

plementierung präventiv wirkender Instrumentarien, interne Abläufe und Regeln für die Aufklärung von Verdachtsfällen festzulegen. Trotz aller Vorbehalte, die man im Detail gegen solche Untersuchungen haben kann, ist man gut beraten, sie als notwendigen Bestandteil von Compliance anzuerkennen.

Nicht zu überzeugen vermag die Annahme des LG München I, das verstärkte Auftreten von Verdachtsmomenten sei ein Indikator für das Nichtfunktionieren eines Compliance-Systems.<sup>239</sup> Wenn man ein Ziel von Compliance-Systemen darin erblickt, potentiell kritische Sachverhalte zu identifizieren, kann dessen Erreichen nicht in ein Systemversagen umgedeutet werden.<sup>240</sup> Auch im umgekehrten Fall, in dem überhaupt keine Verdachtsmomente zu Tage treten, verbietet sich ein voreiliger Rückschluss auf die Funktionsweise des Systems. Letzteres kann entweder absolut effektiv arbeiten oder aber überhaupt nicht. Wirklichkeitsfremd wäre die Erwartung, größere Unternehmen blieben von dem regelmäßigen Auftreten von Verdachtsfällen verschont. Selbst wenn solche Fälle alle aus ein und demselben Unternehmenssegment herrühren, ist noch kein strukturelles Versagen zu konstatieren. Es ist – wie häufig – eine Frage des Einzelfalls, welches Bild sich bei angemessener Sachverhaltswürdigung ergibt.

Praktiker mit didaktischem Anspruch wissen, dass es kaum etwas Blutleeres gibt, als Wissensvermittlung ohne Referenz auf geeignetes Fallmaterial. Die Entscheidung des LG München I ist auch insofern ein willkommener Farbtupfer.

---

<sup>239</sup> Grützer BB 2014, 850 (851).

<sup>240</sup> Der Eintritt eines Schadens ändert daran nichts. Sind Vorkehrungen getroffen worden, kann nicht allein aus dem Schaden auf ein billigendes In-Kauf-nehmen geschlossen werden; dazu Gärtner BB 2014, 2627 (2631).

## Internationales

### Schweiz: Steuerstrafrecht

---

Rechtsanwalt und eidg. dipl. Steuerexperte Daniel Holenstein, Zürich

# Steueramtshilfe der Schweiz als wirksames Mittel der grenzüberschreitenden Verfolgung von Steuerstraftaten?

Erweiterte Fassung eines am 16. September 2014 an der WisteV-Veranstaltung in Stuttgart gehaltenen Vortrages

## I. Einleitung

Die Steueramtshilfe bezweckt in erster Linie die gegenseitige Unterstützung der zuständigen Steuerbehörden bei der Durchsetzung des Steuerrechts durch den Austausch von Informationen. Die Rechtsgrundlage für die Steueramtshilfe der Schweiz an Deutschland ist im Abkommen vom 11. August 1971 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (DBA Deutschland-Schweiz) in der Fassung des Revisionsprotokolls vom 27. Oktober 2010 enthalten. Art. 27 dieses Abkommens in der aktuell gültigen Fassung des Revisionsprotokolls enthält eine Amtshilfeklausel, die dem OECD-Standard entspricht, also im Wesentlichen mit Art. 26 des OECD-Musterabkommens

(OEDC-MA) übereinstimmt. Gemäss dieser tauschen die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten die Informationen aus, die zur Durchführung dieses Abkommens oder zur Anwendung oder Durchsetzung des innerstaatlichen Rechts betreffend Steuern jeder Art und Bezeichnung voraussichtlich erheblich sind.

Das Revisionsprotokoll vom 27. Oktober 2010 ist am 21. Dezember 2011 in Kraft getreten. Die in diesem Revisionsprotokoll geänderte Amtshilfeklausel ist anwendbar auf Ersuchen, die nach dem Datum des Inkrafttretens gestellt werden hinsichtlich Bankinformationen, die sich auf einen Zeitraum beziehen, der am 1. Januar 2011 beginnt und in anderen Fällen hinsichtlich Informationen, die sich auf Steuerjahre oder Veranlagungszeiträume beziehen, die am oder nach dem 1. Januar 2011 beginnen.<sup>241</sup>

Am 17. Juli 2012 wurde der Kommentar zu Art. 26 OECD-MA revidiert. Seit diesem Update gehören auch sog. Gruppenanfragen zum OECD-Standard. Gruppenanfragen sind dadurch gekennzeichnet, dass die Amtshilfe eine Vielzahl von Personen betrifft, deren Namen und Adressen der ersuchenden Behörde noch nicht bekannt sind. Die Identifizierung der von der Amtshilfe betroffenen Person erfolgt durch den Informationsinhaber aufgrund des vom ersuchenden Staat geschilderten Sachverhaltes.<sup>242</sup>

Durch den Mechanismus der Gruppenanfragen gelangt der ersuchende Staat auf einen Schlag an Informationen über eine Vielzahl von Personen, die ihm im Zeitpunkt des Ersuchens noch nicht namentlich bekannt sind. Gruppenanfragen haben daher eine mit dem Ankauf von Bankdaten vergleichbare Wirkung. Sofern die deutschen Strafverfolgungsbehörden die Steueramtshilfe auch für die Verfolgung von Steuerstraftaten nutzen und sie zudem auf Gruppenanfragen zurückgreifen könnten, hätten sie für die Jahre ab 2011 ein wirksames Mittel der grenzüberschreitenden Strafverfolgung in der Hand.

Dieser Beitrag skizziert die Steueramtshilfe nach OECD-Standard, erläutert die ersten Urteile des Schweizerischen Bundesverwaltungsgerichts zur Steueramtshilfe nach OECD-Standard und untersucht, ob Gruppenanfragen gestützt auf die derzeit geltenden Rechtsgrundlagen zulässig sind.

## II. Steueramtshilfe zum Zweck der Verfolgung von Steuerstraftaten

### 1. Strafrechtshilfe der Schweiz zur Verfolgung von Steuerdelikten

#### a) Direkte Steuern<sup>243</sup>

Die Schweiz leistet einem ausländischen Staat seit dem 1. Januar 1983 gestützt auf das Bundesgesetz über die internationale Rechtshilfe in Strafsachen (IRSG) Rechtshilfe, wenn Gegenstand des Verfahrens ein Abgabebetrug ist.<sup>244</sup> Damit die Schweiz zur Leistung von Rechtshilfe verpflichtet ist, muss der im Rechtshilfeersuchen geschilderte Sachverhalt nach schweizerischem Steuerstrafrecht als Abgabebetrug zu qualifizieren sein. Ein solcher setzt arglistiges Verhalten voraus.<sup>245</sup> Nicht rechtshilfefähig ist ein Verhalten, das nach schweizerischem Recht lediglich als Hinterziehung von direkten Steuern gilt wie:

- das blosses Verschweigen von Einkünften in der Steuererklärung, ohne dass weitere Verschleierungsmaßnahmen vorliegen<sup>246</sup>
- die Zwischenschaltung einer Domizilgesellschaft zur Verschleierung der Berechtigung an verheimlichten Vermögenswerten und ihren Erträgen.<sup>247</sup>

Um zu verhindern, dass sich die ersuchenden Behörden unter dem Deckmantel eines ohne konkrete Verdachtsmomente behaupteten Abgabebetruges Beweise verschafft, die zur

<sup>241</sup> Art. 6 Abs. 2 lit. d des Revisionsprotokolls vom 27. Oktober 2010 zum DBA Deutschland-Schweiz.

<sup>242</sup> ROBERT WALDBURGER, Sind Gruppenanfragen an die Schweiz rechtlich zulässig? IFF Forum für Steuerrecht 2013, 110 ff S. 121.

<sup>243</sup> Einkommens- und Vermögenssteuern natürlicher Personen, Gewinn- und Kapitalsteuern juristischer Personen

<sup>244</sup> Art. 3 Abs. 3 IRSG.

<sup>245</sup> DANIEL HOLENSTEIN, in Flore/Tsambikakis (Hrsg.), Steuerstrafrecht, Kommentar Köln, 2013, Internationale Amts- und Rechtshilfe, Rz. 507.

<sup>246</sup> URS BEHNISCH, Das Steuerstrafrecht im Recht der direkten Bundessteuer, Bern 1991, 193.

<sup>247</sup> Bundesstrafgericht, Entscheid vom 28.10.2008, RR.2008.165.

Ahndung nicht rechtshilfefähiger Steuerdelikte dienen sollen, muss die ersuchende Behörde hinreichende Verdachtsmomente für das Vorliegen eines Abgabebetrages liefern.<sup>248</sup>

Die Zugangsschranken zur Strafrechtshilfe gestützt auf Art. 3 Abs. 3 IRSG sind somit vergleichsweise hoch.

## b) Indirekte Steuern

Durch die zu den Bilateralen Abkommen II gehörenden Betrugsbekämpfungsabkommen<sup>249</sup> und Schengener Assoziierungsabkommen<sup>250</sup> sind die Anforderungen an die Rechtshilfe im Bereich der indirekten Fiskalität<sup>251</sup> herabgesetzt worden, sehen diese Abkommen doch die Rechtshilfe bei Hinterziehung vor.

Damit die Schweiz zur Gewährung von Strafrechtshilfe für Steuerdelikte verpflichtet ist, muss der ersuchende Staat in jedem Fall Verdachtsmomente für das Vorliegen eines Steuerdeliktes schildern. Dies ist bei der Steueramtshilfe nicht erforderlich.<sup>252</sup> Die Amtshilfe gemäss OECD-Standard beinhaltet den Informationsaustausch zum Zwecke der Erhebung von Steuern. Dies hat auch die Amtshilfe bei Steuerhinterziehung zur Folge.<sup>253</sup> Die Zugangsschranken zu den auf dem Wege der Steueramtshilfe erhältlichen Informationen sind folglich deutlich tiefer als bei der Rechtshilfe.

## 2. Verwendung der aus der Steueramtshilfe stammenden Erkenntnisse in Steuerstrafverfahren

Ein wirksames Mittel für die Verfolgung von Steuerdelikten sind die vom ersuchenden Staat erlangten Informationen und Beweismittel allerdings nur dann, wenn er diese auch den für die Strafverfolgung zuständigen Behörden zur Verfügung stellen darf.

Dies ist grundsätzlich möglich. In Übereinstimmung mit Art. 26 Abs. 2 OECD-MA sieht Art. 27 Abs. 2 DBA Deutschland-Schweiz vor, dass die Informationen, die ein Vertragsstaat gemäss Abs. 1 erhalten hat unter anderem den Personen oder Behörden zugänglich gemacht werden dürfen, die mit der Strafverfolgung hinsichtlich der in Abs. 1 genannten Steuern befasst sind.

Da der ersuchende Staat auf dem Amtshilfeweg Informationen und Beweismittel erlangen kann, und diese für die Verfolgung von Steuerdelikten einsetzen kann, ohne dass die Voraussetzungen der Rechtshilfe erfüllt sein müssen, ist fraglich, ob der ersuchende Staat den Amtshilfeweg mit dem einzigen Zweck beschreiten darf, sich Beweise für ein Steuerstrafverfahren zu beschaffen oder ob dies eine unzulässige Umgehung der Rechtshilfe ist.

Nach der Rechtsprechung des Schweizerischen Bundesgerichts kann der ersuchende Staat wählen, ob er gestützt auf die einschlägigen Rechtsquellen ein Rechtshilfe- oder ein Amtshilfeersuchen stellen will. Daher stellt die Beschaffung von Informationen und Beweismittel auf dem Wege der Amtshilfe, die zur Verwendung in einem Steuerstrafverfahren bestimmt sind, keine Umgehung der Rechtshilfe dar.<sup>254</sup>

Daher ist die Steueramtshilfe gestützt auf Art. 27 DBA Deutschland-Schweiz ein wirksames Mittel zur Verfolgung von Steuerdelikten. Sie ist allerdings zeitlich auf Informationen für Sachverhalte ab 2011 begrenzt.

## III. Erste Urteile des Schweizerischen Bundesverwaltungsgerichts zur Steueramtshilfe nach Art. 26 OECD-MA

Das für Beschwerden gegen Schlussverfügungen der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) zuständige Bundesverwaltungsgericht hat bis dato (12. Dezember 2014) sechs Ent-

<sup>248</sup> BGE 116 Ib 96 E. 4.c S. 103.

<sup>249</sup> Abkommen vom 26. Oktober 2004 über die Zusammenarbeit zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft einerseits und der Europäischen Gemeinschaft und ihren Mitgliedschaften andererseits zur Bekämpfung von Betrug und sonstigen rechtswidrigen Handlungen, die ihre finanziellen Interessen beeinträchtigen.

<sup>250</sup> Abkommen vom 26. Oktober 2004 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft, der Europäischen Union und der Europäischen Gemeinschaft über die Assoziierung dieses Staates bei der Umsetzung, Anwendung und Entwicklung des Schengen-Besitzstandes.

<sup>251</sup> Zoll, Umsatzsteuer, Verbrauchssteuern, besondere Verbrauchssteuern.

<sup>252</sup> Bundesverwaltungsgericht, Urteil A-1606/2014 vom 7. Oktober 2014 E. 3.2 und 6.4.1.

<sup>253</sup> HOLENSTEIN, [Fn. 5], Rz. 530.

<sup>254</sup> BGE 137 II 128 E. 2.3 S. 133.

scheide zur Amtshilfe gestützt auf eine Art. 26 OECD-MA entsprechende Amtshilfeklausel gefällt, nämlich:

- A-4232/2013 vom 17. Dezember 2013 (DBA Indien)
- A-6547/2013 und A-6600/2013 vom 11. Februar 2014 (DBA Spanien)
- A-38/2014 vom 1. April 2014 (DBA Norwegen)
- A-3098/2014 vom 18. September 2014 (DBA Österreich)
- A-1606/2014 vom 7. Oktober 2014 (DBA Niederlande)

Das Bundesverwaltungsgericht hat in den folgenden Fällen die von der ESTV gewährte Amtshilfe bewilligt:

### 1. Transfer von Einkünften über eine Schweizer AG<sup>255</sup>

Der seit seiner Rückkehr aus der Schweiz in Norwegen unbeschränkt Steuerpflichtige soll zu 100% an einer Domizilgesellschaft mit Sitz im Kanton Zug beteiligt sein. Diese soll das dem Steuerpflichtigen aus seiner Tätigkeit für eine norwegische Gesellschaft zustehende Gehalt vereinnahmt und anschliessend über seine Ehefrau oder über Bargeldbezüge nach Norwegen zurücktransferiert haben.

Das Bundesverwaltungsgericht hat die von der ESTV bewilligte Herausgabe der Bankunterlagen der Zuger Domizilgesellschaft geschützt, obwohl nicht diese, sondern ihr in Norwegen ansässiger Verwaltungsratspräsident von der Untersuchung in Norwegen sowie vom Amtshilfeersuchen direkt betroffen war.

Da dies dem Bundesverwaltungsgericht bekannt war, hat es erwogen, dass nicht entscheidend sei, bei wem die für eine Untersuchung gegen eine Person voraussichtlich erheblichen Informationen liegen. Besteht der Verdacht, dass eine Person, gegen die eine Untersuchung im ersuchenden Staat läuft, ein Konto einer anderen Person für eigene Transaktionen genutzt habe, seien auch die Informationen über das Konto dieser Drittperson an den ersuchenden Staat herauszugeben.<sup>256</sup>

Dem ist nur unter Vorbehalt zuzustimmen. Der ersuchte Staat ist nämlich nur dann zur Herausgabe von Informationen verpflichtet, wenn er sich diese nach seinen Gesetzen oder in seinem üblichen Verwaltungsverfahren beschaffen könnte.<sup>257</sup> Befinden sich die für die Untersuchung im ersuchenden Staat voraussichtlich erheblichen Informationen bei einer Drittperson, und nicht bei der in die Untersuchung einbezogenen Person, sind diese Informationen nach schweizerischem Steuerrecht in der Regel nicht erhältlich und somit auch im Amtshilfeverfahren nicht an den ersuchenden Staat herauszugeben.

Nur wenn das im Amtshilfeverfahren geschilderte Verhalten nach schweizerischem Recht als schwere Steuerwiderhandlung im Sinne von Art. 190 DBG<sup>258</sup> zu beurteilen wäre, könnte sich die ESTV diese Informationen auch bei Dritten beschaffen, da sie in einer besonderen Steueruntersuchung über die Zwangsmittel der Art. 45-50 VStrR<sup>259</sup> verfügt.

### 2. Finanzierung von Lebenshaltungskosten durch Offshore-Gesellschaften<sup>260</sup>

Eine Mehrzahl von Gesellschaften in Steueroasen (Seychellen, Panama und Luxemburg) kam für die persönlichen Spesen des angeblich in der Schweiz lebenden Steuerpflichtigen und seiner Ehefrau sowie der drei minderjährigen Kinder auf. Obwohl die Familie in Spanien lebte, behauptete der Steuerpflichtige in Spanien nicht steuerpflichtig zu sein. Weil die ersuchende spanische Behörde hinreichende Verdachtsmomente dartun konnte, wonach (auch) der Steuerpflichtige, und nicht nur seine Ehefrau sowie die Kinder, in Spanien ansässig sind, hat die ESTV die Herausgabe der Bankunterlagen über die Offshore-Gesellschaften bewilligt, über welche der Steuerpflichtige seinen Lebensunterhalt bestritten hat. Das Bundesverwaltungsgericht hat dies gebilligt, ohne allerdings geprüft zu haben, ob die Informationen in einem inländischen Verfahren erhältlich gewesen wären.

<sup>255</sup> Bundesverwaltungsgericht, Urteil A-38/2014 vom 1. April 2014.

<sup>256</sup> Bundesverwaltungsgericht, Urteil A-38/2014 vom 1. April 2014 E. 4.3.1.

<sup>257</sup> Art. 26 Abs. 3 lit. b OECD-MA.

<sup>258</sup> Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer.

<sup>259</sup> Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über das Verwaltungsstrafrecht.

<sup>260</sup> Bundesverwaltungsgericht, Urteile 6547/2013 und 6600/2013 vom 11. Februar 2014.

### 3. Abgelehnte Amtshilfe

In seinen beiden jüngsten Entscheiden hat das Bundesverwaltungsgericht die Schlussverfügungen der ESTV kritischer betrachtet und die von den von der Amtshilfe betroffenen Beschwerdeführern eingelegten Rechtsmittel zumindest teilweise gutgeheißen.

Den Anfang machte der Entscheid vom 18. September 2014<sup>261</sup>, dem folgender Sachverhalt zu Grunde lag:

Das Central Liaison Office for International Cooperation der Österreichischen Steuerfahndung (CLO) schilderte in seinem Amtshilfeersuchen betreffend der österreichischen Staatsangehörigen B., dass diese einen Dienstvertrag mit der X. AG mit Sitz in der Schweiz abgeschlossen habe. B. habe in Österreich keine Steuererklärung eingereicht. Weil das CLO den Verdacht hatte, B. habe die aus dem Dienstvertrag mit der A. AG stammenden Einkünfte nicht versteuert, wollte es unter anderem wissen, ob B. Wohnsitz in der Schweiz habe und ob sie ihre für die Tätigkeit für die A. AG erhaltenen Einkünfte in der Schweiz versteuert habe. Ausserdem stellte das CLO Fragen zur A. AG, unter anderem ob und gegebenenfalls in welcher Höhe die A. AG in der Schweiz Steuern entrichtet habe.

Die ESTV hat in ihrer Schlussverfügung vom 6. Mai 2014 die Übermittlung von Informationen über die A. AG angeordnet. Das Bundesverwaltungsgericht hat demgegenüber die von der A. AG dagegen erhobene Beschwerde gutgeheissen, da die spontane Amtshilfe nach geltendem Recht ausgeschlossen ist. Die Übermittlung von Informationen zu Personen, welche nicht vom Ersuchen betroffen sind, sei nicht zulässig. Da das Ersuchen der CLO lediglich B. als betroffene Person nenne und aus dem Ersuchen auch keine Anhaltspunkte hervorgingen, wonach die A. AG abkommensrelevante, steuerliche Anknüpfungspunkte in Österreich habe, sei die Amtshilfe aufgrund des Verbots der spontanen Amtshilfe zu verweigern.

Einen vergleichbaren Ausgang hatte ein Ersuchen der zuständigen niederländischen Behörde, das eine natürliche sowie eine juristische Person mit Wohnsitz bzw. Sitz in den Niederlanden sowie zwei Aktiengesellschaften in der Schweiz betraf. Hintergrund des Ersuchens war folgender Sachverhalt: Anlässlich einer Steuerprüfung bezüglich des in den Niederlanden ansässigen C. und der ebenfalls in den Niederlanden domizilierten D. BV hätte die niederländische Steuerbehörde Bankunterlagen eingesehen, welche den Eindruck erweckt hätten, C. und/oder die D. BV würden Bankdienstleistungen in der Schweiz nutzen.

Aufgrund dieser Bankunterlagen sei zudem anzunehmen, dass C. mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit an der A. AG beteiligt sei. Hinzu komme, dass C. bzw. die D. BV Warenlieferungen und Dienstleistungen an die B. AG gemacht habe. Ausserdem sei zu vermuten, dass die A. AG zu einem nicht marktkonformen tiefen Preis Immobilien an die Kinder von C. verkauft habe.

Daher wollte die ersuchende Behörde wissen, wer die Aktionäre der A. AG bzw. der B. AG sind, ob C. oder die D. BV unmittelbar oder mittelbar Eigentümer der A. AG bzw. der B. AG sind, ob die C. oder die D. BV in irgendeiner Weise in Beziehung zur A. AG bzw. zur B. AG standen, ob Barzahlungen durch C. und/oder die D. BV in der Buchführung der B. AG enthalten seien und welche Leistungen die B. AG dafür erbracht habe.

Zusätzlich ersuchte die Behörde um die Information, ob C., die D. BV, die A. AG und die B. AG über Bankkonten bei zwei namentlich bezeichneten Banken in der Schweiz verfügten.

Nachdem die ESTV von den Banken die von diesen verlangten Unterlagen erhalten hatte, bewilligte sie mit Schlussverfügung vom 21. Februar 2014 die Amtshilfe betreffend der A. AG (Dispositiv Ziff. 1), der B. AG (Dispositiv Ziff. 2), betreffend C. (Dispositiv Ziff. 3) und betreffend der D. BV (Dispositiv Ziff. 4).

Soweit die Amtshilfe die A. AG und die B. AG betraf (Dispositiv Ziff. 1 und 2), hat das Bundesverwaltungsgericht die Beschwerde gutgeheißen, weil im Amtshilfeersuchen keine Anhaltspunkte enthalten seien, wonach die mittlerweile aufgelöste A. AG und die B. AG steuerliche Anknüpfungspunkte in den Niederlanden aufweisen würden, würde die Gewährung von Amtshilfe in Bezug auf die A. AG und die B. AG unzulässiger spontaner Amtshilfe ent-

<sup>261</sup> Bundesverwaltungsgericht, Urteil A-3098/2014 vom 18. September 2014.

sprechen.<sup>262</sup> Auch seien die Fragen betreffend der Bankkonten der A. AG und der B. AG für die Einkommens- und Körperschaftssteuer des C. und der D. BV nicht voraussichtlich erheblich, weshalb die entsprechenden Antworten nicht weiterzuleiten seien.<sup>263</sup>

So war die Information, wonach die Ehefrau von C. und dessen Töchter an seinen Konten bevollmächtigt sind, aus den an die ersuchende Behörde zu übermittelnden Informationen zu eliminieren. Nach Auffassung des Bundesverwaltungsgerichts besteht kein genügender Zusammenhang zwischen der Bevollmächtigung der Ehefrau und der Töchter und dem Steuerzweck des Amtshilfeersuchens. Da die Personen nur zufällig in den herauszugebenden Unterlagen auftauchen, sind diese Informationen nicht an die ersuchende Behörde herauszugeben.<sup>264</sup>

Ebenfalls nicht an die ersuchende Behörde zu übermitteln, waren die Angaben über die wirtschaftliche Berechtigung von C. an den Bankkonten der A. AG und der B. AG, da diese nach schweizerischen Gesetzen nicht hätten beschafft werden können. Daher ist die Schweiz nicht verpflichtet, diese Informationen auf deren Amtshilfeweg an die ersuchende Behörde herauszugeben.<sup>265</sup>

#### IV. Sind Gruppenanfragen gestützt auf das geltende DBA Deutschland-Schweiz zulässig?

Der Vollzug von ausländischen Behörden an die Schweiz gestützt auf ein DBA gerichteten Amtshilfeersuchen ist durch das Steueramtshilfegesetz (StAHiG)<sup>266</sup> geregelt. Dieses sah in seiner ursprünglichen Fassung Gruppenanfragen nicht vor, hat sie jedoch nicht ausgeschlossen.<sup>267</sup> Erst die am 21. März 2014 revidierte Fassung des StAHiG erwähnt nun Gruppensuchen ausdrücklich. Seither enthält das StAHiG eine Legaldefinition von Gruppensuchen<sup>268</sup>, die Delegation der Kompetenz zur Umschreibung des erforderlichen Inhalts von Gruppensuchen an den Bundesrat<sup>269</sup> sowie die Umschreibung des Verfahrens zur Information der von Gruppensuchen betroffenen Personen.<sup>270</sup>

Gemäss der Legaldefinition sind Gruppensuchen „Amtshilfeersuchen, mit welchen Informationen über mehrere Personen verlangt werden, die nach einem identischen Verhaltensmuster vorgegangen sind und anhand präziser Angaben identifizierbar sind“.<sup>271</sup>

Das StAHiG bezweckt den Vollzug der Steueramtshilfe gestützt auf DBA und andere internationale Abkommen, ist also ein Ausführungsgesetz. Er regelt den Vollzug der in den völkerrechtlichen Verträgen geregelten Amtshilfebestimmungen. Ausserdem hält es ausdrücklich fest, dass die abweichenden Bestimmungen des im Einzelfall anwendbaren Abkommens vorbehalten bleiben, also vorgehen.<sup>272</sup>

Daraus folgt, dass zumindest gemäß der ursprünglichen Fassung des StAHiG Gruppensuchen nur dann zulässig waren, wenn das entsprechende Abkommen diese vorsah.

Um eine Rechtsgrundlage für die freiwillige, über die völkerrechtliche Verpflichtung hinausgehende Amtshilfe zu bilden, müsste das StAHiG klar zum Ausdruck bringen, dass es hinsichtlich der Zulässigkeit von Gruppensuchen den Amtshilfebestimmungen in den einzelnen Abkommen bzw. den zugehörigen Protokollbestimmungen vorgeht.<sup>273</sup> Diesen Anforderungen genügt weder die revidierte Fassung vom 21. März 2014 geschweige denn die ursprüngliche Fassung des StAHiG. Zwar enthält die revidierte Fassung eine Legaldefinition von Gruppensuchen sowie Verfahrensbestimmungen für Gruppensuchen, nicht jedoch eine Bestimmung, welche den Vorrang des StAHiG vor dem entsprechenden völkerrechtlichen Vertrag vorsieht.

<sup>262</sup> Bundesverwaltungsgericht, Urteil A-1606/2014 vom 7. Oktober 2014 E. 4.2.

<sup>263</sup> Bundesverwaltungsgericht, Urteil A-1606/2014 vom 7. Oktober 2014 E. 6.3.3.

<sup>264</sup> Bundesverwaltungsgericht, Urteil A-1606/2014 vom 7. Oktober 2014 E. 6.3.2.

<sup>265</sup> Bundesverwaltungsgericht, Urteil A-1606/2014 vom 7. Oktober 2014 E. 7.2.1 und 7.2.2.

<sup>266</sup> Bundesgesetz über die internationale Amtshilfe in Steuersachen vom 28. September 2012.

<sup>267</sup> Für Einzelheiten: DANIEL HOLENSTEIN, Tausend auf einen Streich: Ist die Schweiz zur Beantwortung von Gruppenanfragen verpflichtet?, PStR 2014, 232 ff.

<sup>268</sup> Art. 3 lit. e StAHiG.

<sup>269</sup> Art. 6 Abs. 2<sup>bis</sup> StAHiG. Dieser hat von dieser Kompetenz in der Verordnung über die internationale Amtshilfe in Steuersachen (Steueramtshilfeverordnung, StAHiV) Gebrauch gemacht.

<sup>270</sup> Art. 14a StAHiG.

<sup>271</sup> Art. 3 lit. c StAHiG.

<sup>272</sup> Art. 1 Abs. 2 StAHiG.

<sup>273</sup> WALDBURGER, [Fn. 2], 129.

Hinzu kommt, dass das Parlament den von einer Minderheit der Kommission des Nationalrates eingebrachten Vorschlag verworfen hat, Amtshilfe auch an Staaten zu leisten, mit denen keine völkerrechtlichen Vereinbarungen über den Austausch von Steuerinformationen bestehen, sofern diese Staaten der Schweiz Gegenrecht gewähren und rechtsstaatlich organisiert sind. Die Ablehnung dieses Antrags stützte sich auf die Argumente des Sprechers der Kommission, Nationalrat Thomas Maier, der darauf hingewiesen hat, dass sich die Amtshilfe immer auf einen Vertrag stütze, welcher klar aufzeige, unter welcher Bedingung welcher Staat was tue.<sup>274</sup>

Dadurch sind Gruppensuchen ohne völkerrechtliche Grundlage auch nach der Revision des StAhiG nicht zulässig.<sup>275</sup>

Somit ist die Schweiz derzeit nur dann zum Vollzug von Gruppensuchen der zuständigen deutschen Behörde<sup>276</sup> verpflichtet, wenn die aktuell in Kraft stehende Auskunftsklausel eine Rechtsgrundlage für Gruppensuchen enthält. Wann dies gegeben ist, ist gerichtlich noch nicht beurteilt und in der Literatur umstritten.

Gegen die Zulässigkeit von Gruppensuchen gestützt auf das Revisionsprotokoll vom 27. Oktober 2010 sprechen:

- der als Hilfsmittel zur Auslegung von dem OECD-MA entsprechenden DBA-Bestimmungen dienende Kommentar hat vor seiner Änderung vom 17. Juli 2012 Gruppenanfragen nicht ausdrücklich erwähnt, sondern enthält erst seit dieser Kommentaränderung Ausführungen zu Gruppensuchen<sup>277</sup>;
- der Abschluss des Revisionsprotokolls erfolgte vor der Änderung des Kommentars zu Art. 26 OECD-MA vom 17. Juli 2012;
- die Verhandlungsdelegation der Schweiz und Deutschlands haben sich darauf verständigt, Gruppensuchen nichts ins Abkommen aufzunehmen<sup>278</sup>;
- das Schlussprotokoll zum Revisionsprotokoll vom 27. Oktober 2010 sieht vor, dass der ersuchende Staat in seinem Amtshilfeersuchen hinreichende Angaben zur Identifizierung der in eine Überprüfung oder Untersuchung einbezogenen Person liefern muss.

Anders als andere Schlussprotokolle spricht das zwischen der Schweiz und Deutschland abgeschlossene Schlussprotokoll von der in die Untersuchung bzw. Überprüfung einbezogenen Person in der Einzahl. Dies ist insofern von Bedeutung, als gemäss den parlamentarischen Beratungen des StAhiG nur – aber immerhin – diejenigen Abkommen vor einer Anpassung keine Gruppensuchen vorsehen, welche von Anfragen im Einzelfall sprechen.<sup>279</sup>

Auch wenn nicht gänzlich auszuschliessen ist, dass das zwischen der Schweiz und Deutschland bestehende Abkommen in der geltenden Fassung Gruppensuchen zulässt, überwiegen die Argumente welche gegen die Zulässigkeit von Gruppensuchen vor einer Änderung des Abkommens bzw. des Schlussprotokolls sprechen.

An dieser Schlussfolgerung vermag auch die Verständigungsvereinbarung zwischen den zuständigen Behörden vom 15. Dezember 2011 zur Auslegung von Ziffer 3 Buchstabe b des Schlussprotokolls in der Fassung des Revisionsprotokolls vom 27. Oktober 2010 nichts zu ändern. Diese Verständigungsvereinbarung präzisiert, dass die Identifikation der von der Amtshilfe betroffenen Person auch auf andere Weise als durch die Angabe des Namens und der Adresse erfolgen kann.

Neben dem Umstand, dass die Verständigungsvereinbarung von der steuerpflichtigen Person in der Einzahl spricht, stehen auch die folgenden Argumente der Zulässigkeit von Gruppensuchen entgegen:

- die Verständigungsvereinbarung datiert vom 15. Dezember 2011, also vor der Änderung des Kommentars zu Art. 26 OECD-MA vom 17. Juli 2012;

---

<sup>274</sup> Amtliches Bulletin 2013, Nationalrat, S. 2185 (Votum Thomas Maier).

<sup>275</sup> HOLENSTEIN, [Fn. 27], S. 234.

<sup>276</sup> Bundesministerium für Wirtschaft und Finanzen.

<sup>277</sup> WALDBURGER, [Fn. 2], 116; XAVIER OBERSON, L'admissibilité des demandes dites groupées dans le cadre CDI conclus après le 12 mars 2009, Archiv für Schweizerisches Abgaberecht 82, 2013/14, 433 ff.

<sup>278</sup> DANIEL HOLENSTEIN, Identifikation durch Schilderung eines Verhaltensmusters, IWB 2012, 17 ff S. 20.

<sup>279</sup> HOLENSTEIN, [Fn. 27], 234.

- sie stellt klar, dass der ersuchende Staat die von der Amtshilfe betroffene Person identifizieren muss. Bei Gruppensuchen erfolgt die Identifikation durch den ersuchten Staat aufgrund der vom ersuchenden Staat gelieferten Angaben<sup>280</sup>;
- die Verständigungsvereinbarung vom 15. Dezember 2011 steht nicht im Zusammenhang mit Gruppensuchen. Sie soll klarstellen, dass Amtshilfeersuchen nicht an einer formalistischen Auslegung der DBA-Bestimmungen scheitern sollen und daher auch andere Identifikationsmittel zugelassen werden.<sup>281</sup>

## V. Rechtsschutz

Es ist nicht auszuschliessen, dass die mit dem Vollzug ausländischer Amtshilfeersuchen betraute Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) eine andere Rechtsauffassung vertritt und von der grundsätzlichen Zulässigkeit von Gruppensuchen des deutschen BMF ausgeht.

Das den Vollzug der Amtshilfe gestützt auf DBA regelnde StAhiG wurde am 21. März 2014 revidiert. Seither enthält es auch Verfahrensbestimmungen zu Gruppensuchen. Als Gruppensuchen gelten nach der Legaldefinition Amtshilfeersuchen, mit welchen Informationen über mehrere Personen verlangt werden, die nach einem identischen Verhaltensmuster vorgegangen sind und anhand präziser Angaben identifizierbar sind.<sup>282</sup>

### 1. Anforderungen an ein Gruppensuchen

Nach Eingang eines ausländischen Amtshilfeersuchens prüft die ESTV, ob dieses die im anwendbaren Abkommen vorgesehenen Angaben enthält. Verneint sie dies, gibt sie dem ersuchenden Staat die Gelegenheit, das Ersuchen zu ergänzen.<sup>283</sup>

Sie tritt auf das Ersuchen nicht ein, wenn es zum Zweck der Beweisausforschung gestellt worden ist, Informationen verlangt werden, die von den Amtshilfebestimmungen des anwendbaren Abkommens nicht erfasst sind oder es den Grundsatz von Treu und Glauben verletzt, insbesondere wenn es auf Informationen beruht, die durch nach schweizerischem Recht strafbare Handlungen erlangt worden sind.<sup>284</sup>

Der erforderliche Inhalt von Gruppensuchen ist in Art. 2 StAhiV geregelt. Ein Gruppensuchen muss folgende Angaben enthalten:

- eine detaillierte Umschreibung der Gruppe und der dem Ersuchen zugrunde liegenden Tatsachen und Umstände;
- eine Beschreibung der verlangten Informationen sowie Angaben zur Form, in der der ersuchende Staat diese Informationen zu erhalten wünscht;
- den Steuerzweck, für den die Informationen verlangt werden;
- die Gründe zur Annahme, dass die verlangten Informationen sich im ersuchten Staat oder im Besitz oder unter der Kontrolle einer Informationsinhaberin oder eines Informationsinhabers befinden, die oder der im ersuchten Staat ansässig ist;
- soweit bekannt, den Namen und die Adresse der mutmaßlichen Informationsinhaberin oder des mutmaßlichen Informationsinhabers;
- eine Erläuterung des anwendbaren Rechts;
- eine klare und auf Tatsachen gestützte Begründung der Annahme, dass die Steuerpflichtigen der Gruppe, über welche die Informationen verlangt werden, das anwendbare Recht nicht eingehalten haben;
- eine Darlegung, dass die verlangten Informationen helfen würden, die Rechtskonformität der Steuerpflichtigen der Gruppe zu bestimmen;

---

<sup>280</sup> Vgl. WALDBURGER [Fn. 2], 121.

<sup>281</sup> Botschaft des Bundesrates zur Ergänzung der am 18. Juni 2010 von der Schweizerischen Bundesversammlung genehmigten Doppelbesteuerungsabkommen, Bundesblatt (BB) 2011, 3749 ff. S. 3757.

<sup>282</sup> Art. 3 lit. c StAhiG.

<sup>283</sup> Art. 6 Abs. 3 StAhiG.

<sup>284</sup> Art. 7 StAhiG.



- sofern die Informationsinhaberin oder der Informationsinhaber oder eine andere Drittpartei aktiv zum nicht rechtskonformen Verhalten der Steuerpflichtigen der Gruppe beigetragen hat, eine Darlegung dieses Beitrages;
- die Erklärung, dass das Ersuchen den gesetzlichen und reglementarischen Vorgaben sowie der Verwaltungspraxis des ersuchenden Staates entspricht, sodass die ersuchende Behörde diese Informationen, wenn sie sich in ihrer Zuständigkeit befinden würden, in Anwendung ihres Rechts oder im ordentlichen Rahmen ihrer Verwaltungspraxis erhalten könnte;
- die Erklärung, dass der ersuchende Staat die nach seinem innerstaatlichen Steuerverfahren üblichen Auskunftsquellen ausgeschöpft hat.

## 2. Verfahren bei Gruppensuchen

Sind die Voraussetzungen erfüllt und bestehen keine Hindernisse für das Eintreten, verlangt die ESTV von der Informationsinhaberin die Identifikation der von Gruppensuchen betroffenen Person<sup>285</sup> sowie die Herausgabe der Informationen, die voraussichtlich für die Beantwortung des Ersuchens erforderlich sind.<sup>286</sup>

Soweit die vom Gruppensuchen betroffenen Personen Sitz oder Wohnsitz in der Schweiz haben, werden sie von der ESTV über das Ersuchen informiert. Die ESTV ersucht zudem die Informationsinhaberin darum, die betroffenen Personen mit Sitz oder Wohnsitz im Ausland über das Ersuchen zu informieren und sie gleichzeitig aufzufordern, eine zur Zustellung bevollmächtigte Person in der Schweiz zu bestellen.<sup>287</sup> Zudem informiert die ESTV die vom Gruppensuchen betroffenen Personen ohne Namensnennung durch Publikation im Bundesblatt unter anderem über den Eingang und den Inhalt des Ersuchens sowie über ihre Pflicht, ihre Schweizer Adresse oder eine zur Zustellung bevollmächtigte Person in der Schweiz anzugeben.<sup>288</sup> In der Folge können sich die vom Gruppensuchen betroffenen Personen am Verfahren beteiligen und Einsicht in die Akten nehmen.<sup>289</sup> Stimmen sie der Herausgabe der sie betreffenden Informationen nicht zu, erlässt die ESTV eine Schlussverfügung.<sup>290</sup>

Hat die betroffene Person ihren Wohnsitz im Ausland, stellt die ESTV die Schlussverfügung der von der betroffenen Person bezeichneten Zustellungsbevollmächtigten zu. Hat die betroffene Person keinen Zustellungsbevollmächtigten bezeichnet, eröffnet die ESTV die Verfügung durch Veröffentlichung im Bundesblatt.<sup>291</sup>

Gegen die durch Zustellung an den zur Zustellung Bevollmächtigten oder durch Publikation im Bundesblatt eröffnete Schlussverfügung ist innert 30 Tagen seit Eröffnung die Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht zulässig.

Im Fall der Publikation im Bundesblatt beginnt die Frist am Tag nach der Publikation zu laufen. Verstreicht die Beschwerdefrist unbenutzt, erwächst die Schlussverfügung in Rechtskraft. Die ESTV wird daraufhin die Informationen an den ersuchenden Staat herausgeben.

Bejaht die ESTV die Zulässigkeit von Gruppensuchen, kommt es auf das Verhalten der betroffenen Personen an. Fechten sie die sie betreffende Schlussverfügung nicht an, weil sie diese akzeptieren oder weil sie von dieser nicht rechtzeitig vor Ablauf der Beschwerdefrist von 30 Tagen Kenntnis erlangt haben, erwächst diese in Rechtskraft. Die ESTV ist daraufhin berechtigt, die in der rechtskräftigen Schlussverfügung genannten Informationen an den ersuchenden Staat herauszugeben.

Dieser kann die ihm überlassenen Unterlagen verwenden und ist auch dann nicht zu deren Rückgabe verpflichtet, wenn zu einem späteren Zeitpunkt das Bundesverwaltungsgericht zum Schluss gelangen würde, Gruppensuchen seien aufgrund der aktuellen Rechtslage gar nicht zulässig.

---

<sup>285</sup> Art. 14a Abs. 1 StAhiG.

<sup>286</sup> Art. 10 Abs. 1 StAhiG.

<sup>287</sup> Art. 14a Abs. 3 StAhiG.

<sup>288</sup> Art. 14a Abs. 4 StAhiG.

<sup>289</sup> Art. 15 Abs. 1 StAhiG.

<sup>290</sup> Art. 17 Abs. 1 StAhiG.

<sup>291</sup> Art. 17 Abs. 3 StAhiG.

## VI. Zusammenfassung

Der ersuchende Staat darf die ihm gestützt auf Art. 27 DBA Deutschland-Schweiz herausgegebenen Informationen und Beweismittel an die Personen und Behörden weitergeben, die mit der Verfolgung von Steuerdelikten betraut sind. Die Anforderungen an ein Amtshilfeersuchen sind weniger hoch als an ein Rechtshilfeersuchen. Insbesondere leistet die Schweiz gestützt auf die dem OECD-Standard entsprechende Amtshilfeklausel von Art. 27 DBA Deutschland-Schweiz in der Fassung des Revisionsprotokolls vom 27. Oktober 2010 auch Amtshilfe, wenn das dem Ersuchen zu Grunde liegende Verhalten nach schweizerischem Recht nicht als Abgabebetrag, sondern lediglich als Steuerhinterziehung zu würdigen wäre. Aus diesen Gründen ist die Steueramtshilfe ein wirksames Mittel zur grenzüberschreitenden Verfolgung von Steuerdelikten. Allerdings ist die Steueramtshilfe zeitlich auf die Jahre ab 2011 begrenzt.

Dieses Mittel wäre noch wirksamer, wenn gestützt auf die aktuelle Fassung von Art. 27 DBA Deutschland-Schweiz Gruppensuchen zulässig wären. Dann könnten sich nämlich die deutschen Strafverfolgungsbehörden Informationen über eine Vielzahl von in Deutschland Steuerpflichtigen beschaffen, ohne dass ihnen diese Personen zuvor namentlich bekannt waren. Derzeit ist noch ungeklärt, ob das Abkommen bzw. das Schlussprotokoll zum DBA geändert werden muss, bevor Gruppensuchen zulässig sind.

Da jedoch nicht auszuschliessen ist, dass die ESTV von der Zulässigkeit von Gruppensuchen ausgeht, müssen diejenigen Personen, welche befürchten, von einem Gruppensuchen betroffen zu sein, Vorkehrungen treffen, damit sie von einem allenfalls sie betreffenden Verfahren Kenntnis erhalten. Andernfalls kann es passieren, dass die ESTV die Schlussverfügung im Bundesblatt publiziert und diese im Falle der nicht rechtzeitigen Anfechtung in Rechtskraft erwächst.

---

### Schweiz: Wirtschaftsstrafrecht

---

Rechtsanwalt Thomas Murmann, Rechtsanwalt Friedrich Frank, beide Zürich

## Länderbericht Schweiz: Aktuelles Wirtschaftsstrafrecht

### I. Einleitung

Der vorliegende Länderbericht befasst sich hinsichtlich der gesetzgeberischen Neuerungen insbesondere mit dem schweizerischen Steuerstrafrecht. Hier steht eine grundsätzliche Neukonzeption des materiellen, vor allem aber des prozessualen Steuerstrafrechts an, welche – nach Ausarbeitung der Botschaft bis Ende 2015 – im Jahre 2016, spätestens wohl aber 2017, in Kraft treten wird. Darüber hinaus hat die Umsetzung der Empfehlungen der Groupe d'action financière (GAFI) zur Folge, dass mit dem Steuerbetrug ein Vergehen zur Geldwäschereivortat wird – ein schweizerisches Novum, konnten bis anhin doch lediglich aus Verbrechen stammende Vermögenswerte in strafrechtlich relevanter Weise „gewaschen“ werden.

In der Rechtsprechungsübersicht findet sich ein bunter Strauss wirtschaftsstrafrechtlich relevanter Tatbestände wieder. Zunächst ein zumindest für die Schweiz bemerkenswerter Entscheid des Bundesstrafgerichts zum Korruptionsstrafrecht, genauer zur Bestechung ausländischer Amtsträger (SK.2014.24). Dann – wie in nahezu jedem Länderbericht – ein Urteil zum Betrug, in welchem das Bundesgericht seine Arglistrechtsprechung weiter konkretisiert (6B\_1198/2013). Im zuletzt aufgeführten Entscheid befasst sich das Bundesgericht mit der Frage, ob die Drohung, ein grundsätzlich zulässiges Rechtsmittel einzulegen, als strafbare Erpressung anzusehen ist (6B\_1049/2013).