten Informationen jedoch nicht ausreichen, um die Steuerpflicht nach Schweizer Recht abschliessend festzulegen. Es werden zusätzliche Informationen notwendig sein. Erhält die Schweiz zum Beispiel die Angabe, dass eine bestimmte Person auf einem Konto im Ausland Zinsen erzielt hat, ist sie zur Festlegung der Vermögenssteuer darauf angewiesen, auch Angaben zum Kontostand am Jahresende zu erhalten. Kann sie diese Zusatzinformationen nicht erhalten, bleibt der Steuerbehörde nur noch die Möglichkeit der Ermessensveranlagung. Vor diesem Hintergrund soll die Selbstbeschränkung gegenüber Staaten, von denen die Schweiz Informationen ohne vorgängiges Ersuchen erhalten kann, aufgehoben werden. Konkret bedeutet dies, dass die Selbstbeschränkung gegenüber Vertragsparteien des Amtshilfeübereinkommens aufgehoben werden soll. Weiter ist die Formulierung so gewählt, dass die Selbstbeschränkung auch gegenüber Staaten aufgehoben würde, mit denen die Schweiz den AIA einführt, da in diesem Rahmen analog wie beim spontanen Informationsaustausch die Schweiz von den Partnerstaaten ohne vorgängiges Ersuchen Bankinformationen erhält. Der AIA ist aber Gegenstand einer separaten Botschaft (vgl. Ziff. 1.3).

Das Bankgeheimnis im Inland, das heisst für Steuerpflichtige in der Schweiz mit Bezug auf ihre Bankkonten in der Schweiz, wird durch die vorgeschlagene Änderung nicht tangiert. Die Regeln zur Beschaffung von Bankinformationen im Inland zur Anwendung und Durchsetzung des schweizerischen Steuerrechts werden durch diese Vorlage nicht geändert. Auch die im Rahmen eines ausländischen Ersuchens im Inland beschafften Bankinformationen dürfen weiterhin nur weiterverwendet werden, soweit sie nach schweizerischem Recht hätten beschafft werden können (Art. 21 Abs. 2).

Abs. 1

Artikel 7 des Amtshilfeübereinkommens enthält grundsätzlich die materiell-rechtliche Grundlage für den spontanen Informationsaustausch. Dem Bundesrat soll die Kompetenz eingeräumt werden, die Pflichten im Zusammenhang mit dem spontanen Informationsaustausch zu regeln. Er wird sich dabei an den internationalen Standard und an die Praxis anderer Staaten orientieren. Der internationale Standard wird im Kommentar zum Amtshilfeübereinkommen³² und im OECD-Handbuch zum spontanen Informationsaustausch³³ umschrieben. Weiter entwickelt das FHTP gegenwärtig einen Rahmen für den spontanen Informationsaustausch über Steuerrulings im Zusammenhang mit der Besteuerung von juristischen Personen. Mit der Verordnung des Bundesrates soll eine einheitliche Umsetzung durch die betroffenen Steuerbehörden angestrebt werden. Weiter soll dadurch die Vorhersehbarkeit und die Rechtssicherheit erhöht werden. Die Erarbeitung der Verordnung soll in enger Zusammenarbeit mit diesen Behörden erfolgen.

Abs. 2

Um auf spontaner Basis Informationen austauschen zu können, muss sichergestellt werden, dass die Steuerbehörden, die notwendigen Massnahmen treffen, um die Fälle zu identifizieren, in denen nach dem anwendbaren Abkommen spontan Informationen auszutauschen sind. Der spontane Informationsaustausch gründet naturgemäss auf der aktiven Mitwirkung und Kooperation der lokalen Steuerbehörden (z.B. Steuerinspektoren usw.). Die Steuerbehörden müssen deshalb Strategien zur Unterstützung und Förderung des spontanen Informationsaustauschs entwickeln. Betroffen sind grundsätzlich alle Steuerbehörden, die für die Erhebung der Steuern zuständig sind, die in den Anwendungsbereich des Amtshilfeübereinkommens fallen (vgl. die Erläuterungen zu Art. 2 des Amtshilfeübereinkommens). Auf Grund der föderalistischen Struktur der Schweiz sind dies Steuerbehörden auf Bundes- und Kantonsebene.

Abs. 3

Die ESTV ist die für den Vollzug der Amtshilfe zuständige Behörde (vgl. Art. 2). Es gilt deshalb sicherzustellen, dass die anderen Steuerbehörden der ESTV die Informationen zustellen, die zur Übermittlung an die zuständigen ausländischen Behörden vorgesehen sind. Hat zum Beispiel ein Mitarbeiter einer kantonalen Steuerbehörde einen Fall identifiziert, von dem er ausgeht, dass er unter Artikel 7 des Amtshilfeübereinkommens fällt, so übermittelt er die nötigen Informationen der ESTV, die um das weitere Verfahren besorgt ist. Die Übermittlung der Informationen hat unaufgefordert und fristgerecht zu erfolgen (vgl. weiter die Erläuterungen zu Abs. 5).

Die ESTV prüft, ob die Voraussetzungen des anwendbaren Abkommens für den spontanen Informationsaustausch erfüllt sind und entscheidet, welche Informationen übermittelt werden. Vor der Übermittlung der Informationen sind die Artikel 22b–22d zu berücksichtigen, die das Verfahren und insbesondere die Rechte der

³² Abrufbar unter: www.oecd.org > Thèmes > Fiscalité > Echange de renseignements > Convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale > Rapport explicatif révisé de la Convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale telle qu'amendée par le protocole de 2010.

³³ Abrufbar unter: www.oecd.org > Thèmes > Fiscalité > Echange de renseignements > Le CAF approuve le nouveau manuel sur l'échange de renseignements.

betroffenen Person und weiterer beschwerdeberechtigter Personen regeln (vgl. die Erläuterungen zu Art. 22b–22d).

Abs. 5

Um eine einheitliche und effiziente Abwicklung des spontanen Informationsaustauschs zu gewährleisten, kann das EFD Weisungen erlassen, insbesondere die Verwendung bestimmter Formulare vorschreiben und verlangen, dass gewisse Formulare ausschliesslich in elektronischer Form eingereicht werden.

Art. 22b–22d

Die Information der betroffenen Person und weiterer beschwerdeberechtigter Personen sowie das Verfahren beim spontanen Informationsaustausch richten sich nach den gleichen Grundsätzen wie beim Informationsaustausch auf Ersuchen.

Die betroffene Person und weitere beschwerdeberechtigte Personen werden grundsätzlich vor der Übermittlung über den vorgesehenen spontanen Informationsaustausch informiert (Art. 22b Abs. 1). Ausnahmsweise kann die Information auch nach der Durchführung des spontanen Informationsaustauschs erfolgen, wenn der Zweck der Amtshilfe und der Erfolg einer Untersuchung durch die vorgängige Information vereitelt würden (Art. 22b Abs. 2). Dieser Absatz entspricht sinngemäss Artikel 21a Absatz 1, der im Jahr 2014 eingefügt wurde, um dem internationalen Standard gerecht zu werden. Nach dem internationalen Standard soll der wirksame Informationsaustausch durch das Notifikationserfordernis nicht verhindert oder übermässig verzögert werden. Dieser Grundsatz gilt sowohl für den Informationsaustausch auf Ersuchen als auch für den spontanen Informationsaustausch. Es wird deshalb vorgeschlagen, die gleiche Formulierung wie in Artikel 21a Absatz 1 zu verwenden. Da kein Ersuchen vorliegt, muss die ESTV, indem sie sich in die Lage der ausländischen Behörde versetzt, entscheiden, ob die Voraussetzungen für eine nachträgliche Information erfüllt sind.

In Artikel 22d wird nicht auf Artikel 18 StAhiG verwiesen, der die Kostenregelung beim Informationsaustausch auf Ersuchen regelt. Beim spontanen Informationsaustausch werden Informationen übermittelt, die bei den Steuerbehörden bereits vorhanden sind. Die Kosten des spontanen Informationsaustauschs werden deshalb durch die Behörden getragen und nicht auf Dritte überwält.

Art. 22e Vom Ausland spontan übermittelte Informationen

Das Amtshilfeübereinkommen basiert auf dem Prinzip der Reziprozität. Die Möglichkeit, einseitig auf die Leistung von Amtshilfe zu verzichten, besteht nicht. Die Schweiz wird daher ohne vorgängiges Ersuchen Informationen aus dem Ausland erhalten. Eine Steuerbehörde hat in der Regel alle ihr vorliegenden Informationen bei der Anwendung und Durchsetzung des Steuerrechts zu berücksichtigen. Dementsprechend legt Artikel 22e Absatz 1 fest, dass die vom Ausland spontan übermittelten Informationen zur Anwendung und Durchsetzung des schweizerischen Steuerrechts unter Einhaltung der abkommensrechtlichen Schranken (Art. 22 Amtshilfeübereinkommen) verwendet werden können. Dieser Artikel ist auf alle Arten von Informationen, also auch Bankinformationen, anwendbar.

Die ESTV empfängt als zuständige Behörde die aus dem Ausland spontan übermittelten Daten und leitet diese an die interessierten Steuerbehörden weiter.

Mit Bezug auf Artikel 22e Absatz 2 wird auf die Ausführungen zu Artikel 22 Absatz 5^{bis} verwiesen, die sinngemäss gelten.

Art. 22f Datenbearbeitung

Artikel 22f erteilt der ESTV die Berechtigung, besonders schützenswerte Personendaten zu bearbeiten. Daraus ergibt sich ohne weiteres, dass die ESTV auch alle als nicht besonders schützenswert eingestuft Daten bearbeiten kann. Der Begriff «bearbeiten» umfasst jeden Umgang mit Personendaten, insbesondere auch das Erheben, Aufbewahren und Verwenden von Daten (Art. 3 Bst. e DSGVO). Die Berechtigung gilt für die von den ausländischen Behörden erhaltenen Daten sowie für die den ausländischen Behörden von den Schweizer Behörden übermittelten Daten. Aus Datenschutzgründen ist eine zweckbezogene Eingrenzung auf die Erfüllung der gesetzlichen Aufgaben notwendig (Art. 4 Abs. 3 DSGVO). Aus Transparenzgründen werden die Daten über administrative und strafrechtliche Verfolgungen und Sanktionen ausdrücklich genannt. Befinden sich die Daten bei den kantonalen Behörden, unterstehen sie dem einschlägigen kantonalen Recht.

Art. 22g Informationssystem

Um die im Rahmen der anwendbaren Abkommen und dieses Gesetzes erhaltenen Daten zu bearbeiten, ist die ESTV berechtigt, ein Informationssystem zu betreiben, das die in Artikel 22f aufgeführten Daten enthalten kann. Der Zugriff auf Daten darf einzig durch Mitarbeitende der ESTV oder beispielsweise bei projektbezogenen Spezialaufträgen durch von ihr kontrolliertes Fachpersonal erfolgen. Absatz 3 führt aus, zu welchen Zwecken das Informationssystem genutzt werden darf. Die ESTV ist im Sinne von Artikel 16 DSGVO das verantwortliche Organ für dieses Informationssystem.

Die Bearbeitung der Daten, die Kategorien der bearbeiteten Personendaten, der Katalog der besonders schützenswerten Daten über strafrechtliche Verfolgungen und Sanktionen, die Zugriffs- und Bearbeitungsberechtigung, die Dauer der Aufbewahrung sowie die Archivierung und Vernichtung der Daten wird durch Verordnung des Bundesrats geregelt (Abs. 4).

Art. 22h Geheimhaltungspflicht

Artikel 22h orientiert sich an Artikel 39 des Bundesgesetzes vom 15. Juni 2012³⁴ über die internationale Quellenbesteuerung (IQG) sowie an Artikel 10 des Bundesgesetzes vom 17. Dezember 2004³⁵ zum Zinsbesteuerungsabkommen mit der Europäischen Gemeinschaft (ZBstG). Mit dem Vollzug eines anwendbaren Abkommens und des Gesetzes betraute Personen sind zur Verschwiegenheit verpflichtet. Die Geheimhaltungspflicht gilt nicht bei den im anwendbaren Abkommen und im Gesetz vorgesehenen Meldungen und Publikationen wie beispielsweise bei Meldungen an die Partnerstaaten oder bei Publikationen im Bundesblatt gemäss StAhiG.

Gegenüber Verwaltungs- und Rechtsmittelorganen kann die Geheimhaltungspflicht vom EFD im Einzelfall aufgehoben werden. Ebenfalls keine Geheimhaltungspflicht besteht, wenn die beiden folgenden Voraussetzungen erfüllt sind: Das anwendbare

³⁴ SR 672.4

³⁵ SR 641.91

Abkommen lässt die Aufhebung der Geheimhaltungspflicht zu und im schweizerischen Recht besteht eine gesetzliche Grundlage für diese Aufhebung. Nach dem Amtshilfeübereinkommen beispielsweise dürfen die erhaltenen Informationen nur den Personen oder Behörden (einschliesslich der Gerichte und Verwaltungs- oder Aufsichtsbehörden) zugänglich gemacht werden, die mit der Festsetzung, Erhebung, Vollstreckung oder Strafverfolgung oder der Entscheidung über Rechtsmittel hinsichtlich dieser Steuern oder mit der Aufsicht darüber befasst sind. Die Informationen können auch für andere Zwecke verwendet werden, sofern diese Verwendung nach dem Recht des erteilenden Staates zulässig ist und die zuständige Behörde dieses Staates ihr zustimmt. In Bezug auf die zweite Voraussetzung statuiert beispielsweise Artikel 22a BPG eine Anzeigepflicht für Angestellte der Bundesverwaltung, wonach diese alle von Amtes wegen zu verfolgenden Verbrechen oder Vergehen, die sie bei ihrer amtlichen Tätigkeit feststellen oder die ihnen gemeldet werden, den Strafverfolgungsbehörden, ihren Vorgesetzten oder der Eidgenössischen Finanzkontrolle anzeigen müssen.

Art. 22i Statistiken

Die ESTV kann die erforderlichen Statistiken für die Peer Reviews des Global Forum veröffentlichen. Es besteht kein Recht auf Zugang zu weitergehenden als den nach Absatz 1 veröffentlichten Informationen. Zum einen gilt nach dem Global Forum das Vertraulichkeitsprinzip nicht nur für den Inhalt der Ersuchen, sondern für die bilaterale Beziehung in Sachen Informationsaustausch insgesamt. Es ist wichtig, dass die Schweiz in diesem Bereich die internationale Praxis anwenden kann, ohne über diese hinauszugehen. Zum andern dürfen die veröffentlichten Statistiken keine Rückschlüsse auf einzelne Personen oder Informationsinhaber erlauben oder zulassen, dass daraus Informationen abgeleitet werden können, die unter das Berufsgeheimnis fallen (z.B. Marktanteile oder Geschäftspraktiken).

Art. 22j–22l

Die Strafbestimmungen, die bisher in verschiedenen Artikeln des Gesetzes verteilt waren (Art. 9 Abs. 5, Art. 10 Abs. 4 sowie Art. 21a Abs. 4), werden aus systematischen Gründen in ein separates Kapitel mit dem Titel «Strafbestimmungen» verschoben. Es kommen keine neuen Strafbestimmungen hinzu. Der Verweis auf das Verwaltungsstrafrecht, der bisher einzig in Artikel 21a Absatz 5 enthalten war, findet sich neu in Artikel 22l. Es wird damit klargestellt, dass für die Verfolgung aller Widerhandlungen gegen die Strafbestimmungen des StAhiG das Bundesgesetz vom 22. März 1974³⁶ über das Verwaltungsstrafrecht zur Anwendung kommt. Weiter wird festgehalten, dass die ESTV verfolgende und urteilende Behörde für Widerhandlungen gegen diese Bestimmungen ist.

³⁶ SR 313.0

6 **Auswirkungen des Amtshilfeübereinkommens und des Umsetzungserlasses**

6.1 **Auswirkungen auf Bund, Kantone und Gemeinden**

Mit dem Beitritt zum Amtshilfeübereinkommen verpflichtet sich die Schweiz gegenüber 36 neuen Partnerstaaten (Stand: 1. Mai 2015) Amtshilfe auf Ersuchen in Steuerangelegenheiten zu leisten. Es ist anzunehmen, dass dies zu einer Erhöhung der Anzahl Amtshilfeersuchen sowohl von Seiten der Partnerstaaten als auch der Schweiz führen wird, was im Dienst für Informationsaustausch in Steuersachen der ESTV zu einem zusätzlichen Personalbedarf führen wird.

Zudem wird mit dem Amtshilfeübereinkommen der spontane Informationsaustausch, als für die Schweiz neue Form der Amtshilfe, mit allen Vertragsparteien eingeführt. Dessen Umsetzung wird zu Mehrkosten beim EFD und den kantonalen Steuerverwaltungen führen. Eine Schätzung dieser Kosten ist zum jetzigen Zeitpunkt nicht möglich, denn sie ist abhängig von den bereits umgesetzten Massnahmen zur Kontrolle der korrekten Anwendung und Durchsetzung des schweizerischen Steuerrechts in den verschiedenen Steuerbehörden sowie der vom Bundesrat und vom EFD in Anwendung des Artikels 22a Absätze 1 und 5 StAhiG vorzunehmenden Regelung im Einzelnen. Weiter ist sie abhängig davon wieviel Fälle identifiziert werden, in denen spontan Informationen auszutauschen sind. Für jeden einzelnen Fall sind die betroffene Person und die weiteren beschwerdeberechtigten Personen zu informieren (vgl. die Erläuterungen zu Art. 22b–22d StAhiG), was zu einem Mehraufwand beim Dienst für Informationsaustausch in Steuersachen der ESTV führen wird.

Gemäss Entscheid des Bundesrates vom 25. Juni 2014 zur Gesamtbeurteilung der Ressourcen im Personalbereich 2014 werden in diesem Jahr 30 und 2016 weitere 17 neue Stellen für die Amtshilfe geschaffen, die vorderhand bis 2017 befristet sind. Der Entscheid des Bundesrats basiert auf einer Gesamtbeurteilung der Entwicklungen im Bereich der internationalen Amtshilfe und der für die Schweiz entstehenden Verpflichtungen gestützt auf Amtshilfeklauseln in DBA und SIA, in den Quellensteuerabkommen mit dem Vereinigten Königreich³⁷ und Österreich³⁸, im Zinsbesteuerungsabkommen mit der EU sowie im FATCA-Abkommen mit den USA³⁹. Die Ressourcensituation wird im Frühling 2017 neu beurteilt und dem Bundesrat zur Kenntnis gebracht. Da das Amtshilfeübereinkommen 2017 in Kraft treten könnte, wird der damit verbundene Personalbedarf im Dienst für Informationsaustausch in Steuersachen der ESTV in die Beurteilung im Frühjahr 2017 einfließen.

³⁷ Abkommen vom 6. Oktober 2011 zwischen der Schweiz und dem Vereinigten Königreich von Grossbritannien und Nordirland über die Zusammenarbeit im Steuerbereich, geändert durch das am 20. März 2012 unterzeichnete Protokoll (SR **0.672.936.74**).

³⁸ Abkommen vom 13. April 2012 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Republik Österreich über die Zusammenarbeit in den Bereichen Steuern und Finanzmarkt (SR **0.672.916.33**).

³⁹ Abkommen vom 14. Februar 2013 zwischen der Schweiz und den Vereinigten Staaten von Amerika über die Zusammenarbeit für eine erleichterte Umsetzung von FATCA (SR **0.672.933.63**).

6.2 Wirtschaftliche und steuerliche Auswirkungen

Die verstärkte Zusammenarbeit mit den Steuerbehörden der Vertragsparteien könnte gegebenenfalls zu höheren Steuereinnahmen infolge besserer Durchsetzung des schweizerischen Steuerrechts führen. Indem die Schweiz mehr Informationen über die Einkommens- und Vermögensverhältnisse in der Schweiz steuerpflichtiger Personen erhält, könnte sie die Einhaltung des schweizerischen Steuerrechts besser prüfen und durchsetzen. Diesbezügliche Schätzungen sind allerdings nicht möglich.

Gleichzeitig könnte die verstärkte Zusammenarbeit in Steuersachen dazu führen, dass in der Schweiz angelegte Vermögenswerte von in anderen Vertragsparteien steuerpflichtigen Personen abgezogen werden. Ein solcher Effekt würde zu geringeren Margen der schweizerischen Finanzintermediäre und zu geringeren Gewinnen führen, was zu einer Senkung der Einnahmen aus der Gewinnsteuer führen könnte. Der Schweizer Finanzplatz gewinnt jedoch durch die Einhaltung der internationalen Standards an Reputation und Attraktivität. Weiter wird das Risiko von ausländischen Sanktionsmassnahmen gegen die Schweiz, zum Beispiel durch schwarze Listen, die auf die Einhaltung der internationalen Standards im Steuerbereich und insbesondere jene in Bezug auf die Transparenz und den Informationsaustausch abstellen, ausgeschlossen bzw. stark reduziert. Es kann daher angenommen werden, dass mögliche Vermögensabflüsse mittel- bis langfristig durch andere Zuflüsse kompensiert werden könnten.

7 Verhältnis zur Legislaturplanung

Das Amtshilfeübereinkommen ist am 15. Oktober 2013 in Paris unterzeichnet worden. Die Vorlage ist weder in der Botschaft vom 25. Januar 2012⁴⁰ zur Legislaturplanung 2011–2015 noch im Bundesbeschluss vom 15. Juni 2012⁴¹ über die Legislaturplanung 2011–2015 angekündigt. Sie entspricht jedoch Ziel 3 «Stabilität und Standortattraktivität des Finanzplatzes sind gewährleistet». Um dieses Ziel zu erreichen, sind Massnahmen zu treffen zwecks Weiterentwicklung eines vertrauensbildenden, steuerlich konformen und wettbewerbsfähigen Finanzplatzes Schweiz.

8 Rechtliche Aspekte

8.1 Verfassungsmässigkeit

Die Vorlage stützt sich auf Artikel 54 Absatz 1 der Bundesverfassung (BV)⁴², wonach der Bund für die auswärtigen Angelegenheiten zuständig ist. Artikel 184 Absatz 2 BV ermächtigt den Bundesrat, völkerrechtliche Verträge zu unterzeichnen und zu ratifizieren. Die Bundesversammlung ist nach Artikel 166 Absatz 2 BV für die Genehmigung völkerrechtlicher Verträge zuständig, sofern für deren Abschluss nicht aufgrund von Gesetz oder völkerrechtlichem Vertrag der Bundesrat zuständig ist (Art. 7a Abs. 1 des Regierungs- und Verwaltungsorganisationsgesetzes vom

⁴⁰ BBI 2012 481

⁴¹ BBI 2012 7155

⁴² SR 101

21. März 1997⁴³). Beim Amtshilfeübereinkommen handelt es sich um einen völkerrechtlichen Vertrag, wobei für dessen Genehmigung keine Zuständigkeit des Bundesrats besteht. Für die Genehmigung ist somit die Bundesversammlung zuständig.

8.2 Erlassform

Erlassform des Vertrags

Nach Artikel 141 Absatz 1 Buchstabe d Ziffer 3 BV unterliegen völkerrechtliche Verträge dem fakultativen Referendum, wenn sie wichtige rechtsetzende Bestimmungen enthalten oder wenn deren Umsetzung den Erlass von Bundesgesetzen erfordert. Nach Artikel 22 Absatz 4 des Parlamentsgesetzes vom 13. Dezember 2002⁴⁴ sind unter rechtsetzenden Normen jene Bestimmungen zu verstehen, die in unmittelbar verbindlicher und generell-abstrakter Weise Pflichten auferlegen, Rechte verleihen oder Zuständigkeiten festlegen. Als wichtig gelten Bestimmungen, die auf der Grundlage von Artikel 164 Absatz 1 BV in der Form eines Bundesgesetzes erlassen werden müssen. Das Amtshilfeübereinkommen enthält wichtige rechtsetzende Bestimmungen. Der Bundesbeschluss über die Genehmigung des Amtshilfeübereinkommens ist deshalb dem fakultativen Referendum nach Artikel 141 Absatz 1 Buchstabe d Ziffer 3 BV zu unterstellen.

Erlassform des Umsetzungserlasses

Nach Artikel 141a BV können die Verfassungs- oder Gesetzesänderungen, die der Umsetzung eines völkerrechtlichen Vertrags dienen, der dem Referendum untersteht, in den Genehmigungsbeschluss aufgenommen werden. Die im Entwurf vorgeschlagenen Gesetzesbestimmungen dienen der Umsetzung des Amtshilfeübereinkommens und ergeben sich unmittelbar aus den darin enthaltenen Verpflichtungen. Der Entwurf des Umsetzungserlasses kann deshalb in den Genehmigungsbeschluss aufgenommen werden.

8.3 Delegation von Rechtssetzungsbefugnissen

Der Bundesrat ist nach Artikel 22a Absatz 1 StAhiG ermächtigt, die Pflichten im Zusammenhang mit dem spontanen Informationsaustausch im Einzelnen zu regeln. Diese Delegation erscheint sachlich angemessen und ermöglicht es, den internationalen Standards und der Praxis anderer Staaten Rechnung zu tragen.

In Anwendung von Artikel 22g Absatz 4 StAhiG regelt der Bundesrat die Modalitäten des Betriebs des Informationssystems der ESTV, welches die aufgrund des anwendbaren Abkommens und des StAhiG empfangenen Daten enthält. Er regelt insbesondere die Organisation des Informationssystems, den Zugriff auf die Daten und die Fristen zur Aufbewahrung. Diese Delegation entspricht der üblichen Praxis.

⁴³ SR 172.010

⁴⁴ SR 171.10

